



H3C

REPÈRES

RAPPORT ANNUEL 2014

L'année 2014 restera très certainement dans l'histoire de la profession comme celle de la parution de la réforme européenne de l'audit, puisque le 16 avril 2014, ont été adoptés la directive et le règlement attendus depuis le lancement du livre vert en 2010.

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

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

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

Toutefois, les contacts noués entre le Haut Conseil, la CNCC et les CRCC ont permis d'établir des relations constructives et efficaces. Avec les ajustements rendus nécessaires par la réforme, cette coopération est appelée à se poursuivre, ainsi que les échanges entre le Haut Conseil et les autorités nationales intéressées au bon fonctionnement de l'audit, AMF et ACPR et, sans doute prochainement, l'Autorité de la concurrence.

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

Christine Thin
Présidente du H3C



Le Haut Conseil du commissariat aux comptes

Institué par la loi de sécurité financière du 1^{er} août 2003, le Haut Conseil du commissariat aux comptes (H3C) est l'autorité de régulation et de contrôle de la profession de commissaires aux comptes en France.

Il a pour mission d'assurer la surveillance des commissaires aux comptes en France, de veiller au respect de la déontologie et de l'indépendance et d'assurer la coopération européenne et internationale des systèmes de supervision publique de l'audit.

L'organisation du H3C repose sur l'indépendance du collège, la compétence et la diversité des cultures professionnelles des membres du collège. Le secrétaire général, assisté par les services, prépare et instruit les travaux du collège. Il dispose de pouvoirs propres en matière de contrôle des cabinets de commissariat aux comptes.

En 2014, les ressources du H3C se sont élevées à 9,2 millions d'euros.

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

La Commission européenne a lancé en 2010 une réforme du contrôle légal des comptes en vue d'améliorer la qualité de l'audit, de déconcentrer le marché et de renforcer l'indépendance des auditeurs. Une directive 2014/56/CE et un règlement 537/2014 ont été adoptés le 16 avril 2014 et publiés au Journal Officiel de l'Union européenne du 27 mai 2014. Ces textes entreront en application en juin 2016.

Le H3C a examiné les nouveaux textes afin d'évaluer leur incidence sur la réglementation française. Il a également évalué l'opportunité de lever ou non les options proposées par le règlement européen.

Il a transmis ses préconisations au Garde des Sceaux.

Les thèmes suivants ont été examinés :

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

Les préconisations du H3C sont détaillées dans le rapport annuel 2014 disponible sur le site www.h3c.org

Contrôler

Résultats des contrôles 2014

- Compte tenu des différences dans la méthodologie des contrôles, les résultats de l'année 2014 ne peuvent pas être comparés avec ceux de l'année 2013. Ils permettent néanmoins de diagnostiquer les améliorations et de constater la persistance ou non de certaines tendances.
- Les cabinets d'audit ont continué de renforcer leurs procédures internes. Ils ont appliqué, dans l'ensemble, les recommandations qui leurs avaient été adressées lors d'un précédent contrôle.
Les diligences relatives aux mandats pour lesquels les précédents contrôles avaient relevé des insuffisances ont été améliorées. La majorité des mandats contrôlés bénéficie de travaux étayant de manière satisfaisante les opinions d'audit.
- Des constats négatifs ont pu être faits :
 - les améliorations apportées par les cabinets sur les mandats précédemment contrôlés n'ont pas été étendues de manière systématique aux autres mandats ;
 - parfois, le défaut de documentation est tel qu'il ne permet pas aux contrôleurs du H3C de conforter les opinions d'audit émises ;
 - les travaux d'audit relatifs à l'appréciation des éléments de contrôle interne de l'entité doivent être renforcés et la démarche d'audit améliorée ;
 - l'exercice collégial du co-commissariat aux comptes doit être renforcé tout particulièrement la formalisation de la revue critique et la concertation sur l'approche d'audit ;
 - le nombre de mandats présentant des insuffisances de diligences affectant la fiabilité de l'opinion émise sur les comptes audités demeure trop important.

Spécificités des cinq plus grands cabinets EIP

- Ces cinq cabinets ont apporté des améliorations à leurs systèmes de contrôle interne de la qualité et à leurs outils méthodologiques. Néanmoins :
 - leur effectivité et leur bonne application par les associés signataires ne sont pas encore totalement démontrées ;
 - les procédures d'analyse des prestations hors audit susceptibles de les placer en situation d'incompatibilité doivent être améliorées.
- Des améliorations sont attendues sur les mandats concernant :
 - l'utilisation des techniques d'échantillonnage ;
 - la détermination du seuil de signification ;
 - l'utilisation des travaux de l'audit interne et des travaux d'experts.

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

Spécificités des autres cabinets EIP

- Les cabinets doivent :
 - renforcer les outils méthodologiques facilitant l'audit des comptes ;
 - veiller à ce que les équipes d'audit soient bien formées aux secteurs spécifiques audités ;
 - renforcer le contrôle sur l'information financière fournie par les entités ;
 - améliorer l'application des normes d'exercice professionnel telles que déclaration de la direction, principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés et justification des appréciations.
- 88 mandats (dont 49 EIP) sur 467 testés ont présenté des insuffisances de diligences susceptibles d'affecter la fiabilité des opinions. Les insuffisances ont été relevées sur la démarche d'audit, les procédures d'audit et le contrôle de l'information financière ou la documentation.

Spécificités des cabinets non EIP

- Les cabinets doivent :
 - mieux formaliser leurs procédures en matière de commissariat aux comptes ;
 - veiller à la mise en place d'un dispositif en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux ;
 - mieux assurer l'encadrement du recours à des collaborateurs externes ;
 - améliorer l'évaluation des risques, au contrôle de l'information financière fournie par les entités, à la rédaction des rapports de certification (notamment à la justification des appréciations).
- 103 mandats sur 1 894 testés ont présenté des insuffisances de diligences susceptibles d'affecter la fiabilité des opinions. Des insuffisances de diligences ont été notées sur des postes significatifs des états financiers, le contrôle de l'information financière et la documentation. Parfois il a été relevé une incohérence entre l'opinion délivrée et les éléments relevés lors de l'audit.

Programme de contrôle de l'année 2014

Cabinets EIP (détenant des mandats d'entité d'intérêt public)

- 157 cabinets EIP contrôlés dont les 5 plus grands cabinets français ;
- 584 mandats examinés dont 296 mandats EIP.

Cabinets non EIP (ne détenant pas de mandat d'entité d'intérêt public)

- 1 025 cabinets non EIP contrôlés ;
- 1 894 mandats examinés.

Suivi des contrôles

Tous les contrôles réalisés par le H3C, la CNCC et les CRCC donnent lieu à un suivi. Des recommandations sont adressées aux commissaires aux comptes, graduées selon l'importance des faiblesses et des insuffisances relevées.

Le cas échéant, le parquet général est saisi à toutes fins. Les recommandations sont suivies lors d'un contrôle subséquent.

	Cabinets EIP		Cabinets non EIP
	Cycle antérieur	Cycle en cours de finalisation	1 ^{er} cycle
	2009-2011	2012-2014	2008-2013
Nombre de cabinets contrôlés¹	550	478	6 570
Nombre de courriers individuels adressés²	550	407	5 650
<i>dont courriers sans suivi</i>	368 67%	250 62%	4 660 82%
<i>dont plans d'amélioration</i>	166 30%	127 31%	770 14%
<i>dont nombre de saisines à toutes fins du procureur général</i>	16 3%	30 7%	220 4%

¹ dont les 5 plus grands cabinets français

² nombre de courriers adressés aux cabinets depuis 2010, en cumul, au jour de la rédaction du rapport

Recommandations issues des résultats des contrôles réalisés en 2014

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

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

- documenter systématiquement les procédures d'audit mises en œuvre et les travaux effectués en particulier sur les points significatifs ou porteurs de risque de l'entité auditée ;
- structurer et de documenter la démarche d'audit suivie notamment lors de l'appréciation du système de contrôle interne et des systèmes d'information des entités auditées

ou de la prise en considération de la possibilité de fraude lors de l'audit des comptes ou encore lors de l'évaluation du risque d'anomalies significatives ;

- renforcer l'exercice collégial de la mission lorsque l'audit est réalisé par plusieurs commissaires aux comptes ;
- veiller à la bonne application des normes d'exercice professionnel relatives :
 - aux principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés ;
 - à l'utilisation des techniques d'échantillonnage ;
 - à la justification des appréciations au sein du rapport sur les comptes annuels et du rapport sur les comptes consolidés.

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



Coopérer en Europe et au niveau international

Coopération bilatérale

Depuis 2013, des protocoles de coopération ont été conclus entre le H3C et ses homologues suisse, canadien et américain. En vertu de l'accord H3C-PCAOB, des contrôles conjoints ont été menés en France et aux États-Unis par une équipe composée d'agents du H3C et du PCAOB.

Coopération intra-européenne

Les régulateurs européens sont membres de l'EGAOB, chargé d'assister la Commission européenne dans la mise en œuvre des textes européens et d'organiser la coopération entre les régulateurs de l'audit. Ils ont mis en place en 2011 l'EAIG, plateforme d'échanges en matière de contrôle qualité. Le H3C est membre du comité de pilotage depuis sa création.

L'EAIG a débuté en 2014 un cycle de rencontres bilatérales avec les principaux réseaux d'audit internationaux. Ces échanges permettent d'évaluer l'organisation interne et les procédures mises en place par les réseaux pour améliorer la qualité de l'audit. La base de données des résultats nationaux de contrôle des plus grands réseaux d'audit en Europe alimente ces échanges avec les réseaux.

L'EAIG a par ailleurs adopté une méthodologie commune de contrôle des procédures des cabinets. Une deuxième phase sera consacrée aux méthodes de contrôle des mandats.

Coopération internationale

Le H3C est membre de l'IFIAR. Le forum contribue au développement de la coopération et à l'harmonisation de la régulation de l'audit et constitue une plateforme de dialogue entre régulateurs. En 2014, l'IFIAR a réalisé sa troisième étude annuelle sur les résultats des contrôles menés par ses membres au sein des six plus grands réseaux d'audit. L'IFIAR a constaté que les défaillances rencontrées dans la conduite de l'audit des sociétés cotées et des principales institutions financières étaient récurrentes et semblables à celles relevées les années précédentes.

Des échanges sont organisés entre l'IFIAR et les représentants des six plus grands réseaux. Les travaux portent notamment sur l'audit d'entités organisées de façon complexe et implantées dans plusieurs pays, le recours à des structures extérieures au pays d'implantation et l'indépendance des auditeurs.

En mars 2014, 113 contrôleurs des organisations membres de l'IFIAR ont travaillé sur une approche commune des contrôles, les programmes de contrôle et l'environnement des contrôles. Depuis avril 2014, le H3C préside le groupe qui traite des standards d'audit et de déontologie au sein de l'IFIAR. Il organise le dialogue de l'IFIAR avec l'IAASB et l'IESBA.

L'IFIAR examine l'opportunité de conclure des accords multilatéraux entre régulateurs membres de l'IFIAR : un projet de « Memorandum of Understanding » a été préparé et soumis aux membres lors de la réunion plénière de l'IFIAR en avril 2015.

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

En 2014, le H3C a inscrit ses travaux dans la perspective de l'application des textes européens qui entreront en vigueur en juin 2016. Les auditeurs devront appliquer les normes internationales lorsque la commission européenne les aura adoptées. Dans l'attente de cette adoption, le référentiel français y compris en matière déontologique continuera à s'appliquer mais devra être examiné aux fins de mise en conformité avec les modifications introduites par la réforme.

Le H3C a identifié deux **bonnes pratiques professionnelles** :

- La pratique professionnelle relative à l'appartenance à un réseau : elle est destinée à aider les professionnels à analyser leur situation au regard des règles d'appartenance à un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie. Elle propose des éléments utiles à l'analyse de la présence ou non des indices susceptibles de servir l'intérêt économique commun, concept qui est au cœur de la notion de réseau.
- La pratique professionnelle relative à la révélation des faits délictueux au procureur de la République : elle précise les situations dans lesquelles le commissaire aux comptes est amené à révéler des faits délictueux au procureur de la République et comporte des indications relatives aux relations entre les professionnels et les parquets.

En 2014, le H3C a rendu des **avis** de portée générale :

- Un associé signataire soumis à l'obligation de rotation dans le cadre d'un mandat, peut-il réaliser la revue indépendante sur ce mandat pendant le délai de validité de deux ans ? (Avis 2014-02)
- Questions relatives à l'exercice du contrôle légal des comptes des coopératives agricoles confié aux fédérations agréées pour la révision. (Avis 2014-03)

Des **réponses directes** ont été apportées à des situations individuelles. Elles concernent les sujets suivants :

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

Juger en appel

Le H3C juge en appel les décisions relatives à l'inscription, à la discipline et aux contestations d'honoraires des commissaires aux comptes.

Il a rendu 33 décisions en 2014, qui se ventilent comme suit :

	2014	2013
Discipline	8	5
Honoraires	3	1
Inscription	22	10
TOTAL	33	16

La version complète du rapport annuel 2014 est disponible sur le site www.h3c.org