



## REPÈRES

H3C  
RAPPORT  
ANNUEL

# ÉDITORIAL

**A**près deux ans d'un travail intense pour faciliter la mise en œuvre de la réforme européenne de l'audit de 2016, l'année 2018 aurait dû être celle du retour à un exercice serein des missions respectives des commissaires aux comptes et de leur régulateur.

Tel n'a cependant pas été le cas.

En effet, dans le cadre du projet de loi relatif à la croissance et la transformation des entreprises (PACTE), un questionnement est apparu sur l'apport de l'audit des comptes dans les petites et moyennes entreprises au regard de la charge financière que ce contrôle externe représente pour leur compétitivité et leur croissance.

Cette interrogation, à laquelle le gouvernement a souhaité apporter des éléments de réponse en confiant une mission d'étude à l'Inspection générale des Finances, a été suivie par l'annonce du relèvement des seuils rendant obligatoire l'intervention des commissaires aux comptes dans les entreprises, et ce indépendamment de la forme juridique qu'elles ont décidé d'adopter pour réaliser leur activité.

Cette annonce, qui signifiait la perte probable d'environ 150 000 mandats obligatoires de commissariat aux comptes sur les 220 000 existants, a plongé la profession dans une grave crise existentielle face à laquelle le régulateur ne pouvait pas rester taisant et inactif.

C'est ainsi que pendant la phase de dialogue qui a précédé la première

lecture du projet de loi PACTE à l'Assemblée nationale, le Haut conseil a fait connaître très clairement et publiquement sa position sur les mesures qui lui paraissaient utiles pour accompagner le relèvement des seuils afin de protéger la sécurité financière, le maillage territorial, l'attractivité de la profession, et d'éviter une concentration excessive du marché de l'audit.

De la même manière, soucieux de donner aux professionnels les moyens d'exécuter au mieux, et dans les meilleurs délais, la nouvelle mission légale susceptible de leur être confiée dans les petites entreprises après l'entrée en vigueur de la loi PACTE, le Haut conseil, dès le vote du projet de loi en première lecture par l'Assemblée nationale, a travaillé à la structuration d'un avant-projet de norme d'exercice professionnel relatif à cette mission, afin de permettre des échanges nourris et utiles avec les représentants de la profession au sein de la commission paritaire, et de parvenir à l'élaboration d'un projet de norme pertinent au plus tard au printemps 2019.

S'agissant des contrôles d'activité, le Haut conseil a pleinement pris en compte l'effet démobilisateur pour les professionnels de l'annonce de la réforme. Conscient de la nécessité d'assurer les missions qui lui sont confiées par les textes, mais aussi des difficultés rencontrées par la profession, le Collège a souhaité que soit mise en place en 2018 une approche adaptée, réaliste et progressive en matière de contrôle, ce qui a conduit à en réduire le nombre de façon extrêmement importante pour les limiter, à titre exceptionnel, aux ca-

binets les moins touchés par le futur relèvement des seuils.

Toutefois, cette prise en compte de la vive émotion et des grandes inquiétudes suscitées par une évolution sans précédent de l'exercice de la profession ne doit pas être assimilée à un affaiblissement des exigences du Haut conseil relatives à la qualité de l'audit.

Bien au contraire, car c'est la qualité de l'audit qui est au cœur de la réflexion sur son apport pour les entreprises, quelle que soit leur taille, mais aussi et surtout pour les investisseurs et les prêteurs.

C'est d'ailleurs pour mettre en exergue l'indéniable utilité du contrôle externe des comptes des entreprises par un commissaire aux comptes dans l'intérêt du bon fonctionnement de l'économie, et plus largement de l'intérêt général, que le Haut conseil a œuvré tout au long de l'année 2018, en s'attachant à avoir sur ce point un dialogue constructif avec les pouvoirs publics, et les représentants de la profession.

Seule la démonstration de cette utilité - intimement liée à la qualité des travaux réalisés - est de nature à permettre d'envisager sereinement l'avenir d'une profession, qui a vocation à être au service de la sécurité et du développement économiques dans l'intérêt général, ce qui la distingue de tous autres acteurs intervenant dans les entreprises.

L'année 2019 sera, sans doute, décisive à cet égard.

**Christine Guéguen**

# 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.

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.

Le H3C dispose de différentes instances décisionnelles: la formation plénière du collège, la formation statuant sur les cas individuels, la formation restreinte, et le bureau. Il s'appuie sur un comité d'audit et quatre commissions consultatives pour l'éclairer sur certains sujets.

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

### L'ACTIVITÉ INSCRIPTION AU COURS DE L'ANNÉE 2018

**Le nombre de dossiers relatifs aux demandes de modification de la liste des commissaires aux comptes est en hausse de plus de 10 % en 2018: 3 219 demandes ont été enregistrées. On note une hausse de 25 % des demandes de radiation par rapport à 2017 et un recul de 11 % des demandes d'inscriptions de nouveaux commissaires aux comptes.**

**En 2018, le délai moyen de traitement des demandes est en nette amélioration, il s'établit à 61 jours contre 79 jours en 2017.**

**La profession française regroupe 18 610 commissaires aux comptes inscrits au 31 décembre 2018.**

### PROPOSITIONS DU HAUT CONSEIL AU COMITÉ D'EXPERTS POUR L'AVENIR DE LA PROFESSION DES COMMISSAIRES AUX COMPTES (15 mai 2018 et 7 juin 2018)

**Dans le contexte de l'élaboration du projet de loi relatif à la croissance et la transformation des entreprises (PACTE), l'année 2018 a été dominée par la réflexion sur l'apport de l'audit des comptes dans les petites et moyennes entreprises au regard de la charge financière que ce contrôle externe représente pour leur compétitivité et leur croissance. Au nom de l'intérêt général, qu'il a pour mission première de défendre, le Haut conseil a fait connaître sa position quant aux mesures qui seraient, selon lui, nécessaires pour accompagner un éventuel relèvement des seuils afin de cantonner certains risques.**

**Le Haut conseil a été auditionné à deux reprises au cours du premier semestre 2018 par le comité d'experts pour l'avenir de la profession de commissaires aux comptes, qui avait pour mission d'identifier, dans le cadre du projet de loi Pacte, de nouvelles missions pour la profession sans alourdir les obligations légales des PME. Ces recommandations ont été publiées sur le site internet du H3C en mai et juin 2018.**

**À l'issue du dialogue instauré avec le comité d'experts, ces propositions n'ont pas été retenues.**

# 2

## LA COOPÉRATION EUROPÉENNE ET MONDIALE

Dans un environnement économique mondialisé, le Haut conseil conçoit et mène son action de régulation de manière à contribuer à l'amélioration de la qualité de l'audit dans le cadre européen et international, et à promouvoir les positions françaises en matière de contrôle légal des comptes.

Le Haut conseil est membre des organisations européenne (CEAOB<sup>(1)</sup>) et internationale (IFIAR<sup>(2)</sup>) qui regroupent les régulateurs chargés de la supervision publique de la profession d'auditeur afin de faciliter leur

(1) Committee of European Audit Oversight Bodies

(2) International Forum of Independent Audit Regulators

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 prendre en compte les positions françaises sur les sujets examinés, 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.

L'actualité européenne, marquée par les négociations sur le Brexit, a également conduit le Haut conseil à suivre activement au cours de l'année les travaux menés pour anticiper la situation nouvelle qui en résultera dans le domaine de l'audit.

Dans le même temps, le Haut conseil a travaillé à l'élaboration d'un projet d'accord bilatéral avec le régulateur chinois, et au renouvellement de l'accord existant avec son homologue américain, le PCAOB.

## 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 et adopte les normes relatives à la déontologie, au contrôle interne de qualité et à l'exercice professionnel ;
- 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.

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

En 2018, le H3C a pris part aux réflexions engagées autour du projet de loi Pacte pour ce qui concerne l'intervention des commissaires aux comptes dans les petites entreprises et en particulier sur le dispositif normatif susceptible de répondre aux besoins et attentes exprimés par les parties intéressées.

Il a également adopté 3 normes d'exercice professionnel révisées et a publié une foire aux questions visant à faciliter l'appréhension, en particulier par les commissaires aux comptes, des règles nouvelles issues de la réforme de l'audit (<http://www.h3c.org/fiches/FAQ.htm>).

## 4

### LES ENQUÊTES

L'année 2018 a été consacrée à l'examen approfondi des 195 dossiers d'enquêtes en cours au 1<sup>er</sup> janvier 2018 afin de préciser l'ordre de priorité de traitement des dossiers et, au cours de l'année, 51 nouvelles enquêtes ont été ouvertes par le rapporteur général.

À l'issue de l'analyse des enquêtes en cours :

- 127 dossiers ont été présentés à la formation statuant sur les cas individuels : 121 dossiers ont été classés, en raison, soit de l'absence de manquement avéré, soit de l'absence de gravité des manquements commis au regard des éléments liés au contexte professionnel ;
- 40 dossiers ont été jugés prioritaires parmi lesquels deux requérant des investigations très étendues et nécessitant une mobilisation exceptionnelle du service du rapporteur général tout au long de l'année.

L'une de ces 2 enquêtes prioritaires a été achevée au cours de l'année et a donné lieu à la présentation du rapport d'enquête devant la formation statuant sur les cas individuels du Haut conseil qui a décidé d'ouvrir une procédure de sanction à l'encontre de 9 commissaires aux comptes.

Cinq autres rapports d'enquête ont abouti à l'ouverture de procédures de sanction à l'issue des investigations.

Ces chiffres témoignent du fait, s'il en était besoin, 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 ne conduisent pas nécessairement à l'ouverture d'une procédure de sanction administrative.

L'année 2018 a vu la poursuite de la mise en œuvre effective de la nouvelle procédure d'enquête. Si 37 auditions ont été réalisées dans le cadre national, 14 auditions ont été conduites dans le cadre d'une demande de coopération internationale d'un homologue étranger avec l'assistance du service du rapporteur général, ce qui constitue une première mise en œuvre de la procédure de coopération internationale administrative pour le service du rapporteur général du H3C.

## 5

### L'ACTIVITÉ « JURIDICTIONNELLE » DU HAUT CONSEIL

L'intitulé « activité juridictionnelle » regroupe deux activités distinctes : l'une est relative au suivi et au jugement des procédures de sanction, et l'autre au traitement du contentieux des honoraires. 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 pourvoi 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, puisqu'il intervient à plusieurs étapes de la procédure de sanction administrative, à la fois en tant qu'organe de poursuite par sa formation statuant sur les cas individuels, et en tant que formation de jugement par sa formation restreinte. 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 2018 :

- la formation statuant sur les cas individuels a :
  - ouvert 6 procédures de sanction, dont 2 ont été jointes en une procédure unique, ce qui a conduit à l'envoi de 14 notifications de griefs après examen des rapports d'enquête du rapporteur général,
  - renvoyé 7 dossiers de sanction devant les formations de jugement et en a classé 3 après examen des rapports finaux du rapporteur général ;

- le rapporteur général a été présent devant les commissions régionales de discipline pour soutenir les griefs dans 7 dossiers de sanction, dont 5 étaient issus d'une enquête ouverte après l'entrée en vigueur de la réforme de l'audit, et 2 de poursuites déjà engagées par le magistrat du Parquet général chargé de l'action disciplinaire avant l'entrée en vigueur de la réforme de l'audit ;
- la formation restreinte s'est réunie à 2 reprises et a rendu 3 décisions dans des dossiers de sanction administrative initiés postérieurement à la réforme de l'audit. Dans l'un de ces dossiers concernant des faits en partie commis après l'entrée en vigueur de la réforme de l'audit, elle a prononcé la première sanction pécuniaire à l'encontre d'un commissaire aux comptes sur le fondement des nouveaux textes du code de commerce ;
- la formation restreinte a rendu 4 décisions en matière de contentieux des honoraires ;
- un recours a été formé devant le Conseil d'État à l'encontre d'une des décisions rendues par la formation restreinte du Haut conseil ;
- le Conseil d'État, statuant sur un recours formé par un mis en cause, a annulé, le 21 novembre 2018, une décision d'une chambre régionale de discipline rendue le 16 juin 2016, soit avant l'entrée en vigueur de la réforme de l'audit.

## 6

### LES CONTRÔLES

#### Les résultats des contrôles 2018

Les défaillances relevées en 2018 par le H3C à l'occasion des contrôles sont globalement similaires à celles des régulateurs d'audit européens et mondiaux, à l'exception des défaillances liées à la mise en œuvre du co-commissariat aux comptes, qui est une spécificité française.

De manière générale, les cabinets ont bien mis en œuvre des actions afin de remédier aux insuffisances relevées lors des contrôles précédents tant sur leur système interne de contrôle qualité que sur les mandats de commissariat aux comptes examinés. Toutefois, les effets de ces mesures sur la qualité des audits réalisés par ces cabinets ne pourront être observés que sur plusieurs années. En conséquence, le H3C observe que le nombre de mandats dont l'examen en 2018 a révélé des défaillances ayant un impact sur l'opinion d'audit émise sur les états financiers des entités concernées demeure important et nécessite la poursuite des efforts engagés par les cabinets.

**Les contrôles constituent un élément clef du système de supervision publique des commissaires aux comptes et des cabinets. Ils ont pour objectif de s'assurer de la qualité des audits réalisés en France.**



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 sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine.

La mise en œuvre de l'approche par les risques à laquelle procède le Haut conseil en application de l'article R. 821-71 du code de commerce, le conduit à faire évoluer la fréquence des contrôles et fonde la sélection des mandats qui sont examinés au sein du cabinet. Cette sélection des mandats tient compte à la fois des secteurs prioritaires définis par le H3C, des secteurs prépondérants du cabinet et relève également d'une approche par les risques plus ciblée (actualité, 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 forcément 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.**

## Les résultats constatés sur les mandats examinés

Sur les 273 mandats dont l'opinion sur les comptes a été examinée, les défaillances identifiées dans les diligences réalisées ont eu une incidence sur la qualité de l'opinion émise dans 32 % des cas. Il a été conclu :

- pour 139 mandats (dont 22 EIP) à une opinion d'audit étayée (51 % des cas) ;
- pour 47 mandats (dont 15 EIP), à des défaillances dans les diligences d'audit réalisées, mais l'opinion d'audit émise sur les comptes était néanmoins étayée (17 % des cas) ;
- pour 75 mandats (dont 33 EIP), soit à une opinion d'audit sur les comptes non étayés, soit à des conclusions sur les cycles significatifs ou à risque examinés non justifiées, dès lors que les diligences d'audit réalisées ne permettaient pas d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers de l'entité concernée étaient réguliers, sincères et donnaient une image fidèle (28 % des cas) ;

- pour 12 mandats (non EIP), à une opinion d'audit erronée émise sur les comptes en raison de l'application de traitements comptables ou de présentation d'états financiers non conformes à la réglementation en vigueur (4 % des cas).

Les défaillances les plus fréquemment relevées par le Haut conseil ont trait à :

- l'approche d'audit ainsi que, lorsque cela est approprié, l'évaluation des éléments du contrôle interne des entités auditées pertinentes pour l'audit (y compris les systèmes d'information) ;
- l'exercice collégial du co-commissariat aux comptes et plus particulièrement la concertation préalable relative à l'approche d'audit ainsi que l'examen critique réciproque des diligences d'audit réalisées par le co-commissaire aux comptes ;
- l'audit des comptes consolidés et notamment l'évaluation des risques dans les filiales et participations, la justification de l'approche d'audit retenue et des travaux à réaliser sur certaines filiales, ainsi que l'évaluation de leur caractère suffisant et approprié, afin de pouvoir émettre une opinion motivée sur les comptes consolidés ;
- l'appréciation par le commissaire aux comptes des estimations comptables de l'entité ;
- la vérification de la fiabilité des informations provenant de l'entité auditée utilisées dans le cadre de l'audit.

Au-delà de ces défaillances, le Haut conseil a constaté des améliorations faisant suite aux conclusions de ses contrôles des années précédentes. Ainsi, il apparaît que les commissaires aux comptes portent dorénavant une attention particulière, d'une part, à la prise en considération des éléments de contrôle interne pertinents pour l'audit du chiffre d'affaires lorsque les caractéristiques de l'entité auditée pourraient requérir une approche d'audit particulière et, d'autre part, aux risques d'audit induits lorsqu'une mutuelle a recours à des délégataires de gestion.

## 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 cabinet, ainsi que ses attentes à cet égard, en fonction de sa taille et du portefeuille de mandats détenus par le cabinet ou les commissaires aux comptes du cabinet, et de sa taille.

Au travers des contrôles réalisés en 2018, 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. Le Haut conseil a également constaté l'effectivité des mesures antérieurement mises en œuvre par certains cabinets ainsi que la contribution de celles-ci à la qualité des audits qu'ils ont réalisés.

Néanmoins, le Haut conseil attend encore des commissaires aux comptes, et des personnes participant à l'audit de leurs mandats, des améliorations, notamment quant au respect des obligations réglementaires de formation et à leur lien avec les mandats examinés.

## LA FORMATION DES COMMISSAIRES AUX COMPTES



**Les commissaires aux comptes 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 et arrêté du 20 février 2018).**

**Le 12 juillet 2018, le H3C a défini les orientations générales et les différents domaines sur lesquels l'obligation de formation continue pourra porter à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019. La formation continue doit permettre aux professionnels de :**

- **demeurer compétents pour exercer les missions confiées par le législateur, réaliser des audits de qualité, contribuer à la sécurité financière, préserver l'intérêt général, suivre des formations en lien avec les spécificités des mandats;**
- **s'adapter aux évolutions du marché et répondre aux besoins des entreprises;**
- **connaître les obligations du commissaire aux comptes en matière de déontologie, d'indépendance et d'organisation de l'exercice professionnel;**
- **acquérir et maintenir des aptitudes managériales et relationnelles.**

S'agissant plus particulièrement des commissaires aux comptes d'EIP, le Haut conseil a relevé des faiblesses pouvant avoir des conséquences sur la qualité de l'audit, d'une part, en matière d'effectivité des procédures de revue indépendante des mandats et, d'autre part, sur la recherche des conflits d'intérêts par les cabinets lorsqu'ils ont des liens avec d'autres structures ou qu'ils sont membres d'un réseau.

### **Le suivi des conclusions des contrôles précédents**

Globalement, le H3C 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.

### **Les suites données aux conclusions des contrôles : l'activité de la formation statuant sur les cas individuels**

Les suites à donner aux contrôles sont décidées par la formation statuant sur les cas individuels du collège du Haut conseil. En 2018, cette dernière s'est réunie à 9 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.

### **Réflexion sur les contrôles**

Le Haut conseil a initié une réflexion sur les contrôles, qui a permis l'identification de différentes pistes d'évolution. À la date de ce rapport, le H3C est en cours d'évaluation de ces dernières afin de décider des éventuelles modifications qui seront apportées dans le contrôle d'activité des commissaires aux comptes en France. Des travaux similaires sont également menés par différents régulateurs d'audit européens et mondiaux.

La version complète  
du rapport annuel 2018  
est disponible sur le site

[www.h3c.org](http://www.h3c.org)

104 avenue du Président Kennedy - 75016 Paris

Tél. : 01 80 40 75 00

[www.h3c.org](http://www.h3c.org)