

# H3C

## RAPPORT ANNUEL



20  
17

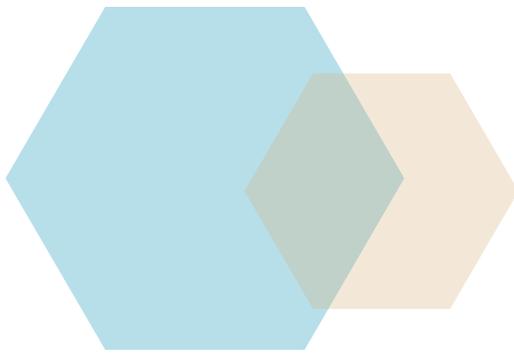


# Rapport annuel 2017 du Haut conseil du commissariat aux comptes

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

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

En application de ces textes, le présent rapport a été adopté par le Haut conseil du commissariat aux comptes lors de sa réunion plénière du 3 mai 2018.



## Sommaire

Éditorial	4
Le Haut conseil	6
1. Les missions du H3C	8
2. L'organisation du H3C	13
3. Les moyens budgétaires	23
La coopération européenne et mondiale	26
1. La coopération entre autorités européennes au sein du CEAOB	28
2. La coopération internationale au sein de l'IFIAR	33
3. Les relations bilatérales et les accords de coopération	36
La normalisation	38
1. Les normes relatives à la déontologie, au contrôle interne de qualité et à l'exercice professionnel	40
2. Le code de déontologie	43
3. Faciliter l'application des textes : les réponses aux saisines	46
Les inscriptions	50
1. Le cadre légal	52
2. La procédure	52
3. L'activité de l'année 2017	52
Les contrôles	56
1. Les contrôles de l'année 2017	60
2. Les résultats des contrôles des cabinets EIP et non EIP	63
3. Les moyens mis en œuvre	73
Les enquêtes	74
1. Nombre, origine et nature des dossiers reçus par le rapporteur général du H3C	78
2. Actes d'investigation	79
3. Coopération internationale	80
4. Issue des enquêtes terminées en 2017	80
L'activité « juridictionnelle » du Haut conseil	82
1. L'activité de la formation statuant sur les cas individuels et la procédure de sanction administrative	84
2. L'activité du service du rapporteur général devant les commissions régionales de discipline	84
3. L'activité de la formation restreinte du Haut conseil	88
Annexes	93

# ÉDITORIAL



Après les profonds bouleversements intervenus au cours de l'année 2016 pour les commissaires aux comptes et leur régulateur en raison de l'entrée en vigueur de la réforme européenne de l'audit, l'année 2017 a permis de poser les dernières pierres de l'édifice destiné à faciliter la mise en œuvre de celle-ci avec un objectif constant : contribuer à assurer la sécurité financière et juridique dans l'intérêt général.

Comme le soulignait l'éditorial du rapport d'activité de 2016, la première préoccupation de l'année 2017 fut celle du financement de l'intégralité des missions du Haut conseil, et plus particulièrement celles que le législateur lui avait permis de déléguer à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) en conservant la responsabilité finale de leur bonne exécution.

C'est ainsi qu'une convention portant sur les modalités exceptionnelles de financement du H3C pour l'année 2017 a été conclue avec la CNCC le 14 mars 2017, ce qui a permis, dès le mois suivant, la signature des conventions de délégation concernant l'inscription des commissaires aux comptes sur la liste prévue à cet effet, le suivi du respect de leurs obligations de formation continue, et le contrôle des cabinets ne détenant pas de mandat sur des entités d'intérêt public.

Dans le même temps, le Haut conseil a complètement réécrit son règlement intérieur afin de l'adapter à ses nouvelles missions et à sa nouvelle structuration, et notamment afin de prévoir, conformément aux exigences de l'article L. 821-2 du code de commerce, les règles relatives à l'organisation et au fonctionnement de la commission paritaire placée auprès de lui pour élaborer les projets de normes.

Dès son installation, la commission paritaire a travaillé à un rythme soutenu pour adapter le référentiel normatif français aux changements intervenus, de sorte que cinq normes d'exercice professionnel, nouvelles ou révisées, ont pu être adoptées en 2017.



Parallèlement, des groupes de travail *ad hoc*, constitués avec des professionnels et des représentants des entreprises auditées, ont contribué à la réflexion du Haut conseil pour émettre des avis relatifs à l'application des nouvelles règles issues de la réforme européenne, en tenant notamment compte des dispositions modifiant le code de déontologie des commissaires aux comptes issues du décret n° 2017-540 du 12 avril 2017 et entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> juin 2017.

Bien entendu, les contrôles et les enquêtes sont restés tout au long de l'année une préoccupation majeure du Haut conseil, avec au total près de sept cents cabinets de commissariat aux comptes contrôlés et vingt-deux rapports d'enquête soumis à la formation statuant sur les cas individuels.

L'année 2017 s'est achevée par une réforme que le Haut conseil appelait de ses vœux fin 2016 pour bénéficier d'un financement lui permettant de faire face à l'accroissement de ses missions. À cet effet, la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018 a profondément modifié les modalités de financement du Haut conseil, ainsi que les modalités de recouvrement des sommes qui lui sont dues.

Ces dispositions sont utilement venues mettre un terme à deux années d'un travail intense pour faciliter la mise en œuvre effective de la réforme européenne de l'audit, mais dans un contexte nouveau et quelque peu inattendu, celui du questionnement sur le rôle du commissariat aux comptes dans les petites et moyennes entreprises au regard de la charge qu'il représente pour leur compétitivité.

Ce questionnement, et les annonces qui s'en sont suivies, ont plongé la profession dans une grave crise existentielle à laquelle le régulateur ne peut rester étranger, dès lors qu'il estime que, sous réserve qu'elles soient réalisées avec compétence et dans le respect des textes, les missions confiées aux commissaires aux comptes dans les entreprises, par

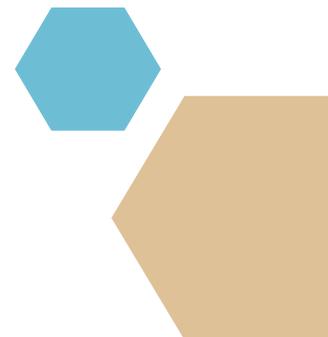
le contrôle essentiellement préventif qu'elles permettent d'exercer, contribuent à la sécurité économique, et plus largement à la préservation de l'intérêt général.

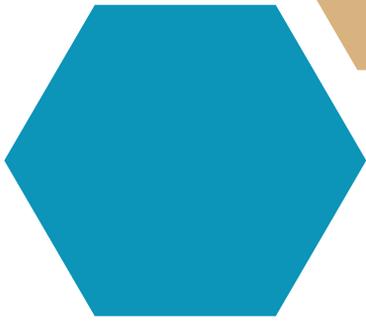
C'est au nom de celui-ci, qu'il a pour mission première de défendre, que le Haut conseil interviendra dans le débat qui s'est ouvert à l'automne dernier sur certaines spécificités françaises du commissariat aux comptes.

Guidée de la même manière par la volonté de préserver la sécurité financière, l'action du Haut conseil au sein de l'Union européenne, et plus largement à l'international, ne cesse de se développer pour faire connaître les spécificités françaises qui peuvent y contribuer, tout en favorisant une convergence en matière de normes d'audit, de contrôles et d'enquêtes. Cette implication internationale croissante est symbolisée par la place réservée à la description de cette activité au sein de notre rapport 2017.

Bonne lecture !

**Christine Guéguen**





# Le Haut conseil

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

Le Haut conseil adopte les normes applicables à la profession. Il est chargé d'inscrire les commissaires aux comptes sur une liste nationale, de définir les orientations générales et les domaines de la formation continue qu'ils doivent suivre et de réaliser le contrôle de leur activité. Il dispose de pouvoirs d'enquête et peut prononcer des sanctions. Il valorise la conception française du commissariat aux comptes dans les institutions européennes et internationales.

Depuis le printemps 2017, l'inscription, le suivi des obligations de formation continue et les contrôles d'activité des cabinets ne détenant pas de mandat d'entité d'intérêt public sont délégués à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC), mais le H3C conserve la responsabilité finale de la bonne exécution des missions ainsi déléguées.

Pour réaliser l'ensemble de ses missions, le H3C est financé par des cotisations acquittées par les commissaires aux comptes.

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, quatre commissions consultatives et des groupes de travail pour l'éclairer sur certains sujets.

Le fonctionnement opérationnel du Haut conseil est assuré par des services composés de 47 agents au 31 décembre 2017.



## 1. Les missions du H3C

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

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

### Inscrire les commissaires aux comptes.

L'article L. 822-1 du code de commerce prévoit que « les fonctions de commissaire aux comptes sont exercées par des personnes physiques ou des sociétés inscrites sur une liste établie par le Haut conseil du commissariat aux comptes, dans les conditions prévues aux articles L. 822-1-1 à L. 822-1-4 ». Conformément aux dispositions de ce texte et de celles de l'article L. 821-1 du même code, le H3C procède à l'inscription des commissaires aux comptes et des contrôleurs de pays tiers. Il tient les listes prévues à cet effet. Toutefois, faisant usage de la faculté qui lui était offerte par le II de l'article L. 821-1 du code précité, le Haut conseil, par convention homologuée par le garde des Sceaux le 25 avril 2017, a délégué à la 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.

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

### Adopter les normes

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

### Définir le contenu de la formation continue des commissaires aux comptes et veiller au respect des obligations relatives à celle-ci

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. Faisant application du II de l'article L. 821-1 du code de commerce, il 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.

### Accorder des dérogations

Composé du président et de deux autres membres du collège du Haut conseil, le « bureau » accorde aux commissaires aux comptes certaines dérogations à l'application des textes relatifs à la rotation des associés et à la réalisation de services autres que la certification des comptes. Il peut également être saisi de questions particulières.

### Contrôler

Le H3C définit le cadre et les orientations des contrôles auxquels sont soumis les commissaires aux comptes. 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 la qualité des audits effectués par les professionnels. 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, qui sont réalisés par les instances professionnelles 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 un cadre européen et international.

### Enquêter

Le Haut conseil diligente des enquêtes. Un service d'enquêtes avec à sa tête un rapporteur général est

chargé de procéder aux enquêtes préalables à l'ouverture éventuelle de procédures de sanction. Le rapporteur général est saisi de tout fait susceptible de justifier l'engagement d'une procédure de sanction par les personnes habilitées à le faire et peut également se saisir des signalements dont il est destinataire. Il peut désigner des enquêteurs pour l'assister dans les enquêtes ouvertes et faire appel à des experts, commissaires aux comptes. Il établit un rapport d'enquête qu'il adresse au collège du Haut conseil réuni en formation poursuivante dite « formation statuant sur les cas individuels » qui peut décider d'ouvrir une procédure de sanction.

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

### Pourquoi enquêter ?

Depuis l'entrée en vigueur de la réforme de l'audit, la phase d'investigation préalable à l'ouverture d'une procédure de sanction est confiée au rapporteur général du H3C.

Son champ de compétence comprend les fautes disciplinaires commises par les commissaires aux comptes, personnes physiques ou morales, qui peuvent résulter du non-respect des conditions légales d'exercice de la profession définies par le code de commerce, de négligences graves ou encore de faits contraires à la probité ou à l'honneur. Les investigations du rapporteur général peuvent également porter sur l'entourage du commissaire aux comptes ainsi que sur les entités dont les comptes sont certifiés et leurs responsables.

Textes de référence : articles L. 824-1 à L. 824-3 du code de commerce

### Sanctionner

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

### Juger en appel

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

### Coopérer

Le H3C coopère avec ses homologues dans le cadre européen et dans le cadre international, ainsi qu'avec les instances européennes de surveillance prudentielle. Il est membre des 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.

### Suivre la qualité et la compétitivité du marché

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 de la fourniture de services de contrôle légal des comptes aux EIP. Ce suivi fait l'objet d'un rapport triennal à la Commission européenne dans lequel sont présentés l'évolution du marché notamment en ce qui concerne son niveau de concentration, les résultats des contrôles conduits par les régulateurs dans les cabinets et une évaluation du travail des comités d'audit.

## Chiffres clés sur la profession à fin 2017

### Nombre de commissaires aux comptes inscrits

Au 31 décembre 2017

Nombre de CAC inscrits par CRCC		
	31/12/2016	31/12/2017
Agen	148	148
Aix-en-Provence	1 514	1 528
Amiens	260	251
Angers	276	266
Basse-Terre	113	116
Besançon	226	225
Bordeaux	643	649
Bourges	81	80
Caen	233	235
Chambéry	292	296
Colmar	591	576
Dijon	299	294
Douai	807	774
Fort-de-France	101	100
Grenoble	465	457
Limoges	158	148
Lyon	1 403	1 373
Metz	173	165
Montpellier	488	483
Nancy	219	199
Nîmes	422	404
Orléans	270	261
Paris	4 426	4 404
Pau	309	301
Poitiers	407	399
Reims	249	218
Rennes	977	973
Riom	272	267
Rouen	310	301
Saint-Denis-de-la-Réunion	176	180
Toulouse	626	623
Versailles	2 243	2 227
<b>TOTAL</b>	<b>19 177</b>	<b>18 921</b>

Sur les 33 Compagnies régionales de commissaires aux comptes (CRCC) existantes, huit (Aix-en-Provence, Bordeaux, Douai, Lyon, Paris, Rennes, Toulouse et Versailles) rassemblent 66 % des inscrits. À elle seule, la CRCC de Paris regroupe près d'un quart des professionnels inscrits.

Au 31/12/2017, le nombre d'inscrits décroît très légèrement par rapport au 31/12/2016.

## Activité des commissaires aux comptes

Au 31 décembre 2017

CRCC	Inscrits			Titulaires de mandats*					
	Personnes physiques (PP)	Personnes morales (PM)	Total	Personnes physiques	Nombre de mandats détenus par les PP	Personnes morales	Nombre de mandats détenus par les PM	Total CAC	Total mandats
Paris	2 793	1 611	4 404	1 258	11 405	977	32 693	2 235	44 098
Versailles	1 709	518	2 227	491	2 212	322	70 666	813	72 878
Aix-en-Provence	1 055	473	1 528	539	4 653	305	8 093	844	12 746
Lyon	866	507	1 373	363	3 289	314	15 709	677	18 998
Rennes	643	330	973	233	1 765	225	12 372	458	14 137
Douai	515	259	774	226	2 088	164	6 344	390	8 432
Bordeaux	453	196	649	184	1 430	119	4 918	303	6 348
Toulouse	424	199	623	229	2 212	135	5 128	364	7 340
<b>Sous-total</b>	<b>8 458</b>	<b>4 093</b>	<b>12 551</b>	<b>3 523</b>	<b>29 054</b>	<b>2 561</b>	<b>155 923</b>	<b>6 084</b>	<b>184 977</b>
Autres CRCC	4 257	2 113	6 370	1 722	17 836	1 272	60 714	2 994	78 550
<b>TOTAL</b>	<b>12 715</b>	<b>6 206</b>	<b>18 921</b>	<b>5 245</b>	<b>46 890</b>	<b>3 833</b>	<b>216 637</b>	<b>9 078</b>	<b>263 527</b>

\* Données issues des DA 2017 reçues le 03/10/2017.

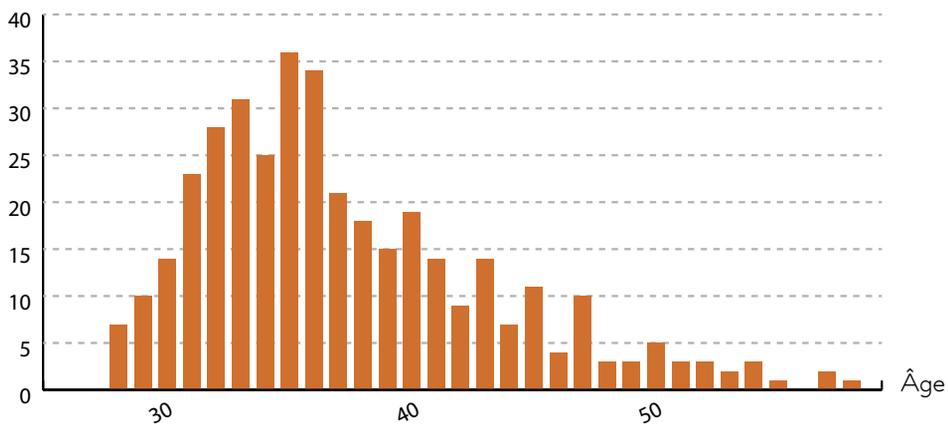
Au 31 décembre 2017, 12 715 personnes physiques sont inscrites sur la liste des commissaires aux comptes. Parmi elles, 41 % détiennent un ou des mandats, certains commissaires aux comptes étant notamment salariés de cabinets. Parmi les 6 206 personnes morales inscrites au 31 décembre 2017, 62 % détiennent un ou des mandats.

Les huit CRCC qui regroupent 66 % des commissaires aux comptes inscrits sont également celles qui détiennent 70 % des mandats. Parmi celles-ci, la CRCC de Versailles concentre 28 % des mandats et celle de Paris 14 %.

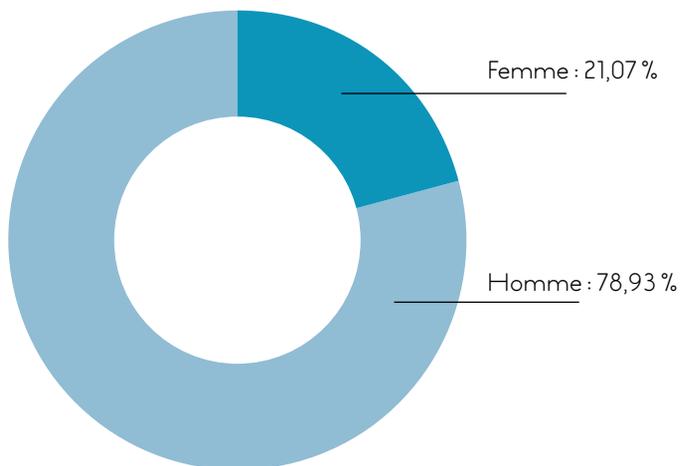
### Âge des nouveaux inscrits

49 % de la population inscrite a 60 ans et plus.  
Les nouveaux inscrits ont en moyenne 35 ans.

Nombre de commissaires aux comptes



### Répartition homme/femme



## 2. L'organisation du H3C

Le fonctionnement du Haut conseil repose sur plusieurs instances décisionnelles constituées au sein du collège. Des commissions consultatives éclairent celui-ci dans sa prise de décision.

Un service d'enquêtes avec à sa tête un rapporteur général procède aux enquêtes préalables à l'ouverture éventuelle de procédures de sanction. Les services opérationnels du H3C sont dirigés par un directeur général.

### 2.1. Le collège et ses formations

Les missions confiées au Haut conseil sont exercées par son collège composé de 14 membres. Il est présidé par un membre de la Cour de cassation.

Il se réunit, en fonction des sujets traités, en différentes formations.

Les règles de fonctionnement des formations du collège et les dispositions applicables aux membres du Haut conseil sont décrites dans le règlement intérieur du H3C adopté le 23 février 2017 et complété le 6 juillet 2017 des dispositions déontologiques applicables aux agents du Haut conseil et aux personnes extérieures appelées à prendre part à son activité, en application de l'article 10 de la loi n° 2017-55 du 20 janvier 2017 portant statut général des autorités administratives indépendantes et des autorités publiques indépendantes.

Le règlement intérieur modifié du H3C a été publié au Journal officiel le 5 août 2017.

#### Le règlement intérieur du Haut conseil

Le règlement intérieur se divise en cinq chapitres qui précisent les règles de fonctionnement du Haut conseil ainsi que les dispositions applicables aux membres du collège, aux services et aux personnes participant aux missions du régulateur.

##### CHAPITRE 1 : L'ORGANISATION DU HAUT CONSEIL

Ce chapitre fixe les règles applicables aux membres du collège et relatives à la prévention des conflits d'intérêts, à l'indépendance, au secret professionnel, à l'obligation de discrétion, au devoir de réserve, à l'obligation de loyauté, à l'impartialité et au secret des délibérés. Il présente le fonctionnement du collège dans ses différentes formations et celui des commissions.

##### CHAPITRE 2 : LA COMMISSION MIXTE PARITAIRE PLACÉE AUPRÈS DU HAUT CONSEIL

Ce chapitre fait application de l'article L. 821-2 du code de commerce en prévoyant la composition et le fonctionnement de la commission paritaire chargée d'élaborer les projets de normes.

##### CHAPITRE 3 : LE FONCTIONNEMENT DU HAUT CONSEIL

Ce chapitre décrit les prérogatives respectives du rapporteur général et du directeur général. Il présente les règles déontologiques applicables au personnel des services du H3C, notamment celles spécifiques aux enquêteurs et aux contrôleurs en matière de prévention des conflits d'intérêts. Sont également fixées dans celui-ci les obligations imposées aux personnes qui, sans appartenir aux services du Haut conseil, participent à ses activités, y compris dans le cadre d'expertises.

##### CHAPITRE 4 : LES RELATIONS EUROPÉENNES ET INTERNATIONALES DU HAUT CONSEIL

Y sont notamment exposées les dispositions applicables au traitement des demandes d'informations, de documents ou d'assistance émises par les autorités d'États non-membres de l'Union européenne.

##### CHAPITRE 5 : LES DISPOSITIONS TRANSITOIRES ET FINALES

Le règlement intérieur du Haut conseil peut être consulté sur son site internet : <http://www.h3c.org/textesfondamentaux.htm>.

## Les membres du collège



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



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



**Marie-Laure Bélaval**  
Conseiller  
à la Cour de cassation  
Président suppléant du collège



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



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



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



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



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



**Philippe Christelle**  
Directeur d'audit interne



**Gérard Gil**  
Conseiller



**Caroline Weber**  
Administratrice de sociétés



**Jacques Ethevenin**  
Directeur financier



**Fabienne Degrave**  
Ancien commissaire  
aux comptes



**William Di Cicco**  
Ancien commissaire  
aux comptes



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

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

- quatre magistrats, dont un membre de la Cour de cassation, président du Haut conseil, deux magistrats de l'ordre judiciaire, dont un est président de la formation restreinte, et un magistrat de la Cour des comptes,

- le président de l'Autorité des marchés financiers (AMF) ou son représentant,

- le président de l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution (ACPR) ou son représentant,

- le directeur général du Trésor ou son représentant,

- un professeur des universités spécialisé en matière juridique, économique ou financière,

- quatre personnes qualifiées en matière économique et financière ; la première choisie pour ses compétences dans les domaines des offres au public et des sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, la deuxième pour ses compétences dans le domaine de la banque ou de l'assurance, la troisième pour ses compétences dans le domaine des petites et moyennes entreprises, des personnes morales de droit privé ayant une activité économique ou des associations, la quatrième pour ses compétences en matière de comptabilité nationale et internationale.

- deux commissaires aux comptes ayant cessé leur activité.

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

#### Les membres du collège sont :

- Mme Christine Guéguen, avocat général près la Cour de cassation, président du collège,

- M. Jean-Pierre Zanoto, conseiller honoraire à la Cour de cassation, président de la formation restreinte du collège,

- Mme Marie-Laure Bélaval, conseiller à la Cour de cassation, président suppléant du collège,

- M. François-Roger Cazala, conseiller maître à la Cour des comptes, membre,

- Le président de l'Autorité des marchés financiers (AMF) ou son représentant, membre,

- Le président de l'Autorité de contrôle prudentiel et de régulation (ACPR) ou son représentant, membre,

- Le directeur général du Trésor ou son représentant, membre,

- Mme Dorothée Gallois-Cochet, professeur des universités spécialisé en matière juridique, économique ou financière, membre,

- M. 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, membre,

- M. Gérard Gil, personne qualifiée dans le domaine de la banque ou de l'assurance, membre,

- Mme 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, membre,

- M. Jacques Ethevenin, personne qualifiée en matière de comptabilité nationale et internationale, membre,

- Mme Fabienne Degrave, personne ayant exercé la profession de commissaire aux comptes, membre,

- M. William Di Cicco, personne ayant exercé la profession de commissaire aux comptes, membre.

La **formation plénière** traite des questions générales qui ne relèvent pas de la compétence des autres formations.

Le collège réuni en formation plénière émet des avis de portée générale relatifs au commissariat aux comptes. Il adopte les projets de normes, il 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.

Les membres du Haut conseil se sont réunis à 28 reprises en formation plénière en 2017. Le rythme de réunion du collège est en hausse de 27 % par rapport à 2016.

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

■ d'autoriser, à titre exceptionnel, le renouvellement pour une durée de deux ans maximum de la mission du commissaire aux comptes ayant déjà exercé celle-ci auprès de l'entité concernée pendant le temps maximal autorisé en application des règles relatives à la rotation ;

■ de déterminer, en cas de doute, la date de début de mandat d'un commissaire aux comptes ;

■ d'autoriser, à titre exceptionnel, un commissaire aux comptes à dépasser, pour une période de deux exercices maximum, le plafond des honoraires pouvant être perçus au titre des services autres que la certification des comptes.

En 2017, le bureau a été saisi d'une demande de prolongation de la durée d'un mandat.

La loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 *relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique* a modifié l'article L. 821-2 du code de commerce pour prévoir la nomination de membres suppléants afin de faciliter la composition du bureau. En application de cette nouvelle disposition, le collège a désigné deux membres suppléants, le 16 janvier 2017, la suppléance du président du Haut conseil étant en toute hypothèse assurée aux termes du même article par le magistrat de l'ordre judiciaire qui ne préside pas la formation restreinte

## BUREAU

### MEMBRES TITULAIRES

Mme Christine Guéguen, président

M. Philippe Christelle, membre

M. William Di Cicco, membre

### MEMBRES SUPPLÉANTS

Mme Marie-Laure Bélaval, président suppléant

M. Jacques Ethevenin, membre suppléant

Le représentant du directeur général du Trésor, membre suppléant

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

Elle s'est réunie à six reprises en 2017.

## 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



La **formation statuant sur les cas individuels** est composée des membres du collège qui n'appartiennent pas à la formation restreinte, soit neuf membres.

Elle est chargée d'examiner tous les cas individuels nécessitant une prise de position du Haut conseil en dehors des procédures confiées à la formation restreinte. Elle peut en tant que de besoin prendre des décisions relatives à l'inscription des commissaires aux comptes, elle se prononce sur les saisines individuelles, ainsi que sur les suites à donner aux contrôles lorsque ceux-ci ont mis en évidence des défaillances susceptibles de nécessiter soit l'émission de recommandations, soit l'ouverture d'une enquête. À l'issue d'une enquête, et sur le rapport qui lui en est fait par le rapporteur général, elle peut décider d'ouvrir une procédure disciplinaire, dans le cadre de laquelle, après dépôt d'un nouveau rapport par le rapporteur général prenant en compte les observations des personnes mises en cause, elle désigne la formation compétente pour statuer : commission régionale de discipline ou formation restreinte du Haut conseil.

En 2017, le collège s'est réuni à 17 reprises dans cette formation pour statuer sur des cas individuels.

### FORMATION STATUANT SUR LES CAS INDIVIDUELS

Mme Christine Guéguen, président

Mme Marie-Laure Béval, 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

La **commission paritaire**, placée auprès du Haut conseil, élabore les projets de normes relatifs à la déontologie des commissaires aux comptes, au contrôle interne de qualité et à l'exercice professionnel en vue de leur approbation par le Haut conseil. Elle est composée de quatre membres du collège et de quatre commissaires aux comptes

désignés par la CNCC. Dans l'exercice de sa mission, elle peut faire appel à des experts. Son fonctionnement est décrit dans le règlement intérieur du H3C.

Elle s'est réunie 8 fois depuis le 29 mars 2017, date de la première publication au Journal officiel du règlement intérieur du H3C dans sa version non modifiée.

### COMMISSION PARITAIRE

#### REPRÉSENTANTS DU H3C

M. Jacques Ethevenin, président

Le président de l'AMF 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

M. Patrick Iweins, membre

Mme Marie Mermillod-Dupoizat, membre

Mme Claire Nourry, membre

### Chiffres clés

	Nombre de réunions	
	2016	2017
Formation plénière	22	28
Formation statuant sur les cas individuels	10*	17
Formation restreinte	5*	6
Commission mixte paritaire	na	8
<b>TOTAL</b>	<b>37</b>	<b>59</b>

\* Depuis l'entrée en vigueur, le 17 juin 2016, des dispositions de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes.

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

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

**La commission spécialisée en matière de normes** examine les sujets en liaison avec les normes d'exercice professionnel et notamment les projets de normes élaborés par la commission paritaire. Certains de ses membres participent également à la commission paritaire constituée avec la CNCC ainsi qu'au groupe d'échanges sur l'application des textes de la réforme de l'audit, mis en place avec la Compagnie nationale.

M. Jacques Ethevenin, président

M. Jean-Pierre Zanoto, membre

Le représentant de l'AMF, membre

Le représentant de l'ACPR, membre

Mme Fabienne Degrave, membre

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

Mme Marie-Laure Bélaval, président

Mme Christine Guéguen, membre

M. William Di Cicco, membre

**La commission spécialisée en matière de contrôle qualité** propose au collège les orientations du programme annuel de contrôle et suit le bon déroulement des contrôles. Elle examine les résultats des contrôles et prépare les délibérations du collège dans sa formation statuant les cas individuels portant sur l'examen des résultats individuels de contrôle.

M. William Di Cicco, président

Le représentant de l'AMF, membre

Le représentant du Directeur général du Trésor, membre

Mme Caroline Weber, membre

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

M. Philippe Christelle, président

Mme Christine Guéguen, membre

Le représentant de l'ACPR, membre

M. William Di Cicco, membre

**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. Le comité d'audit se réunit au moins quatre fois par an sur proposition de son président ou du président du Haut conseil ou de son délégataire.

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.

## 2.3. Les groupes de travail avec les commissaires aux comptes

Outre la commission paritaire placée auprès du Haut conseil, plusieurs groupes de travail ont été créés avec les représentants de la profession afin de favoriser les échanges entre les commissaires aux comptes et le régulateur, et de faciliter la prise de décision du collège du H3C.

Celui-ci 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. Les réflexions menées au sein de ce groupe de travail ont débuté à la fin de l'année 2017.

Enfin, afin de favoriser une interprétation partagée des textes, le H3C a mis en place dès 2015, un groupe d'échanges avec la CNCC pour permettre aux deux instances d'approfondir certains sujets relatifs à la réforme de l'audit et de contribuer à leurs prises de

positions respectives. Il a publié début 2018 une foire aux questions (FAQ) sur l'application des nouvelles dispositions encadrant le contrôle légal des comptes. La FAQ est consultable sur le site internet du H3C : [http://www.h3c.org/fiches/Avis\\_20180224.htm](http://www.h3c.org/fiches/Avis_20180224.htm)

### **Formation professionnelle continue des commissaires aux comptes : arrêté du 20 février 2018 relatif à la formation professionnelle continue des commissaires aux comptes**

Les commissaires aux comptes inscrits sur la liste établie par le H3C sont tenus de suivre une formation professionnelle continue leur permettant d'entretenir et de perfectionner leurs connaissances (article L. 822-4 I du code de commerce).

La durée de la formation professionnelle continue des commissaires aux comptes s'établit comme auparavant à 120 heures au cours de trois années consécutives avec un minimum de 20 heures à accomplir au cours d'une même année (article. A. 822-28-2 du code de commerce).

Le nouvel arrêté fait référence aux règles générales prescrites par le code du travail pour caractériser une formation et supprime l'homologation par un comité scientifique.

L'obligation de formation professionnelle continue est désormais satisfaite par :

- / la participation à des séminaires de formation, à des programmes d'autoformation encadrée ou à des formations ou enseignements à distance ;
- / l'assistance à des colloques ou à des conférences dans la limite de quarante heures au cours de trois années consécutives ;
- / la conception ou l'animation de formations, de colloques, de conférences ou d'enseignements, dans un cadre professionnel ou universitaire dans la limite de quarante heures au cours de trois années consécutives ;
- / la rédaction et la publication de travaux à caractère technique dans la limite de trente heures au cours de trois années consécutives ;
- / la participation à des travaux à caractère technique dans la limite de trente-deux heures au cours de trois années consécutives ;
- / la participation au programme de formation continue spécifique pour les commissaires aux comptes n'ayant pas exercé pendant trois ans (formation continue particulière prévue au II de l'article L. 822-4) ;
- / la participation aux commissions spécialisées et aux groupes de travail de la CNCC, de l'Autorité des normes comptables et de tout organisme similaire œuvrant dans un cadre européen ou international. La présidence ou la vice-présidence de la CNCC et des CRCC est assimilée à une telle participation.

Les commissaires aux comptes déclarent annuellement, au plus tard le 31 mars, les formations accomplies au cours de l'année civile écoulée. Les justificatifs nécessaires sont joints à la déclaration et conservés pendant 6 années.



## Principaux événements de l'année 2017

- / 23 février 2017 : adoption par le collège du règlement intérieur du H3C ;
  - / 30 mars 2017 : conclusion de l'accord entre le H3C et la CNCC sur les modalités exceptionnelles de financement du coût des délégations relatives à l'inscription, au suivi du respect des obligations de la formation continue, et au contrôle des cabinets ne détenant pas de mandat auprès d'entité d'intérêt public ;
  - / 14 avril 2017 : publication du décret n° 2017-540 du 12 avril 2017 modifiant le code de déontologie des commissaires aux comptes. Les nouvelles dispositions sont entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> juin 2017 ;
  - / 25 avril 2017 : homologation des conventions de délégation par le H3C à la CNCC de la réalisation de l'inscription des commissaires aux comptes et des contrôles des commissaires aux comptes n'exerçant pas de missions auprès d'entités d'intérêt public ;
  - / 3 mai 2017 : homologation de la convention de délégation par le H3C à la CNCC du suivi du respect des obligations de formation continue des commissaires aux comptes ;
  - / 4 mai 2017 : le Haut conseil arrête le cadre des contrôles de l'activité professionnelle des commissaires aux comptes pour l'année 2017. Ce cadre expose les principes guidant les contrôles, présente les modalités de leur réalisation, et précise les droits et obligations des personnes contrôlées et des contrôleurs ;
  - / 26 mai 2017 : homologation des quatre normes d'exercice professionnel relatives au rapport d'audit ;
  - / 6 juillet 2017 : adoption du règlement intérieur du H3C modifié des dispositions déontologiques applicables aux agents du Haut conseil et aux personnes extérieures appelées à prendre part à son activité ;
  - / 26 juillet 2017 : avis du H3C sur la mise en place d'une procédure d'approbation préalable de certains services autres que la certification des comptes (SACC) par le comité d'audit d'une EIP ;
  - / 17 novembre 2017 : le H3C fixe les conditions d'application des normes de manière proportionnée à la taille et à la complexité des activités des entités ;
  - / 18 décembre 2017 : homologation de la norme d'exercice professionnel révisée relative aux communications avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce.
- 

## 2.4. Les services du Haut conseil

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

■ **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 internationale** coordonne l'action internationale du H3C. Elle participe aux travaux conduits dans le cadre des instances européennes et internationales de régulation de l'audit. Elle assiste le H3C dans l'ensemble de ses relations avec ses homologues étrangers et toutes les parties prenantes dans le domaine de l'audit sur la scène internationale.

■ **La division normes et déontologie** est consultée sur l'ensemble des questions relatives aux pratiques professionnelles et à la doctrine. Elle instruit les dossiers et les saisines qui relèvent de son domaine et contribue aux prises de position du H3C au sein des instances internationales dans les domaines normatifs et déontologiques. Elle réalise le suivi et l'instruction des questions dont est saisi le bureau.

■ **Le pôle « Collège – inscription et formation des commissaires aux comptes »** prépare les séances du collège, assure leur suivi, et traite de toutes les questions relatives au bon fonctionnement de celui-ci, à l'exception de tout ce qui a trait à la formation restreinte. Ce pôle est également chargé du suivi de la mise en œuvre par la CNCC des délégations « inscription » et « suivi du respect des obligations de formation continue des commissaires aux comptes », ainsi que de tous les aspects de la mission du H3C relative à cette formation.

■ **Un cabinet** permet d'organiser et de coordonner l'action du président, du directeur général et du rapporteur général du H3C. Il est également chargé de la communication interne et externe du H3C.

■ **Le directeur de l'administration générale et des ressources humaines**, M. Laurent Berlioz, 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.

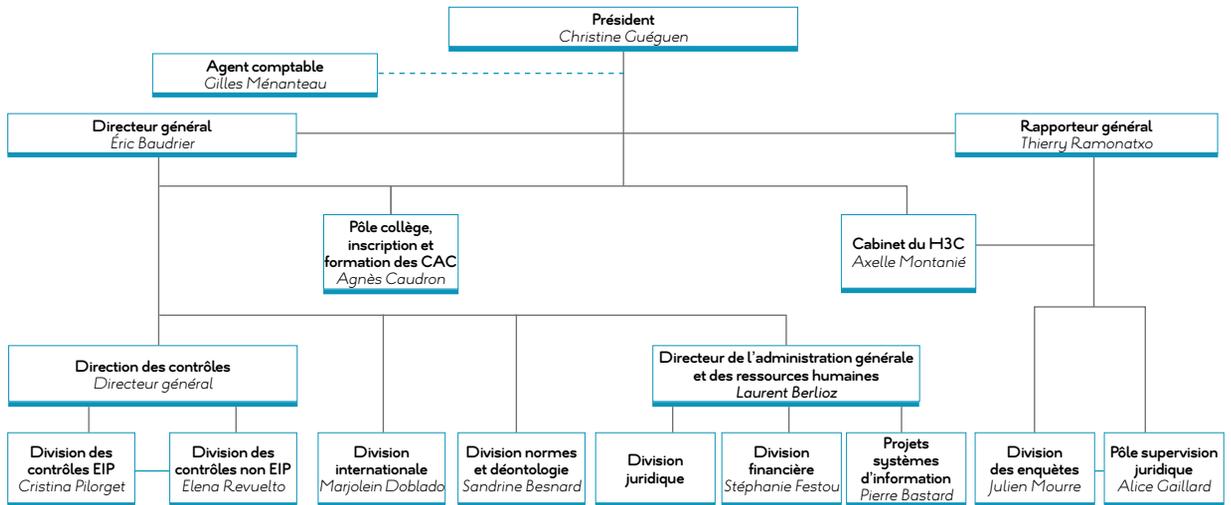
■ **Un responsable de « Projets systèmes d'information »** veille à la performance et à l'optimisation des systèmes d'information du Haut conseil.

■ Le H3C est doté d'un **agent comptable**.

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

## L'organisation des services du H3C

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



- Liaison fonctionnelle spécifique
- Liaison opérationnelle

En 2017, l'effectif du Haut conseil<sup>1</sup> a évolué de la manière suivante :

	2016		2017	
	au 31/12	ETPT	au 31/12	ETPT
Direction générale et services hors contrôleurs	30,8	31,2	31,8	32
Contrôleurs	13,8	16,1	14,8	15,2
<b>TOTAL</b>	<b>44,6</b>	<b>47,3</b>	<b>46,6</b>	<b>47,2</b>

<sup>1</sup> Le président n'est pas pris en compte dans les effectifs des agents du Haut conseil.

L'effectif au 31 décembre est calculé à partir des salariés présents à cette date, en retraitant les temps partiels. L'effectif calculé en équivalent temps plein travaillé (ETPT) prend en compte le temps de présence des salariés tout au long de l'année ainsi que les temps partiels.

Les personnes mises à disposition auprès du Haut conseil par d'autres autorités sont prises en compte dans les effectifs du H3C (une personne en 2017). Symétriquement, les personnes mises à disposition par le Haut conseil auprès d'autres autorités sont exclues du calcul des effectifs (une personne en 2017).

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

Au titre de 2017, le plafond des emplois du Haut conseil était de 61.

Le seuil de 50 salariés ayant été atteint en décembre 2015, en application de la loi n° 2015-994 du 17 août 2015 *relative au dialogue social et à l'emploi*, une délégation unique du personnel (DUP) a été mise en place au sein du Haut conseil en 2016. Au cours de l'année 2017, ses membres se sont réunis à neuf reprises et ont formulé cinq avis.

### 3. Les moyens budgétaires

Le Haut conseil dispose de l'autonomie financière. Ses ressources, inchangées malgré la réforme européenne de l'audit entrée en vigueur le 17 juin 2016 qui a augmenté le nombre de ses missions, étaient constituées en 2017, comme en 2016, de droits et contributions dues par les commissaires aux comptes et d'une cotisation à la charge de la CNCC.

Le 15 décembre 2016, le collège réuni pour adopter le budget 2017 du Haut conseil, a constaté qu'en l'absence d'une réforme de son financement pour lui permettre de faire face à l'ensemble des missions dont il avait désormais la responsabilité finale, ses marges de manœuvres budgétaires étaient réduites et susceptibles de compromettre rapidement leur exécution. En conséquence, et contrairement à ce qu'il avait initialement envisagé, il a décidé, par prudence, de ne pas déléguer à la CNCC celles de ses missions qui pouvaient l'être, soit l'inscription des commissaires aux comptes sur une liste prévue

à cet effet, le suivi du respect de leurs obligations de formation continue, et les contrôles des cabinets d'audit non appelés à certifier les comptes des entités d'intérêt public, dès lors que le coût de ces délégations n'était pas financé.

Dans le prolongement de ce constat, le décret du 23 décembre 2016, entré en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2017, a porté le taux de la cotisation à la charge de la CNCC de 0,65 % à 1 % des honoraires facturés par les commissaires aux comptes aux entités d'intérêt public l'année précédente.

#### Les conventions de financement et de délégations conclues avec la CNCC

Une réforme pérenne du financement du H3C ne pouvant intervenir avant l'exercice budgétaire 2018, des discussions se sont engagées entre la CNCC et le H3C, sous l'égide du Ministère de la justice, autorité de tutelle de la profession de commissaire aux comptes, afin de gérer au mieux l'année 2017 au regard des missions susceptibles d'être déléguées par le H3C. À l'issue de celles-ci, il a été décidé qu'il convenait dès 2017 de parvenir aux objectifs suivants :

- ne pas mettre en péril l'équilibre institutionnel voulu par le législateur qui a prévu la possibilité pour le H3C de déléguer une partie de ses missions à la CNCC, laquelle disposait d'ores et déjà, en collaboration avec les compagnies régionales, des structures et moyens humains nécessaires à leur réalisation immédiate ;
- mettre le H3C en mesure d'assumer pleinement sa responsabilité finale en disposant du financement nécessaire à la réalisation de ses missions, y compris dans le cadre d'une délégation.

Afin d'atteindre ces objectifs, le H3C et la CNCC ont signé, le 14 mars 2017, une convention portant sur les modalités exceptionnelles de financement, pour l'année 2017, des délégations consenties à la CNCC concernant l'inscription, le suivi du respect de la formation continue, et les contrôles des cabinets ne détenant pas de mandat sur des entités d'intérêt public. Cet accord prévoit que la CNCC collecte auprès des commissaires aux comptes les sommes nécessaires au financement du coût de ces délégations pour permettre leur mise en place. Les sommes ainsi collectées par la CNCC, équivalentes à celles qui étaient prélevées les années précédentes pour financer le contrôle qualité par les contrôleurs praticiens, ne constituent pas une charge

nouvelle pour les commissaires aux comptes. Le montant des sommes dues au H3C à ce titre s'est élevé à 5 280 001 euros.

Les trois conventions de délégations respectivement relatives à l'inscription des professionnels sur la liste prévue à cet effet, au suivi du respect des obligations de formation continue, et aux contrôles des cabinets ne détenant pas de mandat sur des entités d'intérêt public sont entrées en vigueur au lendemain de leur homologation par le garde des Sceaux les 25 avril et 3 mai. La CNCC a facturé au Haut conseil les coûts supportés à raison de leur mise en œuvre. Pour l'année 2017, le montant facturé s'élève à 4 285 181 euros. La différence entre la prévision (5 280 001 euros) et le coût réel a été reversée à la CNCC par le Haut conseil.

### **I L'activité opérationnelle du H3C hors conventions de délégations**

Le résultat d'exploitation de l'année 2017 est supérieur à celui de l'année 2016 et s'élève à 914 173 euros. Ce résultat positif traduit le décalage dans le temps des recrutements prévus et budgétés pour mettre totalement en œuvre la réforme. Les effectifs du Haut conseil sont en effet demeurés inférieurs au niveau nécessaire pour remplir de manière satisfaisante l'ensemble de ses missions.

Dans ce contexte, le collège du H3C a demandé la mise en œuvre d'un plan d'action afin d'identifier les difficultés rencontrées en matière de recrutement et les mesures prises ou envisagées pour y faire face. La nomination en mai 2017 d'un directeur des ressources humaines et de l'administration générale facilitera la mise en œuvre et le suivi de ce plan d'action. Plusieurs recrutements ont également été réalisés pour le service du rapporteur général et pour les divisions placées sous la direction du directeur général. Au 31 décembre 2017, les charges de personnel représentent 67 % des charges de fonctionnement du Haut conseil.

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.

La stabilité des autres achats et charges externes, retraités de la refacturation du personnel mis à disposition, traduit l'effet des mesures d'économies. La volonté de maîtrise des achats et autres charges externes s'est traduite notamment par :

■ le recours, depuis 2016, à la centrale publique d'achat « UGAP » ;

■ l'adoption par le collège, le 20 avril 2017, des nouvelles modalités de remboursement des frais de déplacements professionnels du président, des membres et des agents du Haut conseil ;

■ la rationalisation des effectifs des délégations du Haut conseil se rendant en mission à l'étranger.

La hausse du poste « Rémunérations d'intermédiaires et honoraires, personnel extérieur à l'entreprise » s'explique par la prise en compte en année pleine du personnel mis à disposition du Haut conseil.

Par ailleurs, afin de pouvoir procéder à l'inscription des commissaires aux comptes et à la tenue de la liste dans des conditions compatibles avec les flux de dossiers à traiter, le Haut conseil a poursuivi le développement de son système d'information, lequel a été mis à la disposition de la CNCC dans le cadre de la délégation « inscriptions ». Ces développements informatiques se traduisent dans les comptes par une hausse des immobilisations incorporelles pour un montant de 173 658 euros.

Le 12 avril 2018, le Haut conseil a approuvé les comptes financiers de l'année 2017, dont une présentation détaillée figure en annexe 1.

### **I 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 des 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, pris contact 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 et 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, une convention constitutive de groupement de commandes, a été signée le 14 septembre 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. La mutualisation de cette prestation conduira à obtenir des prix plus avantageux en bénéficiant des économies d'échelles au regard de la quantité des prestations commandées.

Dans la même perspective, une convention entre l'État (Direction des Achats de l'État) et des établissements publics de l'État et des organismes de droit public a été signée le 23 novembre 2017 en vue de la constitution d'un groupement de commandes permanent et commun. La convention s'applique aux marchés, accords-cadres ou toutes autres catégories de contrats passés par les parties à cette convention, dans différents domaines tels que la formation, les abonnements, et des prestations diverses mentionnés dans la convention.

Enfin, concernant les ressources humaines, le Haut conseil a rejoint le réseau consacré aux ressources humaines constitué par les autorités publiques indépendantes. Des contacts ont été pris avec d'autres autorités qui ont abouti à la diffusion de fiches de poste entre les autorités afin de favoriser la mobilité des agents.

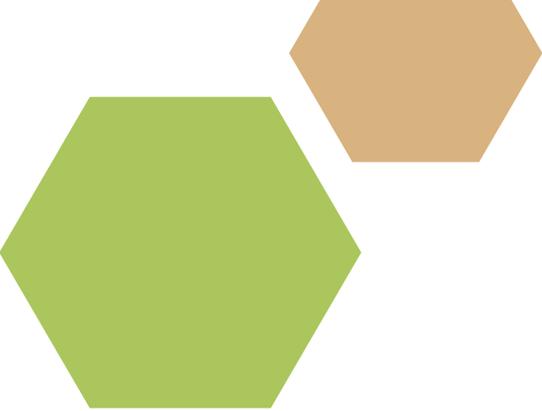
Les prochains mois seront l'occasion pour le Haut conseil d'achever la mise en place du nouveau dispositif, et de poursuivre la mutualisation de certains coûts.

### I Les perspectives budgétaires et les nouvelles modalités de financement du H3C

Le budget 2018 prend en compte la mise en œuvre des conventions de délégations en année pleine et le renforcement des effectifs du Haut conseil.

Il intègre également les effets de la réforme du financement du Haut conseil inscrite dans la loi n°2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018. Celle-ci définit de nouvelles modalités de financement du H3C qui repose désormais sur le versement par les professionnels d'une cotisation assise sur les sommes facturées aux sociétés dont ils certifient les comptes, et, éventuellement, d'une cotisation supplémentaire si ces sociétés sont des entités d'intérêt public (EIP). Le taux de ces cotisations est fixé par décret dans le respect d'une fourchette prévue par la loi. Le décret n° 2017-1855 du 30 décembre 2017 a fixé ces taux à 0,5 % et 0,2 %, correspondant au plancher de la fourchette adoptée dans la loi de Finances 2018.

Le budget 2018, approuvé par le collège en décembre 2017, présente ainsi un déficit significatif.



# La coopération européenne et mondiale

Dans le cadre de son action internationale, le H3C a vocation à contribuer au maintien et à l'amélioration de la qualité de l'audit, à participer à sa régulation européenne et internationale, ainsi qu'à promouvoir les positions françaises en matière de commissariat aux comptes.

Il est membre des organisations européenne (CEAOB<sup>2</sup>) et internationale (IFIAR<sup>3</sup>) qui regroupent les régulateurs chargés de la supervision publique de la profession d'auditeur afin de faciliter leur coopération, et participe à tous leurs travaux.

Au cours de l'année 2017, le H3C a beaucoup contribué au renforcement de la coordination entre régulateurs de l'Union européenne, notamment sur les questions liées aux conséquences de la réforme européenne. Il a également impulsé plusieurs actions visant à favoriser la convergence en matière de normes d'audit, de contrôles et d'enquêtes.

Parallèlement, l'IFIAR a connu une réforme majeure en avril 2017 visant à renforcer la coordination internationale, avec la mise en place de son secrétariat permanent et d'un nouveau mode de gouvernance. Le H3C a soutenu activement cette initiative et siège depuis cette date au conseil d'administration nouvellement créé de l'organisation.

Le H3C s'est par ailleurs associé à la conclusion d'un accord de coopération multilatéral signé par 21 pays membres de l'IFIAR, afin d'encadrer l'organisation des échanges d'informations entre régulateurs dans le cadre de leurs mandats nationaux respectifs.

2. Committee of European Audit Oversight Bodies

3. International Forum of Independent Audit Regulators



FINANCIAL

ACTUAL SUMMARY  
2017-2018. From your budget for each category to the Summary by Category.  
See the Financial Summary from us to see how your actual spend

MON  
HOW TO USE: Enter your budget for each  
Enter Actual Spend for the Transactions List



Le H3C participe au développement coordonné de la supervision de l'audit et exerce son influence au sein des instances européenne et internationale spécialisées dans le domaine du contrôle légal des comptes.

## 1. La coopération entre autorités européennes au sein du CEAOB

### 1.1. Le CEAOB

L'année 2017 a été la première année complète de fonctionnement du CEAOB, comité des autorités européennes de supervision de l'audit. Ce comité, créé par l'article 30 du règlement (UE) n° 537/2014, a tenu sa réunion inaugurale le 12 juillet 2016. Il est composé de représentants des autorités de régulation de l'audit des 28 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 européen. Son président, actuelle-

ment allemand, est élu pour quatre ans par ses membres. En application du règlement européen, la vice-présidence du CEAOB et son secrétariat sont 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.

En 2017, le CEAOB a alimenté une plateforme interne d'échanges entre ses membres et a entendu différentes parties prenantes (cabinets d'audit et comités d'audit) sur des questions pratiques issues de la réforme de l'audit. Il a été sollicité au titre de plusieurs projets menés par la Commission européenne, notamment la consultation sur le fonctionnement des autorités de supervision européennes, les mesures relatives au format électronique de restitution des données financières, ou la mise en place de nouvelles règles européennes de protection des données. Les suites à donner au référendum britannique sur la sortie du Royaume-Uni de l'Union européenne font également partie des sujets suivis par le CEAOB.

Les échanges entre les membres du CEAOB sont facilités par le développement d'une plateforme

### Consultation sur le fonctionnement des autorités de supervision européennes (ESA)

La Commission européenne a publié le 21 mars 2017 une consultation publique relative au fonctionnement des autorités de supervision européennes (« ESAs », European Supervisory Authorities). La consultation portait sur le fonctionnement des trois autorités européennes, EBA pour la régulation bancaire, EIOPA pour la régulation des assurances, ESMA pour la régulation des marchés financiers, qui ont été créées en 2010 par un règlement européen. Deux points concernaient la régulation de l'audit, à savoir une proposition qui visait à intégrer le CEAOB au sein de l'ESMA et une autre qui prévoyait de confier à l'ESMA le rôle de conseil auprès de la Commission européenne dans le cadre de l'adoption des normes internationales d'audit. Après échanges au sein du CEAOB, plusieurs de ses membres ont répondu à la consultation sur ces deux aspects.

Dans sa réponse du 12 mai 2017, le H3C a notamment fait valoir que la régulation de l'audit et la supervision de l'activité des auditeurs ne concernent pas uniquement les sociétés cotées et les plus grands cabinets d'audit. Il a observé que la qualité de l'audit affecte, en effet, un grand nombre d'autres acteurs économiques, et que les autorités nationales de supervision de l'audit ont une compétence sur l'activité des auditeurs qui dépassent celui de l'ESMA, notamment en ce qu'elle peut concerner des entités d'intérêt public non cotées ou des entreprises de petite et moyenne taille.

Il a rappelé par ailleurs qu'un rôle de conseil auprès de la Commission européenne, en vue d'une éventuelle adoption dans l'Union européenne, de normes d'audit internationales, a été expressément confié au CEAOB par le règlement européen n°537/2014. Il a souligné que le CEAOB pouvait à cet égard se fonder sur son expérience pratique de l'audit, via les contrôles et les enquêtes que ses membres réalisent auprès des contrôleurs légaux au quotidien, et que des travaux sur le sujet avaient déjà été entrepris.

électronique qui recense les questions posées aux autorités dans le cadre de la mise en œuvre de la réforme de l'audit. Cette plateforme regroupe les avis et solutions pratiques apportées dans les pays européens contributeurs. Elle favorise la mise en place d'approches homogènes dans les pays qui appliquent la directive et le règlement européens relatifs au contrôle légal des comptes. La plateforme constitue un point de référence utile et un lieu d'échanges internes pour les autorités nationales.

Le CEAOB réalise ses missions en s'appuyant sur cinq sous-groupes spécialisés, dont le H3C est membre. Il préside celui relatif aux normes d'audit internationales. Son rôle au sein du CEAOB et de ses sous-groupes lui permet de faire valoir les positions françaises sur l'ensemble des sujets couverts par le comité.

Il lui permet également de bénéficier des apports d'expérience et des bonnes pratiques des autres autorités européennes, et de faire évoluer la pratique de la supervision en France de façon coordonnée avec ses homologues.

## 1.2. Le sous-groupe « normes d'audit internationales »

**Missions :** Le sous-groupe « normes internationales », actuellement présidé par le H3C, est chargé de la coopération et de l'homogénéité de la supervision dans le domaine des normes d'audit, du contrôle qualité interne, et de la déontologie applicables aux contrôleurs légaux. Il contribue à l'examen technique des normes d'audit ISAs (*International Standards on Auditing*), y compris de leur processus d'élaboration, dans une perspective d'adoption au niveau européen. Le sous-groupe fait valoir les positions des régulateurs européens sur les propositions de l'*International Audit and Assurance Standards Board* (IAASB) et *International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA), en se fondant notamment sur l'expérience acquise lors des contrôles menés au sein des cabinets d'audit dans différents pays européens.

**Réalisations :** Il a mené en 2017 une étude sur l'application des normes internationales d'audit dans les pays de l'Espace Économique Européen en s'appuyant sur les contributions des 28 membres du CEAOB, ainsi que sur celles de deux observateurs originaires de la Norvège et du Liechtenstein. Des questions pratiques liées à la mise en place de la réforme ont été traitées, en particulier concernant la mise en place du nouveau rapport d'audit européen

### Les missions du CEAOB



COMMITTEE OF  
EUROPEAN  
AUDITING  
OVERSIGHT  
BODIES

#### Coopération

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

#### Conseils spécialisés

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

#### Évaluation technique

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

#### Normes d'audit internationales

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

#### Coordination

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

pour les EIP. Il a pris position sur deux consultations publiées en 2017 :

■ la première sur une proposition de révision de la norme ISA 540 consacrée à l'audit des estimations comptables (annexe 2 – lettre CEAOB du 28 juillet 2017) ;

■ la seconde sur une consultation de novembre 2017 du *Monitoring Group* portant sur les réformes souhaitables des organismes en charge de l'élaboration des normes internationales d'audit. Les régulateurs ont fait valoir leurs commentaires en vue de renforcer l'indépendance du processus de normalisation et une plus grande prise en compte des besoins des parties prenantes qui n'appartiennent pas à la profession d'auditeur (annexe 3 – lettre CEAOB du 8 février 2018).

### Le Monitoring Group

Il compte sept membres d'organisations internationales, d'institutions internationales financières et d'organismes de régulation s'employant à promouvoir l'intérêt général dans les matières liées aux standards internationaux d'audit et de qualité de l'audit :

- / OICV – IOSCO, *International Organization of Securities Commissions* (Président)
- / Comité de Bâle – BCBS, *Basel Committee on Banking Supervision*
- / Commission Européenne – EC, *European Commission*
- / Conseil de Stabilité Financière – FSB, *Financial Stability Board*
- / IAIS, Association internationale des contrôleurs d'assurance – *International Association of Insurance Supervisors*
- / IFIAR, *International Forum of Independent Audit Regulators*
- / Banque Mondiale – WB, *the World Bank*

Son mandat consiste à suivre la mise en place et évaluer l'efficacité de la réforme de l'IFAC de 2003, nommer les membres du *Public Interest Oversight Board* (PIOB) et suivre la façon dont le PIOB exécute son mandat de surveillance des organes de normalisation.

### 1.3. 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. Il établit chaque année une étude de l'activité des membres. Il a débuté ses travaux en 2017. Cette mission, que les textes européens issus de la réforme de l'audit confient désormais aux régulateurs, est récente pour plusieurs membres du CEAOB, dont le H3C. Les membres du sous-groupe partagent leurs expériences s'agissant de la mise en place de leurs modalités d'enquêtes et des décisions de sanctions.

**Réalisations :** En 2017, une étude a été menée afin que chaque membre du CEAOB présente le système d'enquêtes et de sanctions mis en place dans son pays dans le cadre de la réforme de l'audit, ainsi que les décisions de sanctions déjà rendues sous l'empire des nouveaux textes. Cette étude, riche d'enseignements, a fait l'objet d'une synthèse qui sera présentée dans le rapport annuel du CEAOB. Le H3C a reçu ses homologues en janvier 2018, afin de leur permettre d'approfondir leur connaissance des systèmes européens en présence.

### 1.4. 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 tiers, en application 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 de pays tiers ; il identifie et dialogue avec ces autorités. Il est présidé par un représentant de l'ESMA.

**Réalisations :** En 2017, le sous-groupe a identifié des pays tiers qui feront l'objet d'évaluation d'équivalence et/ou d'adéquation au cours de l'année 2018. Il a été chargé d'examiner, en vue de les préparer, les conséquences pour les accords de coopération de la sortie du Royaume-Uni de l'Union européenne.

## Les décisions d'équivalence et d'adéquation des pays tiers + et de leur système de supervision

Pays tiers déclarés équivalents (Article 46 de la Directive)	Pays tiers déclarés adéquats (Article 47 de la Directive)
<p>/ 22 pays tiers : Abou Dhabi, Afrique du sud, Australie, Brésil, Canada, Centre financier international de Dubaï, Chine, Corée du sud, États-Unis (limité: 31 juillet 2022), Guernesey, Île de Man, Indonésie, Japon, Jersey, Malaisie, Maurice, Nouvelle Zélande, Singapour, Suisse, Taïwan, Thaïlande, Turquie</p> <p>/ Sous période transitoire (31 juillet 2019) : Bermudes, Égypte, Îles Caïman, Russie</p>	<p>/ 14 pays tiers : Australie, Brésil, Canada, Centre financier international de Dubaï, Corée du sud, États-Unis (limité: 31 juillet 2022), Guernesey, Île de Man, Japon, Jersey, Malaisie, Suisse, Taïwan, Thaïlande</p> <p>/ Sous période limitée (31 juillet 2019) : Afrique du sud, Indonésie</p>

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.

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

Ces décisions revêtent une importance cruciale dans le cadre de la coopération internationale dans la mesure où le H3C, comme ses homologues européens, ne peut conclure un accord de coopération qu'avec les seuls pays ayant reçu l'adéquation.

### Brexit

Le Royaume-Uni étant membre de l'Union européenne jusqu'à sa sortie – qui interviendra au plus tard le 30 mars 2019 –, le *Financial Reporting Council* (FRC), autorité britannique de contrôle des auditeurs, est membre du CEAOB. Le FRC ne préside pas de sous-groupes dont le remplacement serait à prévoir mais contribue aux travaux de plusieurs d'entre eux, en particulier à ceux du sous-groupe « contrôles ».

Les modalités de cette sortie de l'Union sont en cours de négociation. Dans une note du 8 février 2018, la Commission européenne rappelle que le Royaume-Uni sera, à cette date, qualifié de pays-tiers. Les conditions de coopération avec le régulateur britannique seront déterminées selon les termes de la négociation.

Dans ce contexte, le CEAOB examine 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.

## 1.5. Le sous-groupe « suivi du marché »

**Missions :** Le sous-groupe « suivi du marché » facilite le 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 trois ans, est prévue par l'article 27 du règlement (UE) n° 537/2014. Le premier rapport, réalisé à partir des contributions nationales des membres du CEAOB, a été publié le 7 septembre 2017 par la Commission européenne. Il présente les données européennes relatives au marché des services de contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public.

**Réalisations :** Le sous-groupe contribue à la convergence et à la coordination des activités de suivi réalisées par les autorités nationales. À cet égard, il élabore des projets d'indicateurs pour améliorer la collecte de données. Il permet notamment aux membres d'échanger sur les bonnes pratiques des autorités relatives à l'évaluation du travail des comités d'audit en relation avec l'élaboration de l'information financière et la supervision des auditeurs légaux, en application du règlement européen.

Rapport de la Commission européenne sur l'évolution du marché de l'UE des services de contrôle légal des comptes aux entités d'intérêt public



<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0464&from=EN>

## 1.6. Le sous-groupe « contrôles »

**Missions :** Le sous-groupe « contrôles » organise la coopération et contribue à l'harmonisation des approches de contrôles des auditeurs et des cabinets d'audit en Europe. Il organise notamment des échanges réguliers sur les résultats des contrôles dans l'Union européenne, à partir d'une base de données, 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 aux autorités européennes. Il organise également un dialogue avec les représentants européens des principaux réseaux d'audit<sup>4</sup>. Des réunions de contrôleurs spécialistes des établissements financiers se tiennent régulièrement au sein d'un groupe de travail spécifique. En 2017, un groupe de travail regroupant des régulateurs intervenant sur des marchés nationaux d'audit de taille modeste a été créé afin de partager les solutions d'organisation les plus adaptées à leur taille et aux questions liées aux contrôles. Enfin, au cours de cette même année, un groupe de travail de contrôleurs experts des systèmes d'information a été créé à l'initiative du H3C.

La coordination des travaux de ce sous-groupe s'appuie sur un comité organisateur composé de sept 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 du comité organisateur : le Haut conseil a ainsi présidé une réunion en octobre 2017.

## 1.7. 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 contrôles des principaux réseaux internationaux d'audit (Deloitte, EY, KPMG, PwC).

**Réalisations :** Depuis janvier 2017, les autorités membres de chacun des collèges se réunissent régulièrement en vue d'adopter une démarche et des thèmes de contrôles communs et transverses et d'échanger sur les constats relevés lors des contrôles du réseau concerné. Chaque collège rencontre régulièrement les représentants du réseau concerné afin de connaître les actions correctrices et les évolutions mises en place au niveau européen susceptibles d'avoir une incidence sur les contrôles. Les collèges sont animés par un facilitateur représentant respectivement les autorités compétentes française, allemande, néerlandaise et britannique. Les quatre collèges rendent compte annuellement de leurs activités au sous-groupe « contrôles ». Leurs programmes de travail sont établis de manière coordonnée et tiennent compte des spécificités des réseaux auxquels ils se rapportent.

4. BDO, Deloitte, EY, GT, KPMG, Mazars, PwC et réseaux membres de l'EGIAN.

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

Le H3C est membre de l'IFIAR, 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 s'est doté en 2017 d'une équipe qui assure son secrétariat de façon permanente et a renforcé sa gouvernance. Un conseil restreint de 15 membres a été créé pour définir la stratégie et les 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. Le H3C a par ailleurs été élu à la présidence de l'un des deux comités internes du conseil: le 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.

### 2.1. 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 sur des mandats de sociétés cotées. Une équipe *ad hoc* est chargée de préparer chaque année cette étude.

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

Créé en 2006, l'IFIAR regroupe 52 régulateurs de l'audit à travers le monde.

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

- / la coopération en matière de contrôles et le dialogue avec les grands réseaux d'audit: *Global Audit Quality Working Group (GAQ WG)*;
- / la coopération internationale: *International Cooperation Working Group (ICWG)*;
- / les ateliers techniques relatifs aux contrôles: *Inspection Workshop Working Group (IWWG)*;
- / la coordination sur les normes d'audit et de déontologie: *Standards Coordination Working Group (SCWG)*;
- / le dialogue avec les investisseurs et parties prenantes: *Investors and Other Stakeholders Working Group (IOSWG)*;
- / les échanges en matière d'enquêtes et de sanctions: *Enforcement Working Group (EWG)*.

Certains travaux sont confiés à des équipes *ad hoc*: l'étude annuelle sur les résultats des contrôles (*IFIAR survey*) et les activités de liaison avec les candidats potentiels pour rejoindre l'IFIAR (*Outreach task force*).

#### La nouvelle gouvernance de l'IFIAR

La composition du conseil d'administration « Board » de l'IFIAR créé en avril 2017 est la suivante:

- / Président et vice-président de l'IFIAR: B. Hunt, Canada; F. Schneider, Suisse.
- / 8 membres de droit (jusqu'en avril 2021): Allemagne, Canada, États-Unis, France, Japon, Pays-Bas, Royaume-Uni, Suisse.
- / 7 membres élus (4 membres jusqu'en avril 2021, 3 membres jusqu'en avril 2019): Abou Dhabi, Afrique du Sud, Australie, Corée du Sud, Norvège, Singapour, Turquie.

**Réalisations :** La sixième étude, portant sur les données de 2017, a été publiée en mars 2018. Elle met en évidence l'intensité des opérations de contrôle réalisées et l'homogénéité des constats relevés au sein des cabinets membres des six principaux réseaux d'audit internationaux<sup>5</sup>. L'IFIAR constate que les défaillances rencontrées dans la conduite de l'audit des sociétés cotées et des principales institutions financières sont récurrentes même si la proportion de celles-ci constatée en 2017 apparaît légèrement plus faible que celle des années précédentes. L'étude révèle que parmi l'ensemble des mandats examinés en 2017 une défaillance significative d'audit a été constatée sur au moins 40 % d'entre eux. Ces résultats sont cohérents avec les constats issus des contrôles des cabinets français sur un périmètre identique. L'IFIAR recommande aux réseaux d'identifier les raisons sous-jacentes des défaillances et de mettre en place les actions correctrices. Les réseaux se sont en conséquence fixés un objectif de réduction de 25 % du nombre de mandats contrôlés ayant 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 quatre ans.

## 2.2. Le groupe de travail « ateliers sur les contrôles »

**Missions :** Chaque année, plus d'une centaine de contrôleurs et responsables des contrôles des membres de l'IFIAR se réunissent à l'occasion d'ateliers de travail consacrés au contrôle des cabinets d'audit.

**Réalisations :** En février 2017, les contrôleurs des autorités membres de l'IFIAR se sont réunis afin de travailler sur des thématiques de contrôles 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. Les ateliers ont aussi permis des échanges portant sur l'utilisation des outils d'analyse de données (« data analytics ») mis en place par les cabinets lors de l'audit et de s'informer sur les travaux des normalisateurs d'audit internationaux (IAASB, IESBA).

## 2.3. Le groupe de travail « coordination sur les standards internationaux »

**Missions :** Ce groupe de l'IFIAR (*Standards Coordination Working Group*) traite des questions normatives. Il organise à ce titre le dialogue entre



l'IFIAR et les deux principaux organismes de normalisation internationaux sur les sujets d'audit, que sont l'IAASB et l'IESBA. Il coordonne les échanges relatifs aux standards internationaux d'audit et de déontologie entre les membres de l'IFIAR.

**Réalisations :** Le groupe a préparé les positions de l'IFIAR qui sont présentées aux normalisateurs. Il s'est saisi en 2017 de différents sujets normatifs et déontologiques en cours de débat. L'IFIAR a ainsi commenté en 2017 :

■ la consultation sur les révisions du code IESBA relatives aux mesures de sauvegarde (annexe 4 – lettre IFIAR du 29 mai 2017) ;

■ la consultation de l'IAASB sur l'utilisation des nouvelles technologies et de l'analyse des données dans l'audit (annexe 5 – lettre IFIAR du 5 février 2017) ;

■ l'exposé-sondage sur la révision de la norme relative à l'audit des estimations comptables (annexe 6 – lettre IFIAR du 31 juillet 2017).

Les positions portent sur les principaux sujets que les membres de l'IFIAR souhaitent voir examinés par les normalisateurs.

Des rencontres entre représentants de l'IFIAR, de l'IESBA et de l'IAASB ont eu lieu en février et avril 2017.

## 2.4. Le groupe de travail « qualité des audits au plan mondial »

**Missions :** L'IFIAR, à travers son groupe de travail « *Global Audit Quality Working Group* », organise des échanges avec les représentants des six principaux réseaux internationaux d'audit<sup>6</sup>.

**Réalisations :** Chaque réseau présente régulièrement les actions menées et les améliorations observées dans les domaines identifiés par l'IFIAR.

<sup>5</sup> et <sup>6</sup>. BDO, Deloitte, EY, GT, KPMG, PwC.

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 groupe de travail examine également les systèmes de mesure des défaillances identifiées au sein des réseaux, leurs initiatives pour améliorer la qualité de leurs audits et la prévention des défaillances en matière de qualité, de façon à pouvoir évaluer les progrès réalisés à ce titre. Ainsi, l'objectif de réduction de 25 % sur une période de quatre ans a été défini à l'issue des échanges avec les réseaux.

Des rencontres entre représentants de l'IFIAR et représentants des six principaux réseaux d'audit ont eu lieu en février et octobre 2017. L'audit des groupes, la culture d'entreprise des cabinets et le développement et la mise en œuvre d'outils d'aide à l'audit basés sur les techniques d'analyses de données (« data analytics ») ont plus spécifiquement été abordés. Le H3C, en tant que membre du groupe, a pris part à ces deux réunions en animant certaines sessions de travail.

## 2.5. 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.

**Réalisations :** Pour la deuxième année consécutive, une réunion spécifique annuelle sous forme d'ateliers thématiques a été organisée. Ont été abordés les sujets qui intéressent les autorités en vue d'organiser des enquêtes ou d'assurer leur rôle en matière de discipline auprès des auditeurs, et de décider de sanctions. Le groupe réalise une étude sur les systèmes juridiques en place dans les pays membres de l'IFIAR, qui permet de faciliter le dialogue entre autorités. Le H3C a soumis en 2017 sa candidature en vue de devenir membre du groupe, et prend désormais part aux activités. Il contribue aux échanges entre autorités sur ce sujet, en se fondant sur son expérience acquise en France, et bénéficie en retour des échanges de bonnes pratiques des autres régulateurs.

## 2.6. Le groupe de travail « coopération internationale »

**Missions :** Ce groupe de l'IFIAR traite des questions de 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 :** Les travaux du groupe ont permis la signature, en avril 2017, d'un accord multilatéral entre régulateurs membres de l'IFIAR (« *Multilateral Memorandum of Understanding* »). À cette fin, le groupe a évalué les systèmes de supervision de 23 pays candidats à la signature du MMoU, leur capacité à coopérer, ainsi que leurs dispositions nationales relatives à la confidentialité et au secret professionnel. Le dossier de candidature du H3C et celui de 20 autres régulateurs ont été présentés et retenus par l'IFIAR. L'accord a été signé le 4 avril 2017 à l'occasion d'une réunion plénière de l'IFIAR.

## 2.7. Le groupe de travail « investisseurs et parties prenantes »

**Missions :** Ce groupe entretient un contact régulier avec des représentants des investisseurs.

**Réalisations :** Il organise, lors de chaque réunion plénière, une rencontre avec un groupe consultatif, pour recueillir des informations provenant d'utilisateurs des comptes des entreprises auditées et des investisseurs. Ce groupe consultatif, composé de représentants d'investisseurs et de comités d'audit, s'est réuni à plusieurs reprises en 2017. Il est sollicité pour apporter des points de vue externes sur les sujets examinés par l'IFIAR.

## 2.8. L'équipe chargée de favoriser le développement de l'IFIAR

**Missions :** Une équipe au sein de l'IFIAR est chargée de favoriser les contacts avec les candidats potentiels pour les inciter à devenir membres et instruire le cas échéant leur dossier de candidature.

**Réalisations :** Le H3C participe à l'analyse de différents dossiers soumis par des autorités candidates à l'adhésion à l'IFIAR. Il a également fait bénéficier le secrétariat permanent de l'IFIAR de l'expérience de ses services dans la mise en place d'échanges avec les organes de supervision de l'audit en cours de création dans des pays non-membres de l'IFIAR. Ces activités liées aux développements de l'organisation sont en cours de transfert vers l'équipe permanente de l'IFIAR créée en 2017.

## 3. Les relations bilatérales et les accords de coopération

### 3.1. Les accords bilatéraux

<p>Protocole de coopération entre le H3C et l'Autorité fédérale de surveillance (ASR) en matière de révision (SUISSE) (18 janvier 2013)</p>	<p>Protocole de coopération entre le H3C et le conseil canadien sur la reddition de comptes (CCRC) (6 juin 2013)</p>	<p>Échange de lettres entre le H3C et ses homologues japonais : <i>Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board</i> (CPAAOB) et <i>Financial Service Agency</i> (FSA) (15 avril 2016)</p>	<p>Accord de coopération entre le H3C et le PCAOB (États-Unis)<sup>7</sup> (13 décembre 2016)</p>
<p>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.</p> <p>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.</p>	<p>Ce protocole définit les conditions qui permettent l'échange d'informations entre le H3C et la CCRC (notamment documents de travail et rapports de contrôle). Il facilite l'inscription des contrôleurs légaux auprès du H3C et de la CCRC.</p> <p>Il ne prévoit pas la mise en œuvre de contrôles, en dehors de leur pays respectif, par l'autorité canadienne ou française.</p>	<p>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 CPAAOB/FSA, organismes de régulation japonais.</p> <p>Ces informations peuvent porter notamment sur des documents de travail des autorités et des rapports de contrôle. Les dispositions relatives à la protection des données personnelles jointes à cet échange de lettres ont bénéficié d'une autorisation préalable de la Commission nationale informatique et libertés (CNIL).</p>	<p>Cet accord de 2013, renouvelé fin 2016 pour une durée de trois ans, définit les conditions qui permettent l'échange d'informations entre les deux autorités. Il prévoit, par ailleurs, 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.</p> <p>Ce protocole est complété par un accord spécifique, visant à garantir le respect de la réglementation nationale relative à la protection des données personnelles. Cet accord spécifique a bénéficié d'une autorisation préalable de la CNIL.</p>

7. 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 6 ans allant du 1<sup>er</sup> août 2016 au 31 juillet 2022.



Le H3C a reçu, au cours de l'année 2017, plusieurs demandes de coopération concernant :

- la mise à jour d'informations relatives à l'inscription de cabinets français dans des pays étrangers, afin de permettre la reconnaissance de leurs rapports d'audit dans ces pays ;
- l'échange d'informations dans le cadre d'enquêtes ;
- la mise en œuvre de contrôles conjoints avec le PCAOB, qui ont porté sur deux cabinets en 2017.

À la demande des autorités chinoises, le H3C a engagé des travaux en vue d'un accord bilatéral futur relatif à la supervision des auditeurs. Le principe de la préparation d'un tel accord a été retenu. Toutefois, sa conclusion sera liée à l'aboutissement des travaux relatifs à l'évaluation de l'adéquation du système chinois de supervision de l'audit, qui seront menés par la Commission européenne, avec l'assistance du CEAOB.

### 3.2. Accord multilatéral non contraignant

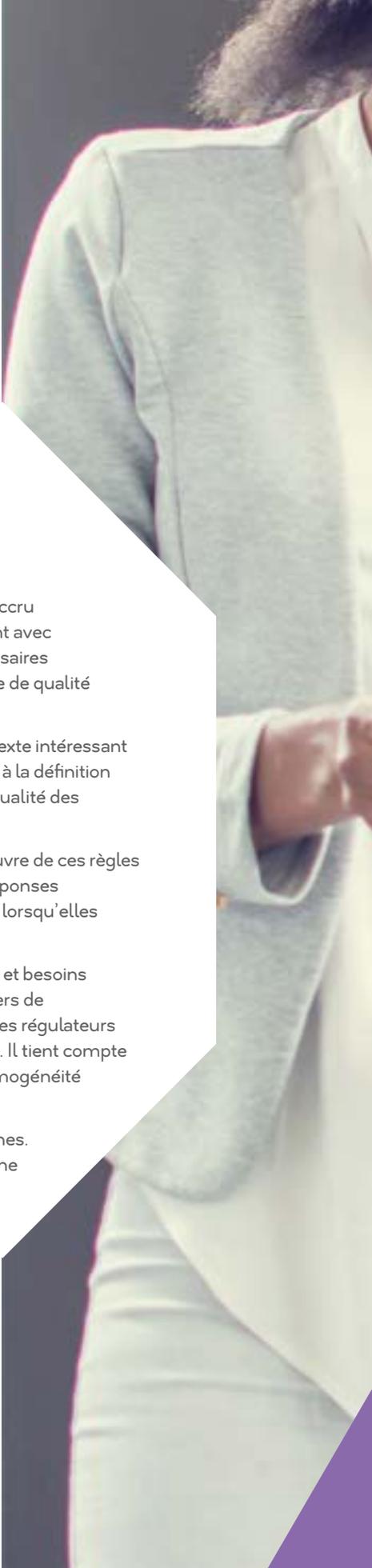
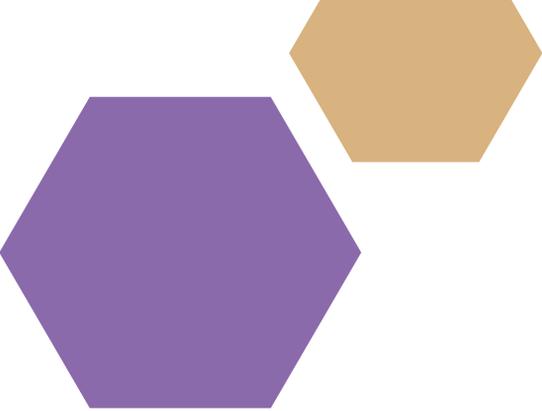
Le H3C s'est associé à la signature, en avril 2017, d'un accord multilatéral non contraignant, le « *Multilateral Memorandum of Understanding (MMoU)* » conclu entre certains membres de l'IFIAR. S'agissant des pays européens signataires, cet accord ne s'applique qu'avec les pays tiers signataires reconnus « adéquats » par la Commission européenne.

Cet accord a pour objet l'échange d'informations relatives à la supervision de l'audit. Ce document est susceptible d'être signé par les membres de l'IFIAR qui souhaitent y avoir recours. Il ne prévoit pas la réalisation de contrôles conjoints par les autorités signataires. En 2016, une procédure a été mise en œuvre afin que les membres de l'IFIAR intéressés par la signature du MMoU se portent candidats. Une évaluation de la capacité de ces pays à coopérer et à protéger la confidentialité des informations échangées a été effectuée. Le H3C s'est porté candidat et a bénéficié d'une évaluation positive. Le MMoU a été signé par le président du H3C au cours de la réunion plénière de l'IFIAR, le 4 avril 2017. À ce jour, aucune demande de coopération n'a été reçue par le H3C, et aucune information n'a été échangée au titre du MMoU.

#### SIGNATAIRES DU MMoU IFIAR<sup>8</sup> (avril 2017)

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

8. Compte tenu des restrictions légales empêchant l'échange d'informations avec des pays n'ayant pas obtenu l'adéquation européenne, le H3C n'est en mesure de coopérer qu'avec les seuls pays tiers (i. e. non-membres de l'Union européenne) identifiés par le symbole \*.



# La normalisation

Le Haut conseil participe à la définition des règles applicables à la profession de commissaire aux comptes.

La réforme de l'audit, entrée en vigueur sur le territoire national en juin 2016, a accru ses attributions dans ce domaine en lui confiant le rôle d'élaborer, conjointement avec la profession, puis d'adopter, après avis de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC), les normes relatives à la déontologie, au contrôle interne de qualité et à l'exercice professionnel.

Les avis que le Haut conseil émet à l'attention du législateur sur les projets de texte intéressant la profession, et en particulier sur le code de déontologie, participent également à la définition du cadre normatif qui régit l'exercice du commissariat aux comptes visant à la qualité des contrôles effectués et à la sécurisation de l'information financière produite.

Le Haut conseil accompagne également les professionnels dans la mise en œuvre de ces règles et apporte son éclairage à l'ensemble des parties prenantes en adressant des réponses individuelles aux questions dont il est saisi, et en publiant les positions retenues lorsqu'elles sont susceptibles d'intéresser un large public.

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 tient compte également de l'environnement européen et international afin d'assurer une homogénéité des pratiques.

En 2017, fort de ses nouvelles compétences, le Haut conseil a adopté cinq normes. Il a, en outre, contribué à l'appréhension des règles nouvelles issues de la réforme de l'audit en répondant aux situations individuelles dont il a été saisi, et en publiant une foire aux questions destinée à faciliter l'application des dispositions qui suscitent les questions les plus fréquentes.



## 1. Les normes relatives à la déontologie, au contrôle interne de qualité et à l'exercice professionnel

Les dispositions européennes ayant confié des responsabilités particulières au régulateur en matière normative, le législateur national a fait évoluer le processus normatif. Antérieurement confiée à la profession, l'élaboration des normes est désormais du ressort d'une commission placée auprès du Haut conseil et composée à parité de quatre de ses représentants et de quatre commissaires aux comptes.

Les normes élaborées par cette commission sont soumises pour avis à la CNCC et il revient en dernier lieu au Haut conseil de se prononcer sur leur adoption avant de les proposer à l'homologation du garde des Sceaux.

Les travaux de la commission paritaire suivent un plan d'orientation à trois ans et un programme de travail annuel approuvés par le H3C.

Le premier plan d'orientation, défini pour la période 2017-2019, s'inscrit dans le cadre de l'entrée en vigueur de la réforme de l'audit et maintient l'objectif de convergence avec les normes internationales d'audit (ISA).

### La commission paritaire

Composée de quatre membres du Haut conseil et de quatre commissaires aux comptes en exercice, la commission paritaire remplace, de manière institutionnelle, le groupe de concertation précédemment organisé entre le H3C et la CNCC. Ce dernier a poursuivi ses travaux jusqu'à la mise en place de la commission paritaire. Ce passage de relais, combiné à la pluralité de compétences et d'expertise de ses membres a permis à la commission paritaire de travailler efficacement sur plusieurs normes au cours de l'année 2017.

Les règles régissant la commission paritaire sont définies au chapitre II du règlement intérieur du H3C / Nombre et modalité de désignation de ses membres / Règles relatives à son organisation et à son fonctionnement



### Les trois axes du plan d'orientation 2017-2019

- La conformité du référentiel normatif français aux textes issus de la réforme européenne de l'audit
- L'adaptation du référentiel normatif français aux évolutions légales et réglementaires
- La convergence du référentiel normatif français et du référentiel normatif international

Le plan d'orientation 2017-2019 et le programme de travail annuel 2017 sont accessibles sur le site du Haut conseil.

Pour l'année 2017, la priorité a été donnée à la mise en conformité, avec les textes issus de la réforme de l'audit, des normes intéressant le commissaire aux comptes dans sa relation avec les utilisateurs des comptes et l'entité contrôlée.

Ces travaux ont abouti à l'homologation, par arrêtés du garde des Sceaux, de quatre normes relatives au rapport d'audit et d'une norme traitant de la communication entre le commissaire aux comptes et les organes de gouvernance de l'entité contrôlée.

Les normes relatives au rapport d'audit introduisent une nouvelle structure de ce rapport avec une trame commune à l'ensemble des rapports et des développements spécifiques pour les rapports portant sur les comptes d'entités d'intérêt public (rapports EIP).

Pour ces derniers, il est en particulier prévu que pour étayer son opinion sur les comptes, le commissaire aux comptes doit justifier de ses appréciations en décrivant les risques d'anomalies significatives qu'il a estimés les plus importants et préciser les travaux qu'il a mis en œuvre face à ces risques. Ces exigences nouvelles appellent un véritable dialogue entre le commissaire aux comptes, les organes d'administration, de direction et de surveillance, et le comité d'audit.

Un autre élément utile à cet échange est le nouveau rapport que le commissaire aux comptes doit désormais remettre au comité d'audit. Cette obligation, qui concerne principalement les EIP, a été prise en compte dans le cadre de la révision de la norme traitant des communications entre le commissaire aux comptes et les organes de gouvernance (NEP 260 relative aux communications avec les organes mentionnés à l'article L.823-16 du code de commerce). Cette norme révisée, homologuée en décembre 2017, intègre également les nouvelles obligations incombant au commissaire aux comptes lorsqu'il soupçonne ou a de bonnes raisons de soupçonner que des irrégularités peuvent avoir été commises ou l'ont été.



## Les normes homologuées en 2017

1. Norme relative au rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés (NEP 700 révisée)
2. Normes relatives à la justification des appréciations
  - / dans les rapports sur les comptes des EIP (NEP 701 nouvelle)
  - / dans les rapports sur les comptes des entités qui ne sont pas des EIP (NEP 702 qui se substitue à l'ancienne NEP 705)
3. Norme relative à la continuité d'exploitation (NEP 570 révisée)
4. Norme relative aux communications avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce (NEP 260 révisée)

## Le nouveau rapport complémentaire au comité d'audit

En plus du dialogue régulier mené pendant l'audit, la communication entre le commissaire aux comptes et le comité d'audit est renforcée. Le rapport que le commissaire aux comptes doit désormais remettre au comité d'audit comprend les informations prévues par le règlement européen : déclaration d'indépendance, étendue et calendrier de réalisation de l'audit, répartition des tâches entre co-commissaires aux comptes, méthodes de contrôle utilisées, seuil de signification, carences significatives détectées dans le système de contrôle interne de l'entité, éventuelles difficultés rencontrées ainsi que tout problème significatif découlant de l'audit discuté avec la direction (cf. article 11 du règlement (UE) n° 537/2014).

En 2017, le Haut conseil a également examiné la proportionnalité dans l'application des normes pour la certification des comptes des petites entreprises.

En intégrant dans le droit national le principe de proportionnalité prévu par la directive européenne, le législateur a confié au Haut conseil le soin de préciser dans quelles conditions les normes sont appliquées lorsque la certification porte sur les comptes de petites entreprises<sup>9</sup> (annexe 7).

Le Haut conseil a défini ces conditions le 17 novembre 2017 et précisé qu'en vertu du principe de proportionnalité, le commissaire aux comptes adapte la nature, le calendrier et l'étendue des procédures définies par les normes. En faisant usage de son jugement professionnel, il détermine les procédures définies par les normes qui sont appropriées et celles dont il estime la mise en œuvre inutile au regard de la taille de la personne ou de l'entité contrôlée et de la complexité des activités de celle-ci.

Il tient compte pour ce faire des caractéristiques de l'entité notamment d'éléments qualitatifs tels que :

- le nombre peu élevé et la simplicité des opérations traitées par l'entité ;
- le caractère peu complexe de l'organisation interne ;
- le recours à des mécanismes simples de financement de l'entité ;
- le fait que l'entité recourt aux services d'un expert-comptable ;
- la prépondérance du dirigeant dans les processus de décisions et de contrôle de l'entité ;
- le nombre restreint d'associés ;
- l'activité peu diversifiée de l'entité ;
- une comptabilité simple.

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



Le Haut conseil a, en outre, précisé qu'une norme devra prévoir les modalités d'application des conditions ainsi fixées. Les travaux d'élaboration de cette norme ont été suspendus dans l'attente de l'issue des réflexions actuellement menées sur les seuils de nomination des commissaires aux comptes, dès lors que les conditions définies par le Haut conseil sont applicables aux commissaires aux comptes nommés dans les petites entreprises définies au regard des critères européens<sup>10</sup>.

## 2. Le code de déontologie

Le décret n° 2017-540 modifiant le code de déontologie des commissaires aux comptes a été publié au Journal officiel du 14 avril 2017.

Cette publication achève les travaux de transposition des textes européens en droit national auxquels le Haut conseil a contribué activement en formulant ses commentaires et en proposant les amendements rédactionnels qui lui apparaissaient indispensables pour assurer le bon exercice de la profession, son contrôle par le régulateur, et plus généralement la sécurité financière, finalité de la mission légale que le commissaire aux comptes exerce au service de l'intérêt général.

10. Total du bilan : 4 000 000 EUR – chiffre d'affaires net : 8 000 000 EUR – nombre moyen de salariés au cours de l'exercice : 50



## LE CODE DE DÉONTOLOGIE

Le décret n° 2017-540 du 12 avril 2017 modifiant le code de déontologie des commissaires aux comptes a été publié au Journal officiel le 14 avril 2017. Les nouvelles dispositions sont entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> juin 2017.

Article 1<sup>er</sup> [articles généraux]

Article 2 [articles généraux]

### TITRE I<sup>ER</sup> – PRINCIPES FONDAMENTAUX ET GÉNÉRAUX

Article 3 – Intégrité

Article 4 – Impartialité

Article 5 – Indépendance et prévention des conflits d'intérêts

Article 6 – Scepticisme professionnel et esprit critique

Article 7 – Compétence

Article 8 – Confraternité

Article 9 – Secret professionnel et discrétion

### TITRE II – INTERDICTIONS, SITUATIONS À RISQUE ET MESURES DE SAUVERGARDE

Section 1 – Interdictions

Article 10 – Services interdits pour la certification des comptes d'une entité d'intérêt public

Article 10-1 – Services interdits pour la certification des comptes d'une personne ou d'une entité qui n'est pas une entité d'intérêt public

Article 10-2 – Interdiction des sollicitations et cadeaux

Section 2 – Situations à risque et mesures de sauvegarde

Article 11 – Identification et traitement des risques

Article 12 – Risques liés aux fusions ou acquisitions intéressant la personne ou l'entité dont les comptes

### TITRE III – ACCEPTATION, CONDUITE ET MAINTIEN DE LA MISSION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

- Article 13 – Acceptation d'une mission
- Article 14 – Identification et prévention des risques liés aux missions antérieures
- Article 15 – Conduite de la mission
- Article 16 – Recours à des collaborateurs et experts
- Article 17 – Exercice de la mission par plusieurs commissaires aux comptes
- Article 18 – Poursuite et renouvellement du mandat
- Article 19 – Démission
- Article 20 – Succession entre confrères
- Article 21 – Information sur la date de fin de mandat

### TITRE IV – EXERCICE EN RÉSEAU

- Article 22 – Appartenance à un réseau
- Article 23 – Organisation spécifique du commissaire aux comptes membre d'un réseau

### TITRE V – LIENS PERSONNELS, FINANCIERS ET PROFESSIONNELS

- Article 24 – Membres de la direction et personnes réputées exercer des fonctions dites sensibles
- Article 25 – Incompatibilités résultant de liens personnels
- Article 26 – Incompatibilités résultant de liens financiers
- Article 27 – Incompatibilités résultant de liens professionnels
- Article 28 – [articles généraux]

### TITRE VI – HONORAIRES

- Article 29 – Principe général
- Article 30 – Honoraires subordonnés
- Article 31 – Indépendance financière
- Article 32 – Information sur les honoraires

### TITRE VII – PUBLICITÉ

- Article 33 – Publicité

### 3. Faciliter l'application des textes : les réponses aux saisines

Le H3C peut être saisi de toute question entrant dans ses compétences par les personnes habilitées définies dans le 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.

En dehors des situations précitées, les commissaires aux comptes et les entités dont ils certifient les comptes doivent solliciter la CRCC à laquelle le commissaire aux comptes est rattaché ou la CNCC.

#### Saisir le Haut conseil

Le H3C met à la disposition des requérants trois documents :

- / 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.

Les formulaires facilitent la description des faits et du contexte de leur survenue. Leur utilisation n'est pas obligatoire.

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



### 3.1. Les réponses individuelles

Le H3C apporte des réponses individuelles aux situations spécifiques dont il est saisi, et communique publiquement, notamment par des avis de portée générale mis en ligne sur son site, lorsqu'il estime que les positions qu'il prend peuvent intéresser un large public.

En 2017, le Haut conseil a eu à connaître de situations particulières auxquelles il a apporté des réponses circonstanciées. Ces questions ont principalement porté sur les thèmes qui suivent :

- l'acceptation / le maintien de mandat ;
- la nomination et la cessation des fonctions du commissaire aux comptes ;
- la rotation des signataires ;
- la rotation des cabinets ;
- la réalisation des services autres que la certification des comptes ;
- l'approche risques / mesures de sauvegarde.

### 3.2. Les avis

Afin de favoriser la bonne application des dispositions introduites par la réforme de l'audit et sécuriser les pratiques, le H3C a également publié plusieurs avis : deux concernant les services autres que la certification des comptes (SACC) et en particulier l'approbation de ces services par le comité d'audit (avis n° 2017-02 en annexe 8 et avis n° 2017-04 en annexe 9), un relatif à la communication des rapports de contrôle du H3C à la demande du comité spécialisé ou à l'organe exerçant les fonctions de ce comité (avis n° 2017-05 en annexe 10) et un touchant à la rotation du signataire des rapports sur les comptes (avis n° 2017-03 en annexe 11).

#### ■ Approbation des SACC par le comité d'audit

Conformément à la position retenue par le Haut conseil dans son avis n° 2017-02 du 23 février 2017, le comité spécialisé doit approuver les SACC susceptibles d'être fournis par le commissaire aux comptes ou les membres de son réseau, à l'EIP dont il certifie les comptes ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce, à

l'exception des services qui sont expressément et exclusivement confiés au commissaire aux comptes par des dispositions nationales ou des dispositions du droit de l'UE qui ont un effet direct en droit national. Cette approbation nécessite, au préalable, que le comité spécialisé ait analysé les risques que les services proposés par le commissaire aux comptes ou les membres de son réseau pourraient faire peser sur l'indépendance du commissaire aux comptes et les mesures de sauvegarde appliquées par celui-ci.

Dans son avis n° 2017-04 du 26 juillet 2017, le H3C dispose que dès lors que le comité spécialisé a procédé à l'analyse des risques que les SACC envisagés pourraient faire peser sur l'indépendance du commissaire aux comptes, il peut envisager de mettre en place, selon les modalités qu'il estime les plus adaptées à son organisation, une procédure d'approbation préalable, pour une durée déterminée, d'une liste limitative de catégories de SACC, chaque catégorie reposant sur des travaux de même nature.

Une telle procédure d'approbation, distincte d'un examen au cas par cas, nécessite, outre une grande vigilance, que les services concernés soient définis avec un degré de précision suffisant pour permettre d'apprécier, lors de la proposition effective de la fourniture d'un de ces services, le respect des exigences qui ont prévalu à l'approbation préalable, en particulier des règles applicables à la profession de commissaire aux comptes.

En outre, il serait souhaitable que la période pour laquelle ces services sont approuvés n'excède pas une année afin que soient régulièrement prises en compte les évolutions dans l'environnement des entités concernées et l'efficacité de la procédure d'approbation préalable mise en place.

Plus généralement, quelles que soient les modalités d'approbation des SACC retenues par le comité spécialisé, il convient qu'il soit rendu compte à ce dernier de tous les services effectivement réalisés afin de lui permettre d'exercer sa mission.

#### ■ Communication des rapports de contrôle du H3C à la demande du comité spécialisé ou à l'organe exerçant les fonctions de ce comité

L'article R. 823-21-3 du code de commerce dispose que « Le commissaire aux comptes d'une entité d'intérêt public communique à la demande du comité spécialisé mentionné à l'article L. 823-19 ou

de l'organe exerçant les fonctions de ce comité les constatations et conclusions du Haut conseil du commissariat aux comptes consécutives aux contrôles réalisés en application de l'article L. 821-9 qui concernent : 1°) L'évaluation de la conception du système de contrôle interne de qualité ; 2°) L'évaluation du contenu du dernier rapport de transparence ; 3°) Le contrôle de la mission de certification des comptes de l'entité d'intérêt public concernée.»

### Que recouvre la notion de « services autres que la certification des comptes » (SACC) ?

Les services que le commissaire aux comptes peut fournir à l'entité dont il certifie les comptes ou aux entités contrôlant cette dernière ou contrôlées par elle peuvent être classés en trois catégories :

- a. la certification des comptes annuels et des comptes consolidés
- b. les SACC dont la réalisation est expressément confiée au commissaire aux comptes par la législation nationale ou des dispositions du droit de l'Union européenne (UE) qui ont effet direct en droit national ;
- c. les SACC, autres que ceux requis par la législation nationale ou la législation de l'UE, sous réserve que leur fourniture ne contrevienne pas aux dispositions régissant l'exercice du commissariat aux comptes et notamment aux règles d'indépendance.

Les SACC recouvrent donc l'ensemble des services susceptibles d'être fournis par le commissaire aux comptes, en dehors de la certification des comptes. Ces services requièrent, en conséquence, du commissaire aux comptes, la mise en œuvre de travaux autres que ceux qui sont strictement nécessaires à l'émission de son opinion sur les comptes annuels et les comptes consolidés.



Dans son avis n° 2017-05 du 30 novembre 2017, H3C considère qu'à la demande du comité spécialisé ou de l'organe exerçant les fonctions de ce comité, le commissaire aux comptes de l'entité concernée doit communiquer les constatations et conclusions de l'examen du système de contrôle interne de qualité du cabinet et, le cas échéant, les constatations et conclusions sur l'examen de la mission de certification des comptes de l'entité ainsi que la « fiche mandat » correspondante lorsque celle-ci est annexée au rapport de contrôle. Il invite les commissaires aux comptes à informer le comité spécialisé ou l'organe exerçant les fonctions de ce comité au sein de l'entité dont ils certifient les comptes, du fait que le cabinet auquel ils appartiennent a été contrôlé par le Haut conseil et que le rapport leur est communicable. Cette information est donnée après réception par le cabinet du rapport définitif de contrôle.

### Rotation des signataires de rapports sur les comptes

Le H3C a examiné deux questions, l'une relative au décompte des six exercices consécutifs que le signataire d'une entité d'intérêt public (EIP) peut certifier, et l'autre concernant le fait de savoir si le signataire qui était déjà visé par le délai de viduité de deux ans à la date d'entrée en vigueur de

l'article L. 822-14 du code de commerce dans sa nouvelle rédaction, doit attendre une année supplémentaire avant de pouvoir à nouveau participer à la mission de contrôle légal.

S'agissant de la première question, le Haut conseil a retenu (avis 2017-03 du 9 mars 2017) que le décompte des six exercices doit être effectué à partir du premier exercice au cours duquel sont réunies les conditions posées par le texte, à savoir que la personne ou l'entité dont les comptes sont certifiés est une EIP ou fait appel public à la générosité (APG) et, le commissaire aux comptes, personne physique intervient en qualité de signataire du rapport sur les comptes de ladite personne ou entité. Ainsi, pour les personnes et entités non cotées qui appartiennent aux secteurs de la banque et de l'assurance, qualifiées d'EIP par le droit européen, il convient de prendre en compte les exercices consécutifs certifiés par le signataire depuis la date à laquelle la personne ou l'entité est entrée dans le périmètre des EIP telles que définies par les textes européens. Pour les personnes et entités qui deviennent des EIP ou des APG au cours de leur vie sociale, le point de départ du décompte des six exercices correspond à la date de leur qualification d'EIP ou d'APG. En conséquence, les exercices certifiés antérieurement ne sont pas à prendre en compte.

S'agissant de la seconde question, le H3C a considéré (avis 2017-03 du 9 mars 2017) que l'ancien signataire d'ores et déjà visé par l'interdiction temporaire de deux ans à la date d'entrée en vigueur de l'article L. 822-14 du code de commerce doit attendre une année supplémentaire avant de pouvoir à nouveau participer à la mission.

### I Droit de communication de la cour des comptes à l'égard des commissaires aux comptes

En 2017, le Haut conseil s'est également saisi d'une question de principe relative au droit de communication de la Cour des comptes à l'égard des commissaires aux comptes intervenant dans le cadre d'une mission autre que de certification auprès d'organismes soumis à son contrôle.

Il a rendu un avis au terme duquel il a estimé que les commissaires aux comptes intervenant dans le cadre d'une mission autre que de certification auprès d'organismes contrôlés par la Cour des comptes sont tenus de communiquer leurs dossiers de travail à celle-ci lorsqu'elle exerce son droit de communication à leur égard (avis n°2017-01 en annexe 12).

### FAQ relative à l'application des dispositions issues de la réforme de l'audit

La FAQ développe une trentaine de questions/réponses couvrant les thèmes suivants :

- / procédure d'appel d'offres pour la désignation des commissaires aux comptes
- / rotation des cabinets
- / rotation des signataires
- / services autres que la certification des comptes
- / plafonnement des honoraires reçus de l'EIP (15 %)
- / rapport de transparence

Cette FAQ est disponible sur le site du H3C : [http://www.h3c.org/fiches/Avis\\_20180224.htm](http://www.h3c.org/fiches/Avis_20180224.htm)

### 3.3. La FAQ

Enfin, afin de favoriser une interprétation partagée des textes, le H3C a mis en place dès 2015, un groupe d'échanges avec la CNCC pour permettre aux deux instances d'approfondir certains sujets relatifs à la réforme de l'audit et de contribuer à leurs prises de positions respectives.

L'expertise des participants, associée aux éléments de réflexions collectés auprès des autres régulateurs avec lesquels le Haut conseil est en contact permanent via le CEAOB, a permis d'envisager des solutions aux difficultés identifiées en 2017.

Afin de permettre à tous les acteurs intéressés par ces solutions de se les approprier aisément, le H3C a publié, en janvier 2018, une foire aux questions (FAQ).

L'accueil favorable réservé à cette FAQ conforte le Haut conseil dans son choix et son ambition d'enrichir cette FAQ au vu de nouvelles questions d'application qui pourraient lui être adressées.



# Les inscriptions

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

Conformément aux dispositions du I de l'article L. 821-1 du code de commerce, le Haut conseil procède à l'inscription des commissaires aux comptes et des contrôleurs des pays tiers mentionnés au I de l'article L. 822-1-5 ainsi qu'à la tenue des listes prévues à l'article L. 822-1 du même code.

Toutefois, faisant application du II de l'article L. 821-1 précité, qui lui attribue cette mission, le Haut conseil a délégué à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) l'inscription des commissaires aux comptes et la tenue de la liste mentionnée au I de l'article L. 822-1 du code de commerce par convention du 12 avril 2017, homologuée par arrêté du garde des Sceaux, ministre de la justice, du 25 avril 2017.

Au cours de l'année 2017, 2 515 décisions relatives à l'inscription des commissaires aux comptes ont été rendues, dont 1 078 par le Haut conseil avant délégation, et 1 437 par la CNCC après délégation.

Cette délégation ne concerne pas l'inscription des contrôleurs légaux des pays tiers pour laquelle le Haut conseil a seule compétence. Une seule demande d'inscription de contrôleurs légaux de pays tiers a été reçue au cours de l'année 2017. Une décision a été prise sur cette demande, le 30 novembre 2017, aux termes de laquelle les contrôleurs légaux suisses agréés en Suisse sont dispensés de l'obligation de s'inscrire en France.





## 1. Le cadre légal

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

Ainsi, en application de l'article L. 821-1 du code de commerce, le Haut conseil procède à l'inscription, la radiation, l'omission ou à toute autre modification des mentions figurant sur cette liste, des commissaires aux comptes et des contrôleurs des pays tiers ainsi qu'à la tenue des listes prévues à l'article L. 822-1 en lieu et place des commissions régionales d'inscription qui en avaient la charge jusqu'au 16 juin 2016.

Le H3C peut, conformément au 1° du II de l'article L. 821-1 du code de commerce, déléguer à la CNCC l'inscription des commissaires aux comptes et la tenue de la liste prévue au I de l'article L. 822-1 de ce même code. La réalisation de ces tâches a été déléguée à la CNCC par convention du 12 avril 2017, homologuée par arrêté du garde des Sceaux, ministre de la justice, le 25 avril 2017.

Cette délégalion ne concerne pas l'inscription des contrôleurs des pays tiers qui est du ressort du Haut conseil.

## 2. La procédure

Le H3C a défini une procédure afin de traiter rapidement les demandes d'inscription des personnes physiques ou morales sur la liste prévue au I de l'article L. 822-1 du code de commerce ainsi que les demandes de radiation, d'omission de la liste ou de toute autre modification des mentions figurant sur cette liste.

Depuis l'entrée en vigueur de la délégation, la CNCC s'est inscrite dans la continuité de ce qui était fait par le H3C et a fait sienne la méthodologie mise en place en publiant sur son site internet les différents dossiers à remplir pour les demandes d'inscription, de radiation, d'omission ou de toute autre modification des mentions figurant sur la liste. Afin d'éviter un doublement des développements informatiques réalisés par le H3C pour traiter les demandes reçues avant la délégation, celui-ci a mis à la disposition de la CNCC le système d'information qu'il avait développé dès 2016 pour traiter les dossiers d'inscription. La CNCC a été destinataire des demandes reçues par le H3C à compter du 26 avril 2017 et a prononcé ses premières décisions en matière d'inscription dès le 9 juin 2017.

Le Haut conseil a également délégué la tenue de la liste à la CNCC, liste qui respecte les conditions prévues à l'article R. 822-14 du code de commerce.

La liste à jour des décisions prises en matière d'inscription est publiée sur le site du H3C avec une mise à jour hebdomadaire chaque vendredi.

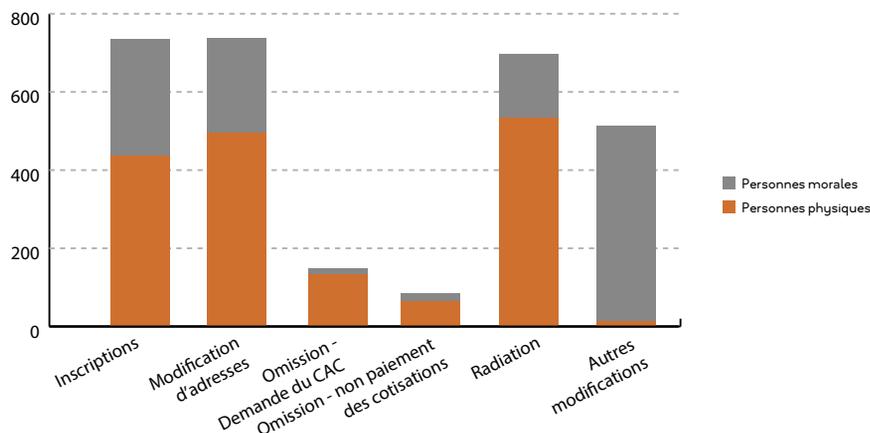
## 3. L'activité de l'année 2017

### 3.1. Chiffres clés

Entre le 1<sup>er</sup> janvier 2017 et le 26 avril 2017, date à laquelle la CNCC a pris le relais du H3C, celui-ci a reçu 1 000 demandes d'inscription. La CNCC en a reçu 1 888 du 26 avril au 31 décembre 2017.

Sur ces 2 888 demandes, 2 218 ont fait l'objet de l'émission d'un récépissé. Pour les autres, un courrier de demande d'informations ou de pièces justificatives complémentaires a été adressé aux demandeurs.

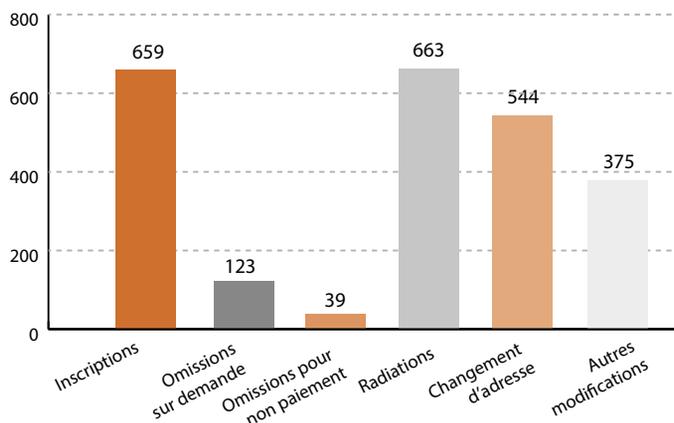
### Nature des demandes présentées au H3C et à la CNCC



## 3.2. Les décisions rendues

Le Haut conseil ainsi que la CNCC ont rendu 2 515 décisions en 2017, dont 2 406 décisions faisant droit à la demande (96 % des décisions rendues).

### Nature des 2 406 demandes acceptées par le H3C et par la CNCC



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

Les demandes d'inscription des personnes physiques concernent pour 42,5 % d'entre elles des salariés de sociétés de commissariat aux comptes inscrites, pour 25,2 % d'entre elles des personnes souhaitant exercer en libéral, et pour le reste des associés de sociétés de commissaires aux comptes.

#### Les demandes de radiation des personnes physiques

Les demandes de radiation des personnes physiques sont motivées pour 55 % d'entre elles par des départs à la retraite.

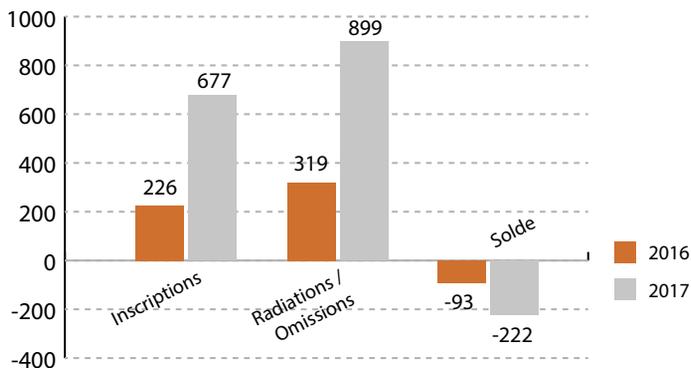


### I Solde annuel des nouvelles inscriptions et des retraits de la liste par CRCC

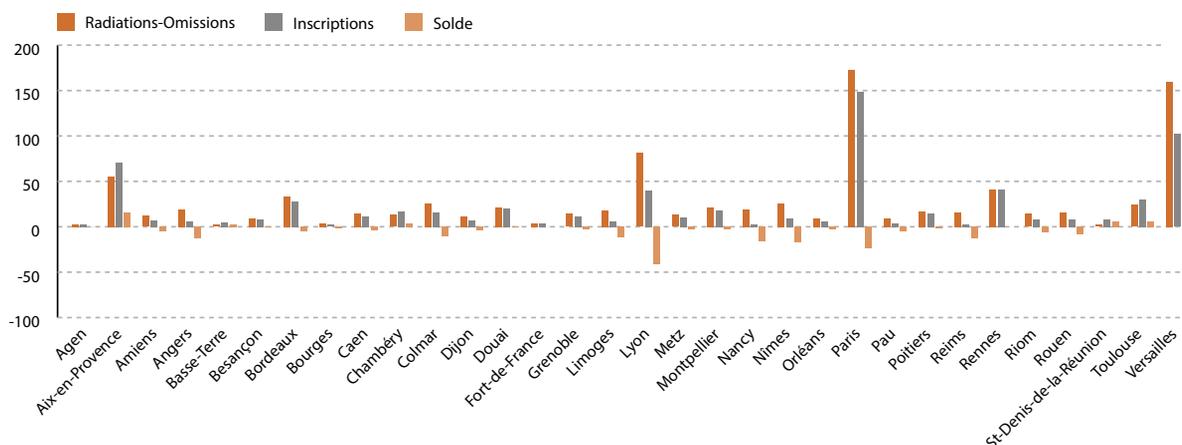
Le solde naturel en fin d'année (personne morale et personne physique) met en évidence une tendance à la contraction du nombre de professionnels inscrits (-222 en 2017).

Ce solde est négatif quasiment dans toutes les régions à quelques exceptions près. Ce phénomène semble s'accroître d'année en année et peut être mis en relation avec l'âge moyen des professionnels inscrits dans la mesure où 49 % de la population a 60 ans et plus.

### Solde des inscriptions/radiations-omissions



### Solde d'inscriptions par CRCC en 2017



### Géographie des demandes d'inscription

Les demandes d'inscription de commissaires aux comptes de la CRCC de Paris représentent 23 % des demandes d'inscription reçues en 2017. Celles des commissaires aux comptes de la CRCC de Versailles s'élèvent à 12 % du total. Quatre CRCC totalisent la moitié des demandes exprimées en 2017.

CRCC	2017	
Paris	666	23 %
Versailles	360	12 %
Lyon	232	8 %
Aix	190	7 %
Autres	1440	50 %
<b>TOTAL</b>	<b>2 888</b>	

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

En application des textes en vigueur, certaines CRCC ont saisi le Haut conseil et la CNCC de demandes d'omission pour non-paiement des cotisations dues aux organismes professionnels. 104 demandes d'omission pour non-paiement des cotisations ont été traitées en 2017.

Le H3C, puis la CNCC, conformément aux exigences des textes en vigueur, ont convoqué les commissaires aux comptes concernés devant l'organe collégial appelé à statuer sur la demande (formation statuant sur les cas individuels puis formation collégiale de la CNCC). Durant cette procédure, 65 commissaires aux comptes ont régularisé leur situation soit 62 % d'entre eux.

### Les décisions de rejet prononcées

Les 84 demandes rejetées sont, pour 65 d'entre elles (77 % des décisions de rejets), des demandes d'omission pour non-paiement des cotisations émanant de présidents de CRCC devenues sans objet à la suite de la régularisation de leur situation par les commissaires aux comptes.

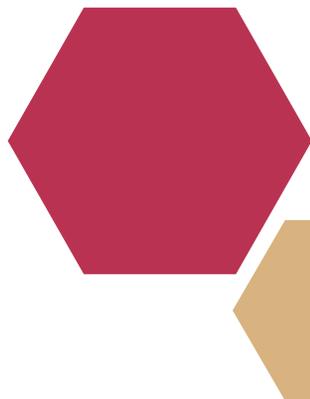
Huit demandes d'inscription sur la liste ont été rejetées. Sept de ces rejets sont motivés par l'absence d'adresse professionnelle en France. Le huitième rejet est motivé par le fait que le candidat diplômé d'expertise comptable ne pouvait justifier d'un stage réalisé dans les conditions exigées par la loi (les 2/3 du stage devant être effectués auprès d'un maître de stage habilité commissaire aux comptes selon les exigences de l'article R. 822-4 du code de commerce).

### Le délai de traitement jusqu'à la prise de décision

Le délai moyen de traitement des 2 515 demandes ayant fait l'objet d'une décision du Haut conseil ou de la CNCC, qui correspond au nombre de jours entre la date de réception de la demande et celle de la prise de décision, est de 79 jours. Ce délai est relativement constant depuis juin 2016.



## Les contrôles





## Les résultats des contrôles 2017

Les contrôles sont un élément essentiel du système de supervision publique commissaires aux comptes et des cabinets. Ils ont pour but de s'assurer de la qualité des audits réalisés par ces professionnels. À cette fin, les contrôleurs doivent vérifier, 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.

Les constats du Haut conseil sur le nombre de défaillances relevées en 2017 à l'occasion des contrôles sont globalement similaires à ceux 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.

À l'échelon national, hormis le suivi réalisé sur les conséquences tirées par les cabinets des conclusions des contrôles précédents, la comparaison des résultats des contrôles de l'année 2017 à ceux de l'année 2016 est rendue mal aisée par le fait que les cabinets et les mandats contrôlés ne sont pas les mêmes d'une année sur l'autre.

Certes, des améliorations ont été constatées depuis les précédents contrôles, notamment sur les actions mises en œuvre par les cabinets afin de remédier aux insuffisances de leurs systèmes de contrôle qualité, mais le Haut conseil observe que le nombre de mandats dont l'examen en 2017 a révélé des défaillances ayant un impact sur la fiabilité de l'opinion émise sur les comptes demeure important et nécessite la poursuite des efforts engagés.

### Les résultats constatés sur les mandats examinés lors des contrôles

Sur les 977 mandats dans le cadre desquels l'opinion émise sur les comptes a été examinée, des défaillances dans les diligences d'audit réalisées ont été identifiées dans 33 % des cas.

Il a été conclu :

/ pour 31 mandats (dont 5 EIP), à une opinion sur les comptes erronée en raison de l'application de traitements comptables ou de présentation d'états financiers non conformes à la réglementation en vigueur;

/ pour 124 mandats (dont 47 EIP), à une opinion sur les comptes non étayée par les diligences d'audit réalisées;

/ pour 167 mandats (dont 9 EIP), à des défaillances dans les diligences d'audit réalisées.

Ces défaillances ont trait à des cycles ou des comptes significatifs pour les états financiers ou à risques tels que le chiffre d'affaires, les stocks, les achats, la valorisation d'actifs, les prêts et créances bancaires sur la clientèle et dans les organismes d'assurance les cotisations, les prestations payées et les provisions techniques.

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

Les défaillances les plus fréquemment relevées au sein des mandats concernent :

/ l'approche d'audit, notamment lorsque cela est approprié, l'évaluation des éléments de contrôle interne pertinents pour l'audit et celle des systèmes d'information des entités auditées;

/ l'exercice collégial du co-commissariat aux comptes au regard de la répartition des travaux, la concertation sur l'approche d'audit et l'examen critique des diligences réalisées par le co-commissaire aux comptes;

11. IFRS 9 « Instruments financiers », IFRS 15 « Produits des activités ordinaires tirés des contrats conclus avec des clients » et IFRS 16 « Contrats de location ».

/ l'audit des comptes consolidés, et plus particulièrement le choix des diligences réalisées au niveau des filiales, ainsi que l'appréciation du caractère suffisant et approprié des éléments communiqués par les auditeurs des filiales aux commissaires aux comptes de la société mère consolidante;

/ l'appréciation par le commissaire aux comptes de certains traitements comptables complexes ou laissant une part significative au jugement de l'entité, ainsi que de certaines estimations comptables de l'entité;

/ le contrôle de l'information financière de l'entité auditée.

Ces constats doivent inciter les commissaires aux comptes à renforcer leur scepticisme professionnel vis-à-vis des traitements et estimations comptables des entités auditées, et plus particulièrement face aux enjeux induits par l'application à venir de certaines nouvelles normes comptables internationales (IFRS 9, IFRS 15 et IFRS 16<sup>11</sup>).

Par ailleurs, le H3C attend des commissaires aux comptes des hôpitaux la mise en place d'actions correctrices appropriées sur ces mandats et invite ceux intervenant dans le secteur des mutuelles à poursuivre celles déjà initiées.

### Les conclusions sur le système interne de contrôle qualité des cabinets contrôlés

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

Au travers des contrôles réalisés sur ce point en 2017, il apparaît que les commissaires aux comptes ont continué d'apporter des améliorations à leur système de contrôle interne de qualité en tenant compte notamment des faiblesses précédemment identifiées. Néanmoins, le Haut conseil attend encore des améliorations sur le respect des obligations de formation des commissaires aux comptes et des personnes participant à l'audit des 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 les outils techniques destinés à l'exercice des missions de commissariat aux comptes.

### Le suivi des conclusions des contrôles précédents

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.

### La communication des résultats des contrôles 2017

Les résultats des contrôles 2017 réalisés par le Haut conseil chez les commissaires aux comptes d'Entités d'Intérêt Public seront les premiers à être communiqués aux comités spécialisés ou aux organes exerçant les fonctions de ces comités, conformément à l'article R. 823-21-3 du code de commerce.

Conscient des difficultés soulevées par la mise en œuvre de cette communication, le Haut conseil a publié, le 30 novembre 2017, un avis précisant les éléments du rapport de contrôle du commissaire aux comptes de l'entité qui doivent être communiqués. Il a également invité les commissaires aux comptes à informer le comité spécialisé ou l'organe exerçant les fonctions au sein de l'entité dont ils certifient les comptes, du fait que le cabinet auquel ils appartiennent a été contrôlé et que le rapport leur est communicable dans les conditions prévues par cet avis.

## 1. Les contrôles de l'année 2017

Le programme des contrôles de l'année 2017 a été déterminé sur la base d'une population totale à contrôler de 6 291 cabinets de commissariat aux comptes comprenant 284 cabinets EIP et 6 007 cabinets non EIP<sup>12</sup>.

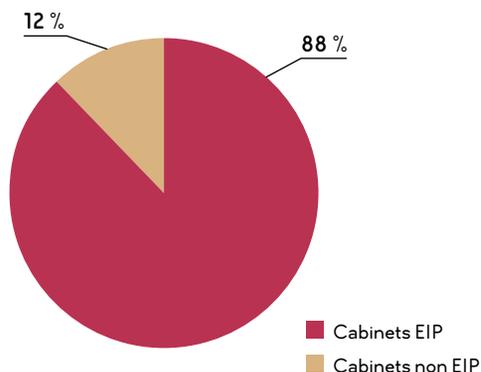
	Contrôles de cabinets EIP				Contrôles de cabinets non EIP					Total EIP + non EIP
	Les 6 plus grands cabinets français*	Cabinets détenant plus de 200 mandats	Cabinets détenant moins de 200 mandats	Total	Cabinets détenant plus de 200 mandats	Cabinets détenant plus de 100 et moins de 200 mandats	Cabinets détenant plus de 20 et moins de 100 mandats	Cabinets détenant moins de 20 mandats	Total	
Nombre de cabinets	6	65	213	<b>284</b>	-	234	1 572	4 201	<b>6 007</b>	<b>6 291</b>
Nombre de cabinets contrôlés	6	17	52	<b>75</b>	2	17	148	441	<b>608</b>	<b>683</b>
% de cabinets contrôlés	100%	26%	24%	<b>26%</b>	-	8%	9%	10%	<b>10%</b>	<b>11%</b>
Nombre de mandats détenus par les cabinets contrôlés	71 952	7 682	3 819	<b>83 453</b>	477	2 287	5 715	3 257	<b>11 736</b>	<b>95 189</b>
Nombre de mandats EIP détenus par les cabinets contrôlés	1 737	76	75	<b>1 888</b>	-	-	-	-	-	-

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

12. Les cabinets de commissariat aux comptes certifiant les comptes d'au moins une Entité d'Intérêt Public sont dits « cabinets EIP », alors que les cabinets dits « cabinets non EIP » sont ceux qui n'ont aucun mandat conclu avec une Entité d'Intérêt Public.

Tous les contrôles programmés par le Haut conseil au titre de l'année 2017 ont été réalisés.

### Répartition de la détention des mandats entre les cabinets EIP et non EIP contrôlés



## 1.1. Les cabinets EIP contrôlés

Les contrôles de l'année 2017 ont porté sur 75 cabinets EIP parmi lesquels on compte les six plus grands cabinets français.

Au sein de ces cabinets EIP, 285 mandats de commissariat aux comptes ont été contrôlés, dont 151 mandats EIP.

Parmi les 285 mandats examinés, 158 concernent des entités appartenant à un groupe.

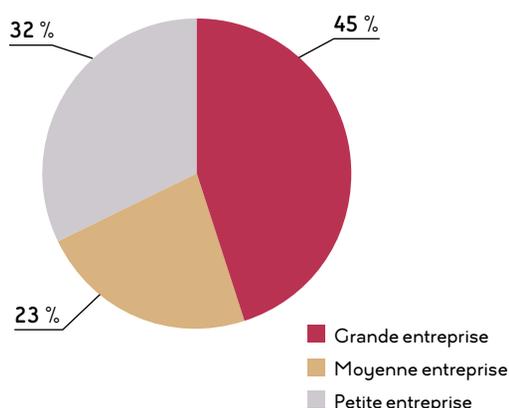
Le contrôle de ces 285 mandats avait pour objet :

- d'examiner l'opinion émise sur les comptes : 251 mandats (parmi lesquels 124 mandats ont également fait l'objet d'un suivi des défaillances dans les diligences qui avaient été relevées lors des précédents contrôles);

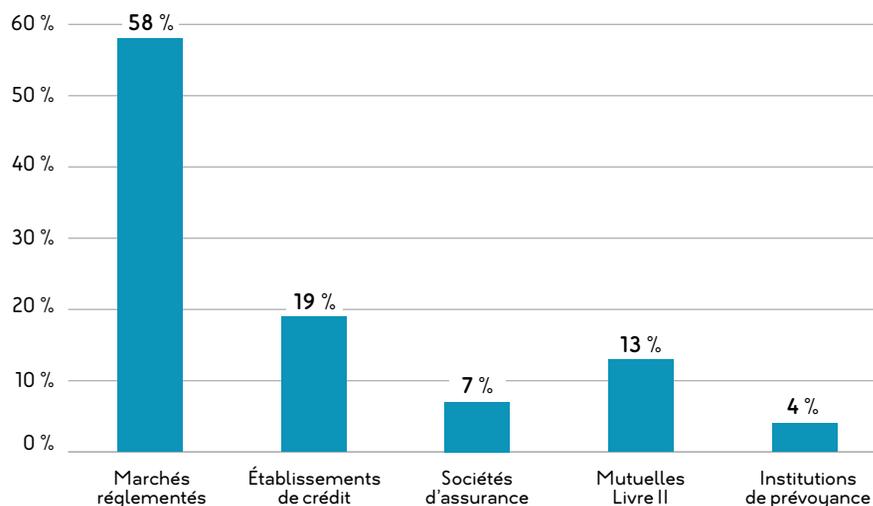
- de suivre spécifiquement les défaillances relevées lors des précédents contrôles : 9 mandats ;

- d'examiner des thématiques particulières : 25 mandats.

### Profil des 285 mandats contrôlés par taille d'entreprises<sup>13</sup>



### Profil des 151 mandants EIP contrôlés



13. 2 des 3 seuils suivants dépassés :

- Petite Entreprise « PE » : Salariés ≤ 50, Total bilan ≤ 4 M€, Chiffre d'affaires ≤ 8 M€
- Moyenne Entreprise « ME » : Salariés ≤ 250, Total bilan ≤ 20 M€, Chiffre d'affaires ≤ 40 M€
- Grande Entreprise « GE » : Salariés > 250, Total bilan > 20 M€, Chiffre d'affaires > 40 M€

## 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 et qui concerne dans le cas du PCAOB 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 raison du renouvellement le 13 décembre 2016 de l'accord de coopération entre le H3C et le PCAOB pour une période de trois ans, le deuxième cycle de contrôles conjoints a démarré en 2017.

En 2017, un contrôle portant sur deux des plus grands cabinets français a été réalisé conjointement avec le PCAOB. Dans le cadre de ces contrôles conjoints, le PCAOB peut être amené à s'appuyer sur certains travaux réalisés par le Haut conseil notamment sur le dispositif de contrôle interne de qualité des cabinets concernés.

Par ailleurs, le suivi des précédents contrôles conjoints a également été réalisé avec le PCAOB pour quatre des plus grands cabinets français ayant fait l'objet d'un tel contrôle lors du premier cycle, ce suivi étant différencié en fonction du degré d'avancement de la finalisation du contrôle par le PCAOB.

## 1.2. Les cabinets non EIP contrôlés

Les contrôles de l'année 2017 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. Ils ont porté sur 936 cabinets ne détenant pas de mandats EIP.

À la date de rédaction du présent rapport, la CNCC avait exploité 608 rapports individuels de contrôle sur les 936 programmés en 2017. L'exploitation des autres rapports individuels de contrôle 2017 se poursuit. En conséquence, les résultats indiqués ci-après sont uniquement relatifs aux 608 cabinets dont les rapports de contrôle avaient été finalisés au 28 février 2018. Ces rapports ont fait l'objet

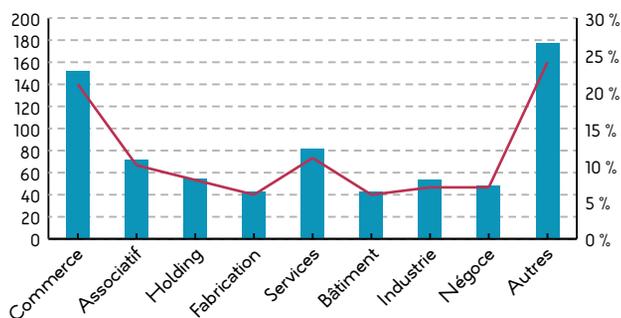
d'une restitution par la CNCC adressée au H3C en mars 2018 en application de l'article R. 821-26 du code de commerce<sup>14</sup>.

Ces 608 cabinets contrôlés consacrent en moyenne 11% de leur activité totale au commissariat aux comptes.

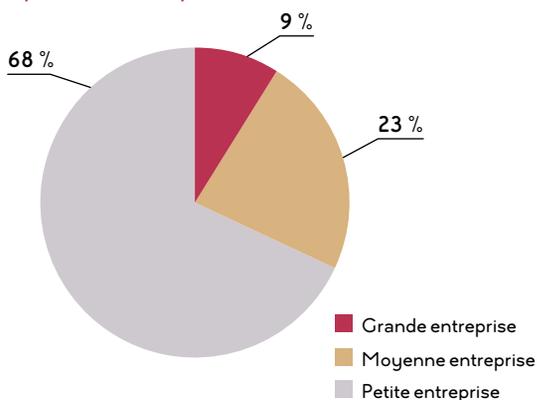
Au sein de ces cabinets non EIP, 1 245 mandats de commissariat aux comptes ont été contrôlés.

Parmi ces 1 245 missions de certifications examinées, le contrôle de l'opinion émise sur les comptes a été réalisé pour 726 mandats, les autres mandats ont fait l'objet de contrôles ciblés sur des thématiques particulières.

### Profils des 726 mandats non EIP contrôlés par secteur d'activité



### Profils des 726 mandats contrôlés par taille d'entreprises



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

15. Une comparaison des résultats des contrôles de l'année 2017 avec ceux de l'année 2016 ne peut être effectuée. En effet, les orientations des contrôles 2017 décidées par le Haut conseil diffèrent de celles de 2016 tant pour le système interne de contrôle qualité des cabinets que pour les mandats examinés.

16. Sur les 251 mandats contrôlés directement par les contrôleurs du H3C dans le but d'examiner l'opinion émise sur les comptes (cf. 1.1) 141 étaient des mandats EIP.

17. 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.

## 2. Les résultats des contrôles des cabinets EIP et non EIP<sup>15</sup>

La présentation des contrôles, notamment l'approche suivie et les catégories de conclusions lors de l'examen de l'opinion émise sur des mandats, figure en annexe 13. Les mandats EIP et non EIP sont sélectionnés selon une approche par les risques et non selon une démarche aléatoire, par conséquent les résultats tirés des vérifications menées à partir des mandats contrôlés (qui généralement représentent une faible couverture des mandats détenus par les cabinets contrôlés) ne peuvent être extrapolés à l'ensemble des mandats détenus par les cabinets.

### 2.1. Les conclusions sur les mandats examinés

Les contrôles 2017 portent sur des diligences d'audit et des opinions émises sur des états financiers clos principalement en 2016.

Compte tenu de l'approche retenue pour la sélection des mandats, les constats faits sur les 977 mandats ayant donné lieu à l'examen de l'opinion émise par le commissaire aux comptes (251 mandats EIP et 726 mandats non EIP) ne peuvent être extrapolés à l'ensemble de la population des mandats détenus par les cabinets concernés. Le Haut conseil relève cependant que le nombre de mandats contrôlés présentant des défaillances dans les diligences d'audit réalisées demeure trop important.

#### Les constats effectués sur les mandats « EIP »

Le H3C a contrôlé l'opinion émise sur les comptes de 141 mandats EIP<sup>16</sup> pour lesquels il a conclu comme suit

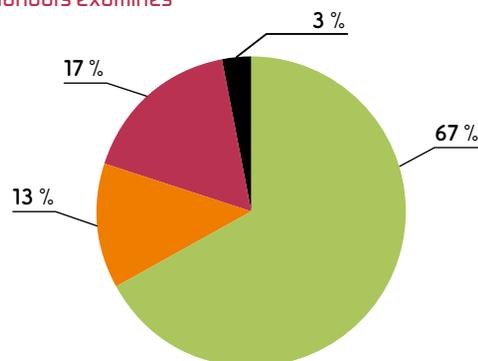
■ opinion sur les comptes étayée par les diligences d'audit : 80 mandats (57 %) ;

■ défaillances identifiées dans les diligences d'audit<sup>17</sup> : 9 mandats (6 %) ;

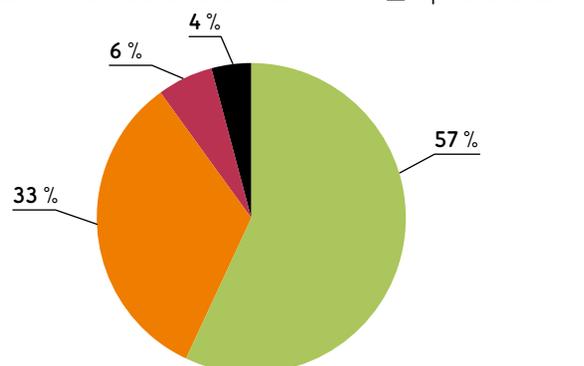
■ opinion sur les comptes non étayée ou conclusions sur les cycles examinés non justifiées : 47 mandats (33 %) ; cette conclusion signifie que les diligences mises en œuvre par le commissaire aux comptes sont absentes ou incomplètes pour arriver à l'opinion émise sur les comptes indépendamment de la qualité des états financiers de l'entité concernée ;

■ opinion sur les comptes erronée : 5 mandats (4 %), parmi lesquels 3 entités cotées sur un marché réglementé (compartment A et C).

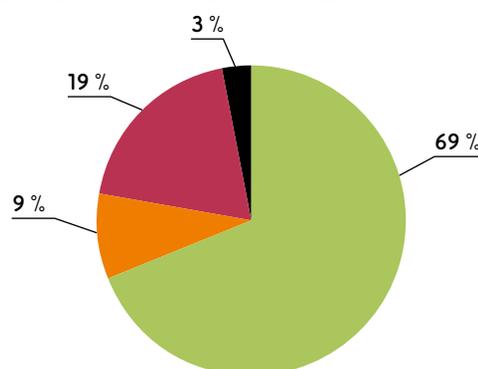
Résultats de contrôle des 977 mandats examinés



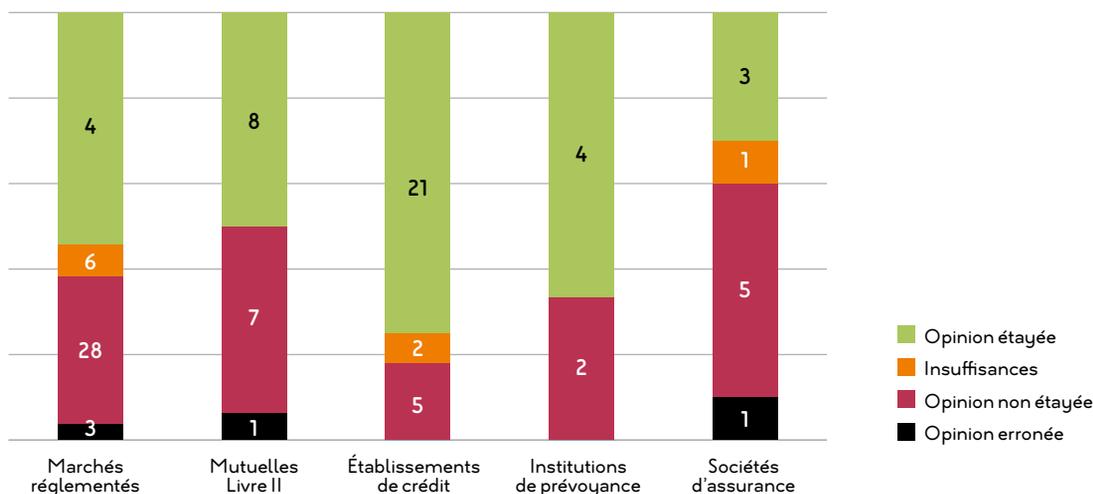
Résultats de contrôle des 141 mandats EIP examinés



Résultats de contrôle des 836 mandats non EIP examinés



## Résultats de contrôle des 141 mandats EIP examinés par nature d'EIP



Les opinions erronées constatées pour 5 mandats sont liées principalement à l'application de traitements comptables non conformes à la réglementation pour des montants importants, bien supérieurs au seuil de signification. Ces traitements comptables non conformes concernent des postes significatifs ou à risque tels que le chiffre d'affaires, les actifs destinés à la vente, la valorisation d'actifs, et dans les organismes d'assurance les cotisations, les prestations payées et les provisions techniques. Pour ces mandats, le commissaire aux comptes n'a pas tiré les conséquences dans son opinion de l'absence de conformité à la réglementation comptable des états financiers arrêtés par l'entité.

Concernant les 47 mandats pour lesquels le H3C a conclu à une opinion sur les comptes non étayée ou à des conclusions sur les cycles examinés non justifiées, ainsi que pour les 9 mandats présentant des insuffisances, le Haut conseil a identifié des défaillances relatives aux sujets suivants :

- le co-commissariat aux comptes (NEP 100) et son exercice collégial à travers la répartition quantitative et qualitative des travaux, leur modification régulière, la concertation préalable au niveau de l'approche d'audit, l'examen réciproque des diligences réalisées par le co-commissaire aux comptes (également dénommé par les professionnels « la revue croisée ») ainsi que leur examen critique ;

- l'audit des comptes consolidés (NEP 600) et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des filiales et participations, la justification du choix des travaux réalisés sur certaines filiales ou l'absence de travaux, l'appréciation du caractère suffisant et approprié des éléments communiqués

par les auditeurs des filiales pour la formulation de l'opinion sur les comptes consolidés ;

- l'approche d'audit ainsi que, lorsque cela est approprié, les diligences réalisées sur le contrôle interne et les systèmes d'information de l'entité (NEP 315, NEP 330, NEP 240 et NEP 9605) et notamment l'appréciation des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit (y compris les systèmes d'information mis en place dans l'entité), l'évaluation du risque de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme au niveau du mandat, les diligences relatives à la fraude ;

- l'appréciation des estimations comptables (NEP 540) et la justification de leur caractère raisonnable ainsi que la pertinence des données de base utilisées et des hypothèses sur lesquelles elles se fondent ;

- l'utilisation des échantillons (NEP 530) et plus particulièrement la méthode retenue pour la sélection des éléments à contrôler et la justification du caractère suffisant et approprié des éléments collectés.

À l'exception de ceux afférents au co-commissariat aux comptes qui est une spécificité française, ces constats sont globalement similaires aux conclusions issues de l'enquête menée par l'IFIAR en 2017 et publiée en mars 2018.

Le H3C attend également des cabinets qu'ils veillent à la qualité de la documentation de leurs dossiers d'audit notamment sur les zones de risques ou les cycles significatifs des états financiers au regard des résultats des contrôles depuis plusieurs années (NEP 230).

### Illustration d'une défaillance dans l'audit des comptes consolidés (NEP 600) conduisant à une conclusion d'opinion non étayée

#### Les faits

Les commissaires aux comptes d'une entité établissant des comptes consolidés déterminant l'approche d'audit à retenir et les travaux d'audit à réaliser, notamment sur le chiffre d'affaires des filiales opérationnelles incluses dans le périmètre de consolidation considérées comme importantes pour l'émission de l'opinion sur les comptes consolidés. Au regard des particularités liées à l'activité du groupe, les commissaires aux comptes considèrent, dans les instructions d'audit envoyées aux auditeurs de ces filiales, que l'approche d'audit appropriée consiste à réaliser des tests de conception et d'efficacité du contrôle interne des filiales relatif à la reconnaissance du chiffre d'affaires. Dans les conclusions adressées aux commissaires aux comptes du groupe, l'auditeur d'une filiale générant une part significative du chiffre d'affaires consolidé précise que le contrôle interne de la filiale n'a pas été testé dans le cadre de son audit et que seuls des tests de substance ont été réalisés.

#### Examen du H3C

Dans ce contexte, notamment d'instructions d'audit non respectées, le Haut Conseil a examiné dans le cadre du contrôle si les commissaires aux comptes du groupe ont apprécié la suffisance de la nature et de l'étendue des diligences réalisées par l'auditeur de la filiale afin d'obtenir une assurance raisonnable sur son chiffre d'affaires.

#### Conclusion

Au regard des diligences réalisées par l'auditeur de la filiale et en l'absence de justification de la suffisance de ces dernières et de travaux complémentaires réalisés par les commissaires aux comptes du groupe, l'assurance raisonnable de l'absence d'anomalie significative sur le chiffre d'affaires provenant de la filiale concernée n'est pas obtenue et l'opinion émise sur les comptes consolidés n'est donc pas étayée.

### Illustration d'une défaillance dans l'approche d'audit (NEP 315 et 330) conduisant à une conclusion d'opinion non étayée

#### Les faits

Le commissaire aux comptes certifie les comptes annuels d'une entité du secteur de la distribution comprenant un nombre important de points de vente détenus soit directement par l'entité soit par des distributeurs indépendants. Les transactions de ventes sont i) centralisées au niveau de l'entité et comptabilisées automatiquement dans le système d'information chaque jour pour les points de vente détenus « en nom propre » (70 % du chiffre d'affaires) et ii) comptabilisées sur la base d'un relevé mensuel concernant les points de ventes « distributeur » (30 % du chiffre d'affaires). Concernant l'audit du chiffre d'affaires, le commissaire aux comptes a déterminé une approche d'audit reposant uniquement sur des tests de substance.

#### Examen du H3C

Dans ce contexte, le H3C a examiné la pertinence de l'approche d'audit retenue afin d'obtenir une assurance raisonnable sur le chiffre d'affaires de l'entité au regard du nombre élevé de transactions de vente automatisées. Or, dans un tel contexte, il apparaît nécessaire d'apprécier les éléments du contrôle interne de l'entité pertinents pour l'audit du chiffre d'affaires tels que les contrôles mis en place au niveau des systèmes d'information (les contrôles généraux informatiques, tels que les changements effectués ou les accès dans le système d'information, et les contrôles automatiques mis en place dans les applications utilisées au niveau des points de vente ou comptables), d'une part, ainsi que les contrôles manuels mis en place par l'entité, d'autre part.

#### Conclusion

Au regard des spécificités de l'entité et de l'approche d'audit retenue par le commissaire aux comptes, les seuls tests de substance réalisés par ce dernier ne permettent pas de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur le chiffre d'affaires de l'entité et d'obtenir une assurance raisonnable de l'absence d'anomalie significative. L'opinion émise sur les comptes annuels n'est donc pas étayée.

### I Les mandats « entités cotées sur un marché réglementé »

L'opinion émise pour 81 mandats d'entités cotées sur un marché réglementé a été examinée.

Pour 3 mandats, le H3C a conclu que l'opinion sur les comptes est erronée du fait de l'application de traitements comptables non conformes à la réglementation (la reconnaissance du chiffre d'affaires, les actifs destinés à la vente et la valorisation d'actifs) pour des montants significatifs au regard du seuil de signification et affectant des agrégats financiers susceptibles d'influencer le jugement de l'utilisateur des états financiers.

Pour 28 mandats, le H3C a relevé que l'opinion sur les comptes était non étayée par les diligences réalisées et pour 6 mandats, il a relevé des insuffisances. Pour ces mandats, le Haut conseil a identifié des défaillances de même nature que celles identifiées pour l'ensemble des mandats examinés en 2017 relatives à l'exercice collégial du co-commissariat aux comptes (NEP 100), l'audit des comptes consolidés (NEP 600), l'approche d'audit (NEP 315, NEP 330, NEP 240 et NEP 9605), l'appréciation des estimations comptables (NEP 540) et les échantillons (NEP 530).

### I Les mandats « établissements de crédit »

Le H3C a examiné 28 mandats d'établissements de crédit. Les conclusions portant sur ces mandats sont meilleures que celles observées pour l'ensemble des mandats contrôlés en 2017.

Au regard des caractéristiques particulières de ce secteur (environnement à fort volume de transactions très automatisées), le H3C a identifié les défaillances suivantes :

I s'agissant de l'exercice collégial du co-commissariat aux comptes (NEP 100), la répartition quantitative et qualitative des travaux est parfois déséquilibrée, l'examen réciproque et critique des diligences réalisées par le co-commissaire aux comptes notamment sur le contrôle interne et les systèmes d'information mis en place dans l'entité est insuffisant ;

I les diligences réalisées sur le contrôle interne et les systèmes d'information mis en place dans l'entité afin de pouvoir s'appuyer sur ces derniers dans le cadre de l'audit (NEP 315 et NEP 330) sont insuffisantes ;

I 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) ne sont pas réalisés.

Par ailleurs, le H3C a également relevé des défaillances de même nature que celles identifiées pour l'ensemble des mandats examinés concernant l'audit des comptes consolidés (NEP 600) et les échantillons (NEP 530).

#### Illustration d'une défaillance dans les diligences réalisées sur les informations provenant de l'entité auditée (NEP 500)

##### Les faits

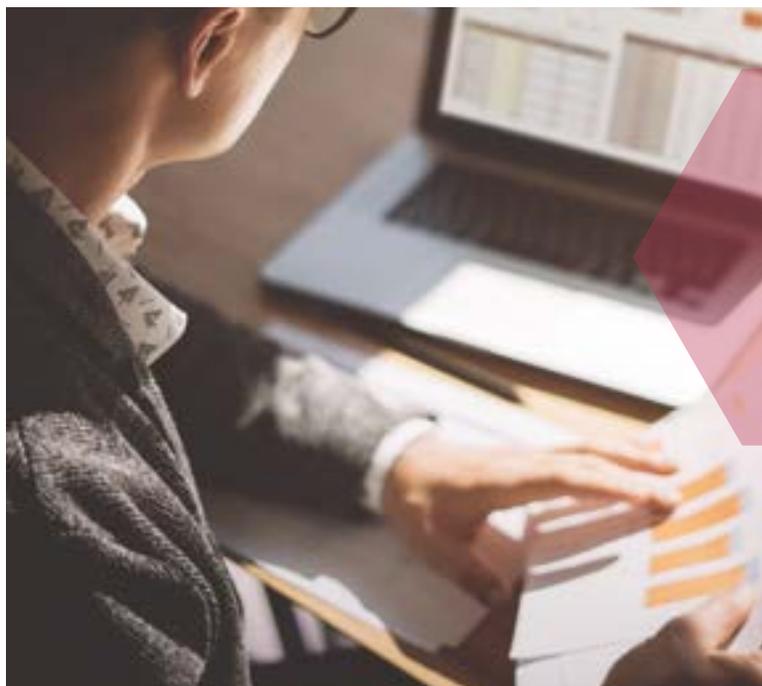
Le commissaire aux comptes certifie les comptes annuels d'un établissement de crédit dont l'actif est essentiellement constitué de prêts bancaires accordés à sa clientèle. Le commissaire aux comptes a déterminé une approche d'audit reposant sur le système d'information et un ensemble de contrôles opérés par l'établissement de crédit, ainsi que sur des tests de substance consistant essentiellement à des rapprochements de la comptabilité avec des extractions et états informatiques produits par l'entité.

##### Examen du H3C

Le Haut Conseil a examiné les tests réalisés par le commissaire aux comptes afin de s'assurer de l'exactitude et de l'exhaustivité de ces états et extractions fournis par l'établissement de crédit et utilisés pour valider les éléments figurant en comptabilité.

##### Conclusion

En l'absence de tests réalisés sur ces informations provenant de l'entité, le caractère probant de ces dernières n'est pas démontré et les tests de substance réalisés par le commissaire aux comptes ne permettent pas de recueillir les éléments probants suffisants et appropriés. L'opinion émise sur les comptes n'est pas étayée.



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

En 2017, 32 mandats d'organismes d'assurance et d'institutions de prévoyance ont été contrôlés. Les conclusions de ces contrôles sont dans l'ensemble moins satisfaisantes que celles observées pour l'ensemble des mandats examinés en 2017.

Pour deux mandats, le H3C a conclu que l'opinion sur les comptes était erronée en raison de l'application de traitements comptables non conformes à la réglementation comptable (portant sur les cotisations, les prestations payées et les provisions techniques) pour des montants significatifs au regard du seuil de signification et affectant des agrégats financiers susceptibles d'influencer le jugement de l'utilisateur des états financiers. Pour 14 mandats, il a conclu que l'opinion sur les comptes n'était pas étayée par les diligences réalisées et a relevé qu'un mandat présentait des insuffisances. Ces mandats sont principalement des mutuelles et des sociétés d'assurance.

Au regard des caractéristiques particulières de ce secteur (environnement à fort volume de transactions très automatisées), le H3C a identifié principalement des défaillances dans :

■ l'adaptation de l'approche d'audit à ce type d'environnement avec un appui nécessaire pour l'audit dans le contrôle interne et les systèmes d'information mis en place dans l'entité (NEP 315 et NEP 330) ;

■ les tests de l'exhaustivité et de l'exactitude des informations provenant de l'entité et notamment des différents états de gestion utilisés dans l'audit des mandats relevant de ce secteur (NEP 500) ;

■ les diligences réalisées afin d'obtenir des éléments probants sur l'exhaustivité et l'exactitude des données provenant des délégataires de gestion fréquents dans ce secteur (NEP 500).

Il a également relevé des défaillances de même nature que celles identifiées pour l'ensemble des mandats dont l'examen a porté sur l'opinion sur les comptes lors des contrôles 2017 à savoir l'exercice collégial du co-commissariat aux comptes (NEP 100) et la validation des données utilisées pour le calcul des estimations comptables (NEP 540).

Enfin, les commissaires aux comptes doivent renforcer le contrôle de l'information financière, utiliser des outils adaptés aux spécificités du secteur et suivre des formations adaptées.

## Illustration d'une défaillance dans les diligences réalisées sur les données provenant de délégataires de gestion (NEP 500)

### Les faits

Le commissaire aux comptes certifie les comptes d'une mutuelle. La gestion de la mutuelle est déléguée pour l'essentiel de son activité à une autre entité. Les transactions afférentes aux prestations et aux charges de sinistres sont gérées par l'entité délégataire et comptabilisées par la mutuelle sur la base de transmission de données par le délégataire. Concernant l'audit des prestations, le commissaire aux comptes a déterminé une approche d'audit reposant sur un ensemble de contrôles opérés par la mutuelle ainsi que sur des tests de substance consistant essentiellement à des rapprochements de la comptabilité avec des extractions et états informatiques produits par l'entité.

### Examen du H3C

Dans ce contexte de délégation de l'activité de la mutuelle et au regard du nombre élevé de transactions automatisées, le Haut conseil a examiné les diligences réalisées par le commissaire aux comptes afin d'apprécier les éléments de contrôle interne, tant au sein de la mutuelle qu'au sein du délégataire de gestion, notamment relatifs aux systèmes d'information (les contrôles généraux informatiques, tels que les changements effectués ou les accès dans le système, les contrôles automatiques mis en place dans les applications utilisées par le délégataire, le traitement des rejets lors de la transmission des données par le délégataire de gestion). Le Haut conseil a ainsi pu constater une absence d'appréciation du contrôle interne et des systèmes d'information du délégataire de gestion ainsi qu'une absence de travaux compensatoires.

### Conclusion

Au regard des spécificités de l'activité de la mutuelle et en l'absence de diligences réalisées sur les éléments de contrôle interne du délégataire de gestion pertinents pour l'audit, l'approche d'audit et les tests réalisés par le commissaire aux comptes ne permettent pas de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les données provenant des délégataires de gestion et les prestations comptabilisées par la mutuelle. L'opinion émise sur les comptes n'est pas étayée.

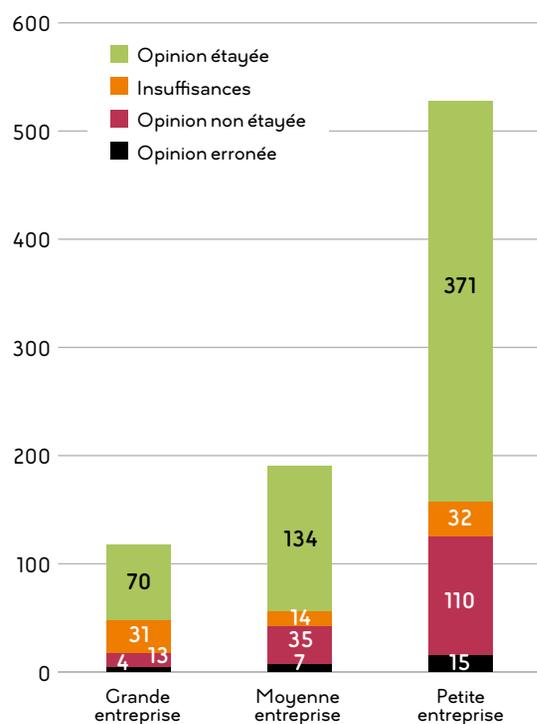
## Les constats effectués sur les mandats « non EIP »

Le H3C ou son délégataire ont examiné 836 mandats non EIP<sup>18</sup> pour lesquels les conclusions suivantes ont été émises :

- opinion sur les comptes étayée par les diligences d'audit : 575 mandats (69 %) ;
- défaillances identifiées dans les diligences d'audit : 158 mandats (19 %) ;
- opinion sur les comptes non étayée ou conclusions sur les cycles examinés non justifiées : 77 mandats (9 %) ;
- opinion sur les comptes erronée : 26 mandats (3 %).

18. Sur les 251 mandats contrôlés directement par les contrôleurs du H3C dans le but d'examiner l'opinion émise sur les comptes (cf. 1.1) 110 étaient des mandats non EIP, auxquels il est ajouté 726 mandats non EIP contrôlés dans le même but (cf.1.2).

## Typologie des 836 mandats non EIP examinés



En 2017, 26 mandats présentent une opinion sur les comptes erronée, principalement en raison de l'absence de comparatif sur les comptes annuels de l'exercice précédent ou de l'application de traitements non conformes à la réglementation comptable pour des montants bien supérieurs au seuil de signification. Pour certains de ces mandats, le caractère incomplet des annexes, voire leur inexistence a conduit à cette conclusion. Pour tous ces mandats, le commissaire aux comptes n'a pas tiré les conséquences dans son opinion de l'absence de conformité à la réglementation comptable des états financiers arrêtés par l'entité.

## Illustration d'une défaillance conduisant à une conclusion d'opinion erronée (NEP 710)

## Les faits

Les comptes annuels certifiés par le commissaire aux comptes ne présentent pas d'informations relatives à l'exercice précédent, ce qui contrevient à l'article L. 123-15 du code de commerce en empêchant leur comparabilité avec les comptes de l'exercice précédent. Le commissaire aux comptes n'en a tiré aucune conséquence dans son opinion sur les comptes annuels.

## Conclusion

L'opinion émise sur les comptes est erronée.

Pour 77 mandats, le H3C a conclu à une opinion sur les comptes non étayée ou à des conclusions sur les cycles examinés non justifiées par les éléments figurant dans les dossiers d'audit examinés. Les défaillances relevées concernent principalement les diligences d'audit des cycles significatifs ou à risque tels que les stocks, les créances clients et la reconnaissance du chiffre d'affaires.

### Illustration d'une défaillance dans les diligences réalisées sur le cycle « Stock » conduisant à une conclusion d'opinion non étayée (NEP 330 et 501)

#### Les faits

Le commissaire aux comptes n'a pas assisté à l'inventaire physique alors que les stocks constituent un poste significatif du bilan et qu'il avait estimé ce poste significatif dans le plan de mission. Par ailleurs, l'état des stocks ne figure pas au dossier d'audit et aucune procédure d'audit alternative n'a été mise en œuvre sur l'existence et la valorisation des stocks. Les conclusions sur ce cycle ne sont pas justifiées par des diligences d'audit suffisantes, sans que l'on puisse conclure que l'information contenue dans les états financiers sur les stocks comporte des erreurs, omissions ou anomalies significatives.

#### Examen du H3C ou de son délégué

Le contrôleur a recherché si des diligences d'audit avaient été mises en œuvre afin de s'assurer, d'une part, de l'existence et de l'exhaustivité des stocks et, d'autre part, de leur correcte valorisation.

#### Conclusion

Au regard de l'importance de ce cycle dans les comptes annuels, l'opinion émise sur les comptes n'est pas étayée.

### Illustration d'une défaillance dans les diligences réalisées sur le cycle « Clients » conduisant à une conclusion d'opinion non étayée (NEP 330 et 505)

#### Les faits

Le poste clients d'une entité représente 50 % du total du bilan. Le commissaire aux comptes a mis en œuvre un contrôle qui a consisté à revoir l'antériorité des créances clients à partir du grand livre. Aucune autre procédure d'audit n'a été réalisée pour lui permettre de collecter les éléments probants lui permettant de conclure sur ce cycle. Il n'a notamment pas eu recours à la technique de demande de confirmation des tiers.

#### Examen du H3C ou de son délégué

Le contrôleur a recherché si des diligences d'audit avaient été mises en œuvre afin de s'assurer notamment de la réalité et de l'exhaustivité des créances clients.

#### Conclusion

Au regard de l'importance de ce cycle dans les comptes annuels et de l'insuffisance des contrôles effectués, l'opinion émise sur les comptes n'est pas étayée.

Pour près d'un quart des 158 mandats pour lesquels le H3C a identifié des défaillances dans les diligences d'audit, les faiblesses relevées concernent également les cycles significatifs ou à risque tels que les stocks, les créances clients et la reconnaissance du chiffre d'affaires ainsi que ceux relatifs aux achats et aux immobilisations incorporelles et financières.

Concernant les mandats pour lesquels l'opinion sur les comptes n'est pas étayée ainsi que ceux présentant des insuffisances, les principales faiblesses identifiées concernent :

■ l'approche d'audit (NEP 315, NEP 330, NEP 300 et NEP 240), pour près de la moitié des mandats examinés, et notamment :

- l'évaluation ou la description du risque d'anomalies significatives dans les comptes et plus précisément au niveau des assertions,
- l'appréciation des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit. Lorsque le commissaire aux comptes choisit de s'appuyer sur le contrôle interne de l'entité auditée, la description de ces éléments n'est pas toujours actualisée et les tests d'efficacité des contrôles conçus et mis en œuvre par celle-ci ne sont pas systématiquement réalisés lors de l'audit,

- l'absence de précisions concernant le lien entre l'évaluation des risques et les travaux réalisés ainsi que les conclusions tirées des diligences mises en œuvre lors de l'audit,

- le caractère incomplet du plan de mission ne décrivant pas les spécificités de l'activité de l'entité, la synthèse des risques d'audit évalués ainsi que les procédures d'audit en réponse aux risques,

- l'absence de justification du risque de fraude dans la comptabilisation des produits ;

■ 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, pour plus de 40 % des mandats examinés. Il est parfois difficile, à partir de la documentation existante, de comprendre les conclusions des diligences mises en œuvre et les conclusions apportées sur les éléments collectés ;

■ la justification des appréciations (NEP 705) : pour plus de 40 % des mandats examinés, les appréciations formulées dans les rapports ne portent pas sur des éléments déterminants pour la compréhension des comptes qui auraient dû faire l'objet d'une justification pour un tiers des cabinets.

S'ajoute, pour un peu plus d'un quart des mandats examinés, un contrôle insuffisant des états financiers.

Les faiblesses identifiées dans l'application de la NEP 100 relative à l'exercice de la mission en co-commissariat aux comptes concernent l'absence de réalisation ou de formalisation de l'examen des travaux réalisés par le co-commissaire aux comptes, la répartition des travaux d'audit entre les commissaires aux comptes non équilibrée ainsi que l'absence de modification régulière de cette répartition, et l'absence de concertation entre les co-commissaires aux comptes.

L'application de la NEP 600 afférente à l'audit des comptes consolidés est défaillante en ce qui concerne l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des filiales et participations, l'appréciation du caractère suffisant et approprié des éléments communiqués par les auditeurs des filiales pour la formulation de l'opinion sur les comptes consolidés.

Pour les mandats pour lesquels la conclusion est étayée, des axes d'amélioration subsistent en ce qui concerne :

■ la justification des appréciations (NEP 705) ;

■ l'approche d'audit suivie (NEP 315, NEP 330 et NEP 240) et plus particulièrement l'appréciation des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit et les diligences relatives à la fraude ;

■ le contrôle des états financiers.

## 2.2. Les conclusions sur le système interne de contrôle qualité des cabinets contrôlés

Le Haut conseil adapte et proportionne l'examen du système interne de contrôle qualité des cabinets, et les résultats qui en découlent, au regard 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 en audit.

Les cabinets ont globalement continué à renforcer leur système de contrôle interne de qualité.

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. 822-28-2 à 4 du code de commerce et article 7 du code de déontologie) et le maintien des connaissances des personnes participant à l'audit de leurs mandats.

Des faiblesses perdurent dans le dispositif de contrôle interne de qualité des cabinets EIP et peuvent avoir des conséquences sur la qualité des audits mis en œuvre. En conséquence :

■ le H3C attend une meilleure application de la procédure de « revue indépendante », notamment en raison des changements induits par la réforme de l'audit depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017<sup>19</sup> ; cette revue, réalisée préalablement à l'émission des opinions d'audit par une personne n'intervenant pas sur les mandats concernés, constitue la principale mesure de sauvegarde mise en place à l'égard des risques que présentent les mandats EIP. Or, l'efficacité de la revue indépendante peut parfois être mise en doute 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 et pour certaines spécificités sectorielles liées à la nature de leurs mandats (mutuelle, établissement de crédit, ...).

19. Les travaux du commissaire aux comptes relatifs à la certification des comptes annuels et consolidés d'une EIP font obligatoirement l'objet d'une revue indépendante avant la signature du rapport de certification.

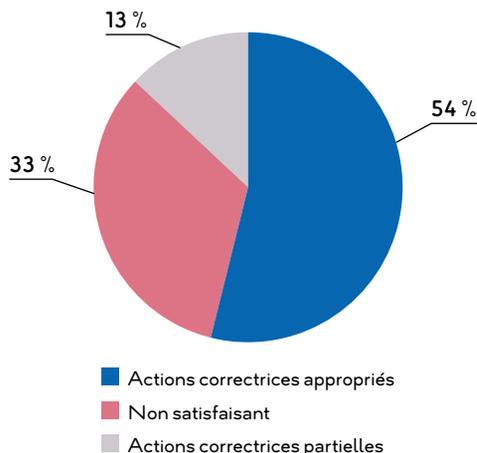
## 2.3. Le suivi des contrôles précédents

Les contrôles ont pour objet de s'assurer du bon exercice du commissariat aux comptes et de faire croître sa qualité. Le H3C porte donc une attention particulière à la mise en œuvre, par les cabinets, d'actions correctrices aux défaillances relevées lors des contrôles précédents.

### Le dispositif de contrôle interne

De manière générale, les cabinets ont apporté des améliorations à leur système interne de contrôle qualité et ont appliqué les recommandations adressées par le H3C à la suite des contrôles précédents. Les améliorations les plus notables concernent l'organisation des cabinets ainsi que les procédures afférentes à l'activité de commissariat aux comptes, notamment le dispositif de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme. Toutefois pour 46 % des cabinets ayant fait l'objet d'un suivi des recommandations qui leur avaient été adressées à l'issue du contrôle précédent concernant leur dispositif de contrôle interne, les actions correctrices apportées sont partielles ou non satisfaisantes. Les faiblesses qui perdurent sont notamment liées à la formation.

#### Suivi des défaillances relevées sur le dispositif de contrôle interne lors des contrôles précédents

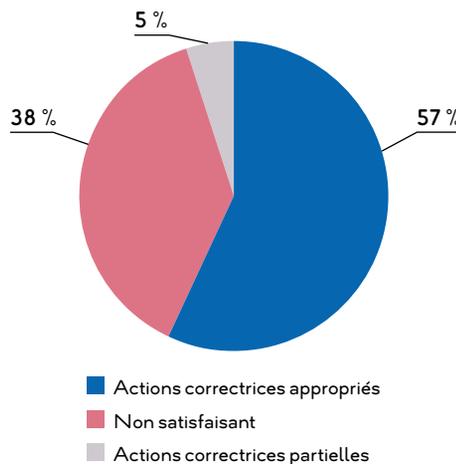


### Les mandats

Pour 57 % 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, la documentation dans les dossiers d'audit des diligences mises en œuvre, et le contrôle de l'information financière.

En revanche, pour 43 % des mandats restants, les actions correctrices apportées sont partielles ou non satisfaisantes. Les défaillances relevées sont notamment liées à l'exercice collégial du co-commissariat aux comptes (NEP 100), à l'appréciation des diligences réalisées sur le contrôle interne et sur le système d'information de l'entité (NEP 315 et 330).

#### Suivi des défaillances relevées sur les mandats examinés lors des contrôles précédents



### 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 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 sur 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.

## 3. Les moyens mis en œuvre

En 2017, la réalisation des opérations de contrôle a mobilisé :

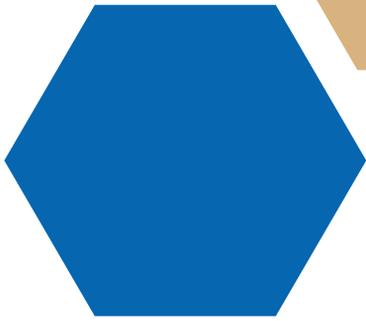
- 16 contrôleurs EIP, salariés du Haut conseil (soit 12,9 ETP) ayant réalisé 18 300 heures de contrôles ;
- 428 contrôleurs non EIP (soit 11,5 ETP), praticiens, ayant réalisé 17 275 heures de contrôles.

Les contrôles des commissaires aux comptes détenant des mandats auprès d'EIP sont réalisés par le H3C grâce à ses contrôleurs salariés.

La réalisation des contrôles de l'activité professionnelle des commissaires aux comptes n'exerçant pas de missions auprès d'EIP (« contrôles non EIP ») a été déléguée, en 2017, par le H3C aux instances professionnelles en application d'une convention homologuée le 25 avril 2017.

Le H3C 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 du collège peut demander soit l'émission de recommandations en cas de défaillances significatives qui nécessiteraient la mise en place d'un plan de remédiation soit 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 2017, la formation statuant sur les cas individuels s'est réunie à 17 reprises, dont deux pour statuer sur des contrôles ayant mis en évidence des défaillances nécessitant soit l'émission de recommandations soit l'ouverture d'une enquête.



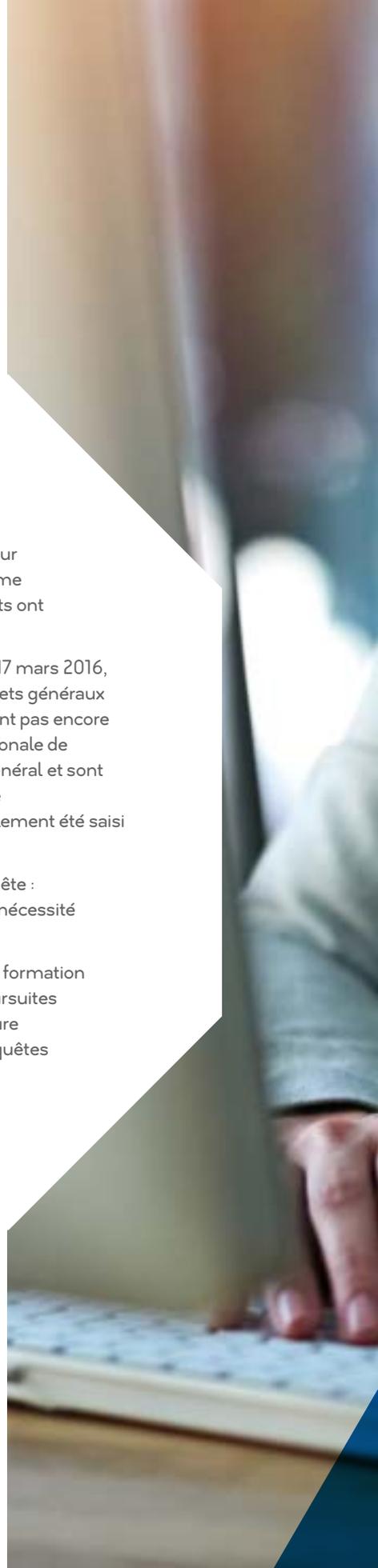
# Les enquêtes

L'année 2017 a été la première année complète au cours de laquelle le rapporteur général du H3C a pu exercer les missions qui lui ont été attribuées par la réforme de l'audit : ouvrir et diriger des enquêtes destinées à établir si des manquements ont pu ou non être commis.

Entre le 17 juin 2016, date d'entrée en vigueur de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016, et le 31 décembre 2017, le rapporteur général du Haut conseil a reçu des parquets généraux des cours d'appel 128 procédures disciplinaires en cours d'examen, mais n'ayant pas encore fait l'objet à la date du 17 juin 2016 d'une citation directe devant la chambre régionale de discipline. Ces dossiers relèvent désormais de la compétence du rapporteur général et sont soumis à la nouvelle procédure d'enquête et de sanction issue de l'ordonnance du 17 mars 2016. Au cours de cette même période, le rapporteur général a également été saisi directement de 86 dossiers, conformément à la nouvelle procédure.

L'année 2017 a été l'occasion de mettre en œuvre la nouvelle procédure d'enquête : les premiers actes d'investigation ont débuté en mars 2017. Trois enquêtes ont nécessité des ressources importantes.

22 rapports d'enquête ont été signés par le rapporteur général et présentés à la formation statuant sur les cas individuels du Haut conseil qui a décidé d'engager des poursuites disciplinaires dans 50 % des cas. Ces chiffres témoignent du fait que la procédure d'enquête se distingue bien de la procédure de sanction. En effet, toutes les enquêtes ouvertes par le rapporteur général du H3C n'aboutissent pas nécessairement à l'ouverture d'une procédure de sanction administrative.





# ENTRETIEN AVEC

## Thierry Ramonatxo, rapporteur général du H3C



### Un peu plus d'an après la création de votre service au sein du H3C, quel premier retour d'expérience pouvez-vous dresser ?

Sur le plan quantitatif et qualitatif, le bilan est plutôt satisfaisant s'il est rapporté au niveau de notre effectif qui n'a pas vraiment progressé en 2017, de la mise en œuvre seulement début mars 2017 des premiers actes d'investigations, et enfin du nombre croissant de dossiers dont nous avons été saisis.

Sur ce dernier point, nous connaissons une situation assez atypique pour un service nouveau, celui d'avoir débuté notre activité avec un stock de dossiers qui représente aujourd'hui encore plus de 59 % du nombre total des enquêtes en cours. Ces dossiers proviennent essentiellement d'anciens contrôles périodiques considérés comme défaillants et pour lesquels aucune véritable investigation n'avait pu être

menée par les parquets généraux compte tenu de l'entrée en vigueur imminente de la réforme transposant en droit interne la réglementation européenne.

Malgré ce constat, nous avons pu procéder et finaliser en 2017 plusieurs enquêtes, en partie grâce à la collaboration de plusieurs commissaires aux comptes en exercice, inscrits sur une liste spéciale, et qui ont été habilités ponctuellement en qualité d'enquêteurs pour procéder à des actes d'enquête. Je me dois ici de saluer leur engagement personnel et professionnel au profit du régulateur, témoignage également de leur profond attachement à la mission d'intérêt général du commissaire aux comptes.

Ils ont su parfaitement remplir cette mission, totalement nouvelle et bénévole, aux côtés des enquêteurs du service et continuent à le faire au profit du service du rapporteur général avec un remarquable professionnalisme et une très grande disponibilité.

Notre situation reste cependant très contrastée et préoccupante malgré les efforts s'agissant de la quantité de dossiers à traiter.

Il nous faudra recruter davantage dans le futur en sachant également se montrer plus sélectif dans le choix des priorités afin de pouvoir faire face au nombre croissant de dossiers et aux attentes suscitées par la réforme de la procédure disciplinaire.

### Pouvez-vous nous en dire plus sur le profil des enquêteurs ?

Fort de l'expérience acquise il y a déjà quelques années au sein de l'autorité de régulation des marchés financiers et de mon parcours de magistrat dans différents environnements juridictionnels ou pas, j'ai pris le parti de recruter à la fois des juristes venant de l'entreprise, de cabinets d'avocats ou

passés par des institutions financières, et des auditeurs, issus de cabinets de commissariat aux comptes pour conduire en interne une « revue croisée », toujours en binôme, de chacun des dossiers du service. Le mélange des cultures, des expériences et des savoirs me paraît constituer l'assurance raisonnable de pouvoir balayer à la fois tous les aspects juridiques, comptables et financiers d'un dossier, d'en valider l'approche, d'en sécuriser le traitement et de pouvoir présenter à l'issue de nos investigations un constat objectif et argumenté devant la formation statuant sur les cas individuels du collègue du H3C, seule décisionnaire en matière d'engagement de poursuites disciplinaires.

#### Quelles sont les principales caractéristiques de votre service ?

Du fait de sa jeunesse, il est assez difficile de citer des points caractéristiques du service.

Pour autant, certains points peuvent être relevés comme étant l'esquisse de l'originalité de ce service :

Tout d'abord, à la fois, la recherche et l'obtention d'un subtil dosage entre la jeunesse et l'expérience tirée de la séniorité de certains membres de l'équipe, qui se traduit par une ambiance générale que je trouve personnellement très stimulante, car propice à de nombreux échanges sur un mode très collaboratif.

La pédagogie au quotidien qu'il faut aussi savoir déployer dans la mise en œuvre des techniques d'enquêtes vis-à-vis de nos interlocuteurs.

La capacité du service à disposer d'une véritable expertise en matière de technique d'audit et de connaissances des normes d'audit et comptables

L'ouverture du service vers les partenaires extérieurs au H3C, qui induit un dialogue permanent et des échanges fructueux dans la transparence avec les professionnels de l'audit, l'autorité judiciaire, les institutions financières, et tous les autres.

Ces échanges prennent également la forme d'une action d'information désormais annuelle s'agissant plus particulièrement de l'institution judiciaire dans le cadre de la formation mise en place par l'École nationale de la magistrature à l'attention des chefs de cour d'appel.

#### S'agissant d'une nouvelle mission initiée à l'origine par l'Europe, avez-vous eu l'occasion d'échanger avec vos homologues européens ?

La réforme européenne a obligé chaque État membre à harmoniser son système de régulation de l'audit et à ce titre à créer chez la plupart des régulateurs un service d'investigations d'un nouveau genre qui a pris place aux côtés des services plus traditionnels d'inspection ou de contrôles.

Dans un monde dont l'économie est globalisée avec des entreprises dont l'environnement ne cesse de s'internationaliser, il est très vite apparu comme prioritaire d'initier des relations avec mes homologues tant au niveau européen qu'international.

Des instances sont déjà existantes comme le *Committee of European Auditing Oversight Bodies (CEAOB)* ou l'*International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR)* et offrent un cadre normalisé facilitant les échanges sur ces nouvelles missions au sein de sous-groupes spécialement consacrés aux enquêtes.

Nous y avons pris naturellement notre place en tant que service d'investigations dans l'optique de contribuer significativement à leurs travaux.

Cette participation aux instances internationales n'est évidemment pas exclusive de relations bilatérales avec un homologue dans le cadre de la coopération opérationnelle en lien avec des enquêtes en cours. Les deux activités sont parfaitement complémentaires.

# 1. Nombre, origine et nature des dossiers reçus par le rapporteur général du H3C

Entre le 17 juin 2016, date d'entrée en vigueur de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 et le 31 décembre 2017, le rapporteur général du Haut conseil a été destinataire de 214 dossiers qui peuvent être regroupés de la façon présentée ci-contre.

Plus de la moitié des dossiers en cours au 31 décembre 2017 est constituée des dossiers procédures disciplinaires en cours d'examen, mais n'ayant pas encore fait l'objet à la date du 17 juin 2016 d'une citation directe devant la chambre régionale de discipline.

En 2017, l'un des objectifs du service du rapporteur général a été d'identifier, parmi ce stock de dossiers, ceux qui nécessitaient un traitement rapide dans le cadre de la nouvelle procédure d'enquête et de sanction issue de la réforme de l'audit.

Les dossiers reçus diffèrent par leur origine et par la nature des faits reprochés au commissaire aux comptes dans le dossier de saisine. Ils peuvent être regroupés de la façon suivante, étant précisé que sept dossiers relèvent de deux catégories à la fois :

Dossiers reçus entre le 17 juin 2016 et le 31 décembre 2017	
Saisine ante réforme de l'audit : dossiers transmis par les parquets généraux au rapporteur général	128
Saisine post-réforme de l'audit : saisine directe du rapporteur général	86
<b>TOTAL</b>	<b>214</b>

Origine	Saisines ante réforme transmises par les procureurs généraux	Saisines post-réforme	Total
<b>Suites de contrôles<sup>20</sup></b>			
CRCC et/ou secrétaire général du H3C	94	4	98
Directeur général du H3C	0	1	1
Président du H3C	0	2	2
<b>SOUS-TOTAL</b>	<b>94</b>	<b>7</b>	<b>101</b>
<b>Formation professionnelle / Absence de réponse à la CRCC / Divers</b>			
CRCC et/ou secrétaire général du H3C	12	26	38
<b>Plaintes</b>			
CNCC	0	2	2
Cour des comptes	1	2	3
CRCC et/ou secrétaire général du H3C	10	7	17
Président du H3C	0	13	13
Parquets généraux	0	8	8
Tiers (personne morale et physique)	11	28	39
<b>SOUS-TOTAL</b>	<b>22</b>	<b>60</b>	<b>82</b>
<b>TOTAL</b>	<b>128</b>	<b>93</b>	<b>221<sup>21</sup></b>

20. La population inscrite au 31 décembre 2017 s'élève à 18 921 commissaires aux comptes personnes physiques et morales.

21. 7 dossiers relèvent de 2 catégories ce qui explique la différence entre les 214 dossiers reçus au 31 décembre 2017 et les 221 dossiers présentés dans le tableau.

Près de la moitié des dossiers en cours (101) concernent des suites de contrôles d'activité de commissaires aux comptes. Pour la plupart, ces dossiers ont été transmis par les parquets généraux qui en avaient été saisis par les CRCC et/ou par le Secrétaire général du Haut conseil avant l'entrée en vigueur de la réforme de l'audit.

17% des dossiers reçus par le rapporteur général (38) trouvent leur origine dans l'absence de déclarations d'activité ou de formation professionnelle ou bien dans un défaut de réponse du commissaire aux comptes aux diverses sollicitations de sa CRCC concernant notamment le questionnaire d'informations préalables à la mise en œuvre d'un contrôle qualité, la mise en place du plan de remédiation à la suite d'un contrôle qualité, et le paiement des cotisations professionnelles.

La catégorie des plaintes qui regroupe l'ensemble des dénonciations d'agissements des commissaires aux comptes qui ne relèveraient pas des deux premières catégories, représente 37% des dossiers du service du rapporteur général du H3C (82) en stock au 31 décembre 2017. Pour 73% d'entre elles, ces plaintes ont été initiées après la réforme de l'audit (60), par une saisine directe du rapporteur général. Elles représentent 64% des saisines post-réforme toutes catégories confondues.

## 2. Actes d'investigation

L'année 2017 a été occupée à la mise en place de la nouvelle procédure d'enquête et de sanction prévue par l'ordonnance du 17 mars 2016. Elle a été l'occasion de mettre en œuvre pour la première fois les différents pouvoirs attribués par le législateur aux enquêteurs du Haut conseil et d'en déterminer les modalités pratiques d'exercice.

Les premiers actes d'investigation ont débuté en mars 2017. Le service du rapporteur général a usé de son pouvoir d'accéder aux locaux professionnels de commissaires aux comptes à onze reprises et a procédé à 33 auditions. Trois enquêtes ont nécessité un engagement très important des enquêteurs du service du rapporteur général.

Une grande partie des actes d'investigation a pu être menée en 2017, mais aucun de ces trois dossiers n'a

pu aboutir, à ce stade, à l'émission d'un rapport d'enquête par le rapporteur général.

Une attention particulière a également été portée aux dossiers relatifs aux commissaires aux comptes qui n'avaient pas répondu à leur CRCC qui organisait le contrôle périodique de leur activité au cours de l'année 2017.

Les enquêtes ont offert l'occasion pour certains de ces professionnels de renouer un contact qui avait été rompu avec la compagnie régionale et de mieux comprendre les raisons d'un tel silence. Ainsi, les enquêteurs du service du rapporteur général à l'occasion des auditions ont pu parfois identifier de grandes difficultés professionnelles et/ou personnelles auxquelles les commissaires aux comptes étaient confrontés.

Le rapporteur général du Haut conseil a signé 22 rapports d'enquête en 2017, dont :

- deux dossiers relatifs à des plaintes reçues directement par le rapporteur général : la première émanait d'un actionnaire minoritaire d'une société, la seconde était une saisine d'un parquet général ;

- neuf dossiers relatifs à des suites de contrôles qui avaient entraîné la saisine par quatre CRCC différentes, parfois de manière concomitante avec le H3C, de l'organe disciplinaire avant l'entrée en vigueur de la réforme et qui avaient été transmis au rapporteur général du Haut conseil ;

- onze dossiers relatifs à des saisines directes du rapporteur général par cinq CRCC du fait de l'absence de réponse des commissaires aux comptes à leurs sollicitations pour organiser le contrôle périodique de leur activité prévu en 2017.

### 3. Coopération internationale

En 2017, le rapporteur général a saisi son homologue américain du PCAOB d'une demande de coopération dans le cadre d'une enquête.

Dans le même temps, le rapporteur général a été saisi d'une demande de coopération émanant du PCAOB.

Ces demandes de coopération ont été l'occasion d'appliquer pour la première fois les nouvelles dispositions du code de commerce relatives à la coopération internationale en matière d'enquête, ainsi que celles du protocole d'accord signé le 13 décembre 2016 entre le H3C et le PCAOB pour organiser notamment la coopération internationale dans le cadre des enquêtes et des contrôles.



### 4. Issue des enquêtes terminées en 2017

À l'issue de l'enquête, l'ensemble des investigations et des analyses est consigné dans un rapport d'enquête signé par le rapporteur général. Il est adressé à la formation statuant sur les cas individuels du Haut conseil en vue de statuer sur l'engagement ou non d'une procédure de sanction.

En 2017, les 22 rapports d'enquête présentés par le rapporteur général à la formation statuant sur les cas individuels du Haut conseil ont été examinés au cours de six séances. Cette formation a décidé de classer 11 dossiers et d'ouvrir des procédures de sanction dans les 11 autres.

Parmi les dossiers pour lesquels des poursuites ont été engagées figurent :

- les deux dossiers relatifs à des plaintes évoqués ci-avant,
- sept des neuf dossiers relatifs aux suites des contrôles,
- deux des onze dossiers relatifs à l'absence de réponse des commissaires aux comptes aux sollicitations de leurs CRCC pour organiser le contrôle périodique de leur activité en 2017.



## La procédure d'enquête

Le rapporteur général a le pouvoir d'ouvrir et de mener les enquêtes. Son service est chargé des investigations et de la rédaction du rapport d'enquête qui est soumis, à l'issue de celle-ci, à la formation du collège statuant sur les cas individuels. Après examen du rapport, cette formation décide de l'ouverture ou non d'une procédure de sanction matérialisée par l'envoi d'une notification de griefs.

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

### OUVERTURE DE L'ENQUÊTE

Le rapporteur général est saisi de tout fait susceptible de justifier l'engagement d'une procédure de sanction par des régulateurs et des juridictions du secteur financier, l'autorité judiciaire, des organisations professionnelles et des homologues étrangers. Il peut aussi se saisir des signalements de tiers dont il est destinataire. Il ouvre une enquête et établit un ordre de mission pour les enquêteurs qui ont vocation à effectuer des actes d'enquête.

### LES INVESTIGATIONS

Les enquêteurs disposent d'un pouvoir général de communication pour obtenir les documents utiles à l'enquête, d'un droit d'accès libre aux locaux professionnels et d'un large pouvoir d'audition.

### RÉDACTION DU RAPPORT D'ENQUÊTE

À l'issue de l'enquête, l'ensemble des investigations et des analyses est consigné dans un rapport d'enquête signé par le rapporteur général. Il est adressé à la formation statuant sur les cas individuels du Haut conseil en vue de statuer sur l'engagement ou non d'une procédure de sanction.

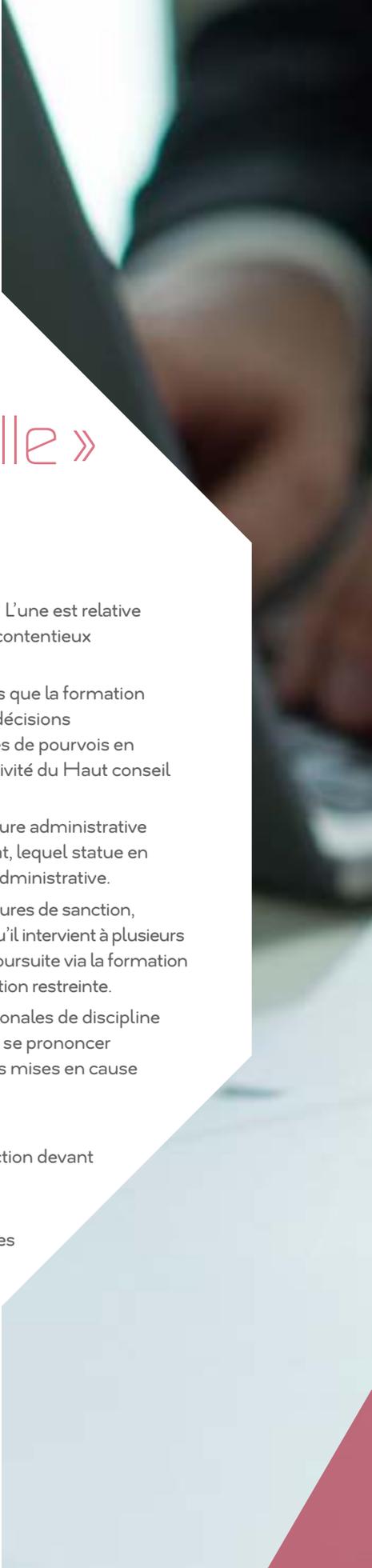
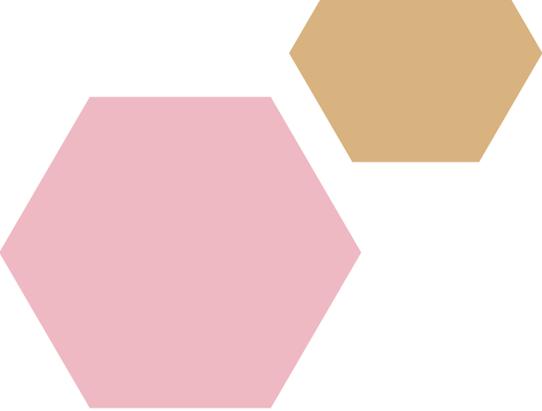
### DÉCISION DU COLLÈGE DU H3C

Sur la base du rapport d'enquête, la formation statuant sur les cas individuels du Haut conseil décide alors, en tant qu'autorité de poursuite, si les faits justifient l'ouverture d'une procédure de sanction.

**Notification de griefs = ouverture  
d'une procédure de sanction**

**Absence de poursuites  
= fin de la procédure**

Dans le cadre de la procédure de sanction, le rôle du rapporteur général évolue : il devient le représentant du collège dans sa formation statuant sur les cas individuels, dite « poursuivante » et présente devant la formation de jugement désignée (formation restreinte du H3C ou commission régionale de discipline) les conclusions de son rapport final élaboré à l'issue de la phase contradictoire.



# L'activité « juridictionnelle » du Haut conseil

L'intitulé « activité juridictionnelle » regroupe en réalité 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.

Or, si cette dernière constitue effectivement une activité juridictionnelle, dès lors que la formation restreinte du Haut conseil statue dans le cadre de ce contentieux en appel des décisions des commissions régionales de discipline, et que ses décisions sont susceptibles de pourvois en cassation devant la Cour de cassation, tel n'est pas juridiquement le cas de l'activité du Haut conseil lorsqu'il suit les procédures de sanction et juge de leur bien-fondé.

En effet, dans cette hypothèse, la formation restreinte rend des décisions de nature administrative qui peuvent faire 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.

Néanmoins, l'activité du Haut conseil relative au suivi et au jugement des procédures de sanction, si elle n'est pas véritablement « juridictionnelle », s'y apparente grandement, puisqu'il intervient à plusieurs étapes de la procédure de sanction administrative, à la fois en tant qu'organe de poursuite via la formation statuant sur les cas individuels, et en tant que formation de jugement via la formation restreinte.

Il est également présent, via le rapporteur général, devant les commissions régionales de discipline comme devant la formation restreinte, ces mêmes formations étant appelées à se prononcer sur le bien-fondé des manquements constatés, leur imputabilité aux personnes mises en cause et sur les sanctions administratives qui peuvent en découler.

Au cours de l'année 2017 :

- la formation statuant sur les cas individuels a renvoyé quatre dossiers de sanction devant des formations de jugement ;
- le rapporteur général a été présent devant les commissions régionales de discipline pour soutenir les griefs dans sept dossiers de poursuites engagées par des magistrats du Parquet général chargés de l'action disciplinaire avant l'entrée en vigueur de la réforme de l'audit ;
- la formation restreinte s'est réunie le 21 décembre 2017 pour la première fois pour se prononcer sur un dossier de sanction administrative initié postérieurement à la réforme de l'audit,
- elle s'est par ailleurs prononcée à sept reprises en 2017 en matière de contentieux des honoraires.



## 1. L'activité de la formation statuant sur les cas individuels et la procédure de sanction administrative

Lors des six séances consacrées en 2017 à l'examen de 22 rapports d'enquête du rapporteur général, le collège, dans sa formation statuant sur les cas individuels, a décidé d'ouvrir une procédure de sanction dans 50 % des cas, et a arrêté les griefs qui ont été notifiés à 13 mis en cause. Il est précisé que deux dossiers d'enquête ont donné lieu à la mise en cause de deux personnes.

À l'expiration du délai imparti aux mis en cause pour déposer des observations en réponse aux notifications de griefs qui leur avaient été adressées, le rapporteur général a rédigé un rapport final pour chacune des procédures de sanction qui arrivaient à son terme, et a ainsi pu transmettre en 2017 quatre rapports finaux à la formation statuant sur les cas individuels du collège.

Il s'agissait de quatre dossiers portant sur des contrôles périodiques insatisfaisants des commissaires aux comptes mis en cause. Pour l'un d'entre eux, une incompatibilité générale d'exercice de la profession de commissaire aux comptes était également relevée.

Après avoir réexaminé ces quatre dossiers à la lumière du rapport final du rapporteur général, la formation statuant sur les cas individuels a décidé de maintenir les griefs initialement notifiés. Elle a renvoyé ces affaires pour jugement devant les commissions régionales de discipline de chacun des commissaires aux comptes – Paris, Versailles et Lyon – à l'exception de celui qui était également poursuivi pour s'être trouvé dans une situation d'incompatibilité générale, qui a été renvoyé devant la formation restreinte du Haut conseil.

## 2. L'activité du service du rapporteur général devant les commissions régionales de discipline

Parmi les dossiers transmis au rapporteur général par les parquets généraux après l'entrée en vigueur de la réforme de l'audit figuraient dix dossiers disciplinaires qui avaient déjà fait l'objet d'une citation directe devant une chambre régionale de discipline des commissaires aux comptes, sans que l'audience ait pu se tenir avant l'entrée en vigueur de l'ordonnance du 17 mars 2016.

Pour l'un de ces dossiers, le magistrat en charge du ministère public devant la chambre régionale de discipline avait expressément abandonné les poursuites avant le 17 juin 2016, de sorte qu'aucune audience ne s'est tenue devant la commission régionale de discipline, le dossier ayant été transmis par erreur au rapporteur général.

Pour les autres dossiers, le rapporteur général s'est substitué au représentant du parquet général à l'audience devant la nouvelle commission régionale de discipline, après avoir déposé des observations écrites. Lors de l'audience, il a exposé oralement ses conclusions sur l'affaire tout en proposant une sanction.

En 2017, sept des neuf dossiers en cours ont fait l'objet d'une décision de sanction, qui a été publiée sur le site internet du Haut conseil. Aucune de ces décisions n'ayant fait l'objet d'un recours, elles sont toutes devenues définitives.

Tous les dossiers qui ont fait l'objet d'une décision de sanction administrative en 2017 portent sur des affaires initiées sous l'empire de l'ancienne législation. Les manquements notifiés par le magistrat du Parquet général alors compétent 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 2017 ne puissent faire l'objet des nouvelles sanctions pécuniaires. Chacune des décisions est publiée sur le site internet du Haut conseil : [http://h3c.org/discipline\\_decisions\\_CRD.htm](http://h3c.org/discipline_decisions_CRD.htm)

## 2.1. Présentation des décisions de la commission régionale de discipline de Versailles

Par décision du 24 janvier 2017, la commission régionale de discipline de Versailles a prononcé à l'encontre d'un commissaire aux comptes un blâme pour avoir commis des manquements professionnels constatés à l'issue d'un deuxième contrôle périodique insatisfaisant.

Elle a retenu l'ensemble des griefs notifiés, dont la matérialité avait été reconnue par le mis en cause, et qui portaient sur la violation de nombreuses normes d'exercice professionnel (NEP) faisant apparaître des carences importantes de diligences dans le cadre de l'exercice de ses mandats, des manquements aux obligations de formation professionnelle, aux obligations de contrôle interne et de dotation d'outils internes au sein du cabinet, ainsi qu'un défaut de déclarations d'activité.

Pour déterminer la sanction, la commission a souligné l'importance de la formation professionnelle du commissaire aux comptes pour maintenir ses connaissances, ainsi que l'importance du formalisme attendu pour s'assurer de son indépendance et permettre un contrôle des missions réalisées. Elle a aussi relevé qu'en l'état le mis en cause ne détenait plus aucun mandat, qu'il justifiait s'être inscrit à des actions de formation alors qu'il n'exerçait plus dans l'immédiat de missions de commissariat aux comptes et qu'il n'avait pas fait l'objet de sanction par le passé.

Par une autre décision du 24 janvier 2017, la commission régionale de discipline de Versailles a écarté le grief notifié à un commissaire aux comptes en raison de l'émission d'une attestation conforme aux dispositions de l'article 202 du code de procédure civile dans le cadre d'un contentieux, fondé sur la violation de l'article 10 14° du code de déontologie, et l'a mis hors de cause.



Pour considérer qu'aucun manquement aux situations interdites par l'article 10 14° du code de déontologie n'était établi en l'espèce, la commission a relevé que :

■ à la date de la rédaction de l'attestation en justice, il n'était plus commissaire aux comptes de la société dont il avait auparavant certifié les comptes ;

■ l'attestation établie n'avait pas été rédigée à la demande de la société dont il avait certifié les comptes, qui n'était pas partie à la procédure contentieuse, mais au bénéfice du cessionnaire de la société, dans le litige qui l'opposait à son acquéreur ;

■ une attestation émise conformément à l'article 202 du code de procédure civile ne peut être assimilée à une expertise dans un contentieux dans lequel la personne serait impliquée, au sens des dispositions de l'article 10 14° du code de déontologie, ces deux types d'actes remplissant des objectifs distincts ;

■ l'avis émis le 9 juin 2011 par le Haut conseil, relatif à la production d'attestations en justice par les commissaires aux comptes, dont il était fait état dans la plainte, n'était pas applicable aux faits reprochés au mis en cause, qui lui sont antérieurs.

La commission a également relevé qu'il n'apparaissait pas de la citation qu'une violation du secret professionnel ait été reprochée à l'intéressé.

## 2.2. Présentation des décisions de la commission régionale de discipline de Paris

Par décision du 12 juin 2017, la commission régionale de discipline de Paris a prononcé la radiation disciplinaire de la liste des commissaires aux comptes d'un commissaire aux comptes pour n'avoir pas coopéré avec la CRCC de Paris pour l'organisation du contrôle périodique de son activité.

Elle a retenu le grief fondé sur les articles L. 821-7 et R. 821-24 anciens du code de commerce en prenant en compte l'absence de coopération du mis en cause avec la CRCC de Paris pour organiser le contrôle de son activité en 2014, et son défaut de réponse aux diverses démarches/sollicitations de la CRCC de Paris pour organiser ce contrôle.

Sur ce point, la commission a souligné le fait que le commissaire aux comptes n'avait pas retourné le questionnaire d'information préalable dûment

complété, n'avait pas répondu aux différents courriers qui lui avaient été adressés, n'avait pas pris le soin de faire connaître à la CRCC sa nouvelle adresse et avait de ce fait empêché la compagnie régionale des commissaires aux comptes d'effectuer l'examen de son activité.

Pour déterminer la sanction, la commission a pris en compte la gravité du manquement et son incompatibilité avec l'exercice de la profession, mais aussi avec son maintien au sein de la profession.

Par une autre décision du 12 juin 2017, la commission régionale de discipline de Paris a prononcé à l'encontre d'un commissaire aux comptes une interdiction temporaire d'exercer des missions de commissariat aux comptes pour une durée de 18 mois avec sursis, pour avoir commis des manquements professionnels constatés à l'issue de contrôles périodiques insatisfaisants.

Elle a retenu les griefs suivants :

■ la non-révélation de faits délictueux à la suite de l'absence de nomination d'un commissaire aux comptes sur les exercices antérieurs à sa mission, en violation des articles L. 823-12 et L. 820-4 du code de commerce ;

■ le non-respect par le commissaire aux comptes des NEP, qui constitue un manquement à l'article 14 du code de déontologie ;

■ le non-respect du volume de formation professionnelle homologuée, en violation des articles A. 822-28-2 et A. 822-28-4 du code de commerce, en soulignant que les formations suivies étaient celles nécessaires à l'exercice de la profession d'expert-comptable et non de commissaire aux comptes et qu'il n'était donc pas possible qu'elles soient homologuées à ce titre ;

■ l'absence de manuel de procédures internes, en violation de l'article 15 d) du code de déontologie.

Pour déterminer la sanction, la commission a pris en compte le non-respect des NEP, peu compatible avec l'exercice de la profession, la gravité des manquements, mais aussi les nombreuses améliorations apportées par le mis en cause.

Par décision du 11 septembre 2017, la commission régionale de discipline de Paris a prononcé une dispense de sanction disciplinaire d'un commissaire aux comptes, après avoir écarté à la demande du rapporteur général une grande partie des griefs de la citation et avoir constaté de nombreuses améliorations sur les manquements résiduels, qui ont permis de régulariser la quasi-intégralité des défaillances relevées à l'issue des contrôles périodiques insatisfaisants.

Dans ce dossier, une fois les principaux griefs n'entrant plus dans le champ de la citation écartés, ne subsistaient que des manquements résiduels sans gravité, qui avaient depuis fait l'objet de correctifs par le mis en cause. Le rapporteur général du H3C, auquel les textes ne donnent pas le pouvoir d'abandonner les poursuites, avait sollicité le prononcé d'une dispense de sanction ou d'un avertissement.

Cette situation devrait rester exceptionnelle puisque la formation statuant sur les cas individuels du Haut conseil a désormais possibilité d'abandonner tout ou partie des griefs notifiés lors de l'examen du rapport final du rapporteur général du Haut conseil, de sorte que seuls les manquements qui ont

vocation à faire l'objet d'une sanction seront soumis à la formation de jugement.

Par décision du 11 décembre 2017, la commission régionale de discipline de Paris a prononcé à l'encontre d'un commissaire aux comptes une interdiction temporaire d'exercer des missions de commissariat aux comptes pour une durée de 18 mois avec sursis, pour avoir commis des manquements professionnels constatés à l'issue de contrôles périodiques insatisfaisants de la CRCC de Paris.

Sur les manquements, dont le mis en cause reconnaissait la matérialité, la commission a retenu notamment :

■ les insuffisances des diligences mises en œuvre et de la documentation : le rapport de contrôle de 2012 constatait une absence de planification de l'audit, en violation de la NEP 300 § 1, une quasi inexistante analyse du risque d'anomalie significative, une absence de fixation de seuil de signification en violation de la NEP 320, et une absence de réelle approche par les risques et de revue du contrôle interne de l'entité contrôlée, contrairement aux dispositions des NEP 315 et 330 ;



Il l'absence de formalisation des procédures et des outils mis en place en violation de l'article 15 d) du code de déontologie, l'absence de lettre de mission en violation de la NEP 210, le non-respect des obligations de formation professionnelle en violation de l'article A. 822-28-2 du code de commerce, l'absence d'établissement des déclarations d'activités et de mandats en violation de l'article R. 823-10 du même code, l'absence de dépôt de demande de dérogation au barème d'heures en violation de l'article R. 823-14 alinéa 1 du même code.

Pour déterminer la sanction adaptée aux griefs notifiés et au comportement du mis en cause, qui a admis avoir pris conscience tardivement de la différence d'approche entre la profession de commissaire aux comptes et celle d'expert-comptable, la commission a pris en compte le non-respect des NEP, peu compatible avec l'exercice de la profession, la gravité des manquements en soulignant les risques consécutifs à l'absence de formalisme, notamment

pour les tiers et les partenaires qui se fient aux états financiers certifiés par le commissaire aux comptes, mais aussi les nombreuses améliorations apportées par le mis en cause.

Par une autre décision du 11 décembre 2017, la commission régionale de Paris a prononcé un avertissement à l'encontre d'un commissaire aux comptes pour avoir commis un manquement relatif aux obligations de formation professionnelle.

Dans cette affaire, après avoir relevé à la demande du rapporteur général que la citation délivrée au mis en cause visait seulement une période située « courant 2012 », la commission n'a retenu qu'un seul des quatre griefs notifiés par le magistrat du Parquet général relatif aux obligations de formation professionnelle.

### 3. L'activité de la formation restreinte du Haut conseil

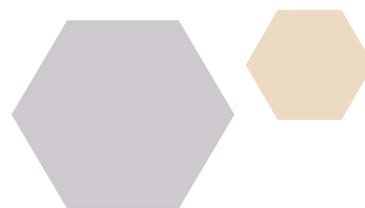
## Jean-Pierre Zanoto, président de la formation restreinte du Haut conseil



Le dispositif de sanction mis en place par l'ordonnance du 17 mars 2016 portant réforme de l'audit a été décrit dans le rapport d'activité de l'année dernière. Nous rappellerons seulement que, désormais, le pouvoir de sanction appartient, au sein du Haut conseil, à une formation composée de cinq membres du collège, appelée la formation restreinte.

Celle-ci est compétente non seulement en matière de sanction, mais également pour juger les contestations d'honoraires qui peuvent surgir entre le commissaire aux comptes et l'entité contrôlée.

Cette double compétence existait avant la réforme, mais le Haut conseil intervenait dans les deux cas en appel des décisions rendues par les chambres régionales de discipline, et ses propres décisions pouvaient faire l'objet d'un pourvoi en cassation soit



devant le Conseil d'État lorsqu'il statuait en matière disciplinaire, soit devant la Cour de cassation lorsqu'il statuait en matière de contestation d'honoraires.

Depuis l'entrée en vigueur de l'ordonnance du 17 mars 2016, le mode d'intervention de la formation restreinte est très différent selon le domaine dans lequel il se produit. Lorsqu'elle se prononce en matière de sanction, la formation restreinte rend des décisions administratives qui peuvent faire 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, tandis qu'en matière de contestation d'honoraires, les décisions de la formation restreinte, rendues en appel, peuvent faire l'objet, comme auparavant, d'un pourvoi en cassation devant la Cour de cassation.

Il en résulte une différence de nature selon le domaine dans lequel la formation restreinte intervient. En matière de sanction, elle ne peut plus être considérée comme une juridiction au regard du droit interne, alors qu'elle conserve cette caractéristique en matière de contestation d'honoraires<sup>22</sup>.

La formation restreinte a donc aujourd'hui une nature hybride.

\*\*\*

Au cours de l'année 2017, la formation restreinte a connu une seule procédure disciplinaire, dont il sera rendu compte dans le rapport d'activité de l'année prochaine, les faits ayant été examinés courant décembre 2017, mais la décision étant intervenue en janvier 2018.

L'essentiel de son activité s'est donc déroulé en matière de contestation d'honoraires. Sept décisions ont été rendues dans ce domaine contre trois au cours de l'année 2016. En outre, un dossier intéressant un des quatre grands cabinets d'audit a fait l'objet d'un renvoi à la demande des parties qui ne s'estimaient pas en état de plaider.

Le constat qui s'impose est, à nouveau, celui d'un bilan d'activité très modeste.

\*\*\*

La totalité des décisions rendues par la formation restreinte au cours de l'année écoulée ayant concerné des litiges en matière d'honoraires, arrêtons-nous un instant sur ce type de contentieux très particulier et mal connu.

L'article L. 821-1 du code de commerce donne compétence au Haut conseil pour statuer "*comme instance d'appel sur les décisions prises par les commissions régionales [de discipline] en matière de contentieux des honoraires*" et l'article L. 823-18-1 précise que "*les litiges relatifs à la rémunération des commissaires aux comptes sont portés devant la commission régionale de discipline (...) et, en appel, devant le Haut conseil du commissariat aux comptes*".

De son côté, l'article R. 823-18 du même code prévoit qu'en "*cas de désaccord entre le ou les commissaires aux comptes et les dirigeants de la personne ou de l'entité contrôlée sur le montant de la rémunération, le président de la compagnie régionale, saisi par écrit par la partie intéressée, s'efforce de concilier les parties*". En cas d'échec de la tentative de conciliation, "*la partie la plus diligente dispose d'un délai d'un mois à compter de cette notification pour saisir du litige la commission régionale de discipline par lettre recommandée avec demande d'avis de réception adressée au président de cette commission*".

Que faut-il entendre par les expressions « contentieux des honoraires » et « litiges relatifs à la rémunération des commissaires aux comptes » employées dans ces textes ? Les commissions régionales de discipline et la formation restreinte du Haut conseil seraient-elles compétentes pour statuer sur tous les litiges en matière d'honoraires ?

La réponse a été apportée par la Cour de cassation. Dans deux arrêts rendus le 16 décembre 1997, la chambre commerciale a posé le principe que le désaccord entre les commissaires aux comptes et l'entité sur le montant de la rémunération relève de la compétence de la juridiction ordinaire, tandis que le litige portant sur les modalités de versement des honoraires relève de la compétence de la juridiction de droit commun (Pourvois n° 95-20.570 et 95-20.571).

22. Dans une décision du 9 juin 2016, le Haut conseil s'était déclaré juridiction au sens de l'article 61-1 de la Constitution avant de déclarer recevable la question prioritaire déposée devant lui (n° 2016-06D). Le Haut conseil s'est également reconnu la qualité de juridiction dans une décision rendue le 8 novembre 2012 à propos d'un litige d'honoraires (n° 2012-01H).

La compétence des commissions régionales de discipline et, en appel, du Haut conseil sur les litiges tenant à la rémunération des commissaires aux comptes est exclusive en ce sens que toutes les autres juridictions sont incompétentes pour trancher un litige sur le montant des honoraires. La juridiction de droit commun, compétente pour statuer sur la demande en recouvrement des honoraires formée par un commissaire aux comptes à l'encontre de la personne ou de l'entité contrôlée, doit, en cas de contestation portant sur le montant de ces honoraires, surseoir à statuer dans l'attente de la décision de la commission régionale de discipline (C.cass., com. 9 mars 2010, n° 09-12.247 ; C.cass., com., 21 mars 2018, n° 16-18.697). Ainsi, la Chambre commerciale de la Cour de cassation a, par un arrêt du 4 janvier 2000, validé l'analyse d'une cour d'appel ayant écarté la compétence du juge-commissaire pour connaître de l'admission de la créance produite au passif d'une société par son commissaire aux comptes, dans la mesure où la cour d'appel avait constaté que le litige portait sur un désaccord entre le commissaire aux comptes et le liquidateur judiciaire de la société sur le montant de la rémunération (pourvoi n° 97-11.280).

Mais cette compétence est spéciale, c'est-à-dire limitée à la détermination du montant de la rémunération du commissaire aux comptes. Cette compétence ne saurait s'étendre au-delà des limites strictes fixées par la loi.

La cause de cette règle de compétence, dérogoire du droit commun, est expliquée par la technicité du débat qu'instaure la contestation des honoraires liés à des missions aussi délicates et complexes que celles confiées par la loi aux commissaires aux comptes.

L'examen des décisions rendues courant 2017 par la formation restreinte en matière de contestation d'honoraires permet de tirer quelques enseignements susceptibles d'intéresser la profession des commissaires aux comptes.

**À propos de la recevabilité de l'action :** en faisant courir le délai pour saisir la commission régionale de discipline de la notification de la décision du président de la compagnie régionale, la nouvelle rédaction de l'article R. 823-18 du code de commerce cité plus haut, souhaitée depuis plusieurs années par le Haut conseil, permet d'éviter l'irrecevabilité des actions qui était fréquemment constatée sous l'empire des

anciens textes dont la lecture n'était pas toujours bien comprise par les parties.

Encore faut-il que le commissaire aux comptes qui agit au nom d'une personne morale dispose, s'il n'est pas le représentant légal de celle-ci, du pouvoir de relever appel de la décision, le défaut de pouvoir constituant, aux termes des articles 117 et 119 du code de procédure civile, une irrégularité de fond affectant la validité de l'acte d'appel et cette irrégularité ne pouvant être couverte après l'expiration du délai d'appel (Décision n° 2017-1H du 1<sup>er</sup> juin 2017).

De même, les demandes soumises à la commission régionale de discipline et, en appel, à la formation restreinte, doivent préalablement avoir été présentées au président de la commission régionale des commissaires aux comptes en vue d'une tentative de conciliation. Cette dernière procédure, prévue par l'article R. 823-18 du code de commerce, est un préalable obligatoire dont la méconnaissance entraîne l'irrecevabilité de la demande (C. cass., com., 15 déc. 2009, pourvoi n° 09-13.145).

**À propos de la recherche d'un accord préalable sur les honoraires :** le contentieux des contestations d'honoraires met régulièrement en évidence la nécessité pour le commissaire aux comptes d'obtenir, préalablement au commencement de la mission, un accord sur le montant de ses honoraires. Le commissaire aux comptes est, en effet, lié à l'entité qu'il contrôle par un contrat, malgré le caractère institutionnel de sa mission. C'est ce qu'il résulte de l'article R. 823-15 du code de commerce qui édicte que le montant de la vacation horaire est fixé d'un commun accord entre le commissaire aux comptes et la personne ou l'entité contrôlée, préalablement à l'exercice de la mission. Les paragraphes 9 et 11 de la NEP 210 ne font que rappeler cette obligation lorsqu'ils prévoient que la lettre de mission doit comporter le *"budget d'honoraires et les conditions de facturation"* et que *"le commissaire aux comptes doit demander à la personne ou à l'entité d'accuser réception de la lettre et de confirmer son accord sur les termes et conditions exposés"* (Décision n° 2016-11H du 12 janv. 2017 ; Décision n° 2107-17H du 27 avr. 2017 ; Décision n° 2017-03H du 19 oct. 2017).

Trop de dossiers soumis à la formation restreinte font apparaître une absence d'accord sur les honoraires ou une grande imprécision sur le taux horaire et le volume d'heures de travail l'amenant à statuer dans un sens défavorable aux commissaires aux comptes.

L'absence de lettre de mission ne met cependant pas obstacle au paiement des honoraires dus en raison des diligences effectuées, à la condition cependant qu'un accord, fut-il tacite, soit intervenu entre les parties sur les honoraires (Décision n°2017-04H du 19 oct. 2017).

Il est donc dans l'intérêt des professionnels, d'une part, d'établir des lettres de mission précisant clairement le taux horaire et le nombre d'heures de travail, d'autre part, d'obtenir l'accord de l'entité sur ceux-ci.

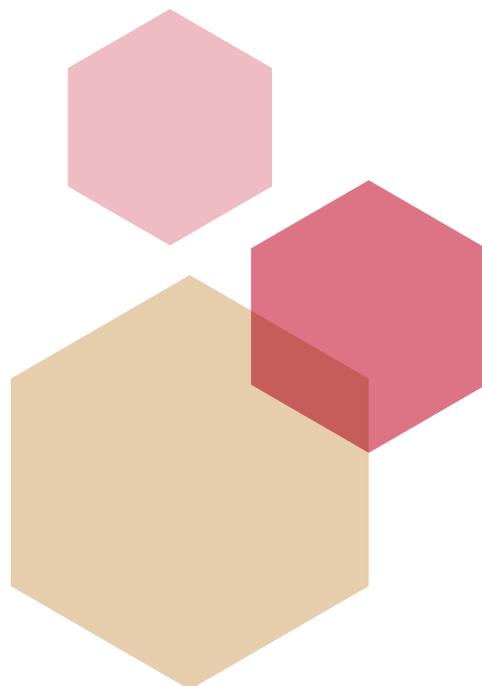
**À propos des frais irrépétibles et des dépens :** la formation restreinte a considéré que l'article 700 du code de procédure civile relatif aux frais dits irrépétibles (indemnisation forfaitaire des frais d'une instance non compris dans les dépens) était applicable devant elle lorsqu'elle statue en matière de contestation d'honoraires (Décision n° 2016-16H du 16 mars 2017).

En revanche, la formation restreinte rappelle régulièrement dans ses décisions que les demandes de condamnation aux dépens sont sans objet car il n'y a pas de frais de procédure devant le Haut conseil.

**À propos de la charge de la preuve :** beaucoup de demandes, émanant tant des commissaires aux comptes que des entités contrôlées, reposent sur des allégations dépourvues d'offres de preuve et sont donc rejetées. Il convient de rappeler que le contentieux sur les honoraires obéit aux règles du code civil et du code de procédure civile. En application des articles 6 et 9 du code de procédure civile, les parties ont la charge d'alléguer les faits propres à fonder leurs prétentions et il leur incombe de prouver les faits nécessaires au succès de leur prétention (Décision n° 2017-03H du 19 oct. 2017).

Ces quelques lignes directrices qui se dégagent de la jurisprudence de la formation restreinte peuvent permettre aux commissaires aux comptes, comme aux entités contrôlées, d'éviter un contentieux sur les honoraires ou, si celui-ci survient, de le résoudre favorablement.

Au cours de l'année 2017, une seule procédure disciplinaire a été renvoyée par la formation statuant sur les cas individuels à la formation restreinte du Haut conseil. Cette procédure, relative à un commissaire aux comptes qui avait fait l'objet d'un contrôle périodique insatisfaisant, et qui était également poursuivi pour s'être trouvé en situation d'incompatibilité générale avec l'exercice de la profession de commissaire aux comptes, a été examinée au cours de l'audience de la formation restreinte du 21 décembre 2017. La décision a été rendue en 2018. Elle est publiée sur le site internet du Haut conseil : [http://h3c.org/discipline\\_decisions\\_H3C.htm](http://h3c.org/discipline_decisions_H3C.htm).







# Annexes

- 1- Présentation des comptes 2017 du Haut conseil
  - 2- Lettre du CEAOB du 28 juillet 2017 : proposition de révision de la norme ISA 540 consacrée à l'audit des estimations comptables
  - 3- Lettre du CEAOB du 8 février 2018 : consultation du Monitoring Group portant sur les réformes souhaitables des organismes en charge de l'élaboration des normes internationales d'audit
  - 4- Lettre de l'IFIAR du 29 mai 2017 : consultation sur les révisions du code IESBA relatives aux mesures de sauvegarde
  - 5- Lettre de l'IFIAR du 5 février 2017 : consultation de l'IAASB sur l'utilisation des nouvelles technologies et de l'analyse des données dans l'audit
  - 6- Lettre de l'IFIAR du 31 juillet 2017 : exposé-sondage sur la révision de la norme relative à l'audit des estimations comptables
  - 7- Application des normes de manière proportionnée à la taille de la personne ou de l'entité et à la complexité de ses activités pour la certification des comptes des petites entreprises : conditions fixées par le Haut conseil en application des dispositions du III de l'article L. 821-13 du code de commerce
  - 8- Avis n° 2017-02 : approbation des services autres que la certification des comptes (SACC) par le comité d'audit d'une EIP (périmètre)
  - 9- Avis n° 2017-04 : approbation des SACC par le comité d'audit d'une EIP (procédure d'approbation)
  - 10- Avis n° 2017-05 : communication des rapports de contrôle du H3C à la demande du comité spécialisé ou à l'organe exerçant les fonctions de ce comité
  - 11- Avis n° 2017-03 : application des dispositions concernant la rotation du commissaire aux comptes désigné en qualité de signataire du rapport sur les comptes
  - 12- Avis n° 2017-01 : exercice du droit de communication de la Cour des comptes à l'égard des commissaires aux comptes
  - 13- Présentation des contrôles
- 
- 

# 1. Présentation des comptes 2017 du Haut conseil

## Le cadre juridique

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

■ les comptes du H3C sont établis selon les règles du plan comptable général ;

■ le compte financier est établi par l'agent comptable et soumis par le président du H3C au collège du H3C, qui entend l'agent comptable et arrête le compte financier. Ce compte est communiqué à la Cour des comptes par le président du H3C.

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

Le 12 avril 2018, le H3C a approuvé les comptes de l'année 2017 et a décidé d'affecter le résultat de l'exercice de 1 004 143 euros en réserves.

## Le bilan

Le total du bilan est de 14 445 257 euros.

L'actif immobilisé du H3C représente 581 521 euros, dont 174 552 euros d'immobilisations financières correspondant principalement à un dépôt de garantie de loyers. Les immobilisations incorporelles sont en hausse ce qui s'explique par des investissements informatiques pour un montant de 246 210 euros, dont 96 000 euros d'encours de 2016.

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

■ Immobilisations incorporelles : 3 ans ;

■ Immobilisations corporelles :

– Mobilier : 10 ans,

– Matériel informatique : 5 ans,

– Installations générales, agencements, aménagements divers : 10 ans.

Les créances d'exploitation s'élèvent à 970 789 euros et se composent principalement des créances clients.

Les disponibilités sont de 12 360 518 euros. Elles sont placées sur des comptes à terme et sur des livrets ouverts auprès d'établissements mutualistes.

Les charges constatées d'avance recouvrent principalement le loyer du premier trimestre 2018 (paiement terme à échoir).

Les capitaux propres s'élèvent à 10 828 726 euros.

Ils se composent essentiellement des réserves constituées lors des exercices antérieurs pour 9 824 583 euros et du résultat de l'exercice 2017 de 1 004 143 euros.

Les provisions pour charges de 73 274 euros concernent la provision relative aux engagements de retraites et avantages similaires. En 2015, le H3C a décidé de passer à la méthode préférentielle en matière de comptabilisation des engagements de retraite et avantages similaires, qui consiste à provisionner la totalité desdits engagements.

Les dettes d'exploitation sont de 3 543 256 euros. Elles correspondent en partie à des dettes sociales et fiscales de 660 385 euros et aux dettes fournisseurs pour un montant de 1 886 109 euros. Une partie des dettes fournisseurs est constituée par des factures en cours de règlement à la date de clôture de l'exercice parmi lesquelles la facturation par la CNCC des conventions de délégations pour un montant de 1 543 734 euros. Les autres dettes intègrent la décision prise par le collège de reverser à la CNCC le surplus de financement reçu des conventions de délégation d'un montant de 994 820 euros.

## Le compte de résultat

Le résultat de l'exercice est un bénéfice qui s'établit à 1 004 143 euros.

Le résultat d'exploitation 914 174 euros et le résultat financier de 89 970 euros.

Les produits d'exploitation s'élèvent à 14 974 812 euros et sont notamment constitués :

■ des droits et contributions dus par les commissaires aux comptes au titre de l'année 2017 pour 6 243 484 euros ;

■ de la cotisation à la charge de la CNCC versée par cette dernière de 4 281 475 euros pour l'année ;

■ du financement des délégations consenties à la CNCC pour un montant de 4 285 181 euros.

Les produits financiers s'élèvent à 89 970 euros et résultent du rendement de la trésorerie placée.

Les charges s'élèvent à 14 060 638 euros :

■ les charges de personnel sont de 4 566 579 euros et les charges sociales de 1 960 202 euros ;

■ l'inscription du coût des délégations dans les comptes du H3C pour un montant de 4 285 181 euros en application des trois conventions de délégation conclues entre le H3C et la CNCC ;

■ les autres charges d'exploitation d'un montant de



2 145 192 euros, se composent principalement du coût de location des locaux du Haut conseil et des locations mobilières pour un montant de 1 022 376 euros, de frais de déplacements, missions et réceptions 180 659 euros, de rémunérations d'intermédiaires et honoraires, personnel extérieur à l'entreprise pour 453 290 euros ;

■ Les impôts, taxes et versements assimilés pour un montant de 858 067 euros.

Le montant de la dotation annuelle aux amortissements est de 186 798 euros (immobilisations incorporelles pour 153 100 euros et immobilisations corporelles pour 33 698 euros). La hausse constatée par rapport à 2016 s'explique par la mise en service des investissements incorporels effectués en 2017.

Le montant de la dotation aux provisions d'exploitation est de 14 531 euros et concerne la charge de retraite de l'exercice 2017.

## Engagements hors bilan

Les engagements de paiements futurs concernent le bail immobilier à échéance du 31 décembre 2018 pour 902 610 euros relatifs à l'immeuble occupé par le H3C situé au 10 rue Auber 75009 Paris.

## Bilan du Haut conseil du commissariat aux comptes (montants en euros)

Actif	31/12/2017			31/12/2016
	Brut	Amortissements Provisions	Net	Net
Immobilisations incorporelles	545 051	201 284	343 767	320 261
<i>Brevets, licences, logiciels</i>	518 483	201 284	317 199	224 261
<i>Avances et acomptes</i>	26 568	-	26 568	96 000
Immobilisations corporelles	366 037	302 835	63 202	96 784
Immobilisations financières	174 552	-	174 552	173 705
<b>ACTIF IMMOBILISÉ</b>	<b>1 085 639</b>	<b>504 118</b>	<b>581 521</b>	<b>590 751</b>
Créances	970 789	-	970 789	149 515
<i>Créances clients et comptes rattachés</i>	606 148	-	606 148	-
<i>Autres</i>	364 641	-	364 641	149 515
Valeurs mobilières de placement	214 364	-	214 364	295 653
<i>Autres titres</i>	214 364	-	214 364	295 653
Disponibilités	12 360 518	-	12 360 518	9 825 385
<b>ACTIF CIRCULANT</b>	<b>13 545 671</b>	<b>-</b>	<b>13 545 671</b>	<b>10 270 552</b>
<b>CHARGES CONSTATÉES D'AVANCE</b>	<b>318 065</b>	<b>-</b>	<b>318 065</b>	<b>255 293</b>
<b>TOTAL ACTIF</b>	<b>14 949 375</b>	<b>504 118</b>	<b>14 445 257</b>	<b>11 116 596</b>
<b>Passif</b>			<b>31/12/2017</b>	<b>31/12/2016</b>
Réserves			9 824 583	9 636 834
Résultat de l'exercice			1 004 143	187 750
<b>CAPITAUX PROPRES</b>			<b>10 828 726</b>	<b>9 824 583</b>
Provisions pour risques			-	-
Provisions pour charges			73 274	58 743
<b>PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES</b>			<b>73 274</b>	<b>58 743</b>
Dettes fournisseurs et comptes rattachés			1 886 109	734 073
Dettes fiscales et sociales			660 385	497 445
Autres dettes			996 763	1 751
<b>DETTES</b>			<b>3 543 256</b>	<b>1 233 270</b>
<b>PRODUITS CONSTATÉS D'AVANCE</b>			<b>-</b>	<b>-</b>
<b>TOTAL PASSIF</b>			<b>14 445 257</b>	<b>11 116 596</b>

## Compte de résultat du Haut conseil du commissariat aux comptes (montants en euros)

	2017	2016
Produits spécifiques :	14 810 140	9 019 657
<i>Droits et contributions</i>	6 243 484	6 283 157
<i>Cotisations</i>	4 281 475	2 736 500
<i>Financement des délégations</i>	4 285 181	-
Produits des activités annexes	162 401	162 244
Autres produits	2 271	-
Reprise sur amortissements et provisions	-	86 371
<b>TOTAL DES PRODUITS D'EXPLOITATION</b>	<b>14 974 812</b>	<b>9 268 272</b>
Achats non stockés de matières et fournitures	65 495	67 223
Autres charges externes, dont :	6 364 878	1 936 875
<i>Sous-traitance générale et crédit-bail</i>	4 294 688	13 707
<i>Locations (immobilières et mobilières), charges locatives</i>	1 022 376	947 823
<i>Entretien et réparations, maintenance</i>	26 012	69 314
<i>Documentation, colloques et séminaires</i>	29 680	32 972
<i>Rémunérations d'intermédiaires et honoraires, personnel extérieur à l'entreprise</i>	453 290	286 222
<i>Déplacements, missions et réceptions</i>	180 659	197 159
<i>Prime d'assurance</i>	58 371	60 511
<i>Frais postaux et frais de télécommunication</i>	65 897	58 595
<i>Frais de recrutement</i>	15 960	41 970
<i>Formation</i>	52 627	48 355
<i>Publicité, publication</i>	30 530	29 353
<i>Autres prestations</i>	60 654	117 895
<i>Divers</i>	74 134	32 999
Impôts, taxes et versements assimilés	858 067	797 196
Rémunérations du personnel	4 566 579	4 597 472
Charges sociales, de prévoyance, abondement et divers	1 960 202	1 806 938
Dotations aux amortissements et aux provisions	201 329	101 474
Autres charges	44 088	-
<b>TOTAL DES CHARGES D'EXPLOITATION</b>	<b>14 060 638</b>	<b>9 307 178</b>
<b>RÉSULTAT D'EXPLOITATION</b>	<b>914 174</b>	<b>-38 906</b>
Autres intérêts et produits assimilés	89 970	163 155
<b>TOTAL DES PRODUITS FINANCIERS</b>	<b>89 970</b>	<b>163 155</b>
<b>TOTAL DES CHARGES FINANCIÈRES</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>RÉSULTAT FINANCIER</b>	<b>89 970</b>	<b>163 155</b>
<b>RÉSULTAT COURANT</b>	<b>1 004 143</b>	<b>124 249</b>
Sur opérations de gestion	-	63 561
<b>TOTAL DES PRODUITS EXCEPTIONNELS</b>	<b>-</b>	<b>63 561</b>
Sur opérations de gestion	-	60
<b>TOTAL DES CHARGES EXCEPTIONNELLES</b>	<b>-</b>	<b>60</b>
<b>RÉSULTAT EXCEPTIONNEL</b>	<b>-</b>	<b>63 501</b>
<b>RÉSULTAT DE L'EXERCICE</b>	<b>1 004 143</b>	<b>187 750</b>

## CEAOB

### Committee of European Auditing Oversight Bodies

International Auditing and  
Standards Assurance Board  
IAASB  
529 Fifth Avenue  
New York  
NY 10017  
USA

28 July 2017

#### **Comment letter relating to the IAASB's Exposure Draft – ISA 540**

Dear Madam, dear Sir,

1. The CEAOB appreciates the opportunity to comment on the IAASB's ("Board") exposure draft on proposed International Standard on Auditing (ISA) 540 Revised – Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures, issued in April 2017.
2. As a body of European audit regulators, the CEAOB considers it is important to pursue continuing improvement of standard setting for the audit profession.
3. The content of this letter has been discussed and agreed upon by its members. The comments in this letter reflect matters of consensus within the CEAOB. Nevertheless, the comments hereafter are not intended to include all comments that might be provided by the individual regulators that are members and their respective jurisdictions.

#### *General support for revising ISA 540*

4. We support the project to revise ISA 540 to foster better audit quality in respect of accounting estimates. The database maintained by the audit regulator members of the CEAOB includes a high number of inspection findings on this topic. We support revisions to the ISAs which have the potential to drive better audit quality and consistency in its application by auditors.
5. The main areas of findings in relation to ISA 540 highlighted in a survey conducted by European audit regulators based on data collected in the European database were (i) insufficient challenge of management assumptions (ii) insufficient audit procedures performed by the auditor and (iii) weaknesses in testing internal control related to preparing accounting estimates.

#### Contact Details:

Ralf Bose, Chairman of the CEAOB  
c/o Abschlussprueferaufsichtsstelle (APAS), Uhlandstr. 88-90, 10717 Berlin, Germany  
Tel. +49 (0)6196 908 3000  
ec-ceaob-secretariat@ec.europa.eu

*Support for the balance achieved in the revised standard*

6. We support the efforts of the Board to improve the standard in order to meet the challenges of auditing increasingly complex estimates. We support and encourage the Board's efforts to avoid adding unnecessary requirements and application material to the standard.

*Enhancement in the standard through the proposed revisions*

7. We, in general, believe that several proposals in this exposure draft are steps in the right direction, and can help achieve better quality in the audit of accounting estimates. We support the:
  - a. proposal to adapt the level of work effort required to the level of risk and to the factors inherent to the risk,
  - b. inclusion of a provision (in par. 16 of the proposal) which highlights a requirement stemming from ISA 330, to perform tests of controls to ensure their operating effectiveness before relying on them or when substantive procedures alone are not sufficient,
  - c. inclusion of the "stand back" requirements in par. 22 and 23, which encourage the auditors to take into account all information gathered and to investigate contradictory evidence obtained.
8. We nevertheless recommend to the Board to consider various additional enhancements as mentioned hereafter:

*Link to be clarified between different levels of risks*

9. The revised standard is built on the concepts of estimates with a "low inherent risk" and estimates where "inherent risk is not low", which, we believe will be helpful in allowing responses to be adapted to those situations. Some questions could be raised on the linkage of those risks, if any, with the "significant risk" concept. We believe further explanation of the interrelationship between the different risk concepts would be beneficial.
10. We believe par. A95 creates an ambiguity regarding the separate assessment of inherent and control risk, which should be avoided. We recommend further alignment of this paragraph with the provisions of par. 15.

*Increased focus on disclosures related to estimates*

11. We support the IAASB's effort to enhance the focus of the auditor on the quality of disclosures provided by the audited entity and agree that disclosures are a key aspect in the audit of accounting estimates. Regarding the proposal to move the objective to check the fact that disclosures are "reasonable" rather than "adequate", we encourage the Board to provide further explanations regarding the notion of "reasonable" compared to the former terminology "adequate" in order to achieve consistency in application.

12. In addition, we believe that the revised ISA should more clearly require the auditor to understand the risks (and internal controls) relating to the preparation of disclosures by management, in addition to the provisions in par. 10(a) and 10(e).

*Meaning of the notion of outcome of an estimate*

13. We encourage the Board to check the consistent use all over the standard of the notion of "outcome of an accounting estimate" which has been defined in the standard (par. 9 f). Further clarity around the meaning of "outcome" in different situations would be useful to drive further consistency in application.

*Alternative evaluations by management*

14. In par. 19(b), we suggest changing the proposed requirement, by integrating an additional step, so that the auditor asks the entity's management to provide alternative evaluations before requesting the auditor to develop its own estimate. This would mean elevating the application material described in par. A126 into the requirements.

*Procedures for low vs. non low risk*

15. Some concerns have been raised regarding par 15, which is not consistently understood. We believe that the Board should consider adding more guidance or redrafting par.15 to state clearly whether the procedures foreseen in par. 15a) are applicable or not in cases when the inherent risk is not low.

*Level of work effort when an estimation is complex, due to the difficulty in obtaining reliable data and maintaining the integrity of the data*

16. The standard (par. 15b) describes that the auditor shall perform further audit procedures when the inherent risk of the estimate is not low. For the cases where the estimates are "complex" the matters to be supported by audit evidence are described in par. 17. This paragraph only applies when a complex method is used by management or when the method otherwise involves specialized skills or knowledge; no further indication is given regarding further procedures required in case of complexity due to the difficulty or unavailability of data. In this second situation of complexity, the standard should also make sure that the auditors appropriately address the following matters:
  - a. analysis of the relevance of the changes in method used (if any) since the last period,
  - b. analysis, of the relevance in the changes operated in data sources (if any),
  - c. analysis of the appropriateness of adjustments incorporated, if any, (for instance analysis of the discount/premium applied to the most comparable data obtained when exact comparable data is not available).

The Board should clarify that the provision of par. 18c (ii) and (iii) which is applicable to "judgements" is also applicable to this situation of "complexity".

17. In par. 20 we believe the extent to which the amounts used to develop the auditor's range should be "supported by the audit evidence" should be further clarified, taking into account that all the data cannot always be checked against external data. The meaning of this paragraph needs to be developed through further references to other standards applicable or further guidance.

#### *Use of experts*

18. In addition to the requirements of par. 12, we believe that it is important to further highlight in the guidance that an involvement of specialized skills might be necessary to inform or confirm the evaluation, by the auditor, of level of estimation uncertainty in cases where only a specialist has the necessary level of understanding of the potential impact of the accounting estimate. Such involvement could either lead to the specialist performing audit procedures but could also end with his involvement in the risk assessment.

#### *Impairment indicators*

19. Par. A22 indicates that the auditor may identify transactions, events and conditions that give rise to the need for accounting estimates that management failed to identify, in relation with ISA 315. We believe that missing indicators of impairment, that management failed to identify, should also be referred to in this paragraph, so that the auditor remains alert to any impairment indicators.

#### *Weakness in internal control design or operation*

20. In addition, we believe that further clarity about the actions to be taken by the auditor when internal control is not appropriately designed or is not operating well, in the context of an accounting estimate, would be welcome. A reference to ISA 330 could be added in this regard.

#### *Consideration of other valuations techniques, data and assumptions*

21. We believe the consideration of whether there are other available valuation techniques, assumptions or data that could have been more appropriate is a way to exercise the auditors' professional scepticism. Thus, we believe the content of application material A101 should be applicable for all kind of factors addressed in par.17 to 20, since it is a way to reduce auditor's bias when assessing the risk of material misstatements in the accounting estimates.

#### *Conforming ISA 500 amendments*

22. We support the aim to develop further professional scepticism by the auditor on the use of data from external sources as audit evidence. The notion of "publicly available information" should be clarified further in ISA 500, since it could be understood as open and free data, which is not necessarily the case. Pricing services data are indeed often available if the user pays for the data.

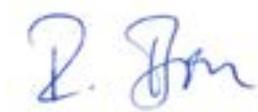
23. In case of use of information from the external source, the auditor should at least check that the data has been accurately incorporated (no mathematical/accuracy errors) and assess that the information is relevant and reliable or verify management's assessment thereof.

*Post implementation*

24. We also would like to encourage the Board to perform a post implementation review after implementation of the revisions to evaluate whether the revisions have led to the positive changes expected.

I hope that you found these comments helpful. Please do not hesitate to contact me if you have any questions.

Yours faithfully,



Ralf Bose  
Chairman

3. Lettre du CEAOB du 8 février 2018 : consultation du Monitoring Group portant sur les réformes souhaitables des organismes en charge de l'élaboration des normes internationales d'audit

**CEAOB**

**Committee of European Auditing Oversight Bodies**

The Monitoring Group  
c/o IOSCO  
Calle Oquendo 12  
28006 Madrid  
Spain

By email: [MGconsultation@iosco.org](mailto:MGconsultation@iosco.org)

8 February 2018

**Comment letter relating to the Monitoring Group Consultation**

Dear Sirs,

The Committee of European Audit Oversight Bodies (CEAOB) appreciates the opportunity to comment on the Monitoring Group consultation on the governance and oversight of the international audit-related standard-setting boards published on 9 November 2017.

As a body of European audit regulators, the CEAOB considers it is important to pursue continuing improvement of standard setting for the audit profession. High quality standards indeed are a powerful driver for the development for high quality audits.

We believe confidence of stakeholders in the quality of the auditing standards, alongside their confidence in their appropriate implementation, are necessary to promote trust in the audit reports, and in the audited financial statements presented by economic entities.

As a result, we support improvements in the international standard setting process, which are likely to contribute to this confidence in the quality of its outcomes, by addressing in particular any risks of perceived lack of independence and undue influence of the audit profession.

To this end, we support the Monitoring Group's proposals to open the standard setting process to further diversified stakeholders, to increase the staffing, and to strengthen the organisation and independence of the oversight structure.

We believe developing an effective, stable, and independent funding model is a key aspect to be addressed, and encourage the Monitoring Group to further assess the practical aspects of the proposals in this regard, taking into consideration all the aspects of the reform which should contribute to the quality of standard setting.

Our responses to the questions included in the consultation document are presented hereafter.

We look forward to providing any further input over the development of this project. Please feel free to contact us, should you need any further information about the content of this letter.



Contact Details:

Ralf Bose, Chairman of the CEAOB  
c/o Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS), Uhlandstr. 88-90, 10717 Berlin, Germany  
Tel. +49 (0)6196 908 3000  
[ec-ceaob-secretariat@ec.europa.eu](mailto:ec-ceaob-secretariat@ec.europa.eu)

**1: Do you agree with the key areas of concern identified with the current standard setting model? Are there additional concerns that the Monitoring Group should consider?**

Yes, we in general agree with the areas of concerns identified in the MG document.

We believe that the public interest in particular should be weighted and recognized in all standard setting boards' actions.

Regarding independence, we would emphasize the major need to address the financing of the standard-setting boards such that they are seen to be independent from the influence of the audit profession.

Regarding the third key area "relevance and timeliness standards", we emphasize the need for the standards to respond to findings of audit regulators on a timely basis, i.e. draw the lessons, when needs be, from what went wrong in the past.

**2: Do you agree with the overarching and supporting principles as articulated? Are there additional principles which the Monitoring Group should consider and why?**

Yes, we agree with the overarching principle that the standards are to be set in the public interest.

We also agree with the characteristics mentioned in the MG document as to be embedded in the standard setting process (independence, credibility, cost effectiveness, relevance, transparency, accountability).

In addition to those characteristics, we would like to stress the increasing need to produce standards which prove to be enforceable in cases when enforcement activity by regulators, alongside other measures to reinforce audit quality, is warranted.

**3: Do you have other suggestions for inclusion in a framework for assessing whether a standard has been developed to represent the public interest? If so what are they?**

It should be recognized that the audit is beneficial to a number of stakeholders (investors, creditors, employees, governments ...) and should take the needs and aspirations of the society/citizenry widely into consideration.

**4: Do you support establishing a single independent board, to develop and adopt auditing and assurance standards and ethical standards for auditors, or do you support the retention of separate boards for auditing and assurance and ethics? Please explain your reasoning.**

Our preferred option is establishing a single board to develop and adopt auditing and assurance standards and ethical standards for auditors.

We believe this option will help in enhancing the clarity and visibility regarding the role of the single standard setting board, it will simplify the processes, and help in increasing consistency regarding the content of auditing and ethical standards for auditors.

Creating a single board will imply however a need for more diversified expertise in the board, such that the expertise in ethics and in auditing are both still present at board level (see also our response to question 11).

**5: Do you agree that responsibility for the development and adoption of educational standards and the IFAC compliance program should remain a responsibility of IFAC? If not why not?**

Yes, we agree that development and adoption of educational standards should remain as currently organised for the time being. We believe an appropriate public oversight of educational standard setting for the audit profession remains appropriate since proper education of auditors is key to proper delivery of audit quality. The compliance program should also remain with IFAC.

**6: Should IFAC retain responsibility for the development and adoption of ethical standards for professional accountants in business? Please explain your reasoning.**

Yes, we believe the responsibility of the development and adoption of ethical standards for professional accountants in business can remain in the remit of IFAC, for the reasons outlined in the consultation paper.

We nevertheless stress that appropriate communication will need to accompany the change in the organization, to explain the different remits of the various boards and their respective activities, to avoid possible confusion.

**7: Do you believe the Monitoring Group should consider any further options for reform in relation to the organisation of the standard setting boards? If so please set these out in your response along with your rationale.**

We believe the overall structure should be considered more broadly by the MG, highlighting the new interactions envisaged between the various bodies of the system (boards, staff, consultative groups/task forces, PIOB and MG).

If the option of separate boards for auditing and ethical issues were to be chosen (see question 4), it would be essential to organise a further liaison and joint meetings between the different standard setting boards to facilitate synergies and consistency on the topics relevant for auditors.

**8: Do you agree that the focus of the board should be more strategic in nature? And do you agree that the members of the board should be remunerated?**

Yes, we agree that the focus of the board should be at the first place strategic, but we also believe the board members need to have sufficient technical knowledge to be able to review and challenge the work of the staff, and to be able to examine the details of the standards when this becomes necessary.

This shift will nevertheless need to go along with appropriate staff support, which should also be highly qualified and independent (see question 21).

Yes, we agree that board members should be remunerated for their work. Remuneration will be necessary to attract people from outside the audit profession, who should be part of the board's' composition.

**9: Do you agree that the board should adopt standards on the basis of a majority?**

We believe it makes sense to avoid a blocking power from a small number of individuals, through providing a rule for voting when no full consensus is achieved.

We do not support however the proposal of adopting standards on a simple majority vote of the board. We are in favour of defining a qualified majority to avoid blocking situations, taking into

consideration the board's size and composition, and the need for support from the various stakeholder groups. The appropriate level of support for a decision should allow for a few dissenters, without unnecessarily delaying the standard-setting process or enabling the views of one of the stakeholder groups to be disregarded completely.

**10: Do you agree with changing the composition of the board to no fewer than twelve (or a larger number of) members; allowing both full time (one quarter?) and part-time (three quarters?) members? Or do you propose an alternative model? Are there other stakeholder groups that should also be included in the board membership, and are there any other factors that the Monitoring Group should take account of to ensure that the board has appropriate diversity and is representative of stakeholders?**

We have no strong view on the ideal number of board members. Total costs for the model should be evaluated and taken into account to determine the size of board needed, as well as the need for availability of competencies, geographical spread, and effectiveness of the decision-making ability as numbers increase.

We in general support the composition of the board reflecting the different stakeholder groups mentioned in the consultation, including auditors and regulators. Appropriate investors' representation on the board is, in our view, of particular importance, as well as audit committee members'.

We believe audit practitioners should remain involved in the board. Involving regulators in the board will also facilitate the dialogue at all stages of the standard setting process.

As the board will focus on the strategic work while the drafting is done by the staff, we believe there is no need for all board members to be full-time members.

**11: What skills or attributes should the Monitoring Group require of board members?**

Strategic thinking skills will be requested, as well as technical skills in audit and ethical matters will remain important.

We believe the specialized skills to cover both ethics and auditing related topics will be necessary for a single board dealing with both topics.

Recent experience in auditing, including information technology, is also a key aspect of expertise to integrate through the composition of the board.

Experience in operating at strategic board level will also be of value.

Background of lawyers in an international context would also be useful.

Geographic balance, gender and age structure will also be attributes to take into account at board level.

**12: Do you agree to retain the concept of a CAG with the current role and focus, or should its remit and membership be changed, and if so, how?**

Input of advisory groups is likely to provide value to the standard setting process. However, the way of using the Consultative Advisory Group(s) would deserve further consideration, for the board to be able to benefit from their input.

Duplication should be avoided here between the various groups, -if all the groups become multi-stakeholder.

**13: Do you agree that task forces used to undertake detailed development work should adhere to the public interest framework?**

Yes, as a general principle, any task forces used should also promote and seek to address the public interest in any development work. How “task forces” will interact with the staff and the board according to the MG proposals would however need further clarification.

**14: Do you agree with the changes proposed to the nomination process? (of board members)**

In the longer/medium term, after the development of a matrix of skills and attributes for the board composition, we support the PIOB taking sole responsibility for the nomination process.

In the transitional phase, we support reducing IFAC’s role in the nomination process, under PIOB oversight.

**15: Do you agree with the role and responsibilities of the PIOB as set out in this consultation? Should the PIOB be able to veto the adoption of a standard, or challenge the technical judgements made by the board in developing or revising standards? Are there further responsibilities that should be assigned to the PIOB to ensure that standards are set in the public interest?**

We support the proposals to expand and strengthen the role and remit of the PIOB.

We also believe that there should be a mechanism in place to allow the PIOB to exercise a real oversight, and, as mentioned in the consultation, to “ensur[e] that standard setting properly represents the public interest through adherence to the public interest framework (...)”. If this is not the case, the PIOB needs either to take action, or to be able to require the board to take appropriate action.

The appropriate actions to be envisaged by the PIOB (ability of raising a voice? withholding a publication? vetoing an adoption? requesting for board action like further consultation? referring back to the MG?) would need further consideration, taking into account the other changes finally implemented at board-, MG- and PIOB-levels. In practice, the PIOB should be expected to discuss and seek to address any concerns with the board before finalisation of a standard. We would expect the board to take seriously the PIOB comments, and neither the PIOB, nor the board should be incentivized to arrive at a situation where the PIOB disagrees with a final pronouncement of the board.

From a more holistic perspective, we also draw the attention of the MG to the fact that any overlap between the MG, PIOB, board and CAG roles should be avoided.

**16: Do you agree with the option to remove IFAC representation from the PIOB?**

Yes, we agree that the oversight body should not include representation from the IFAC, so that the oversight body is clearly independent from the profession. Removing IFAC representation from the PIOB is a clear sign for more independence.

**17: Do you have suggestions regarding the composition of the PIOB to ensure that it is representative of non-practitioner stakeholders, and what skills and attributes should members of the PIOB be required to have?**

We agree that the PIOB members should continue to be appointed by the MG members, but the role of the MG could be revised in the future, to avoid overlap in structures.

We agree that MG members could suggest appointment of people from outside their organisation, but MG should remain directly in contact with appointed PIOB members.

**18: Do you believe that PIOB members should continue to be appointed through individual MG members or should PIOB members be identified through an open call for nominations from within Monitoring Group member organisations or do you have other suggestions regarding the nomination/appointment process**

The skill matrix of the PIOB need to be considered, thus it would be more efficient for MG members to be able to compose a "team" rather than for each MG organisation to select one member (or 4 members for IOSCO). Each MG member selecting its members could lead in a non-balanced or non-diverse and non-efficient composition in the end.

Taking such an inclusive approach would allow to move away from an unbalanced situation where one of the historical constituents of the MG selects 4 members out of 10, while the latest joiner (IFIAR) has no involvement at all in the PIOB member selection.

We support an open call for candidates at the PIOB. An open call leads to a wider choice for the MG, accompanied by competition amongst candidates.

This being said, we believe there is a need for a real and continuous dialogue between MG members and PIOB members.

**19: Should PIOB oversight focus only on the independent standard setting board for auditing and assurance standards and ethical standards for auditors, or should it continue to oversee the work of other standard setting boards (e.g. issuing educational standards and ethical standards for professional accountants in business) where they set standards in the public interest?**

We support the second option where the PIOB continues to oversee the work of other standard setting boards dealing with standards which will apply to auditors. The oversight is more necessary when the standards are developed in the remit of the profession rather than by a multi-stakeholder board.

**20: Do you agree that the Monitoring Group should retain its current oversight role for the whole standard setting and oversight process including monitoring the implementation and effectiveness of reforms, appointing PIOB members and monitoring its work, promoting high quality standards and supporting public accountability?**

Yes, we support the MG's role in overseeing the processes in this phase of transition.

In the longer term, balance needs to be found in the roles of the PIOB and MG, to avoid overlap and duplication.

**21: Do you agree with the option to support the work of the standard setting board with an expanded professional technical staff? Are there specific skills that a new standard setting board should look to acquire?**

We agree with the proposal for expanded staff support for the standard setting board, including different skill-sets such as technical skills, but also project management and stakeholder engagement.

The technical staff should be highly qualified, and independent. (e.g. practical experience in the auditing of listed entities, banks and insurance companies would be useful)

We would like the MG to present more details about the proposals with regards to staffing of the board, and financial implications.

Undue influence of auditors via provision of seconded staff should be avoided and previous experience in big audit networks or firms should not be the only background of staff.

**22: Do you agree the permanent staff should be directly employed by the board?**

In principle, we support direct employment of staff by the board, but this might create legal constraints and complexity which need to be assessed before coming to a final decision. The provisions for employment need to fit with the legal constraints that this would imply.

Avoiding undue influence by the profession would be a key aspect to consider in determining the legal system to be put in place for employing and evaluating the staff.

**23: Are there other areas in which the board could make process improvements – if so what are they?**

Process improvements at the level of board and staff operation might facilitate timely responses to emerging audit issues. Use of technologies could facilitate consultation of stakeholders at various stages of the standard setting process, and improve timeliness in the processes.

**24: Do you agree with the Monitoring Group that appropriate checks and balances can be put into place to mitigate any risk to the independence of the board as a result of it being funded in part by audit firms or the accountancy profession (e.g. independent approval of the budget by the PIOB, providing the funds to a separate foundation or the PIOB who would distribute the funds)?**

Yes, we believe it is key for the success of the reform that a clear wall between funders and users of the funds is put in place, so that there is no possible influence of certain categories of stakeholders through the funding process.

It is also vital to solve the issue of perception of influence through funding.

**25: Do you support the application of a 'contractual' levy on the profession to fund the board and the PIOB? Over what period should that levy be set? Should the Monitoring Group consider any additional funding mechanisms, beyond those opt for in the paper, and if so what are they?**

The diversification of funding sources would be our preferred solution for funding the standard setting process, to avoid any perception of undue influence by the audit profession through the provision of funding.

Nevertheless, even if this is not an ideal situation, funding stemming primarily from the audit profession would not be unacceptable if appropriate walls are put in place to ensure there is no influence possible through funding. A body outside IFAC to collect the funding from the profession independently (e.g. via the oversight structure) might be envisaged in this regard.

The application of a "levy" concept may reduce any perception of undue influence, pending a more diversified funding model being put in place. We consider, however, that practical difficulties could arise in seeking to put such a "contractual" levy in place for an international organisation, in the absence of a legally binding framework, and in ensuring it works in practice.

The cost of any new model and the need for increased funding should also be considered.

We encourage the Monitoring Group to further assess the practical aspects of the proposals in this regard, taking into consideration all aspects of the reform which should contribute to the quality of standard setting.

**26: In your view, are there any matters that the Monitoring Group should consider in implementation of the reforms? Please describe.**

It will be important at all stages that the audit profession remains confident and committed in standards setting.

**27: Do you have any further comments or suggestions to make that the Monitoring Group should consider?**

We encourage the MG to keep in mind the objective of simplification of the standard setting processes where possible, in order to avoid creating more complexity in the standard setting process, which would reduce its timeliness and efficiency.

We would like to highlight the need, following this consultation:

- to develop a further inclusive reform proposal covering all the aspects of the future role and composition of the PIOB and the Monitoring Group, as well as that of the standard-setting boards.
- to develop a diversified, multi-stakeholder and sustainable funding model which reflects the public interest in audit and the setting of high quality standards for auditors.
- to develop a detailed transition plan and timetable in order to minimise any disruption to the important ongoing work of both the IAASB and IESBA.

## 4. Lettre de l'IFIAR du 29 mai 2017 : consultation sur les révisions du code IESBA relatives aux mesures de sauvegarde



BY E-MAIL ONLY

International Ethics Standards Board for Accountants

To: Prof. Stavros Thomadakis (Chair)

529 Fifth Avenue

New York

10017 USA

Email: [StavrosThomadakis@ethicsboard.org](mailto:StavrosThomadakis@ethicsboard.org)

Date: May 29, 2017

Subject: COMMENTS ON THE IESBA PROPOSED REVISIONS PERTAINING TO SAFEGUARDS IN THE CODE—PHASE 2

Dear Prof. Thomadakis,

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

Address: 18F Otemachi Financial City Grand Cube, 1-9-2 Otemachi, Chiyoda-ku, Tokyo 100-0004 |  
Telephone: +81-(0)3-4510-3495 | Email: [secretariat@ifiar.org](mailto:secretariat@ifiar.org) | Website: [www.ifiar.org](http://www.ifiar.org)



3. The comments we provide in this letter reflect the views expressed by many, but not necessarily all, of the members of the IFIAR. However, the comments are not intended to include, or reflect, all of the views that might be provided by individual members on behalf of their respective organisation.
4. Where we did not comment on certain specific matters this should not be interpreted as either approval or disapproval by the IFIAR.
5. The IESBA Code of Ethics (the Code) is used by some IFIAR members, but not by all of them. Moreover, a number of audit firms have voluntarily committed to complying with the Code. As a result, the IFIAR has an interest in enhancing the quality, clarity and enforceability of the Code.
6. As audit regulators, we believe that the Code should be clear and enforceable and allow for audits to be performed on a consistent basis. The Code should incorporate provisions required to ensure appropriate and consistent auditor behaviour.
7. We also believe that consideration of the public interest, including the needs of investors and other users of financial information, should drive this project.
8. As mentioned in previous IFIAR comment letters, we support IESBA's project to enhance provisions and clarity regarding safeguards. This being said, regarding this part of the "safeguards" project which deals with non-audit services, we strongly suggest the Board consider wider revisions for stronger requirements in the non-audit services section in the Code.
9. The most recent IFIAR inspection survey<sup>1</sup> indicates a high number of findings relating to independence and ethical requirements, most of which refer to failure to consider and evaluate non-audit services provided to the audited entity.<sup>2</sup> While inspection findings indicating that some auditors have failed to comply with standards in a particular area, do not necessarily indicate a problem with those standards, we encourage IESBA to strengthen the Code in the area of the provision of non-audit services, where findings are frequent.

***Further revisions of the provisions on non-audit services are needed***

10. We have observed an increasing trend globally whereby jurisdictions have strict prohibitions against the performance of certain non-audit services along with a "threats and safeguards" approach. Therefore, we strongly suggest the Board consider stronger prohibitions in the current proposals for non-audit services to enhance the effectiveness and international usefulness of the Code.

---

<sup>1</sup> IFIAR, *2016 Inspection Findings Survey Report*, available via this [link](#).

<sup>2</sup> Idem, page B-3: "Independence and Ethical Requirements, 72 findings in total, of which 23 relate to failures to consider and evaluate non-audit and/or audit-related services provided to the audited entity."



11. In particular, we believe that, in the current context, some non-audit services should not be permissible since they create familiarity and self-review threats. For example, the non-permissible services should at least include bookkeeping services and some administrative services, but potentially also other services. We urge IESBA to initiate a project to review non-audit services that are prohibited in individual jurisdictions to determine what further prohibitions should be made to the Code in order to enhance its effectiveness.
12. Furthermore, we believe it is important that the professional ethical standards for auditors are relevant and responsive to the evolutions<sup>3</sup> in audit and especially in the field of non-audit services. We draw the Board's attention to the fact that the Code should be able to adapt to and to respond to the rapid changes in the types of non-audit services the auditor might wish or might be requested to provide. To that end, the non-audit services sections of the Code should include sufficiently strong provisions to provide direction for new types of services.

***Safeguards described are insufficiently specific and potentially ineffective***

13. In the current draft, the examples<sup>4</sup> of actions that might be safeguards are similar or the same for all services and threats, irrespective of the appropriateness and specificity of the type of services envisaged. We believe that the safeguards applied should be responsive to the specific threat that they are intended to mitigate. In addition, we do not believe it would be a sufficient safeguard in all cases to use professionals who are not members of the firm's audit team to provide the non-audit service, or, if the work is done by a member of the audit team, having another professional outside the audit team review the work. We encourage the Board to add specificity to the description of safeguards that are appropriate to mitigate the risk in providing the particular type of non-audit service.

*Situations where no safeguards would be effective should be described*

14. As we previously commented (see appendix - IFIAR letter dated 10 May 2016, par 11.), we encourage the Board to identify those situations where no safeguards can be provided to address the threats that would be created by the provision of non-audit services. In those situations, the auditor should not deliver the services envisaged.

***Other important comments***

*Concepts like "materiality" or "significance" impair the effectiveness and enforceability of the Code*

15. The proposal includes factors that are relevant for the auditor in evaluating the level of threats related to non-audit services. One of those factors is related to the "material" effect of the services provided

<sup>3</sup> IFIAR recognised the increased trend globally whereby more jurisdictions are including strict prohibitions against the performance of certain non-assurance services.

<sup>4</sup> In some areas of the Code (e.g. 540.4.A3, 905.4.A2, 924.5.A2)



on the financial statements. A reference to ISA 320 dealing with “materiality” in an audit of financial statements is provided (in paragraph 600.5.A1), but no other indication about how to assess the material effect of services is provided in the Code. We believe the concept of “materiality” should be avoided, because even immaterial non-audit services could impair independence.

16. However, if maintained in the Code to evaluate the threat to independence, we believe more specific descriptions are needed to reach a consistent application of this concept and to prevent abuse. The same difficulty has been identified in relation to what is considered to be ‘significant’ allowing the auditor to assess the threat to independence as low in cases where services are not “material” or “significant”, without further explanation of what those terms mean, impairs consistent application of the Code. We encourage the Board to reconsider the use of the concept of “significance”.
17. The concept of “significance” is also used in relation to some other services (internal audit (605.4.A1/R605.7) and information technology services (R606.5/R606.6)), which impairs the effectiveness of the provisions. We believe further explanations also would be necessary to allow for consistent application of this notion of “significance”.

*Exceptions have a weakening impact on the Code*

18. We believe that providing exceptions to the provisions of the Code regarding non-audit services impairs the clarity and robustness of the Code. We encourage the Board to avoid the exceptions when the rationale behind those exceptions is not clear and fully justified.<sup>5</sup>

*Taking into account the effect of multiple services*

19. We agree that the combined effect of the provision of multiple non-audit services should be taken into consideration to assess the threats on the independence of the auditor (par. 600.6 A1), but believe that this should be a requirement in the Code rather than included solely in the application material.

*Scope of the provisions should be clarified*

20. The Code should be clearer on whether the provisions described in revised section 600 (and subsections) are applicable to the audit firm and the network firms in all instances, and on whether the provisions on non-audit services in the Code apply to both services provided to the audited entities and related entities (subsidiaries and parent companies).
21. In particular, we disagree with the exception which allows the auditor to provide prohibited non-audit services and to assume management responsibilities for related entities of the client (described in R600.10) (see also our comment on the need to avoid exceptions).

---

<sup>5</sup> Examples of adding exceptions can be found in R600.10 and R601.8



*Avoid management responsibilities*

22. We believe insufficient clarity is provided for avoiding management responsibilities. In particular, we believe that the difference between providing advice and recommendations versus assuming management responsibilities is difficult to distinguish in practice. Thus we do not support the statement (in par.600.7.A4), which seems to convey the message that advice and recommendations are always acceptable. Providing advice and/or recommendations can create self-review threats which may well impair the auditor's independence, and should be evaluated depending on the particular circumstances.

*Previous comments on safeguards project - phase 1*

23. In addition, we note that some of our prior comments<sup>6</sup> regarding (i) addressing threats and (ii) clarification of timing of re-evaluation of threats and overall assessment have still to be addressed. We continue to ask the Board to address these comments before finalising the safeguards project.

*Need for post-implementation review*

24. We encourage IESBA, following completion of this project, to gather stakeholder input via a post-implementation review in order to assess whether the changes have achieved the desired effects (e.g. whether the goals have been met and whether some challenges remain).

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,

Brian Hunt  
IFIAR Chair

Cc: Frank Schneider, Vice Chair,  
Marjolein Doblado, SCWG Chair,  
Carl Renner, Executive Director

---

<sup>6</sup> See appendix.



**Appendix: Excerpt from IFIAR Comment Letter dated May 10, 2016**

(...)

*Addressing Threats*

11. The proposals indicate, in the application material<sup>2</sup> and examples<sup>3</sup> that situations exist where the threat created would be so significant that no safeguards could reduce it to an acceptable level, and that the professional accountant would have no option but to decline or discontinue the engagement. We believe that more emphasis should be placed on those situations, and that those cases should be dealt with in the requirements of the Code: an obligation for action should be attached to those cases.

*Clarification of Timing of Re-Evaluation of Threats and Overall Assessment*

12. We do not believe that a re-evaluation of threats should be restricted to the emergence of new information, but rather as a constant state of awareness. We believe the professional accountant should at least engage in periodic re-evaluation of threats on a timely basis to evaluate new information or potential changes in facts and circumstances.
13. Similarly, we note that it is unclear in the proposals when the overall assessment<sup>4</sup> should be performed. Provisions on timing should be added in this regard.

(...)

---

<sup>2</sup> Safeguards ED proposed paragraph 120.7 A1.

<sup>3</sup> IESBA restructured Code sections C1 and C2.

<sup>4</sup> Safeguards ED proposed paragraph R120.9.

## 5. Lettre de l'IFIAR du 5 février 2017 : consultation de l'IAASB sur l'utilisation des nouvelles technologies et de l'analyse des données dans l'audit



BY E-MAIL ONLY

February 5, 2017

Prof Arnold Schilder  
Chairman  
International Auditing and Assurance Standards Board  
529 Fifth Avenue  
New York  
10017 USA

COMMENTS ON THE IAASB REQUEST FOR INPUT: EXPLORING THE GROWING USE OF TECHNOLOGY IN THE AUDIT, WITH A FOCUS ON DATA ANALYTICS

Dear Prof Schilder

1. The International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) appreciates the opportunity to comment on the International Auditing and Assurance Standards Board's (IAASB) request for input on "Exploring the Growing Use of Technology in the Audit, with a Focus on Data Analytics". As an international organisation of independent audit oversight regulators that share the goal of serving the public interest and enhancing investor protection, IFIAR is committed to improving audit quality globally through the promotion of high-quality auditing and professional standards, as well as other pronouncements and statements.
2. The IFIAR's objectives are as follows:
  - Sharing knowledge of the audit market environment and practical experience of independent audit regulatory activity, with a focus on inspections of auditors and audit firms.
  - Promoting collaboration and consistency in regulatory activity.
  - Initiating and leading dialogue with other policy-makers and organisations that have an interest in audit quality.
  - Forming common and consistent views or positions on matters of importance to its members, while taking into account the legal mandates and missions of individual members.
3. The comments we provide in this letter reflect the views expressed by many, but not necessarily all, of the members of the IFIAR. However, the comments are not intended to

---

P.O. Box 11723 / 1001 GS Amsterdam / The Netherlands / Tel: +31 20 797 2833 / Fax: +31 20 797 3800  
Email: [ifiar@afm.nl](mailto:ifiar@afm.nl) / Web: [www.ifiar.org](http://www.ifiar.org)

---



include, or reflect, all of the views that might be provided by individual members on behalf of their respective organisation.

4. Where we did not comment on certain specific matters this should not be interpreted as either approval or disapproval by the IFIAIR.

#### *General comments*

5. It is important to us that the auditing professional standards are relevant and responsive to the evolution in audit technology. Thus, the standards should incorporate, where needed, the provisions required to ensure an appropriate use of new tools and technologies in the audit, including data analytics, when an auditor decides to use these in the course of the audit.
6. Thus, we encourage the IAASB, to ensure, while remaining technologically neutral, that the auditing standards can adapt to and be accommodative of the changes in technology, especially the changes in information technology (IT) which has experienced ongoing development since the initial drafting of the current standards.
7. We also encourage the IAASB to gather stakeholder input on the challenges and opportunities regarding the use of data analytics in the audit of financial statements.
8. Given investors and other stakeholders' needs, we also encourage the IAASB to consider in this project how further technology driven innovations in audit could assist to improve audit quality.

#### *Data analytics and audit quality*

9. "Data analytics" encompass a number of different tools and techniques that can be used to process, compare and analyse data in an automated manner. We believe the level of data analytics used by auditors and the level of the refinement of those tools vary, depending on the engagements, the audit firms and sometimes the countries in which the auditors operate. Tools used to collect and compare data have already been implemented, with various levels of development and specificity, and have been in use for several years at some audit firms. We also believe several audit firms or networks are currently investing in developing new data analytics programs. The use of data analytics tools and other new technology driven innovations in audit is likely to continue to evolve and increasingly being used on a global scale in the coming years.



10. We understand that data analytics techniques or tools can potentially provide benefits to the audit when used in an appropriate manner by the auditor, for instance through improving the understanding of the entity and its business processes, which is necessary for the analysis of risks. The tools can, to a certain extent, facilitate the analysis and comparisons of data.
11. However, as outlined in the IAASB's discussion paper, the use of those tools can also represent a risk for the quality of the audit, depending on how those tools are developed, implemented and applied in the audits.

#### *Challenges in the use of data analytics*

12. At this early stage of development of data analytics, the IAASB should give appropriate attention to the potential challenges linked to the use of data analytics, to ensure that the use of data analytics contributes to a quality audit. For instance, the auditor should, among other things:
  - Understand the benefits and limits of the data analytics tools in view of its intended use in the audit;
  - Exercise professional skepticism when using data analytics or other technologies;
  - Develop the appropriate audit procedures required to use the tools and supplement the information gathered through the tools, including tests of controls and substantive testing;
  - Consider and appropriately evaluate the exceptions, deviations, and other results from the data analytics tools and procedures to determine whether additional audit tests and evidence are needed to obtain sufficient appropriate evidence to draw conclusions;
  - Evaluate whether the information used in data analytics tools and procedures is sufficient and appropriate for purposes of the audit, including whether the data is from a reliable source, is complete and accurate;
  - Ensure through appropriate knowledge of the way the data is extracted, computed or processed that the outputs and results of the routines provided by using the tools are sufficiently reliable to meet the objectives of the audit procedures, and also avoid overreliance on the underlying programs or setting parameters;



- Document and store/archive not only the nature, timing and extent of the use of the tools and the results thereof, but also the support for the conclusions about the reliability of the results, for instance, the verification of the routines used, the data extraction procedures, the procedures used to evaluate the quality of the data, etc.
13. The choice made by the auditor to use data analytics and new technologies might also imply further attention at the level of quality control procedures within audit firms, in order to ensure, for instance:
- That the audit firms' internal procedures drive the appropriate use of data analytics, including controls over the proper development and deployment of those tools,
  - That the quality control procedures secure the integrity of the tools against unauthorized access, and the protection of entity's data privacy and confidentiality, (including where the audit procedures are performed in different jurisdictions, and including the destruction of the data), data protection and cybersecurity risks mitigation,
  - The development of appropriate skills and competencies of audit personnel using the tools by education and training.
14. Those examples are not intended to be exhaustive. We thus encourage the IAASB to explore further the risks and challenges that need to be addressed in addition to the challenges identified at an early stage, after further research led by the IAASB on this project.

#### *Way forward*

15. We encourage the IAASB to continue to work on this project as the use of data analytics and other new technology driven innovations continue to evolve, and consider the implications of new developments for all of its current standards setting projects with a view to contributing to improvement of audit quality and continuing to meet investors and other stakeholders' needs. This is on the understanding that the IAASB does not expect such consideration to lead to delays in progressing and completing these projects.
16. Additionally, we encourage the IAASB to consider the use of data analytics in the realm of other emerging technologies and technology issues, such as cloud computing, cybersecurity risks, and changing environments of complex IT organizations in large complex clients.



17. The IAASB should aim to identify any amendments to standards that may be required to promote appropriate use of these tools by auditors in practice. The IAASB needs to identify the challenges linked to the use of data analytics and to ensure that the challenges are addressed appropriately by the standards, and needs to provide clear provisions to the auditors in this regard. When revising its standards, the IAASB should consider any changes needed to remove impediments to uses of audit technologies that enhance audit quality and any changes to address potential risks to impairment of audit quality.

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

Yours Faithfully,

Janine van Diggelen  
IFIAR Chair

## 6. Lettre de l'IFIAR du 31 juillet 2017 : exposé-sondage sur la révision de la norme relative à l'audit des estimations comptables



BY E-MAIL ONLY

Prof. Arnold Schilder  
Chairman  
International Auditing and Accounting Standards Board  
529 Fifth Avenue  
New York  
10017 USA  
Email: [arnoldschilder@iaasb.org](mailto:arnoldschilder@iaasb.org)

Date: July 31, 2017

Subject: COMMENTS ON THE PROPOSED INTERNATIONAL STANDARD on AUDITING 540 (Revised): Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures

Dear Prof Schilder,

1. The International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) appreciates the opportunity to comment on the International Auditing and Accounting Standards Board (IAASB) request for input on "Proposed International Standard on Auditing 540 (revised) – Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures" (Exposure Draft). As an international organisation of independent audit oversight regulators that share the goal of serving the public interest and enhancing investor protection, IFIAR is committed to improving audit quality globally through the promotion of high-quality auditing and professional standards, as well as other pronouncements and statements.
2. IFIAR's objectives are as follows:
  - Sharing knowledge of the audit market environment and practical experience of independent audit regulatory activity, with a focus on inspections of auditors and audit firms.
  - Promoting collaboration and consistency in regulatory activity.
  - Initiating and leading dialogue with other policy-makers and organisations that have an interest in audit quality.
  - Forming common and consistent views or positions on matters of importance to its members, while taking into account the legal mandates and missions of individual members.
3. The comments we provide in this letter reflect the views expressed by many, but not necessarily all, of the members of 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.

Address: 18F Otemachi Financial City Grand Cube, 1-9-2 Otemachi, Chiyoda-ku, Tokyo 100-0004 |  
Telephone: +81-(0)3-4510-3495 | Email: [secretariat@ifiar.org](mailto:secretariat@ifiar.org) | Website: [www.ifiar.org](http://www.ifiar.org)



4. Where we did not comment on certain specific matters this should not be interpreted as either approval or disapproval by IFIAR.
5. We support a holistic revision of ISA 540. Auditing accounting estimates is an area of recurring inspection findings across jurisdictions. The recent IFIAR inspection survey<sup>1</sup> continues to indicate that the most pervasive inspection finding within engagement performance relates to the audit of accounting estimates. The survey findings point to difficulty auditors face when assessing the reasonableness of assumptions, performing sufficient risk assessment procedures, testing the accuracy of data used, or taking relevant variables into account in the audit of accounting estimates.

***Enhancement in the Exposure Draft (ED)***

6. We generally believe that the proposals in this ED are a step in the right direction and can help drive better audit quality by requiring auditors to perform risk assessment procedures specifically addressing factors relevant to accounting estimates. Conceptually requiring auditors to take into account the factors of complexity, judgment and estimation uncertainty and their related inherent risks when identifying and assessing the risks of material misstatement should lead to a more effective audit response, specifically in the area of complex estimates.
7. The ED emphasizes the importance of risk assessment being performed by auditors and moves away from the concept of additional procedures to be performed only in the event of a significant risk. We support this approach and believe it is likely to lead to a more appropriate audit response being developed, even if further clarifications still would be helpful in this regard (see following paragraphs).
8. We support the inclusion in the ED of paragraph 16 that echoes the requirement of ISA 330, paragraph 8 on the need to test internal controls when the auditor intends to rely on those internal controls or when substantive procedures alone cannot provide sufficient appropriate audit evidence at the assertion level. We believe this will raise auditor awareness of the requirement to consider the importance of internal controls in designing an audit response.
9. We also support the provisions (paragraph 23 of the ED) which refer to the need to consider all evidence obtained, including contradictory evidence, and the reasonableness of any significant variations between or within management's estimate or range and those developed by the auditor (see also our comment on explanatory material in paragraph 17 below).

---

<sup>1</sup>[IFIAR Survey Report](#)



### **Risk assessment**

10. The inherent risk assessment is a key element in the determination of the work effort to be performed in the audit of the estimates. As mentioned in paragraph 7 of this letter, we support the focus placed on an improved risk assessment regarding the audit of accounting estimates. We nevertheless believe the relationship, if any, between the different types of risk factors and the risk levels used in the ED should be further explained in the standard.
11. There is a need to further align and revise provisions of the extant ISA 315 dealing with risk assessment to ensure a proper understanding of how to assess low inherent, non-low inherent and significant risks in order to ensure consistency in application by auditors.
12. The determination of whether an estimate is low inherent risk or not and which of the risk factors are relevant are key elements of the revisions proposed in the ED. The IAASB should clarify whether estimates can only be assessed as low inherent risk where none of the risk factors are relevant or whether another basis for concluding on low inherent risks is appropriate. We also believe the ED should require that the auditor documents the risk assessment determination of low inherent risk estimates.
13. In addition, we foresee challenges in the execution of the inherent risk assessment in ED 540 as to whether inherent risk and control risk are to be assessed separately or in combination, which could lead to a different response in terms of work effort. We believe further clarification would help ensure consistency in the risk assessment procedures. Provisions described in paragraph A95 should be deleted from the ED to ensure the auditor understands that the audit response is based on inherent risk only, because A95 suggests that a combined risk assessment is permissible.

### **Work effort**

14. The auditor is required under ISA 330 to design and perform further audit procedures if the procedures described in paragraph 15 a) of the ED (to be applied in low inherent risk situations) do not provide sufficient appropriate audit evidence. We believe this requirement could be made clearer by including the guidance included in paragraph A96 of the ED in the requirements of the ED.
15. The ED focuses on three factors for the risk assessment of estimates and provides requirements relating to the audit response in respect of each of these factors. Consistent with paragraph 2, the risk factors of judgment and complexity are interrelated with the estimation uncertainty risk factor. Because the concepts are not mutually exclusive, the requirements of paragraphs 19 and



20 that are applicable to estimation uncertainty should also be applicable in situations where inherent risk is not low based on the judgment or complexity risk factors.

16. In situations where the auditor believes that management has not appropriately understood or addressed the estimation uncertainty, we believe the auditor should first ask management to provide alternative assumptions. We suggest clarifying this requirement in paragraph 19 (b) of the ED, for example, by building upon some of the guidance included in paragraph A126.

#### ***Development of a range and estimation uncertainty***

17. The development of an auditor's range or point estimate (to the extent possible) is only required by the ED if the auditor believes that management has not appropriately understood or addressed the estimation uncertainty. We believe this creates a high bar for this requirement and inhibits professional scepticism as the auditor's estimate or range provides a valuable means for challenging management's estimate.
18. Paragraph A144 indicates that auditors may need "to reconsider whether sufficient appropriate audit evidence has been obtained regarding the reasonableness of the amounts within the range" in situations where there are variations in ranges or point estimates which are material. We support the inclusion of guidance to this effect as we consider it relevant to promoting the exercise of appropriate professional scepticism by the auditor. However, we recommend including further requirements in the ED in this regard.

#### ***Terminology***

19. We note that the ED requires the auditor to obtain sufficient appropriate audit evidence about whether accounting estimates and related disclosures are reasonable in the context of the applicable financial reporting framework. However, as acknowledged in the Explanatory Memorandum to ED, ISA 700 uses the terms "appropriate" and "adequate", not "reasonable", in relation to disclosures. We have concerns about how the inconsistencies in terminology would be applied in practice and encourage the IAASB to give this further consideration.

#### ***Conforming ISA 500 amendments***

20. We support the development of guidance to further the application of professional scepticism by the auditor on the use of data from external sources as audit evidence. The notion of "publicly available information" should nevertheless be clarified in ISA 500, since it could be understood as only open and free data, which is not necessarily the case with pricing services, which are available for those paying for the use of it.



21. Given the frequency in which companies use experts to assist in developing accounting estimates and the focus of the ED on evaluating management's process, selection and judgments, we would expect more emphasis on the fact that the auditor should apply the requirements of ISA 540 when management's assumptions are developed by management or, alike, when they are developed by an expert employed or engaged by management. We would like clarification in the standards so that the auditor fully considers the necessary evidence to be obtained when following ISA 500.8 for a management's expert.

***Professional scepticism***

22. The guidance included in paragraph A101 around considering "whether there were alternative concepts, techniques or factors, types of assumptions or sources of data" that might have been appropriate should help drive a more sceptical auditor mind-set. However, it is not clear to us why this consideration applies only to the 'complexity' risk factor and why this questioning attitude should not be further required by the ED.

***Need for post-implementation review***

23. We encourage the IAASB, following completion of this project, to gather stakeholder input via a post-implementation review in order to assess whether the changes have achieved the desired effects (e.g. whether the goals have been met and whether some challenges remain).

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

Yours faithfully,

Brian Hunt  
Chair

Cc: Frank Schneider, Vice Chair,  
Marjolein Doblado, SCWG Chair  
Carl Renner, Executive Director

Address: 18F Otemachi Financial City Grand Cube, 1-9-2 Otemachi, Chiyoda-ku, Tokyo 100-0004 |  
Telephone: +81-(0)3-4510-3495 | Email: [secretariat@ifiar.org](mailto:secretariat@ifiar.org) | Website: [www.ifiar.org](http://www.ifiar.org)

## 7. Application des normes de manière proportionnée à la taille de la personne ou de l'entité et à la complexité de ses activités pour la certification des comptes des petites entreprises : conditions fixées par le Haut conseil en application des dispositions du III de l'article L. 821-13 du code de commerce



### **Application des normes de manière proportionnée à la taille de la personne ou de l'entité et à la complexité de ses activités pour la certification des comptes des petites entreprises**

#### **Conditions fixées par le Haut conseil en application des dispositions du III de l'article L. 821-13 du code de commerce**

Le III de l'article L. 821-13 du code de commerce dispose que :

*« III.- Pour la certification des comptes des petites entreprises, au sens du 2 de l'article 3 de la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, le commissaire aux comptes applique les normes de manière proportionnée à la taille de la personne ou de l'entité et à la complexité de ses activités dans des conditions fixées par le Haut conseil. »*

En application de ces dispositions, le Haut conseil a fixé les conditions qui suivent.

Le commissaire aux comptes exerce sa mission d'intérêt général conformément aux prescriptions des lois et règlements qui la régissent et veille, pour la certification des comptes des petites entreprises au sens du 2 de l'article 3 de la directive 2013/34/ UE, à ce que les actions qu'il met en œuvre n'excèdent pas ce qui est nécessaire pour fonder son opinion sur les comptes.

A cette fin, le commissaire aux comptes adapte la nature, le calendrier et l'étendue des procédures définies par les normes mentionnées à l'article L. 821-13 du code de commerce.

Cette adaptation consiste, pour le commissaire aux comptes, à déterminer, en faisant usage de son jugement professionnel, les procédures définies par les normes qui sont appropriées et celles dont il estime la mise en œuvre inutile au regard de la taille de la personne ou de l'entité et de la complexité des activités de celle-ci.

Il tient compte pour ce faire des caractéristiques de l'entité, notamment d'éléments qualitatifs tels que :

- le nombre peu élevé et la simplicité des opérations traitées par l'entité ;
- le caractère peu complexe de l'organisation interne ;
- le recours à des mécanismes simples de financement de l'entité ;
- le fait que l'entité recourt aux services d'un expert-comptable ;
- la prépondérance du dirigeant dans les processus de décisions et de contrôle de l'entité ;
- le nombre restreint d'associés ;
- l'activité peu diversifiée de l'entité ;
- une comptabilité simple.

Une norme prévoit les modalités d'application des conditions ainsi fixées et précise la manière dont le commissaire aux comptes justifie les choix qu'il a opérés, en particulier les procédures définies par les normes qu'il n'aurait pas estimé nécessaire de mettre en œuvre compte tenu des caractéristiques de l'entité.

Il est à ce titre rappelé qu'une insuffisance d'honoraires ne saurait justifier les choix opérés, dès lors, d'une part, que le commissaire aux comptes ne peut accepter un niveau d'honoraires qui risque de compromettre la qualité de ses travaux, et, d'autre part, qu'une disproportion entre le montant des honoraires perçus et l'importance des diligences à accomplir affecte son indépendance et son objectivité.

Le 23 février 2017

Avis 2017-02

**Avis rendu par le Haut conseil du commissariat aux comptes  
en application de l'article R. 821-6 du code de commerce  
sur une saisine portant sur l'approbation des services autres  
que la certification des comptes par le comité d'audit d'une entité d'intérêt public**

### Introduction

Le Haut conseil a été saisi par l'Association Nationale des Sociétés par Actions d'une question relative au périmètre des services autres que la certification des comptes qu'il revient aux comités d'audit des entités d'intérêt public d'approuver.

La requérante soumet en particulier au Haut conseil « *une difficulté d'interprétation relative à l'obligation, ou non, pour le commissaire aux comptes d'une entité d'intérêt public, de demander l'autorisation préalable du comité d'audit avant d'accomplir une mission en application d'une disposition légalement obligatoire, qui ne relève pas stricto sensu de la certification légale des comptes* ».

Le Haut conseil s'est saisi de cette question sur le fondement de l'article R. 821-6 du code de commerce.

### Avis du Haut conseil

L'article L. 822-11-2 du code de commerce énonce que « *les services autres que la certification des comptes qui ne sont pas mentionnés au II de l'article L. 822-11 et au I de l'article L. 822-11-1 peuvent être fournis par le commissaire aux comptes ou les membres du réseau auquel il appartient à l'entité d'intérêt public dont il certifie les comptes, ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3, à condition d'être approuvés par le comité spécialisé mentionné à l'article L. 823-19. Ce comité se prononce après avoir analysé les risques pesant sur l'indépendance du commissaire aux comptes et les mesures de sauvegarde appliquées par celui-ci.* »

Le Haut conseil est d'avis que ce texte ne trouve pas à s'appliquer aux services fournis par le commissaire aux comptes de l'entité en application de dispositions nationales qui lui en confient expressément et exclusivement la réalisation. Il en est de même des services qui sont expressément et exclusivement confiés au commissaire aux comptes de l'entité par des dispositions du droit de l'Union européenne qui ont un effet direct en droit national.

En revanche, les autres services que le commissaire aux comptes est susceptible de fournir doivent être approuvés par le comité d'audit après une analyse des risques que ces services pourraient faire peser sur l'indépendance du commissaire aux comptes et les mesures de sauvegarde appliquées par celui-ci.

**Christine Guéguen  
Président du Collège**

## 9. Avis n° 2017-04 : approbation des SACC par le comité d'audit d'une EIP (procédure d'approbation)

Le 26 juillet 2017  
Avis 2017-04

**Avis rendu par le Haut conseil du commissariat aux comptes  
en application de l'article R. 821-6 du code de commerce  
sur une saisine portant sur l'approbation des services autres  
que la certification des comptes par le comité d'audit d'une entité d'intérêt public**

### Introduction

Le Haut conseil a été interrogé par les représentants des entreprises et des administrateurs sur la possibilité, pour les comités d'audit des entités d'intérêt public, de mettre en place une procédure d'approbation de certains services autres que la certification des comptes relevant d'une même catégorie de travaux, selon des modalités prédéfinies.

Le Haut conseil s'est saisi de cette question sur le fondement de l'article R. 821-6 du code de commerce.

### Avis du Haut conseil

Le Haut conseil a tout d'abord constaté que l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 a modifié les conditions dans lesquelles des services autres que la certification des comptes peuvent être fournis par le commissaire aux comptes ou les membres de son réseau, à l'entité dont il certifie les comptes ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce.

En particulier, pour les entités d'intérêt public, en sus de l'analyse que le commissaire aux comptes doit effectuer pour apprécier si les services autres que la certification des comptes que lui ou un membre de son réseau envisage de fournir sont de nature à affecter d'une quelconque façon la formation, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission, le comité d'audit doit désormais préalablement approuver ces services, après avoir analysé, d'une part, les risques qu'ils peuvent faire peser sur l'indépendance du commissaire aux comptes et, d'autre part, les mesures de sauvegarde appliquées par celui-ci. Cette nouvelle mission confiée au comité d'audit est expressément prévue à l'article L. 822-11-2 du code de commerce, qui, s'il définit les conditions auxquelles est soumise l'approbation préalable, ne précise cependant pas ses modalités de mise en œuvre.

En conséquence, dans le silence des textes, le Haut conseil est d'avis que dès lors qu'il a procédé à l'analyse requise par l'article précité, le comité d'audit peut envisager de mettre en place, selon les modalités qu'il estimera les plus adaptées à son organisation, une procédure d'approbation préalable, pour une durée déterminée, d'une liste limitative de catégories de services autres que la certification des comptes, chaque catégorie reposant sur des travaux de même nature.

Le Haut conseil estime cependant nécessaire de souligner qu'une telle procédure d'approbation, distincte d'un examen au cas par cas, nécessite, outre une grande vigilance, que les services concernés soient définis avec un degré de précision suffisant pour permettre d'apprécier, lors de la proposition effective de la fourniture d'un de ces services, le respect des exigences qui ont prévalu à son approbation préalable, en particulier des règles applicables à la profession de commissaire aux comptes.

En outre, le Haut conseil est d'avis qu'il serait souhaitable que la période pour laquelle ces services seront approuvés n'excède pas une année afin que soient régulièrement prises en compte les évolutions dans l'environnement des entités concernées et l'efficacité de la procédure d'approbation préalable mise en place.

Plus généralement, le Haut conseil estime que quelles que soient les modalités d'approbation des services autres que la certification des comptes retenues par le comité d'audit, il convient qu'il soit rendu compte à ce dernier de tous les services effectivement réalisés afin de lui permettre d'exercer sa mission.

**Christine Guéguen**  
**Président du Collège**

## 10. Avis n° 2017-05 : communication des rapports de contrôle du H3C à la demande du comité spécialisé ou à l'organe exerçant les fonctions de ce comité

Le 30 novembre 2017  
Avis 2017-05

***Avis du Haut conseil du commissariat aux comptes  
relatif à l'application des dispositions de l'article R 823-21-3 du code de commerce  
concernant la communication de ses rapports de contrôle  
à la demande du comité spécialisé mentionné à l'article L. 823-19 du même code  
ou de l'organe exerçant les fonctions de ce comité***

### **Introduction**

L'article R. 823-21-3 du code de commerce dispose que « *Le commissaire aux comptes d'une entité d'intérêt public communique à la demande du comité spécialisé mentionné à l'article L. 823-19 ou de l'organe exerçant les fonctions de ce comité les constatations et conclusions du Haut conseil du commissariat aux comptes consécutives aux contrôles réalisés en application de l'article L. 821-9 qui concernent :*

- 1° L'évaluation de la conception du système de contrôle interne de qualité ;*
- 2° L'évaluation du contenu du dernier rapport de transparence ;*
- 3° Le contrôle de la mission de certification des comptes de l'entité d'intérêt public concernée. »*

Les constatations et conclusions du Haut conseil consécutives au contrôle réalisé dans un cabinet de commissariat aux comptes en application de l'article L. 821-9 du code de commerce sont regroupées dans un rapport présentant le résultat de l'examen du système de contrôle interne de qualité de ce cabinet et d'une sélection de missions de certification des comptes effectuées par celui-ci (mandats) revues dans le cadre dudit contrôle. Ce rapport est accompagné d'annexes. Il contient l'ensemble des éléments visés aux 1°, 2° et 3° de l'article précité.

Le Haut conseil a été informé de difficultés soulevées par la mise en œuvre de ces dispositions, et en particulier de la question de savoir si le rapport de contrôle d'un cabinet peut être communiqué dans son intégralité aux organes mentionnés à l'article R. 823-21-3 du code de commerce dans la mesure où ledit rapport peut contenir des constatations et conclusions issues de l'examen de missions de certification des comptes d'autres entités que celle pour laquelle le comité spécialisé ou l'organe exerçant les fonctions de ce comité réalise sa mission.

Il s'est saisi d'office de cette question sur le fondement de l'article R. 821-6 du code de commerce.

### **Avis du Haut conseil**

La structure d'un rapport de contrôle permet de scinder facilement celui-ci en différentes parties, et de ne communiquer au comité spécialisé d'une entité d'intérêt public ou à l'organe exerçant les fonctions de ce comité que les éléments relatifs aux constatations et conclusions de l'examen du système de contrôle interne de qualité du cabinet qui certifie les comptes de

l'entité, ainsi que ceux portant sur la mission de certification des comptes de l'entité lorsque cette mission a été revue dans le cadre du contrôle.

En conséquence, le Haut conseil est d'avis qu'à la demande du comité spécialisé ou de l'organe exerçant les fonctions de ce comité, le commissaire aux comptes de l'entité concernée doit, en application de l'article R. 823-21-3 du code de commerce, communiquer les éléments du rapport de contrôle de son cabinet qui suivent :

- les constatations et conclusions de l'examen du système de contrôle interne de qualité du cabinet ;
- le cas échéant, les constatations et conclusions sur l'examen de la mission de certification des comptes de l'entité ainsi que « la fiche mandat » correspondante lorsque celle-ci est annexée au rapport de contrôle.

Afin de faciliter l'exercice de ce droit de communication, le Haut conseil invite les commissaires aux comptes à informer le comité spécialisé ou l'organe exerçant les fonctions de ce comité au sein de l'entité dont ils certifient les comptes, du fait que le cabinet auquel ils appartiennent a été contrôlé par le Haut conseil et que le rapport leur est communicable dans les conditions du présent avis.

Cette information est donnée après réception par le cabinet du rapport définitif de contrôle.

**Christine Guéguen**  
**Président du Collège**

## 11. Avis n° 2017-03 : application des dispositions concernant la rotation du commissaire aux comptes désigné en qualité de signataire du rapport sur les comptes

le 9 mars 2017  
Avis 2017-03

***Avis rendu par le Haut conseil du commissariat aux comptes  
en application de l'article R. 821-6 du code de commerce sur auto-saisine relative  
à l'application des dispositions concernant la rotation du commissaire aux comptes  
désigné en qualité de signataire du rapport sur les comptes***

### Introduction

L'article L. 822-14 du code de commerce limite le nombre d'exercices durant lesquels le commissaire aux comptes signataire des comptes de certaines entités peut intervenir en cette qualité. Il prévoit également qu'à l'issue de cette période, l'ancien signataire ne peut plus participer à la mission de contrôle légal de ladite entité avant un délai, usuellement dénommé « délai de viduité », qui se décompte à partir de la date de clôture du sixième exercice qu'il a certifié.

Ce dispositif de rotation des signataires a été instauré par la loi n° 2003-706 du 1<sup>er</sup> août 2003 de sécurité financière pour les personnes et entités dont les titres financiers sont admis à la négociation sur un marché réglementé (ci-après personnes et entités « cotées ») ainsi que les personnes morales mentionnées à l'article L. 612-1 du code de commerce et les associations mentionnées à l'article L. 612-4 du même code dès lors qu'elles font appel public à la générosité au sens de l'article 3 de la loi n° 91-772 du 7 août 1991.

La directive européenne n° 2006/43/CE du 17 mai 2006 a ensuite prévu l'application de ce dispositif à l'ensemble des personnes et entités répondant à la définition européenne de l'EIP mais a laissé aux Etats membres le choix d'exempter certaines d'entre elles de cette obligation. Faisant usage de cette faculté, la France avait décidé de conserver le périmètre retenu en 2003 et de ne pas étendre le dispositif de rotation des signataires aux EIP non « cotées » appartenant aux secteurs de la banque et de l'assurance.

Les textes européens du 16 avril 2014 portant réforme de l'audit<sup>1</sup> transposés par l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes ont prévu que le dispositif serait désormais applicable à l'ensemble des personnes et entités répondant à la définition européenne d'EIP, sans exemption possible.

C'est ainsi que l'article L. 822-14 du code de commerce dans sa rédaction actuelle, s'il fixe toujours à six exercices, dans la limite de sept ans, le nombre d'exercices consécutifs durant lesquels le commissaire aux comptes signataire du rapport sur les comptes peut intervenir en cette qualité, étend le périmètre des personnes et entités concernées et porte le délai de viduité de 2 ans à 3 ans.

Le Haut conseil a été saisi de difficultés soulevées par la mise en œuvre de ces dispositions.

<sup>1</sup> Directive 2014/56/UE et Règlement n° 537/2014

Il a en particulier été sollicité sur la question de savoir si, pour les personnes et entités nouvellement visées par le dispositif, les exercices certifiés par le signataire antérieurement à la date d'application du texte modifié doivent être pris en compte pour le calcul des six exercices consécutifs.

Il a également été interrogé sur l'application du prolongement d'un an du délai de viduité pour les anciens signataires soumis au délai de viduité de deux ans à la date d'entrée en vigueur de la nouvelle rédaction du texte.

### **Avis du Haut conseil**

#### ***Concernant le décompte des six exercices dans les entités nouvellement visées par le dispositif***

Le Haut conseil a retenu que le décompte des six exercices doit être effectué à partir du premier exercice au cours duquel sont réunies les conditions posées par le texte, à savoir :

- la personne ou l'entité dont les comptes sont certifiés est une EIP ou fait appel public à la générosité,
- et le commissaire aux comptes, personne physique, intervient en qualité de signataire du rapport sur les comptes de ladite personne ou entité.

Au regard de la première condition ainsi posée, le Haut conseil a considéré qu'il convenait de distinguer :

- les personnes et entités non « cotées » appartenant aux secteurs de la banque et de l'assurance qualifiées d'EIP par le droit européen,
- et les personnes et entités qui deviennent des EIP ou des APG au cours de leur vie sociale.

#### ***Concernant les personnes et entités non « cotées » appartenant aux secteurs de la banque et de l'assurance qualifiées d'EIP par le droit européen***

Le Haut conseil a relevé que la faculté d'exemption prévue à l'article 39 de la directive n° 2006/43/CE du 17 mai 2006, que la France a choisi d'utiliser lors de la transposition du texte afin de limiter l'obligation de rotation aux seuls signataires déjà soumis à ce dispositif depuis 2003, était sans incidence sur la qualification d'EIP au sens du droit européen.

En conséquence, il est d'avis que pour le décompte des six exercices mentionnés à l'article L. 822-14 du code de commerce actuellement en vigueur, il convient de tenir compte de la date à laquelle la personne ou l'entité a été qualifiée d'EIP par le droit européen et que les exercices consécutifs certifiés par le signataire depuis cette date sont à prendre en compte.

Le Haut conseil a, en outre, constaté que le législateur national avait décidé de différer la prise d'effet de l'obligation de rotation du signataire au premier exercice ouvert postérieurement au 31 décembre 2016<sup>2</sup> afin de garantir une qualité constante de l'audit sur cet exercice, et en a pris acte.

#### ***Concernant les personnes et entités qui deviennent EIP ou APG au cours de leur vie sociale***

Pour les personnes et entités qui deviennent EIP ou APG au cours de leur vie sociale, le Haut conseil est d'avis que le point de départ du décompte des six exercices correspond à la date de leur qualification d'EIP ou d'APG. En conséquence, les exercices certifiés antérieurement ne sont pas à prendre en compte.

<sup>2</sup> 3° de l'article 53 de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes

***Concernant la prolongation du délai de viduité***

Le Haut conseil est d'avis que les anciens signataires d'ores et déjà visés, à la date d'entrée en vigueur de l'article L. 822-14 du code de commerce dans sa nouvelle rédaction, par l'interdiction temporaire de deux ans de participer à la mission de contrôle légal d'une EIP ou d'une APG, doivent attendre une année supplémentaire avant de pouvoir à nouveau participer à cette mission.

**Christine Guéguen**  
**Président du Collège**

## 12. Avis n° 2017-01 : exercice du droit de communication de la Cour des comptes à l'égard des commissaires aux comptes

Le 23 janvier 2017

Avis 2017-01

***Avis rendu par le Haut conseil du commissariat aux comptes  
en application de l'article R. 821-6 II du code de commerce  
sur l'exercice du droit de communication de la Cour des comptes  
à l'égard des commissaires aux comptes***

### **Introduction**

A l'occasion d'une saisine individuelle, le Haut conseil s'est saisi d'office sur le fondement du II de l'article R. 821-6 du code de commerce de la situation suivante.

Un commissaire aux comptes qui exerce un mandat au sein d'une entité a été sollicité par celle-ci pour mener des diligences particulières sur les comptes ouverts dans ses livres au titre d'un mandat de gestion de la comptabilité d'un organisme tiers auprès duquel il n'exerce aucun mandat de commissaire aux comptes.

La Cour des comptes, dans le cadre de l'exercice de son contrôle de la gestion de cet organisme, a souhaité exercer son droit de communication sur le dossier de travail du commissaire aux comptes ayant réalisé ces diligences particulières.

Cette demande pose une question de principe quant à la possibilité pour la Cour des comptes d'exercer son droit de communication à l'égard des commissaires aux comptes intervenant dans le cadre d'une mission autre que de certification auprès d'organismes soumis à son contrôle.

Le Haut conseil a examiné cette question lors des séances plénières des 24 novembre 2016 et 19 janvier 2017.

### **Avis du Haut conseil**

Le Haut conseil relève que le contrôle de la régularité et de la sincérité des comptes des comptables publics et le contrôle de la gestion des organismes publics et de certains organismes privés constituent une exigence constitutionnelle.

Il observe que pour assurer les missions précitées, la Cour des comptes dispose de pouvoirs d'investigations étendus au nombre desquels figure le droit de communication.

A cet égard, l'alinéa 1 de l'article L.141-1 du code des juridictions financières énonce :

*« La Cour des comptes est habilitée à se faire communiquer tous documents, de quelque nature que ce soit, relatifs à la gestion des services et organismes soumis à son contrôle. »*

Ce droit de communication général couvre l'ensemble des documents relatifs à la gestion des organismes contrôlés. Il s'exerce, d'une part à l'égard des ordonnateurs, des comptables et des dirigeants des services et organismes contrôlés et, d'autre part, à l'égard de personnes physiques ou morales spécifiquement désignées par le code des juridictions financières.

Le Haut conseil constate que c'est dans le cadre de ce droit de communication général que les relations entre la Cour des comptes et les commissaires aux comptes sont précisées par les articles suivants du même code.

A ce titre, l'alinéa 1 de l'article L.141-3 du code des juridictions financières prévoit que :

*« Les magistrats, conseillers maîtres en service extraordinaire, conseillers référendaires en service extraordinaire et rapporteurs de la Cour des comptes peuvent demander aux commissaires aux comptes, y compris les commissaires aux apports et les commissaires à la fusion, tous renseignements sur les sociétés qu'ils contrôlent ; ils peuvent en particulier se faire communiquer les dossiers et documents établis en application des dispositions législatives et réglementaires relatives à la profession et au statut des commissaires aux comptes de sociétés. »*

Le Haut conseil estime que cet alinéa investit les membres et personnels de la Cour d'un droit de communication général sur les documents de tout commissaire aux comptes intervenant auprès d'organismes contrôlés par la Cour des comptes sans distinguer si ce professionnel intervient dans le cadre d'une mission de certification ou dans le cadre de toute autre mission relative à la gestion des services et organismes soumis au contrôle de la Cour des comptes .

Ainsi, en application de l'alinéa 1 des articles L.141-1 et L.141-3 du code des juridictions financières, le Haut conseil est d'avis que les commissaires aux comptes intervenant auprès d'organismes contrôlés par la Cour des comptes sont tenus de communiquer leurs dossiers de travail à celle-ci lorsqu'elle exerce son droit de communication à leur égard.

**Christine Guéguen**

**Président du Collège**

## 13. 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 et à engager les cabinets exerçant des missions de commissariat aux comptes dans des actions correctrices des défaillances identifiées lors des contrôles.

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

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 de travail communes. Par convention de langage, ce regroupement constitue un « cabinet » au sens du contrôle et constitue l'unité de contrôle<sup>23</sup>. Les cabinets de commissariat aux

comptes certifiant les comptes d'au moins une Entité d'Intérêt Public sont dits « cabinets EIP », alors que les cabinets dits « cabinets non EIP » sont ceux qui n'ont aucun mandat conclu avec une Entité d'Intérêt Public.

### Entité d'Intérêt Public « EIP »

Les cabinets dits « cabinets EIP » sont ceux 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.

Le Haut conseil fixe le cadre, les orientations et les modalités des contrôles des cabinets EIP et non EIP.

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 EIP<sup>24</sup> » conformément à la définition donnée par la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013.

Concernant le contrôle des cabinets EIP, le 3<sup>e</sup> cycle triennal de contrôle, qui a démarré en 2015, s'est achevé en 2017 pour les cabinets détenant des mandats de « grandes EIP ». Pour les cabinets EIP qui ne certifient pas les comptes de « grandes EIP », le cycle de contrôle est prolongé jusqu'en 2020. Les contrôles des cabinets EIP ont été réalisés directement par les contrôleurs employés par le Haut conseil.

En 2017, les contrôles des cabinets non EIP ont été réalisés en respectant le 2<sup>e</sup> cycle sexennal qui a débuté en 2014 et se déroulera jusqu'en 2019. Conformément aux dispositions du II de l'article L. 821-1 du code de commerce, la réalisation des contrôles des cabinets non EIP peut être déléguée par le Haut conseil à la CNCC dans des conditions fixées par une convention homologuée par arrêté du garde des Sceaux, ministre de la justice. Par convention homologuée le 25 avril 2017, le H3C a effectivement délégué la réalisation des contrôles des cabinets non EIP à la CNCC, en conservant néanmoins la possibilité de procéder directement à certains de ces contrôles par ses propres contrôleurs s'il l'estime nécessaire. 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

23. 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.

24. Il s'agit des entités d'intérêt public qui dépassent au moins 2 des 3 critères suivants :

1) total bilan de 20 M€ ; 2) chiffre d'affaires de 40 M€ ; 3) effectif de 250 salariés.

des cabinets non EIP dont il décide de ne pas assurer lui-même le contrôle. La CNCC confie à des contrôleurs praticiens (commissaires aux comptes en exercice) la réalisation des opérations de contrôles. En 2017, les contrôles des cabinets non EIP ont été effectués par des contrôleurs praticiens désignés en application de la convention de délégation.

L'intensité des contrôles des cabinets EIP et non EIP peut varier selon les risques identifiés dans le cadre d'une approche par les risques définie par le H3C, conformément à l'article R. 821-71 du code de commerce.

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

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

## 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 cabinets EIP 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 du cabinet comme un changement d'associés, de signataires de mandats, un regroupement avec un autre cabinet ou une scission.

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

Les contrôles sont proportionnés à l'ampleur et à la complexité de l'activité professionnelle exercée.

Pour les contrôles mis en œuvre en 2017, le Haut conseil a retenu les orientations de contrôle suivantes :

- le suivi des recommandations émises à l'issue du précédent contrôle ;
- l'examen des procédures et outils internes nouvellement mis en place ou ayant évolué depuis le précédent contrôle ;
- le contrôle de mandats avec vérification notamment de l'approche d'audit, des diligences mises en œuvre sur au moins une zone de risque ou un cycle financier significatif et de l'information liée aux états financiers.

Lorsque les normes d'exercice professionnel suivantes étaient applicables aux mandats examinés, leur correcte application a été également vérifiée : NEP 100 « Audit des comptes réalisés par plusieurs commissaires aux comptes », NEP 600 « Principes

spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés », NEP 240 « Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes », NEP 705 « Justification des appréciations » et NEP 230 « Documentation de l'audit des comptes. Ces thèmes prioritaires ne constituent pas une liste exhaustive et limitative des éléments revus dans le cadre des contrôles 2017. Ces thématiques permettent notamment de reprendre celles communes aux régulateurs d'audit européens et mondiaux. Les contrôles sont conduits en se référant aux dispositions procédurales légales et réglementaires en vigueur au jour de leur réalisation, mais en faisant application du code de déontologie et des normes d'exercice professionnel en vigueur lors de la réalisation des missions contrôlées.

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

	<p><b>L'opinion émise sur les comptes est étayée</b>, ou les conclusions sur les cycles examinés sont justifiées, par les diligences d'audit.</p>
	<p>Des <b>défaillances</b> ont été identifiées dans les diligences d'audit. Toutefois, l'opinion émise sur les comptes demeure étayée ou les conclusions sur les cycles examinés justifiées au regard notamment :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>des diligences d'audit compensatoires réalisées ;</li> <li>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.</li> </ul>
	<p><b>L'opinion émise sur les comptes n'est pas étayée</b> ou les conclusions sur les cycles examinés ne sont pas justifiées au regard des défaillances identifiées. Cette conclusion signifie que les diligences mises en œuvre par le commissaire aux comptes sont absentes ou incomplètes pour arriver à l'opinion émise sur les comptes indépendamment de la qualité des états financiers de l'entité concernée.</p>
	<p><b>L'opinion émise sur les comptes est erronée.</b> Cette conclusion signifie que les états financiers de l'entité concernée sont faux ou comportent des erreurs, omissions ou anomalies significatives et/ou que le commissaire aux comptes n'a pas tiré les conséquences sur son opinion sur les comptes des conclusions de ses diligences.</p>







