



**RAPPORT  
ANNUEL**

**2019  
H3C**

# Rapport annuel 2019 du Haut conseil du commissariat aux comptes

---

En application des articles R. 821-7 du Code de commerce et 21 de la loi n° 2017-55 du 20 janvier 2017 relative aux autorités administratives indépendantes et autorités publiques indépendantes, et le Haut conseil du commissariat aux comptes doit rendre compte de l'exercice de ses missions et de ses moyens dans un rapport annuel, auquel sont annexées, le cas échéant, les observations du commissaire du Gouvernement.

Ce rapport comporte 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. Conformément aux dispositions de l'article 28 du règlement (UE) N° 537/2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public, y sont également publiées des informations sur les résultats du contrôle qualité, les recommandations et suite données à ces recommandations, ainsi que des informations quantitatives sur les résultats atteints en ce qui concerne les ressources financières, le personnel, et l'efficience et l'efficacité du système d'assurance qualité.

Chaque année avant le 1<sup>er</sup> juin, ce rapport est adressé au garde des Sceaux, ministre de la justice ainsi qu'au parlement, et il est publié sur le site internet du Haut conseil.

Le rapport annuel 2019 a été adopté par le Haut conseil du commissariat aux comptes lors de sa réunion plénière du 16 avril 2020.



ÉDITO.....	2
<b>1. LE HAUT CONSEIL .....</b>	<b>4</b>
1. Les missions du H3C .....	6
2. L'organisation du H3C .....	20
3. Les moyens financiers .....	32
<b>2. LA COOPÉRATION EUROPÉENNE ET MONDIALE .....</b>	<b>38</b>
1. La coopération entre autorités européennes au sein du CEAOB .....	40
2. La coopération internationale au sein de l'IFIAR .....	46
3. Les relations bilatérales et les accords de coopération .....	54
<b>3. LA NORMALISATION, L'INTERPRÉTATION DES TEXTES RELATIFS AUX COMMISSAIRES AUX COMPTES, ET LES AVIS SUR LES TEXTES EN COURS D'ÉLABORATION .....</b>	<b>56</b>
1. Normaliser .....	58
2. Faciliter l'application des textes relatifs aux commissaires aux comptes... ..	63
3. Réponse du H3C à la consultation sur le projet de décret relatif à la partie réglementaire du Code de commerce, en ce compris le Code de déontologie....	69
<b>4. LE SUIVI DU MARCHÉ DU CONTRÔLE LÉGAL DES COMPTES .....</b>	<b>70</b>
1. Les niveaux de concentration du marché et les risques découlant d'une incidence élevée de lacunes du point de vue de la qualité .....	73
2. Le travail des comités d'audit .....	76
<b>5. LES CONTRÔLES .....</b>	<b>78</b>
1. Les contrôles de l'année 2019 .....	82
2. Les résultats des contrôles des cabinets EIP et non EIP .....	90
3. Les suites données aux contrôles: l'activité de la formation statuant sur les cas individuels .....	111
4. Les moyens mis en œuvre.....	112
<b>6. LES ENQUÊTES .....</b>	<b>114</b>
1. Les données chiffrées sur l'origine des enquêtes.....	118
2. Les actes d'investigation .....	120
3. Les suites données aux investigations menées en 2019 .....	121
<b>7. L'ACTIVITÉ JURIDICTIONNELLE DU HAUT CONSEIL .....</b>	<b>124</b>
1. Les décisions de la formation statuant sur les cas individuels .....	126
2. L'activité de la formation restreinte du Haut conseil .....	127
3. Les décisions de la commission régionale de discipline de Paris .....	136
<b>ANNEXES .....</b>	<b>142</b>



CHRISTINE  
GUÉGUEN

## L'ANNÉE 2019 VUE PAR LE H3C

Évoquer en quelques mots l'activité du H3C au cours de l'année 2019, c'est d'abord rappeler les conséquences sur son action du combat mené par la profession au cours des mois qui ont précédé le vote, le 22 mai 2019, de la loi relative à la croissance et la transformation des entreprises (Pacte).

En effet, alors qu'en 2018 le H3C avait centré son action sur l'accompagnement de la profession face au relèvement des seuils afin de protéger la sécurité économique, le maillage territorial, son attractivité

gage de qualité, et d'éviter une concentration excessive du marché de l'audit, les instances représentatives de la profession ont, de manière inattendue, décidé en mars 2019 de cesser toutes relations avec le régulateur, et de séquestrer pour la seconde fois les fonds qu'elles recouvraient pour son compte, afin de mieux faire entendre leurs voix auprès des pouvoirs publics.

Le dialogue a pu être renoué en mai 2019 rendant ainsi possible l'adoption - quasi concomitante à l'entrée en vigueur de la loi Pacte - de deux normes



d'exercice professionnel relatives à la mission du commissaire aux comptes nommé dans une petite entreprise pour trois exercices ou pour six exercices, puis la révision de la norme qui explicite les diligences du commissaire aux comptes en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme.

En marge de ses travaux normatifs, le H3C a participé avec les représentants de la profession à certaines réflexions menées par les pouvoirs publics sur les mesures d'application de la loi Pacte, à l'occasion desquelles il a fait valoir la nécessité de valoriser les nouvelles prestations susceptibles d'être réalisées par les commissaires aux comptes, mais dans le respect d'une déontologie exigeante préservant la qualité de l'audit et permettant, à terme, que leur soit attachée une forme de label.

Dans le même temps, et malgré les difficultés évoquées en préambule, le H3C a souhaité achever le cycle de contrôle sexennal qu'il avait commencé en 2013, en ajoutant aux contrôles 2019 l'essentiel des contrôles différés en 2018 pour tenir compte de l'émoi provoqué au sein de la profession par le projet de loi Pacte, de manière à souligner l'importance attachée par le régulateur à la pratique d'un audit de qualité, y compris dans les petites entreprises.

L'année 2019 a également été riche d'actions menées à l'extérieur des frontières hexagonales où le Haut conseil a exercé sans relâche son influence au sein des instances européennes et internationales spécialisées dans le domaine du contrôle légal des comptes, en vue d'améliorer globalement la qualité de l'audit dans tous les pays et de promouvoir les positions françaises en matière de contrôle légal des comptes.

Cette année 2019 a aussi été celle au cours de laquelle la Cour des comptes a exercé son premier contrôle sur le H3C, qui a notamment porté sur l'exercice de ses missions, soit directement, soit dans le cadre de délégations consenties à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC). À l'issue de ses investigations, la Cour s'est étonnée de l'équilibre insatisfaisant existant entre la CNCC et le Haut conseil, dont la légitimité restait contestée, alors que depuis la réforme européenne de l'audit entrée en

vigueur en juin 2016 le régulateur assume seul la responsabilité finale de la supervision de la profession.

En conséquence, la Cour a notamment recommandé de mettre fin aux délégations à la CNCC du recouvrement des cotisations dues au H3C et de la mission relative à l'inscription des commissaires aux comptes, et de renforcer les capacités de contrôle du régulateur tant en nombre de cabinets contrôlés qu'en nombre de mandats.

Soucieux de ne pas négliger la portée de ces constats, et considérant que les changements récents nés de la loi Pacte associés à ceux induits par la réforme européenne de 2016 nécessitaient une adaptation de sa part, le Haut conseil a élaboré en fin d'année 2019 son plan stratégique pour les trois années à venir.

Ce plan a été établi au terme d'une réflexion sur la raison d'être du Haut conseil qu'il a souhaité définir de la manière suivante :

*« La finalité des missions du H3C, régulateur de la profession de commissaire aux comptes, est de faire progresser la qualité de l'audit et le respect de la déontologie, gages de la confiance accordée aux travaux des commissaires aux comptes, au service de la sécurité de l'économie et de l'intérêt général. Il assure la supervision des activités des commissaires aux comptes et accompagne les évolutions de la profession. Il veille par l'ensemble de ses actions à rapprocher les pratiques professionnelles des attentes des acteurs économiques. Il contribue par son influence à porter la voix de la France dans les travaux internationaux. »*

Cette finalité guide d'ores et déjà l'ensemble des actions du H3C.



Le Haut  
**conseil**



## Le Haut conseil

---

Autorité publique indépendante dotée de la personnalité morale, le Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C) est le régulateur de la profession de commissaire aux comptes en France.

La finalité de ses missions est de faire progresser la qualité de l'audit et le respect de la déontologie, gages de la confiance accordée aux travaux des commissaires aux comptes, au service de la sécurité de l'économie et de l'intérêt général.

Il assure la supervision des activités des commissaires aux comptes et accompagne les évolutions de la profession. Il veille par l'ensemble de ses actions à rapprocher les pratiques professionnelles des attentes des acteurs économiques. Il contribue par son influence à porter la voix de la France dans les travaux internationaux.

Il dispose de différentes instances décisionnelles : la formation plénière du collège, la formation statuant sur les cas individuels, la formation restreinte, et le bureau. Il s'appuie sur un comité d'audit et quatre commissions consultatives pour l'éclairer sur certains sujets.

Les services du H3C réunissent près de cinquante agents au 31 décembre 2019.

Son autonomie financière et son indépendance dans l'exercice de sa mission sont prévues par le Code de commerce.

# 1.

## LES MISSIONS DU H3C

Créé par la loi de sécurité financière du 1<sup>er</sup> août 2003, le Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C) est le régulateur de la profession de commissaire aux comptes en France. Autorité publique indépendante, son autonomie financière est prévue par l'article L. 821-5 du Code de commerce. Ses missions sont définies à l'article L. 821-1 du même Code.



### **LOI DU 22 MAI 2019 RELATIVE À LA CROISSANCE ET LA TRANSFORMATION DES ENTREPRISES** (dite loi Pacte)

Les articles 20 à 29 de la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises réforment en profondeur les modalités d'exercice de la profession de commissaire aux comptes. Ces dispositions introduisent notamment les modifications suivantes :

- \* relèvement des seuils de désignation obligatoire des commissaires aux comptes : désormais, quelle que soit leur forme sociale, les sociétés commerciales, qui ne sont ni des entités d'intérêt public ni des sociétés d'économie mixte locales ni des sociétés de gestion de portefeuille, n'ont plus l'obligation de désigner un commissaire aux comptes si à la clôture de l'exercice social elles ne dépassent pas 2 des 3 seuils européens fixés à 4 M€ de total de bilan, 8 M€ de montant hors taxes de chiffre d'affaires et 50 pour le nombre moyen de salariés au cours de l'exercice ;
- \* obligation de nomination d'un commissaire aux comptes dans les petits groupes : doivent désigner un commissaire aux comptes certaines sociétés faisant partie d'un « petit groupe », c'est-à-dire un groupe dans lequel la société tête de groupe et les sociétés qu'elle contrôle au sens de l'article L. 233-3 du Code de commerce forment un ensemble qui dépasse deux des trois seuils suivants : 4 M€ de total

de bilan, 8 M€ de montant hors taxes de chiffre d'affaires et 50 salariés. Les sociétés concernées sont la société « tête de petit groupe » et les sociétés contrôlées si elles dépassent deux des trois seuils suivants : 2 M€ de total de bilan ; 4 M€ hors taxes de chiffre d'affaires ; 25 salariés. En application de l'article L. 823-2-2 du Code de commerce, la société « tête de petit groupe » n'a pas à désigner un commissaire aux comptes si elle est contrôlée par une personne ou entité qui en a désigné un ;

- \* création d'une nouvelle mission légale dans son contenu, qui peut être confiée par les petites et moyennes entreprises aux commissaires aux comptes sur la base du volontariat : d'une durée de trois exercices, cette nouvelle mission a pour objet la certification des comptes de l'entreprise et l'élaboration d'un rapport sur les risques financiers, comptables et de gestion à destination de ses dirigeants. Cette nouvelle mission a la double ambition de proportionner la démarche d'audit habituelle à la taille et à la complexité de l'entreprise, et d'apporter une véritable plus-value au chef d'entreprise grâce au rapport identifiant les risques financiers, comptables et de gestion auxquels est exposée la société, sur la base duquel le commissaire aux comptes pourra formuler des recommandations pour limiter ou circonscrire les risques constatés, en s'interdisant bien entendu de s'immiscer dans la gestion de la société pour garder son indépendance à l'égard de celle-ci ;
- \* possibilité offerte au commissaire aux comptes de réaliser des missions, services ou attestations au profit des entreprises, qu'il intervienne ou non par ailleurs en qualité de contrôleur légal appelé à certifier les comptes d'une entité. L'article L. 820-1-1 définit ainsi l'exercice de la profession de commissaire aux comptes : « l'exercice de la profession de commissaire aux comptes consiste en l'exercice, par le commissaire aux comptes, de missions de contrôle légal et d'autres missions qui lui sont confiées par la loi ou par le règlement. Un commissaire aux comptes peut, en dehors ou dans le cadre d'une mission légale, fournir des services et des attestations, dans le respect des dispositions du présent Code, de la réglementation européenne et des principes définis par le Code déontologie de la profession » ;
- \* modification de l'article L. 822-11 du Code de commerce relatif aux services interdits au commissaire aux comptes et à son réseau en supprimant toutes les interdictions de fournir

aux entités d'intérêt public (EIP) des services autres que ceux définis par le règlement (UE) N° 537/2014 du 16 avril 2014. Par ailleurs, pour les entités qui ne sont pas des EIP, toutes les interdictions sont supprimées au profit d'une approche d'identification des risques et de mise en œuvre de mesures de sauvegarde ;

- \* suppression des commissions régionales de discipline : leurs compétences en matière disciplinaire et en matière de contentieux des honoraires sont transférées à la formation restreinte du H3C.

Ces dispositions ont imposé des mesures d'application qui ont été prises par le décret n° 2020-292 du 21 mars 2020 relatif aux commissaires aux comptes.

La profession de commissaire aux comptes et son régulateur ont connu depuis 2016 des évolutions majeures dans l'exercice de leurs missions avec, d'une part, la mise en œuvre de la réforme européenne de l'audit et, d'autre part, l'adoption de la loi du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises (dite loi Pacte).

Considérant que ces changements nécessitaient une adaptation de la part du régulateur, d'autant plus nécessaire que divers constats effectués à l'occasion de l'exercice de ses missions lui ont permis d'identifier des axes d'amélioration pour renforcer la qualité de l'audit et l'efficacité ainsi que la pertinence de la mise en œuvre de ses actions, le collège du Haut conseil a, au cours de l'année 2019, élaboré un [📄] plan stratégique pour les trois années à venir.

Après avoir défini ce qu'il estime être la finalité des missions qui lui sont confiées dans les termes suivants :

- \* faire progresser la qualité de l'audit et le respect de la déontologie, gages de la confiance accordée aux travaux des commissaires aux comptes, au service de la sécurité de l'économie et de l'intérêt général ;
- \* assurer la supervision des activités des commissaires aux comptes et accompagner les évolutions de la profession ;
- \* veiller par l'ensemble de ses actions à rapprocher les pratiques professionnelles des attentes des acteurs économiques ;
- \* contribuer par son influence à porter la voix de la France dans les travaux internationaux.

Il s'est fixé trois priorités stratégiques :

- \* rénover les contrôles ;
- \* développer la visibilité du H3C ;
- \* adapter son fonctionnement interne.

Ces trois priorités, assorties d'orientations pour chacune des missions du H3C permettent de consolider l'action du Haut conseil au service de l'intérêt général.





## **LE NOUVEAU PLAN STRATÉGIQUE TRIENNAL DU H3C**

[📄] Le plan stratégique 2020-2022 a été élaboré sur la base d'un état des lieux de la situation de la profession et du Haut conseil réalisé grâce à une trentaine d'entretiens avec des interlocuteurs du H3C. Des rencontres ont ainsi été organisées avec :

- \* des représentants de la profession des commissaires aux comptes, des professionnels en activité représentatifs de la profession dans toute son étendue (cabinets de petite, moyenne et grande taille, nationaux ou internationaux, EIP et non EIP) et des représentants des experts-comptables ;
- \* des représentants des entreprises et de leurs administrateurs ;
- \* des représentants des pouvoirs publics.

Au vu des constats et des attentes mis en exergue par ces entretiens, le collège, qui avait parallèlement réfléchi à la finalité des missions du régulateur, s'est fixé trois priorités stratégiques pour les trois années à venir :

- 1) **rénover les contrôles** : alors que les modalités d'exercice des missions du commissaire aux comptes connaissent de profonds changements liés à l'entrée en vigueur de la loi Pacte ainsi qu'aux évolutions technologiques, le Haut conseil doit mettre en œuvre des moyens et des méthodes de contrôle rénovés afin de lui permettre de porter une appréciation d'ensemble sur la qualité des opinions émises par la profession et le respect des exigences déontologiques ;
- 2) **développer la visibilité du H3C** : afin de consolider son action au service de l'intérêt général, le H3C communiquera plus largement sur ses missions. Il poursuivra le développement de ses relations avec la profession et l'ensemble des parties prenantes de son environnement ;

- 3) **adapter son fonctionnement interne** : pour mener à bien ses missions dans un environnement où les évolutions sont rapides et profondes, le H3C poursuivra les efforts déjà engagés pour adapter son fonctionnement interne et développer son attractivité pour renforcer les compétences dont il a besoin.

Ces trois priorités, assorties d'orientations pour chacune des missions du H3C et d'une structuration du pilotage pour garantir la bonne mise en œuvre du plan, permettront de consolider l'action du Haut conseil au service de l'intérêt général.





## INSCRIRE LES COMMISSAIRES AUX COMPTES

Le H3C procède à l'inscription des commissaires aux comptes, personnes physiques ou morales, ainsi qu'à celle des contrôleurs de pays tiers. Il tient également les listes prévues à cet effet et les met à jour en prenant en compte toutes les modifications concernant les mentions qui y figurent (radiation, omission, suspension, changement d'adresse de forme juridique, de dirigeant, etc.).

Faisant usage de la faculté qui lui est offerte par le II de l'article L. 821-1 du Code de commerce, le Haut conseil, par convention homologuée par le garde des Sceaux le 25 avril 2017, a délégué à la Compagnie

nationale des commissaires aux comptes (CNCC) la réalisation des tâches relatives à l'inscription des personnes physiques ou morales sur la liste prévue au I de cet article, ainsi que la tenue et la mise à jour de cette liste, à l'exception des mises à jour résultant de décisions disciplinaires.

La convention conclue pour une période de 3 ans est renouvelable par tacite reconduction ou par renouvellement exprès du délégant.

L'inscription des contrôleurs de pays tiers, qui ne pouvait pas être déléguée, est directement réalisée par le H3C.



## L'ACTIVITÉ INSCRIPTION EN 2019

Le nombre de dossiers de demandes d'inscription ou de modification de la liste des commissaires aux comptes est en baisse de 4 % en 2019 par rapport à 2018. Cette évolution s'explique essentiellement par la baisse à hauteur de - 8 % des demandes d'inscription sur la liste de nouveaux commissaires aux comptes, en recul pour la deuxième année consécutive. Les demandes de radiation par rapport à 2018 sont restées relativement stables à - 3 %.

Tous motifs confondus, la Compagnie nationale des commissaires aux comptes a reçu 3 092 demandes en 2019. La saisonnalité de l'activité se confirme d'année en année avec une plus forte activité au deuxième semestre et notamment en fin d'année pour les demandes de radiation.

La commission nationale d'inscription de la CNCC a rendu, en 2019, 3 253 décisions soit 5 % de moins par rapport à l'année précédente.

Le délai moyen de traitement des demandes est en nette amélioration par rapport à 2018. Il s'établit à 47 jours contre 79 jours en 2018.

Au 31 décembre 2019, 890 demandes étaient en attente de décisions, soit une réduction du stock de dossiers de 15 % par rapport au 31 décembre 2018. L'apurement des demandes reçues en 2016 et 2017 s'est accentué avec plus de 70 % des demandes présentes en stock à fin 2018 ayant fait l'objet d'un dénouement par la prise d'une décision en 2019. Selon les informations reçues de la CNCC, aucune des décisions rendues en 2019 en matière d'inscription n'a fait l'objet d'un recours contentieux.

Aucune demande d'inscription émanant de contrôleurs légaux de pays tiers n'a été reçue en 2019 par le H3C. Toutefois trois cabinets britanniques se sont manifestés auprès de lui en vue de constituer leur dossier d'inscription sur la liste des auditeurs des pays tiers le plus rapidement possible une fois le Brexit acté afin de ne pas pénaliser leurs clients.



## **LA PROFESSION DE COMMISSAIRE AUX COMPTES EN FRANCE**

La profession française regroupe 18 248 commissaires aux comptes inscrits à fin décembre 2019. Ce chiffre est en réduction de 2 % par rapport à l'année précédente. Six CRCC concentrent 60 % des commissaires aux comptes inscrits en France : Paris, Versailles, Aix-en-Provence, Lyon, Rennes et Douai.

25 % de la population inscrite a plus de 60 ans.

	2019	2018	ÉVOLUTION	
	Nombre CAC total	Nombre CAC total	En nombre	En %
* Agen	137	142	- 5	- 4 %
* Aix-en-Provence	1 495	1 502	- 7	0 %
* Amiens	235	238	- 3	- 1 %
* Angers	252	259	- 7	- 3 %
* Basse-Terre	111	110	1	1 %
* Besançon	211	218	- 7	- 3 %
* Bordeaux	645	659	- 14	- 2 %
* Bourges	73	76	- 3	- 4 %
* Caen	231	227	4	2 %
* Chambéry	268	289	- 21	- 7 %
* Colmar	548	560	- 12	- 2 %
* Dijon	283	292	- 9	- 3 %
* Douai	725	745	- 20	- 3 %
* Fort-de-France	95	100	- 5	- 5 %
* Grenoble	452	456	- 4	- 1 %
* Limoges	133	139	- 6	- 4 %
* Lyon	1 351	1 372	- 21	- 2 %
* Metz	155	160	- 5	- 3 %
* Montpellier	479	486	- 7	- 1 %
* Nancy	193	202	- 9	- 4 %
* Nîmes	392	394	- 2	- 1 %
* Orléans	255	253	2	1 %
* Paris	4 300	4 395	- 95	- 2 %
* Pau	283	291	- 8	- 3 %
* Poitiers	363	379	- 16	- 4 %
* Reims	214	216	- 2	- 1 %
* Rennes	903	926	- 23	- 2 %
* Riom	256	261	- 5	- 2 %
* Rouen	288	300	- 12	- 4 %
* Saint-Denis de la Réunion	178	186	- 8	- 4 %
* Toulouse	607	610	- 3	0 %
* Versailles	2 137	2 167	- 30	- 1 %
<b>TOTAL</b>	<b>18 248</b>	<b>18 610</b>	<b>- 362</b>	<b>- 2 %</b>



Au 31 décembre 2019, 72 % des commissaires aux comptes personnes morales inscrites sont titulaires de mandats, soit 8 % de moins qu'en 2018. Cette proportion est ramenée à 32 % pour les personnes physiques inscrites.

Les mandats déclarés sont détenus à 85 % par des personnes morales, le solde est détenu par des commissaires aux comptes personnes physiques.

Les commissaires aux comptes inscrits dans les CRCC de Paris et Versailles sont titulaires de 46 % des mandats déclarés.

	INSCRITS			TITULAIRES DE MANDATS*							SIGNATAIRES DE MANDATS*
	Personnes physiques (PP)	Personnes morales (PM)	Total	CAC Personnes physiques	Nombre de mandats	CAC Personnes morales	Nombre de mandats	Total CAC	Total mandats	% du total des mandats	Total CAC
* Versailles	1 631	506	<b>2 137</b>	331	3 683	426	72 815	<b>757</b>	<b>76 498</b>	28 %	<b>1 120</b>
* Paris	2 671	1 629	<b>4 300</b>	963	10 197	1 100	37 429	<b>2 063</b>	<b>47 626</b>	17 %	<b>1 827</b>
* Lyon	829	522	<b>1 351</b>	298	2 767	294	16 616	<b>592</b>	<b>19 383</b>	7 %	<b>624</b>
* Rennes	577	326	<b>903</b>	220	1 492	203	13 092	<b>423</b>	<b>14 584</b>	5 %	<b>505</b>
* Aix-en-Provence	1 011	484	<b>1 495</b>	329	4 420	497	8 944	<b>826</b>	<b>13 364</b>	5 %	<b>771</b>
* Douai	472	253	<b>725</b>	153	1 760	176	6 150	<b>329</b>	<b>7 910</b>	3 %	<b>350</b>
* Toulouse	405	202	<b>607</b>	145	2 075	211	5 381	<b>356</b>	<b>7 456</b>	3 %	<b>355</b>
* Bordeaux	442	203	<b>645</b>	111	1 189	144	5 377	<b>255</b>	<b>6 566</b>	2 %	<b>321</b>
<b>Sous-total autres CRCC</b>	<b>3 921</b>	<b>2 164</b>	<b>6 085</b>	<b>1 381</b>	<b>13 620</b>	<b>1 499</b>	<b>65 409</b>	<b>2 880</b>	<b>79 029</b>	<b>29 %</b>	<b>3 125</b>
<b>TOTAL GÉNÉRAL</b>	<b>11 959</b>	<b>6 289</b>	<b>18 248</b>	<b>3 931</b>	<b>41 203</b>	<b>4 550</b>	<b>231 213</b>	<b>8 481</b>	<b>272 416</b>	<b>100 %</b>	<b>8 998</b>

\* Source : DA 2019.

## DÉFINIR LES ORIENTATIONS DE LA FORMATION CONTINUE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES ET VEILLER AU RESPECT DES OBLIGATIONS DES PROFESSIONNELS EN LA MATIÈRE

Le Haut conseil définit les orientations générales et les différents domaines sur lesquels l'obligation de formation continue des commissaires aux comptes peut porter et veille au respect des obligations des commissaires aux comptes dans ce domaine. Pour éclairer ses choix, il a souhaité la création d'une instance informelle de dialogue avec les représentants de la profession pour préparer les décisions relatives aux orientations générales et aux domaines de formation continue qu'il a la charge de définir en application de l'article L. 821-1 du Code de commerce.

Faisant application du II de l'article L. 821-1 du code de commerce, le Haut conseil a délégué à la CNCC, par convention homologuée par le garde des Sceaux le 3 mai 2017, la réalisation des tâches relatives au suivi du respect des obligations de formation continue des commissaires aux comptes. L'exercice de cette délégation a donné lieu à plusieurs réunions avec la Compagnie nationale au cours de l'année 2019.

La convention conclue pour une période de trois ans est renouvelable par tacite reconduction ou par renouvellement exprès du délégué.



## ORIENTATIONS GÉNÉRALES ET DOMAINES DE FORMATION: DÉCISION DU HAUT CONSEIL DU 11 JUILLET 2019

Les commissaires aux comptes inscrits sur la liste nationale établie par le H3C sont tenus de suivre une formation professionnelle continue leur permettant de posséder les connaissances théoriques et pratiques nécessaires à la réalisation de leurs missions et prestations. Le 20 février 2018, un arrêté du garde des Sceaux, ministre de la Justice a précisé la nature et la durée des activités susceptibles d'être prises en compte au titre de la formation professionnelle continue des commissaires aux comptes.

Le 12 juillet 2018, le Haut conseil a défini les orientations générales sur lesquelles l'obligation de formation continue des commissaires aux comptes pouvait porter à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019 en identifiant pour chacune de ces orientations des domaines de formation.

La formation est considérée comme un outil de connaissance essentiel pour permettre aux commissaires aux comptes de :

- \* réaliser des audits de qualité, contribuer à la sécurité économique, préserver l'intérêt général, demeurer compétents pour exercer leurs missions et en particulier posséder une bonne connaissance des spécificités de leurs mandats ;
- \* s'adapter aux évolutions du marché et répondre aux besoins des entreprises ;
- \* exercer leurs missions dans le respect des règles déontologiques, d'indépendance et d'organisation de l'exercice professionnel ;
- \* se doter et développer des aptitudes managériales et relationnelles nécessaires au bon déroulement de leurs missions et au bon fonctionnement de leur structure d'exercice professionnel.

La loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises (dite Pacte) et le décret n° 2019-514 du 24 mai fixant les seuils de désignation des commissaires ayant modifié de façon significative l'exercice de la profession de commissaire aux comptes, le Haut conseil a précisé en juillet 2019 les thèmes de formation qu'il estimait incontournables au regard de cette actualité. Il a ainsi souligné que tout commissaire aux comptes doit connaître les nouvelles dispositions relatives à :

- \* l'extension possible de son périmètre d'intervention en ce compris la possibilité de fournir en cette qualité des services et des attestations à une entité dont il ne certifie pas les comptes ;
- \* l'évolution des règles en matière de services interdits ;
- \* l'interprofessionnalité.

De même, pour les commissaires aux comptes appelés à intervenir dans des petites entreprises, il apparaît également indispensable de connaître les normes 911<sup>(1)</sup> et 912<sup>(2)</sup> relatives à la mission du commissaire aux comptes nommé pour trois exercices ou pour six exercices dans des petites entreprises.

---

## ADOPTER LES NORMES D'EXERCICE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES

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.

Le dispositif normatif est strictement encadré par les textes, qui limitent les personnes habilitées à exprimer des besoins normatifs<sup>(3)</sup> et prévoient que les projets de normes sont élaborés conjointement par des représentants du Haut conseil et des commissaires aux comptes réunis au sein d'une commission appelée « commission paritaire ». Les projets ainsi préparés sont ensuite soumis pour avis à la CNCC, avant adoption définitive par le Haut conseil. Les normes adoptées par le Haut conseil doivent enfin être homologuées par le garde des Sceaux, ministre de la justice pour devenir applicables.

Afin d'améliorer l'efficacité du processus de normalisation, la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises, dite loi Pacte, a modifié l'article L. 821-14 du Code de commerce en prévoyant un délai maximal d'élaboration des projets de norme par la commission paritaire. Ce délai a été fixé à quatre mois par le décret n° 2019-514 du 24 mai 2019 fixant les seuils de désignation des commissaires aux comptes et les délais pour élaborer les normes d'exercice professionnel. À défaut de respect de ce délai, le garde des Sceaux, ministre de la justice, peut demander au Haut conseil de procéder à leur élaboration.

Tirant enseignement des deux précédentes années de fonctionnement de la commission paritaire et des aménagements de l'article L. 821-14 du Code de commerce, le Haut conseil a placé l'élaboration efficace des normes au cœur de son  plan stratégique 2020-2022. Pour accompagner les évolutions de la profession et veiller à rapprocher les pratiques professionnelles des attentes des acteurs économiques, le Haut conseil sera également force de proposition sur les sujets le nécessitant dans les années à venir.

---

(1) NEP 911 : norme d'exercice professionnelle (NEP) relative à la mission du commissaire aux comptes nommé pour trois exercices prévue à l'article L. 823-12-1 du Code de commerce.

(2) NEP 912 : norme d'exercice professionnelle (NEP) relative à la mission du commissaire aux comptes nommé pour six exercices dans des petites entreprises.

(3) Le garde des Sceaux, le Haut conseil du commissariat aux comptes, l'Autorité des marchés financiers, l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution et la Compagnie nationale des commissaires aux comptes.

## **ACCORDER DES DÉROGATIONS ET RÉPONDRE AUX QUESTIONS RELATIVES À LA DÉTERMINATION DE LA DATE DE DÉPART DU MANDAT INITIAL**

Composé du président et de deux membres du collège du Haut conseil, le Bureau du Haut conseil peut, en application des articles L. 823-3-1 et L. 823-18 II du Code de commerce, accorder certaines dérogations à l'application des textes relatifs à la rotation et au plafonnement des honoraires facturés pour des services autres que la certification des comptes. Il peut également être amené à se prononcer à la demande d'un commissaire aux comptes sur la date de départ du mandat à prendre en compte pour calculer la durée maximale pendant laquelle il sera autorisé à certifier les comptes de la même entité.

## **CONTRÔLER LA QUALITÉ DE L'ACTIVITÉ DES COMMISSAIRES AUX COMPTES**

La qualité de l'audit et le respect de la déontologie sont gages de la confiance accordée aux travaux des commissaires aux comptes, au service de la sécurité de l'économie et de l'intérêt général,

À ce titre, et en application du 5° de l'article L. 821-1 du Code de commerce, le H3C définit le cadre et les orientations du contrôle de l'activité professionnelle des commissaires aux comptes. Les contrôles ont pour objet de s'assurer du bon exercice du commissariat aux comptes et de l'encourager. Ils permettent de vérifier la conformité de l'exercice du commissariat aux comptes à la réglementation et d'apprécier tant la qualité des audits effectués par les professionnels que le respect des exigences déontologiques. Lorsque des manquements sont constatés, les contrôles peuvent conduire à l'émission de recommandations ou, dans les cas les plus graves, à la saisine du rapporteur général du Haut conseil en vue de l'ouverture éventuelle d'une procédure disciplinaire.

Le H3C réalise directement les contrôles des commissaires aux comptes détenant des mandats auprès d'entités d'intérêt public (EIP) grâce à ses contrôleurs salariés. Il supervise les contrôles des commissaires aux comptes ne détenant pas de mandats auprès d'EIP. Ces contrôles sont réalisés par la CNCC en application d'une convention de

délégation homologuée par le garde des Sceaux, le 25 avril 2017. Il peut, toutefois, conformément aux termes de cette délégation, procéder lui-même à certains de ces contrôles.

Les contrôles effectués par le H3C s'inscrivent dans le cadre des bonnes pratiques promues par les organisations européenne et internationale qui œuvrent à harmoniser la régulation de l'audit.

La rénovation des contrôles est l'un des trois axes prioritaires du [ ] plan stratégique triennal du H3C. Alors que les modalités d'exercice des missions du commissaire aux comptes connaissent de profonds changements liés à l'entrée en vigueur de la loi Pacte ainsi qu'aux évolutions technologiques, le régulateur doit mettre en œuvre des moyens et des méthodes de contrôle rénovés dans le but notamment d'augmenter le nombre de mandats contrôlés et d'acquérir une vision globale de la profession afin d'améliorer la qualité des audits. Les réflexions menées sur ce sujet au cours de l'année 2020 seront déterminantes.

## **ENQUÊTER**

Le rapporteur général du Haut conseil peut être 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. À la tête du service des enquêtes du Haut conseil, il mène les investigations préalables à l'ouverture éventuelle de procédures de sanction. Il établit un rapport d'enquête qu'il adresse au collège du Haut conseil réuni dans sa formation de poursuite composée de neuf membres dite « formation statuant sur les cas individuels » qui peut décider d'ouvrir une procédure de sanction.

Il peut également diligenter des enquêtes pour répondre aux demandes d'assistance de ses homologues étrangers au sein de l'Union européenne 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.



La loi du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises a étendu les pouvoirs d'enquête du rapporteur général du Haut conseil. L'article L. 824-5 du Code de commerce permet désormais à celui-ci et aux enquêteurs du Haut conseil d'« obtenir du commissaire aux comptes, sans que celui-ci puisse opposer le secret professionnel, tout document ou information, sous quelque forme que ce soit » et d'« obtenir de toute personne tout document ou information utile à l'enquête ». Les aménagements de la procédure d'enquête rendus nécessaires par la loi Pacte sont prévus par le décret n° 2020-292 du 21 mars 2020 relatif aux commissaires aux comptes.

Poursuivre la montée en puissance du service des enquêtes, en renforçant les équipes de manière à pouvoir traiter davantage de dossiers, notamment les plus complexes est un des axes de travail structurant du [🔗] plan stratégique pour les années à venir.



### **LE RÉFÉRENT DES LANCEURS D'ALERTE DU H3C**

**En application du premier alinéa du I de l'article 8 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, le président du H3C a désigné le rapporteur général en qualité de référent des lanceurs d'alerte. Il est chargé de recueillir et de traiter les signalements émis par les agents du H3C et par les personnes qui participent aux activités du H3C.**

**Le référent des lanceurs d'alerte du H3C peut recevoir et traiter les signalements qui sont portés à la connaissance du Haut conseil en sa qualité d'autorité de contrôle de la profession de commissaire aux comptes.**

**La procédure de recueil des signalements est établie conformément aux dispositions du décret n° 2017-564 du 19 avril 2017 relatif aux procédures de recueil des signalements émis par les lanceurs d'alerte au sein des personnes morales de droit public ou de droit privé ou des administrations de l'État.**

### **PRONONCER DES SANCTIONS**

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. Depuis la suppression des commissions régionales de discipline par la loi Pacte, ce pouvoir de sanction est uniquement exercé par la formation restreinte du Haut conseil.

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 direction.

### **STATUER EN MATIÈRE DE CONTENTIEUX DES HONORAIRES**

Depuis l'entrée en vigueur de la loi du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises, qui a supprimé les commissions régionales de discipline, les compétences de celles-ci en matière de contentieux des honoraires ont été transférées à la formation restreinte du H3C.

En application de l'article L. 823-18-1 du Code de commerce, le Haut conseil qui était jusque-là l'instance d'appel des décisions prises par les commissions régionales en matière de contentieux des honoraires, statue désormais sur les litiges relatifs à la rémunération des commissaires aux comptes.

Le décret n° 2020-292 du 21 mars 2020 relatif aux commissaires aux comptes adapte la procédure relative à la contestation des honoraires pour tenir compte de la suppression des commissions régionales de discipline et du transfert de leurs contentieux à la formation restreinte du H3C.



## **LA LUTTE CONTRE LE BLANCHIMENT DES CAPITAUX ET LE FINANCEMENT DU TERRORISME**

En application de l'article L. 561-2 12°bis du Code monétaire et financier, les commissaires aux comptes sont assujettis aux obligations de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme (LCB-FT). Le contrôle du respect de ces obligations et, le cas échéant, la sanction de leur non-respect sont exercés par le H3C en application de l'article L. 561-36 9° du Code monétaire et financier.

L'année 2019 a été particulièrement riche en matière d'actualité concernant la LCB-FT. Cette actualité s'est inscrite dans la perspective de l'évaluation de la France par le Groupe d'action financière (GAFI) en 2020. Le GAFI a engagé, depuis 2013, le quatrième cycle d'évaluations mutuelles de ses membres. Le dispositif français de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme sera l'objet d'une évaluation dans le courant de l'année 2020, qui se déroulera en deux phases : (i) une phase d'évaluation sur pièces, à partir d'un dossier et qui devra démontrer, sur la base des recommandations du GAFI, d'une part, la conformité technique du dispositif à ses recommandations et, d'autre part, son efficacité, et (ii) une phase d'évaluation sur place, prévue à l'été 2020. L'examen de la situation de la France en séance plénière du GAFI aura lieu en février 2021.

Dans ce cadre, le H3C a contribué, à l'automne 2019, à la préparation des dossiers de conformité technique et d'efficacité.

### **L'analyse nationale des risques**

Le Conseil d'orientation de la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme (COLB), dont le H3C est membre en sa qualité d'autorité de contrôle d'une profession assujettie à la LCB-FT, a pour mission (i) d'assurer la coordination des services de l'État et autorités de contrôle concernés par la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme, (ii) de favoriser la concertation avec les différentes professions soumises aux obligations de vigilance à l'égard de leur clientèle, (iii) de proposer des améliorations au dispositif national de LCB-FT et d'établir et mettre à jour régulièrement une analyse nationale des risques (ANR) de blanchiment de

capitaux et de financement du terrorisme auxquels la France est exposée et de proposer des mesures d'atténuation de ces risques.

L'ANR vise à analyser, à l'échelle nationale, les menaces, les vulnérabilités et le niveau de risque qui en découle pour chaque vecteur significatif du blanchiment des capitaux et du financement du terrorisme. Le COLB a publié l'ANR en septembre 2019.

En tant que professionnels assujettis à la LCB-FT et en tant qu'acteurs économiques, puisqu'ils sont inclus dans la catégorie des professions réglementées du chiffre et du droit analysée dans l'ANR, les commissaires aux comptes sont concernés par les conclusions de cette dernière.

L'ANR a fait l'objet d'une large diffusion auprès des commissaires aux comptes grâce à sa publication sur les sites internet du H3C et de la CNCC.

### **L'analyse sectorielle des risques**

À la demande du COLB et comme l'ensemble des autorités de contrôle et des organismes d'autorégulation des personnes et entités assujetties à la LCB-FT, le H3C a procédé fin 2019 à la rédaction d'une analyse sectorielle des risques de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme en France (ASR) à destination des commissaires aux comptes. Cette ASR, arrêtée par le collège du H3C lors de sa séance du 19 décembre 2019, a également fait l'objet d'une communication sur les sites internet du H3C et de la CNCC.

L'ASR doit être comprise comme une déclinaison de l'ANR, adaptée à l'activité des commissaires aux comptes. Elle permet d'attirer l'attention de ces derniers sur les risques de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme liés à une activité ou un secteur, de manière à ce qu'ils fassent preuve d'une vigilance particulière lorsqu'ils viennent à détenir un mandat dans une entité qui s'y rattache.

Les conclusions de l'ASR sont prises en compte dans les orientations de contrôle du H3C.



### **La norme d'exercice professionnel révisée relative aux obligations du commissaire aux comptes en matière de LCB-FT**

Une norme d'exercice professionnel (NEP 9605) définit les principes relatifs à la mise en œuvre des dispositions relatives à la LCB-FT, et qui concernent :

- \* la vigilance avant d'accepter la relation d'affaires avec un client ;
- \* la vigilance au cours de la relation d'affaires ;
- \* la vigilance avant d'accepter de fournir un service à un client occasionnel ;
- \* la déclaration à TRACFIN ;
- \* la conservation des documents.

Cette norme a fait l'objet d'une révision en 2019 afin de la mettre en conformité avec les évolutions légales et réglementaires liées, d'une part, à la transposition en droit français de la 4<sup>e</sup> directive relative à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme et, d'autre part, à la loi relative à la croissance et la transformation des entreprises. Elle a été homologuée par arrêté du garde des Sceaux en date du 24 octobre 2019 après adoption par le Haut conseil.

Le champ d'application de la norme 9605 a été étendu à toute intervention d'un commissaire aux comptes, qu'il s'agisse de missions, services ou attestations réalisés au profit d'une entité dans laquelle il intervient ou non en qualité de contrôleur légal appelé à certifier les comptes.

### **Les lignes directrices H3C/Tracfin**

Le H3C et Tracfin collaborent à la rédaction de lignes directrices en matière de LCB-FT à destination des commissaires aux comptes et seront finalisées en 2020 avant de faire l'objet d'une large diffusion auprès des professionnels.

### **Les contrôles d'activité**

Les contrôles de l'activité des commissaires aux comptes sont réalisés en fonction des orientations définies par le collège du Haut conseil. Pour les années 2018 et 2019, ces orientations prévoyaient, d'une part, l'examen des procédures mises en place permettant l'exécution de la mission de certification des comptes et l'organisation du

dossier de travail et, d'autre part, portaient sur la vérification de l'approche d'audit suivie et sur la correcte application des normes d'exercice professionnel applicables au mandat examiné.

Le contrôle du respect des obligations liées à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme est pris en compte dans ces orientations.

Le contrôle de ces obligations consiste, à examiner, le cas échéant, l'organisation et les procédures internes du commissaire aux comptes en matière de LCB-FT et, s'agissant des mandats qu'il détient et qui sont examinés à l'occasion du contrôle, à analyser la nature des éventuelles diligences mises en œuvre au regard de l'évaluation du risque de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme réalisée par le commissaire aux comptes.

Plus précisément, ces contrôles visent à s'assurer notamment :

- \* de la désignation d'un responsable et d'un correspondant Tracfin ;
- \* de la réalisation d'une cartographie des risques liés au blanchiment des capitaux et au financement du terrorisme ;
- \* de l'existence d'une classification des risques liés au blanchiment des capitaux et au financement du terrorisme ;
- \* du respect des dispositions en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme lors de l'acceptation de la mission ou de la prestation ;
- \* de l'existence d'une formation suffisante du commissaire aux comptes et de ses collaborateurs ;
- \* de la cohérence de l'évaluation des risques réalisée avec les caractéristiques des mandats concernés (secteur, activité, présence internationale notamment dans certains pays de la liste du GAFI et de l'Union européenne, opérations, dirigeants...), et de la cohérence avec les instructions du plan de mission ;
- \* du respect des obligations liées à l'application de la norme d'exercice professionnelle 9605 relative aux obligations du commissaire aux comptes en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme dans la conduite de la mission ou de la prestation.

### **Les suites données aux contrôles des commissaires aux comptes**

En fonction des conclusions présentées dans les rapports de contrôles et au regard notamment de leur gravité et/ou récurrence, la formation statuant sur les cas individuels du Haut conseil peut :

- \* demander l'émission de recommandations en cas de défaillances significatives qui nécessiteraient la mise en œuvre d'un plan de remédiation<sup>(4)</sup> ;
- \* exprimer le souhait qu'une enquête soit ouverte auprès du rapporteur général sur saisine du président du H3C. Comme pour toute enquête ouverte par le rapporteur général, c'est la formation du collège du Haut conseil statuant sur les cas individuels, qui examinera à l'issue de l'enquête l'opportunité d'ouvrir une procédure de sanction.

En tout état de cause, les commissaires aux comptes contrôlés reçoivent systématiquement le rapport établi à l'issue de la procédure contradictoire et sont invités à tirer toute conséquence utile des conclusions dudit rapport.

### **Les sanctions prononcées à l'égard des commissaires aux comptes**

En application de l'article L. 824-A I du Code de commerce, les commissaires aux comptes sont passibles de sanctions à raison des fautes disciplinaires qu'ils commettent. Par ailleurs, en application de l'article L. 824-1 II 5° du même Code, sont également passibles de sanctions les membres des organes de direction des sociétés de commissaires aux comptes et les autres personnes physiques au sein de ces sociétés, du fait de leur implication personnelle dans les manquements aux dispositions des sections 3 à 6 du chapitre I<sup>er</sup> du livre VI du Code monétaire et financier. C'est sur le fondement de ces textes que les commissaires aux comptes peuvent être sanctionnés en cas de violation de leurs obligations en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme. Conformément à l'article L. 821-1 7° du Code de commerce, les sanctions sont prononcées par le Haut conseil.

Parmi les décisions rendues par la formation restreinte du Haut conseil en 2019, l'une d'entre elles visait notamment des manquements relatifs au non-respect de tout ou partie des obligations du commissaire aux comptes en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme. Dans cette décision du 10 octobre 2019, la formation restreinte a constaté l'absence d'application de diverses normes d'exercice professionnel, dont la NEP 9605 relative aux obligations du commissaire aux comptes en matière de LCB-FT, et a prononcé une interdiction d'exercer la profession de commissaire aux comptes pour une durée de deux ans.

### **Les déclarations de soupçons transmises à Tracfin par le H3C**

En 2019, le Haut conseil a transmis une déclaration de soupçon à Tracfin, conformément aux dispositions de l'article L. 821-1 du Code de commerce.

Pour mémoire, 124 déclarations de soupçon ont été transmises à Tracfin par les commissaires aux comptes en 2018.

L'ensemble de ces actions démontre l'implication du H3C dans l'amélioration du dispositif français de LCB-FT et manifeste son engagement dans le renforcement du rôle des commissaires aux comptes dans ce dispositif, d'une part, dans une perspective de prévention, en améliorant la connaissance de leurs obligations en la matière et, d'autre part, par ses actions de contrôle, d'enquête et de sanction.

---

<sup>(4)</sup> Lorsque le Haut conseil décide d'émettre des recommandations dans le cadre des suites à donner aux contrôles réalisés, le commissaire aux comptes concerné doit adresser, au plus tard à l'expiration d'un délai de deux mois courant à compter du jour de la réception de la lettre de recommandation, un plan des actions correctrices qui doivent être mises en œuvre au plus tard dans un délai de 12 mois.



## 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 organisations européenne et internationale qui œuvrent à harmoniser 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.

Afin de mieux porter la voix de la France dans les travaux internationaux, le Haut conseil s'est fixé pour objectif d'affermir sa position internationale en renforçant sa position dans les instances européennes et en maintenant sa présence au niveau international, tout en assurant une bonne coordination avec les enjeux nationaux.

Il souhaite également, d'ici trois ans, renforcer sa vision statistique du marché, disposer d'une photographie plus fine de sa structuration et notamment de son degré de concentration, mais également suivre l'évolution des méthodes et outils développés et mis en œuvre par la profession.

## SUIVRE L'ÉVOLUTION DU MARCHÉ DE L'AUDIT

En application de l'article 27 du règlement (UE) N° 537/2014 du 16 avril 2014, le Haut conseil et ses homologues européens réalisent un suivi de la qualité et de la compétitivité du marché du contrôle légal des comptes des EIP. Ce suivi permet d'apprécier le niveau de concentration de ce marché, les résultats des contrôles conduits par les régulateurs dans les cabinets, et le travail des comités d'audit.

Le Haut conseil a publié son deuxième rapport de suivi du marché en juin 2019 (Annexe 2).



## **DÉVELOPPER LA VISIBILITÉ DU HAUT CONSEIL : UNE DES TROIS PRIORITÉS DU PLAN STRATÉGIQUE 2020-2022**

[👁️] Afin de consolider son action au service de l'intérêt général, le H3C communiquera plus largement sur ses missions. Il poursuivra le développement de ses relations avec la profession et l'ensemble des parties prenantes de son environnement. Il renforcera également sa communication en matière de normalisation, de contrôle, de sanction ou encore de suivi du marché.

Le nouveau site internet du Haut conseil sera ouvert en 2020.

Pour toucher un public plus large, le H3C développera de nouveaux modes de communication telles que l'organisation d'événements et la diffusion d'informations concernant les actions du régulateur sur les réseaux sociaux. Il renforcera progressivement sa prise de parole dans la presse sur des sujets touchant au périmètre de ses missions.





## 2. L'ORGANISATION DU H3C

Pour l'exercice de ses missions, le Haut conseil dispose de plusieurs instances décisionnelles constituées au sein du collège. Des commissions consultatives préparent ses travaux en amont.

### LES INSTANCES DE DÉCISION

Les missions confiées au Haut conseil sont exercées par son collège présidé par un membre de la Cour de cassation.

Aux termes de l'article L. 821-2 du Code de commerce, le collège du Haut conseil comprend 14 membres :

- \* quatre magistrats :
  - un membre de la Cour de cassation, président du Haut conseil,
  - deux magistrats de l'ordre judiciaire, un préside la formation restreinte et l'autre supplée le président du Haut conseil en cas d'empêchement,
  - 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 du Gouvernement sont assurées par le directeur des affaires civiles et du Sceau ou son représentant.

Les compétences du Haut conseil sont exercées par son collège au sein de quatre formations distinctes :

\* **la formation plénière :** elle regroupe les 14 membres du collège. Elle traite des questions générales ne relevant pas de la compétence des autres formations. Le collège réuni en formation plénière adopte les projets de normes, définit les orientations générales relatives à la formation continue et aux contrôles, et répond aux questions soulevées par l'application des textes réglementant l'activité des commissaires aux comptes afin d'en faciliter l'application. Il définit la stratégie internationale du H3C et les positions prises par celui-ci au sein de l'Union européenne et à l'extérieur de celle-ci. Enfin, il décide du fonctionnement du Haut conseil ;

\* **la formation restreinte :** elle est composée d'un magistrat de l'ordre judiciaire qui en est le président et de 4 autres membres du collège élus en son sein. Elle statue en matière de contentieux des honoraires et sur les procédures de sanction pendantes devant elle ;

\* **la formation statuant sur les cas individuels :** composée des 9 membres du collège qui n'appartiennent pas à la formation restreinte, elle est chargée d'examiner les cas individuels nécessitant une prise de position du Haut conseil en dehors des procédures confiées à la formation restreinte. Elle peut rendre des décisions relatives à l'inscription des commissaires aux comptes, statuer sur des saisines individuelles, se prononcer sur les suites à donner aux contrôles lorsque ceux-ci ont mis en évidence des défaillances susceptibles de nécessiter l'émission de recommandations, voire 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 ;

\* **le bureau :** il est composé du président du Haut conseil et de 2 membres titulaires et de leurs suppléants, élus par le collège en son sein. Il 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, et d'autoriser, à titre exceptionnel, le dépassement pour une période de deux exercices maximum, du plafond des honoraires pouvant être perçus par un commissaire aux comptes au titre des services autres que la certification des comptes.

#### L'ACTIVITÉ DU COLLÈGE EN CHIFFRES EN 2019

	NOMBRE DE RÉUNIONS TENUES	TAUX DE PRÉSENCE
* Formation plénière	23	86 %
* Formation restreinte	6	83 %
* Formation statuant sur les cas individuels	15	83 %
* Bureau	6	100 %

## COMPOSITION DU COLLÈGE EN 2019



**Christine Guéguen**  
Avocate générale  
près la Cour de cassation,  
présidente du collège



**Jean-Pierre Zanoto**  
Conseiller honoraire  
à la Cour de cassation,  
président de la formation restreinte  
du Haut conseil



**Marie-Laure Béval**  
Conseillère  
à la Cour de cassation,  
présidente suppléante du collège



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



**Marie Seiller**  
Représentante  
du président de l'Autorité  
des marchés financiers (AMF)



**Jean-Jacques Dussutour**  
Représentant du président  
de l'Autorité de contrôle prudentiel  
et de régulation (ACPR)



**Jérôme Brouillet**  
Représentant  
du directeur général du Trésor



**Dorothee Gallois-Cochet**  
Professeure des universités  
spécialisé en matière juridique,  
économique ou financière



**Philippe Christelle**  
Personne qualifiée dans  
les domaines des offres au public  
et des sociétés dont les titres  
sont admis aux négociations  
sur un marché réglementé



**Gérard Gil**  
Personne qualifiée dans  
le domaine de la banque  
ou de l'assurance



**Caroline Weber**  
Personne qualifiée dans  
le domaine des petites et moyennes  
entreprises, des personnes morales  
de droit privé ayant une activité  
économique ou des associations



**Jacques Ethevenin**  
Personne qualifiée  
en matière de comptabilité  
nationale et internationale



**Fabienne Degrave**  
Ancienne commissaire aux comptes



**William Di Cicco**  
Ancien commissaire aux comptes



## **COMPOSITION DES FORMATIONS DU COLLÈGE EN 2019**

### **Formation restreinte**

- \* M. Jean-Pierre Zanoto, président
- \* M. François-Roger Cazala, membre
- \* Mme Dorothée Gallois-Cochet, membre
- \* M. Gérard Gil, membre
- \* Mme Fabienne Degrave, membre

### **Formation statuant sur les cas individuels**

- \* Mme Christine Guéguen, présidente
- \* Mme Marie-Laure Bélaval, membre
- \* Le président de l'AMF ou son représentant, membre
- \* Le président de l'ACPR ou son représentant, membre
- \* Le directeur général du Trésor ou son représentant, membre
- \* M. Philippe Christelle, membre
- \* Mme Caroline Weber, membre
- \* M. Jacques Ethevenin, membre
- \* M. William Di Cicco, membre

### **Bureau**

#### *Membres titulaires*

- \* Mme Christine Guéguen, présidente
- \* M. Philippe Christelle, membre
- \* M. William Di Cicco, membre

#### *Membres suppléants*

- \* Mme Marie-Laure Bélaval, présidente suppléante
- \* M. Jacques Ethevenin, membre suppléant
- \* Le représentant du directeur général du Trésor, membre suppléant

## **LA COMMISSION PARITAIRE**

La commission dite 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 4 membres du collège et de 4 commissaires aux comptes désignés par la CNCC. Le premier mandat des membres ayant expiré le 17 juin 2019, le Haut conseil et la Compagnie nationale ont désigné leurs nouveaux représentants en veillant au respect des critères fixés par le règlement intérieur du H3C ainsi définis : « *Les représentants du Haut conseil sont désignés par le collège en raison de leurs compétences, de la diversité de leur expertise et de leur disponibilité* ».

Dans l'exercice de sa mission, la commission peut faire appel à des experts.

Elle s'est réunie 14 fois en 2019.



## **COMPOSITION DE LA COMMISSION PARITAIRE EN 2019**

### **Représentants du H3C**

- \* M. Jacques Ethevenin, président
- \* Le directeur général du Trésor ou son représentant, membre
- \* Le président de l'ACPR ou son représentant, membre
- \* Mme Fabienne Degrave, membre

### **Représentants des commissaires aux comptes**

- \* Mme Anne-Marie Lavigne, vice-président
- \* Mme Marie Mermillod-Dupoizat, membre
- \* Mme Claire Nourry, membre
- \* M. Patrick Iweins, membre jusqu'au 17 juin 2019
- \* M. Vincent Reynier, membre depuis le 17 juin 2019

Le représentant du commissaire du Gouvernement peut assister aux réunions.

## LES COMMISSIONS CONSULTATIVES

Le collège du Haut conseil s'appuie sur l'expertise de plusieurs commissions consultatives.

- \* **la commission normes** examine les sujets relatifs aux normes d'exercice professionnel et notamment les projets de normes élaborés par la commission paritaire. Elle apporte, en outre, son expertise sur les sujets normatifs discutés dans le cadre européen ou international au sein des groupes de régulateurs. Certains de ses membres participent également à la commission paritaire chargée d'élaborer les projets de normes;
- \* **la commission saisines** examine les questions dont le H3C est saisi ou dont il décide de s'auto-saisir;
- \* **la commission internationale** réfléchit à la stratégie internationale du H3C, et aux 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 des actions décidées par le collège en matière internationale;
- \* **la commission contrôle qualité** propose au collège les orientations du programme annuel de contrôle et suit le bon déroulement des contrôles. Elle examine les résultats des contrôles et prépare les travaux de la formation statuant les cas individuels portant sur l'examen des résultats individuels de contrôle;
- \* **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 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.



## COMPOSITION DES COMMISSIONS DU H3C EN 2019

### Commission normes

- \* M. Jacques Ethevenin, président
- \* M. Jean-Pierre Zanoto, membre
- \* Le représentant de l'ACPR, membre
- \* Le représentant du directeur général du Trésor, membre jusqu'au 8 octobre 2019
- \* Mme Dorothee Gallois-Cochet, membre à compter du 8 octobre 2019
- \* Mme Fabienne Degrave, membre

### Commission saisines

- \* Mme Marie-Laure Béval, présidente
- \* Mme Christine Guéguen, membre
- \* M. William Di Cicco, membre

### Commission internationale

- \* M. Philippe Christelle, président
- \* Mme Christine Guéguen, membre
- \* Le représentant de l'ACPR, membre
- \* M. William Di Cicco, membre

### Commission contrôle qualité

- \* M. William Di Cicco, président
- \* Le représentant de l'AMF, membre
- \* Le représentant du directeur général du Trésor, membre
- \* Mme Caroline Weber, membre

### Comité d'audit

- \* M. François-Roger Cazala, président
- \* Le représentant du directeur général du Trésor, membre
- \* M. Philippe Christelle, membre

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



## LES FAITS MARQUANTS DE L'ANNÉE 2019

### ▲ JANVIER

**Le H3C a arrêté le programme de contrôle des cabinets d'audit pour l'année 2019.** Afin de tenir compte du contexte exceptionnel lié à l'annonce de la remontée des seuils rendant obligatoire l'intervention d'un commissaire aux comptes, une approche adaptée, réaliste et progressive avait été retenue en 2018 pour déterminer le programme de contrôle en s'attachant, pour la sélection des structures à contrôler, à l'importance de la détention de mandats de petites entreprises. Cette approche avait conduit à différer une partie des contrôles qui auraient dû être réalisés. En 2019, afin, d'une part, d'achever le cycle de contrôle sexennal répondant à l'exigence posée par le Code de commerce de contrôler tous les commissaires aux comptes au moins tous les 6 ans, période ramenée à 3 ans lorsque les commissaires aux comptes certifient les comptes de « grandes EIP », mais aussi et surtout, d'autre part, de souligner l'importance accordée par le régulateur à la pratique d'un audit de qualité dans les petites entreprises, il a été prévu de réaliser, dans la mesure du possible, les contrôles différés en 2018 en les ajoutant à ceux normalement programmés au titre de 2019.

### ▲ MARS

**Le H3C a organisé l'Inspection Workshop de l'IFIAR à Paris du 6 au 8 mars 2019.** Plus de 150 contrôleurs originaires de plus de 50 pays se sont réunis pour participer à trois jours de formation, de partage d'expériences et de bonnes pratiques concernant le contrôle de l'activité des cabinets d'audit.

### ▲ MAI

**La loi du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises (dite loi Pacte) a été publiée au Journal officiel le 23 mai.** Ses dispositions modifient de façon significative l'exercice de la profession de commissaire aux comptes en France. Le 24 mai, le décret fixant les seuils de désignation des commissaires aux comptes dans les petites entreprises a également été publié.

### ▲ JUIN

\* **Deux normes d'exercice professionnel relatives à la mission des commissaires aux comptes lorsqu'ils sont nommés pour trois exercices ou pour six exercices, pour certifier les comptes de petites entreprises, ont été homologuées par arrêté du garde des Sceaux du 6 juin.** Chacune de ces normes délimite le champ d'application de la mission, les diligences à accomplir, ainsi que le formalisme qui s'attache à la réalisation de la celle-ci. Il s'agit de normes autonomes, dont la lecture permet au professionnel et à l'entreprise de comprendre, sans qu'il soit nécessaire de se référer à toutes les autres normes, ce qui est attendu du commissaire aux comptes suivant qu'il est nommé, obligatoirement ou volontairement, pour trois exercices ou six exercices.

\* **Le H3C a publié son deuxième rapport sur le marché de l'audit français.** Il permet, tous les trois ans, d'apprécier le niveau de concentration du marché, les résultats des contrôles conduits par les régulateurs dans les cabinets et le travail des comités d'audit. Il a été transmis à la Commission européenne, qui établit une synthèse des rapports de tous les régulateurs européens.

### ▲ JUILLET

\* **Le H3C a réalisé le contrôle d'activité des cabinets de commissariat aux comptes en Nouvelle-Calédonie** du 15 au 26 juillet.

\* **Le H3C a complété sa FAQ sur l'application des dispositions européennes** encadrant l'audit de questions/réponses sur la rotation des cabinets, la rotation des signataires et le rapport complémentaire du commissaire aux comptes au comité d'audit.

\* **Le H3C a fixé les thèmes qu'il estime incontournables**, au regard de l'actualité, pour la formation des commissaires.

## ▲ SEPTEMBRE

**Le Conseil d'orientation de la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme (COLB) a publié, le 20 septembre 2019, son rapport d'Analyse nationale des risques (ANR), qui identifie, à l'échelle nationale, les principales menaces, vulnérabilités et le niveau de risque qui en découle.** Ce document, à l'élaboration duquel le H3C a participé, permet une meilleure compréhension des risques en matière de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme en France et rappelle les obligations qui en découlent pour les professionnels assujettis, au nombre desquels figurent les commissaires aux comptes. La mobilisation des commissaires aux comptes dans la lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme constitue un rouage indispensable de la politique nationale de prévention et de détection de la criminalité financière.

## ▲ OCTOBRE

\* **Le 17 octobre 2019, le Haut conseil a décidé de ne pas renouveler pour 2020 la convention déléguant à la CNCC le recouvrement amiable des cotisations et de procéder directement au recouvrement des cotisations qui lui sont dues.** Cette décision vise à permettre le respect des dispositions de l'article 21 du règlement (UE) N° 537/2014 du Parlement européen et du conseil du 16 avril 2014 qui requiert que le financement des régulateurs soit sûr et exempt d'influence de la part de contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit, et fait écho à l'une des recommandations faites par la Cour des comptes à l'issue du contrôle du H3C qu'elle a réalisé en 2019.

\* **La norme d'exercice professionnel révisée relative aux obligations du commissaire aux comptes en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme (LCB-FT) a été homologuée par arrêté du garde des Sceaux en date du 24 octobre 2019 après son adoption par le Haut conseil.** Son champ d'application a été étendu à toute intervention d'un commissaire aux comptes, qu'il s'agisse de missions, services ou attestations, qu'il intervienne ou non par ailleurs en qualité de contrôleur légal appelé à certifier les comptes de l'entité. Les changements

apportés à la norme ont également intégré les constats et recommandations des commissaires aux comptes et des pouvoirs publics impliqués dans la lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme après une dizaine d'années d'application du dispositif LCB-FT.

- \* **Le H3C a rendu un avis sur le projet de décret portant adaptation des mesures de la loi Pacte concernant l'exercice de la profession de commissaire aux comptes et son Code de déontologie.**
- \* **Le H3C a organisé la réunion du conseil d'administration « Board » de l'IFIAR, forum international des régulateurs d'audit, à Paris du 24 au 25 octobre 2019.** Le groupe de travail de l'IFIAR « *Global Audit Quality Working Group* » (GAQ) a rencontré les représentants des six principaux réseaux internationaux d'audit<sup>(5)</sup> à Paris au même moment.

## ▲ NOVEMBRE

- \* **Le H3C a accueilli, le 4 novembre 2019, un premier collaborateur en provenance d'une passerelle de compétence mise en place entre les cabinets d'audit et le régulateur.** Cette passerelle devrait permettre au H3C d'accueillir en son sein un plus grand nombre de professionnels de l'audit en leur assurant la possibilité de réintégrer leur cabinet d'origine, s'ils le souhaitent après deux ou trois ans, grâce à un engagement pris par ce dernier à leur égard.
- \* **Le H3C a arrêté son plan stratégique triennal pour 2020-2022 après avoir fixé ce qu'il considère être la finalité de ses missions.** Sur cette base, il s'est fixé trois priorités stratégiques impératives pour les trois années à venir : rénover les contrôles d'activité, développer la visibilité du H3C, et adapter son fonctionnement interne. Ces trois priorités, assorties d'orientations pour chacune des missions du H3C et d'une structuration du pilotage pour garantir la bonne mise en œuvre du plan, permettront de consolider l'action du Haut conseil au service de l'intérêt général.

(5) BDO, Deloitte, EY, Grant Thornton, KPMG, PwC.

## ▲ DÉCEMBRE

- \* **La Cour des comptes**, qui avait ouvert un contrôle des comptes et de la gestion du Haut conseil fin novembre 2018, a **rendu ses conclusions définitives le 6 décembre**.
- \* **Le H3C, avec la participation de la CNCC, a rédigé une analyse sectorielle des risques (ASR) de la profession de commissaire aux comptes en matière de lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme.** L'ASR est une déclinaison de l'analyse nationale, adaptée aux particularités et aux risques de la profession de commissaire aux comptes. Ses conclusions sont intégrées dans les orientations du H3C relatives aux contrôles et à la formation continue des professionnels. Les commissaires aux comptes doivent en tenir compte pour mettre en œuvre leurs obligations en matière de LCB-FT lorsqu'ils réalisent une mission, un service ou une attestation, qu'ils interviennent ou non en qualité de contrôleur légal appelé à certifier les comptes d'une entité.



### **LE CONTRÔLE DE LA COUR DES COMPTES SUR LA GESTION INTERNE ET LES COMPTES DU HAUT CONSEIL**

La Cour des comptes a entrepris, fin novembre 2018, son premier contrôle de la gestion interne et des comptes du H3C depuis la création de celui-ci. Ses interventions sur place se sont achevées fin juin 2019 et ont donné lieu à la rédaction d'un relevé d'observations provisoires transmis au H3C fin juillet 2019. Après une phase contradictoire au cours de laquelle le H3C a pu faire part de ses remarques par écrit avant d'être auditionné, la Cour a adressé ses observations définitives en décembre 2019.

Si la Cour n'a pas pointé de faiblesses significatives sur la gestion interne et les comptes du Haut conseil, elle s'est, en revanche, interrogée sur sa totale indépendance vis-à-vis des instances représentatives de la profession qu'il a pour mission de réguler, ce qui l'a conduite à émettre plusieurs recommandations visant à :

- \* renforcer les capacités de contrôle du H3C, tant en nombre de cabinets contrôlés qu'en nombre de mandats ;
- \* réaffirmer la place qui échoit à un régulateur indépendant dans l'exercice de ses missions, ce qui doit conduire le Haut conseil (i) à mettre en œuvre directement les prérogatives issues de la réforme européenne de l'audit qu'il a vocation à exercer par lui-même, (ii) à recouvrer directement ses recettes et (iii) à renforcer le contrôle opéré sur les tâches qui resteraient déléguées.



## LES SERVICES DU HAUT CONSEIL

En application de l'article R. 821-2 du Code de commerce, le président du Haut conseil a autorité sur les services du Haut conseil. Il exerce ses fonctions à temps plein en application de l'article L. 821-1 du Code de commerce.

Les services du Haut conseil sont organisés en divisions placées sous la direction d'un directeur général, M. Éric Baudrier, nommé par le président du Haut conseil.

### Organigramme des divisions et services

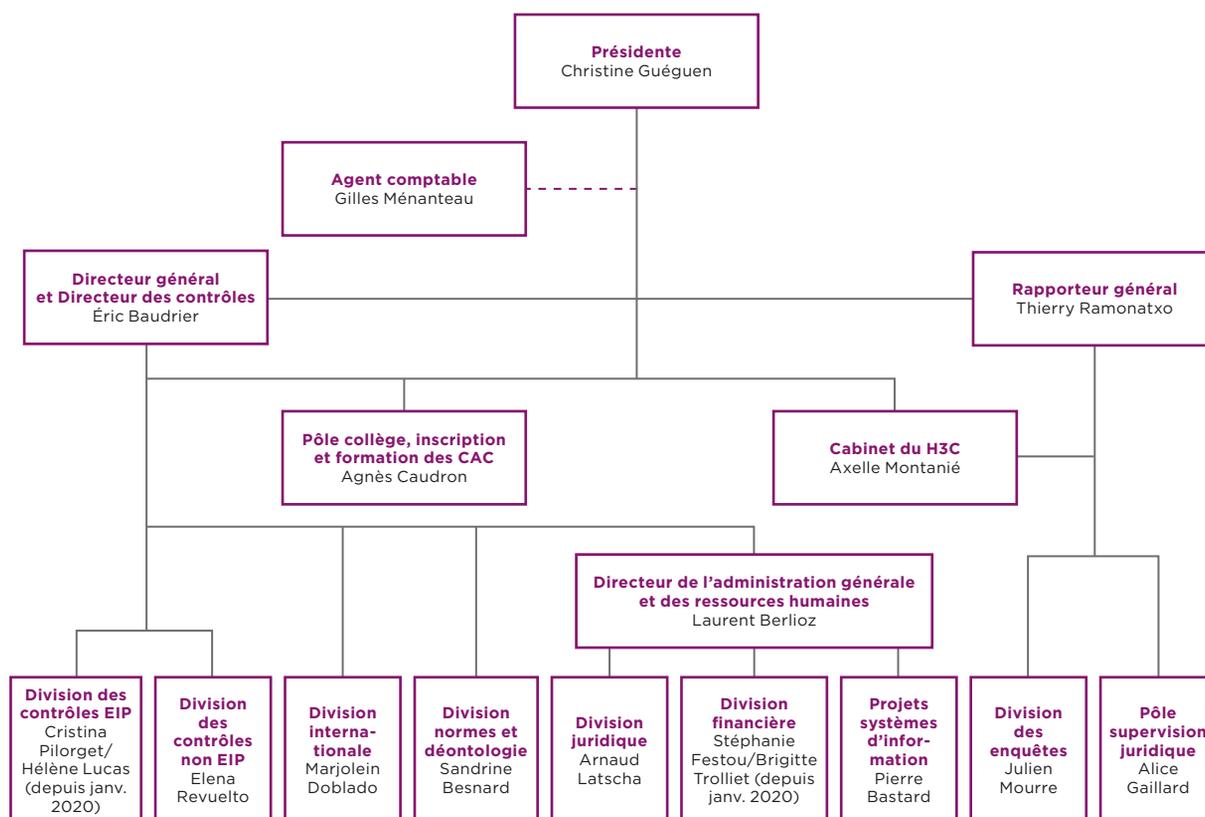
- \* **La direction des contrôles** comprend une division des contrôles EIP et une division des contrôles non EIP, toutes deux coordonnées par le directeur général, qui exerce les fonctions de directeur des contrôles. La direction des contrôles prépare les décisions du H3C relatives au cadre et aux orientations des contrôles. La division des contrôles EIP réalise directement le contrôle des 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.
- \* **La division normes et déontologie** est consultée sur l'ensemble des questions relatives aux règles et pratiques professionnelles. Elle instruit les sujets qui relèvent de son domaine de compétence 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 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.
- \* **Le directeur de l'administration générale et des ressources humaines** supervise tous les travaux liés au fonctionnement interne du Haut conseil. Il est en outre chargé de la gestion des relations humaines et du management social du Haut conseil.
- \* **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.
- \* **La division financière** est chargée du traitement des questions budgétaires et financières du H3C.
- \* **Le pôle « 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 dans leurs relations avec la profession et tous les interlocuteurs du H3C. Il est également chargé de la communication interne et externe.
- \* Le H3C est doté d'**un agent comptable** nommé par arrêté conjoint du garde des Sceaux, ministre de la Justice, et du ministre chargé du budget. Il est responsable personnellement et pécuniairement du recouvrement des recettes, du paiement des dépenses, du maniement des fonds et des mouvements de comptes de disponibilités, de la conservation des pièces justificatives des opérations et documents de comptabilité ainsi que de la tenue de la comptabilité du H3C. Il est également personnellement et pécuniairement



rement responsable des contrôles qu'il est tenu d'assurer en matière de recettes, de dépenses et de patrimoine dans les conditions prévues par le règlement général sur la comptabilité publique. L'agent comptable établit un compte financier au terme de chaque exercice, lequel comprend notamment le compte de résultat, le bilan et l'annexe.

\* **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<sup>(6)</sup> devant laquelle il expose oralement ses conclusions sur l'affaire, 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.



--- Liaison fonctionnelle spécifique

(6) Ou de la commission régionale de discipline avant la suppression de cette formation par la loi du 22 mai 2019 dite loi Pacte.

## Données sociales

Au 31 décembre 2019, 55 % des salariés étaient des femmes contre 62,5 % en 2018, l'ancienneté moyenne était de 5,9 ans et l'âge moyen de 45 ans.

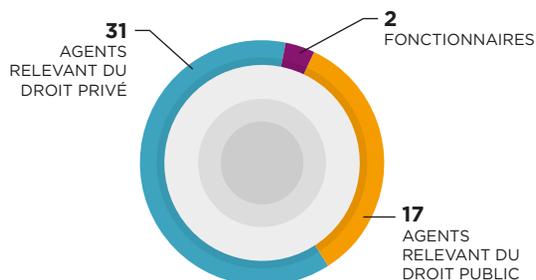
À cette même date, pour la seule population des contrôleurs EIP, 42 % étaient des femmes, l'ancienneté moyenne était de 5,6 ans et l'âge moyen de 48,65 ans.

La répartition au 31 décembre 2019 par type de contrat de travail est la suivante :

	2019		2018	
	au 31/12	ETPT	au 31/12	ETPT
* Direction générale et divisions hors contrôleurs	34,8	33,5	33,9	31,4
* Contrôleurs	13,8	13,5	12,8	14,1
<b>TOTAL</b>	<b>48,6</b>	<b>47,0</b>	<b>46,7</b>	<b>45,5</b>
Écart N-1	1,9	1,5	0,1	- 2,42

En 2019, 7 collaborateurs sont sortis des effectifs du H3C<sup>(7)</sup>, et 9 sont arrivés<sup>(8)</sup>, dont un par le mécanisme de la passerelle de compétences.

### RÉPARTITION PAR TYPE DE CONTRATS AU 31 DÉCEMBRE 2019



(7) 2 contrôleurs EIP, 1 greffier de la formation restreinte, 3 assistantes, 1 gestionnaire.

(8) 2 contrôleurs non EIP, 3 enquêteurs, 1 informaticien, 1 chargé de dossier DND, 1 contrôleur passerelle, 1 assistante RG.

## Ouverture d'une passerelle de compétences entre les cabinets d'audit et le H3C

En 2019, le Haut conseil a mis en place une passerelle de compétences destinée à lui permettre d'accueillir un plus grand nombre de professionnels de l'audit en leur assurant la possibilité de réintégrer leur cabinet d'origine, s'ils le souhaitent, grâce à un engagement pris par celui-ci à leur égard.

Cette démarche, inédite en France, s'inspire de la pratique mise en place par les régulateurs aux États-Unis et aux Pays-Bas et permet l'échange de compétences avec les cabinets d'audit. Elle devrait permettre, d'une part, au H3C, d'accroître l'accueil de talents expérimentés pour diligenter ses contrôles, et d'autre part, aux candidats et à leurs cabinets, de développer une solide compréhension des attentes du régulateur et une forte expérience en matière de qualité et de réglementation, tout en se mettant au service de l'intérêt général.

Un directeur de mission expérimenté provenant d'un cabinet membre d'un réseau mondial a rejoint, début novembre 2019, l'équipe des contrôleurs du H3C pour assurer la surveillance de la profession et veiller au respect de la déontologie et de l'indépendance des cabinets qui disposent de mandats d'intérêt public.

## Comité social et économique

Le second tour du scrutin des élections de la délégation du personnel du H3C au comité social et économique (CSE) a eu lieu le 16 décembre 2019. Le CSE succède à la délégation unique du personnel (DUP) mise en place en juin 2016. Au cours de l'année 2019, les membres de cette dernière se sont réunis à sept reprises et ont formulé cinq avis.



**ADAPTER LE FONCTIONNEMENT INTERNE  
DU H3C : PRIORITÉ DU PLAN STRATÉGIQUE  
2020-2022** 

Pour mener à bien ses missions dans un environnement où les évolutions sont rapides et profondes, le H3C doit adapter son fonctionnement interne et renforcer les compétences techniques dont il dispose déjà. Il poursuivra les efforts déjà engagés dans ce sens.

---



# 3. LES MOYENS FINANCIERS

## LES RECETTES DU HAUT CONSEIL

La réforme européenne de l'audit a modifié le champ des missions et le financement des régulateurs de l'audit. L'article 21 du règlement UE N° 537/2014 du Parlement européen et du conseil du 16 avril 2014 requiert désormais que le financement des régulateurs soit sûr et exempt d'influence de la part des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit.

Tirant les conséquences de cette exigence, la loi de finances pour 2018 n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 a profondément modifié les modalités de financement du Haut conseil et de recouvrement des sommes qui lui sont dues.

Ainsi, depuis janvier 2018, les recettes du H3C reposent sur le versement par les commissaires aux comptes d'une cotisation assise sur les sommes facturées au cours de l'année civile précédente aux personnes ou entités dont ils ont certifié les comptes et, éventuellement, d'une cotisation supplémentaire si ces entités sont considérées comme d'intérêt public.

Le taux des cotisations est fixé par décret à l'intérieur d'une fourchette prévue par la loi précitée.

Le taux de cotisation sur le montant total des honoraires facturés par le commissaire aux comptes au cours de l'année civile précédente, aux personnes ou entités dont il certifie les comptes, est, en application de cette loi, compris entre 0,5 % et 0,7 %.

Le taux de cotisation supplémentaire sur le montant des honoraires facturés au cours de l'année civile précédente aux EIP dont il certifie les comptes, est, en application du même texte, compris entre 0,2 % et 0,3 %.

Le décret n° 2017-1855 du 30 décembre 2017 a fixé ces taux à 0,5 % et 0,2 % soit au minimum des taux adoptés dans la loi de Finances pour 2018. Les taux appliqués en 2019 sont restés identiques à ceux de 2018.

La loi prévoit que ces cotisations sont acquittées auprès de l'agent comptable du Haut conseil. Toutefois le texte lui a accordé la possibilité de déléguer ce recouvrement à la Compagnie nationale. Faisant usage de cette faculté, le Haut conseil et la Compagnie nationale ont conclu pour l'année 2018 une convention homologuée par arrêté du garde des Sceaux, par laquelle le Haut conseil délèguait à la CNCC le recouvrement amiable des cotisations qui lui étaient dues. Cette convention a été renouvelée pour l'année 2019.

## L'EXERCICE BUDGÉTAIRE

Conformément à l'article R. 821-1 du Code de commerce, le collège délibère annuellement sur son budget.

Il en assure trimestriellement le suivi.

En application du règlement intérieur, ses travaux sont préparés par le comité d'audit.

Le budget 2019, approuvé par le collège en décembre 2018, sur la base de recettes estimées à 14,8 millions d'euros, présente un déficit significatif d'environ 3,4 millions d'euros.

Les principaux postes budgétaires sont les suivants :

- \* s'agissant des recettes :
  - les cotisations relatives aux honoraires facturés par le commissaire aux comptes au cours de l'année civile précédente, aux personnes ou entités dont il a certifié les comptes, représentent 93 % des recettes,
  - les cotisations assises sur le seul montant des honoraires facturés au cours de l'année civile précédente aux EIP dont il a certifié les comptes, représentent 5 % des recettes ;



\* s'agissant des dépenses :

- les charges de personnels représentent près de 50 % des dépenses,
- les dépenses annuelles relatives à la mise en œuvre par la CNCC des conventions de délégations du contrôle des cabinets ne certifiant pas des comptes d'EIP, de l'inscription des commissaires aux comptes sur la liste mentionnée au I de l'article L. 822-1 du Code de commerce et du suivi du respect des obligations de formation continue des commissaires aux comptes, constituent 37 % des dépenses,
- les loyers et charges locatives correspondant aux locaux occupés par le Haut conseil en vertu d'un bail ferme de 9 ans signé en 2018<sup>(9)</sup>, figurent dans les dépenses à hauteur de 5 %,
- les autres charges (8 %) correspondent principalement aux rémunérations d'intermédiaires et honoraires, personnel extérieur à l'entreprise, frais de déplacement, amortissements.

## DU BUDGET AUX RECETTES ET DÉPENSES RÉELLES

L'exécution du budget du Haut conseil est principalement conditionnée par :

- \* l'activité des commissaires aux comptes, s'agissant des recettes;
- \* la capacité du Haut conseil à recruter le personnel nécessaire à l'exécution de ses missions;
- \* le nombre de contrôles de cabinets non EIP réalisés par des contrôleurs praticiens de la Compagnie nationale, refacturés au H3C en application des conventions de délégation de mission.

Les cotisations perçues par le Haut conseil en 2019 se sont élevées à 15 193 711 €, soit une variation de +3 % par rapport à 2018.

Le résultat d'exploitation de l'année 2019 s'élève à - 1 556 428 €. Ce résultat négatif s'explique principalement par les sommes reversées à la CNCC au titre de la mise en œuvre de la convention de délégation des contrôles de commissaires aux comptes ne certifiant pas les comptes d'EIP pour 5 374 643 €. Cette perte d'exploitation est toutefois inférieure à ce qui avait été prévu au budget pour l'année 2019 compte tenu du décalage dans le temps de recrutements prévus et budgétés, dont l'impact budgétaire a été une diminution des dépenses sur 2019 d'environ 1,5 M€ et d'une légère augmentation des cotisations pour environ 0,6 M€. Le H3C, comme les cabinets d'audit, fait face à des difficultés de recrutements sur un marché particulièrement tendu.

Afin de réaliser un suivi analytique de son activité, le Haut conseil distingue quatre unités sectorielles :

- \* les contrôles;
- \* les enquêtes;
- \* la formation restreinte;
- \* les autres activités opérationnelles.

Les charges générales de fonctionnement de l'autorité sont réparties sur chacune des unités sectorielles.

<sup>(9)</sup> Le 29 mars 2018, le H3C a signé un bail commercial d'une durée de neuf ans fermes portant sur des locaux de bureaux situés 104, avenue du président Kennedy dans le 16<sup>e</sup> arrondissement de Paris. Le bail porte sur une surface utile brute de 1 452,39 m<sup>2</sup>. Compte tenu de la franchise de loyer consentie par le bailleur, le loyer économique annuel s'élève à 516 631 € hors taxes et hors charges, soit 356 € par m<sup>2</sup>. Par rapport aux locaux précédemment occupés, la surface occupée est supérieure de 25 % et le loyer total diminue de 27 %. Aussi, la prise à bail se traduit par une diminution de la dépense publique avec une économie annuelle de 194 993 €, soit 1 754 937 € sur la période ferme de neuf ans.

## Les contrôles

L'unité sectorielle « contrôles » intègre :

- \* le coût des contrôles de commissaires aux comptes certifiant les comptes d'EIP réalisés directement par les contrôleurs salariés du Haut conseil membres de sa division des contrôles EIP;
- \* le coût des contrôles de commissaires aux comptes ne certifiant pas des comptes d'EIP réalisés soit par des contrôleurs salariés du Haut conseil membres de sa division des contrôles Non EIP, soit par des contrôleurs praticiens de la CNCC en application de la convention de délégation homologuée par le garde des Sceaux, le 25 avril 2017, et supervisés par la division des contrôles non EIP du Haut conseil;
- \* une quote-part des charges générales de fonctionnement du Haut conseil.

Les contrôles du Haut conseil portent sur une « 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.

En 2019, 49 unités de contrôle détenant au moins un mandat EIP, ont été contrôlées directement par le Haut conseil. La réalisation de ces contrôles a mobilisé 13 contrôleurs EIP, salariés du Haut conseil (soit 9,8 équivalents de temps de contrôle plein) qui ont réalisé 14 700 heures de contrôle. Le coût direct de ces contrôles s'est élevé à 2,6 M€.

Le contrôle des cabinets Non EIP, dont l'essentiel est réalisé dans le cadre de la délégation confiée à la CNCC, a porté sur 1325 unités de contrôle. Parmi ces 1325 contrôles, le Haut conseil en a réalisé directement 55. Ce nombre important de contrôles Non EIP en 2019 s'explique par le report des contrôles non réalisés en 2018, afin de tenir compte du contexte exceptionnel lié à l'annonce

de la remontée des seuils rendant obligatoire l'intervention d'un commissaire aux comptes<sup>(10)</sup>. La réalisation de ces contrôles a mobilisé 420 contrôleurs non EIP praticiens et 3 contrôleurs non EIP salariés du Haut conseil (soit 21,3 ETP), qui ont réalisé 31940 heures de contrôle. Le coût de la mise en œuvre de la convention de délégation des contrôles des commissaires aux comptes ne certifiant pas des comptes d'EIP s'est élevé à 5,4 M€.

Deux contrôleurs ont été recrutés en 2019 au sein de la division des contrôles EIP. Cinq ont quitté les effectifs du H3C.

## Les enquêtes

L'unité sectorielle « enquêtes » intègre les coûts liés à l'activité du service d'enquêtes dirigé par le rapporteur général du Haut conseil. Une quote-part de charges générales de fonctionnement du Haut conseil lui est également affectée.

L'année 2019 est la troisième année de fonctionnement du service du rapporteur général, au cours de laquelle 34 nouvelles enquêtes ont été ouvertes, portant le nombre d'enquêtes en cours à 139. Son effectif s'élevait à 10 personnes au 31 décembre 2019, deux enquêteurs ayant été recrutés au cours de l'année.

## La formation restreinte

L'unité sectorielle « formation restreinte » intègre les coûts liés à la formation restreinte du Haut conseil. La formation restreinte s'est réunie à 6 reprises.

Une quote-part de charges de fonctionnement du Haut conseil lui est affectée.

<sup>(10)</sup> En 2018, le H3C avait privilégié une approche adaptée, réaliste et progressive pour déterminer le programme de contrôle en s'attachant, pour la sélection des structures à contrôler, à différer le contrôle des cabinets dont le chiffre d'affaires issu de mandats de petites entreprises représentait une part largement majoritaire de leur activité. Cette approche a ainsi conduit à différer une partie des contrôles qui auraient dû être réalisés en 2018. Le programme 2018 de contrôle des commissaires aux comptes ne certifiant pas de comptes d'entités d'intérêt public, initialement fixé à 970 unités de contrôle a ainsi été ramené à 118.



## Les autres activités opérationnelles

Les autres activités opérationnelles comprennent :

- \* la division internationale,
- \* la division normes et déontologie,
- \* le pôle Collège, inscription et formation des CAC.

Elles intègrent les charges de personnel des trois divisions précitées, le coût des délégations « inscription » et « formations » pour respectivement 1 333 621 € et 370 480 € et une quote-part de charges générales de fonctionnement du Haut conseil. Leur effectif cumulé s'élève à 12 personnes dont une personne recrutée au cours de l'année.

## Les activités « supports »

Les activités opérationnelles du Haut conseil ne pourraient s'exercer pleinement sans le concours des divisions dites « supports » qui leur apportent le soutien indispensable en matières logistique, technique, ou administrative.

Le coût des activités supports est réparti sur chaque unité opérationnelle au prorata des effectifs.

### EN RÉSUMÉ

	2019	2018	VARIATION	
	en €	en €	en €	en %
* Contrôles	9 835 104	6 023 678	3 811 426	63 %
* Enquêtes	2 137 120	1 835 996	301 124	16 %
* Autres services	4 931 950	4 852 134	79 815	2 %
* Formation restreinte	122 909	136 467	- 13 558	- 10 %
<b>TOTAL</b>	<b>17 027 083</b>	<b>12 848 275</b>	<b>4 178 807</b>	<b>33 %</b>

## LA PERFORMANCE FINANCIÈRE

Le H3C a choisi d'inscrire son action dans une politique de rationalisation de ses dépenses.

Dans ces conditions :

- \* la politique de rémunération des agents est liée aux performances individuelles, tout en s'inscrivant dans une logique de marché afin de pouvoir attirer et conserver les talents;
- \* les dépenses sont engagées en fonction d'une analyse des besoins et les prestataires sont retenus après analyse du rapport qualité/prix de l'offre. Conformément au Code de la commande publique, le Haut conseil met en œuvre des appels d'offres dès lors que le besoin estimé est supérieur à 25 000 € HT et mutualise ses dépenses dès que cela est possible (cf. infra).

La diminution des achats non stockés de matières et fournitures s'explique par des achats non récurrents, liés au renouvellement de petits équipements, matériels de bureau et petits mobiliers dans le cadre du déménagement<sup>(11)</sup>.

Au 31 décembre 2019, les charges de personnel représentent 42 % des charges de fonctionnement du Haut conseil et sont en légère hausse (3 %) par rapport à 2018, du fait principalement de l'augmentation des effectifs.

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.

Le 2 avril 2020, le Haut conseil a approuvé les comptes financiers de l'année 2019, dont une présentation détaillée figure en annexe.

(11) Pour des montants unitaires inférieurs à 500 € HT.

## **DES MESURES DE MUTUALISATION DES MOYENS DANS UN BUT D'OPTIMISATION DES DÉPENSES**

L'article 21 de la loi n° 2017-55 du 20 janvier 2017 portant statut général des autorités administratives indépendantes (AAI) et les autorités publiques indépendantes (API), prévoit désormais que *« le rapport d'activité comporte un schéma pluriannuel d'optimisation de ses dépenses qui évalue l'impact prévisionnel sur ses effectifs 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 »*.

Le secteur privilégié pour réaliser de telles mutualisations concerne les achats publics pour les services généraux. Le H3C a, en conséquence, poursuivi en 2019 les démarches engagées dès 2017 avec d'autres autorités comme l'Autorité des marchés financiers (AMF), l'Autorité de régulation des activités ferroviaires (ARAFER), la Haute autorité pour la diffusion des œuvres et la protection des droits sur internet (Hadopi) et l'Autorité de régulation des jeux en ligne (ARJEL) pour échanger sur leurs pratiques internes en matière d'exécution des marchés publics dans les domaines concernés.

L'intérêt principal de la mutualisation repose sur le lancement de consultations uniques pour répondre aux besoins de plusieurs acheteurs en matière de travaux, de fournitures ou de services. Ainsi, la convention constitutive de groupement de commandes, signée en 2017 entre l'AMF, l'ARAFER, l'AFLD, l'ARCEP, l'Hadopi et le H3C, qui a pour objet l'achat en commun de prestations de services d'agence de voyages, regroupant, d'une part, les activités de billetterie et, d'autre part, les prestations de réservation de nuitées d'hôtels nécessaires aux déplacements professionnels des collaborateurs des membres du groupement permet au Haut conseil d'obtenir des prix plus avantageux en bénéficiant des économies d'échelles au regard de la quantité des prestations commandées.

Le Haut conseil a également poursuivi ses échanges avec la Direction des Achats de l'État afin d'adhérer aux accords suivants : abonnement juridique, fournitures d'électricité, conseil en matière de ressources humaines et d'achats, signature électronique, data science, optimisation des baux immobiliers, et enfin téléphonie mobile. Ces échanges ont été fructueux, la Direction des Achats de l'État étant très active sur la sollicitation des différents acteurs publics pour la mutualisation des achats.

La rationalisation des dépenses du H3C passe également par le recours à la centrale d'achat public : l'UGAP.

Parallèlement, le Haut conseil continue ses relations avec le réseau des AAI/API pour mutualiser certains coûts.

En 2019, 22% des achats « concurrentiels »<sup>(12)</sup> du Haut conseil ont été réalisés par le biais de l'un de ces trois moyens.

---

(12) Hors coût des délégations (CNCC), personnel mis à disposition, RIE, IFIAR.

## LES PERSPECTIVES BUDGÉTAIRES POUR 2020

Le budget 2020 approuvé par le collège du Haut conseil en décembre 2019 présente un déficit significatif de 1,7 M€. Pour assurer l'équilibre de son budget en 2020, le Haut conseil ne prévoit pas d'augmenter ses recettes par le biais d'un ajustement des taux de cotisation, mais d'imputer ce déficit sur ses réserves.

Ce budget intègre des dépenses liées aux conventions de délégations conclues avec la CNCC estimées à 5 479 500 €.

Dans un contexte fortement marqué par l'incertitude tenant, d'une part, à l'impact de la pandémie de covid-19 sur l'activité économique en général et sur la profession de commissariat aux comptes en particulier, et, d'autre part, par les conséquences de la mise en œuvre de la loi Pacte sur le volume d'activité des commissaires aux comptes, le Haut conseil porte une attention particulière à l'équilibre de sa trésorerie pour l'année 2020. Tributaire du versement des cotisations dues par les commissaires aux comptes pour assurer ses recettes, le Haut conseil s'est doté d'outils de prévision de trésorerie pour anticiper toute difficulté de financement de son activité. Dans l'éventualité d'une telle difficulté, le Haut conseil prendrait immédiatement contact avec les pouvoirs publics afin d'envisager toutes les solutions lui permettant de poursuivre sa mission au service de l'intérêt général.





La coopération  
**européenne et mondiale**

## La coopération européenne et mondiale

---

Le Haut conseil participe au développement de la supervision internationale de l'audit en exerçant son influence au sein des instances européenne et internationale spécialisées dans le domaine du contrôle légal des comptes.

Dans un environnement économique mondialisé, il conçoit et mène son action de régulation en vue d'améliorer la qualité de l'audit au niveau international et de promouvoir les positions françaises en matière de contrôle légal des comptes.

Le Haut conseil est membre des organisations européenne et internationale CEAOB (*Committee of European Audit Oversight Bodies*) et IFIAR (*International Forum of International Audit Regulators*) qui regroupent les régulateurs chargés de la supervision publique de la profession d'auditeur afin de faciliter leur coopération, et participe activement à leurs travaux.

Sa forte implication dans les organes de gouvernance et les différents groupes de travail européens et internationaux traitant des normes d'audit, des contrôles et des enquêtes, lui permet à la fois de faire valoir l'expérience française sur la régulation du contrôle légal des comptes, et de bénéficier des apports d'expérience et des bonnes pratiques d'autres autorités ayant des missions comparables à la sienne afin de coordonner les actions visant à améliorer la qualité de l'audit.

En 2019, il a poursuivi sa veille sur les conséquences du Brexit, et ses échanges en vue de l'élaboration d'un projet d'accord bilatéral avec le régulateur chinois, et a, dans le même temps, mis en œuvre les accords de coopération existants avec ses homologues.

Les négociations en vue du renouvellement de l'accord existant avec son homologue américain, le *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB), n'ont pu aboutir avant l'expiration de celui-ci le 13 décembre 2019 en raison des nouvelles exigences dues à l'entrée en vigueur du règlement européen sur les données personnelles.

1.

## LA COOPÉRATION ENTRE AUTORITÉS EUROPÉENNES AU SEIN DU CEAOB

### LE CEAOB (COMMITTEE OF EUROPEAN AUDIT OVERSIGHT BODIES)

Le CEAOB est composé de représentants des autorités de régulation de l'audit de tous les États membres de l'Union européenne et d'un représentant de l'autorité européenne des marchés financiers (ESMA, *European Securities and Markets Authority*). Chargé d'organiser la coopération entre ses membres, ses missions sont définies par le règlement (UE) N° 537/2014. Son président est élu pour quatre ans par les membres. Nommé en juillet 2016, le président en fonction en 2019, Ralf Bose, représentant de l'autorité de supervision allemande, achèvera son mandat en juillet 2020. La vice-présidence et le secrétariat du CEAOB sont, en application du règlement européen, assurés par la Commission européenne.

Le H3C est membre du comité consultatif chargé de préparer les ordres du jour et de conseiller la présidence. Il prend part aux travaux sur l'ensemble des domaines de compétence du comité.

Le CEAOB réalise ses missions en s'appuyant sur cinq sous-groupes spécialisés, dont le H3C est membre, ou en mettant en place des groupes de travail spécifiques sur des sujets particuliers. En 2019, le CEAOB a ainsi constitué un groupe chargé de l'élaboration de lignes directrices relatives à la durée de la mission des auditeurs en application de l'article 17 du règlement UE N° 537/2014. Le H3C a largement contribué à ces travaux en présentant les positions prises en France sur le sujet. Ces lignes directrices ont été adoptées le 28 novembre 2019.

L'implication du H3C au sein du CEAOB et de ses sous-groupes lui permet de faire valoir les positions françaises sur l'ensemble des sujets examinés par cette instance européenne. Elle lui permet également de bénéficier des apports d'expérience et des bonnes pratiques des autres autorités européennes sur l'ensemble des sujets d'intérêt partagés par ses membres, afin de coordonner les actions visant à améliorer la qualité de l'audit.

### LE SOUS-GROUPE « NORMES D'AUDIT INTERNATIONALES »

Le sous-groupe « normes d'audit internationales » du CEAOB est présidé par le H3C depuis 2016.

#### Missions

Il est chargé de la coopération et de l'homogénéité de la supervision dans le domaine des normes d'audit, du contrôle qualité interne des cabinets, et de la déontologie qui sont applicables aux contrôleurs légaux. Le sous-groupe contribue à l'examen technique des normes d'audit internationales ISA (*International Standards on Auditing*). Il fait valoir les positions que les régulateurs européens élaborent sur les propositions normatives de l'IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*) ou de l'IESBA (*International Ethics Standards Board for Accountants*), en se fondant notamment sur l'expérience acquise lors des contrôles menés au sein des cabinets d'audit dans différents pays européens par les membres du CEAOB. Le sous-groupe anime le dialogue entre régulateurs de l'audit et l'IAASB, l'IESBA, et le PIOB (*Public Interest Oversight Board*).

#### Réalisations

En 2019, les membres du sous-groupe ont exprimé leurs remarques sur trois propositions normatives.

La première concerne la stratégie 2020-2023 et le plan de travail 2020-2021 du normalisateur IAASB présentés à commentaires publics, pour lesquels la contribution du CEAOB a été signée et publiée le 3 juin 2019 (Annexe 3).

Le CEAOB a également fait valoir ses observations et demandes d'amélioration sur les normes en cours de préparation par l'IAASB relatives, d'une part, à la gestion interne de la qualité au sein des cabinets qui réalisent des missions de contrôle légal des comptes (ISQM1 - *International Standards on Quality Management*), d'autre part, à la revue indépendante requise (ISQM 2) et enfin, à la mise en œuvre du dispositif interne de qualité propre aux cabinets sur les mandats de commissariat aux comptes (ISA 220). Le CEAOB a transmis ses commentaires et propositions à l'IAASB et les a publiés sur le site internet du CEAOB le 1<sup>er</sup> juillet 2019 (Annexe 4).

De la même manière, le sous-groupe a examiné l'état de la normalisation relative à l'audit des entités les moins complexes et a fait valoir des positions partagées par les régulateurs de l'audit sur les enjeux à prendre en compte par l'IAASB. La position du CEAOB sur ce sujet a été adoptée et publiée le 30 septembre 2019 (Annexe 5).

Le sous-groupe a aussi été sollicité par la Commission européenne en vue d'émettre des lignes directrices européennes relatives aux travaux à mettre en œuvre par les contrôleurs légaux sur les comptes établis au nouveau format « ESEF » (*European Single Electronic Format*) à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2020, conformément aux dispositions de la directive 2013/50/UE sur l'harmonisation des obligations de transparence concernant l'information à fournir par les émetteurs dont les valeurs mobilières sont admises à la négociation sur un marché réglementé.

Afin de répondre au mieux à cette sollicitation, le sous-groupe a programmé différents échanges impliquant ses membres, l'ESMA, la Commission européenne et des professionnels de l'audit, experts du sujet, avant de remettre des conclusions. Ces lignes directrices, élaborées en vue de favoriser une approche européenne commune, ont été adoptées par le CEAOB le 28 novembre 2019, après des échanges approfondis avec l'organisation européenne des professionnels comptables, Accountancy Europe, et les plus grands réseaux d'audit représentés au sein de *European Contact Group* (ECG). Elles sont publiées sur le site internet du CEAOB (Annexe 6).

En France, le H3C a préparé ces travaux en consultant un panel d'entreprises françaises soumises au nouveau dispositif et en sollicitant l'expertise des commissaires aux comptes concernés à terme par cette évolution. Les éléments recueillis et les expériences de ces derniers ont nourri la réflexion du H3C sur la position française à faire valoir au sein du sous-groupe du CEAOB.

## LE SOUS-GROUPE « ENQUÊTES ET SANCTIONS »

### Missions

Le sous-groupe « enquêtes et sanctions », composé des représentants des services d'enquêtes des régulateurs européens, organise les échanges d'informations et de bonnes pratiques sur les enquêtes et les sanctions, afin de faciliter la convergence des approches sur cette mission confiée aux régulateurs par les textes européens issus de la réforme de l'audit, et qui est donc récente pour plusieurs membres du CEAOB, dont le H3C. Les membres du sous-groupe partagent leurs expériences relatives aux modalités d'enquête et aux décisions de sanction.

### Réalisations

Le sous-groupe réalise chaque année une étude de l'activité des membres en matière d'enquêtes et de sanctions. Le rapport sur les chiffres collectés l'année précédente a été publié le 12 juin 2019. Une réunion physique a été organisée en juin 2019 afin de permettre d'approfondir la connaissance mutuelle des systèmes d'enquête et de sanction au niveau européen dans la perspective d'échanges opérationnels d'informations. Les échanges ont porté sur l'étude annuelle précitée et sur les décisions de sanctions rendues sous l'empire des nouveaux textes avec examen de différents cas d'intérêt commun identifiés par les membres.

Le suivi statistique des sanctions administratives prises par les différents régulateurs européens en application de la réforme européenne de l'audit, qui a été initié en juin 2018, a été reconduit en 2019, en vue d'une publication par le CEAOB.

## LE SOUS-GROUPE « ÉQUIVALENCE ET ADÉQUATION »

### Missions

Le sous-groupe « équivalence et adéquation » contribue à l'évaluation technique des systèmes de supervision publique de pays non-membres de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen, en application de l'article 7(c) du règlement (UE) N° 537/2014. Le sous-groupe prépare également les lignes directrices des accords de coopération et d'échange d'informations avec les autorités compétentes en matière de supervision de l'audit des pays tiers. Il identifie et dialogue avec ces autorités. Il est présidé par un représentant de l'ESMA (*European Securities Markets Authority*).

### Réalisations

En 2019, le sous-groupe a finalisé l'évaluation du régime de trois pays bénéficiant jusqu'alors d'un régime transitoire relatif à leur équivalence (Bermudes, Égypte, Îles Caïman), et a soumis ses recommandations au CEAOB. Il a examiné également la situation des pays bénéficiant jusqu'alors d'une adéquation pour une période limitée (Afrique du Sud et Indonésie).

Il a identifié les pays dont les systèmes de supervision publique devaient faire l'objet prioritairement d'une évaluation ou réévaluation en vue d'une décision d'équivalence et/ou d'adéquation de la Commission européenne, à l'issue de la réforme européenne de l'audit.

Le sous-groupe a procédé à l'examen des contraintes juridiques susceptibles de peser sur la régulation de l'audit lors de la sortie du Royaume-Uni de l'Union européenne (Brexit), en fonction des décisions relatives aux modalités de cette sortie. Les conditions de coopération des membres du CEAOB avec le régulateur britannique sont en effet dépendantes des termes des accords éventuels à venir entre l'Union européenne et le Royaume-Uni.



### **LES DÉCISIONS D'ÉQUIVALENCE DES PAYS TIERS ET DE LEUR SYSTÈME DE SUPERVISION**

Une décision dite « d'équivalence » peut être accordée par la Commission européenne aux pays tiers (i.e. non-membres de l'Union européenne) dont les systèmes de supervision publique dans le domaine du contrôle légal des comptes répondent aux exigences prévues par les textes européens.

- \* 22 pays tiers déclarés équivalents (article 46 de la Directive): Abu Dhabi, Afrique du Sud, Australie, Brésil, Canada, Dubaï, Chine, Corée du Sud, États-Unis (jusqu'au 31 juillet 2022), Guernesey, Île de Man, Indonésie, Japon, Jersey, Malaisie, Maurice, Nouvelle-Zélande, Singapour, Suisse, Taïwan, Thaïlande, Turquie.
- \* Sous période transitoire (jusqu'au 31 juillet 2019): Bermudes, Égypte, îles Caïman, Russie.



### **LES DÉCISIONS D'ADÉQUATION DES PAYS TIERS ET DE LEUR SYSTÈME DE SUPERVISION**

Une décision dite « d'adéquation » peut être accordée aux pays tiers qui assurent une protection adéquate de la confidentialité des données échangées entre autorités compétentes.

- \* 15 pays tiers déclarés adéquats (article 47 de la Directive): Australie, Brésil, Canada, Dubaï, Chine (jusqu'au 14 novembre 2024), Corée du Sud, États-Unis (jusqu'au 31 juillet 2022), Guernesey, Île de Man, Japon, Jersey, Malaisie, Suisse, Taïwan, Thaïlande.
- \* Sous période transitoire (jusqu'au 31 juillet 2019): Afrique du Sud, Indonésie.

En lien avec ces travaux européens, le H3C a examiné les conditions juridiques et les démarches à mener en vue de permettre la poursuite des échanges d'informations dans le cadre de la surveillance des cabinets d'audit certifiant les comptes de sociétés britanniques dont les titres sont cotés en France. Le Royaume-Uni devenant un pays tiers au sens de la réglementation européenne après sa sortie de l'Union européenne, la validité en France des rapports des auditeurs britanniques émis sur des sociétés britanniques sera conditionnée à leur inscription sur la liste prévue à cet effet ou à l'octroi d'une dispense d'inscription, et impliquera qu'ils soient soumis au régime de supervision des auditeurs en France.

La décision qui sera prise par la Commission européenne sur l'adéquation du Royaume-Uni revêt également une importance cruciale dans le cadre de la coopération bilatérale du H3C avec son homologue britannique, dans la mesure où le H3C, comme ses homologues européens, peut mettre en œuvre des accords de coopération avec des autorités de pays tiers, uniquement si ces derniers bénéficient d'une décision d'adéquation.



## **LE BREXIT**

Les négociateurs de l'Union européenne et du Royaume-Uni se sont entendus le 17 octobre 2019 sur un projet d'accord de retrait du Royaume-Uni de l'UE.

Cet accord a été signé le 24 janvier 2020 par le président du Conseil européen, la présidente de la Commission européenne et par le Premier ministre britannique. Le Parlement européen a approuvé l'accord le 29 janvier 2020. L'accord de retrait est entré en vigueur à la sortie du Royaume-Uni de l'UE, le 31 janvier 2020 à minuit.

L'accord de retrait définit une période de transition d'un an afin de laisser le temps à chaque pays de préparer sa mise en œuvre et d'anticiper la relation future entre l'UE et le Royaume-Uni, qui doit encore être négociée.

Les conditions de coopération avec le *Financial Reporting Council (FRC)*, régulateur britannique, qui est resté membre du CEAOB en 2019, seront déterminées selon les termes de l'accord sur les relations futures entre l'UE et le Royaume-Uni. Lorsque cet accord sera adopté, le CEAOB examinera les conditions juridiques et les démarches à mener en vue de permettre la poursuite des échanges d'informations dans le cadre de la surveillance des cabinets d'audit de sociétés britanniques cotées sur des places financières de l'Union européenne.



## LE SOUS-GROUPE « SUIVI DU MARCHÉ »

### Missions

Le sous-groupe « suivi du marché » facilite l'harmonisation du suivi de la qualité et de la concurrence 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, dont l'élaboration, au moins tous les 3 ans, est prévue par l'article 27 du règlement (UE) N° 537/2014. Le sous-groupe contribue à la convergence et à la coordination des activités réalisées par les autorités nationales membres du CEAOB dans le cadre du suivi du marché.

Le premier rapport de la Commission européenne sur le sujet, réalisé à partir des contributions nationales des membres du CEAOB, a été publié le 7 septembre 2017. Il présente les données européennes relatives au marché des services de contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public.

### Réalisations

Les membres du CEAOB ont utilisé, en 2019, les indicateurs développés par le sous-groupe pour procéder à la collecte des données utiles pour l'élaboration des rapports de suivi de marché nationaux, destinés à être ensuite consolidés par la Commission européenne. Les rapports nationaux étant attendus pour le 16 juin 2019, le sous-groupe a mis en place, au cours du premier semestre 2019, une assistance entre membres pour faciliter l'utilisation de la grille de collecte. Une réunion du sous-groupe en septembre 2019 a permis aux membres de faire part de leurs expériences relatives aux modalités de collecte de données et aux améliorations susceptibles d'y être apportées.

Par ailleurs, les membres du CEAOB ont mis en place en 2019, un questionnaire commun destiné à permettre l'évaluation du travail des comités d'audit dans leurs pays respectifs, en application de l'article 27 du règlement (UE) N° 537/2014. La plateforme électronique associée, facilitant la collecte et l'exploitation des réponses par chacune des autorités nationales, a été utilisée par le H3C.

Les travaux mis en œuvre par le H3C, en application des dispositions de l'article 27 du règlement (UE) N° 537/2014, sont détaillés au chapitre 4.



## LE SOUS-GROUPE « CONTRÔLES »

### Missions

Le sous-groupe « contrôles » organise la coopération en matière de contrôles et contribue à l'harmonisation des approches de contrôle des auditeurs et des cabinets d'audit en Europe. Il organise notamment des échanges sur les résultats des contrôles à partir d'une base de données alimentée régulièrement à l'issue des contrôles, accessible exclusivement aux régulateurs de l'audit membres du CEAOB.

### Réalisations

Le sous-groupe poursuit le développement de méthodologies de contrôle et d'outils communs à toutes les autorités européennes.

Il organise également un dialogue individualisé avec les représentants européens des réseaux BDO, Deloitte, EY, Grant Thornton, KPMG, Mazars, et PwC à partir des résultats des contrôles mis en commun par les membres au sein de la base de données du CEAOB.

Des réunions de contrôleurs spécialistes des établissements financiers, d'une part, et des experts des systèmes d'information, d'autre part, se tiennent régulièrement au sein de groupes de travail spécifiques.

La coordination des travaux du sous-groupe s'appuie sur un comité organisateur composé de 7 membres parmi lesquels figure le H3C. Les réunions du sous-groupe font l'objet d'une présidence assurée à tour de rôle par les membres de ce comité organisateur.

En novembre 2019, les membres du sous-groupe « contrôles » ont été invités à participer, avec le sous-groupe « normes d'audit internationales », à une réunion conjointe avec les normalisateurs IAASB et IESBA, au cours de laquelle les projets les plus récents des organisations présentes ont été débattus.

## LES COLLÈGES DE RÉGULATEURS

### Missions

En application de l'article 32 du règlement (UE) N° 537/2014, les autorités membres du CEAOB ont mis en place quatre collèges de régulateurs pour coordonner leurs activités de contrôle des principaux réseaux internationaux d'audit présents dans l'Union (Deloitte, EY, KPMG, PwC). Chaque collège est animé par un facilitateur représentant respectivement les autorités compétentes française, allemande, néerlandaise et chypriote.

### Réalisations

Les autorités membres de chacun des collèges se réunissent régulièrement et adoptent une démarche et des thèmes de contrôle communs et transverses. Elles échangent sur les constats relevés lors des contrôles du réseau concerné. Chaque collège rencontre régulièrement les représentants du réseau concerné afin de prendre connaissance à la fois des évolutions mises en place au niveau européen et des actions correctrices des réseaux susceptibles d'avoir une incidence sur les contrôles.

Les facilitateurs sont chargés de favoriser une approche concertée et homogène entre les différents collèges. Les programmes de travail sont ainsi établis de manière coordonnée, tout en tenant compte des spécificités des réseaux auxquels ils se rapportent. Les quatre collèges rendent compte annuellement de leurs activités au sous-groupe « contrôles ».

## 2.

# LA COOPÉRATION INTERNATIONALE AU SEIN DE L'IFIAR

Le H3C est membre de l'IFIAR, le forum international des régulateurs d'audit. Cette organisation, née de l'initiative des régulateurs de l'audit, 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. En raison de l'accroissement du nombre de ses membres et du développement de ses activités, l'IFIAR a renforcé sa gouvernance et s'est doté en 2017 d'un secrétariat permanent, placé sous l'autorité d'un directeur exécutif.

La présidence et la vice-présidence de l'IFIAR sont assurées respectivement depuis avril 2019 par Frank Schneider (Suisse) et Duane DesParte (États-Unis).

Un conseil d'administration restreint (« *Board* »), constitué actuellement de 16 membres, a été créé dans le cadre de la nouvelle gouvernance de l'organisation, pour définir la stratégie et assurer le suivi des principales actions mises en œuvre par la direction exécutive, ainsi que pour préparer les décisions plénières. Il se réunit au moins une fois par trimestre. Le H3C y siège depuis sa création, en avril 2017.

La composition de ce conseil était la suivante au 31 décembre 2019 : 8 membres de droit (jusqu'en avril 2021) : Allemagne, Canada, États-Unis, France, Japon, Pays-Bas, Royaume-Uni, Suisse, et 8 membres élus : Émirats Arabes Unis, Afrique du Sud, Australie, Singapour (élus pour un mandat de quatre ans jusqu'en avril 2021), Brésil, Grèce, Taïwan, Turquie (élus en avril 2019 jusqu'en avril 2023).

Le conseil a créé deux comités internes spécialisés : le comité d'audit et le comité de la gouvernance et des ressources humaines.

Le H3C, représenté par un membre de son collège, M. William Di Cicco, assure depuis 2017 la présidence du comité chargé de la gouvernance et des ressources humaines. Il examine dans ce cadre les politiques et procédures internes qui accompagnent le développement de l'IFIAR et prépare les décisions de l'IFIAR dans ces domaines.

Le *Board* de l'IFIAR a mis en place des groupes thématiques relatifs à des sujets d'actualité. Trois groupes ont été constitués sur la révision des principes fondateurs de la supervision de l'audit, l'examen des évolutions technologiques et le suivi des évolutions liées au marché de l'audit.





### **L'IFIAR**

(International Forum of  
Independent Audit Regulators)

Créé en 2006, l'IFIAR regroupe 56 régulateurs de l'audit à travers le monde, à la suite de l'adhésion en 2019, de la Roumanie, de l'Arabie Saoudite et de l'Ukraine.

Les travaux sont conduits au sein de 6 groupes de travail spécialisés :

- \* la coopération en matière de contrôles et le dialogue avec les grands réseaux d'audit : *Global Audit Quality Working Group (GAQ WG)*, présidé par le H3C en la personne de M. William Di Cicco ;
- \* la coopération internationale : *International Cooperation Working Group (ICWG)* présidé par l'AFM (Pays-Bas) en la personne de M. Martijn Duffels ;
- \* les ateliers techniques relatifs aux contrôles : *Inspection Workshop Working Group (IWWG)* ; présidé par le FRC (Royaume-Uni) en la personne de M. Chris Hibbert ;
- \* la coordination sur les normes d'audit et de déontologie : *Standards Coordination Working Group (SCWG)* ; présidé par le H3C en la personne de Mme Marjolein Doblado ;
- \* le dialogue avec les investisseurs et parties prenantes : *Investors and Other Stakeholders Working Group (IOSWG)* présidé par le PCAOB en la personne de M. Jay Brown ;
- \* les échanges en matière d'enquêtes et de sanctions : *Enforcement Working Group (EWG)* présidé par l'ASR (Suisse) en la personne de M. Reto Sanwald.

L'étude annuelle sur les résultats des contrôles (*IFIAR Inspection Survey*) est quant à elle confiée à une équipe *ad hoc* (*IFIAR Survey Task Force*).



### **Gouvernance de l'IFIAR**

- \* Président et vice-président de l'IFIAR : M. Frank Schneider (Suisse) et M. Duane DesParte (États-Unis).
- \* Comité de la gouvernance et des ressources humaines : présidé par M. William Di Cicco, membre du collège du H3C, qui prépare les décisions du *Board*.
- \* Comité d'audit : présidé par M. Bernard Agulhas, IRBA (Afrique du Sud), qui examine les questions financières et suit les travaux des auditeurs de l'IFIAR.

## L'ÉQUIPE CHARGÉE DE L'ÉTUDE DE L'IFIAR SUR LES RÉSULTATS DES CONTRÔLES

### Missions

L'IFIAR publie annuellement une étude sur les résultats des contrôles menés par ses membres dans leur pays respectif. Cette étude porte, d'une part, sur le système interne de contrôle qualité des cabinets et, d'autre part, sur des mandats d'audit de sociétés cotées détenus par des cabinets membres des six principaux réseaux d'audit internationaux (BDO, Deloitte, EY, Grant Thornton, KPMG, PwC) réunis au sein du *Global Public Policy Committee* (GPPC). Une équipe *ad hoc* est chargée de préparer chaque année cette étude.

### Réalisations

La huitième étude, publiée en février 2020, porte sur les données recueillies en 2019. Elle met en évidence l'importance des opérations de contrôle réalisées et dresse une synthèse des constats relevés lors des contrôles d'activité au sein des cabinets membres des six principaux réseaux d'audit internationaux.

L'IFIAR constate que les défaillances significatives, rencontrées dans la conduite de l'audit des sociétés cotées et des principales institutions financières, sont récurrentes même si la proportion de celles-ci baisse régulièrement depuis 2014. L'étude révèle que parmi l'ensemble des mandats examinés sur la période, une défaillance significative d'audit a été constatée sur au moins 33 % d'entre eux (contre 37 % sur l'étude 2018). En 2019, les défaillances d'audit les plus fréquemment relevées lors des contrôles des mandats portent sur : la reconnaissance du revenu, les techniques d'échantillonnage, les tests sur le contrôle interne, les notes aux états financiers et les estimations comptables. Ces résultats sont cohérents avec les constats issus des contrôles des cabinets français effectués par le H3C.

L'IFIAR incite les réseaux à identifier les causes sous-jacentes aux défaillances identifiées lors des contrôles et à mettre en place les actions correctrices appropriées. Les réseaux se sont en conséquence fixé un objectif de réduction de 25 % du nombre de mandats contrôlés affectés par au moins une défaillance significative d'audit, cet objectif devant être atteint dans les neuf plus grands pays membres de l'IFIAR, et dans un délai de 4 ans, venant à échéance en 2020.



### ÉTUDE SUR LES RÉSULTATS DES CONTRÔLES



Cette étude est préparée annuellement par l'IFIAR, à partir des constats réalisés au cours de l'année écoulée ; les résultats de 2019 ont fait l'objet d'une publication.

## LE GROUPE DE TRAVAIL « ATELIER SUR LES CONTRÔLES »

### Missions

Le groupe de travail « atelier sur les contrôles » a pour mission d'organiser des ateliers consacrés au contrôle des cabinets d'audit afin d'identifier les meilleures pratiques de contrôle et de réfléchir à l'évolution des pratiques sur le sujet.

### Réalisations

Chaque année, plus d'une centaine de contrôleurs et responsables des contrôles au sein des membres de l'IFIAR participent à ces ateliers dénommés « *IFIAR inspection workshop* ». En 2019, les contrôleurs des autorités membres de l'IFIAR se sont réunis à Paris, à l'invitation du H3C, afin de travailler sur des thématiques de contrôle et d'échanger sur les thèmes d'intérêt pour les contrôles, les constats identifiés, les expériences rencontrées, l'harmonisation des approches, l'organisation et l'environnement des contrôles.

Cet évènement, organisé par le régulateur français, a réuni plus de 150 contrôleurs originaires de plus de 50 pays pour 3 jours de formation, de partage d'expérience et de bonnes pratiques. Cette participation, plus importante que celle des années précédentes, marque le succès de la France dans l'organisation de ce type d'évènements.



## **2019 PARIS INSPECTION WORKSHOP: THÈMES DE TRAVAIL**

- \* Fraude
- \* Actualités – normes comptables IFRS
- \* Actualités – normes d'audit de l'IAASB
- \* Rapports d'audit et points clés de l'audit (« KAMs »)
- \* Outils de collecte de données
- \* Audit bancaire (niveau avancé)
- \* Audit assurance (niveau avancé)
- \* Audit des services financiers (niveau de base)
- \* Audit de la grande distribution
- \* Tendances en matière d'enquêtes et sanctions
- \* Contrôles des systèmes d'informations
- \* Audit de groupes
- \* Contrôles des estimations comptables
- \* Initiatives sur des indicateurs de qualité
- \* Cybersécurité
- \* Contrôles conjoints
- \* Revues thématiques
- \* Indépendance
- \* Approche des contrôles
- \* Culture interne des cabinets
- \* Évaluation des systèmes de contrôle qualité des cabinets



deux principaux organismes de normalisation internationaux sur les sujets d'audit, que sont l'IAASB et l'IESBA.

## Réalisations

La présidence de ce groupe est assurée par le H3C. Le groupe s'est saisi en 2019 de différents sujets normatifs et déontologiques en cours de discussion. Le groupe a préparé différentes positions de l'IFIAR qui ont été communiquées aux normalisateurs. Les positions portent sur les principaux sujets que les membres de l'IFIAR souhaitent voir examinés par les normalisateurs.

L'IFIAR a ainsi fait valoir ses positions sur trois sujets principaux en 2019 :

- \* la stratégie 2020-2023 et le plan de travail 2020-2021 du normalisateur IAASB (lettre publiée le 4 juin 2019 - Annexe 7) ;
- \* la révision en cours des normes de l'IAASB relatives, d'une part, à la gestion interne de la qualité au sein des cabinets qui réalisent des missions de contrôle légal des comptes (ISQM 1 - *International Standards on Quality Management*), d'autre part, à la revue indépendante requise (ISQM 2), et enfin à la mise en œuvre du dispositif interne de qualité propre aux cabinets sur les mandats de commissariat aux comptes (ISA 220) (lettre publiée le 1<sup>er</sup> juillet 2019 - Annexe 8) ;
- \* les travaux de l'IAASB relatifs à l'audit des entités les moins complexes (lettre publiée le 25 septembre 2019 - Annexe 9).

Le H3C est intervenu sur l'ensemble de ces sujets pour faire valoir au sein de l'IFIAR ses recommandations, fondées sur l'expérience française du commissariat aux comptes.

Le groupe de travail a organisé un dialogue régulier avec les présidences de l'IAASB et l'IESBA et les membres du groupe, soit avec l'ensemble des membres de l'IFIAR au cours de réunions plénières, soit pour des sessions de travail sur des sujets précis au cours de l'élaboration des révisions normatives.

## LE GROUPE DE TRAVAIL GAQ SUR LA QUALITÉ DES AUDITS AU PLAN MONDIAL

### Missions

L'IFIAR, à travers son groupe de travail « *Global Audit Quality Working Group* » (GAQ), organise le dialogue avec les représentants des six principaux réseaux internationaux d'audit<sup>(1)</sup> réunis au sein du *Global Public Policy Committee* (GPPC) et s'emploie à améliorer la qualité de l'audit et l'efficacité de la supervision des auditeurs. Le groupe échange également avec certaines parties prenantes intéressées par la qualité de l'audit comme le *Financial Stability Board* (FSB).

Le H3C, représenté par William Di Cicco membre du collège, a été nommé à la présidence du GAQ en octobre 2019, pour quatre ans. La présidence du GAQ était précédemment assurée par le CPAB (autorité de régulation du Canada).

### Réalisations

Chaque réseau présente régulièrement au GAQ les actions menées et les améliorations observées dans les domaines identifiés par l'IFIAR. 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 réalisée afin d'analyser leur cohérence.

Le GAQ examine également les éléments du système de contrôle interne de la qualité mis en place au sein des réseaux, leurs projets de transformation de l'audit à la suite de l'arrivée du digital et de l'impact des nouvelles technologies sur l'approche d'audit, les politiques qualité de chaque réseau, leur processus de recherche des causes sous-jacentes aux défaillances identifiées dans l'exécution de l'audit, les indicateurs de qualité et la gouvernance des réseaux.

Il incite par ailleurs les six grands réseaux du GPPC à s'engager collectivement à atteindre des objectifs d'amélioration de la qualité mesurables :

(1) BDO, Deloitte, EY, Grant Thornton, KPMG, PwC.

après une première initiative lancée en 2015 partiellement réalisée, consistant à atteindre en 4 ans une réduction des défaillances significatives d'audit relevées au sein de l'étude IFIAR, les réseaux du GPPC se sont engagés sur un nouvel objectif de réduction des défaillances constatées au sein de l'étude de 25 %, mais cette fois pour 25 membres. de l'IFIAR et sur la période 2019/2023 ;

Enfin, le GAQ prépare et anime les entretiens avec les dirigeants des six plus grands réseaux lors des réunions plénières de l'IFIAR.

Des réunions de travail entre représentants de l'IFIAR et ceux des six principaux réseaux d'audit ont eu lieu en mars 2019 à Londres, puis en octobre 2019 à Paris, à l'invitation du H3C. Le H3C, en tant que membre du groupe - avant d'en prendre la présidence en octobre 2019 - a pris part à ces deux réunions en animant certaines sessions de travail.

## LE GROUPE DE TRAVAIL « ENQUÊTES ET SANCTIONS »

### Missions

Un groupe spécifique au sein de l'IFIAR (« *IFIAR Enforcement Working Group* ») organise des échanges entre régulateurs pour promouvoir une plus forte coopération dans le cadre des enquêtes et des procédures de sanctions dans la double perspective de l'amélioration de la qualité de l'audit et de la protection des investisseurs.

### Réalisations

Une réunion spécifique annuelle sous forme d'ateliers thématiques a été organisée en avril 2019, regroupant des régulateurs de 34 pays. Depuis 2019, le H3C, représenté par son rapporteur général, est membre du groupe et prend une part active aux travaux, en particulier s'agissant de l'organisation et de l'animation de l'atelier consacré aux enquêtes. Le groupe a exploité les résultats d'une étude de 2018 sur les systèmes juridiques en place dans les pays membres de l'IFIAR, dans le but de faciliter le dialogue entre autorités.

Il a également entrepris d'alimenter un fonds documentaire interne des cas rencontrés au sein de l'IFIAR expliquant les situations rencontrées et réponses apportées. Le H3C contribue aux échanges entre autorités sur ces sujets, en se fondant sur sa récente expérience acquise en France, et bénéficie en retour des échanges de bonnes pratiques des autres régulateurs.

## LE GROUPE DE TRAVAIL « COOPÉRATION INTERNATIONALE »

### Missions

Ce groupe de l'IFIAR traite des questions liées aux mécanismes de la coopération internationale. Le groupe analyse les différents systèmes de supervision en présence et leurs contraintes juridiques, en vue d'identifier les bonnes pratiques facilitant la mise en place d'accords de coopération.

### Réalisations

Le groupe a examiné deux demandes des membres de l'IFIAR qui souhaitent adhérer à l'accord multilatéral de coopération proposé par l'IFIAR, le « *Multilateral Memorandum Of Understanding* (MMoU) », afin d'évaluer la capacité des candidats à coopérer et à protéger la confidentialité des informations échangées entre les signataires du MMoU. Ces deux demandes, qui émanent respectivement d'un État membre de l'Espace économique européen (EEE) et d'un État membre de l'Union européenne, ont reçu un avis favorable. À la suite de cette évaluation du sous-groupe et de l'accord des signataires concernés, la Norvège et la Pologne ont pu signer l'accord MMoU, respectivement le 13 juin et le 1<sup>er</sup> juillet 2019.

Dans la perspective du Brexit, le MMoU pourrait permettre au H3C et à son homologue britannique, le FRC, d'échanger des informations, dès lors que le Royaume-Uni aura obtenu l'adéquation de la Commission européenne.



## SIGNATAIRES DU MMoU DE L'IFIAR

PAYS	ORGANISATION SIGNATAIRE DU MMoU	DATE DE SIGNATURE
* Australie	* <i>Australia Securities and Investments Commission (ASIC)</i>	4 avril 2017
* Brésil	* <i>Comissão de Valores Mobiliários (CVM)</i>	4 avril 2017
* Canada	* <i>Canadian Public Accountability Board (CPAB)</i>	4 avril 2017
* Îles Caïman	* <i>Auditors Oversight Authority (AOA)</i>	4 avril 2017
* Chinese Taipei - Taïwan	* <i>Financial Supervisory Commission (FSC)</i>	4 avril 2017
* République tchèque*	* <i>Public Audit Oversight Board (RVDA)</i>	4 avril 2017
* Dubaï	* <i>Dubai Financial Services Authority (DFSA)</i>	4 avril 2017
* France*	* <i>Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C)</i>	4 avril 2017
* Gibraltar*	* <i>Gibraltar Financial Services Commission (GFSC)</i>	4 avril 2017
* Japon	* <i>Financial Services Agency/Certified Public Accountants &amp; Auditing Oversight Board (FSA/CPA AOB)</i>	4 avril 2017
* Corée	* <i>Financial Services Commission/Financial Supervisory Service (FSC/FSS)</i>	4 avril 2017
* Liechtenstein*	* <i>Financial Market Authority Liechtenstein (FMA)</i>	1 <sup>er</sup> mars 2017
* Lituanie*	* <i>The Authority of Audit, Accounting, Property Valuation and Insolvency Management under the Ministry of Finance of the Republic of Lithuania (AAPVIM)</i>	4 avril 2017
* Luxembourg*	* <i>Commission de surveillance du secteur financier (CSSF)</i>	4 avril 2017
* Malaisie	* <i>Audit Oversight Board Malaysia</i>	4 avril 2017
* Pays-Bas*	* <i>Dutch Authority for the Financial Markets (AFM)</i>	4 avril 2017
* Nouvelle-Zélande	* <i>Financial Markets Authority (FMA)</i>	4 avril 2017
* Norvège*	* <i>Financial Supervisory Authority (FSA)</i>	13 juin 2019
* Pologne*	* <i>Audit Oversight Commission (AOC)</i>	1 <sup>er</sup> juillet 2019
* Slovaquie*	* <i>Úrad pre dohľad nad výkonom auditu (UDVA)</i>	4 avril 2017
* Suisse	* <i>Federal Audit Oversight Authority (FAOA)</i>	4 avril 2017
* Turquie	* <i>Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority (POA)</i>	4 avril 2017
* Royaume-Uni*	* <i>Financial Reporting Council (FRC)</i>	4 avril 2017
* États-Unis	* <i>Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)</i>	4 avril 2017

\* Pays membres de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen au 31 décembre 2019.

À ce jour, cet accord multilatéral non contraignant a été signé par 24 membres de l'IFIAR. Il a pour objet l'échange d'informations relatives à la supervision de l'audit, et peut être signé par les membres de l'IFIAR qui souhaitent y avoir recours. Il ne prévoit pas la possibilité de réaliser des contrôles conjoints par les autorités signataires.

Pour les pays européens signataires du MMoU, celui-ci ne peut être utilisé qu'avec les pays tiers signataires reconnus « adéquats » par la Commission européenne.

## LE GROUPE DE TRAVAIL « INVESTISSEURS ET PARTIES PRENANTES »

### Missions

Ce groupe entretient un contact régulier avec des représentants des investisseurs et plus largement des parties prenantes intéressées par la qualité de l'audit, en vue d'identifier leurs besoins, et d'entendre leur avis sur les sujets examinés par l'IFIAR. Il organise, lors de chaque réunion plénière de l'IFIAR, une rencontre avec un groupe consultatif dédié, pour recueillir des informations provenant d'utilisateurs des comptes des entreprises auditées et des investisseurs.

### Réalisations

En 2019, sur le fondement des termes de référence révisés du groupe consultatif, le groupe a identifié de nouvelles candidatures pour renouveler sa composition en privilégiant un échange d'expériences avec des membres de comités d'audit.

Le groupe consultatif a été sollicité plus particulièrement en 2019 sur le rôle du comité d'audit vis-à-vis des auditeurs dans la perspective de contribuer à l'amélioration de la qualité de leurs travaux.

Le groupe a par ailleurs lancé un questionnaire auprès d'investisseurs pour connaître leur perception du rôle de l'auditeur sur le sujet de la fraude en entreprise, en vue d'une exploitation des résultats en 2020.



### 3.

## LES RELATIONS BILATÉRALES ET LES ACCORDS DE COOPÉRATION

Les relations bilatérales entre superviseurs de l'audit et les échanges d'informations entre eux sont organisés par des accords de coopération.

En 2019, des accords bilatéraux existaient entre le H3C et ses homologues suisse, canadien, japonais et américain.

Le H3C est l'interlocuteur unique de ses homologues pour toute demande d'informations relatives aux commissaires aux comptes inscrits en France et leurs mandats. Les accords ont permis en 2019, des échanges avec le Japon et les États-Unis.

### LES ACCORDS DE COOPÉRATION EN VIGUEUR EN 2019

SUISSE (18 JANVIER 2013)	CANADA (6 JUIN 2013)	JAPON (15 AVRIL 2016)	ETATS UNIS (DU 13 DÉCEMBRE 2016 AU 13 DÉCEMBRE 2019)
* Protocole de coopération entre le H3C et l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR).	* Protocole de coopération entre le H3C et le Conseil canadien sur la reddition de comptes (CCRC).	* Échange de lettres entre le H3C le <i>Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board (CPA AOB)</i> et <i>Financial Service Agency (FSA)</i> .	* Protocole de coopération entre le H3C et le <i>Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)*</i> .
* Ce protocole définit les conditions qui permettent l'échange d'informations entre le H3C et l'ASR.  * Les parties se donnent pour objectif d'alléger les formalités d'inscription des contrôleurs légaux relevant de l'autorité de surveillance étrangère.	* Ce protocole définit les conditions qui permettent l'échange d'informations entre le H3C et la CCRC.  * Il facilite l'inscription des contrôleurs légaux auprès du H3C et de la CCRC.	* Cet accord prend la forme d'un échange de lettres d'engagement réciproque entre les autorités.  * Il a pour objet le partage d'informations relatives aux contrôleurs légaux relevant de l'autorité à la fois du H3C et du CPA AOB/FSA, organismes de régulation japonais.	* L'accord initial de 2013 a été renouvelé fin 2016 pour une durée de 3 ans.  * Il définit les conditions qui permettent l'échange d'informations entre les deux autorités.
* La mise en œuvre de contrôles conjoints ou croisés n'est pas prévue par le protocole, fondé sur la confiance mutuelle de chaque autorité dans le système en vigueur chez son homologue.	* L'accord ne prévoit pas la mise en œuvre de contrôles, en dehors de leur pays respectif, par l'autorité canadienne ou française.	* Il ne prévoit pas la mise en œuvre de contrôles, en dehors de leur pays respectif, par les autorités japonaise et française.	* Il prévoit la possibilité d'exercer des contrôles conjoints en France et aux États-Unis, pour les contrôleurs légaux relevant de l'autorité à la fois du H3C et du PCAOB, dans des conditions visant notamment à garantir la confidentialité des informations échangées.

\* L'accord de coopération avec le PCAOB 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.

## LES NÉGOCIATIONS MENÉES EN 2019

L'accord bilatéral de coopération signé le 13 décembre 2013 entre le Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C) et le *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) est arrivé à échéance le 13 décembre 2019.

Cet accord autorisait les échanges d'informations entre les deux autorités dans des conditions strictement encadrées, et prévoyait la possibilité d'exercer des contrôles conjoints en France et aux États-Unis, dans des conditions précisément définies, pour les cabinets d'audit soumis à la surveillance des deux autorités. Il était lié à un autre accord spécifique, signé à la même date après autorisation préalable de la Commission nationale informatique et libertés, garantissant le respect de la réglementation nationale relative à la protection des données personnelles.

Les négociations en vue du renouvellement de ces accords, bien que commencées en janvier 2019, se sont poursuivies tout au long de l'année 2019 en raison de difficultés liées à la prise en compte, dans l'accord spécifique portant sur les échanges d'informations contenant des données personnelles soumis à l'autorisation préalable de la Commission nationale informatique et libertés (CNIL) et à l'avis du Comité européen de la protection des données, des nouvelles dispositions prévues par le règlement européen relatif à la protection des données (RGPD), entré en vigueur le 25 mai 2018.

Dans l'attente des avis et autorisation préalables requis et de la signature des nouveaux accords, la possibilité pour le H3C de mener des contrôles conjoints tels que visés à l'article L. 821-12-3 du Code de commerce est en conséquence suspendue. En revanche, signataire avec le PCAOB de l'accord multilatéral (MMoU) de l'IFIAR, qui encadre les échanges d'informations entre les autorités qui y ont adhéré, le H3C pourra continuer à lui communiquer des informations ou documents dans les conditions prévues aux articles L. 821-12-3 et R. 821-20 du Code de commerce pour autant qu'ils ne comporteront pas de données à caractère personnel.

Le H3C rappelle qu'en application des articles 1bis de la loi n° 68-678 du 26 juillet 1968 et L. 821-12-4 du Code de commerce, ainsi que des articles L. 821-12-3, R. 821-20 du même Code et 47 de la directive 2006/43/CE du 16 mai 2006, les informations ou documents visés par ces trois derniers textes ne peuvent pas être communiqués directement au PCAOB par les commissaires aux comptes français, cette communication ne pouvant être réalisée que par son intermédiaire.

Le H3C met tout en œuvre pour parvenir à une signature rapide d'un nouvel accord bilatéral de coopération avec le PCAOB et de l'accord spécifique portant sur le respect de la réglementation relative à la protection des données personnelles qui l'accompagne.

Par ailleurs, pour faire suite à la décision d'adéquation prise par la Commission européenne, le 6 novembre 2019, à l'égard de la Chine, le H3C a poursuivi ses travaux sur les conditions permettant la conclusion d'un accord bilatéral avec les autorités chinoises. Cet accord est requis préalablement à tout échange futur d'informations avec le régulateur chinois.





3

La normalisation, l'interprétation  
**des textes et les avis**

## La normalisation, l'interprétation des textes relatifs aux commissaires aux comptes, et les avis sur les textes en cours d'élaboration

Le Haut conseil participe à la définition des règles applicables à la profession de commissaire aux comptes. Il répond aux consultations relatives aux textes légaux et réglementaires intéressant les commissaires aux comptes dont il est saisi par le législateur. Il adopte également les normes relatives à la déontologie, au contrôle interne de qualité et à l'exercice professionnel, élaborées par la commission paritaire constituée de quatre de ses représentants et de quatre commissaires aux comptes.

Le Haut conseil contribue également à la bonne application de ces règles en apportant son éclairage aux professionnels et à l'ensemble des parties prenantes par les réponses individuelles qu'il apporte aux questions dont il est saisi et par la publication des positions retenues lorsqu'elles sont susceptibles d'intéresser un large public.

En 2019, le H3C a accompagné les commissaires aux comptes dans l'évolution de leurs missions et de leur environnement légal et réglementaire. Ainsi, pour permettre la mise en œuvre de la loi Pacte dans les meilleurs délais, il a adopté deux normes d'exercice professionnel qui concernent l'intervention des commissaires aux comptes dans les petites entreprises.

Il a également adopté une norme d'exercice professionnel qui explicite les diligences du commissaire aux comptes en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme (LCB-FT).

Il ne s'agit pas d'une norme nouvelle mais d'une révision de la norme existante, rendue nécessaire par la publication de la loi Pacte et la transposition en droit français de la 4<sup>e</sup> directive LCB-FT.

Le Haut conseil a en outre enrichi la foire aux questions qu'il avait publiée en 2018 et qui vise à faciliter l'appréhension, en particulier par les commissaires aux comptes, des règles nouvelles issues de la réforme de l'audit.

Il a par ailleurs participé activement aux réflexions menées par les ministères sur les mesures d'application de la loi Pacte (partie réglementaire du Code de commerce).

Dans le cadre des travaux qu'il conduit, le Haut conseil est attentif aux attentes et besoins exprimés par la profession et les autres parties intéressées, notamment au travers de consultations informelles ou d'échanges avec les commissaires aux comptes, les régulateurs de marché, les organisations représentant les entreprises et les administrateurs. Il est également attentif à l'environnement européen et international afin de tenir compte de positions de place

# 1. NORMALISER

## LE CHAMP ET LE PROCESSUS NORMATIFS

La loi définit et encadre le champ et le processus normatifs.

Les normes de déontologie des commissaires aux comptes, de contrôle interne de qualité et d'exercice professionnel sont, conformément aux dispositions de l'article L. 821-14 du Code de commerce, élaborées à l'initiative ou à la demande de personnes physiques ou morales limitativement énumérées que sont, le garde des Sceaux, le Haut conseil, l'AMF, l'ACPR et la CNCC.

Sur la base des besoins normatifs formulés par celles-ci, la commission, en charge d'élaborer les normes, dite « commission paritaire » placée auprès du H3C et composée de quatre membres du Collège du H3C et de quatre commissaires aux comptes désignés par la CNCC, élabore un plan d'orientation à trois ans et un programme de travail annuel. Ces documents sont arrêtés par le président et le vice-président de la commission paritaire et sont transmis au H3C pour adoption.

La commission paritaire dispose d'un délai de quatre mois à compter de sa saisine pour élaborer un projet de norme. Passé ce délai, le garde des Sceaux peut demander au Haut conseil de l'élaborer directement.

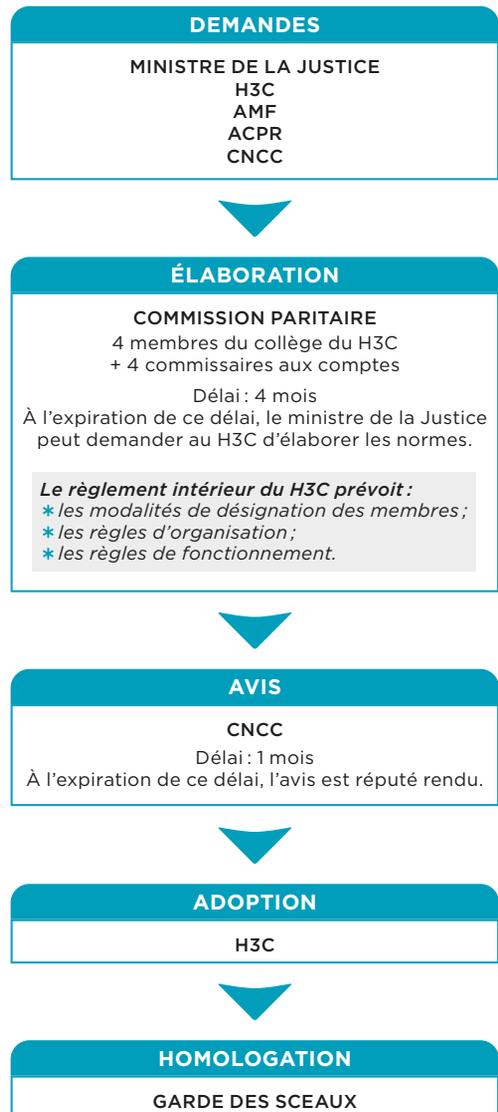
Le projet de norme arrêté par la commission paritaire est transmis à la CNCC qui dispose d'un délai d'un mois pour communiquer au H3C son avis sur ce projet. À l'expiration de ce délai, l'avis est réputé rendu, et le Haut conseil peut examiner le projet.

Connaissance prise de cet avis, le H3C se prononce sur le projet de normes et l'adopte dans les termes qu'il retient. Il peut décider de l'adopter en l'état, de l'amender ou de ne pas l'adopter.

Le projet de norme adopté est ensuite transmis pour homologation au garde des Sceaux, ministre de la justice.



## LE PROCESSUS NORMATIF





### **POINTS D'ATTENTION DU H3C EN MATIÈRE NORMATIVE**

#### **Concernant les demandes des prescripteurs**

- \* Il convient de connaître le contexte, la finalité et le caractère éventuellement prioritaire de la demande formulée pour apprécier les enjeux.
- \* Il y a lieu de circonscrire les besoins normatifs pour éviter l'excès de normalisation.

#### **Concernant l'élaboration des normes et leur adoption**

- \* Respecter l'objet des normes : veiller à ce que les prescriptions normatives permettent aux commissaires aux comptes de répondre à l'objectif de la mission ou du service qui leur sont confiés et les guident dans la mise en œuvre de cette mission ou de ce service.
- \* Appliquer le principe de proportionnalité : veiller à ce que les prescriptions normatives n'excèdent pas l'objectif de la mission ou du service.
- \* Se conformer au cadre légal et réglementaire : respecter la hiérarchie des normes.
- \* Converger avec le référentiel normatif international : viser l'homogénéité des pratiques.
- \* S'assurer de l'intelligibilité et de la lisibilité de la norme : veiller à la bonne appréhension des prescriptions normatives par les commissaires aux comptes, les autres acteurs du monde économique, et les juridictions.

### **LES NORMES HOMOLOGUÉES EN 2019**

En 2019, l'activité normative a été guidée par la prise en compte des évolutions des textes légaux et réglementaires européens et nationaux.

Deux normes traitant de l'intervention des commissaires aux comptes dans les petites entreprises (NEP 911 et NEP 912) ont été élaborées à la suite de la publication de la loi Pacte.

La norme définissant les diligences du commissaire aux comptes en matière de la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme (NEP 9605) a également été révisée pour tenir compte notamment de la transposition, en droit français, de la 4<sup>e</sup> directive européenne relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme<sup>(1)</sup>.

#### **Intervention des commissaires aux comptes dans les petites entreprises : les nouvelles NEP 911 et 912**

La loi du 22 mai 2019 et son décret d'application du 24 mai 2019, fixant les seuils de désignation des commissaires aux comptes, ont modifié le périmètre des personnes ou entités dont les comptes doivent être certifiés. Ils ont cependant maintenu l'intervention d'un commissaire aux comptes dans certaines petites entreprises et prévu que les diligences à accomplir par ce dernier ainsi que le formalisme qui s'attache à la réalisation de sa mission devaient être définis par des normes d'exercice professionnel.

Afin de permettre la mise en œuvre de ces dispositions dans les meilleurs délais, le H3C a suivi les débats parlementaires et dégagé des orientations quant aux diligences qui pourraient être déclinées dans ces normes pour répondre aux objectifs du législateur. Il a proposé ces orientations à la commission paritaire et a également suggéré que des commissaires aux comptes et des dirigeants de petites entreprises soient consultés afin d'appréhender au mieux les attentes et préoccupations des principaux intéressés.

(1) Directive 2015/849 du Parlement européen et du Conseil du 20 mai 2015.

La commission paritaire a décidé de traiter prioritairement de ces normes et a procédé à des auditions.

L'efficacité et l'implication de l'ensemble des acteurs ont permis l'homologation de deux normes (NEP 911 et NEP 912) par arrêté du garde des Sceaux du 6 juin 2019, soit deux semaines après la publication de la loi du 22 mai 2019.

La NEP 911 (pour les missions de trois exercices) et la NEP 912 (pour les missions de six exercices) sont des normes autonomes, dont la lecture permet au professionnel et à l'entreprise de comprendre ce qui est attendu du commissaire aux comptes, sans qu'il soit nécessaire de se référer à l'ensemble des normes du référentiel.

Elles soulignent les principes fondamentaux sur lesquels reposent les interventions du commissaire aux comptes dans les petites entreprises, à savoir :

- \* l'implication du commissaire aux comptes et un dialogue renforcé entre celui-ci et le dirigeant de la petite entreprise ;
- \* l'exercice du jugement professionnel pour définir et mettre en œuvre une approche d'audit par les risques ;
- \* l'application du principe de proportionnalité pour déterminer les diligences à accomplir pour fonder l'opinion sur les comptes au regard de la taille, de l'organisation et de la nature des activités de l'entreprise ;
- \* l'appui sur les travaux de l'expert-comptable pour ne pas dupliquer les contrôles.

Cette approche novatrice de la certification des comptes des petites entreprises permet d'adapter la mission « trois exercices » et la mission « six exercices » aux besoins de celles-ci. Elle est d'ailleurs regardée avec intérêt à l'international dans le cadre des réflexions en cours sur l'audit des entités peu complexes.



## **LA CERTIFICATION DES COMPTES DES PETITES ENTREPRISES**

### **NEP 912 - MANDAT 6 EXERCICES**

#### **CERTIFICATION DES COMPTES**

Diligences proportionnées aux PE

#### **DILIGENCES LÉGALES**

### **NEP 911 - MANDAT 3 EXERCICES**

#### **CERTIFICATION DES COMPTES**

Diligences proportionnées aux PE

#### **DILIGENCES LÉGALES**

- \* **Moindres que pour le mandat 6 exercices** (notamment pas de rapport sur les conventions réglementées).
- \* **Mais maintien des diligences** destinées à protéger l'intérêt général notamment sur la question de la révélation des faits délictueux, la procédure d'alerte.

#### **RAPPORT SUR LES RISQUES**

Financiers, comptables et de gestion auxquels est exposée l'entité ou le groupe.



**LA MISSION « TROIS EXERCICES » :  
UNE MISSION ADAPTÉE AUX BESOINS  
DES PETITES ENTREPRISES**

- \* Une opinion sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes, gage de confiance et de transparence pour les parties prenantes, avec des diligences et une documentation proportionnées à la taille et à la complexité de l'entreprise,
- \* Une analyse des principaux risques comptables, financiers et de gestion auxquels ces entreprises sont exposées, permettant à leur dirigeant de bénéficier de l'expérience du commissaire aux comptes, professionnel indépendant et expert du monde de l'entreprise, qui peut formuler des recommandations adaptées au contexte des petites entreprises pour réduire les risques qu'il a identifiés au cours de sa mission.

Connaissance prise de cette analyse, le dirigeant pourra ensuite recourir, s'il le souhaite, aux services de son commissaire aux comptes pour la compléter ou l'approfondir et obtenir des recommandations plus affinées dans le cadre de missions complémentaires confiées à ce dernier.



**Lutte contre le blanchiment des capitaux  
et le financement du terrorisme :  
la NEP 9605 révisée**

En 2019, la norme traitant des diligences du commissaire aux comptes en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme (LCB-FT) a été révisée et homologuée par arrêté du garde des Sceaux du 24 octobre 2019 (NEP 9605).

Cette révision a été engagée pour tenir compte, d'une part, de la transposition en droit français de la 4<sup>e</sup> directive européenne et, d'autre part, de la publication de loi Pacte qui a modifié le périmètre d'intervention des commissaires aux comptes, en leur permettant, de fournir des services et des attestations en dehors ou dans le cadre d'une mission légale.

La commission paritaire n'a pas seulement ajusté les dispositions normatives au nouveau cadre légal et réglementaire. Elle a également tenu compte de l'expérience d'une dizaine d'années d'application de la norme initiale, des réflexions du groupe de travail LCB-FT de la CNCC et des travaux menés concomitamment par le Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables (CSOEC) dans un objectif de cohérence des approches retenues concernant les professionnels du chiffre qui sont les experts-comptables et les commissaires aux comptes, tout en s'attachant au respect des spécificités de chacune de ces professions.

Il a été en outre tenu compte des recommandations formulées par le Groupe d'action financière (GAFI), des réflexions menées au niveau du Conseil d'orientation de la Lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme (COLB) et des points d'attention formulés par le service chargé du traitement du renseignement et des actions contre les circuits financiers clandestins (TRACFIN) que le H3C a consulté.



## LA RÉVISION DE LA NORME LCB-FT



## PRINCIPALES ÉVOLUTIONS DE LA NEP 9605

- \* **Extension du champ d'application du dispositif de la NEP à toutes les interventions des commissaires aux comptes:** le dispositif vise le professionnel (assujetti) et non une mission ou un service spécifique.
- \* **Impossibilité d'accepter la mission ou le service, ou démission** si le bénéficiaire effectif ne peut être identifié ou si ses éléments d'identification ne peuvent être vérifiés ou actualisés.
- \* **Prise en compte du nouveau registre des bénéficiaires effectifs** dans la démarche du commissaire aux comptes.
- \* **Mise en œuvre de mesures de vigilance particulières** lorsque le bénéficiaire effectif est une personne exposée à des risques particuliers en raison des fonctions politiques, juridictionnelles ou administratives qu'il exerce.
- \* **Précision apportée quant aux obligations de déclaration de soupçon:** sont à déclarer les opérations suspectes, y compris des sommes non encore comptabilisées et les opérations qui n'auraient pas encore donné lieu à un flux financier.

Dans le prolongement de la norme révisée, le H3C élabore en concertation avec TRACFIN, des lignes directrices avec pour objectif d'accompagner les professionnels dans la mise en œuvre de leurs obligations de vigilance et de déclaration.

En parallèle, la commission paritaire révisera la NEP 9605 pour intégrer les nouvelles évolutions des textes qui résultent de la transposition en droit français de la 5<sup>e</sup> directive européenne anti-blanchiment et financement du terrorisme<sup>(2)</sup>.

La lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme répond à une préoccupation majeure et dans ce contexte, le Haut conseil entend contribuer au mieux par son action à la protection de l'intérêt général.

(2) Directive (UE) 2018/843 du Parlement européen et du Conseil du 30 mai 2018, Ordonnance n° 2020-115 du 12 février 2020 renforçant le dispositif national de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme.



### **LES LIGNES DIRECTRICES H3C/TRACFIN**

**DISPOSITIFS DU CODE  
MONÉTAIRE ET FINANCIER**  
Dispositions législatives et réglementaires



**NEP 9605 RÉVISÉE**  
**Dispositions réglementaires**  
Explicite/définit les diligences attendues  
du commissaire aux comptes pour respecter  
les dispositions du CMF.



**LIGNES DIRECTRICES H3C/TRACFIN**  
**Pas de valeur contraignante**  
Explicitent plus pratiquement les diligences  
définies par le CMF et la NEP.



**FORMATIONS ET OUTILS  
DÉVELOPPÉS PAR LA CNCC**  
Pas de valeur contraignante

## 2.

# FACILITER L'APPLICATION DES TEXTES RELATIFS AUX COMMISSAIRES AUX COMPTES

Le Haut conseil peut être saisi de toute question entrant dans ses compétences par les personnes habilitées, définies au II de l'article R. 821-6 et au dernier alinéa de l'article R. 821-65 du Code de commerce. Les commissaires aux comptes peuvent également le saisir dans les situations spécifiques prévues par le code de déontologie.

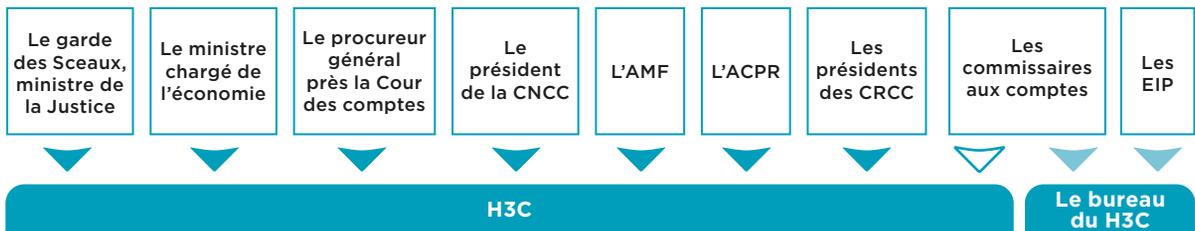
Il peut, en outre, être saisi de questions relevant des attributions exercées par son bureau par les entités d'intérêt public ou leur commissaire aux comptes dans les situations expressément prévues par le Code de commerce.

Enfin, le Haut conseil peut également se saisir d'office de toute question entrant dans ses compétences.

Les réponses aux saisines font l'objet de réponses individuelles ou de publications si le H3C estime que les positions prises méritent d'être plus largement connues.



## SAISIR LE HAUT CONSEIL, SAISIR LE BUREAU



- ▼ Toute question entrant dans les compétences du H3C.
- ▽ Situations spécifiques prévues par le Code de déontologie. En dehors de ces situations, les commissaires aux comptes et les entités contrôlées sollicitent les CRCC ou les CNCC.
- ▼ Questions relevant des attributions exercées par le Bureau du H3C.

### Trois documents disponibles sur le site H3C ([http://www.h3c.org/saisine\\_H3C.htm](http://www.h3c.org/saisine_H3C.htm))

- \* un document présentant les personnes habilitées à saisir le H3C et le processus d'instruction des questions ;
- \* un formulaire de saisine du H3C ;
- \* un formulaire de saisine du Bureau.

En 2019, le Haut conseil a continué à être saisi de questions concernant l'application de certaines dispositions issues de la réforme européenne de l'audit. Il a notamment été sollicité sur l'application des règles relatives à l'obligation pour certaines entités de se doter d'un comité d'audit et pour leur commissaire aux comptes d'émettre un rapport à son intention, sur les dispositifs de rotation des cabinets et des signataires des comptes au-delà d'une certaine durée d'exercice de la mission ou encore sur la procédure d'appel d'offres pour nommer les commissaires aux comptes.

L'application de ces règles intéressant l'ensemble des pays européens, le Haut conseil a veillé, dans l'instruction de ces questions, à tenir compte des réflexions engagées avec ses homologues dans le cadre du CEAOB.

Au-delà des réponses circonstanciées qu'il a apportées aux questions dont il a été saisi, le Haut conseil a estimé qu'une diffusion plus large de certaines de ses positions était non seulement utile pour l'ensemble de la profession mais également nécessaire à la sécurisation juridique des pratiques et à leur homogénéité. Il a ainsi décidé d'enrichir la foire aux questions, relative aux règles nouvelles issues de la réforme de l'audit (FAQ), de la substance des réponses qu'il a apportées sur les dispositions relatives au comité d'audit et sur les règles de rotation des cabinets et des signataires.



**APPLICATION DES DISPOSITIONS ISSUES DE LA RÉFORME DE L'AUDIT :  
L'ÉCLAIRAGE DU HAUT CONSEIL**



**FAQ DU H3C RELATIVE À L'APPLICATION DES DISPOSITIONS ISSUES DE LA RÉFORME DE L'AUDIT**

<p><b>1<sup>RE</sup> PUBLICATION</b> 11 janvier 2018</p> 	<p><b>PAR LE « GROUPE RÉFORME » CNCC/H3C</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Procédure d'appel d'offres pour la désignation des commissaires aux comptes dans les EIP</li> <li>■ Rapport de transparence</li> </ul>
<p><b>2<sup>E</sup> PUBLICATION</b> 19 juillet 2018</p> 	<p><b>SERVICES AUTRES QUE LA CERTIFICATION DES COMPTES (SACC)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>* <b>Ajout</b> : plafonnement des honoraires SACC (70 %).</li> <li>* <b>Ajout</b> : approbation des SACC par le comité d'audit.</li> </ul>	<p><b>PLAFONNEMENT DES HONORAIRES REÇUS DE L'EIP (règle des 15 %)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>* <b>Précision</b> : sur les éléments à prendre en compte dans le calcul du seuil.</li> </ul>
<p><b>2<sup>E</sup> MISE À JOUR</b> 18 juillet 2019</p> 	<p><b>ROTATION DES CABINETS</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>* <b>Révision</b> : application des dispositions transitoires dans une situation particulière.</li> </ul>	<p><b>ROTATION DES SIGNATAIRES</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>* <b>Ajout</b> : réviseur indépendant.</li> </ul>
<p><b>COMITÉ D'AUDIT - RCCA</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>* <b>Ajout</b></li> </ul>		

## OBLIGATION POUR CERTAINES ENTITÉS DE SE DOTER D'UN COMITÉ D'AUDIT ET POUR LEUR COMMISSAIRE AUX COMPTES D'ÉMETTRE UN RAPPORT À CE COMITÉ

Les textes issus de la réforme européenne de l'audit ont instauré l'obligation pour les entités d'intérêt public (EIP) et les sociétés de financement de se doter d'un comité d'audit, et précisé tant son champ de compétence que la communication entre ce comité et le(s) commissaire(s) aux comptes de l'EIP ou de la société de financement. L'article 11 du règlement européen a en particulier introduit l'obligation pour ce(s) commissaire(s) aux comptes de remettre un rapport complémentaire au comité d'audit (RCCA), dont il définit le contenu, au plus tard à la date de présentation du rapport d'audit.

Les textes ont cependant prévu des situations particulières dans lesquelles l'EIP ou la société de financement pourrait soit être exemptée de se doter d'un comité d'audit soit se doter d'un organe équivalent.

Ces dispositions ont suscité des interrogations portées à l'attention du régulateur par la CNCC quant à leurs conséquences pour le(s) commissaire(s) aux comptes sur l'obligation, ou non, d'émettre un RCCA et sur les destinataires de celui-ci.

Le Haut conseil, en lien avec la Direction des affaires civiles et du Sceau du ministère de la justice, a apporté des précisions à la CNCC, d'une part, sur les dispositions applicables aux EIP et aux sociétés de financement et, d'autre part, sur les obligations pour les commissaires aux comptes de ces personnes et entités d'émettre un RCCA. Afin d'éclairer utilement les parties intéressées, notamment les commissaires aux comptes, les EIP, les sociétés de financement et leurs comités d'audit, le Haut conseil a intégré ces précisions dans sa FAQ.



### **COMITÉ D'AUDIT ET RAPPORT COMPLÉMENTAIRE DU COMMISSAIRE AUX COMPTES (RCCA) -**

(extrait de la FAQ du H3C)

#### **1. Quelles sont les personnes et entités qui ont l'obligation de se doter d'un comité spécialisé ?**

Les EIP et les sociétés de financement ont l'obligation de se doter d'un comité spécialisé.

Cette obligation n'est pas applicable aux personnes ou entités constituées sous forme de fonds puisque n'ayant pas de personnalité morale, elles ne disposent pas d'organe d'administration ou de surveillance et qu'en leur absence les conditions nécessaires à la constitution du comité spécialisé ne peuvent pas être remplies.

#### **2. Quelles sont les personnes et entités qui sont exemptées de cette obligation ?**

Certaines EIP et sociétés de financement bénéficient soit d'une exemption franche de se doter d'un comité spécialisé, soit d'une exemption assortie de la condition que les fonctions du comité spécialisé soient confiées à un organe qui le substitue au sein de l'EIP ou de la société de financement.

a) EIP et sociétés de financement qui bénéficient d'une exemption franche de se doter d'un comité spécialisé

Il s'agit des EIP et des sociétés de financement contrôlées par ou liées à une EIP ou une société de financement qui comporte un organe exerçant les missions de comité spécialisé.

b) EIP et sociétés de financement qui bénéficient d'une exemption assortie de la condition que les fonctions du comité spécialisé soient confiées à un organe qui le substitue au sein de l'EIP ou la société de financement

Les EIP et les sociétés de financement qui suivent peuvent décider de ne pas se doter d'un comité spécialisé sous réserve qu'elles confient les missions de ce comité à l'organe d'administration ou de surveillance ou à un organe remplissant des fonctions équivalentes

- \* Établissements de crédit et sociétés de financement répondant à certains critères

Il s'agit des établissements de crédit et des 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 (1<sup>o</sup> de l'article L.823-20 du Code de commerce).

- \* Organismes de titrisation à condition d'expliquer publiquement leur choix

Il s'agit des organismes de titrisation qui ne jugeraient pas opportun de disposer d'un comité spécialisé ou d'en confier les missions à un organe d'administration ou de surveillance.

- \* Organismes de placements collectifs

Les EIP et sociétés de financement qui disposent d'un organe qui exerce les missions du comité spécialisé peuvent décider de ne pas se doter d'un comité spécialisé sous réserve d'identifier cet organe et de rendre publique sa composition.

### **3. Dans quelles situations le commissaire aux comptes a-t-il l'obligation de remettre un rapport complémentaire au comité spécialisé (RCCA) ?**

Le commissaire aux comptes doit remettre un RCCA au comité spécialisé ou à l'organe qui remplit les fonctions du comité spécialisé et qui peut être l'organe chargé de l'administration ou de surveillance ou un autre organe.

En conséquence, un RCCA doit être remis par le commissaire aux comptes des EIP et sociétés de financement visées à l'article L.823-20 du Code de commerce dès lors :

- \* que celles-ci bénéficient d'une exemption non franche (entités mentionnées au point 2.b) ;
- \* ou qu'elles décident de ne pas faire usage de l'exemption qui leur est offerte par les textes de ne pas se doter d'un comité spécialisé (entités mentionnées aux points 2.a et 2.b).

## **ROTATION DES CABINETS ET DES SIGNATAIRES**

Les textes issus de la réforme européenne de l'audit prévoient un dispositif de rotation des cabinets et des signataires des comptes d'EIP visant à éviter les risques de familiarité entre les parties.

En réponse aux questions sur la mise en œuvre de ces nouveaux dispositifs, le Haut conseil avait apporté des réponses circonstanciées aux saisines qui lui avait été adressées et en avait intégré la substance dans sa FAQ en janvier 2018, puis en juillet 2018.

En 2019, des réflexions ont été engagées par le CEAOB en vue d'une prise de position de l'ensemble des régulateurs européens sur l'application des règles de rotation. Le Haut conseil a contribué activement à ces travaux qui ont abouti à la publication d'un document questions/réponses. Cette publication conforte les positions précédemment exprimées par le H3C dans sa FAQ à l'exception de l'une d'entre elles relative à l'application des dispositions transitoires du dispositif de rotation des cabinets dans une situation particulière.

Tenant compte de ces échanges, et dans l'objectif d'une homogénéisation des pratiques européennes, le Haut conseil a revu la position précitée et enrichi sa FAQ pour apporter des précisions sur le dispositif de rotation des signataires.



**ROTATION DES SIGNATAIRES  
ET RÉVISEUR INDÉPENDANT (RI):  
LES RECOMMANDATIONS  
DU CEAOB ET DU H3C**

Afin de garantir l'objectif de la revue indépendante qui consiste à « *déterminer si le contrôle légal des comptes ou l'associé d'audit principal pouvait raisonnablement aboutir à l'avis et aux conclusions figurant dans les projets de rapports* » et constatant l'absence de prescriptions légales le Haut conseil (FAQ) et ses homologues européens (Guidelines) ont émis deux recommandations.

**Soumettre le RI aux mêmes règles de rotation que l'associé signataire**

- \* Le RI ne devrait pas procéder à la revue indépendante des travaux relatifs à la certification des comptes d'une EIP durant plus de six exercices consécutifs dans la limite de sept ans.
- \* Le RI ne pourra pas exécuter de nouveau cette revue ou participer à la mission de contrôle légal des comptes de cette EIP avant l'expiration d'un délai de trois ans à compter de la date de clôture du sixième exercice, objet de sa revue.

**Ne pas nommer le signataire soumis au délai de viduité réviseur indépendant**

des travaux relatifs à la certification des comptes de l'EIP au titre de laquelle ce délai s'impose.

Constatant sur ce point que les textes ont évolué, le Haut conseil a abrogé l'avis 2014-02 et repris dans sa FAQ, à titre de recommandation, la conclusion de cet avis.



3.

## RÉPONSE DU H3C À LA CONSULTATION SUR LE PROJET DE DÉCRET RELATIF À LA PARTIE RÉGLEMENTAIRE DU CODE DE COMMERCE, EN CE COMPRIS LE CODE DE DÉONTOLOGIE

En 2019, le H3C a participé activement aux réflexions menées par les ministères sur les mesures d'application de la loi Pacte. Il a en outre émis un avis sur le projet de décret en conseil d'État dont l'avait saisi la Direction des affaires civiles et du Sceau (DACCS).

Le H3C a émis un avis favorable à ce projet de décret sous réserve de la prise en compte de modifications qui lui apparaissent indispensables au bon exercice de la profession de commissaire aux comptes.

Il a en particulier souligné que les modifications touchant au code de déontologie devaient en assurer une bonne lisibilité, en adaptant utilement les dispositions touchant aux interdictions en lien avec la suppression de certains services interdits prévue par la loi, et en permettant une appréhension claire des règles d'encadrement de toute intervention d'un commissaire aux comptes, qu'il s'agisse de missions, services ou attestations, réalisées alors que celui-ci intervient ou non par ailleurs en qualité de contrôleur légal appelé à certifier les comptes de l'entité.

À ce titre, le H3C a proposé certains amendements, s'attachant à ce que la terminologie utilisée dans le code de déontologie permette de distinguer sans ambiguïté la nature des interventions auxquelles ces mesures s'appliquent.

Dans le même esprit, il a recommandé que soient clarifiées les limitations aux prestations de conseil en matière juridique et à la rédaction d'actes que pourrait accomplir le commissaire aux comptes. Afin de préserver l'indépendance du commissaire aux comptes, quelle que soit la nature de son intervention, le H3C a également appelé l'attention de la DACCS sur les risques que pourrait engendrer l'appartenance du commissaire aux comptes à un réseau en dehors des situations où il serait contrôleur légal.

Soucieux de valoriser une forme de « label » attachée à l'intervention d'un commissaire aux comptes, et conscient que les prestations que ce professionnel peut proposer lorsqu'il n'intervient pas en qualité de contrôleur légal relèvent du domaine concurrentiel, le Haut conseil a enfin souhaité qu'il ne soit pas fait obstacle, dans le décret, à la possibilité tant pour les pouvoirs publics, les régulateurs et la profession de solliciter à l'avenir des dispositions normatives relatives à ces interventions, qu'à celle de soumettre au contrôle du H3C, toutes les missions et prestations réalisées par un commissaire aux comptes.



# 4

Le suivi du marché  
**du contrôle légal des comptes**

## Le suivi du marché du contrôle légal des comptes

L'article 27 du règlement (UE) N° 537/2014 du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public instaure un suivi de la qualité et de la compétitivité du marché de la fourniture de services de contrôle légal des comptes aux entités d'intérêt public (EIP).

Ce suivi a pour but d'apprécier le niveau de concentration de ce marché, les résultats des contrôles conduits par les régulateurs dans les cabinets, et le travail des comités d'audit.

Dans son rapport de suivi publié le 17 juin 2019, le Haut conseil relève que cinq réseaux (quatre « *big four* » et un réseau français) se partagent la quasi-totalité du marché EIP sans qu'il existe de position concurrentielle largement prédominante de l'un des cinq.

En effet, 77,8 % des EIP sont auditées partiellement ou totalement par l'un des cinq principaux réseaux, et ce pourcentage atteint 100 % pour les groupes cotés ayant les plus fortes capitalisations boursières. Fort heureusement, en France, le recours au co-commissariat aux comptes a permis l'émergence d'un cinquième réseau d'une taille comparable, sur le marché national, aux quatre grands réseaux internationaux, ce qui permet d'éviter une concentration limitée aux « *Big Four* ». Le co-commissariat aux comptes paraît ainsi demeurer une mesure utile pour atténuer les risques liés à une concentration excessive et à une éventuelle défaillance d'un acteur du marché.

En conséquence, le Haut conseil recommande de mettre en place des mesures visant à favoriser l'accès à un plus grand nombre d'acteurs sur le marché des groupes cotés ayant les plus grandes capitalisations boursières, en leur permettant d'atteindre une taille critique au plan international.

L'évaluation du travail des comités d'audit a été réalisée à partir d'un questionnaire et d'entretiens menés auprès d'une sélection de comités d'audit.

Il ressort de cette étude que les comités d'audit mettent en œuvre l'essentiel de leurs nouvelles obligations issues de la réforme européenne de l'audit.

Néanmoins, leur rôle dans l'appréciation de l'indépendance des commissaires aux comptes à l'égard de l'entité reste limité, et ils sont peu nombreux à remettre en question ou à faire évoluer l'approche envisagée par les commissaires aux comptes, dans une perspective de renforcement de la qualité des travaux d'audit.

Afin d'inciter les comités d'audit à une vigilance accrue sur l'indépendance des commissaires aux comptes et sur les travaux qu'ils réalisent, le Haut conseil renforcera ses échanges avec les présidents et membres de ces comités.

L'article 27 du règlement (UE) N° 537/2014 du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public instaure un suivi de la qualité et de la compétitivité du marché de la fourniture de services de contrôle légal des comptes aux entités d'intérêt public. Ce suivi doit se matérialiser par la rédaction d'un rapport au moins tous les trois ans, étant précisé que le premier rapport de cette nature devait être élaboré au plus tard le 17 juin 2016.

En application de ces dispositions, le H3C a élaboré en 2019 son deuxième rapport sur l'évolution du marché de la fourniture de services de contrôle légal des comptes et l'a mis en ligne sur son site internet le 17 juin 2019 (Annexe 2).

Ce rapport traite :

- \* des niveaux de concentration du marché, y compris dans des secteurs spécifiques;
- \* des risques découlant d'une incidence élevée de lacunes du point de vue de la qualité d'un contrôleur légal des comptes ou d'un cabinet d'audit et la nécessité d'adopter des mesures pour atténuer ces risques;
- \* du travail des comités d'audit.

Le rapport du H3C, comme celui de ses homologues européens, a été soumis au CEAOB (*Committee of European Audit Oversight Bodies*), à l'Autorité européenne des marchés financiers (ESMA), à l'Autorité bancaire européenne (EBA), à l'Autorité européenne des assurances et des pensions professionnelles (EIOPA) et à la Commission européenne. La Commission utilise les données transmises par les membres du CEAOB pour élaborer un rapport consolidé sur la situation du marché de la fourniture de services de contrôle légal des comptes au sein de l'Union européenne, qui est attendu au cours de l'année 2020.



1.

## LES NIVEAUX DE CONCENTRATION DU MARCHÉ ET LES RISQUES DÉCOULANT D'UNE INCIDENCE ÉLEVÉE DE LACUNES DU POINT DE VUE DE LA QUALITÉ

Le rapport présente la situation du marché du contrôle légal des comptes en France à partir des données collectées début 2019 sur la base des déclarations faites par les commissaires aux comptes en 2018.

Il détaille notamment le nombre d'entités ayant fait l'objet d'un contrôle légal des comptes en 2018, et le nombre de mandats détenus par les commissaires aux comptes, prenant en compte les mandats détenus par les commissaires aux comptes dans le cadre de mission en co-commissariat aux comptes. Il distingue les différents types d'entités d'intérêt public et les autres entités (non EIP). Il rappelle aussi le nombre de commissaires aux comptes inscrits sur la même période, et le nombre d'acteurs du marché qui détiennent des mandats d'entités d'intérêt public.

La répartition des mandats entre commissaires aux comptes est présentée, en regroupant les mandats et les honoraires en fonction du réseau auquel appartient le commissaire aux comptes détenteur du mandat, à la fois pour l'ensemble des entités, et pour les « EIP », plus spécifiquement.

La taille du marché du contrôle légal des comptes est évaluée en fonction du nombre de mandats et en fonction du montant des honoraires des commissaires aux comptes.

### INDICATEURS

#### Les entités concernées par le contrôle légal

TYPE D'ENTITÉS CONCERNÉES PAR UN CONTRÔLE LÉGAL DES COMPTES EN 2018	NOMBRE D'ENTITÉS	NOMBRE DE MANDATS DE COMMISSARIAT AUX COMPTES
* Sociétés dont les titres sont cotés sur un marché réglementé (hors établissements de crédit et entreprises d'assurance cotés)	774	1 222
* Établissements de crédit	331	600
* Entreprises d'assurance et mutuelles	615	794
<b>TOTAL Entités d'intérêt public (EIP)</b>	<b>1 720</b>	<b>2 616</b>
<b>TOTAL Entités soumises au contrôle légal des comptes</b>	<b>244 000</b>	<b>271 024</b>

## Les honoraires

MARCHÉ TOTAL INCLUANT EIP ET NON EIP (EN MILLIONS D'EUROS)	MARCHÉ TOTAL EN 2018
* Honoraires - certification des comptes	2 456
* Honoraires - autres prestations (services autres que la certification)	162
<b>HONORAIRES TOTAUX liés à la détention de mandats de commissariat aux comptes</b>	<b>2 618</b>

DONT MARCHÉ EIP SEUL (EN MILLIONS D'EUROS)	MARCHÉ EIP 2018	PART EIP DANS LE MARCHÉ TOTAL
* Honoraires - certification des comptes EIP	354	14,4 %
* Honoraires - autres prestations (services autres que la certification)	75	46,3 %
<b>HONORAIRES TOTAUX liés à la détention de mandats de commissariat aux comptes auprès d'EIP</b>	<b>429</b>	<b>16,4 %</b>

## La répartition des mandats entre les réseaux

RÉPARTITION DES MANDATS (MARCHÉ TOTAL EIP ET NON EIP)	NOMBRE DE MANDATS	PART DU MARCHÉ TOTAL (EN NOMBRE DE MANDATS)
* Part des 5 plus grands réseaux	72 742	26,8 %
* Part des 5 autres réseaux suivis	13 369	5,0 %
* Part en dehors des 10 réseaux	184 913	68,2 %
<b>TOTAL Entités soumises au contrôle légal des comptes</b>	<b>271 024</b>	<b>100,0 %</b>

RÉPARTITION DU NOMBRE DE MANDATS EIP	NOMBRE DE MANDATS EIP	PART DU MARCHÉ EIP (EN NOMBRE DE MANDATS)
* Part des 5 plus grands réseaux	1 783	68,2 %
* Part des 5 autres réseaux suivis	206	7,8 %
* Part en dehors des 10 réseaux	627	24,0 %
<b>TOTAL Marché EIP</b>	<b>2 616</b>	<b>100,0 %</b>

## La répartition des honoraires entre les réseaux

RÉPARTITION DES HONORAIRES DE COMMISSARIAT AUX COMPTES (EN MILLIONS D'EUROS)	HONORAIRES	PART DE MARCHÉ (EIP ET NON EIP CONFONDUS)
* Part des 5 plus grands réseaux	1 265	51,5 %
* Part des 5 autres réseaux suivis	128	5,2 %
* Part en dehors des 10 réseaux	1 063	43,3 %
<b>TOTAL Marché total</b>	<b>2 456</b>	<b>100,0 %</b>

DONT RÉPARTITION DU MARCHÉ EIP (EN MILLIONS D'EUROS)	HONORAIRES EIP	PART DU MARCHÉ EIP
* Part des 5 plus grands réseaux	312	88,1 %
* Part des 5 autres réseaux suivis	19	5,4 %
* Part en dehors des 10 réseaux	23	6,5 %
<b>TOTAL Marché EIP</b>	<b>354</b>	<b>100,0 %</b>

## CONSTATS

Le H3C relève que cinq réseaux (quatre « *big four* » et un réseau français) se partagent la quasi-totalité du marché EIP (88,1 % en termes d'honoraires), sans qu'il existe de position concurrentielle largement prédominante de l'un des cinq : les cinq plus grands réseaux actifs sur le marché français réalisent chacun une part de marché comprise entre 22,3 % et 13,6 % des honoraires facturés dans le cadre de mandats EIP.

- \* 77,8 % des EIP ont été auditées partiellement ou totalement par l'un des cinq principaux réseaux. Le reste, soit 22,2 % des EIP n'ont eu recours à aucun des cinq principaux réseaux pour la réalisation du contrôle légal de leurs comptes.
- \* 100 % des sociétés françaises de l'indice « CAC 40 » confient tout ou une partie du contrôle légal de leurs comptes à un des cinq principaux réseaux. Seules trois sociétés prises en compte pour déterminer cet indice ont recours aux services d'un autre réseau pour être l'un de leurs commissaires aux comptes. Ces trois sociétés disposent de deux commissaires aux comptes : un issu des cinq grands réseaux et un issu de l'un des cinq autres réseaux suivis dans le cadre de ce rapport.
- \* 100 % des sociétés françaises de l'indice SBF120 ont recours à au moins l'un des cinq principaux réseaux, et 82,7 % ont également confié les mandats de co-commissariat aux comptes à des auditeurs appartenant aux cinq principaux réseaux.

## MESURES GÉNÉRALES POUR ATTÉNUER LES RISQUES LIÉS À UNE ÉVENTUELLE DÉFAILLANCE D'UN ACTEUR DU MARCHÉ

L'analyse de la position concurrentielle des principaux acteurs présents fait apparaître l'existence de cinq réseaux d'une taille supérieure aux autres structures. La part respective des cinq premiers réseaux varie entre 13,3 % et 6,7 % du marché total en termes d'honoraires, et entre 22,3 % et 13,6 % des honoraires du marché du contrôle légal des entités d'intérêt public.

Néanmoins, grâce au co-commissariat aux comptes mis en œuvre en France, celle-ci dispose d'un cinquième réseau de taille comparable aux quatre grands réseaux internationaux sur le marché national. Le nombre d'acteurs intervenant par type de secteur EIP offre des possibilités de choix, notamment grâce au recours au co-commissariat aux comptes. Cette obligation paraît donc constituer une mesure utile pour atténuer les risques liés à une concentration excessive et à une éventuelle défaillance d'un acteur du marché.

Le H3C relève en revanche la spécificité du segment des « groupes cotés » ayant les plus fortes capitalisations boursières au sein de laquelle la situation concurrentielle est préoccupante avec un nombre d'intervenants se limitant à cinq.

À ce titre, le H3C recommande de mettre en place des mesures visant à favoriser l'accès de ce segment du marché à un plus grand nombre d'acteurs, en leur permettant d'atteindre une taille critique au plan international.

Les mesures suivantes pourraient être envisagées pour favoriser l'accès au marché de l'audit des groupes cotés à un plus grand nombre d'acteurs :

- \* favoriser la constitution de collèges de co-commissaires aux comptes associant au moins un plus petit acteur du marché de l'audit pour intervenir conjointement auprès des plus grandes entités, de manière à permettre petit à petit l'émergence de nouveaux acteurs susceptibles de mieux répondre aux attentes des plus grandes entreprises ;

- \* favoriser une répartition du contrôle légal entre un plus grand nombre d'acteurs au sein des groupes, en allant au-delà de la nomination de deux co-commissaires aux comptes;
- \* inciter les comités d'audit à privilégier dans leurs recommandations préalables aux sélections, des offres alternatives aux plus grands réseaux;
- \* favoriser les regroupements, voire l'intégration de cabinets de plus petite taille pour atteindre une taille susceptible d'intéresser de grandes entités pour la réalisation de leur contrôle légal.

## 2. LE TRAVAIL DES COMITÉS D'AUDIT

L'article 27 du règlement précité prévoit que le suivi de la qualité et de la compétitivité du marché de la fourniture de services de contrôle légal des comptes aux entités d'intérêt public doit comprendre une évaluation du travail des comités d'audit.

Afin de répondre à cette exigence, le H3C, comme ses homologues européens, a mené au cours de l'année 2019 une étude sur les pratiques des comités d'audit de sociétés françaises.

À cet effet, Il a utilisé un questionnaire développé en commun avec les autorités européennes membres du CEAOB, diffusé à un échantillon de comités d'audit. Il a également mené des entretiens avec des présidents de comités d'audit et des commissaires aux comptes d'entités d'intérêt public, entre février et mars 2019.

Ces travaux lui ont permis de dresser un état des lieux portant sur les pratiques des comités d'audit. Il ressort de cette étude que, deux ans après la mise en place de la réforme européenne de l'audit en France, les comités d'audit mettent en grande partie en œuvre leurs obligations légales.

Parmi les mesures effectivement mises en place, il convient de souligner que :

- \* le comité d'audit rend régulièrement compte de ses missions à l'organe chargé de l'administration ou de la surveillance, dont ses membres sont issus;
- \* ses relations et contacts avec les commissaires aux comptes sont réguliers;
- \* le comité d'audit prend connaissance et met à profit le nouveau rapport complémentaire des commissaires aux comptes qui lui est destiné et qui a été accueilli favorablement;



- \* le suivi des processus d'élaboration de l'information financière et le suivi de l'efficacité des systèmes de contrôle interne sont, dans la plupart des cas, au moins partiellement assurés;
- \* différentes bonnes pratiques ont été constatées pour favoriser un partage d'information de qualité entre comités d'audit et commissaires aux comptes.

D'autres dispositions légales sont souvent mais, pas encore systématiquement appliquées. Il en est ainsi de l'ensemble des mesures visant à assurer l'indépendance des commissaires aux comptes, à savoir l'examen des risques pesant sur les commissaires aux comptes, l'exploitation des informations en matière de plafonnement des services non-audit, l'approbation des services non-audit.

Certaines mesures nouvelles restent très largement inconnues des comités d'audit :

- \* les pratiques en matière de sélection des commissaires aux comptes restent à parfaire; certains comités d'audits n'émettent pas de recommandations sur le choix des candidats, d'autres n'ont pas de rôle moteur sur le sujet par rapport aux services opérationnels de l'entité;
- \* quasiment aucun comité d'audit ne prend en compte les résultats des contrôles individuels des cabinets menés par le Haut conseil dans le cadre du suivi de la réalisation de la mission du commissaire aux comptes.

Enfin, une mesure nouvellement introduite est pour l'heure mise en œuvre de façon mécanique, sans que l'intérêt sous-jacent n'en ait été perçu. En effet, l'apport du comité d'audit en matière d'approbation de la fourniture de services non-audit est appliqué comme une simple contrainte administrative.

En général, la perception par les comités d'audit de leur rôle dans l'examen de l'indépendance et la contribution à la qualité des travaux du commissaire aux comptes semble limitée. En revanche, les commissaires aux comptes leur apparaissent comme une source d'informations utiles permettant au comité d'audit de mener à bien sa mission.

Peu nombreux sont les comités d'audit qui échangent, remettent en question ou contribuent à faire évoluer l'approche envisagée par les commissaires aux comptes, dans une perspective de renforcement de la qualité de leurs prestations.

Les comités sélectionnés pour des entretiens ont tous répondu favorablement et ont démontré leur implication dans leur mission, et leur intérêt pour approfondir leur compréhension des attentes du régulateur de l'audit à leur endroit. Il sera utile de les inciter à mieux appréhender leur rôle de surveillance de l'indépendance des commissaires aux comptes et de sélection des commissaires aux comptes à travers une communication renforcée à leur égard.

À cet effet, les codes de bonnes pratiques développés par les organisations professionnelles, tels que le code « AFEP-MEDEF », constituent un excellent vecteur pour contribuer à faire évoluer les pratiques. C'est ainsi que la partie de ce code consacrée aux comités d'audit pourra être utilement enrichie pour favoriser la mise en œuvre des dispositions méconnues, et diffuser les meilleures pratiques entre comités d'audit.



Examen de l'organisation et des procédures du ca...

ensemble des recommandations signalées lors des précédents contrôles ont...

Suivi des recommandations formulées lors du précédent contrôle

1. Recommandation(s) ayant fait l'objet d'infirmités depuis le contrôle précédent

Du côté de l'ENTREPRISE AUDITÉE :  
- Les déclarations d'activités dans les délais nécessaires au contrôle ;  
- Les anomalies signalées ;  
- Les anomalies signalées ;

Du côté de GAMET AUDIT :  
- Les déclarations annuelles d'indépendance reçues au manuel de procédures ont été transmises et sont conformes ;  
- Les demandes de dérogations ont été traitées ;

- Les demandes de dérogations ont été traitées ;  
- Les demandes de dérogations ont été traitées ;

5

Les contrôles

## Les contrôles

---

Les contrôles sont un élément essentiel du système de supervision de l'activité professionnelle des commissaires aux comptes. Ils ont pour but de s'assurer de la qualité des audits réalisés par ces professionnels. À cette fin, les contrôleurs vérifient, d'une part, l'adéquation de l'opinion émise sur les comptes des entités auditées au regard des diligences d'audit réalisées et, d'autre part, la pertinence et l'efficacité du système interne de contrôle qualité mis en place au sein des cabinets d'audit.

En application de l'article R. 821-75 du Code de commerce, le contrôle des cabinets est effectué au moins tous les six ans. Ce délai est ramené à trois ans lorsque les commissaires aux comptes d'un cabinet certifient les comptes de « grandes entités d'intérêt public (EIP) » conformément à la définition donnée par la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013.

En 2019, les contrôles ont ainsi porté sur :

- \* 49 cabinets détenant au moins un mandat EIP ;
- \* 1 325\* cabinets ne détenant pas de mandat EIP, dont 55 ont été contrôlés directement par le Haut conseil.

.../...

*\* À la date de rédaction du présent rapport, l'exploitation des rapports individuels de contrôle de l'ensemble des contrôles programmés n'est pas achevée. En conséquence, les résultats indiqués ci-après sont relatifs aux 980 cabinets dont les rapports de contrôle étaient finalisés au 28 février 2020.*

.../...

### **LES RÉSULTATS DES CONTRÔLES PORTANT SUR L'ORGANISATION INTERNE DES CABINETS**

Le Haut conseil adapte et proportionne l'examen du dispositif de contrôle interne de qualité des cabinets, ainsi que ses attentes à cet égard, en fonction du portefeuille de mandats détenus par le cabinet, et de sa taille.

Lors des contrôles réalisés en 2019, le Haut conseil a pu constater :

- \* que les cabinets ont globalement continué à renforcer leur système de contrôle interne de qualité ;
- \* l'effectivité des actions correctrices mises en œuvre suite aux conclusions des contrôles précédents, ainsi que la contribution de ces mesures correctrices à la qualité des audits réalisés par ces cabinets.

Une attention particulière doit cependant être portée sur :

- \* les revues indépendantes : ces revues, réalisées préalablement à l'émission de l'opinion d'audit par une personne n'intervenant pas sur le mandat concerné, constituent la principale mesure de sauvegarde mise en place à l'égard des risques que présentent certains mandats, dont les mandats EIP ;
- \* la recherche de conflits d'intérêts, notamment lorsque le professionnel exerce au sein d'un réseau ;

- \* la formation professionnelle, notamment s'agissant des formations en liens avec les spécificités de certains mandats : IFRS, associations, mutuelles...

### **LES RÉSULTATS PORTANT SUR LES MANDATS EXAMINÉS LORS DES CONTRÔLES**

Le contrôle des mandats comprend deux composantes :

- \* le suivi des constats identifiés lors du précédent contrôle,
- \* la sélection de nouveaux mandats pour lesquels les diligences mises en œuvre sont examinées sur un ou plusieurs cycles d'audit significatif.

Les contrôles 2019 ont ainsi porté sur 2 207 mandats représentant en moyenne 5,6 % des heures d'audit des cabinets contrôlés, parmi lesquels :

- \* 2 076 mandats non EIP ;
- \* 66 mandats EIP.

L'opinion n'était pas étayée, voire erronée, pour 11 % des mandats non EIP examinés, et 47 % des mandats EIP examinés.

Les situations dans lesquelles l'opinion était non étayée ou erronée ont donné lieu, selon leur gravité, à l'émission de recommandations ou à la saisine du rapporteur général.

Le Haut conseil porte une attention particulière à la mise en œuvre par les commissaires aux comptes d'actions correctrices en réponse aux défaillances relevées lors des contrôles précédents. Globalement, le Haut conseil a constaté que les commissaires aux comptes avaient mis en œuvre des actions correctrices appropriées depuis leurs précédents contrôles, même si dans certains cas celles-ci tardent à donner leur plein effet ou demeurent insuffisantes.

Cependant, le Haut conseil constate encore trop souvent que si les mesures de remédiation mises en œuvre par les cabinets permettent de résoudre les insuffisances constatées lors d'un précédent contrôle sur un mandat déterminé, elles ne permettent pas d'améliorer de manière transversale la qualité sur l'ensemble des mandats susceptibles d'être concernés par les mêmes insuffisances. C'est ainsi que certains constats demeurent depuis plusieurs années :

- \* absence de tests portant sur la fiabilité des informations provenant de l'entité et notamment des différents états ou extractions informatiques utilisés dans le cadre de l'audit (NEP 500) ;
- \* absence d'appréciation du caractère suffisant et approprié des travaux réalisés par les auditeurs des filiales importantes pour la formulation de l'opinion sur les comptes consolidés (NEP 600) ;

- \* absence d'appréciation du caractère suffisant et approprié des travaux réalisés par le co-commissaire aux comptes afin de pouvoir fonder l'opinion sur les comptes (NEP 100) ;
- \* lorsque cela est approprié, absence de tests de conception et d'efficacité du contrôle interne sur lequel l'auditeur se repose pour effectuer ses diligences (NEP 315 et NEP 330).

En conséquence, le Haut conseil rappelle aux commissaires aux comptes qu'il est nécessaire de prendre en considération les demandes de remédiation de façon transversale afin d'améliorer leurs pratiques professionnelles dans toutes leurs missions de certifications des comptes. L'absence de remédiation généralisée à l'ensemble des mandats d'une structure professionnelle pourrait conduire le Haut conseil à saisir le rapporteur général de ses futurs constats.

### LES SUITES DONNÉES AUX CONCLUSIONS DES CONTRÔLES

Les suites à donner aux contrôles sont décidées par la formation statuant sur les cas individuels du collège du Haut conseil. En 2019, cette formation s'est réunie à 15 reprises pour statuer sur des contrôles ayant mis en évidence des défaillances nécessitant, soit l'émission de recommandations, soit l'ouverture d'une enquête par le rapporteur général du H3C.

## 1.

## LES CONTRÔLES DE L'ANNÉE 2019

Le programme des contrôles de l'année 2019 a été déterminé sur la base d'une population totale à contrôler de 5 765 cabinets<sup>(1)</sup> de commissariat aux comptes comprenant 244 cabinets EIP et 5 521 cabinets non EIP<sup>(2)</sup>.

Tous les contrôles programmés par le Haut conseil au titre de l'année 2019 ont été réalisés.

	CONTRÔLES DE CABINETS EIP				CONTRÔLES DE CABINETS NON EIP				Total des contrôles de cabinets non EIP	Total des cabinets EIP et non EIP
	Les 6 plus grands cabinets français*	Cabinets détenant:		Total des contrôles de cabinets EIP	Cabinets détenant:					
		plus de 200 mandats	moins de 200 mandats			plus de 200 mandats	plus de 100 et moins de 200 mandats	plus de 20 et moins de 100 mandats	moins de 20 mandats	
* Nombre de cabinets	6	75	163	244	62	190	1 507	3 762	5 521	5 765
dont NC	0	2	2	4	0	0	1	14	15	19
<b>* Nombre de cabinets contrôlés</b>	<b>2</b>	<b>19</b>	<b>28</b>	<b>49</b>	<b>13</b>	<b>58</b>	<b>331</b>	<b>578</b>	<b>980</b>	<b>1 029</b>
dont NC	0	2	2	4	0	0	1	14	15	19
* % de cabinets contrôlés	33 %	25 %	17 %	20 %	21 %	31 %	22 %	15 %	18 %	18 %
dont NC	n.a.	100 %	100 %	100 %	n.a.	n.a.	100 %	100 %	100 %	100 %
* Nombre de mandats détenus par les cabinets contrôlés	30 826	9 073	2 355	42 254	5 030	7 900	14 288	5 270	32 488	74 742
dont NC	0	625	123	748	0	0	22	112	134	882
* Nombre d'heures d'audit total de l'UCC	4 599 773	783 782	236 301	5 619 856	322 8550	440 014	843 768	316 443	1 923 075	7 542 931
dont NC	0	72 891	12 773	85 664	0	0	1 078	7 482	8 560	94 224
* Nombre de mandats EIP détenus par les cabinets	707	88	61	856	-	-	-	-	-	856
dont NC	0	5	2	7	-	-	-	-	-	7
* Nombre de mandats examinés au sein des cabinets contrôlés	39	51	52	142	58	235	873	910	2 076	2 2218
dont NC	0	5	3	8	0	0	2	17	19	27
* Nombre d'heure d'audit des mandats examinés au sein des cabinets contrôlés	84 998	36 326	22 346	143 670	13 903	43 949	127 674	93 338	278 864	422 534
dont NC	0	2 809	1 292	4 101	0	0	78	1 586	1 664	5 765
* Couverture % d'heures d'audit examinés au sein des cabinets contrôlés	2 %	5 %	9 %	3 %	4 %	10 %	15 %	29 %	15 %	6 %
dont NC	0	4 %	10 %	5 %	n.a.	n.a.	7 %	21 %	19 %	6 %

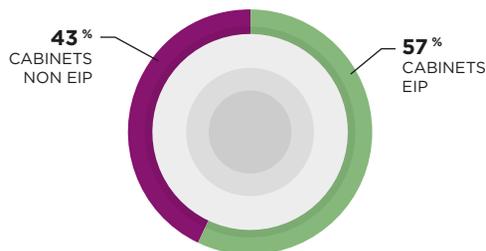
« dont NC » = « dont Nouvelle-Calédonie »

\* Les 6 plus grands cabinets français sont : Deloitte, EY, Grant Thornton, KPMG, Mazars, PwC.

(1) Dans ce chapitre, le terme « cabinet » doit s'entendre comme étant équivalent à une « unité de contrôle », c'est-à-dire un ensemble de structures d'exercice professionnel détentrices de mandats et partageant des procédures communes.

(2) Les cabinets de commissariat aux comptes certifiant les comptes d'au moins une entité d'intérêt public (EIP) 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.

### RÉPARTITION DES MANDATS ENTRE LES CABINETS EIP ET NON EIP CONTRÔLÉS



### LE CONTRÔLE DES CABINETS SITUÉS EN NOUVELLE-CALÉDONIE

Le 1<sup>er</sup> juillet 2013, la compétence de l'État en matière commerciale a été transférée à la Nouvelle-Calédonie, conformément aux exigences de la loi organique du 19 mars 1999 qui régit les compétences de la collectivité. Depuis la date de ce transfert de compétence, aucune Loi de Pays n'étant venue modifier les dispositions qui figuraient dans le livre VIII du Code de commerce antérieurement à celle-ci et qui ont été transférées, ce sont ces dispositions antérieures au 1<sup>er</sup> juillet 2013 qui continuent de s'appliquer sur le territoire néocalédonien.

Ainsi, c'est en application de l'article L. 821-7 (b) du Code de commerce dans sa version en vigueur en métropole au 1<sup>er</sup> juillet 2013, que le Haut conseil a défini, le 13 décembre 2018, les orientations du contrôle de l'activité professionnelle des commissaires aux comptes de Nouvelle-Calédonie pour 2019. Ce contrôle réalisé par les contrôleurs du H3C a porté sur 4 cabinets EIP et 15 cabinets non EIP.





## **LUTTE CONTRE LE BLANCHIMENT DES CAPITAUX ET LE FINANCEMENT DU TERRORISME (LCB-FT): APPROCHE RETENUE DANS LE CADRE DES CONTRÔLES**

En application de l'article L. 561-2 12°bis du Code monétaire et financier, les commissaires aux comptes sont assujettis aux obligations de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme (LCB-FT). Le contrôle du respect de ces obligations et, le cas échéant, la sanction de leur non-respect sont exercés par le H3C en application de l'article L. 561-36 9° du Code monétaire et financier.

L'année 2019 a été particulièrement dense en matière de LCB-FT dans la perspective de l'évaluation de la France par le Groupe d'action financière (GAFI) en 2020. En effet, le GAFI a engagé, depuis 2013, le quatrième cycle d'évaluations mutuelles de ses membres, et dans ce cadre, le dispositif français de LCB-FT fera l'objet d'une évaluation dans le courant de l'année 2020, qui se déroulera en deux phases. La première phase sera une évaluation sur pièces à partir d'un dossier qui devra démontrer, d'une part, la conformité technique du dispositif aux recommandations du GAFI et, d'autre part, son efficacité. La seconde phase sera une évaluation sur place. L'examen de la situation de la France en séance plénière du GAFI devrait avoir lieu en février 2021.

Le H3C, en sa qualité de régulateur de la profession de commissaires aux comptes, a contribué, à l'automne 2019, à la préparation des dossiers de conformité technique et d'efficacité.

### **L'analyse nationale des risques**

Le Conseil d'orientation de la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme (COLB), dont le H3C est membre en sa qualité d'autorité de contrôle d'une profession assujettie à la LCB-FT, a pour mission (i) d'assurer la coordination des services de l'État et autorités de contrôle concernés par la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme, (ii) de favoriser la concertation avec les

différentes professions soumises aux obligations de vigilance à l'égard de leur clientèle, (iii) de proposer des améliorations au dispositif national de LCB-FT, d'établir et mettre à jour régulièrement une analyse nationale des risques (ANR) de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme auxquels la France est exposée, et de proposer des mesures d'atténuation de ces risques.

L'ANR vise à analyser, à l'échelle nationale, les menaces, les vulnérabilités et le niveau de risque qui en découle pour chaque vecteur significatif du blanchiment des capitaux et du financement du terrorisme. Le COLB a publié l'ANR en septembre 2019.

En tant que professionnels assujettis à la LCB-FT et en tant qu'acteurs économiques, puisqu'ils sont inclus dans la catégorie des professions réglementées du chiffre et du droit analysée dans l'ANR, les commissaires aux comptes sont concernés par les conclusions de cette dernière.

L'ANR a fait l'objet d'une large diffusion auprès des commissaires aux comptes grâce à sa publication sur les sites internet du H3C et de la CNCC.

### **L'analyse sectorielle des risques**

À la demande du COLB et comme l'ensemble des autorités de contrôle et des organismes d'autorégulation des personnes et entités assujetties à la LCB-FT, le H3C a procédé fin 2019 à la rédaction d'une analyse sectorielle des risques de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme en France (ASR) à destination des commissaires aux comptes. Cette ASR, arrêtée par le collège du H3C lors de sa séance du 19 décembre 2019, a également fait l'objet d'une communication sur les sites internet du H3C et de la CNCC.

L'ASR doit être comprise comme une déclinaison de l'ANR, adaptée à l'activité des commissaires aux comptes. Elle permet d'attirer l'attention de ces derniers sur les risques de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme liés à une activité ou un secteur, de manière à ce qu'ils fassent preuve d'une vigilance particulière lorsqu'ils viennent à détenir un mandat dans une entité qui s'y rattache.

Les conclusions de l'ASR sont prises en compte dans les orientations de contrôle du H3C.

### **La norme d'exercice professionnel révisée relative aux obligations du commissaire aux comptes en matière de LCB-FT**

Une norme d'exercice professionnel (NEP 9605) définit les principes relatifs à la mise en œuvre des dispositions relatives à la LCB-FT, et qui concernent :

- \* la vigilance avant d'accepter la relation d'affaires avec un client ;
- \* la vigilance au cours de la relation d'affaires ;
- \* la vigilance avant d'accepter de fournir un service à un client occasionnel ;
- \* la déclaration à TRACFIN ;
- \* la conservation des documents.

Cette norme a fait l'objet d'une révision en 2019 afin de la mettre en conformité avec les évolutions légales et réglementaires liées, d'une part, à la transposition en droit français de la 4<sup>e</sup> directive relative à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme et, d'autre part, à la loi relative à la croissance et la transformation des entreprises. Elle a été homologuée par arrêté du garde des Sceaux en date du 24 octobre 2019 après adoption par le Haut conseil.

Le champ d'application de la norme 9605 a été étendu à toute intervention d'un commissaire aux comptes, qu'il s'agisse de missions, services ou attestations réalisés au profit d'une entité dans laquelle il intervient ou non en qualité de contrôleur légal appelé à certifier les comptes.

### **Les lignes directrices H3C/Tracfin**

Le H3C et Tracfin collaborent à la rédaction de lignes directrices en matière de LCB-FT à destination des commissaires aux comptes. Ces lignes directrices seront finalisées en 2020 avant de faire l'objet d'une large diffusion auprès des professionnels.

### **Les contrôles d'activité**

Les contrôles de l'activité des commissaires aux comptes sont réalisés en fonction des orientations définies par le collège du Haut conseil. Pour les années 2018 et 2019, ces orientations prévoyaient, d'une part, l'examen des procédures mises en place permettant l'exécution de la mission de certification des comptes et l'organisation du dossier de travail et, d'autre part, portaient sur la vérification de l'approche d'audit suivie et sur la correcte application des normes d'exercice professionnel applicables au mandat examiné.

Le contrôle du respect des obligations liées à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme est pris en compte dans ces orientations.

Le contrôle de ces obligations consiste à examiner, le cas échéant, l'organisation et les procédures internes du commissaire aux comptes en matière de LCB-FT et, s'agissant des mandats qu'il détient et qui sont examinés à l'occasion du contrôle, à analyser la nature des éventuelles diligences mises en œuvre au regard de l'évaluation du risque de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme réalisée par le commissaire aux comptes.

Plus précisément, ces contrôles visent à s'assurer notamment :

- \* de la désignation d'un responsable et d'un correspondant Tracfin ;
- \* de la réalisation d'une cartographie des risques liés au blanchiment des capitaux et au financement du terrorisme ;
- \* de l'existence d'une classification des risques liés au blanchiment des capitaux et au financement du terrorisme ;
- \* du respect des dispositions en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme lors de l'acceptation de la mission ou de la prestation ;
- \* de l'existence d'une formation suffisante du commissaire aux comptes et de ses collaborateurs ;

- \* de la cohérence de l'évaluation des risques réalisée avec les caractéristiques des mandats concernés (secteur, activité, présence internationale notamment dans certains pays de la liste du GAFI et de l'Union Européenne, opérations, dirigeants...), et de la cohérence avec les instructions du plan de mission ;
- \* du respect des obligations liées à l'application de la norme d'exercice professionnelle 9605 relative aux obligations du commissaire aux comptes en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme dans la conduite de la mission ou de la prestation.

#### **Les suites données aux contrôles des commissaires aux comptes**

En fonction des conclusions présentées dans les rapports de contrôles et au regard notamment de leur gravité et/ou récurrence, la formation statuant sur les cas individuels du Haut conseil peut :

- \* demander l'émission de recommandations en cas de défaillances significatives qui nécessiteraient la mise en œuvre d'un plan de remédiation<sup>(3)</sup> ;
- \* exprimer le souhait qu'une enquête soit ouverte auprès du rapporteur général sur saisine du président du H3C. Comme pour toute enquête ouverte par le rapporteur général, c'est la formation du collège du Haut conseil statuant sur les cas individuels, qui examinera à l'issue de l'enquête l'opportunité d'ouvrir une procédure de sanction.

En tout état de cause, les commissaires aux comptes contrôlés reçoivent systématiquement le rapport de contrôle établi à l'issue d'une procédure contradictoire, et sont invités à tirer toute conséquence utile des conclusions dudit rapport.

#### **LES CABINETS EIP CONTRÔLÉS**

Les contrôles de l'année 2019 ont porté sur 49 cabinets EIP parmi lesquels deux des six plus grands cabinets français.

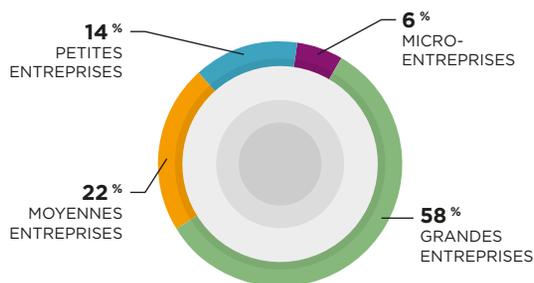
Au sein de ces cabinets EIP, 142 mandats de commissariat aux comptes ont été contrôlés, dont 73 mandats EIP.

Le contrôle de ces 142 mandats avait pour objet :

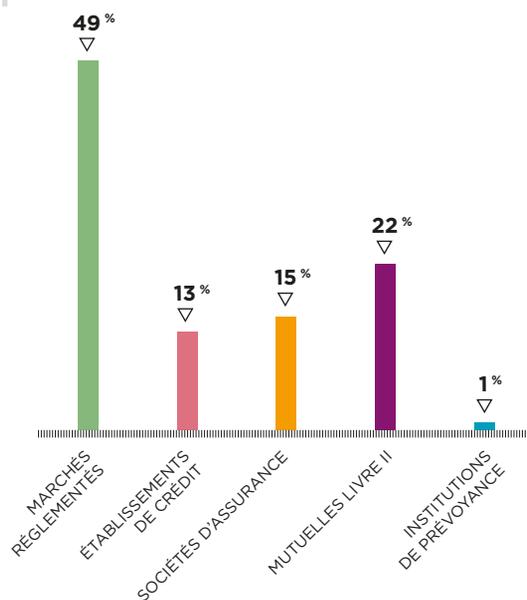
- \* pour 131 d'entre eux, dont 66 mandats EIP, d'examiner l'opinion d'audit émise sur les comptes et de vérifier que le commissaire aux comptes avait réalisé les travaux nécessaires pour obtenir l'assurance raisonnable que les comptes étaient réguliers, sincères et donnaient une image fidèle des opérations de l'exercice, de la situation financière et du patrimoine de l'entité au sein de laquelle il avait exercé sa mission. Parmi ces 131 mandats, 42 ont également fait l'objet d'un suivi des défaillances qui avaient été relevées lors des précédents contrôles ;
- \* pour 5 mandats, dont 3 mandats EIP, d'examiner certains points particuliers de respect des dispositions des normes d'exercice professionnel (co-commissariat aux comptes, continuité d'exploitation ou principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés) ;
- \* pour 6 mandats, dont 4 mandats EIP, de suivre spécifiquement les défaillances, n'ayant pas d'impact sur l'opinion d'audit émise, relevées lors des précédents contrôles.

(3) Lorsque le Haut conseil décide d'émettre des recommandations dans le cadre des suites à donner aux contrôles réalisés, le commissaire aux comptes concerné doit adresser, au plus tard à l'expiration d'un délai de deux mois courant à compter du jour de la réception de la lettre de recommandation, un plan des actions correctrices qui doivent être mises en œuvre dans un délai de 12 mois.

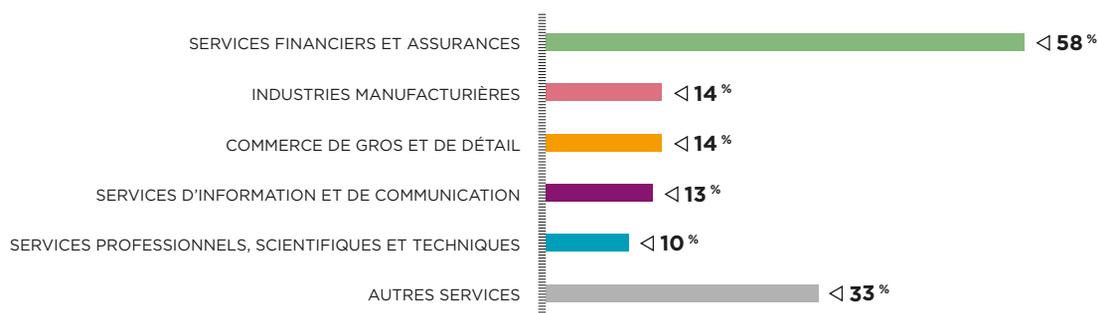
**PROFILS DES 142 MANDATS CONTRÔLÉS PAR TAILLE D'ENTREPRISES**



**PROFILS DES 73 MANDATS EIP CONTRÔLÉS**



**PROFILS DES 142 MANDATS CONTRÔLÉS PAR SECTEURS D'ACTIVITÉ**





## **LES CONTRÔLES CONJOINTS AVEC LE PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD (PCAOB)**

Un contrôle conjoint est un contrôle réalisé avec un régulateur étranger avec lequel le H3C a signé un accord de coopération. Dans le cas du PCAOB, le contrôle concerne un cabinet français également enregistré auprès du régulateur américain pour pouvoir auditer une entité cotée sur un marché financier américain, ou une filiale de cette entité opérant en France.

En 2019, le 2<sup>e</sup> cycle triennal de contrôles conjoints démarré en 2017 s'est poursuivi. Ainsi, un des plus grands cabinets français a été contrôlé conjointement avec le PCAOB. Dans le cadre de ce contrôle conjoint, le PCAOB s'est appuyé sur certains travaux réalisés par le H3C notamment ceux relatifs au contrôle du dispositif de contrôle interne de qualité du cabinet concerné. Par ailleurs, le suivi des contrôles conjoints précédents a également été réalisé pour trois des plus grands cabinets ayant fait l'objet d'un tel contrôle. Ce suivi est différencié en fonction du degré d'avancement de la finalisation du contrôle par le PCAOB.

L'accord bilatéral de coopération signé le 13 décembre 2013 entre le H3C et le PCAOB est arrivé à échéance le 13 décembre 2019.

Cet accord autorisait les échanges d'informations entre les deux autorités dans des conditions strictement encadrées, et prévoyait la possibilité d'exercer des contrôles conjoints en France et aux États-Unis, dans des conditions précisément définies, pour les cabinets d'audit soumis à la surveillance des deux autorités. Il était lié à un autre accord spécifique, signé à la même date après autorisation préalable de la Commission nationale informatique et libertés, garantissant le respect de la réglementation nationale relative à la protection des données personnelles.

Les négociations en vue du renouvellement de ces accords, bien que commencées en janvier 2019, se sont poursuivies tout au long de l'année 2019 en raison de difficultés liées à la prise en compte, dans l'accord spécifique portant sur les échanges d'informations contenant des données personnelles soumis à l'autorisation préalable de la Commission nationale informatique et libertés (CNIL) et à l'avis du Comité européen de la protection des données, des nouvelles dispositions prévues par le règlement européen relatif à la protection des données (RGPD), entré en vigueur le 25 mai 2018.

Dans l'attente des avis et autorisation préalables requis et de la signature des nouveaux accords, la possibilité pour le H3C de mener des contrôles conjoints tels que visés à l'article L. 821-12-3 du Code de commerce est en conséquence suspendue. En revanche, signataire avec le PCAOB de l'accord multilatéral (MMOU) de l'IFIAR, qui encadre les échanges d'informations entre les autorités qui y ont adhéré, le H3C pourra continuer à lui communiquer des informations ou documents dans les conditions prévues aux articles L. 821-12-3 et R. 821-20 du Code de commerce pour autant qu'ils ne comporteront pas de données à caractère personnel.

Le H3C rappelle qu'en application des articles 1bis de la loi n° 68-678 du 26 juillet 1968 et L. 821-12-4 du Code de commerce, ainsi que des articles L. 821-12-3, R. 821-20 du même Code et 47 de la directive 2006/43/CE du 16 mai 2006, les informations ou documents visés par ces trois derniers textes ne peuvent pas être communiqués directement au PCAOB par les commissaires aux comptes français, cette communication ne pouvant être réalisée que par son intermédiaire.

Le H3C met tout en œuvre pour parvenir à une signature rapide d'un nouvel accord bilatéral de coopération avec le PCAOB et de l'accord spécifique portant sur le respect de la réglementation relative à la protection des données personnelles qui l'accompagne.



### **LE DIALOGUE ENTRE LES RÉGULATEURS EUROPÉENS DE L'AUDIT ET LES GRANDS RÉSEAUX D'AUDIT EN EUROPE**

Au niveau européen, un dialogue individualisé régulier a été instauré entre les principaux réseaux et les régulateurs européens de l'audit. Dans l'objectif d'améliorer la qualité des audits réalisés par ces réseaux, des collèges de régulateurs ont été mis en place pour chacun des quatre principaux réseaux internationaux (Deloitte, EY, KPMG et PwC). Les constats effectués dans le cadre des contrôles réalisés à l'occasion des contrôles des réseaux au sein de l'Union européenne font l'objet de discussion, au moins une fois par an, entre les régulateurs européens de l'audit et les représentants du réseau concerné. Le Haut conseil préside le collège des régulateurs qui travaillent sur le contrôle qualité d'EY.

Concernant les trois autres réseaux internationaux ayant une activité significative en Europe (BDO, GT et Mazars), bien qu'il n'existe pas de collège de régulateurs établi, un dialogue régulier est organisé par le sous-groupe du CEAOB en charge des activités de contrôles. Le H3C coordonne les travaux pour deux de ces trois réseaux (BDO et Mazars).

### **LES CABINETS NON EIP CONTRÔLÉS**

Les contrôles de l'année 2019 ont été mis en œuvre dans le cadre de la délégation consentie par le H3C à la CNCC en application du II de l'article L. 821-1 du Code de commerce<sup>(4)</sup>. Pour la première fois en 2019, des contrôleurs employés par le H3C ont directement réalisé des contrôles de cabinets non EIP.

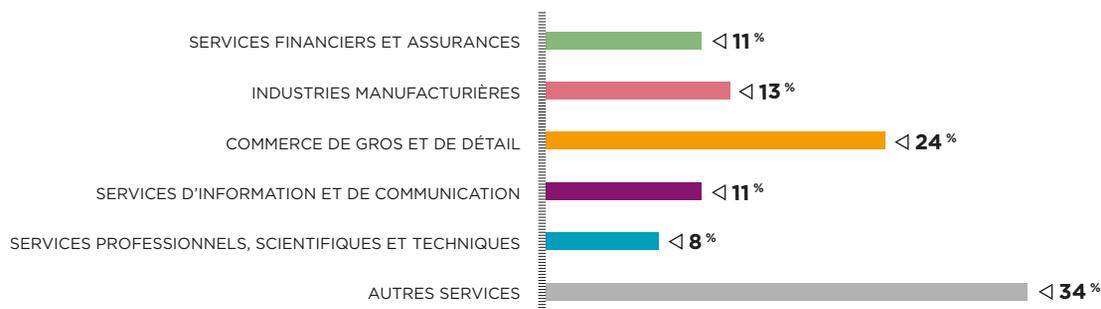
Ces contrôles ont porté sur 1325 cabinets, dont 55 réalisés directement par le H3C.

À la date de rédaction du présent rapport, l'exploitation des rapports individuels de contrôle de l'ensemble des contrôles programmés en 2019 n'est pas achevée. En conséquence, les résultats indiqués ci-après sont relatifs aux 980 cabinets dont les rapports de contrôle étaient finalisés au 28 février 2020. En application de l'article R. 821-26 du Code de commerce, les rapports des contrôles délégués ont fait l'objet d'une restitution de la CNCC au H3C en mars 2020.

Les 980 cabinets contrôlés consacrent en moyenne 10 % de leur activité totale au commissariat aux comptes.

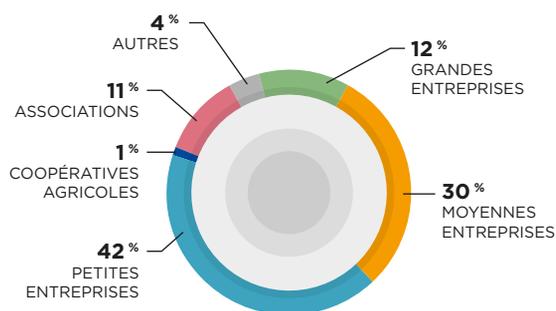
Pour ces 980 cabinets non EIP, 2 076 mandats de commissariat aux comptes ont été contrôlés.

#### **PROFILS DES 2 076 MANDATS CONTRÔLÉS PAR SECTEURS D'ACTIVITÉ**



(4) Cette délégation a été consentie par une convention du 12 avril 2017, homologuée par arrêté du garde des Sceaux du 25 avril 2017.

### PROFILS DES 2076 MANDATS CONTRÔLÉS PAR TAILLE D'ENTREPRISES ET TYPE D'ENTITÉS



Le contrôle de ces mandats a pour objet d'examiner l'opinion d'audit émise sur les comptes et de vérifier que le commissaire aux comptes a réalisé les travaux nécessaires pour obtenir l'assurance raisonnable que les comptes sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle des opérations de l'exercice, de la situation financière et du patrimoine de l'entité au sein de laquelle il a exercé sa mission.

## 2. LES RÉSULTATS DES CONTRÔLES DES CABINETS EIP ET NON EIP

Les mandats examinés sont sélectionnés selon une approche par les risques (Annexe 10). Ainsi, les constats faits sur les mandats, examinés lors des contrôles 2019, ne peuvent être extrapolés à l'ensemble de la population des mandats détenus par les cabinets.

De même, toute comparaison des résultats des contrôles des cabinets de l'année 2019 avec ceux de l'année 2018 doit être relativisée. En effet, les orientations des contrôles 2019 décidées par le Haut conseil<sup>(5)</sup> diffèrent sur certains points de celles de 2018 tant pour le système interne de contrôle qualité des cabinets que pour les mandats examinés. Toutefois, certains constats sont régulièrement identifiés chaque année sur de nombreux mandats. Il s'agit notamment de l'absence :

- \* de tests portant sur la fiabilité des informations provenant de l'entité et notamment des différents états ou extractions informatiques utilisés dans le cadre de l'audit (NEP 500) ;
- \* d'appréciation du caractère suffisant et approprié des travaux réalisés par les auditeurs des filiales importantes pour la formulation de l'opinion sur les comptes consolidés (NEP 600) ;
- \* d'appréciation du caractère suffisant et approprié des travaux réalisés par le co-commissaire aux comptes afin de pouvoir fonder l'opinion sur les comptes (NEP 100) ;
- \* lorsque cela est approprié, de tests de conception et d'efficacité du contrôle interne sur lequel l'auditeur se repose pour effectuer ses diligences (NEP 315 et NEP 330) ;

(5) Décision n° 2019-01 et 2019-02 du 10 janvier 2019 du Haut conseil du commissariat aux comptes portant approbation des orientations des contrôles 2019 à réaliser auprès des commissaires aux comptes

## LES CONCLUSIONS SUR LES MANDATS EXAMINÉS

Lors du contrôle, et sur une sélection de mandats de commissariat aux comptes détenus par le cabinet, le Haut conseil a examiné l'opinion d'audit émise sur les comptes annuels et/ou consolidés de chacune des entités concernées et vérifie que le commissaire aux comptes a réalisé les diligences d'audit qui lui permettaient d'obtenir pour chacune d'entre elles l'assurance raisonnable que les comptes étaient réguliers, sincères et donnaient une image fidèle des opérations de l'exercice, de la situation financière et du patrimoine de l'entité.

À l'issue de l'examen de l'opinion d'audit émise, les conclusions sur les mandats sélectionnés peuvent être classées selon les quatre catégories suivantes :

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

Des axes d'amélioration dans les diligences d'audit réalisées ont pu être relevés.

► **Des défaillances ont été identifiées** dans les diligences d'audit réalisées par le commissaire aux comptes.

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

- \* des diligences d'audit compensatoires réalisées ;
- \* du caractère circonscrit des défaillances relevées ;
- \* 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 d'audit réalisées au cours du contrôle. Dans ce cas, il s'agit de défaillances relevées dans la formalisation de la piste d'audit et/ou documentation du dossier d'audit.

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

Cette conclusion signifie que certaines diligences d'audit dont la mise en œuvre par le commissaire aux comptes est indispensable, au regard de son approche d'audit et/ou des caractéristiques de l'entité concernée, sont absentes ou incomplètes et ne permettent pas d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers de l'entité concernée sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle.

Les défaillances qui conduisent à cette conclusion **ne sont pas liées** à des problèmes de formalisation et/ou documentation du dossier d'audit.

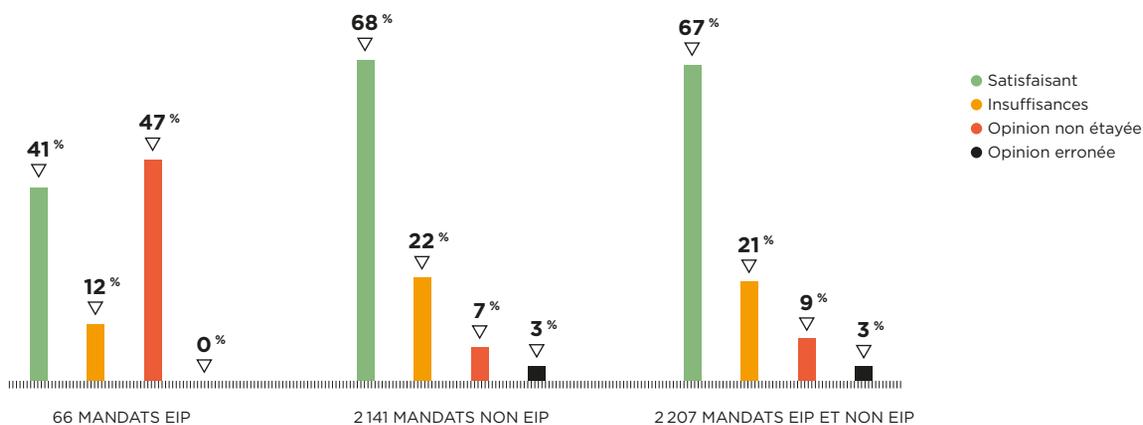
► **L'opinion d'audit émise sur les comptes est erronée.**

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

Les contrôles 2019 ont porté sur des diligences d'audit et des opinions d'audit émises sur des états financiers clos principalement en 2018.

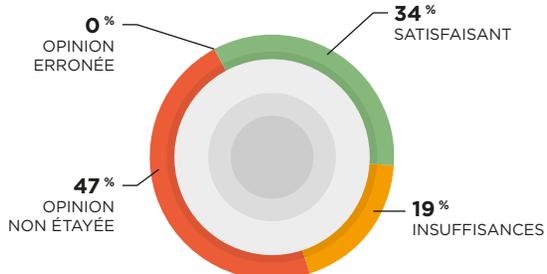
Le Haut conseil relève, cette année encore, que le nombre de mandats contrôlés présentant des défaillances dans les diligences d'audit réalisées demeure trop important.

### CONCLUSIONS DU H3C PAR TYPE DE MANDATS CONTRÔLÉS

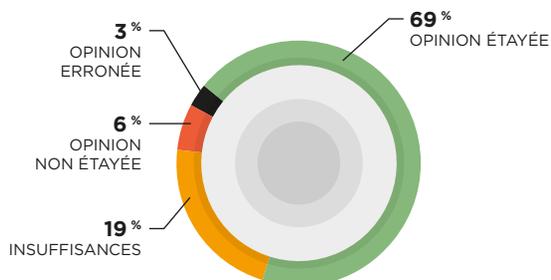


### Présentation des résultats de contrôle par type de cabinets (EIP ou non EIP)

#### CABINETS EIP : CONCLUSIONS DU H3C SUR LES 131 MANDATS EIP ET NON EIP EXAMINÉS EN 2019



#### CABINETS NON EIP : CONCLUSIONS DU H3C SUR LES 2 076 MANDATS EXAMINÉS EN 2019





### **UTILISATION D'INFORMATIONS PROVENANT DE L'ENTITÉ DANS LE CADRE DE L'AUDIT : POINTS D'ATTENTION**

Tout au long de son audit et notamment lorsqu'il utilise une information qui provient de l'entité auditée, le commissaire aux comptes doit faire preuve d'esprit critique et exercer son jugement professionnel.

Une différence doit être faite entre :

**\* l'état, l'extraction, l'information fournie au commissaire aux comptes par l'entité auditée qui constitue la preuve d'audit permettant d'obtenir l'assurance recherchée.**

Sont visés les contrôles de concordance réalisés entre des états de gestion ou analytiques et la comptabilité. Il en est ainsi dans le cadre d'une activité de contrats à long terme, de l'état de gestion de l'entité détaillant contrat par contrat le chiffre d'affaires à l'avancement, la marge, les stocks... Pour ce type d'état, la fiabilité des données, sources internes à l'entité auditée qui constituent la preuve d'audit doit être testée de manière à obtenir une assurance sur l'exactitude des données (dans l'exemple d'une activité de contrats à long terme, il s'agit de s'assurer pour une sélection de projets que les informations figurant dans l'état de gestion fourni par l'entité sont exactes) et sur l'exhaustivité des données qui y figurent (s'assurer de l'exhaustivité des projets présentés dans l'état de gestion et qu'il n'existe pas de doublon).

**\* l'état, l'extraction, l'information fournie au commissaire aux comptes par l'entité auditée, et servant de base à la réalisation de travaux d'audit du commissaire aux comptes.**

Dans ce cas, sont visés : la « balance âgée clients » sur la base de laquelle sont réalisés des tests sur la dépréciation apportée aux créances clients ; le « grand-livre clients ou fournisseurs » sur la base desquels sont réalisées des sélections pour effectuer des demandes de confirmations externes, etc. Ce type d'état/extraction/information n'est pas une preuve d'audit mais sert de base aux travaux d'audit qui permettront d'obtenir l'assurance recherchée. Les travaux de vérification de la fiabilité de ces états seront moindres que ceux à réaliser sur des états qui constituent la preuve d'audit.



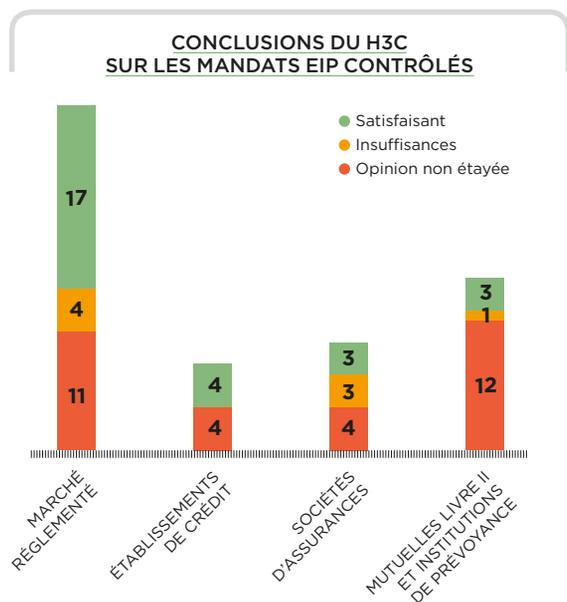
### **CYCLE « CHIFFRE D'AFFAIRES » : POINTS D'ATTENTION POUR L'AUDIT**

À l'occasion des contrôles réalisés sur les mandats sélectionnés en 2019, le H3C a observé que certains commissaires aux comptes ont considéré que le chiffre d'affaires ne constituait pas une zone de risques pour le mandat dont ils certifiaient les comptes.

Cette appréciation conditionne l'étendue des travaux d'audit réalisés.

Dans la majorité des cas, et selon l'activité de l'entité auditée, le cycle d'affaire est un des principaux agrégats financiers sur lesquels les utilisateurs des états financiers de l'entité (actionnaires, établissements financiers, analystes financiers, acquéreurs, autorités des marchés, etc.) portent leur attention. Cet agrégat significatif conditionne leurs décisions. Le Haut conseil appelle l'attention des commissaires aux comptes sur ce poste des états financiers sur lequel il convient de porter une attention particulière lors de l'approche d'audit et des travaux d'audit à réaliser.

## Résultats de contrôle des mandats EIP



Le H3C a contrôlé l'opinion d'audit émise sur les comptes de 66 mandats EIP pour lesquels il a conclu comme suit :

- \* l'opinion d'audit sur les comptes est étayée par les diligences d'audit réalisées par le commissaire aux comptes : 27 mandats (39 %) ;
- \* des défaillances ont été identifiées dans les diligences d'audit réalisées par le commissaire aux comptes mais l'opinion d'audit émise sur les comptes demeure étayée<sup>(6)</sup> : 8 mandats (14 %) ;
- \* l'opinion d'audit émise sur les comptes n'est pas étayée ou les conclusions sur les cycles examinés ne sont pas justifiées au regard des défaillances identifiées : 31 mandats (47 %) ; cette conclusion signifie que certaines diligences d'audit sont absentes ou incomplètes et ne permettent pas au commissaire aux comptes d'obtenir l'assurance

raisonnable que les états financiers de l'entité concernée sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle des opérations de l'exercice, de la situation financière et du patrimoine de l'entité.

Sur les 31 mandats pour lesquels le H3C a conclu à une opinion sur les comptes non étayée, ainsi que pour les 8 mandats présentant des insuffisances, le Haut conseil a constaté des défaillances sur les points suivants :

- \* l'approche d'audit ainsi que, lorsque cela est approprié, sur les diligences réalisées sur les éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit et les systèmes d'information de l'entité (NEP 315 et NEP 330) ;
- \* les tests portant sur la fiabilité des informations provenant de l'entité et notamment des différents états ou extractions informatiques utilisés dans le cadre de l'audit (NEP 500) ;
- \* l'audit des comptes consolidés (NEP 600) et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des filiales et participations, la justification de l'approche d'audit retenue incluant celles appliquée sur certaines filiales, ainsi que l'appréciation du caractère suffisant et approprié des travaux réalisés par les auditeurs des filiales importantes pour la formulation de l'opinion sur les comptes consolidés ;
- \* l'exercice du co-commissariat aux comptes (NEP 100), au titre de l'examen réciproque des diligences d'audit réalisées par le co-commissaire aux comptes (également dénommé par les professionnels « la revue croisée ») et notamment de l'appréciation du caractère suffisant et approprié des travaux réalisés afin de pouvoir fonder son opinion sur les comptes ;
- \* les méthodes de sélection des éléments à contrôler (NEP 530), qu'il s'agisse des échantillons retenus en matière de tests de procédures ou de contrôles de substance ;

(6) Des défaillances ont été identifiées dans les diligences d'audit réalisées mais n'ont pas d'impact sur l'opinion d'audit émise sur les comptes ou sur les conclusions sur les cycles examinés au regard notamment : (i) des diligences d'audit compensatoires qui ont été réalisées, (ii) des compléments d'information et/ou de documentation qui ont été apportés lors du contrôle et qui permettent de justifier a posteriori les conclusions. Ces éléments ne constituent pas des diligences réalisées au cours du contrôle.

- \* l'appréciation des estimations comptables (NEP 540) et la justification de leur caractère raisonnable;
- \* la prise en considération des risques de fraude et de blanchiment (NEP 240 et NEP 9605), notamment en matière de réalisation de tests sur les écritures manuelles, les entretiens et procédures mises en œuvre par la direction pour identifier les risques de fraude, et dans une certaine mesure l'appréciation du dispositif de lutte contre le blanchiment dans les organismes d'assurance.



#### **ILLUSTRATION D'UNE DÉFAILLANCE DANS L'APPRÉCIATION DES DILIGENCES D'AUDIT RÉALISÉES PAR LE CO-COMMISSAIRE AUX COMPTES (NEP 100) CONDUISANT À DES INSUFFISANCES**

##### **Les faits**

Le commissaire aux comptes certifie les comptes annuels et consolidés d'une entité exerçant dans le secteur de la presse et de l'édition. Le chiffre d'affaires est principalement constitué du produit de la vente de magazines et de quotidiens, en kiosques et points de ventes ou par abonnements. Les abonnements représentent un tiers du chiffre d'affaires. Les autres activités (recettes publicitaires, édition, contenus numériques) contribuent plus modérément aux revenus du groupe.

Le mandat est exercé en co-commissariat aux comptes. Dans la répartition des travaux nécessaires à la réalisation de l'audit des comptes annuels, le co-commissaire aux comptes audite notamment la partie du chiffre d'affaires afférente aux abonnements. Son approche d'audit repose principalement sur le dispositif de contrôle interne de l'entité audité.

##### **Examen du H3C**

Dans ce contexte, le H3C a examiné dans quelle mesure le commissaire aux comptes a apprécié les travaux réalisés par le co-commissaire aux comptes sur les abonnements de l'entité, pour conclure sur le caractère suffisant et appropriés des diligences d'audit réalisées par ce dernier. Il a également examiné les éventuelles procédures d'audit supplémentaires mises en œuvre par le commissaire aux comptes, conformément aux dispositions de la NEP 100 dans l'hypothèse où il a jugé insuffisantes les diligences d'audit réalisées par le co-commissaire aux comptes pour atteindre un niveau d'assurance raisonnable.

##### **Conclusion**

Les éléments présents dans le dossier d'audit ne permettaient pas de justifier les conclusions émises sur cette part significative du chiffre d'affaires. En effet, dans le cadre de sa revue des diligences réalisées par le co-commissaire aux comptes, le commissaire aux comptes n'avait pas relevé que le principal contrôle pertinent, consistant à rapprocher la comptabilité à la trésorerie et à l'outil de gestion, n'avait pas fait l'objet d'un test d'efficacité opérationnelle, et que la fiabilité des données provenant de la trésorerie utilisées dans le cadre de ce contrôle n'avaient pas davantage été testées.

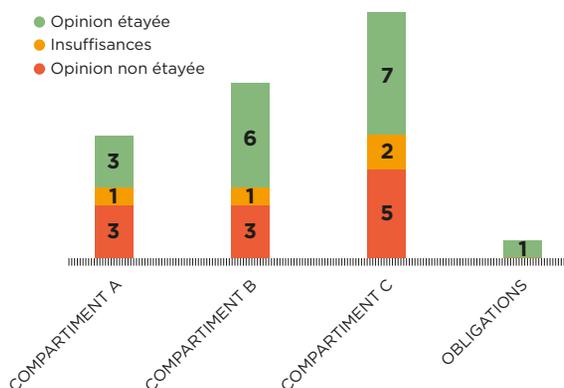
Ces insuffisances n'ont, toutefois, pas eu d'impact sur l'opinion d'audit émise au regard des travaux compensatoires réalisés (combinaison de travaux consistant en une prise de connaissance détaillée du processus de trésorerie, une réconciliation des flux de trésorerie aux positions bilantielles de début et de fin d'exercice, des travaux réalisés sur les systèmes d'informations de l'entité, et l'existence de comptes bancaires dédiés à la collecte des abonnements) et du caractère circonscrit des insuffisances résiduelles.

À l'exception des défaillances propres au co-commissariat aux comptes, qui est une spécificité française, nombre de constats faits par le H3C rejoignent les conclusions issues de l'enquête menée par l'IFIAR, publiée en février 2020<sup>(7)</sup>.

En matière de documentation de l'audit des comptes (NEP 230), les contrôles opérés en 2019 ont révélé des insuffisances de référencement des éléments probants collectés et de documentation des diligences d'audit mises en œuvre, qui perdurent depuis plusieurs années. Bien que ces insuffisances ne conduisent pas systématiquement à une conclusion d'opinion non étayée, ou à des défaillances significatives de diligences d'audit, le Haut conseil attend des cabinets qu'ils apportent une attention particulière à la documentation de leurs dossiers d'audit, non par souci de formalisme exacerbé, mais bien au contraire pour permettre une justification indispensable et appropriée, d'une part, de la piste d'audit sur les zones de risques et les cycles significatifs des états financiers, et, d'autre part, des diligences d'audit mises en œuvre.

### Les mandats d'entités cotées sur un marché réglementé

**RÉSULTATS DES CONTRÔLES DES 32 MANDATS EIP COTÉS SUR UN MARCHÉ RÉGLEMENTÉ DONT L'OPINION A ÉTÉ EXAMINÉE PAR CATÉGORIES**



Pour les 32 mandats d'entités cotées sur un marché réglementé examinés, le H3C a relevé que l'opinion sur les comptes était non étayée par les diligences réalisées pour 11 mandats. Il a relevé des insuffisances pour 4 mandats. Pour ces mandats, le H3C a relevé des défaillances de même nature que celles identifiées pour l'ensemble des mandats examinés en 2018, relatives à :

- \* l'approche d'audit retenue, aux diligences réalisées sur le contrôle interne et les systèmes d'information lorsque cela est pertinent pour l'audit (NEP 315, 330) ;
- \* à l'approche retenue et l'appréciation du caractère suffisant et approprié des travaux réalisés par les auditeurs des filiales dans le cadre de l'audit des comptes consolidés (NEP 600) ;
- \* à la fiabilité des informations provenant de l'entité auditée utilisées dans le cadre de l'audit comme preuve d'audit (NEP 500) ;
- \* à la « revue croisée » et l'appréciation du caractère suffisant et approprié des diligences réalisées par le co-commissariat aux comptes (NEP 100).

S'y ajoutent en 2019, certaines défaillances sur les échantillons retenus en matière de tests de procédures ou de contrôles de substance (NEP 530).

(7) Les principaux sujets pour lesquels des insuffisances ont été relevées dans l'étude de l'IFIAR sont : les estimations comptables, les tests de contrôle interne, l'échantillonnage, l'audit des groupes...



**ILLUSTRATION D'UNE DÉFAILLANCE  
DANS L'AUDIT DES COMPTES CONSOLIDÉS  
D'UNE ENTITÉ COTÉE SUR UN MARCHÉ  
RÉGLEMENTÉ CONDUISANT  
À LA CONCLUSION D'UNE OPINION  
NON ÉTAYÉE (NEP 600)**

**Les faits**

Les commissaires aux comptes certifient les comptes consolidés d'une entité cotée sur un marché réglementé éditant des logiciels. Le chiffre d'affaires est constitué de 2 types de revenus : des ventes sur supports physiques réalisées auprès de détaillants et de distributeurs et des téléchargements sur des plateformes de partenaires. Ces revenus se caractérisent par :

- \* un nombre très important d'opérations, de montants individuellement faibles ;
- \* les ventes physiques reposent largement sur les traitements automatisés des systèmes d'information des entités commerciales ;
- \* les téléchargements sont déterminés sur la base des états transmis par les plateformes.

Les instructions d'audit, établies par le collège des commissaires aux comptes de l'émetteur, à destination des auditeurs des filiales considérées comme significatives pour émettre une opinion sur les comptes consolidés, ne portent pas d'attention particulière concernant les travaux attendus sur les cycles significatifs à l'exception de certaines diligences propres aux estimations qui sont précisées.

**Examen du H3C**

Le H3C a examiné si les commissaires aux comptes du groupe avaient procédé à l'examen de l'approche d'audit retenue par les auditeurs des filiales, en particulier au regard du nombre élevé de transactions de ventes automatisées de montants individuellement faibles, et a apprécié l'étendue des diligences d'audit réalisées en termes de contrôles de substance et de tests de procédures.

**Conclusion**

Le dossier d'audit ne comportait que peu d'éléments sur la nature des échanges réalisés avec les auditeurs des filiales et la nature des travaux réalisés par ces derniers n'est pas davantage précisée. Les éléments recueillis et exploités par le collège des commissaires aux comptes du groupe ne sont donc pas suffisants car les travaux réalisés par les auditeurs des filiales n'apparaissent pas appropriés.

En effet, en l'absence de tests des éléments du contrôle interne des filiales, les seuls contrôles de substance réalisés ne permettent pas d'obtenir une assurance raisonnable de l'absence d'anomalie significative sur les ventes physiques ; en outre, dans leur grande majorité, les auditeurs des filiales n'ont pas vérifié la fiabilité des états transmis par les plateformes sur lesquelles reposent les revenus issus des téléchargements.

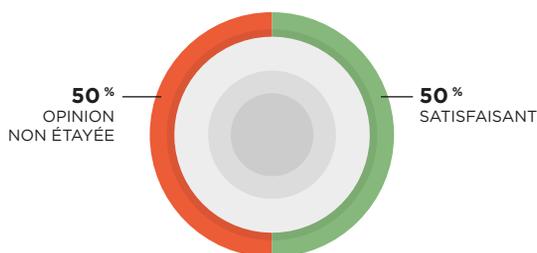
L'opinion d'audit émise sur les comptes consolidés n'est, par conséquent, pas étayée.

Bien que les défaillances relevées lors des contrôles demeurent importantes en ce qui concerne la prise en compte du dispositif de contrôle interne des entités auditées (y compris les systèmes d'informations), le Haut conseil a constaté en 2019 comme en 2018, que les commissaires aux comptes y portent dorénavant une attention particulière notamment dans le cadre de l'audit du chiffre d'affaires lorsque les caractéristiques des opérations réalisées par les entités auditées (fort volume de transactions automatisées, centralisation des opérations dans des centres de services partagés...) le requièrent.

Par ailleurs, il ressort des contrôles menés en 2019 une amélioration notable de la documentation de l'examen des travaux réalisés par les auditeurs des filiales dans le cadre de l'audit des comptes consolidés des groupes, notamment lorsque ceux-ci sont mis en œuvre par le co-commissaire aux comptes. Le Haut conseil invite les cabinets contrôlés à poursuivre les actions engagées dans ces domaines.

### Les mandats d'établissement de crédit

#### CONCLUSION SUR LES 8 MANDATS ÉTABLISSEMENT DE CRÉDIT EXAMINÉS



Le Haut conseil a relevé que l'opinion sur les comptes était non étayée pour 4 des 8 mandats d'établissement de crédit examinés.

Au regard des caractéristiques particulières de ce secteur, les défaillances identifiées portent sur :

- \* les diligences réalisées sur le contrôle interne et les systèmes d'information mis en place dans l'entité qui sont insuffisantes pour pouvoir s'appuyer sur ces derniers dans le cadre de l'audit (NEP 315 et NEP 330) ;
- \* le programme de travail mis en œuvre en l'absence de diligences sur des postes et/ou assertions significatifs (NEP 330 et 500) ;
- \* l'examen des estimations comptables retenues par la direction, qui sont significatives dans ce secteur et présentent un risque d'audit élevé ; or, cet examen est insuffisant pour valider les données de base utilisées et conclure sur leur caractère raisonnable (NEP 540) ;
- \* l'exercice collégial du co-commissariat aux comptes, notamment en matière d'appréciation des travaux du co-commissaire aux comptes (NEP 100) ;
- \* les tests sur l'exhaustivité et 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) ; ces tests ne sont pas ou ne sont que partiellement réalisés.



**ILLUSTRATION D'UNE DÉFAILLANCE  
DANS L'APPRÉCIATION DES DILIGENCES  
D'AUDIT RÉALISÉES PAR  
LE CO-COMMISSAIRE AUX COMPTES  
(NEP 100) CONDUISANT À  
DES INSUFFISANCES AU TITRE  
DES NEP 250, 315, 330 ET 500**

**Les faits**

Le commissaire aux comptes certifie les comptes annuels et consolidés d'un établissement de crédit indépendant.

Le mandat est exercé en co-commissariat aux comptes. Dans la répartition des travaux nécessaires à la réalisation de l'audit des comptes annuels, le co-commissaire aux comptes audite notamment les « opérations avec la clientèle » (35 % de l'actif et 85 % du passif des comptes annuels). Son approche d'audit repose principalement sur le dispositif de contrôle interne de l'entité auditée.

**Examen du H3C**

Dans ce contexte, le H3C a examiné dans quelle mesure le commissaire aux comptes a apprécié les travaux réalisés par le co-commissaire aux comptes sur le cycle « opérations avec la clientèle » lui permettant de conclure sur le caractère suffisant et appropriés des diligences d'audit réalisées au titre des NEP 250, 315, 330 et 500, ainsi que les éventuelles procédures d'audit supplémentaires mises en œuvre par le commissaire aux comptes, et ce conformément aux dispositions de la NEP 100.

**Conclusion**

Les éléments présents dans le dossier d'audit ne permettaient pas de justifier les conclusions émises sur le cycle « opérations avec la clientèle » dans un contexte de fort volume de transactions automatisées en l'absence de :

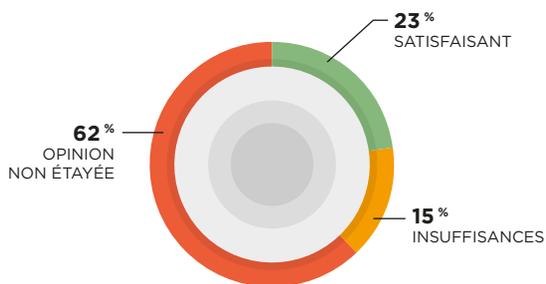
- \* tests d'efficacité opérationnelle (notamment, contrôles généraux informatiques du système d'informations et des modules métier, contrôles informatiques automatisés et contrôles mis en œuvre par l'entité pertinents pour l'audit) ;
- \* tests de l'exhaustivité des données figurant dans les états de gestion utilisés dans le cadre de l'audit.

Par ailleurs, le dossier ne comprenait pas d'appréciation des constats suivants relevés par le co-commissaire aux comptes, ni de réalisation de diligences d'audit compensatoires :

- \* la mesure et l'analyse de l'impact du non-déclassement en créances douteuses des créances impayées à plus de 90 jours ;
- \* le non-respect des conditions contractuelles des crédits à taux variable : absence de (i) tests de la réalité des limites informatiques invoquées par l'entité, (ii) analyse des conséquences de l'anomalie relevée sur l'obligation mentionnée à l'article du L. 823-12 du Code de commerce, (iii) analyse d'incidence sur le niveau de provisionnement.

## Les mandats d'organismes d'assurances et les institutions de prévoyance

### CONCLUSIONS SUR LES 26 MANDATS D'ORGANISMES D'ASSURANCES ET D'INSTITUTIONS DE PRÉVOYANCE EXAMINÉS



En 2019, 26 mandats d'organismes d'assurance et d'institutions de prévoyance ont été contrôlés. Les conclusions de ces contrôles demeurent dans l'ensemble moins satisfaisantes que celles observées pour l'ensemble des mandats en 2019.

Pour 16 mandats, le Haut conseil a conclu que l'opinion sur les comptes n'était pas étayée par les diligences réalisées, et a relevé que 5 mandats présentaient des insuffisances.

Au regard des caractéristiques particulières de ce secteur (environnement à fort volume de transactions très automatisées, délégation de toute ou partie de l'activité, substitution de l'entité auprès d'un autre organisme d'assurance...), le H3C a identifié des défaillances principalement dans :

- \* l'adaptation de l'approche d'audit à ce type d'environnement avec un appui nécessaire sur l'audit du contrôle interne et des systèmes d'information mis en place dans l'entité (NEP 315, NEP 330) ;

- \* les tests relatifs à l'exhaustivité et à l'exactitude des informations produites par l'entité, et notamment les états de gestion utilisés comme des preuves d'audit, dans le cadre de l'audit des mandats 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) ;
- \* l'appréciation des estimations comptables retenues par la direction, qui sont significatives dans ce secteur et présentent un risque élevé : notamment la justification du caractère raisonnable des estimations, l'appréciation des données de base utilisées et des hypothèses retenues (NEP 540) ; ces points seront d'autant plus importants dans le futur avec la mise en œuvre d'IFRS 17 ;
- \* l'analyse de la nature et de l'étendue des travaux de l'audit interne pour s'assurer que ces derniers constituent des éléments suffisants et appropriés pour permettre d'aboutir à des conclusions à partir desquelles l'opinion sur les comptes sera fondée (NEP 610).

Il convient cependant de relever que des changements significatifs ont été observés dans les contrôles réalisés depuis 2017. Il existe en effet une véritable prise de conscience des cabinets sur le nécessaire contrôle des délégataires de gestion et la mise en place d'actions correctrices, des évolutions dans l'approche d'audit (mise en place de programmes pluriannuels de visites des délégataires de gestion, obtention de rapports de services bureaux...). Cependant, ces évolutions positives ne se reflètent pas encore dans les conclusions des contrôles 2019.



### **ILLUSTRATION D'UNE DÉFAILLANCE DANS LES DILIGENCES RÉALISÉES SUR LES DONNÉES PROVENANT D'UN DÉLÉGATAIRE DE GESTION (NEP 500 ET 620)**

#### **Les faits**

Le commissaire aux comptes certifie les comptes d'une mutuelle. La gestion des prestations de la mutuelle est déléguée principalement à un unique délégataire de gestion. Les transactions afférentes aux prestations payées sont comptabilisées par l'entité sur la base des états de synthèse envoyés mensuellement par le délégataire de gestion.

Concernant l'audit des prestations, l'approche d'audit du commissaire aux comptes repose sur les contrôles opérés par la mutuelle (audit externe diligenté par la mutuelle auprès du délégataire de gestion) ainsi que sur des tests de substance consistant en un rapprochement de la comptabilité avec les états de synthèse envoyés par le délégataire de gestion.

#### **Examen du H3C**

Dans ce contexte de délégation de l'activité de la mutuelle et au regard de la forte volumétrie de transactions automatisées, le H3C a examiné les diligences réalisées par le commissaire aux comptes auprès du délégataire de gestion pour savoir si elles lui permettraient d'apprécier les éléments de contrôle interne au sein du délégataire de gestion.

Le H3C a constaté l'absence de travaux réalisés par l'auditeur externe sur (i) les contrôles généraux informatiques chez le délégataire de gestion, notamment ceux liés à la gestion des changements et de l'exploitation, (ii) le contrôle interne réalisé par le délégataire de gestion sur l'interface entre les systèmes d'information de l'assurance maladie et des professionnels de santé, d'une part, et son propre système d'information, d'autre part, (iii) le correct paramétrage des garanties, (iv) l'exhaustivité et l'exactitude des états de synthèse mensuels des prestations envoyés à la mutuelle, ainsi qu'une absence d'analyse par le commissaire aux comptes des échantillons de tests réalisés par l'auditeur externe lors de son intervention chez le délégataire de gestion.

Il a également examiné le caractère suffisant et approprié des tests de substance réalisés (rapprochement des états de synthèse des délégataires avec la comptabilité).

#### **Conclusion**

Au regard des spécificités de l'activité de la mutuelle et en l'absence des diligences mentionnées ci-avant, le caractère suffisant et approprié des éléments collectés au regard des données transmises par le délégataire de gestion n'est pas démontré. L'opinion d'audit émise sur les comptes annuels n'est, par conséquent, pas étayée.



### **ILLUSTRATION D'UNE DÉFAILLANCE DANS L'APPROCHE D'AUDIT (NEP 315 ET 330)**

#### **Les faits**

Le commissaire aux comptes certifie les comptes d'une compagnie d'assurance non vie, exerçant essentiellement une activité d'assurance de dommages. La gestion des sinistres est assurée directement par l'entité.

Pour l'audit des sinistres payés, le commissaire aux comptes a basé son approche d'audit sur le système d'information et sur un ensemble de contrôles opérés par l'entité.

#### **Examen du H3C**

Dans ce contexte de forte volumétrie de transactions automatisées, le H3C a examiné les diligences réalisées par le commissaire aux comptes afin d'apprécier les éléments de contrôle interne. Le commissaire aux comptes a réalisé des tests de conception et d'efficacité opérationnelle sur (i) les contrôles généraux informatiques, (ii) le déversement des opérations de gestion en comptabilité. Toutefois, le H3C a constaté une absence d'appréciation du contrôle interne sur la gestion des sinistres (ouverture des dossiers, évaluation, paiement, clôture des dossiers).

#### **Conclusion**

Au regard des spécificités de l'activité de l'entité, les tests réalisés ne permettent pas de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés afin d'obtenir une assurance raisonnable de l'absence d'anomalie significative sur les sinistres payés. L'opinion d'audit émise sur les comptes annuels n'est, par conséquent, pas étayée.

---



### **ILLUSTRATION D'UNE DÉFAILLANCE DANS LES DILIGENCES RÉALISÉES SUR LES INFORMATIONS PROVENANT DE L'ENTITÉ AUDITÉE (NEP 500)**

#### **Les faits**

Le commissaire aux comptes certifie les comptes d'une compagnie d'assurance non vie, exerçant essentiellement une activité d'assurance de dommages.

Concernant l'audit des sinistres payés, le commissaire aux comptes a déterminé une approche d'audit reposant sur le système d'information et sur un ensemble de contrôles opérés par l'entité, ainsi que sur des tests de substance consistant essentiellement en un rapprochement d'une extraction de gestion des sinistres payés produite par l'entité avec la comptabilité.

#### **Examen du H3C**

Dans ce contexte de forte volumétrie de transactions automatisées, le H3C a examiné les diligences réalisées par le commissaire aux comptes afin d'apprécier les éléments de contrôle interne, d'une part, et de s'assurer de l'exactitude et l'exhaustivité de l'extraction de gestion fournie par l'entité pour valider les éléments figurant en comptabilité, d'autre part.

#### **Conclusion**

En l'absence de tests réalisés par le commissaire aux comptes pour s'assurer de l'exactitude et de l'exhaustivité de l'extraction de gestion des prestations payées fournie par l'entité, le caractère suffisant et approprié des éléments collectés par le commissaire aux comptes n'est pas démontré. L'opinion d'audit émise sur les comptes annuels n'est, par conséquent, pas étayée.

---



### **ILLUSTRATION D'UNE DÉFAILLANCE DANS LES DILIGENCES RÉALISÉES SUR LES ESTIMATIONS COMPTABLES (NEP 540)**

#### **Les faits**

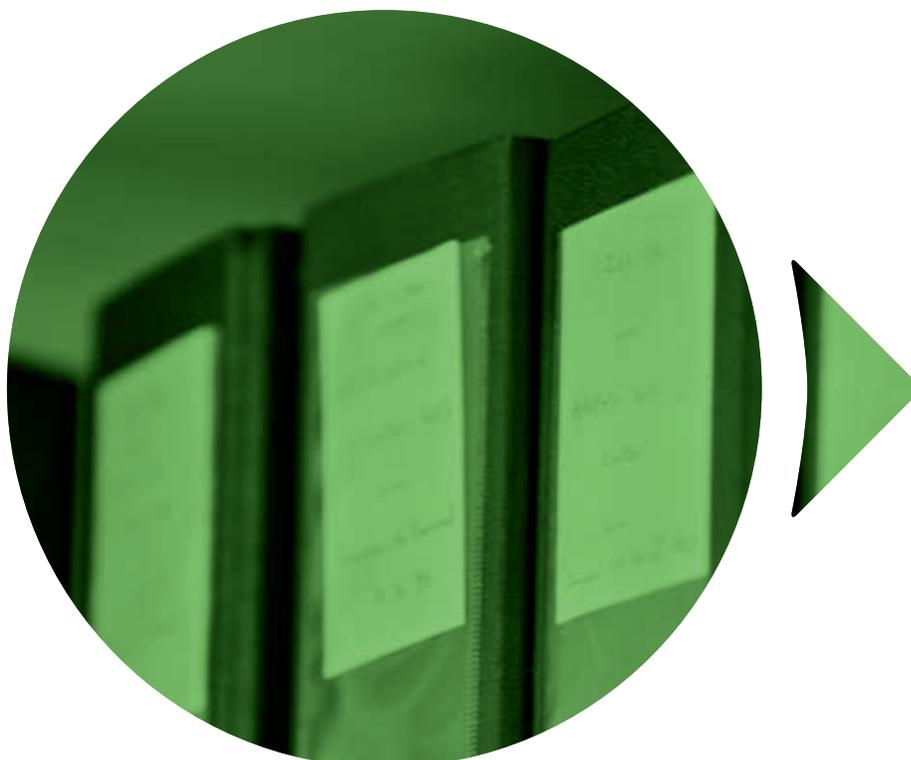
Le commissaire aux comptes certifie les comptes d'une compagnie d'assurance mixte, exerçant essentiellement une activité d'assurance de personnes. L'entité comptabilise des provisions techniques pour un montant significatif (notamment, provision pour sinistres à payer, provision mathématique des rentes).

#### **Examen du H3C**

Le H3C a examiné les diligences d'audit réalisées par le commissaire aux comptes afin d'apprécier les données de base, tables, taux utilisés, et le caractère raisonnable des hypothèses retenues par l'entité pour la détermination de ses provisions techniques.

#### **Conclusion**

En l'absence de diligences réalisées sur les données de base utilisées, sur la pertinence des tables et taux retenus, le commissaire aux comptes n'a pas collecté les éléments suffisants et appropriés pour conclure sur le caractère raisonnable des estimations retenues par l'entité. Compte tenu du caractère significatif de ces provisions, l'opinion d'audit émise sur les comptes annuels n'est, par conséquent, pas étayée.

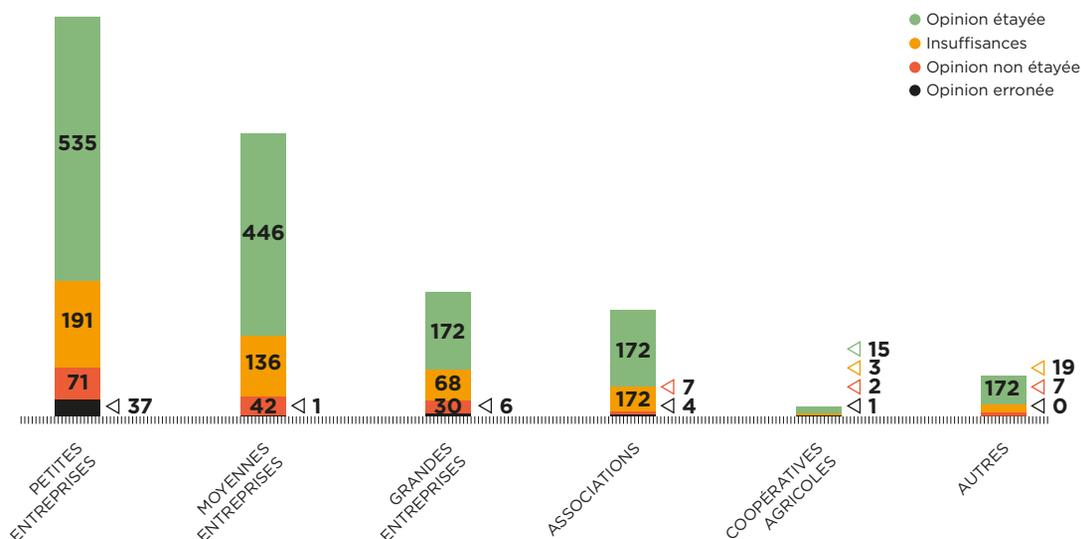


## Les mandats non EIP examinés

Le H3C ou son délégataire ont contrôlé l'opinion d'audit émise sur les comptes de 2 141 mandats non EIP<sup>(8)</sup> pour lesquels les conclusions sont les suivantes :

- \* l'opinion d'audit sur les comptes est étayée par les diligences d'audit réalisées par le commissaire aux comptes pour 1 451 mandats (69 %) ;
- \* des défaillances ont été identifiées dans les diligences d'audit réalisées par le commissaire aux comptes mais l'opinion d'audit émise sur les comptes demeure étayée<sup>(9)</sup> pour 470 mandats (22 %) ;
- \* l'opinion d'audit émise sur les comptes n'est pas étayée ou les conclusions sur les cycles examinés ne sont pas justifiées pour 161 mandats (6 %) ; cette conclusion signifie que certaines diligences d'audit sont absentes ou incomplètes et ne permettent pas au commissaire aux comptes d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers de l'entité concernée sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle des opérations de l'exercice, de la situation financière et du patrimoine de l'entité ;
- \* l'opinion d'audit émise sur les comptes est erronée pour 59 mandats (3 %) ; cette conclusion signifie que les états financiers de l'entité concernée comportent des erreurs, omissions ou anomalies significatives et/ou que le commissaire aux comptes n'a pas tiré les conséquences sur son opinion d'audit sur les comptes des conclusions de ses diligences d'audit.

RÉSULTATS DES CONTRÔLES DES 2 141 MANDATS NON EIP  
DONT L'OPINION A ÉTÉ EXAMINÉE PAR TAILLE D'ENTREPRISES ET TYPE D'ENTITÉS



(8) Sur les 2 141 mandats non EIP contrôlés, 128 ont été contrôlés directement par les contrôleurs du H3C et 2 013 ont été contrôlés dans le cadre de la délégation.

(9) Des défaillances ont été identifiées dans les diligences d'audit réalisées qui n'ont pas d'impact sur l'opinion d'audit émise sur les comptes ou sur les conclusions sur les cycles examinés au regard notamment : (i) des diligences d'audit compensatoires réalisées, (ii) 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.

En 2019, 59 mandats présentent une opinion sur les comptes erronée dans la mesure où le commissaire aux comptes n'a pas tiré les conséquences dans son opinion d'audit des erreurs, anomalies et irrégularités suivantes :

- \* pour 26 mandats : les états financiers de l'entité ne présentent pas les données comparatives de l'exercice précédent ce qui n'est pas conforme au Code de commerce rendant les états financiers irréguliers. Cependant les diligences d'audit réalisées sur la grande majorité de ces mandats permettent d'étayer l'image fidèle du résultat des opérations de l'exercice audité ;
- \* pour 23 mandats : les états financiers comportent des erreurs en raison de traitements en comptabilité non conformes à la réglementation comptable en vigueur pour des montants significatifs au regard du seuil de signification, ou des erreurs de présentation des comptes (bilan et compte de résultat), et affectant des agrégats financiers susceptibles d'influencer l'utilisateur de ces derniers dans son jugement ou sa prise de décision ;
- \* pour 8 mandats : les états financiers ne comportent pas d'annexe alors que l'entité n'en est pas exemptée ou comportent des annexes très insuffisantes ;
- \* pour 2 mandats : les commissaires aux comptes ont assorti la certification des comptes d'une réserve, mais celle-ci n'apparaissait pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement ou sa prise de décision en connaissance de cause.

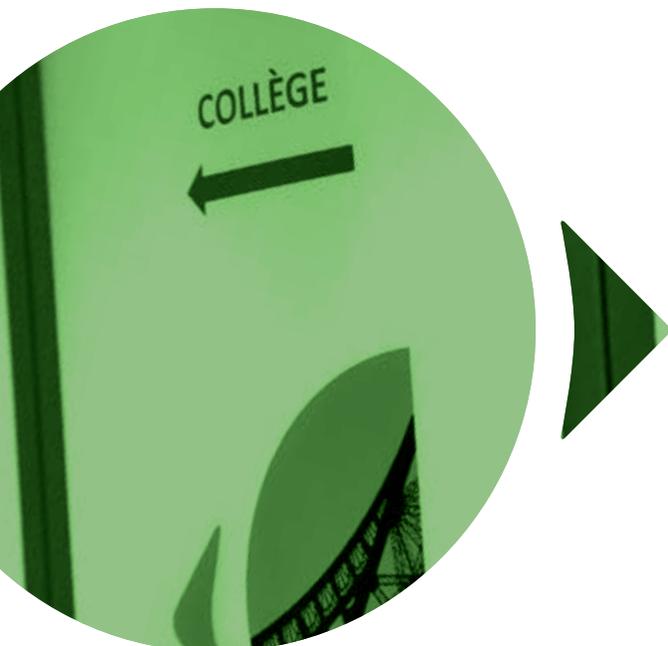
Pour 161 mandats, le H3C ou son délégataire ont conclu soit à une opinion sur les comptes non étayée, soit à des conclusions sur les cycles significatifs ou à risque examinés non justifiées par les diligences mises en œuvre par le commissaire aux comptes afin d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers de l'entité concernée sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle des opérations de l'exercice, de la situation financière et du patrimoine de l'entité. Les défaillances relevées concernent principalement les diligences d'audit des cycles significatifs ou à risque tels que la reconnaissance du chiffre d'affaires, les créances clients, les stocks et les immobilisations.

Pour ces 161 mandats, ainsi que pour les 470 mandats présentant des insuffisances sans incidence sur l'opinion délivrée, le H3C ou son délégataire ont identifié des défaillances sur les points suivants :

- \* l'approche d'audit ainsi que, lorsque cela est approprié au regard des caractéristiques de l'entité auditée, les diligences réalisées sur le contrôle interne et les systèmes d'information de l'entité (NEP 300, NEP 315 et NEP 330) et notamment :
- \* le caractère incomplet du plan de mission ne décrivant pas les spécificités de l'activité de l'entité, la synthèse des risques évalués ainsi que les procédures d'audit programmées en réponse aux risques (NEP 300) ;
- \* l'évaluation ou la description du risque d'anomalies significatives dans les comptes et plus précisément au niveau des assertions (NEP 315) ;
- \* le lien entre l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, les diligences d'audit réalisées afin de répondre à ce risque et les conclusions à partir desquelles l'opinion sur les comptes sera fondée (NEP 330) ;
- \* l'analyse des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit (y compris les systèmes d'information). Dans certains cas, lorsque le commissaire aux comptes s'appuie sur le contrôle interne de l'entité dans le cadre de son audit, la description de ces éléments n'est pas actualisée et les tests des contrôles de l'entité (conception et/ou efficacité opérationnelle) n'ont pas été réalisés (NEP 330) ;
- \* la qualité de la documentation des dossiers d'audit (NEP 230) nécessaire à la compréhension des résultats tirés des éléments collectés lors de l'audit. Il est parfois difficile, à partir de la documentation existante, de comprendre les conclusions des diligences mises en œuvre et les conclusions tirées des éléments collectés ;
- \* l'appréciation des travaux réalisés par les experts-comptables des entités (NEP 630) lorsqu'ils sont utilisés pour l'audit.

Par ailleurs, les commissaires aux comptes doivent renforcer le contrôle des informations contenues dans les états financiers.

Lorsque l'audit des comptes est réalisé par plusieurs commissaires aux comptes (dans 18 % des mandats examinés), le H3C ou son délégataire ont identifié des défaillances sur l'examen réciproque des diligences d'audit réalisées par le co-commissaire aux comptes (NEP 100) ainsi que l'appréciation de leur caractère suffisant et approprié afin de pouvoir émettre l'opinion sur les comptes.



**ILLUSTRATION D'UNE DÉFAILLANCE  
DANS LES DILIGENCES RÉALISÉES  
SUR LE CYCLE « CHIFFRE D'AFFAIRES -  
REVENUS LOCATIFS » CONDUISANT  
À UNE CONCLUSION D'OPINION  
NON ÉTAYÉE (NEP 330 ET NEP 505)**

**Les faits**

Le commissaire aux comptes a considéré « moyen » le risque inhérent sur le cycle « Chiffre d'affaires » de l'entité auditée (organisme d'HLM dont l'activité est la construction et la gestion de logements locatifs). Le contrôle interne sur le système de quittancement de l'entité est efficient selon le jugement professionnel du commissaire aux comptes. Dans ce contexte et afin de répondre à son évaluation des risques, il a décidé d'analyser la répartition du chiffre d'affaires, d'examiner le rapprochement fait par l'entité entre le logiciel de gestion locative et la comptabilité générale et d'examiner les provisions constituées sur les créances douteuses.

Le commissaire aux comptes n'a réalisé aucune diligence d'audit pour tester l'efficacité du système de quittancement, ni pour contrôler le rapprochement des revenus locatifs issus du système de gestion locative à la comptabilité générale, ni pour s'assurer de la cohérence des revenus locatifs en fonction du parc locatif, du nombre de locataires, du taux de vacance et des loyers moyens pratiqués.

**Examen du H3C ou de son délégataire**

Le contrôleur a recherché si des diligences d'audit avaient été mises en œuvre afin de vérifier l'exhaustivité des revenus locatifs.

**Conclusion**

Au regard de l'importance du cycle « Chiffre d'affaires » dans les comptes annuels de l'entité et de l'absence de diligences d'audit réalisées par le commissaire aux comptes afin de collecter des éléments probants susceptibles de minorer le risque identifié, de vérifier l'assertion d'exhaustivité de ce cycle et de justifier les conclusions sur ce cycle, l'opinion émise sur les comptes annuels n'est pas étayée.



**ILLUSTRATION D'UNE DÉFAILLANCE  
DANS LES DILIGENCES RÉALISÉES  
SUR LE CYCLE « PRODUITS DES ACTIVITÉS  
- CLIENTS » CONDUISANT  
À UNE CONCLUSION D'OPINION  
NON ÉTAYÉE (NEP 330 ET NEP 505)**

**Les faits**

Le commissaire aux comptes certifie les comptes annuels d'une société de gestion d'habitat à loyer modéré (secteur du logement social). L'agence nationale de contrôle a contrôlé cette entité en 2017 et a relevé dans son dernier rapport des irrégularités et des fraudes avérées.

Le commissaire aux comptes a considéré « faible » le risque d'anomalies significatives sur les produits des activités de l'entité audité. Or, les diligences réalisées sur le contrôle interne de l'entité l'ont conduit à relever des défaillances sur l'exhaustivité des quittancements, ainsi que sur l'exactitude et l'intégrité des données saisies par les gestionnaires. Les travaux d'audit substantifs réalisés lors de l'intervention finale sont venus conforter ces conclusions, et ont également mis en évidence un risque d'impayés et de pertes en l'absence de suivi par l'entité des comptes clients.

**Examen du H3C ou de son délégataire**

Le contrôleur a recherché si des diligences d'audit complémentaires avaient été mises en œuvre par le commissaire aux comptes à la suite des défaillances relevées, lui permettant d'obtenir une assurance raisonnable sur les revenus locatifs comptabilisés par l'entité.

**Conclusion**

L'évaluation du risque d'anomalies significatives sur les produits des activités de l'entité n'est pas appropriée compte tenu du contrôle interne jugé insuffisant par le commissaire aux comptes, de l'importance de ce cycle dans les états financiers, ainsi que de la nécessité d'une vigilance accrue dans un contexte d'irrégularités et de fraudes avérées.

À la suite de ses interventions intérimaires et finales, le commissaire aux comptes conclut à l'absence de certitude sur l'exhaustivité et l'exactitude du chiffre d'affaires et des créances clients. Les échanges oraux, intervenus à l'issue des travaux, entre le commissaire aux comptes, le co-commissaire aux comptes et la direction de l'entité, ne constituent pas un élément probant suffisant susceptible de pallier les défaillances constatées au cours de l'audit.

Au regard de l'importance du cycle « Produits des activités » dans les comptes annuels de l'entité et de l'absence de diligences d'audit suffisantes réalisées par le commissaire aux comptes afin de vérifier les assertions de réalité, de mesure et d'exhaustivité de ce cycle, l'opinion émise sur les comptes annuels n'est pas étayée.

**LES CONCLUSIONS SUR LE SYSTÈME INTERNE  
DE CONTRÔLE QUALITÉ DES CABINETS  
CONTRÔLÉS**

Le Haut conseil ou son délégataire adapte et proportionne l'examen du système interne de contrôle qualité des cabinets, et les résultats qui en découlent, en fonction de leur taille, du volume de leur activité de commissariat aux comptes, de la complexité des mandats détenus, et du nombre d'associés et collaborateurs intervenant dans le domaine de l'audit.

À titre d'exemple, dans ses orientations pour le programme de contrôle 2019 des commissaires aux comptes ne certifiant pas de comptes d'entités d'intérêt public (cabinets non EIP), le H3C a limité l'examen du système interne de contrôle qualité aux détenteurs de plus de 50 mandats.

En revanche, le suivi des améliorations apportées au système interne de contrôle qualité du cabinet à la suite des conclusions des contrôles précédents a été examiné lors des contrôles 2019 pour l'ensemble des cabinets contrôlés.

Les cabinets ont globalement continué à renforcer leur système de contrôle interne de qualité au cours de l'année 2019. Lors des contrôles réalisés, le H3C a notamment pu constater l'effectivité des actions correctrices mises en œuvre par des cabinets à la suite des conclusions des contrôles précédents, ainsi que la contribution de ces mesures à la qualité des audits réalisés par ces cabinets.

Néanmoins, le H3C attend des améliorations concernant le respect par les commissaires aux comptes de leurs obligations en matière de formation (articles L. 822-4, A. 822-28-1 à 4 du Code de commerce et notamment s'agissant de la formation en lien avec les spécificités des mandats (article 7 du Code de déontologie) ainsi que sur le maintien des connaissances des personnes participant à l'audit, au regard des constats qui perdurent depuis plusieurs années.

Par ailleurs, certaines faiblesses dans le dispositif de contrôle interne de qualité des cabinets EIP demeurent, qui peuvent avoir des incidences sur la qualité des audits mis en œuvre. En conséquence :

- \* le H3C attend une meilleure application de la procédure de « revue indépendante », cette revue, réalisée préalablement à l'émission de l'opinion d'audit par un commissaire aux comptes inscrit n'intervenant pas sur le mandat concerné, constitue la principale et la dernière mesure de sauvegarde mise en place à l'égard des risques que présentent les mandats EIP avant l'émission du rapport d'audit. Or, l'efficacité de la revue indépendante peut parfois ne pas être démontrée au regard des défaillances constatées par le H3C qui n'ont pas été relevées par le réviseur indépendant ;
- \* certains cabinets doivent compléter leurs outils techniques, destinés à l'exercice de leurs missions de commissariat aux comptes, notamment en matière d'échantillonnage (tests de procédures et contrôles de substance) et de supports propres à certaines spécificités sectorielles (organismes d'assurance, établissement de crédit, associations...).



### **BONNES PRATIQUES IDENTIFIÉES SUR LE SYSTÈME INTERNE DE CONTRÔLE QUALITÉ DES CABINETS CONTRÔLÉS**

Au cours de ses contrôles, le Haut conseil a pu identifier les pratiques suivantes qui contribuent à la qualité des audits réalisés par les cabinets concernés :

- \* en matière de revue indépendante, l'implication du réviseur indépendant dès la définition de l'approche d'audit et ce, afin de permettre au commissaire aux comptes de prendre en considération ses éventuelles remarques sur l'évaluation du risque d'anomalies significatives et le programme de travail envisagée ;
- \* en complément des revues indépendantes réalisées, la mise en œuvre de revues ponctuelles, uniquement sur l'approche d'audit définie, sur une sélection de mandats par des personnes du cabinet n'intervenant pas sur lesdits mandats ;
- \* l'identification et l'analyse des causes sous-jacentes (« Root Cause Analysis ») des défaillances identifiées lors du contrôle interne *a posteriori*, ou lors des contrôles réalisés par le H3C, et ce notamment en organisant des entretiens avec le commissaire aux comptes concerné mais également séparément avec ses collaborateurs.

Par ailleurs, pour les cabinets ayant un nombre important de mandats de commissariat aux comptes et de signataires, le H3C a également identifié les pratiques suivantes qui contribuent à la qualité des audits réalisés par ces cabinets :

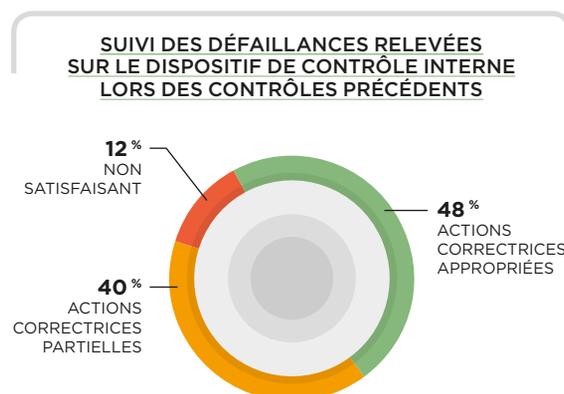
- \* la mise en place d'une revue périodique du portefeuille de mandats de chaque signataire par un autre professionnel du cabinet permettant notamment d'identifier certains risques ou problématiques attachés aux mandats requérant un suivi particulier ;

- \* la prise en considération dans l'évaluation et la rémunération des associés de critères en lien avec la qualité (positifs et négatifs) tels que les conclusions des contrôles de qualité interne et externe, le respect des obligations en matière de formation et d'indépendance, l'implication de l'associé en tant que réviseur indépendant et/ou contrôleur lors de contrôle de qualité interne...
- \* la définition de jalons temporels sur les mandats d'audit (« faire les bonnes choses dans un bon calendrier, permettant de contribuer à la qualité des audits concernés ») : définition de l'approche d'audit au plus tard « X mois » avant la date de clôture, réalisation des travaux sur le contrôle interne si pertinent pour l'audit concerné au plus tard « X mois » avant la date de clôture...
- \* la détermination par le cabinet d'indicateurs pertinents de qualité de l'audit et le suivi de ces derniers (« *Audit Quality Indicators* ») tels que : respect des obligations de formation, nombre de dossiers de l'associé contrôlés précédemment (contrôle qualité interne ou externe) et pour lesquels des défaillances demeurent, nombre de mandats de commissariat aux comptes gérés par associé...

## LE SUIVI DES CONTRÔLES PRÉCÉDENTS

Les contrôles ont pour vocation de s'assurer du bon exercice du commissariat aux comptes et de faire croître sa qualité. Le Haut conseil porte donc une attention particulière à la mise en œuvre, par les cabinets, d'actions correctrices appropriées aux défaillances relevées lors des contrôles précédents, et prend en considération la capacité du cabinet à mettre en place ces actions correctrices.

### Le dispositif de contrôle interne



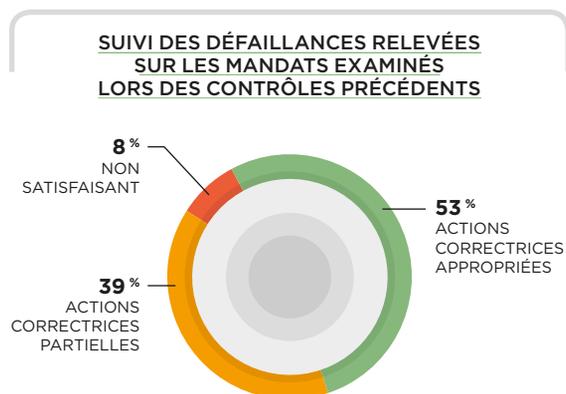
De manière générale, les cabinets ont apporté des améliorations à leur système interne de contrôle qualité. Les améliorations les plus notables concernent notamment les procédures internes de contrôle qualité des mandats, les outils techniques destinés à l'exercice des missions de commissariat aux comptes, ainsi que le dispositif de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme.

Toutefois, pour 52 % des cabinets ayant fait l'objet d'un suivi des conclusions du contrôle précédent concernant leur dispositif de contrôle interne, les actions correctrices apportées sont partielles (40 %) ou non satisfaisantes (12 %). Les faiblesses qui perdurent sont notamment liées à la formation (articles L. 822-4, A. 822-28-1 à 4 du Code de commerce) et aux obligations déclaratives des mandats (« Déclarations d'activité »).

La forte proportion des actions correctrices partielles s'explique, d'une part, par les changements induits par la réforme de l'audit depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017 qui sont toujours en cours de mise en œuvre par les cabinets contrôlés (revue indépendante pour les mandats EIP, rapport de transparence, etc.), et d'autre part, par le fait que les plans d'actions mis en œuvre par certains cabinets, au titre de leurs outils techniques et de leurs plans de formations en lien avec les mandats (article 7 du Code de déontologie), n'étaient que partiellement finalisés à la date des contrôles réalisés en 2019.



## Les mandats



Pour 53 % des mandats contrôlés au titre du suivi d'un contrôle précédent, les cabinets ont mis en œuvre des actions correctrices appropriées. Les améliorations les plus significatives ont été apportées à l'approche d'audit ainsi qu'à l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre sur les cycles précédemment examinés.

En revanche, pour les mandats restants, les actions correctrices apportées sont partielles (39 %) ou non satisfaisantes (8 %). Les défaillances qui perdurent sont notamment liées à l'exercice collégial du co-commissariat aux comptes (NEP 100) ainsi qu'aux diligences réalisées sur le contrôle interne incluant les systèmes d'informations et les prestataires externes de l'entité auditée (NEP 315 et NEP 330).

### 3. LES SUITES DONNÉES AUX CONTRÔLES : L'ACTIVITÉ DE LA FORMATION STATUANT SUR LES CAS INDIVIDUELS

Le Haut conseil peut émettre des recommandations dans le cadre du suivi des contrôles réalisés. Les suites à donner aux contrôles sont décidées par la formation statuant sur les cas individuels du Haut conseil. Cette formation, composée du Collège du H3C hors les membres de la formation restreinte, peut :

- \* demander l'émission de recommandations en cas de défaillances significatives qui nécessiteraient la mise en place d'un plan de remédiation ;
- \* exprimer le souhait qu'une enquête soit ouverte sur saisine du rapporteur général par le président du H3C. Comme pour toute enquête ouverte par le rapporteur général, c'est également la formation statuant sur les cas individuels qui examinera à l'issue de celle-ci l'opportunité d'ouvrir une procédure de sanction.

En 2019, la formation statuant sur les cas individuels s'est réunie à 14 reprises, dont 10 pour statuer sur des contrôles (4 formations ayant traité exclusivement de contrôles EIP, 4 ayant traité exclusivement de contrôles non EIP, et 2 formations mixtes « EIP/ non EIP ») ayant mis en évidence des défaillances nécessitant soit l'émission de recommandations, soit l'ouverture d'une enquête.

#### LES SUITES DONNÉES AUX CONTRÔLES DES CABINETS EIP

Les conclusions des contrôles de 26 cabinets EIP ont été présentées à la formation statuant sur les cas individuels (FCI) du Haut conseil :

- \* 2 contrôlés au titre du programme de contrôle 2017 ;
- \* 22 contrôlés au titre du programme de contrôle 2018 parmi lesquels trois cabinets appartenant à l'un des 6 plus grands cabinets français. Ils représentent 52 % des 42 cabinets contrôlés au titre du programme annuel 2018 ;
- \* 2 contrôlés au titre du programme de contrôle 2019.

Pour ces 26 cabinets EIP, la FCI a décidé l'émission de recommandations avec mise en œuvre d'actions correctrices dans les 12 mois dans 17 cas. Le rapporteur général a été saisi par la présidente du H3C dans 6 cas. Un cabinet a reçu des recommandations et le rapporteur général a été saisi. Enfin, pour deux cabinets, la FCI n'a pas demandé de suites.

Le caractère approprié des actions correctrices envisagées par les cabinets ayant reçu des recommandations a été analysé. La mise en œuvre effective de ces dernières dans le délai des 12 mois sera examinée à l'issue du délai.

#### LES SUITES DONNÉES AUX CONTRÔLES DES CABINETS NON EIP

En 2019, la formation statuant sur les cas individuels a ainsi examiné :

- \* 45 rapports de contrôle au titre du programme 2017 ;
- \* 10 rapports de contrôle au titre du programme 2018.

Pour ces 55 cabinets non EIP, il a été décidé l'émission de recommandations avec mise en œuvre d'actions correctrices dans un délai maximum de 12 mois dans 33 cas et l'ouverture d'une enquête sur saisine du rapporteur général par le président du H3C dans 12 cas.

## 4. LES MOYENS MIS EN ŒUVRE

En 2019, la réalisation des opérations de contrôle a mobilisé :

- \* 13 contrôleurs EIP, salariés du Haut conseil (soit 9,8 ETP) ayant réalisé 14 700 heures de contrôles ;
- \* 420 contrôleurs non EIP praticiens et trois contrôleurs non EIP salariés du Haut Conseil (soit 21,3 ETP), ayant réalisé 31 940 heures de contrôles.

Les contrôles des commissaires aux comptes détenant des mandats auprès d'EIP ont été réalisés directement par le H3C grâce à ses contrôleurs salariés.

Pour la première fois en 2019, des contrôles de l'activité professionnelle des commissaires aux comptes n'exerçant pas de missions auprès d'EIP ont été réalisés directement par le H3C. Toutefois, la réalisation de la majorité des contrôles a été déléguée par le H3C aux instances professionnelles en application d'une convention homologuée le 25 avril 2017. Ainsi, ces contrôles ont été effectués majoritairement par des contrôleurs praticiens en 2019.



### **MISE EN ŒUVRE DE LA DÉLÉGATION DES CONTRÔLES NON EIP PAR LA CNCC**

La convention signée entre le H3C et la CNCC et homologuée le 25 avril 2017 fixe les conditions de la délégation.

Le Haut conseil détermine les orientations et le programme annuel de contrôle, et il supervise la réalisation des contrôles non EIP, dont il délègue l'exécution à la CNCC. Il peut, néanmoins, conformément aux termes de la délégation, procéder lui-même à certains contrôles. En tout état de cause, il conserve la responsabilité finale de tous les contrôles.

Afin de mettre en œuvre la délégation qui lui a été consentie, la CNCC a créé une commission nationale du contrôle d'activité délégué (CNCA). Composée de 35 membres représentant les CRCC, d'un président et d'un bureau, cette commission s'assure du bon déroulement des opérations de contrôle et réalise certaines tâches déléguées par le H3C : recrutement de contrôleurs, formation de ceux-ci, revue des opérations de contrôle effectuées, suivi de l'exécution du programme annuel et compte rendu de la réalisation des contrôles effectués.



6

Les  
**enquêtes**

H3C | H

## Les enquêtes

Après deux années et demie de mise en œuvre effective des pouvoirs d'enquête du H3C et de la procédure de sanction issus de la transposition par l'ordonnance N° 2016-315 du 17 mars 2016 de la réforme européenne de l'audit, l'année 2019 a marqué une nouvelle étape dans l'évolution des missions d'enquête et de sanction du Haut conseil grâce à plusieurs dispositions de la loi n° 2019-486 relative à la croissance et à la transformation des entreprises (dite Pacte).

En effet, les commissions régionales de discipline (CRD), qui disposaient d'une compétence concurrente avec la formation restreinte du collège du H3C (FR) pour juger les procédures de sanction, ont été supprimées. Cette suppression a entraîné la disparition corrélative du second passage devant la formation statuant sur les cas individuels du collège du H3C (FCI) des dossiers dans lesquels elle avait décidé l'ouverture d'une procédure de sanction et qui nécessitaient, après la rédaction du rapport final par le rapporteur général, la désignation de la formation à laquelle le jugement de l'affaire serait confié (CRD ou FR).

Les données chiffrées recueillies depuis la transposition de la réforme européenne de l'audit sur les enquêtes, les actes d'investigations, et les suites qui leur sont données permettent à ce jour de constater :

- \* la prééminence des saisines en provenance des contrôles périodiques d'activité ;
- \* le poids significatif des « plaintes » disciplinaires, c'est-à-dire des saisines provenant d'une réclamation d'un tiers ou d'un professionnel du chiffre ;
- \* la réduction progressive du stock important d'enquêtes issu du transfert de compétence des parquets généraux près les cours d'appel vers le H3C ;
- \* une complexité et une lourdeur de certaines enquêtes nécessitant une profondeur d'investigations importante, tant au regard du périmètre parfois très large de l'enquête (plusieurs sociétés d'un groupe consolidé sur plusieurs exercices) qu'au regard de la technicité des questions abordées qui nécessitent la mise en œuvre de ressources techniques et humaines conséquentes ;
- \* l'importance des problématiques d'audit et de non-respect du référentiel normatif (NEP) au cœur des enquêtes, la faiblesse voire l'absence de diligences d'audit permettant de fonder certaines opinions sur les comptes, des incohérences entre le résultat des travaux d'audit et l'opinion émise, des insuffisances dans l'exercice de l'esprit critique du commissaire aux comptes ;
- \* l'existence de problématiques de perte d'indépendance du commissaire aux comptes, d'incompatibilités avec les fonctions de commissaire aux comptes, d'atteintes à la confraternité ;
- \* des saisines en augmentation, mais qui restent marginales, venant des autorités judiciaires pour des atteintes à la probité susceptibles d'être reprochées à des commissaires aux comptes ;
- \* des réponses apportées aux demandes d'information ou de documentation formulées par le service du rapporteur général présentant des indices faisant douter de leur véracité ou de l'existence des documents produits lors des faits couverts par l'enquête.



# ENTRETIEN AVEC THIERRY RAMONATXO, RAPPORTEUR GÉNÉRAL DU H3C



## **APRÈS UN PEU PLUS DE DEUX ANS DE MISE EN ŒUVRE DE LA RÉFORME EUROPÉENNE DE L'AUDIT PAR VOTRE SERVICE, QUEL EST DONC VOTRE CONSTAT ?**

*Pour commencer, j'observe que la réforme de l'audit, accompagnée de la création du service du rapporteur général, a entraîné une profonde mutation du contentieux, qui est qualifié de façon trop réductrice de « disciplinaire ».*

*En effet, si nous restons saisis de plusieurs dossiers mettant en cause le comportement personnel du commissaire aux comptes (atteintes à l'honneur ou à la probité), comme l'étaient les parquets généraux et les anciennes chambres régionales de discipline, le cœur de notre activité est très clairement désormais constitué des manquements liés au comportement professionnel, dont nous sommes saisis notamment via les contrôles périodiques défailants et quelle que soit la nature du mandat (EIP/non EIP), au regard de la mise en œuvre du référentiel normatif applicable à la certification des comptes, des dispositions légales régissant l'indépendance du commissaire aux comptes et des dispositions déontologiques.*

*En cela, nous sommes aussi en phase avec l'évolution que l'on peut constater chez nos homologues européens avec lesquels nous faisons le même constat lors de nos réguliers échanges et rencontres.*

*Outre ces observations, on peut relever également par rapport à la procédure ante-réforme des changements notables dans la façon d'investiguer, dont les principales caractéristiques peuvent être résumées de la façon suivante :*

- \* un périmètre d'enquête systématiquement matérialisé par une décision formelle, mais susceptible d'évolution en cours d'enquête ;*
- \* un inventaire précis des travaux d'audit tels que documentés dans le dossier d'audit du commissaire aux comptes, au titre de plusieurs exercices si nécessaire ainsi qu'une analyse approfondie de ces travaux au regard des seuls textes légaux et réglementaires applicables à la certification des comptes ;*
- \* une revue, le cas échéant, des procédures du commissaire aux comptes notamment en termes d'indépendance et de suivi de la qualité de l'audit ;*
- \* le recours à des auditions ne se limitant pas aux seuls professionnels mis en cause mais pouvant concerner des plaignants, des acteurs de l'audit non commissaires aux comptes ou des lanceurs d'alerte ;*
- \* une identification de l'ensemble des informations utiles à l'enquête, susceptibles d'être détenues par des personnes autres que le commissaire aux comptes ;*
- \* une grande technicité exigée de la part des enquêteurs, qu'elle soit en matière d'audit, juridique, de normes comptables, d'évaluation et de statistique, au regard du large périmètre des thématiques abordées dans le cadre des enquêtes, justifiant la nécessaire diversification des profils recrutés.*

## **QUELS SONT LES AXES D'AMÉLIORATION QUE VOUS ENVISAGEZ À COURT ET MOYEN TERME EN TERMES D'INVESTIGATIONS ?**

*Je pense qu'il est nécessaire d'améliorer encore la fluidité du traitement des demandes de documents (dossiers d'audit, boîtes e-mail des auditeurs...), même si globalement les commissaires aux comptes concernés par ces demandes coopèrent avec le service du rapporteur général du H3C de façon satisfaisante.*

*En effet, il convient de réfléchir, en lien avec les commissaires aux comptes concernés, à des nouveaux modes plus rapides et toujours plus dématérialisés de transmission de documents qui permettront, dans un futur proche, de s'assurer*

de l'exhaustivité des éléments transmis en réponse à une demande comme de leur exploitation dans des délais plus courts pour les besoins des enquêtes.

**VOUS INDIQUEZ QUE L'ENQUÊTE ADMINISTRATIVE PORTE AUJOURD'HUI, DAVANTAGE QU'AVANT, SUR LE COMPORTEMENT PROFESSIONNEL DU COMMISSAIRE AUX COMPTES NOTAMMENT DANS SA FONCTION LÉGALE DE CERTIFICATION DES COMPTES.**

**QUELS SONT LES PRINCIPAUX MANQUEMENTS AU RÉFÉRENTIEL NORMATIF QUE VOUS AVEZ PU CONSTATER ?**

*Tout d'abord, si je devais définir une opinion d'audit, je ferais volontiers le parallèle avec une décision de justice.*

*Tout comme le magistrat, le commissaire aux comptes, face à une situation particulière, doit toujours faire preuve d'esprit critique et motiver, documenter son dossier d'audit au regard du référentiel normatif, afin qu'une personne externe ayant une expérience de la pratique de l'audit puisse, au regard de la seule lecture de ce dossier d'audit, comprendre la nature et l'étendue des diligences d'audit et des éléments collectés, leur pertinence, leurs résultats et leur cohérence avec les conclusions et in fine l'opinion du commissaire aux comptes sur les comptes audités.*

*Comme le juge qui est soumis à une double obligation de motivation et de cohérence entre son argumentation juridique et la conclusion qu'il en tire pour formaliser sa décision, le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier de cette même double obligation dans son dossier d'audit qui peut aboutir, selon les configurations possibles, à la délivrance soit d'une certification sans réserve - qui suppose toujours d'avoir acquis une assurance élevée qu'il n'existe pas dans les comptes de l'entité une anomalie significative de nature à tromper la religion du lecteur des états financiers - soit d'une certification avec réserve, soit d'un refus de certifier, soit d'une impossibilité de certifier.*

*Tout comme le magistrat qui s'exposerait à une censure de sa décision par la juridiction d'appel s'il ne satisfaisait pas à cette double obligation, le commissaire aux comptes qui ne respecterait pas ces principes fondamentaux fixés dans le Titre II du Livre VIII du Code de commerce, comprenant les normes d'exercice professionnel, s'exposerait à se voir reprocher un manquement au référentiel de l'audit, susceptible de sanctions par son régulateur.*

*Dans le champ des enquêtes, par l'étude approfondie du dossier d'audit, il est traité de cette double question de la motivation et de la cohérence de l'opinion, ce qui conduit parfois à une disqualification de l'opinion émise, parce que le dossier d'audit ne contient pas de motivation et de justification suffisantes au regard des textes susvisés ou parce que le dossier d'audit contient des documents contredisant l'opinion émise.*

*La tentation est parfois grande pour certains professionnels interrogés sur ces points de vouloir substituer à tort à la documentation du dossier d'audit un jugement professionnel non documenté comme justification de l'opinion émise.*

*En effet, le jugement professionnel du commissaire aux comptes ne peut pas s'exonérer des exigences des textes légaux et réglementaires applicables à la certification des comptes, à savoir l'exercice de l'esprit critique tout au long de l'audit, une documentation suffisante et appropriée des travaux d'audit sous-tendant ce jugement professionnel et une application des dispositions des normes d'exercice professionnel qui fixent des règles claires quant à la mise en œuvre de la démarche d'audit.*

*À cet égard, contrairement à ce que certains professionnels peuvent soutenir lors d'une enquête afin de justifier des carences importantes de diligences, le référentiel normatif, dont les dispositions essentielles des NEP 315, NEP 330 et NEP 500, mentionne, clairement, en fonction des circonstances, les diligences que le commissaire aux comptes doit mettre en œuvre concernant l'évaluation du risque d'anomalies significatives, la réponse à cette évaluation ainsi que le caractère suffisant et le caractère approprié des éléments collectés lors de l'audit.*

1.

# LES DONNÉES CHIFFRÉES SUR L'ORIGINE DES ENQUÊTES

Entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 31 décembre 2019, le rapporteur général du H3C a ouvert 33 nouvelles enquêtes.

Les dossiers ouverts peuvent être regroupés, en fonction de leur origine, de la façon suivante :

## ORIGINE DES ENQUÊTES

	2017	2018	2019	
	Nombre dossiers reçus	Nombre dossiers reçus	Nombre dossiers reçus	% de dossiers reçus
<b>Suites de contrôles périodiques d'activité</b>				
* Président du H3C	2	7	19	
* Autres (parquets généraux saisis par une CRCC et/ou le SG du H3C, président du H3C saisi par une CRCC ou le directeur des contrôles du H3C)	99	4	0	
<b>TOTAL</b>	<b>101</b>	<b>11</b>	<b>19</b>	<b>58 %</b>
<b>Plainte</b>				
* Président du H3C	13	18	8	
* Tiers (personnes morales et physiques)	39	8	5	
* CRCC	17	10	1	
* Cour des comptes/CRC	3	2	0	
* Parquets généraux	8	1	0	
* CNCC	2	0	0	
<b>TOTAL</b>	<b>82</b>	<b>39</b>	<b>14</b>	<b>42 %</b>
<b>Coopération internationale</b>				
* Homologue étranger	1	0	1	0 %
<b>Formation professionnelle/Non-paiement des cotisations/Obstacle au contrôle</b>				
* CRCC	38	2	0	0 %
<b>TOTAL GÉNÉRAL</b>	<b>222 <sup>(1)</sup></b>	<b>52 <sup>(2)</sup></b>	<b>34 <sup>(3)</sup></b>	

(1) Ces chiffres reprennent en cumulé les dossiers reçus en 2016 et 2017. Sept dossiers relèvent de deux catégories et la demande de coopération internationale, reçue en 2017, a été ajoutée au nombre d'enquêtes ouvertes en 2017 par rapport aux données du rapport annuel 2018, ce qui explique la différence entre les 214 dossiers reçus au 31 décembre 2017 et les 222 dossiers présentés dans le tableau.

(2) Pour un dossier d'enquête de 2018, la saisine émane à la fois du président du H3C et d'un particulier qui a porté plainte contre le même commissaire aux comptes.

(3) Pour un dossier d'enquête de 2019, la saisine émane à la fois d'une CRCC et d'un particulier qui a porté plainte contre le même commissaire aux comptes.

Les données de l'année 2019 permettent d'identifier les tendances suivantes :

- \* le nombre de saisines en lien avec les suites de contrôles a augmenté de 73 % et constitue, cette année, la majorité des dossiers reçus par le rapporteur général du H3C (58 %);
- \* le signalement sous forme d'envoi d'une plainte à l'égard d'un commissaire aux comptes a considérablement diminué (-64 %), mais demeure l'un des modes de saisine le plus fréquent du rapporteur général du H3C (42 %). Cette année encore, les saisines du rapporteur général du H3C par le président du H3C correspondant, le plus souvent, à des transmissions de plaintes reçues par ce dernier de plaignants personnes physiques ou morales, de la Cour des comptes ou encore des différents parquets généraux. Toutefois, de plus en plus de saisines directes du rapporteur général du H3C ont été observées en 2019, reflétant une plus grande visibilité de son service dans l'environnement de la profession;
- \* le rapporteur général du H3C a été saisi cette année d'une demande d'assistance en matière de coopération internationale;

- \* en revanche et contrairement aux années précédentes, il n'a pas été saisi de dossiers relatifs au respect des obligations déclaratives (d'activité et de formation continue), des obligations de paiement de cotisations ou relatives aux obstacles à contrôle. Toutefois, dans le cadre des investigations concernant un professionnel et quel que soit le motif de l'enquête, le respect de ces différentes obligations est systématiquement vérifié.

L'évolution du stock de dossiers reçus et traités par le rapporteur général, depuis la création de son service peut être présentée dans le tableau ci-dessous.

Ainsi, depuis sa création, le service a reçu 298 dossiers, et a clôturé 159 enquêtes, soit plus de 53 %. 135 enquêtes ont fait l'objet d'une décision de classement par la FCI et 24 ont donné lieu à l'ouverture d'une procédure de sanction.

Le stock d'enquêtes en cours au 31 décembre 2019 est de 139 dossiers.

#### ÉVOLUTION DU STOCK DE DOSSIERS

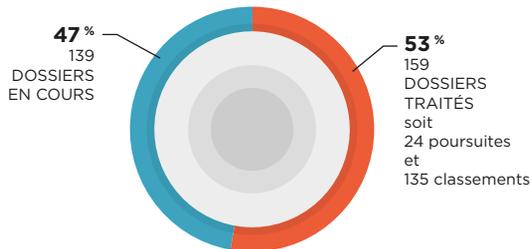
	STOCK AU 1 <sup>ER</sup> JANV.	REÇUS	ENQUÊTE CLÔTURÉE		STOCK AU 31 DÉC.	DONT EIP
			Classement	Poursuite		
* 2016	0	129	0	0	129	9
* 2017	129	85	11	11	192	23
* 2018	192	51	121	6	116	31
* 2019	116	33	3	7	139	39
<b>TOTAL</b>		<b>298</b>	<b>135</b>	<b>24</b>		



## **BILAN DE L'ACTIVITÉ AU 31 DÉCEMBRE 2019**

Depuis la création du service, le rapporteur général du H3C a reçu 298 dossiers d'enquête. Au cours des trois dernières années, il en a traité 53 % : 159 enquêtes sont arrivées à leur terme, aboutissant à l'ouverture d'une procédure de sanction pour 24 d'entre elles et à un classement pour les 135 autres.

### **SITUATION AU 31 DÉCEMBRE 2019 DES 298 DOSSIERS D'ENQUÊTE DEPUIS JUIN 2016**



## **2.**

## **LES ACTES D'INVESTIGATION**

Au cours de l'année 2019, le service du rapporteur général du H3C, en effectif réduit jusqu'au quatrième trimestre, a concentré ses efforts sur les dossiers susceptibles de présenter des manquements sérieux au regard des textes applicables aux commissaires aux comptes.

Il a utilisé son pouvoir d'accéder aux locaux professionnels de commissaires aux comptes à six reprises et a procédé à 23 auditions.

De très nombreuses demandes d'informations et de documents ont été réalisées, auprès des commissaires aux comptes ou d'autres personnes ou entités dans les dossiers en cours en vue de la préparation des auditions à venir.

Le service du rapporteur général du H3C a poursuivi son activité en matière de coopération internationale en répondant à une demande d'assistance reçue de son homologue américain le *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB), afin d'obtenir des informations dans le cadre d'une enquête ouverte à l'encontre d'un commissaire aux comptes inscrit en France.

### 3. LES SUITES DONNÉES AUX INVESTIGATIONS MENÉES EN 2019

La FCI a examiné dix rapports d'enquête au cours de l'année 2019, en vue de statuer sur l'engagement ou non d'une procédure de sanction.

Les typologies de manquements, analysées dans les rapports d'enquête et présentées chaque année au collège du H3C depuis la création du service du rapporteur général du H3C, sont reportées dans le tableau suivant :

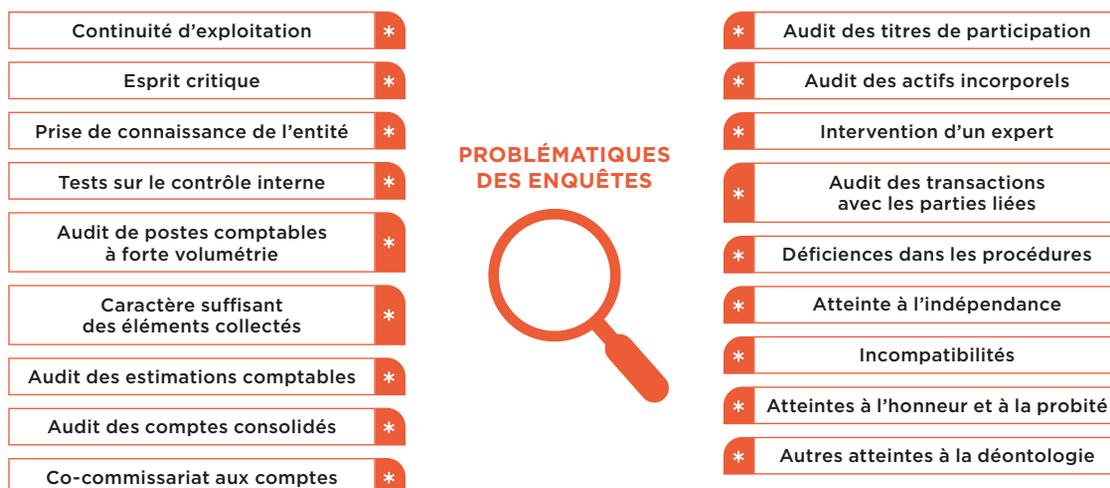
#### MANQUEMENTS ANALYSÉS DANS LES RAPPORTS D'ENQUÊTE

	2017	2018	2019	TOTAL
* Diligences d'audit*	17	66	32	115
* Atteinte à l'honneur et la probité	1	0	6	7
* Incompatibilités générales	1	2	4	7
* Indépendance du commissaire aux comptes	0	2	4	6
* Non-révélation de faits délictueux	0	0	4	4
* Confraternité et impartialité	0	0	2	2
* Obstacles au contrôle	14	4	0	18
* Formation professionnelle	7	10	0	17
* Procédures du commissaire aux comptes	9	3	0	12
* Négligence grave	0	1	0	1
<b>TOTAL</b>	<b>49</b>	<b>88</b>	<b>52</b>	<b>189</b>

\* Les chiffres présentés correspondent aux nombres de mandats examinés.



## LES PRINCIPAUX MANQUEMENTS RELEVÉS LORS DES ENQUÊTES



Il en résulte que les carences de diligences d'audit des commissaires aux comptes représentent la grande majorité des manquements analysés dans le cadre des enquêtes (plus de 60 %), notamment dans celles clôturées ces deux dernières années.

L'analyse approfondie des dossiers d'audit par des enquêteurs très expérimentés, ayant exercé le commissariat aux comptes, répond à un des objectifs majeurs du H3C de veiller à la qualité des opinions émises par les commissaires aux comptes, gage de sécurité économique et de confiance des acteurs économiques dans la mission de certification légale. Elle s'effectue à la fois dans le cadre des enquêtes ouvertes à la suite de saisines relatives à des suites de contrôles périodiques d'activité, mais également dans le cadre de saisines d'autres acteurs ou de tiers, lorsqu'elles concernent un mandat en particulier.

Une telle analyse se fonde sur la revue de la documentation des travaux d'audit, sur un ou plusieurs cycles d'audit significatifs, issue des dossiers d'audit des commissaires aux comptes, au regard des textes légaux et réglementaires applicables à la certification des comptes, dont les normes d'exercice professionnel (NEP) :

- \* les manquements à l'indépendance ou les incompatibilités générales sont des problématiques récurrentes dans les dossiers dont est saisi le rapporteur général du H3C et ces manquements sont très souvent liés à une insuffisance grave de diligences d'audit dans les mandats examinés dans le cadre de l'enquête ;
- \* en 2019, plusieurs atteintes à l'honneur et à la probité, ainsi que des défauts de révélation de faits délictueux au procureur de la République par le commissaire aux comptes, ont été examinées dans le cadre des enquêtes ;
- \* en 2019, le rapporteur général du H3C n'a pas été saisi de manquements relatifs aux obstacles aux contrôles et au respect des obligations de formation professionnelle.

Sur les dix rapports d'enquête qu'elle a examinés, la FCI a décidé du classement sans suite de trois dossiers dans lesquels il est apparu que les manquements invoqués n'étaient pas caractérisés ou avaient déjà été jugés disciplinairement.

Une procédure de sanction a été ouverte dans les sept autres dossiers à l'encontre de onze commissaires aux comptes au total.

Les griefs arrêtés par la FCI peuvent être regroupés de la façon suivante :

- \* trois de ces dossiers visent des manquements relatifs aux diligences d'audit mises en œuvre par les commissaires aux comptes dans le cadre de l'audit des comptes d'une ou plusieurs sociétés ;
  - dans deux dossiers, la FCI a considéré que les travaux d'audit, réalisés par les commissaires aux comptes pour auditer le chiffre d'affaires d'entités réalisant un fort volume d'opérations, étaient susceptibles d'être considérés comme inappropriés et insuffisants au regard des textes légaux et réglementaires applicables à la certification des comptes,
  - dans un de ces dossiers, la FCI a considéré qu'en certifiant des comptes dans lesquels des charges très significatives avaient été comptabilisées alors que leur caractère indu résulterait du contenu de leurs dossiers d'audit, les commissaires aux comptes n'auraient pas respecté les textes légaux et réglementaires applicables à la certification des comptes,
  - dans un autre dossier, la FCI a considéré qu'il ressortait du dossier d'audit que le commissaire aux comptes aurait identifié des anomalies significatives non corrigées dans les comptes de l'entité, de sorte qu'il ne pouvait pas certifier sans réserve ces comptes ;
- \* quatre dossiers contiennent des griefs fondés sur la violation des obligations d'indépendance des commissaires aux comptes :
  - à la fois quant aux incompatibilités générales auxquelles ils sont soumis, notamment celle de ne pas exercer d'activité commerciale ou de faire des actes de nature à porter atteinte à leur indépendance, en raison notamment des liens entretenus avec les entités dont ils certifient les comptes,
  - mais également quant à la réalisation de prestations incompatibles avec les dispositions de l'article L. 822-11 III du Code de commerce, dans sa nouvelle rédaction. Entre autres, dans trois dossiers, la FCI a considéré que les commissaires aux comptes se seraient trouvés dans des situations d'auto-révision, en contribuant directement à l'établissement des états financiers de l'entité qu'ils auditaient par ailleurs ou en réalisant une mission d'évaluation d'un actif générant des charges significatives qui seraient indues pour l'entité dont ils auditaient les comptes et ce sur plusieurs exercices ;
- \* six dossiers contiennent des griefs fondés sur des faits contraires à l'honneur et à la probité qui auraient été commis les commissaires aux comptes concernés :
  - par la violation manifeste de règles que des professionnels du chiffre sont censés respecter ou par le comportement adopté par les commissaires aux comptes,
  - en établissant et en produisant des documents au rapporteur général du H3C dans le cadre d'une enquête dont la véracité ou l'authenticité serait contestable ou,
  - en faisant des déclarations au service du rapporteur général du H3C qui pourraient être considérées comme fausses ;
- \* deux dossiers contiennent des griefs fondés sur un manquement à l'obligation des commissaires aux comptes de révéler des faits délictueux au procureur de la République ;
- \* un dossier contient un grief fondé sur une atteinte au respect de l'obligation d'impartialité des commissaires aux comptes et à celle de la confraternité.



7

L'activité juridictionnelle  
**du Haut conseil**

## L'activité juridictionnelle du Haut conseil

---

L'intitulé « activité juridictionnelle » regroupe deux activités distinctes : l'une est relative au suivi et au jugement des procédures de sanction, et l'autre au traitement du contentieux des honoraires. Si cette dernière constitue effectivement une activité juridictionnelle, l'activité du Haut conseil lorsqu'il suit les procédures de sanction et juge de leur bien-fondé s'y apparente, puisqu'il intervient à plusieurs étapes de la procédure de sanction administrative, à la fois en tant qu'organe de poursuite par sa formation statuant sur les cas individuels, et en tant que formation de jugement par sa formation restreinte.

Au 1<sup>er</sup> janvier 2019, neuf procédures de sanctions étaient ouvertes : une venait juste d'être ouverte par la formation statuant sur les cas individuels, une deuxième était en attente de finalisation du rapport final du rapporteur général, quatre étaient en attente d'audiencement devant des commissions régionales de discipline (CRD), trois étaient en délibéré devant la CRD de Paris qui les avaient examinés lors d'une audience en décembre 2018.

Au cours de l'année 2019 :

- \* la formation statuant sur les cas individuels a ouvert sept procédures de sanction et a arrêté des griefs à l'encontre de onze commissaires aux comptes après examen des rapports d'enquête du rapporteur général ;
- \* la formation restreinte a rendu cinq décisions en matière de sanctions, dont quatre sont issues de dossiers qui lui ont été transmis par les CRD, du fait de leur suppression par la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019. Dans l'une des décisions, elle a prononcé une sanction pécuniaire à l'encontre d'un commissaire aux comptes sur le fondement des nouveaux textes du Code de commerce, les faits ayant été commis en partie après l'entrée en vigueur de la réforme européenne de l'audit ;
- \* la formation restreinte a rendu quatre décisions en matière de contentieux des honoraires ;
- \* la commission régionale de discipline de Paris a rendu ses trois dernières décisions, qui avaient fait l'objet d'une audience en décembre 2018, dont deux sont relatives à des procédures initiées postérieurement à la réforme de l'audit, et une, avait été initiée par le magistrat du Parquet général chargé de l'action disciplinaire avant l'entrée en vigueur de la réforme européenne de l'audit ;
- \* aucun recours n'a été formé devant le Conseil d'État à l'encontre des décisions de sanction administratives ;
- \* au 31 décembre 2019, sept procédures de sanction étaient en cours, certaines en attente d'être jugées, d'autres tout juste ouvertes par la formation statuant sur les cas individuels.

# 1.

## LES DÉCISIONS DE LA FORMATION STATUANT SUR LES CAS INDIVIDUELS

Au 1<sup>er</sup> janvier 2019, neuf procédures de sanction, précédemment ouvertes par la formation statuant sur les cas individuels, étaient en cours. Parmi celles-ci, sept étaient en attente de jugement ou d'audience, une était en attente d'achèvement du rapport final, et la dernière venait juste d'être ouverte.

La procédure en attente d'achèvement du rapport final concernait une négligence grave qu'aurait commise le commissaire aux comptes poursuivi. Après réception du rapport final, la formation statuant sur les cas individuels a renvoyé l'examen de cette procédure de sanction devant la formation restreinte du H3C, qui a rendu sa décision en 2019.

La procédure qui venait d'être ouverte visait plusieurs commissaires aux comptes et l'émission de nombreuses opinions sur les comptes de plusieurs sociétés faisant partie d'un même groupe. Le rapport final a été adressé à la formation restreinte par le rapporteur général au cours de l'année 2019.

En 2019, la formation statuant sur les cas individuels a consacré sept de ses séances à l'examen des dix rapports d'enquête établis par le rapporteur général. À l'issue de l'examen de ces dix rapports d'enquête, elle a décidé d'ouvrir une procédure de sanction dans sept nouveaux dossiers et a arrêté pour chacun d'eux les griefs à notifier. Ces griefs ont été notifiés par le rapporteur général à onze commissaires aux comptes, dont quatre dans un même dossier et deux dans un autre. Les précisions relatives à la typologie des griefs arrêtés par la FCI dans ces dossiers figurent à la fin du chapitre 6 « Les enquêtes ».

La formation statuant sur les cas individuels a également eu à connaître, pour la première fois en 2019, d'une demande du rapporteur général du H3C visant à obtenir la suspension provisoire d'un commissaire aux comptes. Faisant application des dispositions des articles L. 824-7 et R. 824-8 du Code de commerce, elle a, après examen de cette requête, décidé de prononcer la suspension provisoire pendant six mois du commissaire aux comptes concerné.

## 2. L'ACTIVITÉ DE LA FORMATION RESTREINTE DU HAUT CONSEIL

Sur l'année 2019, du fait de la suppression des commissions régionales de discipline (CRD) par la loi Pacte, quatre procédures disciplinaires, ayant donné lieu à la saisine de certaines d'entre elles, ont été renvoyées devant la formation restreinte pour être jugées.

Parmi ces dossiers, un faisait suite à un arrêt du Conseil d'État de décembre 2018, qui avait annulé une décision d'une chambre régionale de discipline. Ce dossier, renvoyé devant la CRD compétente pour reprendre la procédure juste après l'envoi de la citation à comparaître par l'avocat général en charge du ministère public à la personne poursuivie, a été retransmis par la CRD concernée à la formation restreinte du H3C en raison de l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions de la loi Pacte.

La formation restreinte a également statué en 2019 sur le dernier dossier qui lui avait été transmis par la formation statuant sur les cas individuels après examen du rapport final du rapporteur général du H3C.

Les cinq dossiers qui ont fait l'objet d'une décision de sanction administrative par la formation restreinte en 2019 portaient, pour trois d'entre eux, sur des manquements commis antérieurement à la réforme de l'audit, et pour les deux autres, sur des manquements en partie commis postérieurement à l'entrée en vigueur de la réforme de l'audit.

Dans l'une de ces affaires, la formation restreinte a prononcé une sanction pécuniaire à l'encontre du commissaire aux comptes poursuivi, en sus de la sanction professionnelle d'interdiction d'exercer, conformément aux nouvelles dispositions du Code de commerce.

Dans les quatre autres dossiers, elle a prononcé deux radiations, deux interdictions temporaires d'exercer et un blâme.

Les cinq décisions rendues en 2019 sont publiées sur le site Internet du Haut conseil : [http://h3c.org/discipline\\_decisions\\_H3C.htm](http://h3c.org/discipline_decisions_H3C.htm).

Par ailleurs, en 2019, la formation restreinte du Haut conseil a rendu quatre décisions en matière de contestation d'honoraires.

# + MOT DU PRÉSIDENT DE LA FORMATION RESTREINTE DU HAUT CONSEIL

## JEAN-PIERRE ZANOTO



Trois ans seulement après la mise en place d'une nouvelle procédure en matière de sanction, à la suite de la transposition en droit interne de la directive européenne N° 2014/56/UE par l'ordonnance du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes, « l'activité juridictionnelle » du Haut conseil a été à nouveau perturbée par les modifications apportées par la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises, dite loi Pacte.

En effet, cette loi a, outre le relèvement des seuils pour la désignation obligatoire d'un commissaire aux comptes, supprimé les commissions régionales de discipline qui, au sein des cours d'appel, statuaient en premier ressort sur le contentieux des honoraires opposant le commissaire aux comptes à l'entité et sur les procédures de sanction lorsque la formation spécialisée du Haut conseil avait choisi de les saisir.

La loi Pacte a également supprimé le second passage du dossier de sanction devant la formation spécialisée du Haut conseil au profit d'une transmission directe par le rapporteur général de son rapport définitif à la personne poursuivie et à la formation restreinte (article L. 824-8, al. 3, du Code de commerce).

Depuis l'entrée en vigueur de cette loi, les articles L. 821-1 et L. 823-18-1 du Code de commerce donnent compétence au Haut conseil pour statuer en premier ressort sur les litiges relatifs à la rémunération des commissaires aux comptes.

Par ailleurs, l'article L. 824-10 du même Code, qui s'inscrit dans le chapitre IV intitulé « des sanctions » (section 2 « de la procédure »), prévoit que le Haut conseil statuant en formation restreinte connaît des procédures de sanction engagées à l'encontre des commissaires aux comptes, des contrôleurs des pays tiers mentionnés au I de l'article L. 822-15 et des personnes autres que les commissaires aux comptes visées à l'article L. 824-3.

La formation restreinte du Haut conseil est donc désormais seule compétente pour statuer en matière de sanction et de litiges portant sur les honoraires.

Cela signifie que toutes ces affaires seront dorénavant jugées à Paris au siège du Haut conseil.

En matière de sanction, les modifications procédurales, ci-dessus évoquées, n'entraînent pas, hors les règles gouvernant sa saisine, de changement de la procédure suivie devant la formation restreinte, de sorte qu'elle a pu continuer à fonctionner au cours du second trimestre de l'année écoulée. Ses décisions font toujours l'objet d'un recours de pleine juridiction devant le Conseil d'État, lequel statue en premier et dernier ressort en application de l'article L. 311-4 du Code de justice administrative.

La seule conséquence pour la formation restreinte a été de devoir statuer sur les procédures de sanction dont étaient saisies les commissions régionales de discipline à la date d'entrée en vigueur de la loi Pacte et qui n'étaient pas encore jugées. C'est ainsi que sur les cinq décisions rendues par la formation restreinte en 2019, quatre correspondent à des procédures provenant de commissions régionales de discipline.

L'impact de la réforme a été tout différent en matière de contestation d'honoraires car, jusqu'à l'entrée en vigueur de la loi Pacte, la formation restreinte statuait comme juge d'appel des décisions rendues par les commissions régionales de discipline et ses propres décisions étaient susceptibles d'un pourvoi devant la Cour de cassation.

En supprimant les commissions régionales de discipline, la loi Pacte fait intervenir la formation restreinte en premier ressort, sans pour autant préciser, d'une part, si elle statue en premier et dernier ressort, d'autre part, la juridiction de recours compétente et, enfin, la nature de la voie de recours (appel ou pourvoi en cassation, voire recours de pleine juridiction devant le Conseil d'État). La loi ne contient, par ailleurs, aucune mesure transitoire sur le sort à réserver aux procédures dont étaient saisies les commissions régionales de discipline à la date d'entrée en vigueur de la loi.

Devant l'ensemble de ces incertitudes, et en attendant les précisions que le décret d'application pouvait apporter à ces questions, les procédures nouvelles concernant les litiges d'honoraires ont été enregistrées mais n'ont pas été audiencées. C'est, en tout, 12 procédures qui n'ont pu être fixées au cours du second semestre 2019, le décret ayant été signé seulement le 21 mars 2020 (*J.O.* du 24 mars 2020).

Les conseils des parties ont été avisés de cette difficulté.

Par conséquent, les quatre décisions rendues en cette matière en 2019 représentent seulement l'activité des premiers mois de l'année.

Toutes matières confondues, c'est, au total, neuf décisions qui ont été rendues au cours de l'année 2019 (cinq en matière de sanction et quatre en matière de contestation d'honoraires), soit une de plus qu'en 2018 et deux de plus qu'en 2017.

D'une année sur l'autre, le constat reste sensiblement le même, celui d'une activité « juridictionnelle » limitée.

Malgré ce faible volume d'activité, quelques enseignements peuvent être tirés des décisions rendues :

**1) s'agissant des contestations d'honoraires,** la formation restreinte a rappelé que chaque demande soumise à son examen doit préalablement avoir été présentée au président de la Compagnie régionale des commissaires aux comptes en vue d'une tentative de conciliation. Cette procédure de conciliation, prévue par l'article R. 823-18 du Code de commerce, est un préalable obligatoire dont la méconnaissance entraîne l'irrecevabilité de la demande (décision 2019-02 du 11 juillet 2019). Cette démarche est parfois perdue de vue par les parties lorsque, après avoir saisi le président de la Compagnie régionale des commissaires aux comptes sur une demande principale, elles élargissent leurs demandes devant la formation restreinte. Le décret du 21 mars 2020 ne remet pas en cause cette démarche préalable obligatoire ;

**2) à propos des procédures de sanctions,** la formation restreinte a, une nouvelle fois, appliqué la jurisprudence du Conseil constitutionnel et du Conseil d'État qui admet le cumul des sanctions pénales et disciplinaires, celles-ci étant de nature différente, ainsi que le cumul de plusieurs sanctions administratives. Dans la même décision, elle a également rappelé que la Cour européenne des droits de l'homme juge régulièrement que le contentieux disciplinaire, sauf en matière militaire et pénitentiaire, n'est pas une procédure pénale au sens de l'article 4 du protocole n° 7, dans la mesure où il s'agit de sanctions qui ont pour objectif de protéger l'intérêt collectif d'une profession. En l'espèce, les sanctions encourues par le commissaire aux comptes poursuivi étaient celles antérieures à la réforme de l'audit de 2016 (Décision n° 2019-08 du 19 décembre 2019).

Toujours dans la même décision, la formation restreinte a précisé son analyse du point de départ du délai de la prescription lorsque la durée de ce délai est réduite par une loi qui ne comporte pas de disposition spécifique relative à son entrée en vigueur. Appliquant une jurisprudence du Conseil d'État dégagée à propos d'une action disciplinaire engagée contre un militaire, elle a considéré que la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016, qui a réduit de dix à six ans le délai de la prescription de l'action disciplinaire concernant les commissaires aux comptes, faute de contenir des dispositions spécifiques relatives à son entrée en vigueur, était immédiatement applicable aux procédures en cours mais n'avait pas pour effet de remettre en cause les actes interruptifs accomplis sous l'empire de la loi ancienne (Décision n° 2019-08 du 19 décembre 2019).

Il est acquis, en effet, que les lois relatives à la prescription s'appliquent immédiatement aux procédures en cours lorsque les prescriptions ne sont pas acquises. C'est, au demeurant, la même règle qui prévaut en droit pénal selon les termes de l'article 112-2 (4°) du Code pénal qui ne distinguent pas selon qu'elles sont plus ou moins sévères.

Mais l'imédiateté d'application ne signifie pas la rétroactivité des effets.

Sur ce point, un parallèle peut être fait avec l'article 112-4 du Code pénal qui prévoit que *« l'application immédiate de la loi nouvelle est sans effet sur la validité des actes accomplis conformément à la loi ancienne »*.

Et l'article 4 de la loi n° 2017-242 du 27 février 2017 portant réforme de la prescription pénale précise que cette réforme *« ne peut pas avoir pour effet de prescrire les infractions qui, au moment de son entrée en vigueur, avaient valablement donné lieu à la mise en mouvement ou à l'exercice de l'action publique à une date à laquelle, en vertu des dispositions législatives alors applicables et conformément à leur interprétation jurisprudentielle, la prescription n'était pas acquise »*.

Ainsi, la loi du 9 décembre 2016, qui a réduit le délai de la prescription de l'action disciplinaire concernant les commissaires aux comptes, n'a pas eu pour effet de remettre en cause les actes interruptifs accomplis sous l'empire de la loi ancienne. Dans le cas soumis à la formation restreinte, la saisine, le 25 août 2015, du ministère public par un président d'une compagnie régionale de commissaires aux comptes afin que des poursuites disciplinaires fussent engagées, analysée comme constituant un acte interruptif, permettait donc de remonter dix ans en arrière et de prendre en considération tous les faits postérieurs au 25 août 2005.

La jurisprudence de la chambre criminelle de la Cour de cassation est dans le même sens (Crim., 25 fév. 1988, pourvoi n° 87-82.625, Bull. crim. 1988 n° 99; Crim., 29 avr. 1997, pourvoi n° 95-82.669, Bull. crim. 1997, n° 155).

---

### DÉCISION DE LA FORMATION RESTREINTE DU H3C DU 11 JUILLET 2019 N° 2019-03

Par décision du 11 juillet 2019, la formation restreinte du H3C a prononcé à l'encontre d'un commissaire aux comptes une interdiction temporaire d'exercer des missions de commissaire aux comptes pour une durée de deux ans, pour avoir, pendant six ans, commis une négligence grave en ne respectant pas ses obligations déclaratives en matière de paiement des cotisations professionnelles et de suivi de formation professionnelle.

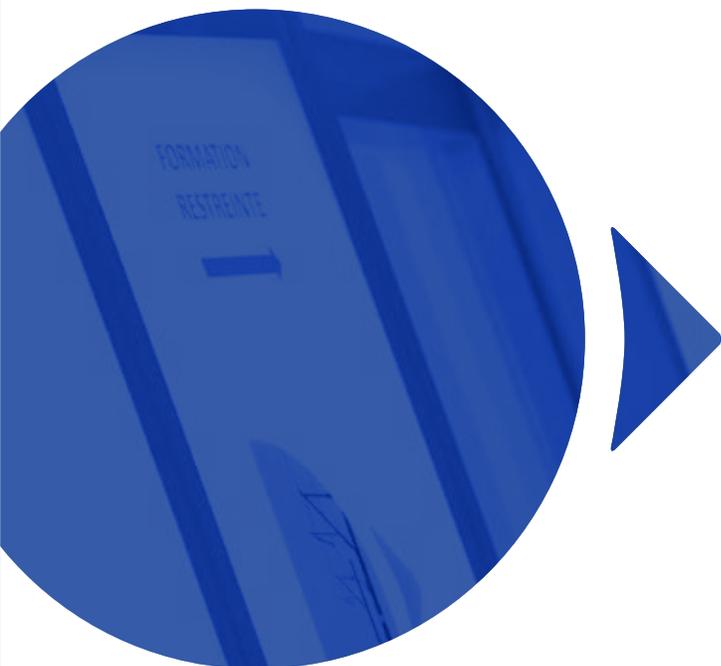
Il s'agit d'un dossier dans lequel, après 18 ans d'inscription, un commissaire aux comptes avait été omis pour non-paiement de ses cotisations professionnelles, mais avait ignoré cette décision d'omission qui ne lui avait pas été correctement notifiée, et avait continué à exercer la profession sans faire de déclaration annuelle d'activité, sans payer ses cotisations professionnelles, et sans suivre de formation professionnelle.

Pour retenir la faute disciplinaire constituée par une négligence grave, la formation restreinte a considéré : « *qu'il ne peut être sérieusement soutenu que le fait d'exercer pendant cinq ans le commissariat aux comptes sans mettre à jour ses connaissances et sans procéder aux déclarations annuelles d'activité constitue une simple négligence professionnelle ; [...] ; qu'au regard du caractère essentiel de ces obligations pour un professionnel appartenant à une profession réglementée, les faits reprochés à M. [X] sont constitutifs d'une négligence grave, peu important le faible nombre de mandats exercés au cours de la période retenue par la prévention et l'absence de plainte de la part des clients* ».

La formation restreinte du H3C a rappelé « *que la faute disciplinaire n'exige[ait] pas, pour être constituée, la preuve d'une intention de transgresser la loi* ».

Sur la sanction, la formation restreinte du H3C a pris en compte la réitération de la négligence grave sur une période de cinq ans, le fait que le commissaire aux comptes concerné avait déjà manqué à son obligation de paiement des cotisations professionnelles courant 2005, mais aussi les dysfonctionnements liés à la notification de décision d'omission en janvier 2006 et le comportement du mis en cause qui a collaboré à l'enquête et toujours répondu aux convocations qui lui étaient adressées.

La décision n'a pas fait l'objet d'un recours et est aujourd'hui définitive.



## DÉCISION DE LA FORMATION RESTREINTE DU H3C DU 10 OCTOBRE 2019 N° 2019-07

Par décision du 10 octobre 2019, la formation restreinte du H3C a prononcé l'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pour une durée de deux ans à l'encontre d'un commissaire aux comptes, (i) pour n'avoir pas exercé sa mission conformément aux normes d'exercice professionnel, tel qu'il ressort des constats des contrôles périodiques effectués en 2012 et 2014, qui portaient notamment sur l'organisation de son cabinet et sur ses diligences effectuées pour la certification des comptes d'une société au titre de la clôture 2011 et de deux sociétés au titre de la clôture 2013, et (ii) pour n'avoir pas respecté son obligation en matière de formation professionnelle en 2012.

Ces éléments avaient donné lieu à la saisine du rapporteur général du H3C, dont les conclusions de l'enquête avaient confirmé les constats faits lors du contrôle.

Après avoir rappelé que le mis en cause avait fait l'objet de deux contrôles périodiques, en 2012 et 2014, la formation restreinte du H3C a relevé les insuffisances professionnelles répétées du commissaire aux comptes qui ne formalisait pas les travaux réalisés dans le cadre des mandats de commissaire aux comptes dont il était titulaire, en énonçant que : *« les contrôleurs ont relevé, dans trois dossiers, l'absence de conclusions et de synthèses sans lesquelles il ne leur est pas possible de conclure sur la cohérence entre les travaux réalisés et l'opinion émise par le commissaire aux comptes dans ses rapports sur les comptes annuels ; qu'en l'absence de documentation des dossiers de travail, il est impossible lors des contrôles qualité d'évaluer les diligences mises en œuvre par le commissaire aux comptes ».*

Sur ces points, elle a rappelé *« que les normes d'exercice professionnel, prises pour assurer la qualité de l'audit, s'imposent à tout commissaire aux comptes quel que soit le nombre de mandats dont il est titulaire et la taille des entités auditées ».*

Elle a relevé par ailleurs que les recommandations faites à la suite du premier contrôle, réalisé en 2012, n'avaient pas été suivies d'effet ou l'avaient été de manière partielle.

Elle a considéré que *« l'ensemble de ces manquements professionnels [relevés par les contrôleurs] sont incontestables »* et a constaté qu'ils n'étaient pas véritablement contestés par le commissaire aux comptes, qui n'avait formulé aucune observation à la suite des deux contrôles périodiques et de la notification de griefs.

Sur la sanction, la formation restreinte du H3C a pris en compte l'absence d'antécédents disciplinaires, mais aussi :

- \* après avoir rappelé *« que les obligations d'application des normes d'exercice professionnel et de mise à jour régulière de ses connaissances, constituent des garanties de la qualité de l'audit attendue par les entités et les investisseurs, surtout dans un contexte de profonde évolution de l'environnement économique et financier »*, l'absence de mise en œuvre par le mis en cause des recommandations formulées à l'issue du premier contrôle et ;
- \* l'absence de réaction du commissaire aux comptes tout au long des contrôles et de l'enquête, manifestant ainsi une certaine indifférence à la procédure engagée contre lui.

La décision n'a pas fait l'objet d'un recours et est aujourd'hui définitive.

### DÉCISION DE LA FORMATION RESTREINTE DU H3C DU 10 OCTOBRE 2019 N° 2019-05

Par décision du 10 octobre 2019, la formation restreinte du H3C a prononcé à l'encontre d'un commissaire aux comptes (i) une interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pour une durée d'un an, pour ne pas avoir respecté ses obligations en matière de formation professionnelle depuis 2010 et (ii) une sanction pécuniaire de 2 000 euros, pour ne pas avoir respecté le quota d'heures de formation annuelles en 2016.

Au regard des éléments du dossier et des déclarations de l'intéressé, la formation restreinte du H3C a considéré que le commissaire aux comptes n'avait pas respecté ses obligations déclaratives en 2010 et 2013, ainsi que les quotas d'heures triennales et annuelles pour les autres années.

Elle a relevé « *que l'intéressé a[vait] reconnu les faits devant le Rapporteur général, mais n'a[vait] pas jugé utile de les expliquer devant [elle] en comparaisant ou en se faisant représenter ou en lui écrivant* » et a conclu que ces agissements constituaient une faute disciplinaire.

Sur la sanction, la formation restreinte du H3C a souligné que la qualité de l'audit « *implique que tout commissaire aux comptes possède de bonnes connaissances théoriques et pratiques et veille à les maintenir à un niveau élevé, notamment par la mise à jour régulière de ses connaissances et la participation à des actions de formation* ».

Elle a pris en compte :

\* la persistance du commissaire aux comptes pendant six années à ne pas satisfaire à ses obligations, ce dernier ayant indiqué avoir été guidé par un choix purement économique au regard du coût des formations et des revenus rapportés par ses mandats de commissariat aux comptes, et ce, malgré le contrôle périodique dont il avait fait l'objet en 2013 qui avait relevé cette défaillance, et les nombreux courriers qui s'en étaient suivis entre lui et sa CRCC;

\* et le fait que les engagements d'amélioration pris devant le rapporteur général du H3C n'avaient pas été respectés, soulignant que le mis en cause semblait ainsi « persister dans son refus de se former ».

Elle a tenu compte néanmoins du fait que le commissaire aux comptes ne faisait pas l'objet de renseignements défavorables et n'avait pas déjà été sanctionné disciplinairement.

La décision n'a pas fait l'objet d'un recours et est aujourd'hui définitive.

### DÉCISION DE LA FORMATION RESTREINTE DU H3C DU 10 OCTOBRE 2019 N° 2019-06

Par décision du 10 octobre 2019, la formation restreinte du H3C a prononcé la radiation disciplinaire de la liste des commissaires aux comptes de deux commissaires aux comptes, personne physique et personne morale, pour s'être opposés, en 2017, au contrôle périodique de leur activité professionnelle.

La formation restreinte du H3C a ainsi confirmé sa jurisprudence selon laquelle un commissaire aux comptes peut être poursuivi pour obstacle au contrôle en se fondant sur la violation des textes organisant les modalités d'un contrôle et les pouvoirs des contrôleurs.

Après avoir rappelé les nombreuses tentatives infructueuses de la CRCC pour organiser le contrôle d'activité en 2017, la formation restreinte du H3C en a déduit que les faits « *mettent nettement en évidence la volonté [des mises en cause] de ne pas adresser à la [CRCC] dont elles dépendent le questionnaire d'informations préalables qui leur a[vait] été envoyé en vue de la mise en œuvre du contrôle de leur activité professionnelle* », et elle a considéré que leur attitude « *s'assimile à une volonté délibérée de faire obstacle à la mission de surveillance de l'exercice de la profession par le régulateur de la profession de commissaire aux comptes* ».

Elle a rappelé la nécessité des contrôles périodiques de l'activité des commissaires aux comptes, qui permettent de « s'assurer de la qualité de l'audit et de l'indépendance de l'auditeur, lesquelles garantissent la confiance des actionnaires et des partenaires économiques dans les comptes et l'information financière publiés par les entités auditées ».

Sur la sanction, la formation restreinte du H3C a souligné l'importance de la mission de surveillance de l'exercice de la profession de commissaire aux comptes dévolue au H3C, « *mission essentielle pour s'assurer de la qualité des prestations effectuées par ces professionnels et de leur indépendance* » et l'attitude délibérée des personnes poursuivies empêchant tout contrôle, qui « *porte atteinte au contrôle et à l'image de la profession* ».

Elle a ajouté que par le refus du contrôle périodique de leur activité professionnelle et l'absence d'explication de ce refus, les personnes mises en cause se sont placées en dehors de la profession.

La décision n'a pas fait l'objet d'un recours et est aujourd'hui définitive.

### **DÉCISION DE LA FORMATION RESTREINTE DU H3C DU 19 DÉCEMBRE 2019 N° 2019-08**

Par décision du 19 décembre 2019, la formation restreinte du H3C a prononcé à l'encontre d'un commissaire aux comptes un blâme et une inéligibilité aux organismes professionnels pendant cinq ans, pour avoir, à la suite de quatre contrôles fiscaux, violé les articles 2, 3, 7 et 15 du Code de déontologie, relatifs aux obligations d'honneur, de probité, de compétence et d'organisation du commissaire aux comptes.

Sur la prescription de l'action de poursuite : la formation restreinte, revenant en partie sur sa jurisprudence antérieure a retenu qu'« *il est de jurisprudence établie que lorsqu'une loi nouvelle abrège, sans comporter de disposition spécifique relative à son entrée en vigueur, un délai de prescription d'une action disciplinaire, le nouveau délai est immédiatement applicable aux procédures en cours mais ne peut, sauf à revêtir un*

*caractère rétroactif, courir qu'à compter de l'entrée en vigueur de la loi nouvelle [...]; qu'il s'ensuit que l'entrée en vigueur de la loi du 9 décembre 2016, qui ne comporte aucune disposition spécifique relative à son entrée en vigueur, n'a pas eu pour effet de remettre en cause les actes interruptifs accomplis sous l'empire de la loi ancienne, notamment celui constitué par la saisine, le 25 août 2015 du ministère public par le président de la CRCC de Besançon [...]* ».

Sur le fond, la formation restreinte a repris les trois derniers contrôles fiscaux qui ont concerné tant la société d'expertise comptable que l'activité de commissaire aux comptes du mis en cause et ses revenus personnels, en relevant qu'il lui est reproché :

- \* des minations de TVA pour 2006 et 2009;
- \* l'imputation, en 2009, dans la comptabilité d'une SCI dont il était le gérant, d'une dépense personnelle;
- \* l'omission de déclaration de recettes pour les revenus de 2011 relevant des bénéficiaires non commerciaux, et la déduction, la même année et pour ces mêmes revenus, de charges constatées d'avance.

Elle a retenu que la matérialité de faits était établie par les constats réalisés à l'occasion des contrôles fiscaux et les décisions subséquentes des tribunaux administratifs, et relevé que le mis en cause ne contestait pas les faits, évoquant des erreurs anciennes avec un impact limité sur le bénéfice imposable.

Elle a rappelé que la faute disciplinaire existe en dehors de toute intention de la commettre et qu'en vertu des articles 2, 3, 7 et 15 du Code de déontologie, le commissaire aux comptes doit se conformer aux lois et règlement, exercer sa profession avec honnêteté et droiture et s'abstenir, en toute circonstance, de tout agissement contraire à l'honneur et à la probité, maintenir un niveau élevé de compétence et organiser sa structure d'exercice professionnelle de manière à être en conformité avec les exigences légales et réglementaires.

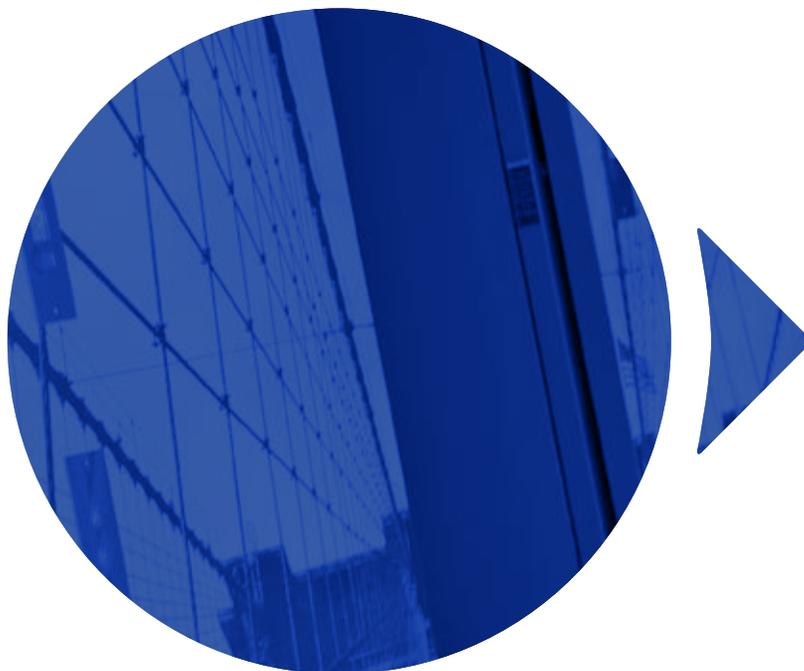
Sur le principe du *non bis in idem*, la formation restreinte, s'appuyant sur une jurisprudence du Conseil d'État, considère que les sanctions pénales et disciplinaires sont de natures différentes et peuvent se cumuler, que la règle du *non bis in idem* ne s'oppose pas à ce que plusieurs sanctions administratives soient prononcées, et que, au regard de la date des faits poursuivis, le contentieux disciplinaire relève de la matière civile et n'est pas une procédure pénale, les sanctions ayant pour objectif de protéger l'intérêt collectif d'une profession et ne se confondant pas avec une peine d'emprisonnement ou d'amende.

Elle en a déduit que l'interdiction d'exercice prononcée par la Chambre nationale de discipline des experts-comptables ne s'opposait pas à ce qu'une sanction soit prononcée par la formation restreinte.

Sur la sanction, la formation restreinte a retenu la répétition des faits entre 2006 et 2011 et la qualité professionnelle du chiffre du commissaire aux comptes, mais elle a également pris en compte l'ancienneté des faits et le caractère relatif de leur gravité, ainsi que l'absence d'élément défavorable depuis 2011.

La décision n'a pas fait l'objet d'un recours et est aujourd'hui définitive.

Ces décisions sont publiées sur le site internet du Haut conseil : [http://www.h3c.org/procedure\\_disciplinaire.htm](http://www.h3c.org/procedure_disciplinaire.htm).



### 3. LES DÉCISIONS DE LA COMMISSION RÉGIONALE DE DISCIPLINE DE PARIS

En 2018, il restait un dossier qui avait fait l'objet d'une citation directe devant la commission régionale de discipline (CRD) de Paris sans que l'audience ait pu se tenir avant l'entrée en vigueur de l'ordonnance du 17 mars 2016. Ce dossier était relatif à des atteintes à l'indépendance d'un commissaire aux comptes et une situation d'incompatibilité relevée par la citation de l'avocat général. L'audience de la commission régionale de discipline de Paris s'est tenue en décembre 2018 et la décision a été rendue le 18 février 2019.

De même, deux dossiers relatifs à des suites de contrôles périodiques insatisfaisants et renvoyés en 2018 par la formation statuant sur les cas individuels du Haut conseil devant la commission régionale de discipline de Paris avaient été audenciés en décembre 2018. Les décisions ont été rendues le 18 février 2019.

Les dossiers qui ont fait l'objet d'une décision de sanction administrative par la commission régionale de discipline de Paris en 2019 portaient sur des affaires initiées sous l'empire de l'ancienne législation.

Les manquements notifiés et les sanctions encourues devaient s'analyser au regard des dispositions applicables à l'époque des faits sans que les commissaires aux comptes sanctionnés en 2019 ne puissent faire l'objet des nouvelles sanctions pécuniaires :

- \* dans l'un des trois dossiers, la CRD de Paris a prononcé une radiation disciplinaire ;
- \* dans les deux autres dossiers, elle a prononcé, dans l'un, une interdiction d'exercer pour deux ans, dont un an et trois mois avec sursis à l'encontre du mis en cause et, dans l'autre, une interdiction d'exercer d'un an à l'encontre du mis en cause et un blâme à l'encontre de l'autre.

Ces décisions sont publiées sur le site internet du Haut conseil : [http://h3c.org/discipline\\_decisions\\_CRD.htm](http://h3c.org/discipline_decisions_CRD.htm).

#### **DÉCISION DE LA CRD DE PARIS DU 18 FÉVRIER 2019 N° 6/2019**

Par décision du 18 février 2019, la CRD de Paris a prononcé l'interdiction d'exercer la profession de commissaire aux comptes pour une durée de deux ans, dont un an et trois mois avec sursis, à l'encontre d'un commissaire aux comptes, pour avoir conclu un acte de nature à porter atteinte à son indépendance et s'être trouvé dans une situation d'incompatibilité générale, susceptible de générer un conflit d'intérêts, de compromettre son indépendance à l'égard de l'entité dont il était le commissaire aux comptes depuis 2006, et d'être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de sa mission.

À titre liminaire, la CRD rappelle que le mis en cause avait créé avec son épouse une société avec pour objet social la location de wagons, société qui avait acquis deux wagons de train pour plus de 200 K€, et donné mandat à l'entité, dont il était le commissaire aux comptes, de les exploiter pour son compte.

Sur l'incompatibilité de la fonction de commissaire aux comptes avec une activité commerciale : la CRD a rappelé l'incompatibilité générale posée par l'article L. 822-10 3° du Code de commerce applicable à l'époque des faits ainsi que l'avis du H3C en date du 7 juillet 2009 concernant la qualification d'activité commerciale de certains agissements de commissaires aux comptes, pour considérer qu'en l'espèce, « *Compte tenu du caractère occasionnel et non répétitif de l'activité commerciale, il convient de ne pas retenir ce grief* ».

Sur l'existence d'un lien professionnel prohibé entre le commissaire aux comptes et l'entité auditée : la CRD a rappelé la définition des liens professionnels donnée par l'article 29.I du Code de déontologie, et a précisé que la notion d'opérations courantes s'appréciait, non pas au regard de l'activité de chacun des deux contractants, mais seulement au regard de l'entité dont les comptes étaient certifiés.

La CRD ayant constaté « *que les opérations incriminées [étaient] des opérations courantes [...] qui apparaiss[aient] avoir été conclues aux conditions habituelles du marché* », elle a écarté ce grief.

Sur l'incompatibilité générale due à l'existence d'une situation susceptible de placer le commissaire aux comptes en conflit d'intérêts et de compromettre son indépendance en apparence : la citation reprochait au commissaire aux comptes de s'être trouvé « *dans une situation où les opérations commerciales réalisées par la société [Y] pour le compte de ses investisseurs (dont M. [X]) entraînent des situations de perte ou d'apparence de perte d'indépendance, voire de conflits d'intérêts avec la mission d'opinion sur la régularité et la sincérité des comptes visée à l'article L. 823-9 du Code de commerce* », en violation de l'article L. 822-10 1° du Code de commerce et des dispositions des articles 5 et 6 du Code de déontologie, relatives à l'indépendance et au conflit d'intérêts du commissaire aux comptes, dans leur version applicable à l'époque des faits.

La CRD relève que le rapporteur général soulignait :

- \* qu'en tant que bénéficiaire effectif de la société qu'il avait fondée, le commissaire aux comptes était directement intéressé par la rentabilité de ces wagons et par le fait que les créances de loyers détenues par l'entité, qu'il auditaient pour son compte, soient effectivement payées ;
- \* c'était bien lui, tout comme les autres propriétaires des wagons, parmi lesquels le président de l'entité ainsi que plusieurs de ses administrateurs, qui supportait le risque d'impayé du locataire final ;

Ainsi, le mis en cause n'avait pas intérêt à ce que l'entité qu'il auditaient considère que son partenaire commercial qui mettait les wagons en location ou le locataire final soit insolvable et que les créances de loyers soient irrécouvrables, puisque dans ce cas, il aurait dû, indirectement, supporter les pertes liées aux loyers impayés.

Si en l'espèce, comme le souligne la CRD, le rapporteur général ne disposait pas des éléments permettant de considérer qu'il était face à une « situation avérée de conflits d'intérêts », elle a considéré que la situation d'atteinte à l'apparence d'indépendance, constituant une situation d'incompatibilité générale, était établie, en relevant que : « *en confiant la rentabilité de son investissement patrimonial à une société dont il certifie les comptes, tout en acceptant de supporter les impayés des loyers facturés par cette dernière à ses partenaires commerciaux, M. [X] a conclu un acte de nature à porter atteinte à son indépendance et s'était trouvé [dans une situation d'incompatibilité générale,] susceptible de générer un conflit d'intérêts et de compromettre son indépendance à l'égard de la société [Y] et en tous cas d'être perçue comme tel* », en violation des articles L. 822-10 1° du Code de commerce, 5 et 6 du Code de déontologie dans leur version applicable à l'époque des faits.

Or, elle rappelle que « *l'indépendance du commissaire aux comptes est de l'essence même de sa mission et c'est cette indépendance affichée et apparente qui justifie que le commissaire aux comptes soit considéré comme un tiers de confiance* ».

En conséquence, elle a estimé qu'en laissant planer un doute sur son indépendance, le commissaire aux comptes avait gravement manqué à ses obligations déontologiques.

Sur la certification sans réserve d'immobilisations injustifiées ou douteuses : la CRD observe que la citation du ministère public ne précise ni la loi, ni le règlement, ni la norme d'exercice professionnel ni même l'article du Code de déontologie qui n'aurait pas été respecté et dont la violation aurait été constitutive d'une faute disciplinaire par le mis en cause, pour rejeter le grief.

Sur la sanction : la CRD insiste sur la particulière gravité de la faute commise par le commissaire aux comptes en rappelant que l'indépendance « *est au cœur de sa mission et [...] est nécessaire pour induire une confiance dans les comptes audités que les tiers sont en droit d'attendre. Il s'ensuit qu'un manquement à l'obligation d'indépendance constitue une faute d'une particulière gravité* », mais relève également que la situation litigieuse a pris fin.

La décision n'a pas fait l'objet d'un recours et est aujourd'hui définitive.

### **DÉCISION DE LA CRD DE PARIS DU 18 FÉVRIER 2019 N° 5/2019**

Par décision du 18 février 2019, la CRD de Paris a prononcé la radiation disciplinaire d'un commissaire aux comptes, (i) pour n'avoir pas exercé sa mission conformément aux normes d'exercice professionnel, tel qu'il ressort des constats du contrôle périodique effectué en 2014, qui portait notamment sur l'organisation de son cabinet et sur ses diligences effectuées pour la certification des comptes de trois sociétés, au titre de la clôture 2013, et (ii) pour n'avoir pas effectué de formation professionnelle suffisante, pendant la période 2011-2016.

Ces éléments avaient donné lieu à la saisine du rapporteur général du H3C, dont les conclusions de l'enquête avaient confirmé les constats faits lors du contrôle.

Sur le non-respect des normes d'exercice professionnel : pour considérer que le commissaire aux comptes avait manqué à ses obligations résultant de l'article L. 821-13 alinéas 1 et 2 du Code de commerce et de l'article 14 du Code de déontologie, dans leur version applicable à l'époque des faits, la CRD a repris tout d'abord les constats du rapport de contrôle périodique de 2014, relevés dans le rapport final du rapporteur général, qui constataient de nombreux manquements importants aux normes d'exercice professionnel.

Elle note également que le contrôleur constatait l'insuffisance de la documentation des travaux et de l'information financière ainsi que l'absence de note de synthèse générale.

La CRD a rappelé qu'il résultait du rapport de contrôle que ces lacunes avaient abouti à l'émission par le commissaire aux comptes d'opinions non étayées dans le cadre de la certification des comptes de deux des trois mandats revus lors de ce contrôle.

Elle a relevé que le mis en cause avait lui-même reconnu ne pas satisfaire aux normes d'exercice professionnel à l'issue du contrôle périodique, et qu'il n'avait pas contesté les manquements qui lui avaient été notifiés par le rapporteur général, mais qu'il soutenait respecter aujourd'hui son référentiel normatif. Elle a néanmoins considéré que les manquements notifiés étaient caractérisés à l'époque des faits.

Sur les obligations de formation professionnelle : la CRD a souligné qu'aucune déclaration de formation n'avait été effectuée pour la période 2011-2016, ce que le mis en cause avait confirmé tout en indiquant avoir suivi une formation d'une seule journée pour la période 2014-2016.

Sur la sanction : la CRD a pris en compte les « *violations graves commises par M. [X] des normes d'exercice professionnel peu compatibles avec l'exercice de la profession réglementée de commissaire aux comptes* » et le fait qu'il n'était pas à jour de ses cotisations professionnelles.

La décision n'a pas fait l'objet d'un recours et est aujourd'hui définitive.

## DÉCISION DE LA CRD DE PARIS DU 18 FÉVRIER 2019 N° 2/2019

Par décision du 18 février 2019, la CRD de Paris a respectivement prononcé à l'encontre des commissaires aux comptes poursuivis une interdiction temporaire d'exercer des missions de commissariat aux comptes pour une durée d'une année avec sursis et un blâme, (i) pour n'avoir pas exercé leur mission de commissaire aux comptes conformément aux normes d'exercice professionnel, tel qu'il ressort des constats du contrôle périodique effectué en 2014, et (ii) pour n'avoir pas, tous deux, effectué de formation professionnelle suffisante, pendant la période 2011-2016.

Ces éléments avaient donné lieu à la saisine du rapporteur général du H3C, dont les conclusions de l'enquête avaient confirmé les constats faits lors du contrôle. La CRD a retenu les griefs arrêtés par la formation statuant sur les cas individuels et notifiés par le rapporteur général dans sa notification de griefs.

Sur le non-respect des normes d'exercice professionnel : pour considérer que les commissaires aux comptes n'ont « *pas exercé leur mission conformément aux normes d'exercice professionnel* » et qu'ils ont « *manqué à leurs obligations résultant des articles L. 821-13 alinéas 1 et 2 du Code de commerce et 14 du Code de déontologie* », la CRD a pris en compte les nombreuses défaillances relevées par le rapport de contrôle périodique de 2014 dans le cadre de la revue de trois mandats et reprises dans le rapport final du rapporteur général.

Elle a indiqué que ces lacunes ont abouti à l'émission par d'opinions non étayées dans le cadre de la certification des comptes des trois mandats revus lors du contrôle.

Elle a relevé que l'un des commissaires aux comptes n'a pas formé d'observations sur les constats effectués par les contrôleurs, et qu'il a précisé que des améliorations avaient été apportées depuis pour la plupart des carences constatées, excepté pour celle relative à la démarche d'audit.

Par ailleurs, elle a constaté que le deuxième commissaire aux comptes avait contesté les conclusions du contrôleur qu'il estimait non étayées, affirmant avoir correctement effectué ses diligences malgré le peu d'importance qu'il attachait au formalisme, mais a considéré que « *le simple fait [...] de ne pas avoir formalisé et mis en œuvre les diligences prévues étant à lui seul caractéristique de l'absence d'application par celui-ci du référentiel normatif dans le cadre duquel il était censé exercer sa mission* ».

Sur les obligations de formation professionnelle : la CRD a considéré que les commissaires aux comptes n'avaient pas respecté les volumes de formation professionnelle minimum annuels et trisannuels, et avaient en conséquence commis un manquement pour la période 2011-2016.

Sur les sanctions prononcées : la CRD a pris en compte les « *violations par MM. [X et Y] des normes d'exercice professionnel, peu compatibles avec l'exercice de la profession réglementée de commissaire aux comptes, de la gravité des manquements [...] eu égard aux risques consécutifs à l'absence de formalisme, notamment pour les tiers et les partenaires qui se fient aux états financiers certifiés par les commissaires aux comptes* » mais aussi, pour l'un, les graves difficultés rencontrées par celui-ci, son âge et sa demande de retrait de liste à venir, et pour l'autre, la date des faits reprochés, qui se sont déroulés uniquement en 2013, la première année où il a commencé l'exercice de son activité de commissaire aux comptes, et les améliorations constatées depuis lors.

La décision n'a pas fait l'objet d'un recours et est aujourd'hui définitive.

## LES RECOURS FORMÉS À L'ENCONTRE DES DÉCISIONS DE SANCTIONS

En 2019, aucun recours n'a été formé contre les décisions de sanction prononcées par la formation restreinte du H3C ou par la commission régionale de discipline de Paris.

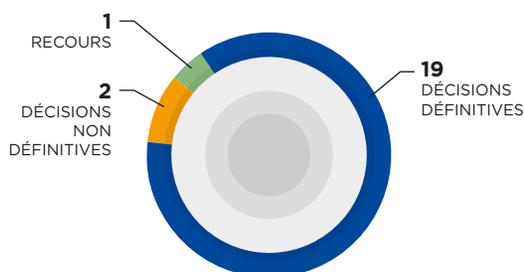


### LES DÉCISIONS DE SANCTION

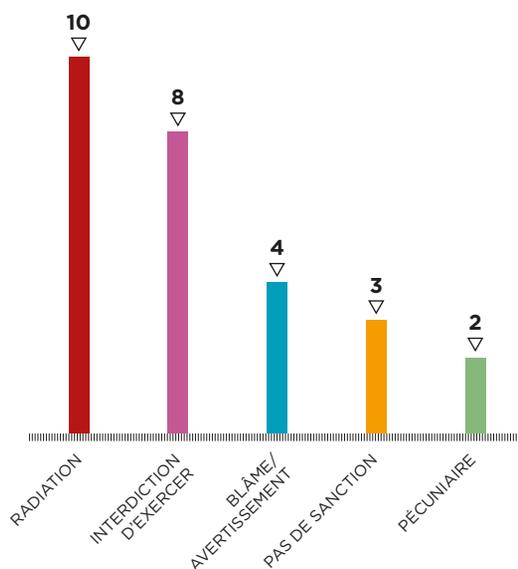
Depuis l'entrée en vigueur de la réforme européenne de l'audit, 22 décisions de sanction ont été prononcées par la formation restreinte du H3C et les commissions régionales de discipline. Une seule décision a fait l'objet d'un recours devant le Conseil d'État.

Le recours formé en 2018, devant le Conseil d'État par un mis en cause à l'encontre de décision de la formation restreinte du Haut conseil du 20 septembre 2018, est toujours en cours.

#### DÉCISIONS DE SANCTION PRONONCÉES DEPUIS LE 17 JUIN 2016



#### TYPOLOGIE DES DÉCISIONS PRISES DEPUIS LE 17 JUIN 2016 À L'ENCONTRE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES POURSUIVIS





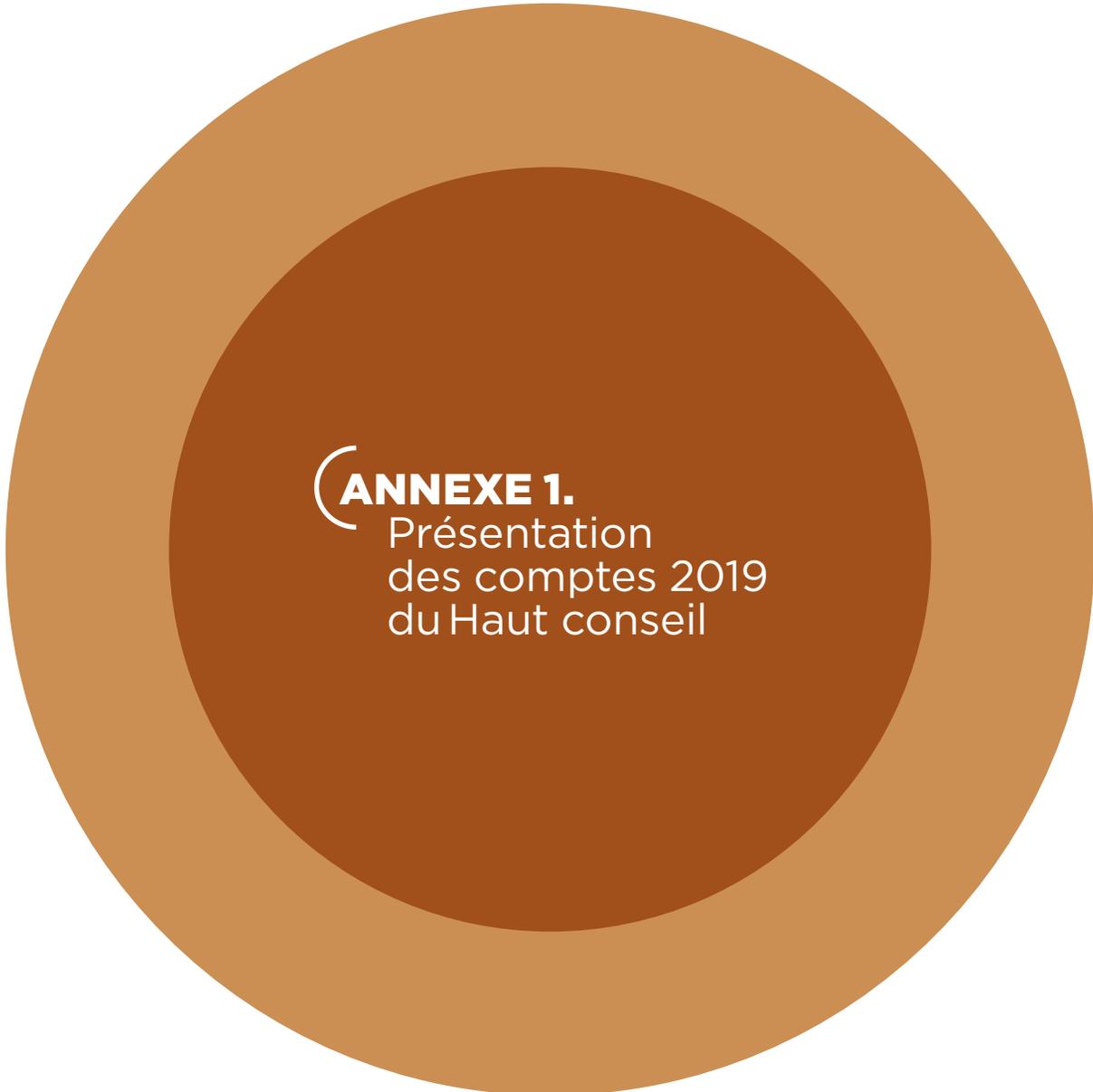
# A

## Annexes

## Annexes

---

- p. 144 ANNEXE 1.  
Présentation des comptes 2019 du Haut conseil
- p. 154 ANNEXE 2.  
Rapport du H3C relatif au suivi du marché du contrôle légal des comptes
- p. 179 ANNEXE 3.  
Lettre du CEAOB du 3 juin 2019 relative à la stratégie 2020/2023 et au plan de travail 2020/2021 de l'IAASB
- p. 184 ANNEXE 4.  
Lettre du 1<sup>er</sup> juillet 2019 du CEAOB à l'IAASB relative aux normes ISQM 1, ISQM 2 et ISA 220
- p. 194 ANNEXE 5.  
Lettre du 25 septembre 2019 du CEAOB à l'IAASB relative à l'audit des entités moins complexes
- p. 198 ANNEXE 6.  
Lignes directrices du CEAOB concernant les diligences à mettre en œuvre par les contrôleurs légaux sur les comptes établis au nouveau format « ESEF »
- p. 206 ANNEXE 7.  
Lettre de l'IFIAR du 4 juin 2019 relative à la stratégie 2020/2023 et au plan de travail 2020/2021 de l'IAASB
- p. 211 ANNEXE 8.  
Lettre du 1<sup>er</sup> juillet 2019 de l'IFIAR à l'IAASB relative aux normes ISQM 1, ISQM 2 et ISA 220
- p. 220 ANNEXE 9.  
Lettre du 30 septembre 2019 de l'IFIAR à l'IAASB relative à l'audit des entités moins complexes
- p. 225 ANNEXE 10.  
Présentation des contrôles



**ANNEXE 1.**  
Présentation  
des comptes 2019  
du Haut conseil



**BILAN DU HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES**  
(montants en €)

	31 DÉCEMBRE 2019		31 DÉCEMBRE 2018	
	Brut	Amortissements Provisions	Net	Net
* Immobilisations incorporelles	885 314	581 850	303 464	242 463
* Immobilisations corporelles	662 140	211 139	451 001	517 538
* Immobilisations financières	190 128	0	190 128	189 818
<b>TOTAL ACTIF IMMOBILISÉ</b>	<b>1 737 582</b>	<b>792 989</b>	<b>944 593</b>	<b>949 819</b>
* Créances clients et comptes rattachés	148 550	0	148 550	2 248 996
* Autres créances	1 500 922	0	1 500 922	57 047
* Autres titres	10 755	0	10 755	270 330
* Disponibilités	10 703 854	0	10 703 854	12 057 581
<b>TOTAL ACTIF CIRCULANT</b>	<b>12 364 081</b>	<b>0</b>	<b>12 364 081</b>	<b>14 633 954</b>
<b>CHARGES CONSTATÉES D'AVANCE</b>	<b>326 759</b>	<b>0</b>	<b>326 759</b>	<b>251 728</b>
<b>TOTAL ACTIF</b>	<b>14 428 422</b>	<b>792 989</b>	<b>13 635 433</b>	<b>15 835 501</b>
* Réserves			12 819 222	10 828 727
* Report à nouveau			0	- 191 160
* Résultat de l'exercice			- 1 513 455	2 181 655
<b>CAPITAUX PROPRES</b>			<b>11 305 767</b>	<b>12 819 222</b>
<b>PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES</b>			<b>106 523</b>	<b>89 967</b>
* Dettes fournisseurs et comptes rattachés			1 125 955	1 946 763
* Dettes fiscales et sociales			1 042 226	918 059
* Dettes sur immobilisations et comptes rattachés			54 962	22 313
* Autres dettes			0	39 177
<b>TOTAL PASSIF COURANT</b>			<b>2 223 143</b>	<b>2 926 312</b>
<b>PRODUITS CONSTATÉS D'AVANCE</b>			<b>0</b>	<b>0</b>
<b>TOTAL PASSIF</b>			<b>13 635 433</b>	<b>15 835 501</b>

**COMPTE DE RÉSULTAT DU HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES**  
(montants en €)

31 DÉCEMBRE 2019      31 DÉCEMBRE 2018

* Produits spécifiques (droits et contributions):	15 193 711	14 735 231
* Droits et contributions	0	65 774
* Cotisations	15 193 711	14 669 457
* Financement des délégations	0	0
* Produits des activités annexes	264 768	164 888
* Autres produits	12 175	53 073
<b>TOTAL PRODUITS D'EXPLOITATION</b>	<b>15 470 654</b>	<b>14 953 193</b>
* Achats non stockés de matières et fournitures	72 567	216 897
* Autres charges externes	9 443 639	5 345 447
<i>Sous-traitance générale et crédit-bail</i>	7 093 186	2 896 215
<i>Locations (immobilières et mobilières), charges locatives</i>	1 019 870	1 306 723
<i>Rémunérations d'intermédiaires et honoraires, personnel extérieur à l'entreprise</i>	12 601	499 130
<i>Déplacements, missions et réceptions</i>	46 672	161 896
<i>Entretien et réparations, maintenance</i>	420 689	17 928
<i>Documentation, colloques et séminaires</i>	284 855	24 011
<i>Prime d'assurance</i>	23 403	61 362
<i>Frais postaux et frais de télécommunication</i>	51 585	66 869
<i>Frais de recrutement</i>	30 564	21 168
<i>Formation</i>	43 366	49 293
<i>Publicité, publications, relations publiques</i>	38 539	32 234
<i>Autres prestations</i>	282 961	122 368
<i>Divers</i>	95 348	86 252
* Impôts, taxes et versements assimilés	851 302	742 886
* Rémunérations du personnel	4 511 486	4 348 088
* Charges sociales, de prévoyance, abondement et divers	1 856 379	1 830 797
* Dotations aux amortissements et aux provisions	273 797	252 688
* Autres charges	17 912	111 472
<b>TOTAL CHARGES D'EXPLOITATION</b>	<b>17 027 082</b>	<b>12 848 275</b>
<b>RÉSULTAT D'EXPLOITATION</b>	<b>- 1 556 428</b>	<b>2 104 918</b>
* Autres intérêts et produits assimilés	42 973	76 738
* Charges financières	0	0
<b>RÉSULTAT FINANCIER</b>	<b>42 973</b>	<b>76 738</b>
* Produits exceptionnels	0	0
* Charges exceptionnelles	0	0
<b>RÉSULTAT EXCEPTIONNEL</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>RÉSULTAT</b>	<b>- 1 513 455</b>	<b>2 181 656</b>



## 1. PRINCIPALES RÈGLES ET MÉTHODES COMPTABLES

Les conventions générales comptables ont été appliquées, dans le respect du principe de prudence, conformément aux hypothèses de base :

- \* continuité de l'exploitation;
- \* permanence des méthodes comptables d'un exercice à l'autre;
- \* indépendance des exercices et conformément aux règles générales d'établissement et de présentation des comptes annuels.

La méthode de base retenue pour l'évaluation des éléments inscrits en comptabilité est la méthode des coûts historiques.

Les comptes annuels au 31 décembre 2019 ont été établis dans le respect des dispositions du plan comptable général 2016 ainsi que des préconisations de la Direction générale des Finances publiques et en particulier l'instruction du 27 novembre 2013 (BOFIP-GCP-13-0024 du 9 décembre 2013) relative entre autres aux modalités de comptabilisation des droits à congés. Cette instruction précise les modalités d'application de l'avis n°2012-01 du 17 février 2012 du Conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP).

## 2. RÉSULTATS DE L'EXERCICE 2019

### UNE PERTE

Le résultat de l'exercice est une perte qui s'établit à 1 513 455,50 €.

Le résultat d'exploitation s'élève à - 1 556 428,30 € auquel s'ajoute le résultat financier de 42 972,80 €.

### UNE INSUFFISANCE D'AUTOFINANCEMENT

La capacité d'autofinancement mesure l'excédent de ressources internes dégagé par l'activité du Haut conseil et qu'il peut destiner à son autofinancement.

À l'issue de l'exercice 2019, il se dégage une insuffisance d'autofinancement (IAF) qui s'élève à 1 234 761,39 €.

#### INSUFFISANCE D'AUTOFINANCEMENT (montants en €)

	2019	2018
<b>* Résultat net comptable</b>	<b>- 1 513 455,50</b>	<b>2 181 655,51</b>
* Résultat net de cessions d'actifs immobilisés	- 4 897,21	- 30 868,77
* Dotations nettes aux provisions et amortissements :	273 796,90	252 687,79
<i>Exploitation : cpte 681-781</i>	273 796,90	252 687,79
<i>Financier : cpte 686-786</i>	0,00	0,00
<i>Exceptionnel : cpte 687-787</i>	0,00	0,00
* Quote-part de subventions virées au résultat	0,00	0,00
<b>CAF</b>	<b>- 1 234,761,39</b>	<b>2 465 212,07</b>

## UN PRÉLÈVEMENT SUR LE FONDS DE ROULEMENT

Les ressources s'élèvent à 3 521 €.

Les emplois (l'insuffisance d'autofinancement, les acquisitions d'immobilisations incorporelles et corporelles et le dépôt de garantie) s'élèvent à un total de 1 495 194,49 €.

Le prélèvement sur le fonds de roulement résultant de la différence entre les emplois et ressources s'élève à 1 491 673,49 €.

**TABLEAU DE FINANCEMENT :**  
**PRÉLÈVEMENT SUR LE FONDS DE ROULEMENT**  
(montants en €)

EMPLOIS			RESSOURCES		
N° compte	Intitulés	Montant	N° compte	Intitulés	Montant
	<b>Insuffisance d'autofinancement</b>	<b>1 234 761,39</b>		<b>Capacité d'autofinancement</b>	
* 205	Immobilisations incorporelles	248 775,60	* 756	* Cessions d'immobilisations	521,00
* 218	Immobilisations corporelles	8 348,34			
* 275	Dépôts et cautionnements	3 309,16	* 275	Dépôts et cautionnements	3 000,00
	<b>TOTAL DES EMPLOIS (1)</b>	<b>1 495 194,49</b>		<b>TOTAL DES RESSOURCES (2)</b>	<b>3 521,00</b>
	<b>Apport au fonds de roulement = (2) - (1)</b>			<b>* Prélèvement sur le fonds de roulement = (1) - (2)</b>	<b>- 1 491 673,49</b>

## 3.

# LA STRUCTURE FINANCIÈRE DU HAUT CONSEIL

### UN FONDS DE ROULEMENT POSITIF

Le fonds de roulement (FDR) mesure l'excédent des capitaux permanents sur l'actif net immobilisé, il s'élève à 10 467 696,64 €.

### LE BESOIN EN FONDS DE ROULEMENT (BFR)

Le besoin en fonds de roulement (calculé par différence des postes « créances » et « charges constatées d'avance » avec les postes « dettes » et « produits constatés d'avance ») se chiffre à - 246 912,72 €.

### RELATION ENTRE LA TRÉSORERIE (T), LE FDR ET LE BFR

L'égalité suivante est respectée :

$$T = \text{FDR} - \text{BFR}$$

$$[10\,714\,609,36 = 10\,467\,696,64 - (-246\,912,72)]$$

Il ressort de l'analyse de l'équilibre du bilan que le H3C dispose d'un fonds de roulement positif, mais a de plus, un besoin en fonds de roulement négatif : sa trésorerie est positive.

## 4. NOTES RELATIVES AU BILAN

### IMMOBILISATIONS

Les immobilisations incorporelles et corporelles sont évaluées à leur coût d'acquisition, constitué de leur prix d'achat et des coûts directement attribuables à ces immobilisations en vue de leurs utilisations envisagées. Les principaux investissements de l'année 2019 concernent essentiellement les développements opérés sur le système d'information (248 775,60 €) ainsi que divers équipements et matériels informatiques (8 348,34 €).

Les immobilisations financières sont composées des dépôts versés à titre de garantie ou de cautionnement principalement des loyers.

L'augmentation des immobilisations incorporelles est due aux développements réalisés sur le SI métier afin d'être en capacité de recevoir les informations issues du portail. En 2019, le développement du portail a commencé en fin d'année mais celui-ci n'a été livré qu'en 2020.

La diminution des immobilisations corporelles concerne la mise au rebut d'anciens PC portables non entièrement amortis.

### IMMOBILISATIONS INCORPORELLES ET CORPORELLES (montants en €)

	2018		2019	
	Valeur brute à la fin de l'exercice	Augmentations	Diminutions	Valeur brute à la clôture de l'exercice
<b>Immobilisations incorporelles</b>				
* Brevets, licences, logiciels	636 538,88	248 775,00	0,00	885 314,58
* Avances et acomptes	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Immobilisations corporelles</b>				
* Installations techniques, matériel et outillage industriel	0,00	0,00	0,00	0,00
* Autres	713 996,59	8 348,34	60 204,83	662 140,10
* Avances et acomptes	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Immobilisations financières</b>				
* Autres	189 818,72	3 309,15	3 000,00	190 127,88
<b>TOTAUX</b>	<b>1 540 354,29</b>	<b>260 433,10</b>	<b>63 204,83</b>	<b>1 737 582,56</b>

## AMORTISSEMENT

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.

### AMORTISSEMENTS (montants en €)

	2018	2019		
	Amortissements à la fin de l'exercice	Dotations de l'exercice	Diminutions d'amortissements de l'exercice	Amortissements cumulés à la clôture de l'exercice
<b>Immobilisations incorporelles</b>				
* Brevets, licences, logiciels	394 075,93	187 773,86	0,00	581 849,79
<b>Immobilisations corporelles</b>				
* Installations techniques, matériel et outillage industriel	0,00	0,00	0,00	0,00
* Autres	196 459,00	69 467,04	54 786,62	211 139,42
<b>TOTAUX</b>	<b>590 534,93</b>	<b>257 240,90</b>	<b>54 786,62</b>	<b>792 989,21</b>

## CRÉANCES

Les créances sont valorisées à leur valeur nominale. Une provision pour dépréciation est pratiquée lorsque la valeur d'inventaire est inférieure à la valeur comptable. Il s'agit principalement des créances restant à recevoir de la CNCC dans le cadre de la mise en œuvre de la convention de délégation du recouvrement amiable des cotisations qui lui sont dues. Leur échéance est inférieure à un an.

## DISPONIBILITÉS

Les disponibilités du H3C sont placées sur cinq comptes à terme pour 5 000 000 € et sur un livret pour 5 034 145,64 €. Le solde du compte bancaire Dépôt de fonds au Trésor est de 669 206,62 €.

La variation de la trésorerie s'explique principalement par :

<b>Disponibilités à l'ouverture</b>	<b>12 327 911,26</b>
* Résultat hors amortissement et provision	- 1 239 658,60
* Créances d'exploitation	656 570,19
* Dettes d'exploitation	703 168,19
* Investissements corporels et incorporels	- 257 123,94
* Autres variations	- 69 921,36
<b>Disponibilités à la clôture</b>	<b>10 714 609,36</b>

Le poste « valeurs mobilières de placement » retrace le montant des intérêts courus non échus pour 10 755,10 € pour la période allant du 17 juin 2019 au 31 décembre 2019 (intérêts résultant des comptes à terme).



## PROVISIONS POUR INDEMNITÉS DE FIN DE CARRIÈRE

En 2015, le H3C a décidé de passer à la méthode préférentielle en matière de comptabilisation des engagements sociaux liés aux indemnités de fin de carrière, méthode qui consiste à provisionner la totalité desdits engagements pour les salariés de droits privés exclusivement.

La dotation aux provisions pour l'exercice 2019 est de 16 556 €, la provision totale est de 106 523 €.

À la clôture de l'exercice, un actuair e a pour mission d'évaluer les engagements sociaux liés aux indemnités de fin de carrière du H3C. Cette évaluation est réalisée en application de la norme française, en utilisant la méthode de calcul des unités de crédit projetées avec prorata au terme, méthode préférentielle de l'Autorité des normes comptables.

Le taux d'actualisation retenu est de 0,75 % pour 2019 (1,57 % en 2018).

### PROVISIONS (montants en €)

	2018		2019	
	Provisions comptabilisées à la fin de l'exercice	Dotations de l'exercice	Reprises de l'exercice	Provisions comptabilisées à la fin de l'exercice
<b>Provisions pour risques et charges</b>				
* Provisions pour risques	0,00	0,00	0,00	0,00
* Provisions pour charges	89 967,00	16 556,00	0,00	106 523,00
<b>Provisions pour dépréciations</b>				
* Créances clients et comptes rattachés	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>TOTAUX</b>	<b>89 967,00</b>	<b>16 556,00</b>	<b>0,00</b>	<b>106 523,00</b>

## DETTES

Les dettes d'exploitation pour un montant de 2 223 143,51 € enregistrent les charges non réglées au 31 décembre 2019 et les factures fournisseurs non reçues, mais qui concernent des dépenses qui sont à rattacher à l'exercice clos. Elles concernent :

- \* dettes fournisseurs et comptes rattachés : ce poste correspond aux factures des fournisseurs non parvenus au H3C à la date de clôture de l'exercice pour un montant total de 1 004 247,29 € et pour 1 217 074,47 € aux factures en cours de règlement à la date de clôture de l'exercice ;
- \* dettes sur immobilisations et comptes rattachés : ce poste correspond aux retenues de garanties pour 201 623,39 € et pour 34 800 € aux factures en cours de règlement à la date de clôture de l'exercice ;

- \* dettes fiscales et sociales : ce poste, d'un montant de 1 042 226,36 €, correspond aux sommes dues aux différents organismes sociaux, dont la dette provisionnée pour congés à payer (130 857,48 €, charges comprises).

## ENGAGEMENTS FINANCIERS HORS BILAN

Les engagements de paiements futurs concernent le bail immobilier à échéance du 14 mai 2027 pour 4 245 360 € relatifs à l'immeuble occupé par le H3C situé au 104 avenue du Président Kennedy 75016 Paris.

# 5. NOTES RELATIVES AU COMPTE DE RÉSULTAT

## PRODUITS D'EXPLOITATION

Les produits de l'exercice 2019, en hausse de 3,5 %, s'élèvent à 15 470 654,32 €.

### Les produits spécifiques

Ces produits d'un total de 15 193 710,88 € résultent des nouvelles modalités de financement du H3C fixées par la loi de finances n° 2017-1837 depuis 2018.

Ces produits sont, par délégation, collectés par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC).

### Les produits des activités annexes

Le total de ces produits, d'un montant de 264 768,53 € concerne la facturation relative aux personnels mis à disposition par le H3C, ainsi que les frais d'inscriptions des participants à l'*Iffiar Workshop* organisé par le Haut conseil en 2019.

### Les autres produits

Les autres produits s'élèvent à 12 174,91 €.

## CHARGES D'EXPLOITATION

En hausse de 32,5 %, ces charges ont atteint 17 027 082,62 €.

### Les achats de marchandises et achats non stockés de matières et fournitures

D'un montant de 72 567,05 €, ils enregistrent une baisse de 66,5 %.

### Les autres achats et charges externes

D'un montant de 9 443 639,31 €, ils enregistrent une hausse de 76,7 %.

- \* Sous-traitance générale: en hausse de 144,9 %, ce poste s'élève à 7 093 186,48 € et correspond à la refacturation des conventions de délégation par la CNCC.
- \* Locations: d'un montant de 1 019 869,58 €, ce poste enregistre une baisse de 22 %.
- \* Entretien et réparations, maintenance: d'un montant de 12 601,22 €, la baisse est de 29,7 %.
- \* Documentation, colloques et séminaires: ce poste est en hausse de 94,4 % et s'élève à un montant de 46 672,39 €.
- \* Rémunérations d'intermédiaires et honoraires: ce poste enregistre une baisse de 15,7 % pour atteindre 420 688,66 €.
- \* Déplacements, missions et réceptions: ce poste enregistre une hausse de 75,9 % pour atteindre 284 854,57 €. Cette hausse s'explique principalement par les contrôles des commissaires aux comptes néo-calédoniens réalisés en 2019 par le Haut conseil.
- \* Primes d'assurance: la baisse (- 61,9 %) est de 37 958 €.
- \* Frais postaux et de télécommunications: ce poste diminue de 15 283 € (- 22,9 %).



- \* Frais de recrutement: ce poste augmente de 9 396 € (44,4 %).
- \* Formation: les dépenses de formation continue enregistrent une baisse de 5 926 € (-12 %).
- \* Publicité, publications, relations publiques: ce poste augmente de 19,6 %, soit 6 305 €.
- \* Autres prestations: ce poste augmente de 160 593 € résultant de prestations informatiques.
- \* Divers: ce poste augmente de 9 096 €.

#### Les charges de personnel

- \* Rémunérations du personnel: elles s'élèvent à 4 511 485,43 € soit une hausse de 3,8 %. Ce poste est composé de la rémunération du personnel à hauteur de 3 778 854,20 € et des indemnités pour un montant de 732 631,23 €.
- \* Charges sociales, de prévoyance, abondement et divers: d'un montant de 1 856 379,30 €, ces charges augmentent de 1,4 %.

#### Impôts, taxes et versements assimilés

Ce poste atteint un montant de 851 302,37 €. Il correspond pour l'essentiel à la taxe sur les salaires (571 765,19 €), au versement de transport (127 361,88 €), à l'allocation logement (19 745,23 €) et à la participation de l'employeur à la formation professionnelle continue (38 900,50 €).

#### Les autres charges de gestion

Le montant de ce poste s'élève à 17 912,26 €. Il est composé de la valeur nette comptable des éléments d'actif pour 5 418,21 € et de l'annulation de titres de recettes sur exercices antérieurs pour 12 494,05 €.

#### Les dotations aux amortissements et aux provisions

Le montant de la dotation annuelle aux amortissements est de 257 240,90 € (immobilisations incorporelles pour 187 773,86 € et immobilisations corporelles pour 69 467,04 €).

Le montant de la dotation aux provisions d'exploitation est de 16 556 € et concerne les engagements sociaux liés aux indemnités de fin de carrière du H3C.

#### PRODUITS FINANCIERS

En baisse, ils se sont élevés à 42 972,80 € et résultent :

- \* du compte sur livret pour 15 891,14 €;
- \* de trois comptes à terme au 15 avril 2019 du Crédit Coopératif pour 16 326,56 €;
- \* de la quote-part au 31 décembre 2019 des intérêts courus non échus pour 10 755,10 €.

Au 31 décembre 2019, les placements s'élèvent à 10 034 145,64 €.



**ANNEXE 2.**  
Rapport du H3C  
relatif au suivi du marché  
du contrôle légal  
des comptes

**Suivi du marché du contrôle légal des comptes**  
**Rapport du Haut conseil du commissariat aux comptes**

17 juin 2019

### **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. La périodicité de ce rapport est au moins triennale.

En vue d'établir son deuxième rapport consacré à ce sujet, le Haut conseil s'est appuyé sur les informations déclarées en 2018 par les commissaires aux comptes et centralisées dans la base de données nationale relative à leur activité. Ces données concernent les missions de certification de comptes afférentes aux exercices clos en 2017 d'entités françaises<sup>1</sup>. Ont également été prises en compte les données relatives au chiffre d'affaires de 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**

---

En application des dispositions de l'article 27 du règlement 537/2014, le rapport évalue notamment :

- I. les niveaux de concentration du marché, y compris dans des secteurs spécifiques ;
- II. les risques découlant d'une incidence élevée de lacunes du point de vue de la qualité d'un contrôleur légal des comptes ou d'un cabinet d'audit et la nécessité d'adopter des mesures pour atténuer ces risques ;
- III. le travail des comités d'audit.

## I. Les niveaux de concentration du marché, y compris dans des secteurs spécifiques

### 1. Les entités concernées par le contrôle légal en France

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 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.

Le nombre d'entités ayant bénéficié d'une mission de contrôle légal de leurs comptes en 2018 s'élève à **244.000**.

Ce chiffre était de **220.000** en 2015, soit une augmentation en nombre de ces entités de près de 11% sur une période de trois ans.

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.** Chaque entité qui a désigné deux commissaires aux comptes donne ainsi deux mandats distincts pour l'exercice d'une même mission de commissariat aux comptes.

Au total, **271.024 mandats** ont été déclarés par les commissaires aux comptes en 2018. Ce chiffre était de 230.713 en 2015, soit une augmentation de 17,5%.

Parmi ces mandats, 22.824 mandats sont détenus dans le cadre de l'exercice du co-commissariat aux comptes, soit environ 8% des mandats.

Unités	2018	2015
Nombre d'entités ayant bénéficié d'un contrôle légal des comptes	244 000	220 000
Nombre de mandats	271 024	230 713

*Exemple : une société A cotée, établit des comptes consolidés. Elle a deux filiales B et C, qui ne sont pas des sociétés EIP (Entités d'intérêt public) (non cotées). Le groupe consolidé par A compte 4 mandats de commissariat aux comptes, pour 3 entités, dont 1 EIP.*

*Société A : 2 mandats : co-cac1 – co-cac2 - 1 entité EIP*

*Société B : 1 mandat cacB – 1 entité non EIP*

*Société C : 1 mandat cacC – 1 entité non EIP*

*Les honoraires facturés par Co-cac1 et Co-cac2 sont des honoraires « EIP », les honoraires de CacB et CacC ne sont pas inclus dans les honoraires de contrôle légal des comptes de l'EIP, car ils sont facturés aux filiales B et C, qui ne sont pas EIP.*

### Les entités d'intérêt public ("EIP")

Le règlement européen n°537/2014 relatif au contrôle légal des comptes prévoit le suivi et l'élaboration d'un rapport sur l'évolution du marché de la fourniture de services de contrôle légal des comptes aux entités d'intérêt public. 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. Elle prévoit que les Etats 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. En France, la transposition du périmètre des entités d'intérêt public est intégrée à l'article L.820-1 III<sup>1</sup> du code de commerce.

A ce titre, les associations faisant appel public à la générosité qui faisaient l'objet au plan national, préalablement à la réforme européenne de l'audit de 2016, d'une qualification d'entités d'intérêt public sont désormais exclues de cette liste.

Il y a lieu de souligner que les données qui ont été recensées dans le présent rapport au titre de l'EIP sont uniquement relatives aux mandats de commissariat aux comptes portant sur des EIP, et ne prennent pas en compte les entités filiales de ces EIP lorsque lesdites filiales ne sont pas elles-mêmes des EIP, et ce alors même qu'elles contribuent aux comptes consolidés des « groupes » dont la société mère est EIP. Par conséquent, les chiffres fournis ne reflètent pas la réalité économique de l'activité des cabinets au sein des groupes comprenant d'autres entités que des EIP.

Aussi, les honoraires relatifs aux mandats détenus dans des filiales qui ne sont pas des EIP mais qui sont consolidées au sein des comptes d'entités EIP sont exclus de l'analyse présentée.

Au total, **1.720** entités relevant de la nouvelle définition des "entités d'intérêt public" ont bénéficié d'un contrôle légal des comptes en 2018.

Ces 1 720 entités ont confié **2.616** mandats à des commissaires aux comptes, la différence entre le nombre d'entités EIP et le nombre de mandats s'expliquant essentiellement par l'existence de plusieurs mandats au profit d'une même entité dans le cadre du commissariat aux comptes. En effet, sur les 2 616 mandats EIP, 1.779 sont des mandats détenus dans le cadre de l'exercice du co-commissariat aux comptes.

	Nombre de mandats	Nombre d'entités
Sociétés dont les titres sont cotés sur un marché réglementé (hors établissements de crédit et entreprises d'assurance cotés)	1 222	774
Etablissements de crédit	600	331
Entreprises d'assurance et mutuelles	794	615
<b>Total - entités d'intérêt public (EIP)</b>	<b>2 616</b>	<b>1 720</b>
Total - entités soumises au contrôle légal des comptes	271 024	244 000

<sup>1</sup> cf. annexe

Les entités d'intérêt public (EIP) représentent 0,7% des entités ayant recours au commissariat aux comptes.

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.

## **2. La population des commissaires aux comptes**

---

### ***Les commissaires aux comptes personnes physiques***

Au 31 décembre 2018, **12.343** 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.

Ce chiffre a décliné de 8,5% par rapport au 31 décembre 2015, date à laquelle 13.494 personnes physiques étaient inscrites.

Parmi les personnes physiques inscrites, 5.020 détiennent des mandats de commissariat aux comptes en nom propre (40,7%), et un peu plus de 77% sont signataires de rapports de certification au cours de l'année, soit 9.578 personnes physiques signataires en 2018, sur des mandats en nom propre ou pour le compte de personnes morales inscrites.

### ***Les personnes morales inscrites***

Le nombre de sociétés de commissariat aux comptes s'élève à **6.267** au 31 décembre 2018. Parmi ces sociétés, 4.017 détiennent des mandats, soit 64,0% des sociétés.

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 inscrite.

L'augmentation du nombre de sociétés de commissaires aux comptes est de 2,6% par rapport à 2015. Au 31 décembre 2015, 6.109 sociétés de commissariat aux comptes étaient inscrites.

### ***Les réseaux***

Les commissaires aux comptes et sociétés de commissariat aux comptes peuvent exercer 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 sociétés implantées dans différents pays. Leur couverture géographique leur permet de proposer une offre de services 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 principaux réseaux ayant une activité de contrôle légal des comptes au niveau européen ont été collectées.

Les dix réseaux européens suivis dans le cadre de la préparation du présent rapport<sup>ii</sup> regroupent au total 14% des commissaires aux comptes personnes physiques inscrites.

### **Les commissaires aux comptes intervenant auprès d'entités d'intérêt public**

Un suivi particulier des commissaires aux comptes détenant des mandats d'entités d'intérêt public est effectué dans le cadre des contrôles d'activité, et dans le cadre du suivi du marché global.

En 2018, parmi les commissaires aux comptes inscrits, **331** personnes morales et **48** personnes physiques détiennent des mandats de commissariat aux comptes auprès d'entités d'intérêt public, soit **379** au total.

	Nombre de commissaires aux comptes	Pourcentage
<b>Nombre de commissaires aux comptes inscrits - personnes physiques</b>	<b>12.343</b>	<b>100%</b>
dont nombre de personnes physiques signataires de mandats de commissariat aux comptes	9.578	77%
<i>dont nombre de personnes physiques titulaires de mandats</i>	5.020	40,7%
<i>dont nombre de personnes physiques titulaires de mandats EIP</i>	48	0,4%
<b>Nombre de commissaires aux comptes - personnes morales</b>	<b>6.267</b>	<b>100%</b>
<i>dont nombre de personnes morales titulaires de mandats</i>	4.017	64,0%
<i>dont nombre de personnes morales détenant des mandats EIP</i>	331	5,3%

### **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 (cf. partie 1), - soit en fonction du montant des honoraires des commissaires aux comptes.

#### **Volume - honoraires 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) ;
- les travaux mis en œuvre pour des services autres que la certification, lesquels se décomposent en :
  - o 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) ;

- o 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, en 2018, le marché des travaux de certification représente **2.456** millions d'euros au total. Il représentait 2.317 millions d'euros en 2015. L'augmentation constatée est de 6% par rapport à la situation de 2015.

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 réalisé au titre du contrôle légal.

<i>En millions d'euros (marché total)</i>	Marché total 2018	Marché total 2015	Variation 2015/2018
Honoraires - certification des comptes	2.456	2.317	6,0%
Honoraires – autres prestations (services autres que la certification)	162	111	45,9%
<b>Honoraires totaux liés à la détention de mandats de commissariat aux comptes</b>	<b>2.618</b>	<b>2.428</b>	<b>7,8%</b>

#### **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 **354** millions d'euros, soit environ 14,4% du marché. Toutes prestations confondues, 429 millions d'euros sont facturés par les commissaires aux comptes aux entités EIP dont ils certifient les comptes.

Ces chiffres relatifs aux honoraires issus du contrôle légal des EIP ne donnent qu'une vision partielle de la réalité économique du marché du contrôle légal au sein des groupes dont la contrôlante est une EIP, puisque les sociétés contrôlantes EIP 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 ces filiales ne sont pas comptabilisés dans ceux relatifs à l'"EIP", alors qu'elles contribuent aux activités du groupe, et à leurs comptes consolidés.

Par ailleurs, la définition des entités qualifiées d'EIP ayant été modifiée en 2016, les chiffres correspondant à l'EIP en 2015 ne permettent pas une comparaison exploitable.

<i>En millions d'euros (EIP)</i>	Marché EIP 2018	Part EIP dans le marché total
Honoraires - certification des comptes EIP	354	14,4%
Honoraires – autres prestations (services autres que la certification)	75	46,3%
<b>Honoraires totaux EIP liés à la détention de mandats de commissariat aux comptes (hors filiales non EIP)</b>	<b>429</b>	<b>16,4%</b>

#### 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 et permet de suivre la répartition du marché entre les plus grands acteurs du marché.

##### **La répartition des mandats (EIP et non EIP) entre les réseaux**

Les cinq plus grands réseaux présents en France détiennent **26,8%** du total des mandats EIP et non EIP (contre 28% en 2015).

Les dix suivis dans le cadre européen représentent **31,8%** du total des mandats français (EIP et non EIP).

Il reste plus de 68,2% du total des mandats (EIP et non EIP) détenus en dehors de ces dix réseaux.

<i>Répartition des mandats (marché total EIP et non EIP)</i>	Nombre de mandats	Part du marché total (en nombre de mandats)
Part des cinq plus grands réseaux	72 742	26,8%
Part des cinq autres réseaux suivis	13 369	5,0%
Part en dehors des dix réseaux	184 913	68,2%
<b>Total - entités soumises au contrôle légal des comptes</b>	<b>271 024</b>	<b>100%</b>

##### **La répartition des mandats EIP entre les réseaux**

Les 2.616 mandats EIP sont quant à eux détenus à proportion de **68,2%** par les cinq plus grands réseaux, et de 76,0% par les dix réseaux suivis.

Le reste, soit 24,0% des mandats EIP (soit 627 mandats) sont détenus en dehors des dix réseaux suivis.

Les mandats EIP (2 616 mandats) sont détenus par 379 commissaires aux comptes différents, en totalisant les personnes physiques ou morales.

<i>Répartition du nombre de mandats EIP</i>	Nombre de mandats EIP	Part du marché EIP (en nombre de mandats)
Part des cinq plus grands réseaux	1 783	68,2%
Part des cinq autres réseaux suivis	206	7,8%
Part en dehors des dix réseaux	627	24,0%
<b>Total - marché EIP</b>	<b>2 616</b>	<b>100%</b>

**La répartition des honoraires entre les réseaux (marché total : EIP et non EIP)**

Les cinq plus grands réseaux totalisent **51,5%** du total des honoraires facturés dans le cadre des mandats de commissariat aux comptes (EIP et non EIP), contre 53,6% en 2015.

La part respective des honoraires des cinq premiers réseaux varie entre **13,3 et 6,7%** du marché total (EIP et non EIP), contre une fourchette de 13,9% à 7,8% de ce marché en 2015.

Les dix réseaux suivis représentent ensemble 56,7% des honoraires totaux (EIP et non EIP) de contrôle légal en 2018, contre 57,2% en 2015

Le reste du marché, soit 43,3%, est réparti entre les autres commissaires aux comptes.

<i>Répartition en millions d'euros (marché total)</i>	Honoraires	Part de marché (EIP et non EIP)
Part des cinq plus grands réseaux	1 265	51,5%
Part des cinq autres réseaux suivis	128	5,2%
Part en dehors des dix réseaux	1 063	43,3%
<b>Total - marché total</b>	<b>2 456</b>	<b>100%</b>

**La répartition des honoraires entre les réseaux (marché EIP)**

La répartition des honoraires afférents à des mandats EIP est beaucoup plus concentrée que leur répartition en nombre : les cinq plus grands réseaux se partagent **88,1%** des honoraires, les dix suivis 93,5%.

Les honoraires facturés par des commissaires aux comptes qui n'appartiennent pas aux dix réseaux suivis ne représentent que 6,5% des honoraires afférents aux mandats EIP.

<i>Répartition du marché EIP en millions d'euros</i>	Honoraires EIP	Part du marché EIP
Part des cinq plus grands réseaux	312	88,1%
Part des cinq autres réseaux suivis	19	5,4%
Part en dehors des dix réseaux	23	6,5%
<b>Total - marché EIP (hors filiales non EIP dans les groupes<sup>2</sup>)</b>	<b>354</b>	<b>100%</b>

Les cinq plus grands acteurs réalisent chacun une part de marché comprise entre **22,3%** et **13,6%** des honoraires facturés dans le cadre de mandats EIP, les parts respectives de ces réseaux s'élevant à **22,3%, 20,9%, 16,9%, 14,4% et 13,6%** des honoraires EIP.

<sup>2</sup> cf. pages 3 et 4 partie intitulée : « Entités d'intérêt public »

**Les quatre plus grands réseaux internationaux et un réseau français se partagent donc la quasi-totalité du marché du contrôle légal des comptes d'entités EIP, 88,1% du marché EIP.** La réalité économique, dont la mesure ne pourrait être prise qu'en englobant toutes les filiales non EIP d'un groupe dont la consolidante est EIP, est vraisemblablement encore plus marquée.

Toutefois, entre les cinq premiers réseaux français, il n'existe pas de position concurrentielle largement prédominante de l'un d'eux sur le contrôle légal EIP. En dehors de ces cinq premiers réseaux, la part d'honoraires afférente à la détention de mandats EIP tombe très rapidement. Moins de 2,8% des honoraires du marché EIP sont réalisés par le sixième réseau, et 1,1% pour le septième.

#### **Répartition par catégories d'EIP**

La ventilation du nombre de détenteurs de mandats par secteurs d'activité fait apparaître un nombre d'acteurs diversifié sur chacune des catégories d'EIP.

<i>Catégories d'EIP</i>	Nombre de personnes morales détenant au moins un mandat	Nombre de personnes physiques détenant au moins un mandat	Total personnes physiques et morales
Marché réglementé	205	10	215
Etablissements de crédit cotés	16	0	16
Etablissements de crédit non cotés	87	2	89
Sociétés d'assurance cotées	3	0	3
Sociétés d'assurance non cotées	54	6	60
Mutuelles	106	21	127
<b>Toutes catégories d'EIP confondues</b>	<b>331</b>	<b>48</b>	<b>379</b>

#### **Présence des réseaux auprès des entités EIP**

Les entités bénéficiant du co-commissariat aux comptes confient au moins deux mandats de commissariat aux comptes, et ont ainsi recours à deux commissaires aux comptes différents. Exceptionnellement, trois commissaires aux comptes peuvent être désignés. Dans ce cas, trois mandats sont pris en compte pour la même entité. La mission de contrôle légal est dans ce cas assurée conjointement par plusieurs commissaires aux comptes qui détiennent chacun un mandat auprès de la même entité. L'entité peut ainsi désigner deux commissaires aux comptes, en recourant par exemple à l'un des principaux réseaux et à un commissaire aux comptes de plus petite taille, ou à deux réseaux principaux, ou à deux commissaires aux comptes de plus petite taille.

Pour tenir compte de cette spécificité française, l'analyse de la présence des principaux réseaux au sein des entités EIP a été effectuée. En 2018, **77,8%** des entités EIP ont été auditées partiellement ou totalement par l'un des cinq principaux réseaux. Le reste, soit 22,2% n'ont eu recours à aucun des cinq principaux réseaux.

	Marché EIP 2018	Part respective dans le marché total
<i>Présence des principaux réseaux (EIP)</i>		
Nombre d'entités au sein desquelles les cinq principaux réseaux détiennent un mandat	1 336	77,8%
Nombre d'entités au sein desquelles les cinq principaux réseaux ne détiennent aucun mandat	384	22,2%
Nombre d'entités EIP	1 720	100,0%

**Présence des réseaux au sein des principales sociétés cotées (indices CAC40 et SBF120)**

Une analyse a été effectuée sur les réseaux intervenant auprès des plus grandes sociétés cotées, à savoir celles ayant la plus importante capitalisation boursière. **Toutes** les sociétés françaises de l'indice « CAC40 » confient tout ou une partie du contrôle légal de leurs comptes à un des cinq principaux réseaux. Seules **trois** sociétés prises en compte pour déterminer cet indice ont recours aux services d'un autre réseau pour être l'un de leurs commissaires aux comptes. Ces trois sociétés disposent de deux commissaires aux comptes : un issu des cinq grands réseaux et un issu de l'un des cinq autres réseaux suivis dans le cadre de ce rapport.

	Nombre d'entités du CAC40	Taux de présence des réseaux
<i>Présence des réseaux (entités du CAC40)</i>		
Entités au sein desquelles les cinq principaux réseaux détiennent un mandat	40	100%
Entités au sein desquelles un autre réseau détient un mandat	3	7,5%

Une analyse semblable a été conduite sur les sociétés totalisant les 120 principales capitalisations boursières en 2018. Toutes les sociétés françaises de l'indice SBF120 (110 parmi les sociétés composant l'indice) ont recours à au moins l'un des cinq principaux réseaux, et 82,7% ont également confié les mandats de co-commissariat aux comptes à des auditeurs appartenant aux cinq principaux réseaux.

	Nombre d'entités françaises examinées au sein du SBF120	Taux de présence des réseaux
<i>Présence des réseaux (au sein de l'indice SBF120)</i>		
Entités au sein desquelles les cinq principaux réseaux détiennent au moins un mandat	110	100%
Entités au sein desquelles deux des cinq principaux réseaux détiennent un mandat	91	82,7%



***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 5,2 milliards d'euros. Ce chiffre peut être rapporté au montant des honoraires de commissariat aux comptes réalisé par ces réseaux, qui avoisine les 1,3 milliards d'euros, soit une part d'un peu plus d'un quart de leur chiffre d'affaires total.

## II. Les risques découlant d'une incidence élevée de lacunes du point de vue de la qualité d'un contrôleur légal des comptes ou d'un cabinet d'audit et la nécessité d'adopter des mesures pour atténuer ces risques

Le Haut conseil est chargé de la surveillance de l'activité des commissaires aux comptes en France. A cet effet 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.

### 1. Les risques relevés lors des contrôles

Les résultats des contrôles sont détaillés dans le rapport annuel 2018 du Haut conseil.

Ces résultats permettent d'identifier les risques correspondants aux principales défaillances constatées.

Les défaillances relevées en 2018 par le Haut conseil à l'occasion des contrôles sont globalement similaires à celles des régulateurs d'audit européens et mondiaux, à l'exception des défaillances liées à la mise en œuvre du co-commissariat aux comptes, qui est une spécificité française.

Les défaillances les plus fréquemment relevées par le Haut conseil dans le cadre **des mandats** examinés ont trait à :

- l'approche d'audit ainsi que, lorsque cela est approprié, l'évaluation des éléments du contrôle interne des entités auditées pertinents pour l'audit (y compris les systèmes d'information) ;
- l'exercice collégial du co-commissariat aux comptes et plus particulièrement la concertation préalable au niveau de l'approche d'audit ainsi que l'examen critique réciproque des diligences d'audit réalisées par le co-commissaire aux comptes ;
- l'audit des comptes consolidés et notamment l'évaluation des risques au niveau des filiales et participations, la justification de l'approche d'audit retenue et des travaux à réaliser sur certaines filiales ainsi que l'évaluation de leur caractère suffisant et approprié afin de pouvoir émettre une opinion motivée sur les comptes consolidés ;
- l'appréciation par le commissaire aux comptes des estimations comptables de l'entité ;
- la vérification de la fiabilité des informations provenant de l'entité auditée utilisées dans le cadre de l'audit.

S'agissant **du contrôle interne de la qualité** au sein des cabinets le Haut conseil attend encore des améliorations sur le respect des obligations réglementaires de formation, ainsi que sur celles en lien avec les mandats examinés, des commissaires aux comptes et des personnes participant à l'audit de leurs mandats.

S'agissant plus particulièrement des commissaires aux comptes d'entités d'intérêt public, le Haut conseil a relevé des faiblesses pouvant avoir des conséquences sur la qualité de l'audit, d'une part, en matière d'effectivité des procédures de revue indépendante des mandats et, d'autre part, sur la recherche des conflits d'intérêts par les cabinets lorsqu'ils ont des liens avec d'autres structures ou qu'ils sont membres d'un réseau.

## 2. Les mesures générales pour atténuer les risques liés à une éventuelle défaillance d'un acteur du marché

L'analyse de la position concurrentielle des principaux acteurs présents fait apparaître pour la France l'existence de **cinq réseaux** d'une taille supérieure aux autres structures (la part respective des cinq premiers réseaux varie entre 13,3% et 6,7% du marché total en termes d'honoraires totaux, et entre 22,3% et 13,6% des honoraires du marché du contrôle légal des entités d'intérêt public).

Les sociétés du CAC 40 et les entités françaises du SBF 120 ont toutes au moins un de leurs auditeurs issu de l'un de ces cinq réseaux, et s'agissant du CAC 40 seules trois sociétés prises en compte pour la détermination de celui-ci ont un co-commissaire aux comptes ne faisant pas partie d'un de ces cinq plus grands réseaux. Néanmoins, grâce au **co-commissariat aux comptes** mis en œuvre en France, celle-ci dispose d'un cinquième réseau de taille comparable aux quatre grands réseaux internationaux sur le marché national, ce qui n'est pas le cas de nos voisins européens.

Au-delà de la présence de ce cinquième acteur aux côtés des « Big Four », le co-commissariat 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 par rapport aux pays où ce système n'est pas obligatoire. A ce jour, un grand nombre d'intervenants, soit 379 commissaires aux comptes différents, détiennent 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.

Les obligations en matière de co-commissariat aux comptes en France sont, par ailleurs, de nature à faciliter un accès au marché du contrôle légal des EIP, puisqu'une EIP est souvent auditée par plusieurs commissaires aux comptes, qui se partagent la réalisation de certains travaux et permettent de bénéficier d'un regard croisé sur l'ensemble de ceux-ci. Les résultats du contrôle ainsi exercé sont consignés dans un rapport qui est cosigné par les co-commissaires aux comptes.

Le co-commissariat aux comptes garantit également une continuité de services si l'un des commissaires aux comptes est défaillant ou appelé à démissionner. En effet, dans ce type d'hypothèse, le co-commissaire aux comptes peut poursuivre son mandat auprès de l'entité et faciliter l'arrivée d'un nouveau commissaire aux comptes.

Ainsi, même si on constate une très forte dominance des cinq principaux acteurs du marché dans les entités EIP, les possibilités offertes aux entités d'intérêt public en France pour choisir leurs commissaires aux comptes sont plus nombreuses que dans des pays n'ayant pas introduit une obligation de co-commissariat aux comptes.

Cette obligation semble donc constituer une mesure utile pour atténuer les risques liés à une concentration excessive et à une éventuelle défaillance d'un acteur du marché.

## 3. Les spécificités du segment des « groupes cotés » ayant les plus fortes capitalisations boursières

La situation concurrentielle du marché du contrôle légal des comptes au sein des principaux groupes dont la société tête de groupe est cotée ayant une implantation internationale est en revanche préoccupante. Les chiffres montrent que le nombre de réseaux intervenants se limite à cinq. Cette prédominance s'explique notamment par la couverture géographique que les grands réseaux, contrairement aux réseaux de moins grande taille, sont en mesure de proposer pour réaliser de façon intégrée l'audit légal de ces groupes présents sur plusieurs continents. Les comités d'audit et les actionnaires privilégient un audit intégré plutôt qu'un audit réparti entre différents acteurs en fonction des filiales et des pays. Ce faible nombre

d'acteurs susceptibles d'intervenir auprès des plus grandes entreprises nationales constitue une préoccupation importante pour le régulateur, mais aussi pour ces grandes entreprises qui s'interrogent sur leur capacité à changer de commissaires aux comptes dans le cadre de la rotation des mandats exigée par la réglementation européenne.

Pour répondre à cette préoccupation, il semble nécessaire de mettre en place des mesures visant à favoriser l'accès de ce segment du marché à un plus grand nombre d'acteurs, en leur permettant d'atteindre une taille critique au plan international.

Les mesures suivantes pourraient être envisagées :

- favoriser la constitution de collèges de co-commissaires aux comptes associant au moins un plus petit acteur du marché de l'audit pour intervenir conjointement auprès des plus grandes entités, de manière à permettre petit à petit l'émergence de nouveaux acteurs susceptibles de mieux répondre aux attentes des plus grandes entreprises ;
- favoriser une répartition du contrôle légal entre un plus grand nombre d'acteurs au sein des groupes, en allant au-delà de la nomination de deux co-commissaires aux comptes ;
- inciter les comités d'audit à privilégier dans leurs recommandations préalables aux sélections, des offres alternatives aux plus grands réseaux ;
- favoriser les regroupements, voire l'intégration de cabinets de plus petite taille pour atteindre une taille susceptible d'intéresser de grandes entités.

### III. Le travail des comités d'audit

L'article L.821-1 du code de commerce prévoit que le Haut conseil suit l'évolution du marché de la réalisation des missions de contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public, dans les conditions définies à l'article 27 du règlement (UE) n°537/2014 du 16 avril 2014. Cet article prévoit, dans le cadre de ce suivi, une évaluation du travail des comités d'audit.

Afin de remplir cette mission, le Haut conseil s'est fondé sur deux sources d'informations :

- la diffusion d'un questionnaire, développé en commun avec les autorités européennes membres du CEAOB, auprès d'un échantillon de 48 comités d'audit sélectionnés au sein des différentes catégories d'entités tenues d'en disposer,<sup>3</sup>
- complétée d'entretiens avec des présidents de comités d'audit et des commissaires aux comptes d'entités d'intérêt public.

Le Haut conseil a obtenu en février 2019 un taux de réponse de 85% aux questionnaires adressés aux comités d'audit. Il dispose ainsi d'éléments provenant de comités d'audit issus des différentes catégories d'EIP.

Des entretiens complémentaires ont été conduits en février et mars 2019 par les services du Haut conseil auprès de sept présidents de comités d'audit sélectionnés et des six cabinets d'audit détenteurs du plus grand nombre de mandats d'entités d'intérêt public.

Les travaux menés ont conduit aux constats présentés ci-après.

#### 1. Composition et compétences des membres du comité d'audit

Au sein de la population interrogée,

- 80% des comités d'audit sont une émanation du conseil d'administration ou de surveillance sous forme d'un comité spécialisé ;
- 10% indiquent que le conseil d'administration ou de surveillance lui-même assure les fonctions du comité d'audit (comme le prévoit l'article L.823.20 du code de commerce) ;
- 10% indiquent que le comité d'audit est un organe distinct. Une des réponses précise que le comité d'audit est composé de membres du conseil d'administration et de membres indépendants (article L.322-26-2-3 du code des assurances, notamment).

Dans 20% des cas, le comité d'audit comprend un membre exerçant des fonctions de direction. Ceci peut être le cas, par exemple lorsque c'est l'organe d'administration ou de surveillance qui exerce les missions (cf. article L.823.20 du code de commerce). Parfois des personnes extérieures à cet organe sont membres du comité.

Dans toutes les réponses, la compétence collective du comité d'audit sur le secteur d'activité de l'entité est relevée. Le comité d'audit compte également systématiquement au moins un membre présentant des compétences particulières en matière financière, comptable ou de contrôle légal des comptes.

Des entretiens conduits, il ressort que la compétence des comités d'audit s'est renforcée au cours des dernières années : une tendance à la professionnalisation des membres des

<sup>3</sup> Pour faciliter la lecture, le terme de « comité d'audit » est employé au sein de ce document pour désigner le comité spécialisé dont la mission est définie par l'article L.823-19 du code de commerce et à l'article 39 de la Directive 2006/43/CE. Ce comité peut prendre différentes appellations, selon l'organisation interne retenue par l'entité concernée. Par exemple, la désignation « comité des comptes », « comité des risques et des comptes » a été parfois retenue.

comités d'audit se dessine pour les plus grandes entités, notamment avec l'attrait de membres d'origines diversifiées. La compétence sur le domaine d'activité de l'entreprise a été relevée comme nécessaire pour l'ensemble des membres du comité.

## **2. Activité et restitutions entre comité d'audit et organe d'administration ou de surveillance**

---

La fréquence des restitutions du comité d'audit au conseil d'administration ou de surveillance varie de une fois par an à plus de cinq fois par an, selon les entités : les restitutions ont lieu selon le rythme suivant : entre 1 à 2 fois par an (27%), 3 ou 4 fois (40%) plus de 5 fois par an (33%).

Les comités d'audit rendent compte à l'organe chargé de l'administration ou à l'organe chargé de la surveillance, selon les cas. Tous les thèmes en lien avec l'audit des comptes à couvrir lors de ces restitutions, qui sont prévues par des dispositions légales, ont été abordés par plus de 95% des comités d'audit interrogés. Il s'agit notamment :

- des résultats de la mission de certification – abordés dans 95% des cas,
- de la manière dont la mission de certification a contribué à l'intégrité de l'information financière : 100%,
- du rôle que le comité d'audit a joué dans le processus de certification : 97%.

Il a été relevé au cours des entretiens que le comité d'audit assure en pratique un rôle préparatoire aux décisions de l'organe d'administration : le président du comité d'audit rend compte des questions financières au cours des réunions de l'organe d'administration, après avoir examiné plus en profondeur les sujets en formation de comité d'audit. Ce mécanisme est perçu de façon positive, car il permet au conseil d'administration de consacrer un temps plus limité aux questions de reddition des comptes, tout en se reposant sur l'expertise approfondie du comité d'audit sur ce sujet.

La fréquence et la durée des réunions des comités d'audit dépend des entités et du temps que les membres consacrent à leur mission. Le format de la réunion varie d'une heure à une demi-journée selon les comités entendus, avec une fréquence allant de deux à trois réunions par an, à deux réunions par mois pour un des comités d'audit interrogés. Dans ce dernier cas, relevé au sein d'une mutuelle, cette fréquence des réunions traduit un fort investissement personnel de membres au service des adhérents.

## **3. Suivi de la réalisation de la mission de certification**

---

Parmi les attributions des comités d'audit sur lesquelles ils ont été sollicités, 93% des comités d'audit indiquent avoir effectué un suivi de la réalisation de la mission de certification de leurs commissaires aux comptes, tandis que 7% n'ont pas effectué ce suivi.

### ***Les échanges entre les comités d'audit et les commissaires aux comptes***

A ce titre, le nombre de rencontres du comité d'audit avec les commissaires aux comptes est variable, allant de une fois par an (12%), deux fois (29%), trois fois (20%), quatre à cinq fois (22%) et même plus de cinq fois pour 17% des réponses.

Le rythme de rencontre biennuel entre comité d'audit et commissaires aux comptes, soit une fois avant la clôture des comptes, et une fois juste avant l'arrêté des comptes est un mode opératoire fréquemment suivi.

Certains commissaires aux comptes sont systématiquement conviés aux réunions du comité d'audit, d'autres non. Les pratiques sont très variables sur ce point.



Les comités d'audit sont informés par les commissaires aux comptes des plans d'audit envisagés. Ils ne sont toutefois pas en mesure de remettre en cause les propositions qui sont faites à cet égard. Certains comités préconisent toutefois des orientations complémentaires aux commissaires aux comptes.

Une bonne pratique consistant, pour le président du comité d'audit, à dialoguer avec les commissaires aux comptes régulièrement et en dehors du cadre formel des réunions du comité a été identifiée. Ces échanges sont souvent initiés par les présidents et ont lieu soit en amont des réunions programmées des membres du comité, soit lorsqu'une question spécifique est soulevée par le président. Elles permettent au président de disposer d'un éclairage sur les problèmes à résoudre et de conduire les débats du comité.

Bénéficier d'échanges avec les commissaires aux comptes en marge des réunions et hors la présence de dirigeants et salariés de l'entreprise est également une pratique largement utilisée. Offrir une possibilité d'expression directe des commissaires aux comptes auprès du comité d'audit est un outil utile pour permettre au comité d'être informé et de traiter d'éventuelles divergences de vue rencontrées entre commissaires aux comptes et les dirigeants ou services en charge de la préparation des comptes.

#### ***L'utilisation du rapport complémentaire du commissaire aux comptes***

95% des comités déclarent avoir obtenu un rapport complémentaire établi par les commissaires aux comptes qui leur était adressé conformément aux dispositions légales issues de la réforme de l'audit.

D'une manière générale, ce rapport complémentaire est perçu comme un progrès par ses destinataires qui y trouvent toute l'information de référence utile sur l'audit réalisé. Les commissaires aux comptes accueillent également favorablement cette innovation. Le contenu du document leur semble présenter un réel intérêt et leur permet d'expliquer et de valoriser l'apport de leur intervention.

Toutefois, le volume important du document nécessite d'en faire une synthèse écrite ou orale, et certains commissaires aux comptes s'interrogent sur l'évolution du document à l'avenir. La répétition au fil des années de l'information qui y figure, en l'absence de nouveautés dans l'entreprise audité pourrait conduire à une perte de pertinence.

Le fait de consigner les points clés de l'audit au sein du rapport de certification est également accueilli favorablement par les commissaires aux comptes qui y voient une façon de valoriser leurs travaux et de mieux expliquer les sujets délicats. Les comités d'audit sont plus neutres sur l'apport de ce format de rapport de certification. Ayant une bonne connaissance de l'entité, les points clés de l'audit et les zones de risques des comptes de l'entité sont connus des membres du comité d'audit. Certains s'interrogent sur le caractère répétitif, au cours du temps, de ces éléments du rapport d'audit s'ils deviennent récurrents. Ces informations semblent plus utiles pour des personnes totalement extérieures à l'entreprise.

#### ***L'examen des faiblesses de contrôle interne***

Dans 61% des cas les comités d'audit se sont entretenus avec les commissaires aux comptes sur les faiblesses significatives du contrôle interne. 34% des réponses mentionnent que cet entretien ne leur est pas applicable, dans la mesure où aucune faiblesse significative n'a été relevée par les commissaires aux comptes.

Les commissaires aux comptes interrogés estiment que le niveau d'implication des comités d'audit est variable sur le contrôle interne de l'entité. Les entités dans lesquelles les comités d'audit sont les plus concernés sont celles qui ont des dispositions légales à remplir sur ce plan, comme la loi Sarbanes Oxley pour les émetteurs cotés aux Etats Unis. Ils notent également que les comités d'audit des établissements de crédit sont davantage sensibilisés à l'importance d'assurer un suivi du contrôle interne. L'implication semble découler des

dispositions légales qui requièrent des dispositifs renforcés sur les questions de contrôle interne dans ces deux types de sociétés.

#### ***L'utilisation des conclusions du H3C à l'occasion des contrôles qu'il réalise***

Seuls 19% des comités d'audit mentionnent avoir tenu compte des constatations et conclusions du H3C consécutives aux contrôles réalisés. Une très large majorité des comités d'audit ne met pas en œuvre ce dispositif d'information nouvellement instauré en Europe.

La disposition prévoyant la possibilité d'obtenir communication des résultats du contrôle d'activité réalisé par le H3C sur un cabinet d'audit détenteur d'un mandat au sein d'une entité semble méconnue par les comités d'audit, tout comme la possibilité de se faire communiquer la seule partie du rapport de contrôle relative aux procédures qualité du cabinet d'audit émis par le H3C dans l'hypothèse où le mandat relatif à l'entité n'a pas été sélectionné et donc examiné dans le cadre du contrôle effectué.

La possibilité de tenir compte des résultats des contrôles comme critère de sélection dans les appels d'offres a été perçue favorablement par les différents interlocuteurs issus de comités d'audit. Ce nouveau dispositif d'information des comités d'audit nécessiterait d'être mieux expliqué et diffusé auprès de leurs membres, afin qu'il puisse concourir à une meilleure prise en compte de la qualité des prestations délivrées par les commissaires aux comptes.

La mise en œuvre par les commissaires aux comptes de l'avis du H3C du 11 janvier 2018 pourra contribuer à améliorer cette connaissance. En effet, par cet avis, le H3C les invite à informer les comités d'audit des entités dont ils certifient les comptes du fait que leur cabinet a été contrôlé et que le rapport leur est communicable.

De manière plus générale, une bonne pratique est à relever : celle d'un comité qui s'entretient avec ses commissaires aux comptes sur l'ensemble des constats généraux identifiés par le H3C dans son rapport annuel d'activité.

#### **4. Rôle du comité d'audit en matière de surveillance des prestations non audit fournies par les commissaires aux comptes**

---

##### ***Le suivi de l'indépendance***

Presque tous les comités (97%) déclarent avoir exploité les confirmations écrites de leur indépendance fournies par les commissaires aux comptes.

56% des réponses indiquent que les comités d'audit ont examiné les risques pesant sur l'indépendance de leurs commissaires aux comptes et les mesures de sauvegarde prises, mais 7% mentionnent ne pas l'avoir fait, et 37% estiment que cet examen ne leur est pas applicable.

Le taux de mise en œuvre du dispositif protecteur de l'indépendance des commissaires aux comptes issu de la réforme européenne de l'audit est plus faible pour l'examen du plafonnement des honoraires des services non audit par rapport à ceux liés à la mission de certification : 68% des comités d'audit interrogés déclarent avoir exploité les informations liées aux services autres que de certification des comptes fournis par leurs commissaires aux comptes, 10% ne les ont pas exploités, 22% estiment que cette disposition ne s'applique pas à leur situation.

Le niveau d'implication des comités d'audit sur l'examen au fond de l'indépendance des commissaires aux comptes, au-delà du respect formel, reste limité.

D'après les informations communiquées lors des entretiens, les comités d'audit se reposent largement sur les commissaires aux comptes dans l'appréciation de leur indépendance. En effet, ces derniers sont réputés maîtriser la réglementation qui leur est applicable en la matière.

Les présidents de comités d'audit entendus ne semblent pas toujours sensibilisés aux risques de familiarité ou de dépendance financière de leurs commissaires aux comptes. Ils utilisent leurs analyses, et font dans l'ensemble confiance aux départements techniques des cabinets qui instruisent les dossiers en amont de leur soumission au comité d'audit. Ces analyses sont parfois complétées par l'instruction interne du management de l'entreprise, mais aucune remise en cause par les comités d'audit n'a été soulignée.

### ***L'examen des services non-audit confiés aux commissaires aux comptes***

Dans 23 cas au sein de l'échantillon interrogé, les commissaires aux comptes ont proposé la réalisation de services autres que de certification des comptes (57% de l'échantillon). Dans 73% de ces cas, le comité d'audit a examiné les services proposés, pour tout ou partie (respectivement 50% et 23% des réponses). Dans 27% des cas, les comités d'audit n'ont pas examiné les services ou ont considéré que cet examen ne leur était pas applicable.

Seuls deux comités d'audit au sein de l'échantillon ont refusé d'approuver au cours de la période la fourniture des prestations à l'issue de cet examen (soit 9%), estimant que les situations pouvaient faire naître des conflits d'intérêt pour leurs commissaires aux comptes. Ce taux de refus très faible peut s'expliquer soit par la confiance accordée aux commissaires aux comptes dont les analyses ne sont pas remises en cause, soit par une analyse préalable prudente de ses derniers, qui a été confirmée par une approbation par le comité d'audit.

Différents présidents de comités d'audit ont indiqué que les nouvelles dispositions légales en matière de services autres que la certification des comptes n'ont pas conduit à une évolution de leurs pratiques vis-à-vis des commissaires aux comptes, ni à une plus grande réserve quant aux missions confiées aux commissaires aux comptes. Il ne semble pas que ces dispositions aient freiné les comités d'audit. Certains comités estiment que le recours à leurs commissaires aux comptes pour des missions complémentaires en plus du contrôle légal est un gage de qualité et d'efficacité, et continuent à les solliciter en dehors de la certification. D'autres comités avaient déjà une approche de principe où aucun service non obligatoire n'est confié aux commissaires aux comptes afin de limiter tout risque d'atteinte à l'indépendance, et poursuivent cette pratique.

La nouvelle mesure introduite par la réforme européenne de l'audit qui consiste à demander l'approbation des services autres que la certification des comptes est peu comprise par les comités d'audit, qui n'en voient pas l'intérêt. La plupart des comités ont mis en place des listes de services pré-approuvés et mettent en exergue leur absence d'investissement sur le sujet. Certains proposent d'introduire des seuils d'importance pour les approbations, afin de ne pas imposer un examen de toutes les prestations.

Les commissaires aux comptes quant à eux rapportent que certaines directions financières ont changé d'approche depuis la réforme et hésitent parfois à leur confier des prestations pour éviter le travail administratif nécessaire pour instruire l'autorisation du comité, ce qui les conduit à réduire les services non audit fournis.

La vigilance des comités d'audit sur le sujet de l'indépendance des commissaires aux comptes semble assez faible. L'apport concret sur l'indépendance des commissaires aux comptes de la mesure d'autorisation des services autres que la certification des comptes pourra faire l'objet d'un examen plus détaillé, et une sensibilisation accrue sur leur rôle semble nécessaire.

## 5. Rôle du comité d'audit dans les appels d'offres

Au sein de l'échantillon, 9 entités seulement ont été amenées à désigner au moins un commissaire aux comptes au cours de l'année en cours. A l'exception d'une réponse estimant que la situation était non applicable, tous les comités d'audit concernés ont été chargés de la procédure de sélection du ou des commissaires aux comptes (totalement ou partiellement).

Parmi les entités ayant désigné un commissaire aux comptes au cours de l'année, dans deux cas une seule offre a été présentée à l'assemblée générale : il s'agissait du renouvellement du commissaire aux comptes en place.

Pour les autres cas de désignations, le nombre de commissaires aux comptes sollicités pour présenter des offres varient de deux à plus de neuf. Le nombre d'offres obtenues à la suite de l'appel d'offres est égal au nombre de sollicitations ou parfois inférieur.

Il ressort des entretiens que, dans les grands groupes, les possibilités de candidater sont parfois limitées par l'empêchement de certains réseaux de commissaires aux comptes : soit parce qu'ils ont fourni des prestations non audit qui les empêchent de postuler, soit parce qu'ils ont atteint la date limite conduisant à une rotation obligatoire. La capacité des auditeurs à déployer des compétences suffisantes, notamment à l'international, limite selon certains présidents de comités d'audit le nombre d'acteurs susceptibles de répondre aux souhaits de couverture géographique de l'entité. La rotation des commissaires aux comptes est parfois vue comme une situation contraignante par les grands groupes qui doivent s'organiser à l'avance pour pouvoir bénéficier d'un choix suffisant de prestataires.

L'offre générale d'un certain nombre de cabinets semble insuffisante à certains présidents de comité d'audit pour pouvoir mettre en œuvre une réelle mise en concurrence des offres de services.

Le dossier d'appel d'offres comprenait, selon les comités d'audit interrogés, toutes les informations utiles et des critères de sélection transparents et non discriminatoires.

Différentes façons de procéder pour les appels d'offres ont été présentées. Au-delà des dossiers d'appel d'offres, certaines entités organisent pour les candidats potentiels, en amont de la présentation des offres, des visites ou des échanges pour que les candidats puissent disposer d'éléments tangibles pour fournir une proposition adéquate.

Les commissaires aux comptes sollicités rapportent que certaines entités fournissent des informations minimales qui ne permettent pas de proposer, au stade de l'appel d'offres, des services réellement personnalisés. Ces entités reçoivent des propositions de commissariat aux comptes standardisées, génériques, car les postulants manquent d'informations utiles. Le commissaire aux comptes en place est favorisé, en l'absence d'information disponible à tous, du fait de sa bonne connaissance antérieure du dossier.

Les comités d'audit s'interrogent parfois sur les critères de sélection pertinents à examiner. La majorité des comités évoquent l'importance d'évaluer la compétence de l'équipe en charge du dossier et surtout celle du signataire, la connaissance du domaine d'activités, l'étendue de la couverture internationale du réseau au regard de l'implantation des activités du groupe. Parfois, le prix a été cité comme critère de sélection.

Le prix est néanmoins jugé par certains comités d'audit comme non discriminant, en partant du principe qu'un alignement s'opère *in fine* sur ce sujet dans le cadre de négociation concomitante au choix du prestataire. Certains des comités entendus estiment toutefois avoir un rôle à jouer pour obtenir le meilleur prix, et ne perçoivent pas prioritairement leur rôle pour renforcer la qualité et la profondeur des travaux d'audit proposés.

L'investissement des comités d'audit semble donc être variable. Une pré-sélection au sein des offres reçues est parfois conduite par un comité ad hoc. La conduite d'un entretien final par le

comité d'audit avec les derniers candidats en présence est une pratique courante, avant l'émission de recommandations, et l'identification du choix préférentiel.

Certains comités d'audit réfléchissent aux critères à faire figurer dans l'appel d'offres pour assurer l'absence de biais de sélection lié à la familiarité des commissaires aux comptes avec les dirigeants opérationnels.

Les pratiques de mise en œuvre du dispositif légal sont donc très diverses pour la sélection des auditeurs et la réalisation des appels d'offres. Les comités d'audit n'ont pas encore suffisamment d'expérience sur ce point et sont demandeurs d'informations pour guider leurs sélections.

## **6. Suivi du processus d'élaboration de l'information financière et de l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques de l'entité**

88% des comités d'audit déclarent qu'ils ont suivi le processus d'élaboration de l'information financière, et 93% qu'ils ont suivi l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques de l'entité. Moins de 10% des comités d'audit ne réalisent pas ce suivi, qui leur incombe.

35% des comités d'audit ont émis des recommandations relatives au processus d'élaboration de l'information financière, en relayant par exemple les recommandations des commissaires aux comptes. Dans la majorité des cas (65%), le comité d'audit n'a pas émis de recommandations. Il est parfois mentionné qu'aucun besoin à ce titre n'a été identifié ou que la disposition n'est pas applicable (5%).

Certains présidents de comités d'audit ne s'estiment pas compétents pour remettre en cause les spécialistes sur ces sujets ou pour émettre des recommandations. D'autres entendent cette mission d'émission de recommandations comme un moyen de relayer auprès de la direction de l'entité des informations obtenues des commissaires aux comptes.

## **7. Synthèse de l'évaluation**

Des réponses reçues aux questionnaires et des entretiens menés, il ressort que les comités d'audit mettent en œuvre, deux ans après la mise en place de la réforme européenne de l'audit, une grande partie de leurs obligations légales.

Parmi les mesures bien mises en place :

- Le comité d'audit rend régulièrement compte de ses missions à l'organe chargé de l'administration ou de la surveillance, dont ses membres sont issus ;
- Ses relations et contacts avec les commissaires aux comptes sont réguliers ;
- L'utilisation du nouveau rapport complémentaire des commissaires aux comptes qui leur est destiné a été accueilli favorablement ;
- Le suivi des processus d'élaboration de l'information financière et le suivi de l'efficacité des systèmes de contrôle interne est, dans la plupart des cas, au moins partiellement assuré.

Différentes bonnes pratiques ont été constatées pour favoriser un partage d'information de qualité entre comités d'audit et commissaires aux comptes.

D'autres dispositions légales sont souvent mais non encore systématiquement appliquées :

- L'ensemble des mesures visant à assurer l'indépendance des commissaires aux comptes n'est pas systématiquement mis en œuvre (à savoir l'examen des risques pesant sur les commissaires aux comptes, l'exploitation des informations en matière de plafonnement des services non audit, l'approbation des services non audit ...)

Certaines mesures nouvelles restent très largement inconnues des comités d'audit :

- Les pratiques en matière de sélection des commissaires aux comptes restent à parfaire. Certains comités d'audits n'émettent pas de recommandations sur le choix des candidats, d'autres n'ont pas de rôle moteur sur le sujet par rapport aux services opérationnels de l'entité ;
- Quasiment aucun comité d'audit ne prend en compte les résultats des contrôles individuels des cabinets menés par le Haut conseil, dans le cadre du suivi de la réalisation de la mission du commissaire aux comptes.

Enfin, une mesure nouvellement introduite est pour l'heure mise en œuvre de façon mécanique, sans que l'intérêt sous-jacent n'ait été perçu.

- L'apport du comité d'audit en matière d'approbation de la fourniture de services non audit est appliqué comme une simple contrainte administrative.

En général, la perception par les comités d'audit de leur rôle dans l'examen de l'indépendance et la contribution à la qualité des travaux du commissaire aux comptes semble limitée. Les commissaires aux comptes sont utilisés pour obtenir des informations permettant au comité d'audit de mener à bien sa mission.

Peu nombreux sont les comités d'audit qui échangent, remettent en question ou contribuent à faire évoluer l'approche envisagée par les commissaires aux comptes, dans une perspective de renforcement de la qualité de leurs prestations.

Les comités sélectionnés pour des entretiens ont tous répondu favorablement et ont démontré leur implication dans leur mission, et leur intérêt pour approfondir leur compréhension des attentes du régulateur de l'audit à leur endroit. Il sera utile de les inciter à mieux appréhender leur rôle de surveillance de l'indépendance des commissaires aux comptes et de sélection des commissaires aux comptes à travers une communication renforcée à leur égard.

A cet effet, les codes de bonnes pratiques développés par les organisations professionnelles, tels que le code « AFEP-MEDEF », constituent un excellent vecteur pour contribuer à faire évoluer les pratiques. C'est ainsi que la partie de ce code consacrée aux comités d'audit pourra être utilement enrichie pour favoriser la mise en œuvre des dispositions méconnues, et diffuser les meilleures pratiques entre comités d'audit.

## Annexes

### 1. Article L. 820-1 du code de commerce

Modifié par l'ordonnance n°2017-484 du 6 avril 2017 - art. 17

*I. – Nonobstant toute disposition contraire, les dispositions du présent titre sont applicables aux commissaires aux comptes nommés dans toutes les personnes et entités quelle que soit la nature de la certification prévue dans leur mission. Elles sont également applicables à ces personnes et entités, sous réserve des règles propres à celles-ci, quel que soit leur statut juridique.*

*II. – Pour l'application du présent titre, le terme : " entité " désigne notamment les fonds mentionnés aux articles L. 214-8, L. 214-24-34 et L. 214-169 du code monétaire et financier.*

*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 : (1)*

*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.*

*7° Les fonds de retraite professionnelle supplémentaire mentionnés à l'article L. 381-1 du code des assurances ;*

*8° Les mutuelles ou unions de retraite professionnelle supplémentaire mentionnées à l'article L. 214-1 du code de la mutualité ;*

*9° Les institutions de retraite professionnelle supplémentaire mentionnées à l'article L. 942-1 du code de la sécurité sociale.*

NOTA :

(1) Conformément à l'article 53 1° de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016, les dispositions du 6° du III de l'article L. 820-1 du code de commerce dans sa rédaction issue de ladite ordonnance, entrent en vigueur à compter du premier exercice ouvert postérieurement au 31 décembre 2017.

**2. 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 négociation 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;

(...)

---

<sup>i</sup> Les missions déclarées dans la base de données utilisée pour réaliser ne comprennent pas les entités de Polynésie et de Nouvelle Calédonie. Elles comprennent en revanche les entités des départements d'Outre-Mer.

<sup>ii</sup> Baker Tilly, BDO, Deloitte, EY, Grant Thornton, KPMG, Mazars, Nexia, PwC, RSM.



**ANNEXE 3.**  
Lettre du CEAOB  
du 3 juin 2019 relative  
à la stratégie 2020/2023  
et au plan de travail  
2020/2021 de l'IAASB



IAASB - International Auditing and Assurance Standards Board  
529 Fifth Avenue  
New York, 10017  
USA

3 June 2019

**Comment letter relating to the IAASB's proposed strategy for 2020-2023 and work plan for 2020-2021**

Dear Sirs,

1. The CEAOB appreciates the opportunity to comment on the IAASB's ("Board") consultation paper on the proposed strategy for 2020-2023 and work plan for 2020-2021, issued in February 2019. As the organisation representing the audit regulators of the European Union, the CEAOB encourages and supports continuing improvement of professional standards for the audit profession.
2. The content of this letter has been prepared by the International Auditing Standards Subgroup and has been adopted by the CEAOB. The comments raised in the letter reflect matters agreed within the CEAOB. It is not intended, however, to include all comments that might be provided by the individual regulators that are members of the CEAOB and their respective jurisdictions.
3. Our comments are provided in response to the five headers raised in the consultation paper (page 5), presented hereafter in bold.

**1. Comments on "Goal, Keys to Success and Stakeholder Value Proposition" (page 6), as well as the "Environmental Drivers" (page 7).**

4. We first would like to emphasize the public interest that is attached to audit. We suggest that public interest should be the most important consideration in setting the IAASB's goals and priorities. Additionally, stressing the consideration of public interest further provides a strong incentive for timely completion of IAASB projects, which can counterweigh other requests from various parties.
5. The opportunities and challenges listed in the consultation document (page 7) do not acknowledge the different stages of development and legislative requirements in different jurisdictions and the impact this may have on the standards issued. For example, a number of requirements for audits set out in the EU Audit Directive and Regulation are not currently included in the standards issued by the IAASB. The existence of legal requirements on topics covered during an audit is a factor which ought to be integrated in the environmental drivers to determine IAASB actions and priorities.



6. While the “changing reporting needs of stakeholders” are listed as an environmental driver in the IAASB proposals (page 7), it should also be noted that the aims of the various stakeholder groups are not always aligned. Users of financial statements, auditors, professional bodies, national standards setters etc. have different roles and needs, thus priorities may differ.
7. Moreover, it would be helpful to accompany the proposals with a feedback summary about the implementation of the IAASB’s previous strategies and work plans, to ensure that the lessons learnt are taken into consideration for the future plan.

**2. Comments on Strategy and Focus and Strategic Actions for 2020–2023 (pages 8 to 13).**

8. We agree that the themes and areas proposed in the consultation are relevant. There is limited information, however, on specific outputs expected as a result of the strategy, focus and strategic actions, particularly beyond 2020-21.
9. Indications about the resources to be devoted to those different strategic actions would also help to understand the plan. Given the large number of strategic actions mentioned, defining priorities and resources affected would help in the future management of projects (see our comment on research as well).

**3. Comments on the IAASB’s proposed Framework for Activities, and the possible nature of such activities (pages 11 and 12), as set out in Appendix 2 (pages 19 and 20).**

10. In principle, we welcome initiatives aiming at organising the IAASB’s work in a way to facilitate more timely reaction to issues identified, especially by audit regulators. However, we note that the work on the proposed Framework for Activities is not included in the details of the 2020/21 work plan, so it is not clear when the IAASB expects to develop, finalise and implement the proposed framework. Nor is it clear if the IAASB intends to engage in further consultation regarding a new proposed framework.
11. While we acknowledge the importance of information-gathering and research to inform the IAASB’s activities, there is a risk that unless such activities are time bound and subject to appropriate controls they could delay the IAASB’s work rather than enhancing it. The process may become overly focussed on research activities rather than actual outcomes. We encourage the IAASB to define clear targets with actual tangible outcomes, as well as the expected time for delivery.
12. Further detail would be welcome on what is envisaged by the various mechanisms for addressing issues and challenges on a more timely basis (see page 12: non-authoritative guidance, ‘limited scope’ revisions and an ‘interpretations’ mechanism). While we welcome IAASB initiatives to ensure that issues are addressed on a timely basis, there is a risk that lack of clarity regarding these mechanisms and how they will operate in practice may complicate rather than simplify, for users, the application of standards issued. Further, the IAASB should also examine the current standard setting process to identify where



improvements could be made such as efficiencies to reduce the time-scales for the issuing /updating of standards.

13. It is our view that the ability to “undertake the work within a realistic timeframe” should not be a key driver of the decision whether to revise or develop standards. Rather the IAASB should prioritise its projects to make the most effective use of the resources available to it. Such priorities should be examined on a regular basis to ensure the allocation of resources continues to be appropriate.

**4. Comments on the actions that have been identified in the detailed Work Plan for 2020–2021 (pages 15 and 16). If not, what other actions do you believe the IAASB should prioritize?**

14. It would seem that the IAASB intends to limit its standard setting activities to revisions of ISA 315, ISQC1 and ISA 220, ISA 600 and ISRS 4000, all of which are projects that have already been commenced and which (with the exception of the revised ISA 600) are expected to be completed by the first quarter of 2020. We would welcome further information on whether there are other standards that the IAASB intends to revise and develop in 2021.
15. It would appear that the majority of the IAASB’s resources in 2020-21 are to be dedicated to research. However, the intended outcome(s) of this research are unclear. We encourage the IAASB to provide further detail on the outcomes expected and the related timing envisaged. We encourage the IAASB to continue its activities on revising standards throughout the period 2020-2021 covered by the proposed work plan.
16. Regarding the topics for inclusion in the list of upcoming projects, we support the proposal to review the standards dealing with “audit evidence”. The project should cover enhancement of the auditor’s professional scepticism, and refining the provisions on materiality, audit sampling, and analytical procedures to take into account inspection findings and deficiencies identified through inspections. We would like to reemphasize the need for the IAASB to consider the integration of the use of new technologies such as “data analytics” in audit in the course of this project.
17. We note that the revision of ISA 330 (on response to assessed risks) is not part of the IAASB proposal. We believe it is important that ISA 330 is reviewed in light of the amendments to ISA 315 (on risk assessment), given the linkages between the two standards. In particular it is important to make sure that all the concepts in ISA 315 are consistently used and aligned in ISA 330 and other standards dealing with risks assessment or their implications (like ISA 240 (on fraud), or ISA 550 (on related parties’ transactions), for instance). The audit evidence project may also require further revision of ISA 330: the use of new technology for testing financial information and internal controls may indeed have an impact on the means of responding to risks defined in the current ISA 330.



**5. Comments on any other topics that should be considered by the IAASB when determining its 'information gathering and research activities' in accordance with the new Framework for Activities.**

18. The IAASB should consider the lessons learned from its post implementation reviews and how they could be used to enhance the standards going forward.
19. When developing non-authoritative guidance, the IAASB should consider whether the need to develop such guidance may indicate weaknesses in the standards and/or application material. The extent to which supporting material is required may indicate that the current process is not resulting in standards that are sufficiently clear, comprehensive etc.

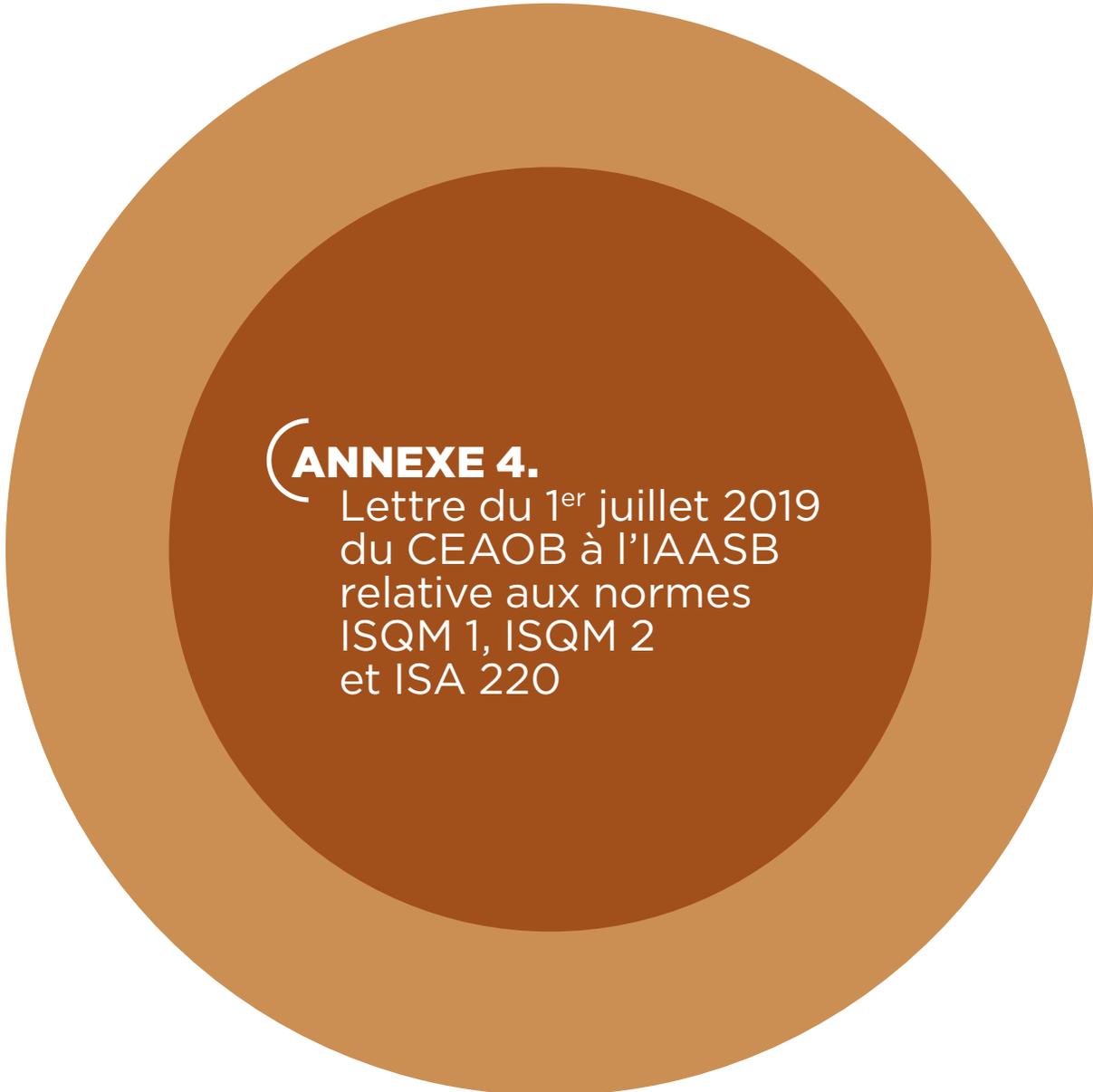
**Other comments**

20. The extent to which the Monitoring Group consultation may impact on the strategy and work plan is not yet known. However, we encourage the IAASB to detail its plans and targets in the work plan and we welcome the initiatives to continue progress and to avoid any disruption in its activities.
21. We recognize that amendments to the current proposed IAASB strategy and plan may be requested, during the period, to adapt them to the reform of the standard setting which is currently being prepared by the Monitoring Group. The topics to be addressed by standards setters will however remain relevant, and thus we encourage the IAASB to issue the final version of the priorities soon.

Please do not hesitate to contact me or the Chair of the CEAOB International Auditing Standards Subgroup, if you have any questions on the content of this letter.

Yours faithfully,

Ralf Bose  
Chairman



**ANNEXE 4.**  
Lettre du 1<sup>er</sup> juillet 2019  
du CEAOB à l'IAASB  
relative aux normes  
ISQM 1, ISQM 2  
et ISA 220



IAASB - International Auditing and Assurance Standards Board  
529 Fifth Avenue  
New York, 10017  
USA

1 July 2019

### **Comment letter relating to the IAASB's Quality Management Exposure Drafts**

Dear Sirs,

1. The CEAOB appreciates the opportunity to comment on the IAASB's ("Board") consultation on *Quality Management at the Firm and Engagement Level, Including Engagement Quality Reviews* (hereinafter 'Quality Management standards') as issued in February 2019. As the organisation representing the audit regulators of the European Union and the European Economic Area, the CEAOB encourages and supports continuing improvement of professional standards for the audit profession.
2. The content of this letter has been prepared by the International Auditing Standards Subgroup and has been adopted by the CEAOB. The comments raised in the letter reflect matters agreed within the CEAOB. It is not intended, however, to include all comments that might be provided by the individual regulators that are members of the CEAOB and their respective jurisdictions.
3. The CEAOB strongly supports the IAASB's efforts to refine and strengthen the Quality Management standards. We have closely examined the proposals and have a number of areas on which we would like to provide input. Below, we provide some overarching comments as well as detailed comments in response to each of the three proposed standards.

#### **1. Overarching comments**

4. In line with our general support for the project, we support the related name change from International Standards on Quality Control to International Standards on Quality Management. It is important that the standards contain clear principles and provisions, which can be applied in a scalable way. We recognize and support the approach taken in respect of scalability and adaptability for varying practices depending on their particular circumstances. Whilst the approach to scalability is set out in the introductory paragraphs, we are of the view that the standards should elaborate more clearly on how this relates to the need to achieve the quality objectives and the requirements on the risk approach. We furthermore recommend clarification both on when the requirements may be not relevant to a firm and on what they may entail in terms of additional procedures for large and more complex firms.



COMMITTEE OF  
EUROPEAN  
AUDITING  
OVERSIGHT  
BODIES

5. Given the wide impact that quality management has on the quality of all engagements, the standards should clearly address public interest needs, and include clear and enforceable objectives and requirements. We urge the IAASB to perform a comprehensive review and consideration of the standards from the public interest perspective before finalizing them.
6. In our view, quality is an ongoing objective which should be actively managed by a firm while also focusing on continuous improvement of its quality management system. Whilst the Quality Management standards appear to embrace that notion, most of the requirements appear to focus on compliance with the standards. We recommend an increased focus on quality management, including the balance between preventive measures and enforcement activities (monitoring, remediation and follow-up, including sanctioning where needed).
7. There is a clear interrelationship between the three standards. We encourage the Board to elaborate more specifically on how these relationships should operate in practice. Currently paragraphs 4 of ISQM 2 and 2 of ISA 220 repeat the firm's quality objective from ISQM 1, and we recommend providing more direction on how that firm's objective impacts on the application of ISQM 2 and ISA 220 respectively.
8. We concur with the Board proposal for an eighteen month implementation period after final approval of the Quality Management standards. In our view this strikes a reasonable balance between the public interest in making improvements to quality management and the time necessary for firms and networks to adjust their systems and processes. The CEOB would encourage firms and networks to early adopt the improvements where possible.

## 2. Comments on Proposed ISQM 1

9. We feel that the introductory paragraphs to ISQM 1 provide more insight and perspective on the ambitions and intent of the new standard than the actual content of ISQM 1. We therefore suggest that the requirements and application material should be amended to fully reflect the ambitions and intentions of the new standard. For example, while the importance of taking the public interest into account is mentioned in the explanatory memorandum as one of the key points, the public interest perspective does not appear to be reflected in the objective, and not sufficiently in the requirements of the standard (it only appears in par. 23c). In the same vein, we encourage the IAASB to review the material on the risk approach and include that in the requirements and application material sections of the standard itself. In particular, we are of the view that the explanation of the risk assessment process provided in paragraph 10 of the proposed standard should be moved to the requirements section.
10. In the requirement section, "The firm's risk assessment process" paragraphs follow the "Governance and leadership" paragraphs. We recommend moving the firm's risk assessment process to the start of the requirements section to aid the comprehensibility of the standard as it applies to all components of the system of quality management, including governance and leadership.



<https://ec.europa.eu/info/ceaob>



[ec-ceaob-secretariat@ec.europa.eu](mailto:ec-ceaob-secretariat@ec.europa.eu)



11. We note that a significant volume of detail is provided in the application material to ISQM 1. Given that the requirements by themselves should provide clear direction for auditors, we suggest that the IAASB should carefully review whether some of the application material is of such importance to enable the understanding of the requirements that the content could provide additional clarity in the requirements section. For instance, we suggest the IAASB considers whether the concept of granularity in paragraph A49 may be included in paragraph 26 of the requirements section. Also we suggest elevating the provisions in paragraph A59, on responses to assessed quality risks, to a requirement. Given the importance of also considering positive quality instances, we feel that there should be a requirement for firms to evaluate positive quality instances as well (currently only suggested in paragraph A173).
12. We believe that learning and improving is not sufficiently included in the proposed standard. Whilst the proposals do include many welcome provisions regarding monitoring, the element of learning and improvements can be further elaborated upon. In our view, the ability to learn from mistakes and errors is an essential element of quality management. A learning/improvement-oriented environment has certain cultural requirements and behavioural aspects to it, which are not addressed in the current ED. We suggest including provisions on this.
13. In our view there would be merit in a firm's management confirming that their firm's quality management system has resulted in appropriately high quality (a 'quality control' statement). Also, we strongly support requiring further transparency on quality efforts and outcomes. We therefore suggest including a requirement that firms are to be transparent on their efforts to improve quality and the resulting outcomes, and that they issue a 'quality control' statement, unless that would not be appropriate in their jurisdiction. Whilst many jurisdictions (including all EU/EEA-jurisdictions) require transparency reporting, and whilst many firms are working on developing Audit Quality Indicators, neither of these are addressed in the standard.
14. With respect to the objective of ISQM 1, we question the statement that the quality management system should provide "reasonable assurance" to the firm that it (1) fulfils its responsibilities in accordance with the standards, (2) conducts engagements in accordance with the standards, and (3) reports are appropriate. We are of the view that stakeholders and the public interest would be better served with a more direct and stronger objective such as 'the objective of the firm is to ensure the appropriateness of engagement reports in the circumstances, and that the firm and personnel act in the public interest, in accordance with standards and legal/regulatory requirements.
15. In our view, the requirements in the current ED are mostly compliance driven. Whilst all legal and regulatory requirements must be met, quality and public interest perspectives may well require further work to be done and additional transparency to be given in an engagement report, for instance via the inclusion of additional detail in the auditor's report. We therefore suggest that the standards include a step-back requirement before issuing reports to specifically consider quality and the public interest perspective and determine



COMMITTEE OF  
EUROPEAN  
AUDITING  
OVERSIGHT  
BODIES

whether there is a need to perform additional procedures or a need for additional transparency.

16. We are supportive of the concept of quality objectives, and their adaptability so as to reflect, amongst other factors, a firm's size, complexity, structure, legal form and client base. As noted in paragraph 4 of this letter, we suggest including some of the provisions regarding scalability, which are currently part of the introductory paragraphs of the exposure draft, in the requirements section of the standard so as to better explain how the quality objectives, scalability and the risk approach are to be applied in practice and how factors such as size, complexity, structure, legal form and client base will impact a firm's quality management system. Additionally, as noted above, we think it is important for the standard to also address the need to learn from mistakes and errors and as a consequence we suggest adding a quality objective to 'be a learning organization', including the necessary requirements about an open culture and others as appropriate.
17. The language on non-relevance of requirements (paragraph 21) should be expanded to clarify to what extent it could occur. For instance, the fact that a firm is very small would not be an adequate reason for not performing periodic engagement inspections as part of its self-assessment of the quality management system. Such periodic engagement inspections can be performed by service organizations. The current language in the application material does not provide guidance on alternative ways for small firms to meet the quality objectives. Also, it should be stated that firms may need to refuse to accept certain engagements if they cannot meet public interest expectations regarding quality management. Pursuant to paragraphs 67(a) and (b), the firm shall document the work performed to achieve the quality objectives, we suggest also clarifying that the documentation should include an explanation of why requirements are not relevant under paragraph 21, unless that is self-evident.
18. We suggest including provisions aimed at creating a learning environment whereby auditors' experiences are evaluated and learned from. In that regard, we feel that tone-at-the-top should be expanded towards an integrated approach of culture and behaviour at all levels in the organization including appropriate behaviour (often described as 'practice what you preach').
19. In terms of the risk assessments that firms are expected to perform, we think it is important that firms are required to also consider risks arising from their own culture, their governance, including the network structure where relevant, and their business objectives. We suggest clarifying this in paragraph 27, and including further language as necessary.
20. We suggest that care is required in engagement performance to ensure that culture and behaviour sufficiently support the achievement of quality objectives both within the audit firm and at team level. Audit firms have informed us that culture plays a crucial role in underpinning professional scepticism and therefore we think that it is important to also emphasize the importance of culture in the firms' quality management system.



<https://ec.europa.eu/info/ceaob>



[ec-ceaob-secretariat@ec.europa.eu](mailto:ec-ceaob-secretariat@ec.europa.eu)



21. Similarly, we suggest that there should be an increased focus on both the competence and culture/behaviour of personnel in the resources section.
22. With regards to information and communication, we think that the standard should focus more on the intention and outcome of information and communication. The current language lacks clear requirements that the firm clearly communicates all relevant information to partners and staff, and also that a firm should focus on the key issues and avoid unnecessary detail in communications. Additionally, there should be a focus on what can be done to improve the power of messaging to ensure that partners and staff react appropriately to the information and communication in their actual (day-to-day) behaviours.
23. The requirements regarding Monitoring and Remediation appear to focus mainly on the firms' periodic inspection process and addressing errors that have been observed in that process. We note that the Application Material also provides that monitoring of positive quality occurrences should take place so as to learn which root causes contributed to higher quality. We are of the opinion that the requirements should strike a better balance between remediation of negative quality occurrences and learning from positive quality occurrences. We are also of the view that the standard should be clearer on who is responsible for action to identify root causes and respond to deficiencies as well as for oversight of thereof, including the requirements applying to them such as objectivity.
24. We recommend providing more specific guidance on the extent of engagement inspections in paragraph 45. The proposed language is vague and is likely to lead to inconsistency in its application.
25. We support that ISQM 1 also addresses the role of the networks to which many audit firms belong/are affiliated with. The nature and extent of resources provided by the networks to the audit firms has become increasingly significant, as has their impact on objective setting, governance and policies/procedures as well as the level of oversight by networks of their member firms. Given that increasing significance, we are of the view that it is important that the provisions concerning networks be further expanded. We recommend requiring that audit firms take a proactive role with regard to their network and that, where possible, they are involved in target and objective setting by the network, and that they ensure that policies and procedures developed by the network are only implemented at firm level where they contribute to the firm's responsibility and objectives for quality. We also recommend that the IAASB considers whether the standards should distinguish between local networks and international networks. This is because a firm's role and influence in a local network is likely to have a greater impact.
26. Additionally, we recommend requiring that firms document how resources provided by the network (e.g. audit tools, independence systems etc.) support their quality objectives and are compliant with local laws and standards. This is especially important with respect to key tools and methodologies developed by the networks which their Member Firms have to implement. Given the responsibility for quality management at Member Firm level, they should be able to demonstrate how they have satisfied themselves that, and document

how, the methodology and tools (audit software, data analytics tools) contribute to performing quality audits.

27. The documentation requirements in paragraph 66 should specify that the quality management documentation should be understandable by a reasonably informed third party.
28. The status of the information regarding the eight components of a quality management set out in Appendix 1 is unclear i.e. whether it is intended to be guidance/application material or is it to be regarded as integral part of the standard.

### 3. Comments on Proposed ISQM 2

29. Paragraph 10 states: 'The objective of the firm is to perform an engagement quality review for the engagement'. In our view, this requires expansion to focus on the outcome of the engagement quality review ("EQR") i.e. that it is an objective evaluation of the significant judgements made and conclusions reached by the engagement team to provide the firm with assurance that the engagement report is appropriate in the circumstances. As noted in our overarching comments, we also recommend explaining in more detail how this standard relates to ISQM 1, rather than repeating ISQM 1's objective in the introductory paragraphs.
30. The application material in paragraph A8 on the eligibility criteria for the engagement quality reviewer should be strengthened to provide that an individual who has been an engagement partner on an engagement where significant deficiencies were identified (whether through an EQR, the firm's monitoring activities, an external inspection or otherwise) shall not be eligible to be appointed as an engagement quality reviewer given that he/she shall not be regarded as having the required competency to perform an EQR.
31. In our view, ISQM 2 does not provide sufficient requirements and related application material on the work efforts required for an Engagement Quality Review. Whilst we do not object to the approach taken and to what has been included in the draft standard, we feel that the standard needs to be clearer on what an EQR should encompass and the level of detail required to document that work. For example, the requirement of the current ISA 220 (paragraph 20(d)) for the reviewer to evaluate the conclusions reached in formulating the auditor's report and consider whether the proposed audit report is appropriate should be included in paragraph 22 of ISQM 2. In the same vein, we suggest incorporating the language on reviewing the independence assessment in paragraph 38(a) of the extant ISQC1.
32. We recommend that the IAASB liaises with the IESBA to consider whether the current ethical requirements include sufficiently robust requirements for the reviewer and the assistants to the reviewer, including independence and cooling-off requirements.
33. We are of the opinion that the nature of direction and oversight of the assistants to the EQR by the reviewer should be clarified in the standard. At present, this is limited to the requirement in paragraph 18 for the firm to establish policies and procedures that require





the reviewer to take responsibility for the performance of the EQR including the work of individual assistants.

34. We recommend that the documentation requirement be made clearer. It is essential that the documentation not only shows that an EQR was done, but also what was done, the follow-up that was required and how that follow-up was performed, how the EQR was performed, etc.
35. It would be useful to ensure full alignment of this ED with the requirements in EU Regulation 537/2014, in particular article 8 (engagement quality control review) and from a quality perspective we think it would be useful to elevate these to global requirements in the standard. We also suggest to clarify the engagement quality reviewer's responsibility for the review of the report to those charged with governance, and the work of experts. We also note that compliance with laws and regulations is only addressed in relation to eligibility of the reviewer (paragraph 16(c)) and in relation to ethical requirements (paragraph 17(b)). We recommended making it clear in the standard that the EQR needs to be performed in compliance with all relevant aspects of laws and regulation.
36. Some of the detail in the current ISA 220 on EQCR (for instance that on finalizing an engagement that is subject to EQCR) do not appear to have been included in ISQM 2. We suggest ensuring that all extant requirements are included in ISQM 2 or are only omitted based on a clear rationale.
37. In line with our comment relating to ISQM1, the language on non-relevance of requirements (paragraph 13) should be expanded to clarify to what extent it could occur.

#### 4. Comments on ISA 220

38. We urge the Board to carefully review and revise the objective. It currently states: 'the objective of the auditor is to manage quality... to obtain reasonable assurance that quality has been achieved such that (a) the auditor has fulfilled his/her responsibilities... and (b) the auditor's report is appropriate...'. In our view the objective to manage quality to achieve quality appears circular. Also, and in line with our comment on the objective of ISQM 1, we are concerned with the lack of clarity regarding reasonable assurance at engagement level, and we feel that the stakeholder/public interest perspective has not been adequately reflected. In our view, reasonable assurance as an expression of the level of assurance provided by the auditor is a difficult but widely accepted concept. Reasonable assurance over quality in the proposed ISA 220 uses the same language but is different. Given that this standard is aimed at the engagement level, we would suggest that it can be made more specific by stating that the objective is to ensure that the audit is of high quality, performed in the public interest and meets all legal and regulatory requirements.
39. As part of ensuring overall quality throughout the engagement, the auditor may need to use work of other auditors/teams (either within the firm, within the network or outside of the network), service providers and/or experts, some of whom are part of the engagement team whilst others are not. It is important that the standard clarifies the auditor's responsibility for ensuring the quality of the work that these other parties perform. More



COMMITTEE OF  
EUROPEAN  
AUDITING  
OVERSIGHT  
BODIES

specifically, the standard should expand on the measures and procedures that the auditor is required to undertake to ascertain that the work he uses meets the necessary quality requirements. We also suggest that the Board liaises with the IESBA as to ensure appropriate alignment of the relevant requirements in both the ISAs and in the Code of Ethics.

40. In line with our overarching comments, the relationship between the objectives of ISA 220 and ISQM 1 should be further explained in the standard itself. We note that paragraph 10 and subsequent paragraphs of the Explanatory Memorandum address this relationship, but we urge the Board to clarify in the standard how the relationship between the firm's overall responsibility for quality and the engagement partner's responsibility for quality at the engagement level should be understood and applied in practice.
41. We recommend expanding the leadership requirements at engagement level to also encompass behavioural aspects, such as 'practice what you preach' and 'lead by example'.
42. We are of the view that the responsibility of the engagement partner for ethical matters is too limited. Ethical requirements, which include independence and objectivity, are a fundamental prerequisite of an audit for which the engagement partner is responsible. Therefore, the requirements to have an "understanding" of the ethical requirements as set out in paragraph 14 and to "determine" that the team members have been "made aware" of relevant requirements as set out in paragraph 15 appear to be insufficient. We urge the Board to strengthen the language to better express the responsibilities of and expected actions by the engagement partner.
43. We are of the view that the subject of ethical requirements in group audits (which can often be across borders with differing legal and regulatory requirements as a result) merits specific attention and detail, given the difficulty thereof and the fact that independence requirements in particular often give rise to issues in group audits. We suggest that the Board considers where best to address this particular topic, for instance in the requirement or application material of this standard or in ISA 600 on group audits.
44. Where insufficient or inappropriate resources are assigned to an audit engagement, paragraph 25 of the standard requires the engagement partner to take appropriate action including to communicate with 'appropriate personnel in the firm'. We urge the Board to review whether the term 'appropriate personnel' is sufficient to signify the level(s) of responsibility of those that the engagement partner will need to discuss resource issues with.
45. We recommend placing an increased focus on on-the-job training and timeliness of supervision and review in the requirements dealing with engagement performance.
46. We recommend including a requirement for a more active role by the engagement partner when dealing with monitoring and remediation. It currently appears that the auditor can await the outcome of the firm's monitoring and remediation activities instead of taking proactive responsibility for quality. We recommend that the Board clarifies that the



<https://ec.europa.eu/info/ceaob>



[ec-ceaob-secretariat@ec.europa.eu](mailto:ec-ceaob-secretariat@ec.europa.eu)



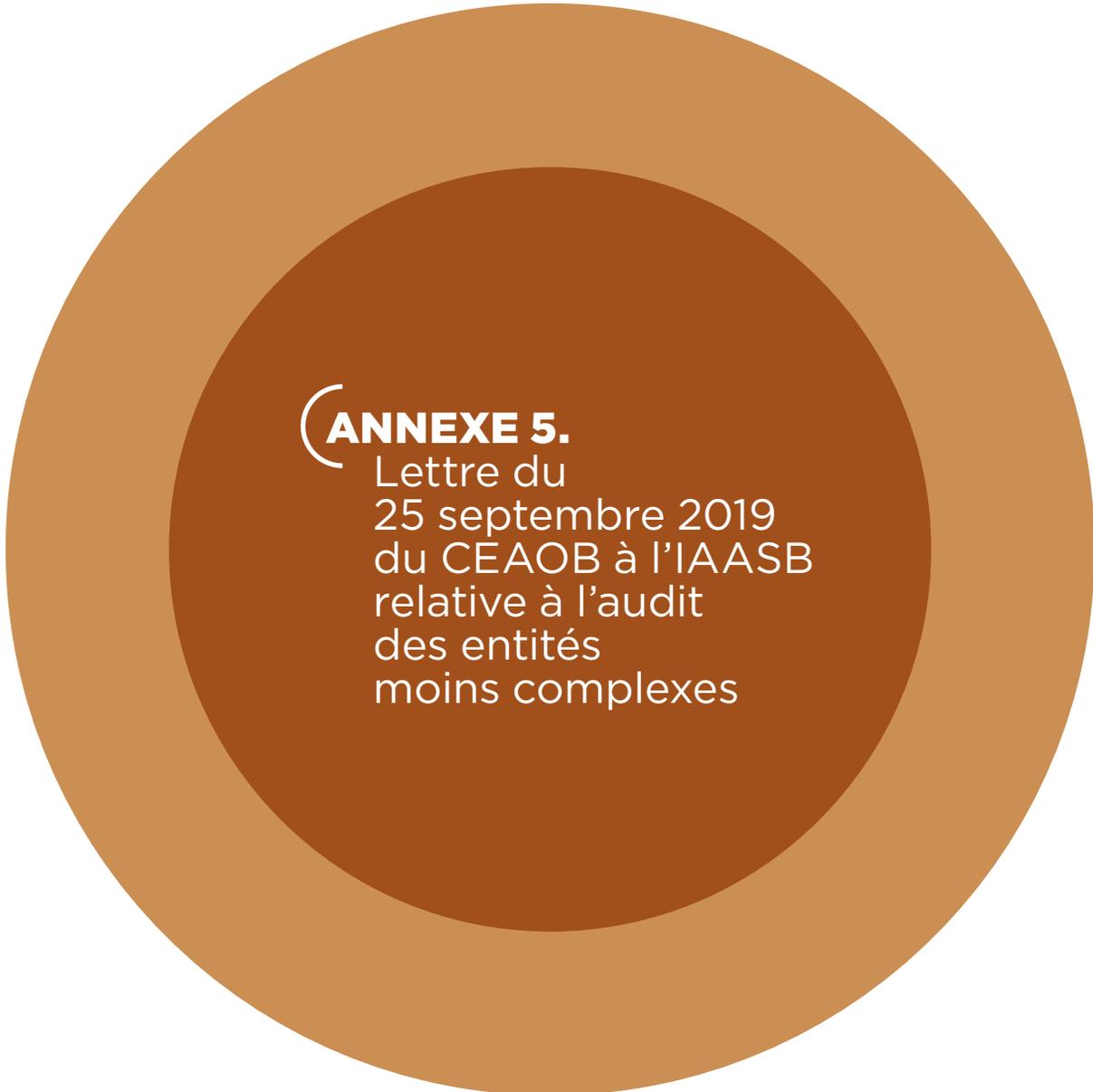
engagement partner should also apply professional judgement and professional scepticism in this area.

47. The requirement in paragraph 37 for the engagement partner to determine that the engagement partner has taken overall responsibility for managing and achieving quality is unclear as a result of the circular reference. We urge the Board to clarify this requirement.

Please do not hesitate to contact me or the Chair of the CEAOB International Auditing Standards Subgroup, if you have any questions on the content of this letter.

Yours faithfully,

Ralf Bose  
Chairman



**ANNEXE 5.**  
Lettre du  
25 septembre 2019  
du CEAOB à l'IAASB  
relative à l'audit  
des entités  
moins complexes



IAASB - International Auditing and  
Assurance Standards Board  
529 Fifth Avenue  
New York, 10017  
USA

30 September 2019

### **Comment letter relating to the consultation on the Audit of Less Complex Entities**

Dear Sir/Madam,

1. The CEAOB appreciates the opportunity to comment on the IAASB's consultation on "*Audits of Less Complex Entities – Exploring Possible Options to Address the Challenges in Applying the ISAs*" issued in May 2019. As the organisation representing the audit regulators of the European Union and the European Economic Area, the CEAOB encourages and supports continuing improvement of professional standards for the audit profession.
2. The content of this letter has been prepared by the International Auditing Standards Subgroup and has been adopted by the CEAOB. The comments raised in the letter reflect matters agreed within the CEAOB. It is not intended, however, to include all comments that might be provided by the individual regulators that are members of the CEAOB and their respective jurisdictions.
3. We support the IAASB initiative and efforts to understand and consider issues that have been raised by auditors in various jurisdictions. The audit of small or less complex entities merits attention, since it is a concern for both auditors and a broad range of stakeholders. In several countries, work has been undertaken on this topic, sometimes based on particular provisions of different national laws related to certain types of entities, for instance entities falling within thresholds based on their size. This topic should be further analysed in detail, to ensure that the right issues are identified and addressed.
4. Regulators are concerned not only with audit quality and the quality of auditors' opinions on financial statements, but also on the fact that audits appropriately meet the needs of the market.
5. The topic of LCE audit encompasses complex issues, which need to be further analysed. We believe the following are key aspects to be considered by the IAASB:
  - a) Less complex/smaller entities play a core role and make a major contribution to the global economy and represent a high proportion of audits performed. Solutions are needed to reduce the expectation gap between auditors' current responsibilities and stakeholders' expectations of audits of less complex entities.



COMMITTEE OF  
EUROPEAN  
AUDITING  
OVERSIGHT  
BODIES

- b) The distinction that needs to be made and the interrelationship that needs to be analysed between the concepts of “smaller entities” and “less complex entities”, since both smaller and larger entities can be complex, or not. In our view, certain entities should not be classified as LCEs, such as entities that are active in a regulated market, e.g. listed companies, banks, and insurers. Large private entities and charities, entities raising crowdfunding or other entities defined as public interest entities according to national laws should benefit from special attention during this project, and should not be considered as LCEs.
  - c) In order to respond appropriately to the request for “scalability” and “proportionality” in the standards, it will be necessary to clarify the differences, interrelationships and connections between these two concepts.
  - d) It is important to provide a single location and consistent approach for standards-related material applicable to the audit of LCEs. At present, there is a large volume of information, set out in varying formats and with differing levels of authority (ISAs, application material, guidance, IFAC guide etc.) so that it can be challenging for an auditor to identify those requirements/guidelines which are appropriate to an audited entity’s particular circumstances.
6. We believe the IAASB should also consider, while examining the audit of LCEs, the relevance of other types of assurance services that could be provided by auditors to LCEs as alternatives to audit as defined by the ISAs (e.g. more limited reviews), and whether those are likely to better meet the expectations of LCE stakeholders. However, to avoid confusion and manage public expectations, any such alternatives would need to be clearly distinguished from audit. Such alternatives would also not be suitable in all instances, e.g. where the audit of an LCE is required by law.
7. We strongly encourage the IAASB to ensure that the underlying issues are further analysed and agreed upon by stakeholders globally, before proposing measures to address them.
8. We moreover would like to stress that some of the qualitative characteristics listed by the IAASB for LCEs such as ‘simple record keeping’, ‘few internal controls’ and ‘few personnel, many having a wide range of duties’ may be indicative of inappropriate systems and controls within some entities. In this context, the determination of whether an entity is an LCE should not only be based on qualitative characteristics, but also on an assessment as to whether they are appropriate to the entity’s circumstances and operations. This also includes considering whether an entity is ultimately part of a more complex group, and how that might impact the role of the group auditor.
9. The adaptation of the audit approach to the size of entities and the complexity of their operations is already embedded in the international auditing standards’ framework. However, how the audit standards are to be adapted in practice could be further clarified and explained, as suggested in the IAASB initiative.
10. We think that more focus on clear language and understandability can contribute to auditors better being able to apply the standards in differing situations. We suggest the IAASB develops clear criteria for language in drafting standards, such as limiting the length of sentences. The criteria that have been developed as part of the IAASB’s Clarity project could serve as a starting point.



<https://ec.europa.eu/info/ceaob>



[ec-ceaob-secretariat@ec.europa.eu](mailto:ec-ceaob-secretariat@ec.europa.eu)



COMMITTEE OF  
EUROPEAN  
AUDITING  
OVERSIGHT  
BODIES

11. We would warn the IAASB regarding the risks and challenges that would arise in relation to a separate standard for the audit of LCEs based on a different framework. Such an approach may widen the expectation gap and would present practical challenges for auditors as entities evolve over time to become more complex, necessitating a change in audit approach when the 'full' ISAs become applicable.
12. The CEAOB will be interested in monitoring the IAASB's progress in this area and contributing to the debate as the IAASB project progresses.

Yours faithfully,

Ralf Bose  
Chairman



**ANNEXE 6.**  
Lignes directrices  
du CEAOB concernant  
les diligences à mettre  
en œuvre par les  
contrôleurs légaux  
sur les comptes établis  
au nouveau format  
« ESEF »



COMMITTEE OF  
EUROPEAN  
AUDITING  
OVERSIGHT  
BODIES

CEAOB 2019-039  
Adopted on 28 November 2019

## CEAOB guidelines on the auditors' involvement on financial statements in European Single Electronic Format

### I. Context

The European Single Electronic Format (ESEF) is being introduced pursuant to Article 4(7) of the Transparency Directive.<sup>1</sup> It is the new single electronic reporting format for the issuance of annual financial reports to be published by issuers whose securities are admitted to trading on a regulated market in the European Union for financial years beginning on or after 1 January 2020.

The ESEF provisions integrated in the Transparency Directive are based on the consideration that a harmonised electronic format for reporting would be very beneficial for issuers, investors and competent authorities, since it would make reporting easier and facilitate accessibility, analysis and comparability of annual financial reports.<sup>2</sup>

This single electronic reporting format has been specified in the Commission Delegated Regulation (EU) 2019/815 of 17 December 2018 (hereafter ESEF requirements).<sup>3</sup>

This Regulation requires that issuers shall prepare a single “report”, comprising one or several electronic files. It will include, in particular, the financial statements, the management report and the responsibility statements of the persons responsible within the company. The information in those files shall be prepared in XHTML format, which is human-readable, just like a normal webpage. As an additional obligation, if the consolidated financial statements are prepared on the basis of International Financial Reporting Standards (IFRS), they will also have to be marked up in accordance with the ESEF taxonomy (which is based on the IFRS Taxonomy) using mark-ups (XBRL tags) and the inline XBRL technology. Ultimately, the mark-ups (also called “tags”) embedded in the report will make the financial statements also machine-readable.

<sup>1</sup> Directive 2004/109/EC of the European Parliament and of the Council of 15 December 2004 on the harmonisation of transparency requirements in relation to information about issuers whose securities are admitted to trading on a regulated market and amending Directive 2001/34/EC

<sup>2</sup> Paragraph 26, preamble of Amending Directive 2013/50/EU, which added the ESEF-obligation in the Transparency Directive “(26) A harmonised electronic format for reporting would be very beneficial for issuers, investors and competent authorities, since it would make reporting easier and facilitate accessibility, analysis and comparability of annual financial reports. [...]”

<sup>3</sup> Commission Delegated Regulation (EU) 2019/815 of 17 December 2018 supplementing Directive 2004/109/EC of the European Parliament and of the Council with regard to regulatory technical standards on the specification of a single electronic reporting format

## **II. Legal background analysis provided by the Commission services**

The European Commission services issued a “Questions and Answers” document on ESEF (Q&A)<sup>4</sup> mentioning that the ESEF Regulation is a binding legal instrument, and that they are of the view that the provisions included therein shall be considered as “statutory requirements” within the meaning of Article 28(2)(c)(ii) of the Audit Directive.

The Commission services base this statement on the rationale that, under Union law, the financial statements of limited liability companies – regardless of whether they are listed or not - must be audited by one or more statutory auditors or audit firms,<sup>5</sup> in charge of providing an audit opinion on whether the financial statements: (i) give a true and fair view in accordance with the relevant financial reporting framework; and (ii) comply with statutory requirements.<sup>6</sup>

Once the ESEF Regulation becomes applicable, the annual financial reports – which include inter alia the financial statements of listed companies, will have to be prepared in compliance with the ESEF requirements. These requirements concern general rules on the format of the annual financial reports as a whole – including the financial statements - and more specific rules on marking up the consolidated financial statements. Consequently, from reporting periods beginning on or after 1 January 2020 onwards, the financial statements included in the annual financial reports will have to meet the ESEF requirements.

According to the Commission services’ combined reading of the provisions of the Transparency Directive, the Accounting Directive and the Audit Directive – which are subject to national transposition in each Member State, statutory auditors of companies with securities listed on EU regulated markets will have to provide an audit opinion stating: (i) whether the financial statements included in the annual financial reports give a true and fair view in accordance with the relevant financial reporting framework; and (ii) whether these financial statements comply with the requirements set out in the ESEF Regulation.

## **III. Purpose of the document**

With this Commission services’ analysis as a background and considering that auditors, standard setters and national oversight bodies would benefit from guidance to facilitate consistency in the implementation of the ESEF-related provisions in the Union, the CEAOB developed the following guidelines regarding how the audit of ESEF should be carried out, developing the work effort required in this regard. These CEAOB guidelines are non-binding, and do not constitute an auditing standard. They present high-level aspects agreed within the CEAOB which should be relevant for the auditor’s work on ESEF related issues.

---

<sup>4</sup>[https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/business\\_economy\\_euro/banking\\_and\\_finance/documents/190529-faq-rtts-esfs\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/business_economy_euro/banking_and_finance/documents/190529-faq-rtts-esfs_en.pdf)

<sup>5</sup> See Article 34(1) of Directive 2013/34/EU (Accounting Directive). This Article is also cross-referenced in Article 4(4) of Directive 2004/109/EC (Transparency Directive).

<sup>6</sup> See Article 28(2)(c) of Directive 2006/43/EC (Audit Directive).

#### IV. Work to be performed by auditors to assess the compliance of the financial statements with the ESEF requirements

Drawing the consequences of the Commission's analysis, and to provide an opinion on whether the financial statements of the entity comply with the ESEF requirements, the auditor should both:

- (1) Ensure that the human-readable layer<sup>7</sup> of the financial statements included in the electronic report prepared by the entity is either audited, or identical to the audited information;
- and
- (2) Determine whether the information embedded in the electronic report is marked-up in compliance with the ESEF requirements.

Details are provided hereafter.

##### 1. Human-readable layer of the financial statements

With regards to the human-readable layer (item (1) mentioned above) of the financial statements in ESEF format, the work to be performed by the auditor depends on the timing of availability, for the auditor, of the finalised electronic report prepared by the issuer, and, eventually, on the approach taken by the auditor for the performance of the audit of the financial statements. In practice, two different situations can be identified, whose implications are described hereafter.

##### **Situation 1: The financial statements in ESEF format are available at an early stage for the auditor.**

In this situation, the auditor can perform the audit work directly on the content of the human-readable layer of the financial statements, since the content of this layer needs to be the same as any other format of the financial statements (e.g. paper, "word", "pdf" ...). No specific additional audit procedures are necessary for the reconciliation between various formats of the financial statements, when the auditor directly uses the human-readable layer of the financial statements as the basis for the audit.<sup>8</sup>

**Situation 2: The issuer first provides financial statements that are not yet prepared in accordance with the ESEF requirements to the auditor for the audit purposes and, later on, provides the electronic report complying with the ESEF requirements.** In this situation, the auditor needs to perform a reconciliation (sometimes called "bridging") between the human-readable layer of financial statements presented in the electronic report and the initial information provided by the entity, on which the auditor performed the audit procedures. The auditor should therefore verify the alignment of the human-readable layer of the financial statements with the information on which he/she has performed the procedures.

---

<sup>7</sup> The financial statements reported in the electronic files are both human-readable (through XHTML) and machine-readable (through XBRL).

<sup>8</sup> Even if the financial statements in ESEF format are available, in this situation 1, the auditor may do the audit work on a draft or "paper" version of the financial statements and reconcile this draft or "paper" version with the ESEF human readable layer of the financial statements, to verify the alignment.

## 2. Marked-up information

With regards to item (2) mentioned above, the auditor should obtain reasonable assurance about whether financial statements, including relevant disclosures, have been marked-up, where relevant, in all material aspects, in compliance with the ESEF requirements.

The ESEF requirements which are relevant to the financial statements and the auditor's work are summarised in Appendix 1.

To obtain this reasonable assurance, following steps should be taken by the auditor.

### (a) Materiality

The auditor should use an appropriate materiality:

- when planning and determining the nature, timing and extent of procedures to be performed; and
- when evaluating whether the marked-up information is free from material misstatements.

For the statutory audit purposes, the auditor defines the materiality in reference to the level of misstatement that could reasonably be expected to influence economic decisions taken by the intended users of the financial statements.

Regarding the marked-up information, the intended users of the information may have specific needs and expectations as regards to the completeness and accuracy of the mark-ups. The materiality for the marked-up information, derived from the materiality at financial statements' level, thus should be adapted to the specificities of the marked-up information: qualitative and quantitative aspects should be taken into consideration by the auditor to adapt the materiality to assess the compliance with ESEF requirements.

Those quantitative and qualitative aspects may include specificities related to the first year of application, by the issuer, of the ESEF requirements.

### (b) Risks of material misstatements attached to the marked-up information

The auditor should identify and evaluate the risks of material misstatements attached to the marked-up information prepared by the issuer. This assessment will be based on the understanding of the process put in place by the issuer to produce the marked-up information, including understanding of the internal control implemented by the entity. Risks attached to the marked-up information may encompass, for example, the following areas:

#### Completeness

- Not all figures disclosed in the primary financial statements<sup>9</sup> of the IFRS consolidated financial statements are marked-up;
- Not all the disclosures in the IFRS consolidated financial statements, are marked-up as specified in Annex II of the RTS on ESEF;
- Required mark-ups relating to the identification of the entity are omitted;

---

<sup>9</sup> and <sup>10</sup>Primary (financial) statements encompass the statement of financial position, the statement of profit or loss and other comprehensive income, the statement of changes in equity and the statement of cash flows.

#### Accuracy

- The marked-up information does not correspond with the human-readable layer of the financial statements;
- Numbers disclosed in the primary statements<sup>10</sup> of the IFRS consolidated financial statements have been marked-up with an inaccurate context (e.g. year or year-end, currency; debit/credit; scaling (i.e. millions/thousands));
- Inappropriate elements from the core taxonomy have been selected;
- A misrepresentation of the accounting meaning of the number or disclosure being marked-up arising from selecting an inappropriate element from the core taxonomy;
- An extension taxonomy element created to mark-up a number in the primary statements is not anchored to the core taxonomy element having the closest wider accounting meaning and/or scope to that extension taxonomy element of the issuer;
- Where an extension taxonomy element combines a number of core taxonomy elements, the issuer has not anchored that extension taxonomy element to each of those core taxonomy elements.

#### (c) Procedures to respond to the risks identified

After having assessed the risks of material misstatements, the auditor should define the appropriate responses to ensure that the information prepared by the issuer complies with the ESEF requirements.

The auditor should select the appropriate procedures and define the appropriate sample size for the substantive procedures to be performed, taking into consideration the performance materiality on the various items composing the financial statements.

The auditor may decide to rely, to a certain extent, on relevant controls put in place by the issuer, after having obtained evidence on the effectiveness of the relevant controls, to reduce the subsequent substantive procedures.

The auditor may choose one or a combination of the following procedures:

- inspect the issuer's mark-ups, including related anchoring, if applicable, using knowledge of the ESEF requirements including the taxonomy, and assess whether the mark-ups are appropriate;
- develop an independent expectation of the appropriate mark-up and anchoring, if applicable, and compare the results to the issuer's marked-up financial statements as the basis for their substantive testing.

The auditor may use the work of an expert to benefit from specialised information technology expertise, without reducing the auditor's responsibility in the opinion expressed.

The implementation of the selected procedures should allow the auditor to obtain sufficient appropriate evidence regarding the compliance of the marked-up information with the ESEF requirements.

---

<sup>10</sup> See <sup>9</sup>

(d) Conclusion on whether the marked-up information complies or not with the ESEF requirements

The conclusion of the auditor on the compliance with the ESEF requirements will be based on the results of the procedures performed by the auditor.

Taking into account the materiality defined, the auditor should express an opinion (sometimes called “positive” conclusion) on the compliance of the marked-up information with the ESEF requirements.

In cases where the mark-ups are materially misstated, the auditor should express a qualified or adverse opinion regarding this compliance. The conclusion will depend on the severity and pervasiveness of the misstatement(s).

A disclaimer of opinion on this compliance should be expressed, when the auditor is unable to obtain sufficient appropriate evidence in this regard.

**V. Reporting**

The CEAOB agrees that there is a benefit in consistence in the reporting, by auditors, across Member States, on the conclusion on the work performed. However, the format of reporting may be related, in some countries, to specific national legal provisions.

The CEAOB is of the view that the auditor should report specifically on the work performed on ESEF, and reference clearly the files which were subject of the examination in this reporting.

The conclusion should state the auditor’s opinion on whether the financial statements prepared by the entity comply with the ESEF requirements applicable.

The CEAOB recommends that the conclusion on the compliance, by the issuers, with ESEF requirements is provided in the audit report, in a section which is clearly separated from the audit opinion. This treatment is in line with the European Commission’s services analysis of the legal background mentioned in Section II above.

However, where specific national provisions which transpose article 4(7) of the Transparency Directive or article 28 of the Audit Directive in the national legislation require otherwise, the conclusion of the auditor may also be expressed in a separate report, outside the audit report.<sup>11</sup>

Moreover, in any case, when the national legislation prescribes different or additional provisions, the auditor should follow those national provisions.

---

<sup>11</sup> Issuing a separate report may mean however that the auditor should perform additional work which is not described in section IV of this document, if the audit report and the separate report are not signed at the same date.

#### Appendix – summary of ESEF requirements relevant for the work of the auditors

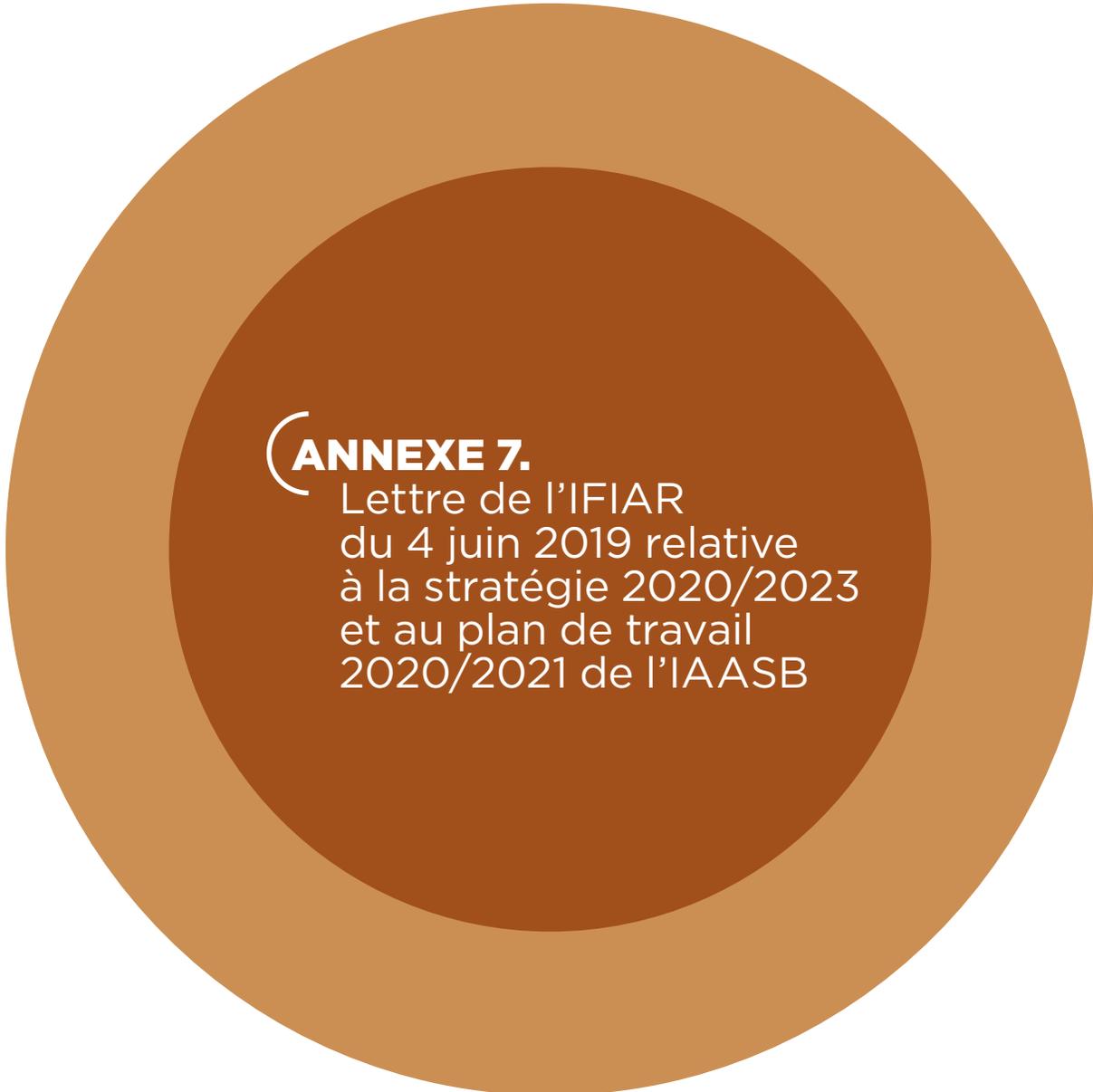
The ESEF requirements that apply to financial statements of issuers whose securities are admitted to trading on a EU regulated market from reporting periods beginning on or after 1 January 2020 - and that are relevant for the work of the auditors - are the following:

- (i) All financial statements included in the annual financial report shall be prepared in XHTML format<sup>12</sup>;
- (ii) In addition, for all IFRS consolidated financial statements<sup>13</sup>:
  - The disclosures specified in Annex II of the ESEF Regulation shall be marked-up (where those disclosures are present in those IFRS consolidated financial statements);
  - For all mark-ups (including the voluntary mark-ups of disclosures other than those specified in Annex II):
    - the XBRL mark-up language shall be used;
    - the elements of the core taxonomy specified in Annex VI of the ESEF Regulation with the closest accounting meaning shall be used, unless an extension taxonomy element is created (ie. if the use of an element in the core taxonomy would misinterpret the accounting meaning) in compliance with Annex IV of the ESEF Regulation (the mark-ups shall comply with the rules provided for in Article 6 of the ESEF Regulation.)
- (iii) In addition, for financial statements other than IFRS consolidated<sup>14</sup>:
  - For all (voluntary) mark-ups:
    - the XBRL mark-up language shall be used;
    - the element of a relevant taxonomy provided by the Member State, shall be used;
    - the mark-ups shall comply with the rules provided for in Article 6 of the ESEF Regulation.

<sup>12</sup> Article 3 of the ESEF Regulation specifies that issuers shall prepare their entire annual financial reports – which include the financial statements as per Article 4(2) of the Transparency Directive - in XHTML format.

<sup>13</sup> See Article 4 of the ESEF Regulation.

<sup>14</sup> Article 5(1) of the ESEF Regulation specifies that EU issuers may voluntarily mark up all parts of their annual financial reports other than the IFRS consolidated financial statements provided that they use the XBRL markup language and a taxonomy specific to those parts provided by the Member State of incorporation.



**ANNEXE 7.**

Lettre de l'IFIAR  
du 4 juin 2019 relative  
à la stratégie 2020/2023  
et au plan de travail  
2020/2021 de l'IAASB



18F Otemachi Financial City Grand Cube,  
1-9-2 Otemachi, Chiyoda-ku,  
Tokyo 100-0004 Japan  
Tel: +81-3-4510-3495  
Fax: +81-3-4510-3499  
Email: [secretariat@ifiar.org](mailto:secretariat@ifiar.org) Web: [www.ifiar.org](http://www.ifiar.org)

BY E-MAIL ONLY

International Auditing and Assurance Standards Board

To: Prof. Arnold Schilder (Chair)

529 Fifth Avenue

New York

10017 USA

Email: [a.schilder@nba.nl](mailto:a.schilder@nba.nl)

Date: June 4, 2019

Subject: COMMENTS ON PROPOSED STRATEGY FOR 2020-2023 AND WORK PLAN  
FOR 2020-2021

Dear Prof. Schilder,

1. The International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) appreciates the opportunity to comment on the International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB or Board)'s consultation on its strategy for 2020-2023 and work plan for 2021.
2. The members of IFIAR share the common goal of serving the public interest and enhancing investor protection by improving audit quality globally, including through the promotion of high-quality auditing and professional standards and related pronouncements and statements.
3. The comments we provide in this letter reflect the views expressed by many, but not necessarily all, of the members of 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 organisation.

**Strategy, workplan and reforms**

4. IFIAR welcomes the IAASB's initiative, to develop and consult on its strategy for the future period and its workplan for 2020-2021, notwithstanding that the Monitoring Group (MG) is currently working on recommendations to strengthen international audit-related standard setting system through reforming the governance, standard setting processes and funding. Before, and as, the new structure becomes operational, IFIAR recommends that the current work of the IAASB and standard setting activities continue, with a primary goal to serve the public interest, by advancing and completing projects and initiatives which contribute to enhancing audit quality. Smooth transition and avoidance of disruption is of high importance to IFIAR during this reform phase. IFIAR also acknowledges that the IAASB's plans for 2020-2023 may need to evolve over time to align with the timeframe of the implementation of the possible MG reforms.

5. With this in mind, we encourage the IAASB to develop more detailed plans about the targeted output and to provide more information about resources affected and priorities set on the various topics suggested in its proposed work plan. From previous experiences, based on which the lessons should be drawn and incorporated in this plan, the number of topics seems rather large, and actual delivery may lag behind the expectations.

#### **Interaction between IESBA and IAASB**

6. IFIAR supports the current IAASB proposals which aim at fostering coordination of activities between audit and ethical standard setting. We recommend moreover further and more systematic liaison with IESBA.

#### **Completion of current projects (theme A)**

##### *Support for proposal to finalise ISA 315 – ISQM 1 and 2 – ISA 220*

7. We encourage the IAASB to complete the major ongoing projects for which IFIAR has already provided comments and input over the past years, – including timely finalization of the revision of ISA 315 (risk assessment), and the timely completion of the projects on ISQM 1, ISQM 2 and ISA 220 (quality management at firm and engagement levels).

##### *Support for group audit revision - ISA 600*

8. The project to review ISA 600 (group audit) should also be a key priority of the next work plan. Some related amendments have been proposed in ISA220 standard, but limited progress has been made on the topic covered in ISA 600 over the past years, despite repeated requests from IFIAR to address shortcoming in the standard and potential enhancements to foster better quality in audit of consolidated financial statements.

##### *Post-Implementation reviews*

9. We support the post-implementation review of the auditor reporting standards, including changes arising from ISA 701 and ISA 720.
10. We also continue to support the post implementation reviews on the recently revised standards, in particular the review of ISA 540 (accounting estimates), given the importance of the topic as evidenced by the number of findings reported in IFIAR inspection surveys.

#### **Further projects to enhance ISAs (ref. theme B)**

##### *Support for Professional scepticism, data analytics, audit evidence*

11. We concur with the inclusion in the workplan of activities to foster enhanced professional scepticism, when revising the standards.



18F Otemachi Financial City Grand Cube,  
1-9-2 Otemachi, Chiyoda-ku,  
Tokyo 100-0004 Japan  
Tel: +81-3-4510-3495  
Fax: +81-3-4510-3499  
Email: [secretariat@ifiar.org](mailto:secretariat@ifiar.org) Web: [www.ifiar.org](http://www.ifiar.org)

12. We support the IAASB's investigation of the need to adapt the standards to the increasing use of technology and automated tools and techniques, including those referred to as 'data analytics'.
13. We encourage the IAASB to focus on a holistic project on audit evidence, and to evaluate the needs for enhancements of the standards for areas related to the determination of the level and quality of evidence required, including any related consideration of materiality, audit sampling, and analytical procedures. We also believe the audit evidence standard is an area where the application of professional scepticism could be further enhanced.

*Additional area to be investigated: consistency between ISA 315 and ISA 330*

14. Regarding the scheduling of additional projects to enhance the current ISA standards, we believe that the IAASB should, once revised ISA 315 (on risk assessment) has been finalized, consider the needs for further alignment of the provisions of ISA 330 (response to assessed risks) to take into account the enhancements in revised ISA 315 (risk assessment).
15. Additional clarification regarding the testing of internal control, stemming from revision of ISA 315, should also be considered by IAASB.

*Support for a project on fraud*

16. We agree that the public's expectations regarding the auditor's role in the detection of fraud, money laundering and other non-compliance with laws and regulations need further scrutiny at global level. We therefore support the IAASB's scheduling of a project to evaluate the needs for revisions of the relevant auditors' responsibilities and work to be performed in connection to fraud.

*Support for a project on going concern*

17. In the same vein, there is still a gap regarding the current provisions of the ISAs on the work and the reporting of the auditor on going concern issues and the potential public expectations. Therefore, the IAASB should be prepared to contribute to the evolution in this area. A project on going concern could also benefit from the post implementation review of the revised requirements covering audit reporting on going concern matters.

*Monitor emerging forms of external reporting*

18. We concur with the view that IAASB should monitor the evolutions towards emerging forms of external reporting, which are in some jurisdictions, required by national regulators. We agree that the IAASB should consider, the need for any clarification, like for instance of ISA 720 (on other information accompanying the financial statements) to avoid the expectation gap widening further in this regard.

**Outreach, collaboration, way of working (ref. theme D and theme E)**

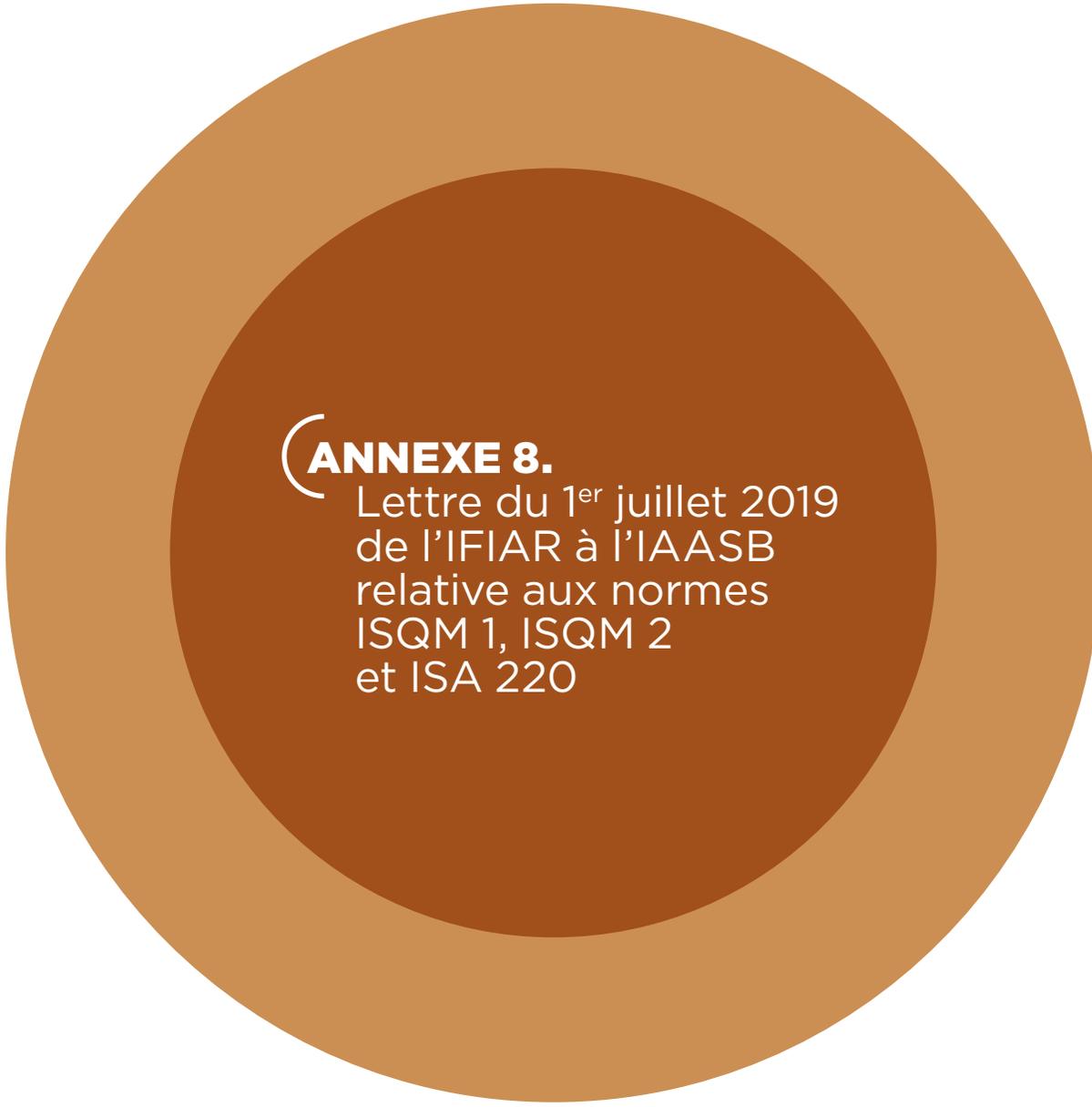
19. Regarding the activities to be put in place to enhance incorporation of perspectives stemming from outside the audit profession in standard setting project, we continue to encourage the IAASB to consider wide means and diverse collaboration opportunities to gain better knowledge of the variety of stakeholders' perspectives. Collaboration with investor representatives could be further strengthened in the proposals.
20. The IAASB should also increase their collaboration with the IASB (international accounting standard board). Subjects such as going concern and the audit of estimates are likely to benefit from increased collaboration.
21. Outreach and collaboration with the international accounting education standards setter should also be encouraged on forward looking projects requiring enhanced skills for auditors.
22. Research is an important phase to inform the IAASB decisions, but we recommend clear targets and deadlines are established for research projects, so that they do not become open ended projects and yield the expected benefit of timely enhancement of standards.

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,

Franck Schneider  
IFIAR Chair

Cc: Duane M. DesParte, IFIAR Vice Chair,  
Marjolein Doblado, SCWG Chair  
Carl Renner, IFIAR Executive Director



**ANNEXE 8.**

Lettre du 1<sup>er</sup> juillet 2019  
de l'IFIAR à l'IAASB  
relative aux normes  
ISQM 1, ISQM 2  
et ISA 220

BY E-MAIL ONLY

International Auditing and Assurance Standards Board  
529 Fifth Avenue  
New York  
10017 USA

Date: July 1, 2019

Subject: COMMENTS ON THE IAASB EXPOSURE DRAFTS FOR ISQM 1, ISQM 2 AND  
ISA 220

Dear Sirs,

1. The International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) appreciates the opportunity to comment on the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) exposure drafts for ISQM 1 (*Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements*), ISQM 2 (*Engagement Quality Reviews*) and ISA 220 (*Quality Management for an Audit of Financial Statements*).
2. The members of IFIAR share the common goal of serving the public interest and enhancing investor protection by improving audit quality globally, including through the promotion of high-quality auditing and professional standards and related pronouncements and statements.
3. The comments we provide in this letter reflect the views expressed by many, but not necessarily all, of the members of 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 IFIAR.

**General comments**

5. We strongly support the IAASB's development of proposals to address firms' quality control systems and to strengthen the engagement quality review standard. We have identified the following areas where substantive improvements have been made to the extant standards:

ISQM 1

- Enhancements to Governance and Leadership that reinforce that the firm's leadership collectively has the responsibility and accountability for setting and demonstrating the firm's culture and values;



18F Otemachi Financial City Grand Cube,  
1-9-2 Otemachi, Chiyoda-ku,  
Tokyo 100-0004 Japan  
Tel: +81-3-4510-3495  
Fax: +81-3-4510-3499  
Email: [secretariat@ifiar.org](mailto:secretariat@ifiar.org) Web: [www.ifiar.org](http://www.ifiar.org)

- Establishment of requirements relating to resources (including, but not limited to, personnel), networks and service providers. These improvements are required to respond to the evolution of the audit industry, including how firms are responding to environmental changes in order to provide services effectively and achieve the appropriate levels of quality;
- Expanded scope of engagements requiring engagement quality reviews;

#### ISQM 2

- Introduction of ISQM 2 which clarifies and strengthens the requirements relating to engagement quality reviews;

#### ISA 220

- Revision to the definition of engagement team (and supporting application material) that clarifies that all individuals who perform audit procedures on the engagement team are members of the engagement team. Importantly, we believe the change recognises that, regardless of where such individuals are located, or how they are related to the firm, if they are performing audit procedures, then the engagement partner is responsible for the appropriate direction, supervision and review of their work;
- Introduction of material that highlights the importance of professional scepticism, including examples of impediments to exercising professional scepticism and suggesting possible actions to deal with the impediments. We believe that this guidance is important and supports the application of the requirements in ISA 200 in respect of professional scepticism in the context of managing and achieving quality at the engagement level;
- Enhanced requirements regarding the responsibility of the engagement partner to communicate the expected behaviour of the engagement team members in the context of a culture of quality, including the emphasis on the importance of professional scepticism; and
- The stand back requirement in relation to the engagement partner's involvement throughout the audit. This increases the focus on the importance of the partner's involvement and has the potential to improve audit quality.

#### Professional scepticism

6. Professional scepticism is a key attribute for high quality audits. The lack of professional scepticism continues to be a driver for inspection findings. The standards need to reflect the importance of professional scepticism. We support the references to professional scepticism in the engagement performance sections of ISQM 1 (36(b)) and leadership sections of ISA 220 (12e) and paragraph 22(d)(i) of ISQM 2. We believe that the importance of professional scepticism should also be highlighted in the leadership and governance and engagement performance sections of ISQM 1 and ISA 220,

respectively, and make clear reference to professional scepticism in relation to engagement quality reviewers (“EQ reviewers”) for engagements for which professional scepticism is required (including audits), both in the assessment of whether the engagement team applied appropriate professional scepticism and the application of professional scepticism to the evaluation of significant judgements by the engagement quality reviewer.

Development of guidance and application material

7. The three exposure drafts include a substantially increased volume of application material and there is discussion of producing additional guidance to assist practitioners implementing the new standards. We encourage the IAASB to critically review the application material and any additional guidance and consider whether the relevant requirements could rather be improved or clarified in the first instance.

***ISQM 1 QUALITY MANAGEMENT FOR FIRMS THAT PERFORM AUDITS OR REVIEWS OF FINANCIAL STATEMENTS, OR OTHER ASSURANCE OR RELATED SERVICES ENGAGEMENTS***

Overarching

8. One of the key public interest issues raised by the IAASB at the onset of this project was the desire for more proactive firm leadership and management of quality. The exposure draft puts more emphasis on leadership and governance and introduces a new risk-based approach for managing quality; however, the exposure draft should go further in requiring firms to be proactive. We recommend greater emphasis on preventative required responses that enable the firm to identify and resolve audit quality issues in a timely manner through early identification, escalation and intervention, i.e., before risks materialize. For example, the requirements for the Monitoring and Remediation process stress the need for engagement inspections, but place less emphasis on other actions that can be taken to proactively address risks to audit quality. Further, firms should be explicitly required to demonstrate that their responses, whether preventative or detective in nature, are present and functioning.
9. IFIAR supports the IAASB’s efforts to renew and strengthen the requirements regarding quality management at the audit firm level and the related name change to International Standards on Quality Management. This reflects the evolving environment in which firms operate, the intensifying focus on quality and the increasing expectations of firms’ stakeholders that a quality standard that is based on fairly high level procedures is not fit for today’s environment and a more proactive approach to managing quality at both the firm and the engagement level is required. We also recognize and support the approach taken in view of scalability and adaptability for the varying practices worldwide. We believe that complex practices (and networks) may need to do significantly more than the minimum requirements set out in the exposure draft to meet the objective. The exposure draft also does not provide sufficiently clear direction on identifying and responding to risks that relate to the quality objectives. As a result, there is a risk that auditors may overlook or not pay sufficient attention to the general requirement for responding to risks in paragraph 30. Instead, they may focus too much on the multiple



18F Otemachi Financial City Grand Cube,  
1-9-2 Otemachi, Chiyoda-ku,  
Tokyo 100-0004 Japan  
Tel: +81-3-4510-3495  
Fax: +81-3-4510-3499  
Email: [secretariat@ifiar.org](mailto:secretariat@ifiar.org) Web: [www.ifiar.org](http://www.ifiar.org)

paragraphs in the standard that set forth the minimum responses, and such responses may only address a subset of the risks related to a particular objective.

#### Focus on public interest

10. 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 strongly support references in the exposure draft to the auditor's responsibility to act in the public interest. However, we continue to believe that the *objective* of ISQM 1 should refer to the public interest recognising the firm should act in a manner consistent with its responsibility to the public interest, including considering the needs of investors and other users.

#### Governance and Leadership

11. We support the enhanced requirements relating to governance and leadership, and also recognise the benefits of enhanced requirements relating to communication and monitoring and remediation. We suggest that an objective be developed in relation to the oversight by the firm's leadership of matters arising from other elements of the standard (further to the periodic assessment in paragraph 55), in particular the communication and monitoring and remediation elements. This could be the driver to enable the firm's leadership to proactively identify quality matters and intervene at the appropriate stage to prevent quality risks from materializing or minimizing their impact.

#### Quality objectives

12. The exposure draft requires firms to establish quality objectives and additional quality objectives beyond those required, when necessary, to meet the objectives of the standard but does not provide clear direction on when and how these additional objectives should be developed. The IAASB should also develop requirements to support additional or more granular objectives being set to support the subsequent risk identification and response assessment processes.

#### Quality risks

13. The prescribed objectives are understandably high level to facilitate their relevance to firms of differing natures and complexity. However, the high-level nature of the objectives may result in it being more difficult for firms to identify quality risks at the appropriate level of detail. We recommend that guidelines for developing quality risks be developed, that the risk assessment process includes requirements to assess changes in the external environment and a firm's own business model, and that the standard emphasize that the process for identifying and analysing risks must be dynamic. Strengthening of the requirements in this regard will better enable firms to more effectively assess risks and develop related responses and also to prioritize such responses, such that subsequent allocation of appropriate resources to the response can also be more effectively managed.
14. Audit regulators perform comprehensive inspection programmes and communicate

their findings to audit firms. Notwithstanding the inclusion in the 'Monitoring and Remediation' section of external inspection findings, there should be an explicit requirement for firms to take findings from regulators into account as part of their risk assessment process, in particular as part of their identification of quality risks. This could form part of a broader requirement to consider the outcomes from the firm's monitoring process.

#### Resources

15. We support the expansion of the Resources section to extend beyond human resources, especially given the significant increase in use of technology by firms in support of their systems of quality management, but also at the engagement level. We however also support further increasing the emphasis in the standard on the aspect of quality control relating to firm resources. Other matters to consider as part of this section include considering risks that technology might introduce (at the firm and engagement level), setting clear expectations for how tools are to be used and the related responsibilities of engagement partners in this regard, and having proper processes and controls to manage use of technology and to upskill auditors on technology. There should also be more focus on evolving use of audit delivery models, in particular delivery centres. Delivery centres can be involved in supporting functions related to the systems of quality management, but can also be involved in performing procedures on audits. These delivery centres can be effective in managing quality risk, but if not well constructed or managed can introduce more risk. We suggest explicit requirements to address how delivery centres are managed by the firm and the responsibilities of engagement partners and teams when using work performed by delivery centres. For example, some firms have policies and procedures for more detailed reviews of work that is performed at a delivery centre, including emphasizing that the engagement partner remains responsible for the work performed by the delivery centre and that such work addresses entity-specific facts and circumstances.

#### The monitoring and remediation process

16. The definition of a deficiency has improved over the period of developing the exposure draft and has become more fulsome. However, we are concerned that the definition may now be over-engineered and unnecessarily complex. Part of this may stem from attempting to embed the criteria for undertaking root cause analysis into the definition. This definition could lead to firms to fail to address known defects in the systems of quality management and encourage firms to set only high-level objectives to avoid addressing defects. We recommend simplifying the definition and addressing the criteria for root cause analysis separately.
17. We welcome the developments in relation to performing root cause analyses of identified deficiencies. However, root cause analysis (or a similar process to address positive findings) should also emphasize consideration of good practice i.e., to determine factors contributing to high quality audits, and not just be limited to being a response to evaluating identified deficiencies. This is important to capture work which is performed to a high level of quality, but more importantly to demonstrably change the culture to an improvement focus rather than that of avoiding failure.



18F Otemachi Financial City Grand Cube,  
1-9-2 Otemachi, Chiyoda-ku,  
Tokyo 100-0004 Japan  
Tel: +81-3-4510-3495  
Fax: +81-3-4510-3499  
Email: [secretariat@ifiar.org](mailto:secretariat@ifiar.org) Web: [www.ifiar.org](http://www.ifiar.org)

#### Networks and shared services

18. We welcome the addition of requirements relating to network resources or services used locally. However, the proposed requirements fall short of addressing the determination of the appropriateness of using network resources or services at the local firm. In particular, the proposed requirements do not address an evidenced evaluation (at network and/or local level) and conclusion by the local firm as to whether, and the extent to which, the network resource or service (e.g. audit tools, independence systems) is appropriate to use. Further, it is unclear why requirements for the use of service providers are more robust than those relating to network resources and services. The application material (paragraph A195) also allows for the understanding of network resources and services to be performed by inquiry alone, which is not sufficient or appropriate. We also question what work effort should be done to support the “evaluation” referred to in paragraph 59.

#### **ISQM 2 ENGAGEMENT QUALITY REVIEWS**

19. The eligibility of individuals to act as an EQ reviewer is critical to safeguarding the effectiveness of the EQ review. Key areas include objectivity and appropriate authority. While the application material relating to objectivity refers to a minimum cooling off period of 2 years or more if local regulations are more stringent, the exposure draft would be enhanced if the requirements set this out as a criteria for EQ reviewers of listed and/or public interest entities.
20. The exposure draft allows other individuals to assist the EQ reviewer. We believe that there should be clarity over what work and how much work could be assigned to these individuals. Where this is permitted, requirements for the direction and oversight of the individuals assisting the EQC reviewer should be developed to support the proposed requirement for the EQ reviewer to take responsibility for the EQ review.
21. The exposure draft continues to require EQ reviewers to identify and select areas of significant judgement for their review. Application material is largely limited to referring to the application material to ISA 220 setting out possible criteria for other matters for an audit partner to consider. An effective and consistent EQ review will require a framework to ensure appropriate areas of the audit are reviewed. This framework should also clearly require review by the EQ reviewer of matters that are key audit matters and/or significant risks. The exposure draft also does not address whether significant components in a group audit context should be subject to the scope of the EQ review.
22. The documentation requirements (paragraphs 25-27) in the exposure draft are limited in nature. The proposed requirements may result in a tick box/checklist approach to documentation. Requirements need to include the EQ reviewer’s commentary on:
- Assessment of the significant judgements reviewed (and accordingly the review of the audit team’s risk assessment); and
  - How the EQ reviewer was able to conclude on significant judgements following the

review of selected working papers.

The documentation requirements should not only demonstrate that an EQ review has been performed, but indicate what was reviewed, what matters were discussed and how the EQ reviewer was able to conclude.

### **ISA 220 QUALITY MANAGEMENT FOR AN AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS**

23. While we support the stand back requirement, it raises a question as to why an explicit step for engagement partners to plan/set out their planned level of direction, supervision and review at the onset of the audit has not been included. This would aid engagement partners in assessing their subsequent involvement during the audit.
24. Further clarity is also required over what procedures the engagement partner cannot assign to others. In particular, these changes need to ensure that certain poor practices identified from inspections at firms (for example, in the audit of letterbox companies) are clearly not permissible. The IAASB should:
  - Consider whether certain matters should be identified, which cannot be assigned to others.
  - Revisit use of the term 'monitor' in paragraph 13 which is too passive. This is also less robust than the term 'supervise' used elsewhere in the proposed standard.
25. The leadership responsibilities section has been improved from the extant standard. Notwithstanding the improvement noted, the following improvements are also required:
  - Communicating expected behaviours to the engagement team should also refer to the public interest in audit and the associated responsibility of the auditor to investors and other users.
  - While the Introduction sections refers to impediments to professional scepticism and resource constraints, there is scope for the leadership section to include a requirement to consider and assess threats to quality and address them. Threats to audit quality should also include:
    - Commercial pressures, both externally and from within the firm; and
    - Difficult and/or challenging audit clients.
26. There is no reference to audit delivery models and the use of network and firm policies and procedures in the requirements. As these matters are likely to directly impact the audit, the IAASB should seek to introduce relevant material to bridge the gap between firmwide level considerations and those applicable to the engagement level. The firm should also consider whether quality considerations are sufficient when the engagement team uses the work of an auditor's expert in light of developments on the quality management standards.



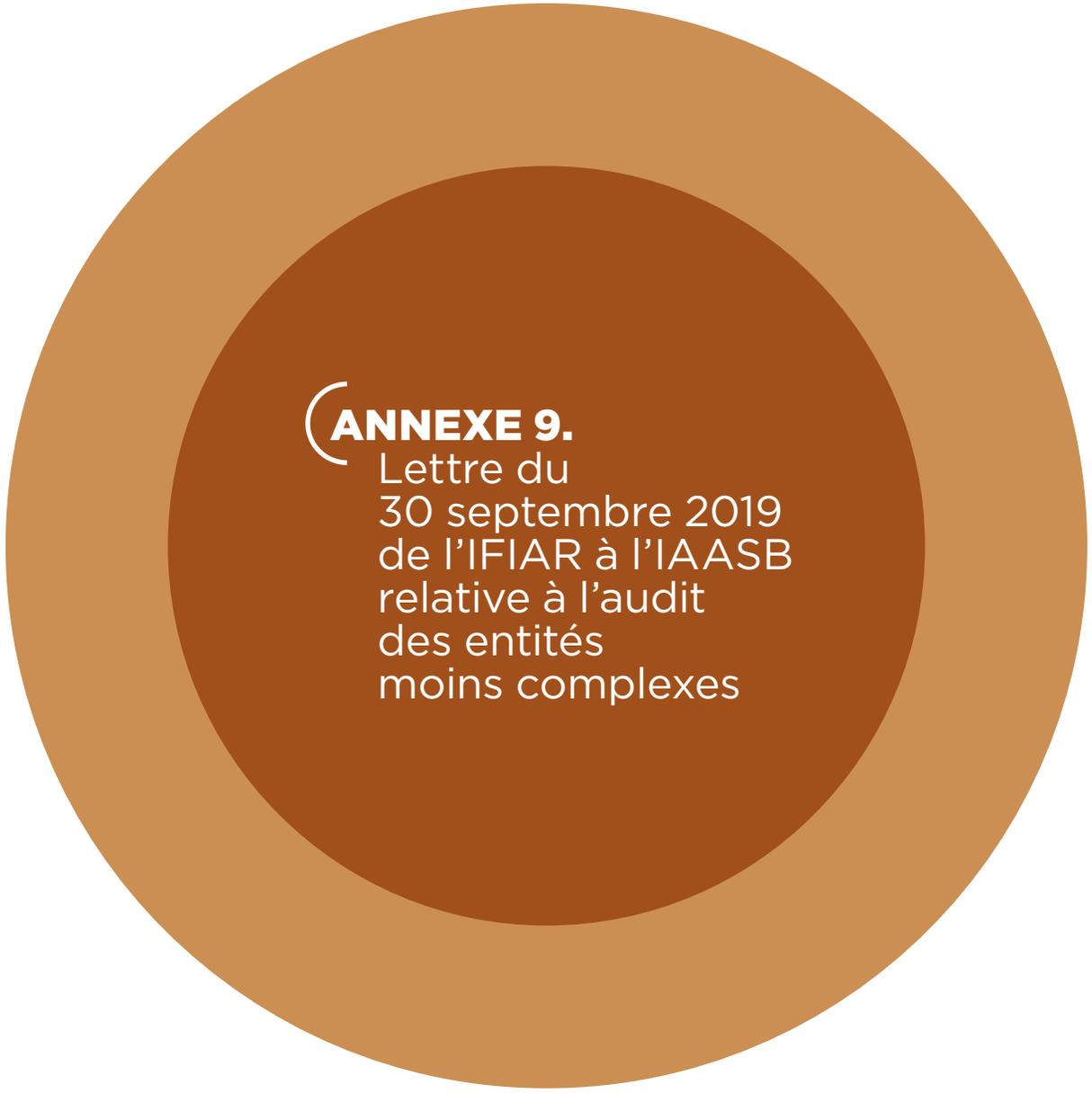
18F Otemachi Financial City Grand Cube,  
1-9-2 Otemachi, Chiyoda-ku,  
Tokyo 100-0004 Japan  
Tel: +81-3-4510-3495  
Fax: +81-3-4510-3499  
Email: [secretariat@ifiar.org](mailto:secretariat@ifiar.org) Web: [www.ifiar.org](http://www.ifiar.org)

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,

Franck Schneider  
IFIAR Chair

Cc: Duane M. DesParte, IFIAR Vice Chair,  
Marjolein Doblado, SCWG Chair  
Carl Renner, IFIAR Executive Director



**ANNEXE 9.**  
Lettre du  
30 septembre 2019  
de l'IFIAR à l'IAASB  
relative à l'audit  
des entités  
moins complexes



18F Otemachi Financial City Grand Cube,  
1-9-2 Otemachi, Chiyoda-ku,  
Tokyo 100-0004 Japan  
Tel: +81-3-4510-3495  
Fax: +81-3-4510-3499  
Email: [secretariat@ifiar.org](mailto:secretariat@ifiar.org) Web: [www.ifiar.org](http://www.ifiar.org)

BY E-MAIL ONLY

International Auditing and Assurance Standards Board  
529 Fifth Avenue  
New York  
10017 USA  
Email:

Date: 25 September 2019

Subject: COMMENTS ON AUDITS OF LESS COMPLEX ENTITIES

Dear Sirs,

1. The International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) appreciates the opportunity to provide comments on the IAASB project exploring the possible options to address the challenges in applying the ISAs in audits of less complex entities.
2. The members of IFIAR share the common goal of serving the public interest and enhancing investor protection by improving audit quality globally, including through the promotion of high-quality auditing and professional standards and related pronouncements and statements.
3. The comments provided in this letter reflect the views expressed by many, but not necessarily all, of the members of 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 IFIAR.

**Support an international approach**

5. Alongside multinational/global companies for which regulation at a global level is particularly relevant, smaller and less complex entities play a critical role at the local level in most jurisdictions and hence provide a major contribution to the global economy. As a global organisation, IFIAR believes that it would be preferable that the issues and challenges of developing standards for audits of less complex entities be addressed at the international level rather than only locally. An approach involving a variety of different local solutions would drive inconsistency and result in confusion for users of such entities' audited financial statements.

#### **Further research regarding challenges in using ISAs**

6. IFIAR acknowledges that auditors of less complex entities have often cited challenges they face in the application of ISAs. Therefore, it would be useful to identify more specifically the reasons behind the challenges and substantive issues that lead to dissatisfaction among auditors in this regard. We encourage the IAASB to understand the challenges and analyse further the underlying causes of the challenges faced, in order to identify appropriate solutions. We therefore suggest the IAASB continue its efforts and use the results of this consultation process to conduct further research and information gathering with a wide range of stakeholders.

#### **Language**

7. For instance, many regulators hear comments on the increasing complexity of the standards. We believe that the use of complex language may contribute to the perception that the standards are overly complex. Applying and building on the drafting principles developed as part of the IAASB's clarity project, with additional focus from the IAASB on the understandability of the proposed standards, may enhance the ability of auditors to understand how the standards can be scalable to different situations.

#### **Providing further tools to facilitate implementation**

8. The IAASB historically has dealt with challenges of adapting the audit to various types of entities through development of principles-based standards that can be scaled for entities of different sizes or levels of complexity. Additionally, the IAASB has incorporated specific guidance in the relevant ISAs about audits of smaller entities. The adaptation of the audit approach to the size of entities and the complexity of their operations is already embedded to some degree in the international auditing standards' framework. We believe, however, that providing further tools and means to adapting the audit to less complex entities in practice could further facilitate the implementation of ISAs by their auditors, as suggested in the IAASB's consultation paper.

#### **Risks in developing a separate auditing standard for audits of less complex entities**

9. We are concerned about the risk of an increase in the expectation gap that may arise from developing separate standard(s) for audits of less complex entities. Two different auditing regimes (regular vs. less complex entities audits), could lead to further confusion about audit quality, especially for external stakeholders, including, potentially, a perception that audits of less complex entities are of lesser quality. This risk should be carefully addressed by the IAASB.



18F Otemachi Financial City Grand Cube,  
1-9-2 Otemachi, Chiyoda-ku,  
Tokyo 100-0004 Japan  
Tel: +81-3-4510-3495  
Fax: +81-3-4510-3499  
Email: [secretariat@ifiar.org](mailto:secretariat@ifiar.org) Web: [www.ifiar.org](http://www.ifiar.org)

### **Use of technology**

10. As pointed out in the IAASB's Discussion Paper, we believe that the use of new technology and automated tools could, to a certain extent, facilitate the effective implementation of ISAs in the audits of less complex entities. However, consideration should also be given by the IAASB to the potential risks associated with the use of such technologies, and the importance of firms having effective controls around the acquisition or development and use of such tools.

### **“Less complex entities” vs. “small entities”**

11. We agree that the concept of “less complex entity” is likely to be more relevant than the concept of “small entity” as there are small entities that may nevertheless be complex (and larger entities that may be less complex). The “less complex entity” concept is also better aligned with the risk-based approach of the ISAs. A distinction may be particularly relevant in the context of groups and consolidated financial statements, in which a number of small entities may be included in a complex consolidation. Specific procedures performed on those entities might be needed to address the challenges of the group audit.
12. Regardless of the approach adopted, careful consideration of the definition must be made to ensure that it does not become a checklist-based definition and that the definition appropriately links into the auditor's understanding of the entity required to be obtained under existing ISAs.

### **Exclude specific entities**

13. While recognizing that the ISAs do not override local laws and regulation, we strongly believe that any standard for less complex entities audits or any specific guidance or application material for those entities should not be applicable to audits of listed entities, irrespective of their size or complexity. As currently defined in the Discussion Paper, we see a risk that some listed entities could potentially be classified as “less complex” and could be audited under what would likely be a less rigorous framework. Similar concerns may exist for some non-listed entities that are considered public interest entities in their jurisdictions.

### **Scalability vs. proportionality**

14. In order to address the requests for “scalability” and/or “proportionality” in the standards, it will be useful to clarify the differences, interrelationships and connections between these two concepts in the frame of the project.

As mentioned previously, the comments raised in this letter are not meant to be exhaustive, but rather wish to highlight areas of concern identified at this preliminary stage that should be considered in the IAASB's further research into this topic.

Those comments do not override, moreover, the messages previously expressed by IFIAR in its letter dated June 4, 2019, regarding the IAASB strategy for 2020/2023 and work plan for 2020/2021, on the need for timely finalisation of other projects already started.

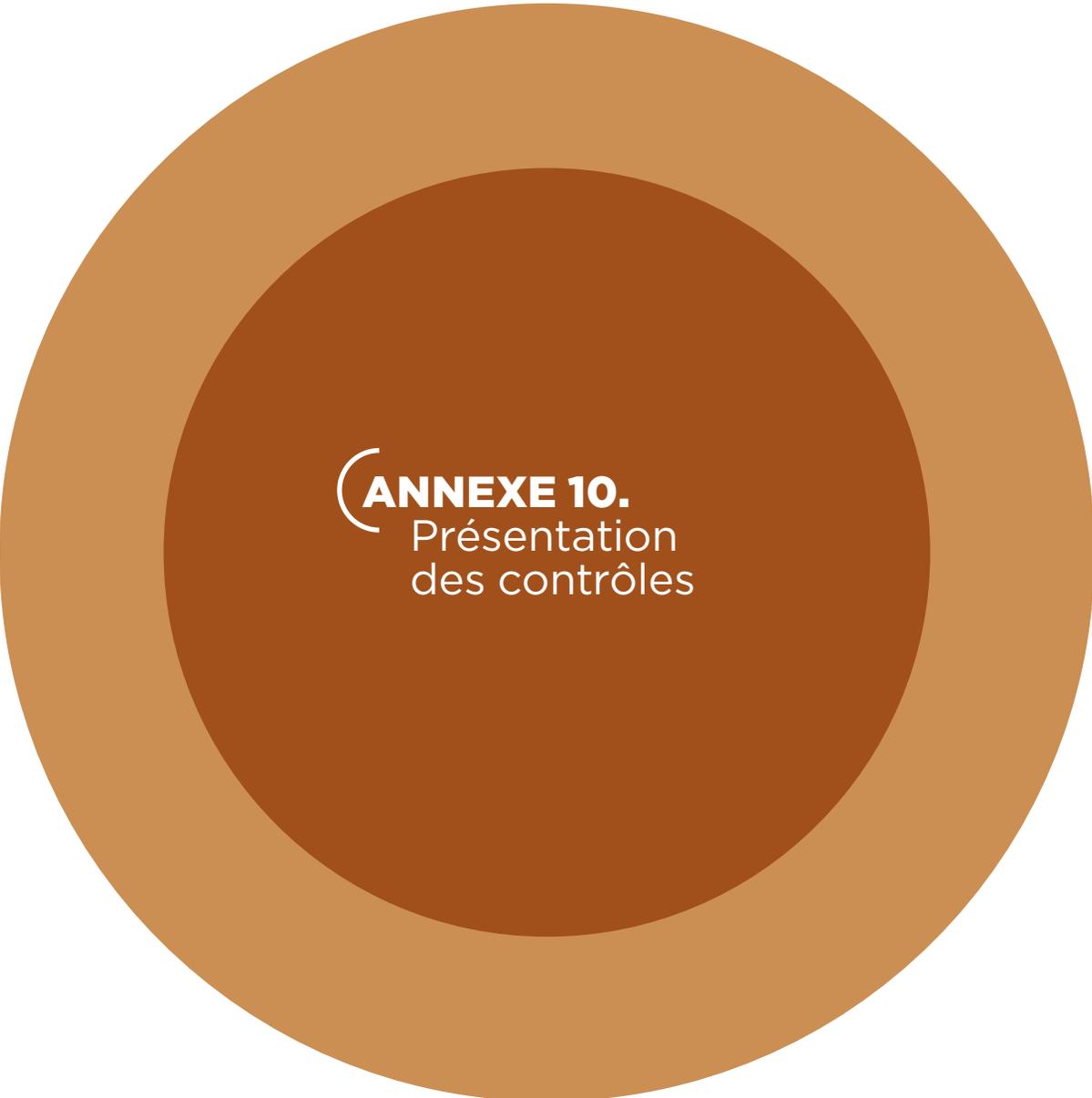
Should you wish to discuss any of our comments, please do not hesitate to contact me or Marjolein Doblado, Chair of the IFIAR Standards Coordination Working Group.

Yours faithfully,



Frank Schneider  
IFIAR Chair

Cc: Duane DesParte, Vice Chair,  
Marjolein Doblado, SCWG Chair,  
Carl Renner, Executive Director



**ANNEXE 10.**  
Présentation  
des contrôles

La mission de contrôle du Haut conseil est une mission d'intérêt général qui vise à améliorer la qualité de l'audit, notamment en obtenant des commissaires aux comptes contrôlés des actions correctrices aux défaillances identifiées lors des contrôles.

Les contrôles ont pour objet de vérifier la qualité des audits réalisés par les commissaires aux comptes. Pour ce faire, le travail des contrôleurs consiste :

- \* sur une sélection de mandats de commissariat aux comptes détenus par le commissaire aux comptes contrôlé, **à examiner l'opinion d'audit émise sur les états financiers de l'entité concernée<sup>(1)</sup>** et à s'assurer que le commissaire aux comptes a réalisé les diligences d'audit qui lui permettent d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers de l'entité concernée sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle. Ainsi, lors de l'examen des mandats sélectionnés, il est notamment vérifié la pertinence des diligences d'audit mises en œuvre, au regard notamment des normes d'exercice professionnel en vigueur et l'adéquation de l'opinion d'audit émise au regard des travaux réalisés ;
- \* à apprécier **l'organisation et les procédures mises en place visant à garantir la qualité du contrôle légal des comptes ainsi que leur application effective. L'appréciation du système interne de contrôle qualité du commissaire aux comptes** contrôlé, en complément de la sélection des mandats de commissariat aux comptes examinés, permet de s'assurer de la qualité des audits réalisés par le commissaire aux comptes au regard d'une approche transversale et descendante. Les contrôleurs adaptent et proportionnent leur examen de ces éléments au commissaire aux comptes contrôlé notamment en considérant sa taille, la proportion de son activité de commissariat aux comptes ainsi que le nombre et la complexité des mandats de commissariat aux comptes détenus ;

- \* **à suivre les défaillances relevées lors des contrôles précédents**, tant sur l'organisation et les procédures qualité que sur les mandats examinés, et vérifier la mise en œuvre par l'unité de contrôle d'actions correctrices appropriées à ces dernières.

Pour les besoins du contrôle, plusieurs structures d'exercice professionnel de commissariat aux comptes, inscrites (personnes physiques et morales) et titulaires de mandats de commissariat aux comptes, peuvent être regroupées dès lors qu'elles partagent des procédures communes. Par convention de langage, ce regroupement constitue une **« unité de contrôle »** au sens du contrôle<sup>(2)</sup>. Les unités de contrôle certifiant les comptes d'au moins une entité d'intérêt public sont dites « unités de contrôle EIP », alors que les unités de contrôle dites « unités de contrôle non EIP » sont celles qui n'ont aucun mandat conclu avec une entité d'intérêt public.



#### **ENTITÉ D'INTÉRÊT PUBLIC « EIP »**

Les « unités de contrôle EIP » sont celles détenant des mandats sur des entités dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé, des établissements de crédits, des entreprises régies par le Code des assurances, des mutuelles régies par le livre II du Code de la mutualité (à l'exception des mutuelles substituées), des institutions de prévoyance, des compagnies financières holdings dont l'une des filiales est une EIP, des sociétés de groupe d'assurance lorsqu'elles dépassent certains seuils fixés par la loi, des fonds de retraite professionnelle supplémentaire, des mutuelles ou unions de retraite professionnelle supplémentaire ainsi que des institutions de retraite professionnelle supplémentaire.

(1) Il peut s'agir de l'opinion d'audit émise sur les comptes annuels et/ou consolidés de l'entité. Dans le cadre des contrôles, sont examinés en priorité, sauf cas exceptionnels, les derniers comptes clos de l'entité concernée sur lesquels le rapport de commissariat aux comptes a été émis à la date du contrôle.

(2) Ne pas retenir cette notion reviendrait à contrôler isolément des structures d'exercice professionnel qui suivraient pourtant des organisations et méthodes de travail communes pour conduire la mission de certification.



En application de l'article R. 821-75 du Code de commerce, les contrôles sont réalisés au moins tous les six ans. Ce délai est ramené à trois ans lorsque les commissaires aux comptes d'une unité de contrôle certifient les comptes de « grandes EIP<sup>(3)</sup> » conformément à la définition donnée par la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013.

Les programmes annuels de contrôle des commissaires aux comptes, arrêtés par le Haut conseil, synchronisent l'exécution de cycles de contrôle se déroulant en parallèle :

- \* pour les unités de contrôle détenant des mandats d'entités d'intérêt public mais ne certifiant pas les comptes de « grandes EIP » : le cycle de contrôle est, depuis 2017, sexennal et s'achèvera en 2020<sup>(4)</sup>;
- \* pour les unités de contrôle détenant des mandats d'entités d'intérêt public et certifiant les comptes de « grandes EIP » : le cycle de contrôle demeure triennal et le quatrième cycle de contrôle a débuté en 2018;
- \* pour les unités de contrôle ne détenant pas des mandats d'entités d'intérêt public : le deuxième cycle de contrôle a débuté en 2014 et s'est achevé fin 2019.

Concernant les **unités de contrôle EIP**, les contrôles ont été réalisés directement par les contrôleurs employés par le Haut conseil.

Conformément aux dispositions du II de l'article L. 821-1 du Code de commerce, la réalisation des contrôles des **unités de contrôle non EIP** a été déléguée par le Haut conseil à la CNCC dans des conditions fixées par une convention homologuée le 25 avril 2017 par arrêté du garde des Sceaux, ministre de la justice. Ainsi en vertu de cette dernière, la réalisation des contrôles des unités de contrôle non EIP est effectuée, soit par des professionnels en exercice dénommés « contrôleurs praticiens », soit directement par des contrôleurs employés par le Haut conseil. Le cadre, les orientations et les modalités des contrôles sont définis par le Haut conseil, mais celui-ci a confié à la CNCC l'exécution de toutes les tâches relatives à la réalisation des contrôles des unités de contrôle non EIP dont il décide de ne pas assurer lui-même le contrôle. Pour la première fois en 2019 quelques contrôles de l'activité professionnelle des commissaires aux comptes n'exerçant pas de missions auprès d'EIP (dits « cabinets non EIP ») ont été réalisés directement par le H3C. Toutefois, la réalisation de la majorité des contrôles a été déléguée par le H3C aux instances professionnelles en application d'une convention homologuée le 25 avril 2017.

Le Haut conseil peut faire évoluer la fréquence des contrôles sur la base de l'analyse des risques à laquelle il procède conformément à l'article R. 821-71 du Code de commerce.

Le Haut Conseil sélectionne les cabinets contrôlés selon une approche par les risques. Cette approche est cohérente avec les programmes de contrôle adoptés par les homologues du H3C les plus importants aux niveaux européen et international.

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

(4) Le cycle triennal de contrôle qui a démarré en 2015 et devait s'achever en 2017 a été prolongé jusqu'en 2020.



## **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 sélectionner les unités de contrôle à contrôler 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 de l'unité de contrôle 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 unités de contrôle. 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 unités de contrôles à contrôler réalisée, un plan d'approche du contrôle est établi pour chaque unité de contrôle. Ce plan d'approche définit une démarche de contrôle adaptée et proportionnée à chaque unité de contrôle, qui tient compte notamment des orientations des contrôles décidées par le H3C, de la connaissance acquise du fonctionnement de l'unité de contrôle lors des contrôles précédents, de différentes analyses afférentes à l'activité de commissariat aux comptes et des mandats détenus. La sélection des mandats à examiner au sein de l'unité de contrôle couvre à la fois les secteurs prioritaires définis par le H3C, les secteurs prépondérants de l'unité de contrôle et relève également d'une approche par les risques plus ciblée (actualité, analyse des états financiers de l'entité, résultats de l'examen du mandat chez le co-commissaire aux comptes, heures et/ou honoraires d'audit déclarés pour le mandat...). En conséquence, cette sélection n'est

pas représentative de l'ensemble des mandats détenus par l'unité de contrôle, et ne permet pas d'extrapoler les résultats des contrôles à la totalité du cabinet.

Pour les contrôles mis en œuvre en 2019, le Haut conseil a retenu les orientations de contrôle suivantes :

- \* le suivi des recommandations émises à l'issue du précédent contrôle, pouvant porter tant sur les procédures qualité que sur les mandats ;
- \* l'appréciation des procédures et outils internes nouvellement mis en place ou ayant évolué depuis le précédent contrôle, notamment les procédures et outils permettant l'exécution de la mission légale et l'organisation du dossier de travail et les moyens mis en œuvre pour assurer la formation du commissaire aux comptes et de ses collaborateurs en lien avec les spécificités des mandats détenus ;
- \* le contrôle de la qualité de l'audit réalisé sur un échantillon de mandats sélectionnés, hormis le suivi de recommandations faites lors de contrôles antérieurs, avec vérification notamment de l'approche d'audit suivie, des diligences mises en œuvre sur au moins un cycle à risque et sur l'information financière liée au cycle examiné, l'adéquation de l'opinion d'audit émise au regard des travaux d'audit réalisés, ainsi que du respect des exigences déontologiques, notamment en matière d'indépendance vis-à-vis de l'entité auditée, et les situations porteuses d'atteinte à l'indépendance, y compris celles ayant trait aux services autres que la mission de certification fournis par le commissaire aux comptes ou un membre de son réseau. Lorsque le cycle « chiffre d'affaires – produits » était applicable au mandat et significatif, l'approche d'audit et les diligences d'audit réalisées ont été examinées. Par ailleurs, lorsque les NEP 100 « Audit des comptes réalisés par plusieurs commissaires aux comptes » et NEP 600 « Principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés » étaient applicables aux mandats examinés, leur correcte application a été également vérifiée. Ces thèmes prioritaires ne constituent pas une liste exhaustive et limitative des éléments revus dans le cadre des contrôles 2019.



Combinée à une approche fondée sur l'analyse des risques pour la sélection des mandats à examiner, le Haut conseil a décidé de donner la priorité en 2019 à la sélection des mandats EIP et des mandats non EIP portant sur les types d'entités suivantes :

- \* les grandes entreprises conformément à la définition donnée par la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013;
- \* les sociétés cotées sur Euronext Growth (ex-Alternext) et Euronext Access (ex-Marché libre);
- \* les sociétés de financement;
- \* les organismes de sécurité sociale;
- \* les organismes de placement collectif;
- \* les organismes d'HLM, OPAC (Office public d'aménagement et de construction);
- \* les hôpitaux et les agences régionales de santé;
- \* les entreprises ayant réalisé des émissions de jetons numériques (« *Initial Coin Offering* »);
- \* les sociétés dont le capital est détenu de manière significative par des fonds de Capital-Investissements (« *Private Equity* »).

Les contrôles sont conduits en se référant aux dispositions procédurales 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.

À l'issue de l'examen de l'opinion d'audit émise, les conclusions sur les mandats sélectionnés peuvent être classées selon les quatre catégories suivantes :

- \* **L'opinion d'audit émise sur les comptes est étayée** ou les conclusions sur les cycles examinés sont justifiées (« Vert »);
- \* des **défaillances** ont été identifiées dans les diligences d'audit réalisées par le commissaire aux comptes. Toutefois, l'opinion d'audit, émise sur les comptes, demeure étayée ou les conclusions, sur les cycles examinés, justifiées (« Orange »), 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 d'audit émise sur les comptes n'est pas étayée**, ou les conclusions sur les cycles significatifs ou à risque ne sont pas justifiées, au regard des défaillances identifiées (« Rouge »). 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 d'audit émise sur les comptes est erronée** ou les états financiers de l'entité concernée comportent des erreurs, omissions ou anomalies significatives et/ou le commissaire aux comptes n'a pas tiré les conséquences sur son opinion d'audit sur les comptes des conclusions de ses diligences d'audit (« Noir »).

Lors des contrôles, et en complément des dispositions procédurales prévues (rapport de contrôle, contradictoire...), une attention particulière est portée aux échanges avec les unités de contrôle concernées tout au long des opérations de contrôle afin de s'assurer de l'exactitude des constats relevés et de leur compréhension par les unités de contrôle pour qu'elles puissent y remédier lors des audits ultérieurs.

La réflexion initiée, au cours de l'année 2018 sur la manière dont les contrôles de commissaires aux comptes sont réalisés, a été poursuivie en 2019. À la date de rédaction de ce rapport annuel, et dans le cadre de son plan stratégique 2020-2022, le Haut conseil est en cours d'évaluation de toutes les propositions afin d'établir une nouvelle méthodologie de contrôle, qui serait déployée à titre pilote à compter du deuxième semestre 2020 et implémentée pleinement pour le programme de contrôles 2021.





Haut conseil du commissariat aux comptes  
104 avenue du Président Kennedy  
75016 Paris

Tél. : 01 80 40 75 00  
[www.h3c.org](http://www.h3c.org)

Conception-réalisation :  
[www.kazoar.fr](http://www.kazoar.fr)

Crédits photos :  
iStock/TommL, iStock/sinonimas, l'Œil nu



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

104 avenue du Président Kennedy - 75016 Paris  
Tél. : 01 80 40 75 00

[www.h3c.org](http://www.h3c.org)