



L'ANNÉE 2019 VUE PAR LE H3C

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

En effet, alors qu'en 2018 le H3C avait centré son action sur l'accompagnement de la profession face au relèvement des seuils afin de protéger la sécurité économique, le maillage territorial, son attractivité gage de qualité, et d'éviter une concentration excessive du marché de l'audit, les instances représentatives de la profession ont, de manière inattendue, décidé en mars 2019 de cesser toutes relations avec le régulateur, et de séquestrer pour la seconde fois les fonds qu'elles recouvraient pour son compte, afin de mieux faire entendre leurs voix auprès des pouvoirs publics.

Le dialogue a pu être renoué en mai 2019 rendant ainsi possible l'adoption - quasi concomitante à l'entrée en vigueur de la loi Pacte - de deux normes d'exercice professionnel relatives à la mission du commissaire aux comptes nommé dans une petite entreprise pour trois exercices ou pour six exercices, puis la révision de la norme qui explicite les diligences du commissaire aux comptes en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme.

En marge de ses travaux normatifs, le H3C a participé avec les représentants de la profession à certaines réflexions menées par les pouvoirs publics sur les mesures d'application de la loi Pacte, à l'occasion desquelles il a fait

valoir la nécessité de valoriser les nouvelles prestations susceptibles d'être réalisées par les commissaires aux comptes, mais dans le respect d'une déontologie exigeante préservant la qualité de l'audit et permettant, à terme, que leur soit attachée une forme de label.

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

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

Cette année 2019 a aussi été celle au cours de laquelle la Cour des comptes a exercé son premier contrôle sur le H3C, qui a notamment porté sur l'exercice de ses missions, soit directement, soit dans le cadre de délégations consenties à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC). À l'issue de ses investigations, la Cour s'est étonnée de l'équilibre insatisfaisant existant entre la CNCC et le Haut conseil, dont la légitimité restait contestée, alors que depuis la réforme européenne de l'audit entrée en vigueur en juin 2016 le régulateur assume seul la responsabilité finale de la supervision de la profession.

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

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

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

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

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



1. LE HAUT CONSEIL

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

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

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



LE NOUVEAU PLAN STRATÉGIQUE TRIENNAL DU H3C

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

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

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

1. rénover les contrôles : alors que les modalités d'exercice des missions du commissaire aux comptes connaissent de profonds changements liés à l'entrée en vigueur de la loi Pacte ainsi qu'aux évolutions technologiques, le Haut conseil doit mettre en œuvre des moyens et des méthodes de contrôle renouvelés afin de lui permettre de porter une appréciation d'ensemble sur la qualité des opinions émises par la profession et le respect des exigences déontologiques ;
2. développer la visibilité du H3C : afin de consolider son action au service de l'intérêt général, le H3C communiquera plus largement sur ses missions. Il poursuivra le développement de ses relations avec la profession et l'ensemble des parties prenantes de son environnement ;
3. adapter son fonctionnement interne : pour mener à bien ses missions dans un environnement où les évolutions sont rapides et profondes, le H3C poursuivra les efforts déjà engagés pour adapter son fonctionnement interne et développer son attractivité pour renforcer les compétences dont il a besoin.

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

2.

LA COOPÉRATION EUROPÉENNE ET MONDIALE

Le Haut conseil participe au développement de la supervision internationale de l'audit en exerçant son influence au sein des instances européenne et internationale spécialisées dans le domaine du contrôle légal des comptes. Dans un environnement économique mondialisé, il conçoit et mène son action de régulation en vue d'améliorer la qualité de l'audit au niveau international et de promouvoir les positions françaises en matière de contrôle légal des comptes.

Le H3C est membre des organisations européenne (CEAOB) et internationale (IFIAR) qui regroupent les régulateurs chargés de la supervision publique de la profession d'auditeur afin de faciliter leur coopération, et participe activement à leurs travaux.

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

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

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

3.

LA NORMALISATION

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

- * il répond aux consultations relatives aux textes légaux et réglementaires intéressant les commissaires aux comptes dont il est saisi par le législateur ;
- * il adopte les normes relatives à la déontologie, au contrôle interne de qualité et à l'exercice professionnel élaborées par la commission paritaire ;
- * il contribue à la bonne application de ces règles en apportant son éclairage aux professionnels et à l'ensemble des parties prenantes par les réponses individuelles qu'il apporte aux questions dont il est saisi et par la publication des positions retenues lorsqu'elles sont susceptibles d'intéresser un large public.

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

Il a également adopté une norme d'exercice professionnel qui explicite les diligences du commissaire aux comptes en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme (LCB-FT). Il s'agit d'une révision de la norme existante, rendue nécessaire par la publication de la loi Pacte et la transposition en droit français de la 4^e directive LCB-FT.

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

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

4. LES CONTRÔLES

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

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

En 2019, les contrôles ont ainsi porté sur :

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

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

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

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

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

Une attention particulière doit cependant être portée sur :

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

LES RÉSULTATS PORTANT SUR LES MANDATS EXAMINÉS LORS DES CONTRÔLES

Le contrôle des mandats comprend deux composantes :

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

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

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

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

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

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

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

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

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

LES SUITES DONNÉES AUX CONCLUSIONS DES CONTRÔLES

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

5. LES ENQUÊTES

Après deux années et demie de mise en œuvre effective des pouvoirs d'enquête du H3C et de la procédure de sanction issus de la transposition par l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 de la réforme européenne de l'audit, l'année 2019 a marqué une nouvelle étape dans l'évolution des missions d'enquête et de sanction du Haut conseil grâce à plusieurs dispositions de la loi n° 2019-486 relative à la croissance et à la transformation des entreprises.

En effet, les commissions régionales de discipline, qui disposaient d'une compétence concurrente avec la formation restreinte du collège du H3C pour juger les procédures de sanction, ont été supprimées. Cette suppression a entraîné la disparition corrélative du second passage devant la formation statuant sur les cas individuels du collège du H3C des dossiers dans lesquels elle avait décidé l'ouverture d'une procédure de sanction et qui nécessitaient, après la rédaction du rapport final par le rapporteur général, la désignation de la formation à laquelle le jugement de l'affaire serait confié.

Les données chiffrées recueillies depuis la transposition de la réforme européenne de l'audit sur les enquêtes, les actes d'investigations, et les suites qui leur sont données permettent à ce jour de constater :

- * la prééminence des saisines en provenance des contrôles périodiques d'activité;
- * le poids significatif des « plaintes » disciplinaires, c'est-à-dire des saisines provenant d'une réclamation d'un tiers ou d'un professionnel du chiffre;
- * la réduction progressive du stock important d'enquêtes issu du transfert de compétence des parquets généraux près les cours d'appel vers le H3C;
- * une complexité et une lourdeur de certaines enquêtes nécessitant une profondeur d'investigations importante tant au regard du périmètre parfois très large de l'enquête (plusieurs sociétés d'un groupe consolidé sur plusieurs exercices) qu'au regard de la technicité des questions abordées, qui nécessitent la mise en œuvre de ressources techniques et humaines conséquentes;

- * l'importance des problématiques d'audit et de non-respect du référentiel normatif (NEP) au cœur des enquêtes, la faiblesse voire l'absence de diligences d'audit permettant de fonder certaines opinions sur les comptes, des incohérences entre le résultat des travaux d'audit et l'opinion émise, des insuffisances dans l'exercice de l'esprit critique du commissaire aux comptes;
- * l'existence de problématiques de perte d'indépendance du commissaire aux comptes, d'incompatibilités avec les fonctions de commissaire aux comptes, d'atteintes à la confraternité;
- * des saisines en augmentation, mais qui restent marginales, venant des autorités judiciaires pour des atteintes à la probité susceptibles d'être reprochées à des commissaires aux comptes;
- * des réponses apportées aux demandes d'information ou de documentation formulées par le service du rapporteur général présentant des indices faisant douter de leur véracité ou de l'existence des documents produits lors des faits couverts par l'enquête.
- * la formation restreinte a rendu cinq décisions en matière de sanctions, dont quatre sont issues de dossiers qui lui ont été transmis par les CRD, du fait de leur suppression par la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019. Dans l'une des décisions, elle a prononcé une sanction pécuniaire à l'encontre d'un commissaire aux comptes sur le fondement des nouveaux textes du Code de commerce, les faits ayant été commis en partie après l'entrée en vigueur de la réforme européenne de l'audit;
- * la formation restreinte a rendu quatre décisions en matière de contentieux des honoraires;
- * la commission régionale de discipline de Paris a rendu ses trois dernières décisions qui avaient fait l'objet d'une audience en décembre 2018, dont deux sont relatives à des procédures initiées postérieurement à la réforme de l'audit, et une, avait été initiée par le magistrat du Parquet général chargé de l'action disciplinaire avant l'entrée en vigueur de la réforme européenne de l'audit;
- * aucun recours n'a été formé devant le Conseil d'État à l'encontre des décisions de sanction administratives;
- * au 31 décembre 2019, sept procédures de sanction étaient en cours, certaines en attente d'être jugées, d'autres tout juste ouvertes par la formation statuant sur les cas individuels.

6. L'ACTIVITÉ « JURIDICTIONNELLE » DU HAUT CONSEIL

Au 1^{er} janvier 2019, neuf procédures de sanctions étaient ouvertes : une venait juste d'être ouverte par la formation statuant sur les cas individuels, une deuxième était en attente de finalisation du rapport final du rapporteur général, quatre étaient en attente d'audiencement devant des commissions régionales de discipline (CRD), trois étaient en délibéré devant la CRD de Paris qui les avaient examinés lors d'une audience en décembre 2018.

Au cours de l'année 2019 :

- * la formation statuant sur les cas individuels a ouvert sept procédures de sanction et a arrêté des griefs à l'encontre de onze commissaires aux comptes après examen des rapports d'enquête du rapporteur général;



Haut conseil du commissariat aux comptes
104 avenue du Président Kennedy – 75016 Paris
Tél. : 01 80 40 75 00 – www.h3c.org