



H3C
RAPPORT
ANNUEL
2018

RAPPORT ANNUEL 2018

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.

En application de l'article 28 du règlement (UE) n° 537/2014, relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public, doivent également être publiées dans celui-ci ou sur tout autre support, des informations sur les résultats du contrôle qualité, recommandations et suite données à ces recommandations ainsi que des informations quantitatives sur les résultats atteints en ce qui concerne les ressources financières, le personnel, et l'efficacité et l'efficacités du système d'assurance qualité.

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, chaque année avant le 1^{er} juin, au Gouvernement et au Parlement, un rapport d'activité comportant 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 4 avril 2019.

SOMMAIRE

ÉDITO	2
1 - LE HAUT CONSEIL	5
Les missions du H3C	6
L'organisation du H3C	15
Les moyens financiers	23
2 - LA COOPÉRATION EUROPÉENNE ET MONDIALE	29
La coopération entre autorités européennes au sein du CEAOB	30
La coopération internationale au sein de l'IFIAR	34
Les relations bilatérales et les accords de coopération	38
3 - LA NORMALISATION	41
Normaliser	42
Faciliter l'application des textes	45
4 - LES CONTRÔLES	51
Les contrôles de l'année 2018	54
Les résultats des contrôles des cabinets EIP et non EIP	58
Les suites données aux contrôles: l'activité de la formation statuant sur les cas individuels	72
Les moyens mis en œuvre	73
5 - LES ENQUÊTES	75
Les données chiffrées sur l'origine des enquêtes	77
Les actes d'investigation	78
Les suites données aux investigations menées en 2018	79
6 - L'ACTIVITÉ « JURIDICTIONNELLE » DU HAUT CONSEIL	81
Les décisions de la formation statuant sur les cas individuels	82
L'activité de la formation restreinte du Haut conseil	82
Les décisions des commissions régionales de discipline	88
ANNEXES	91

ÉDITO



Après 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 taiseux 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 cabinets 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.

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

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

1

LES MISSIONS DU H3C

Créé par la loi de sécurité financière du 1^{er} août 2003, le Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C) est le régulateur de la profession de commissaire aux comptes en France. Autorité publique indépendante, son autonomie financière et son indépendance pour l'exercice de ses missions sont prévues par le code de commerce.

Les missions du Haut conseil sont définies à l'article L. 821-1 du code de commerce.

Inscrire les commissaires aux comptes

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

Faisant usage de la faculté qui lui est offerte par le II de l'article L. 821-1 du code de commerce, le Haut conseil, par convention homologuée par le garde des Sceaux le 25 avril 2017, a délégué à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) la réalisation des tâches relatives à l'inscription des personnes physiques ou morales sur la liste prévue au I de cet article, ainsi que la tenue et la mise à jour de cette liste, à l'exception des mises à jour résultant de décisions disciplinaires. L'inscription des contrôleurs de pays tiers, qui ne pouvait pas être déléguée, est directement réalisée par le H3C.

L'ACTIVITÉ INSCRIPTION EN 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. La CNCC a en effet enregistré 3 219 demandes au cours de l'année. Parmi celles-ci, on note une hausse de 25 % des demandes de radiation par rapport à 2017. En revanche, les demandes d'inscriptions sur la liste de nouveaux commissaires aux comptes sont en recul de 11 %. À titre illustratif, 220 demandes de radiation ont été reçues en décembre 2018.

La commission nationale d'inscription de la CNCC a rendu, en 2018, 3 427 décisions soit une augmentation de 36 % par rapport à l'année précédente.

Le délai moyen de traitement des demandes est en nette amélioration par rapport à 2017. Il s'établit à 61 jours contre 79 jours.

Au 31 décembre 2018, 1 045 demandes sont en attente de décisions. Parmi celles-ci, 420 ont été prises en janvier 2019 et environ 300 datent de 2016 et 2017, les demandeurs n'ayant pas répondu aux réclamations de pièces complémentaires qui leur ont été adressées.

Aucune demande d'inscription émanant de contrôleurs légaux de pays tiers n'a été reçue en 2018. L'anticipation des conséquences du Brexit a toutefois constitué un thème central de travail en 2018.

Quatre décisions prises par le Haut conseil en 2017 et 2018 ont fait l'objet d'un recours en annulation devant les tribunaux administratifs. Deux recours ont d'ores et déjà été rejetés par les tribunaux administratifs concernés et deux sont pendants.

LA PROFESSION DE COMMISSAIRE AUX COMPTES EN FRANCE

La profession française regroupe 18 610 commissaires aux comptes inscrits à fin décembre 2018. Ce chiffre est en réduction de 2 % par rapport à l'année précédente. Six CRCC concentrent 59 % des commissaires aux comptes inscrits en France: Paris, Versailles, Aix-en-Provence, Lyon, Rennes et Douai.

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

NOMBRE DE CAC INSCRITS PAR CRCC

	2018	2017	Évolution	
			Nombre	%
/// Agen	142	150	-8	-5%
/// Aix-en-Provence	1 502	1 519	-17	-1%
/// Amiens	238	250	-12	-5%
/// Angers	259	264	-5	-2%
/// Basse-Terre	110	114	-4	-4%
/// Besançon	218	224	-6	-3%
/// Bordeaux	659	650	9	1%
/// Bourges	76	80	-4	-5%
/// Caen	227	232	-5	-2%
/// Chambéry	289	295	-6	-2%
/// Colmar	560	575	-15	-3%
/// Dijon	292	295	-3	-1%
/// Douai	745	767	-22	-3%
/// Fort-de-France	100	101	-1	-1%
/// Grenoble	456	458	-2	0%
/// Limoges	139	148	-9	-6%
/// Lyon	1 372	1 381	-9	-1%
/// Metz	160	162	-2	-1%
/// Montpellier	486	482	4	1%
/// Nancy	202	199	3	2%
/// Nîmes	394	400	-6	-2%
/// Orléans	253	260	-7	-3%
/// Paris	4 395	4 382	13	0%
/// Pau	291	299	-8	-3%
/// Poitiers	379	391	-12	-3%
/// Reims	216	218	-2	-1%
/// Rennes	926	971	-45	-5%
/// Riom	261	267	-6	-2%
/// Rouen	300	300	-	0%
/// Saint-Denis de la Réunion	186	182	4	2%
/// Toulouse	610	622	-12	-2%
/// Versailles	2 167	2 227	-60	-3%
TOTAL	18 610	18 865	-255	-1%

NOMBRE DE COMMISSAIRES AUX COMPTES au 31 décembre 2018



	INSCRITS			TITULAIRES DE MANDATS*							SIGNATAIRES DE MANDATS*
	Personnes physiques (PP)	Personnes morales (PM)	Total	CAC Personnes physiques	Nombre de mandats	CAC Personnes morales	Nombre de mandats	Total CAC	Total mandats	% du total des mandats	Total CAC
//Paris	2 763	1 632	4 395	1 202	11 097	1 014	35 516	2 216	46 613	17 %	1 942
//Versailles	1 655	512	2 167	469	3 995	335	72 198	804	76 193	28 %	1 179
//Lyon	852	520	1 372	342	3 157	313	16 567	655	19 724	7 %	681
//Rennes	596	330	926	225	1 712	223	12 803	448	14 515	5 %	526
//Aix	1 034	468	1 502	530	4 556	322	8 642	852	13 198	5 %	803
//Douai	494	251	745	208	1 932	167	6 328	375	8 260	3 %	382
//Toulouse	410	200	610	215	2 107	144	5 282	359	7 389	3 %	367
//Bordeaux	456	203	659	164	1 360	112	5 071	276	6 431	2 %	336
//Sous-total autres CRCC	4 083	2 151	6 234	1 665	15 086	1 387	63 616	3 052	78 702	29 %	3 362
TOTAL	12 343	6 267	18 610	5 020	45 002	4 017	226 023	9 037	271 025	100 %	9 578

* Source Déclarations d'activité 2018 reçue en octobre 2018

Au 31 décembre 2018, 80 % des commissaires aux comptes personnes morales inscrites sont titulaires de mandats. Cette proportion est ramenée à 32 % pour les personnes physiques inscrites.

Les mandats déclarés sont détenus à 83 % par des personnes morales, le solde est détenu par des commissaires aux comptes personnes physiques.

Enfin, il convient de noter que les commissaires aux comptes inscrits dans les CRCC de Paris et Versailles sont titulaires de 45 % des mandats déclarés.

Définir le contenu de la formation continue des commissaires aux comptes et veiller au respect des obligations des professionnels en la matière

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

Faisant application du II de l'article L.821-1 du code de commerce, le Haut conseil a délégué à la CNCC, par convention homologuée par le garde des Sceaux le 3 mai 2017, la réalisation des tâches relatives au suivi du respect des obligations de formation continue des commissaires aux comptes.

FORMATION CONTINUE : DÉCISION DU HAUT CONSEIL DU 12 JUILLET 2018 (cf. Annexe 3)

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). Un arrêté du 20 février 2018 précise les obligations des professionnels dans ce domaine.

Le 12 juillet 2018, le Haut conseil a défini les orientations générales et les différents domaines sur lesquels l'obligation de formation continue des commissaires aux comptes pourra porter à compter du 1^{er} janvier 2019.

La formation continue doit permettre aux professionnels de mettre à jour leurs connaissances et compétences pour l'exercice de leurs missions. À cette fin, les orientations arrêtées par le Haut conseil ont pour but de leur permettre 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.

Le Haut conseil a décliné chacune de ces orientations générales en domaines de formation. Il pourra aussi préconiser ponctuellement des thèmes de formation qu'il estime incontournables au regard soit de l'actualité soit des résultats des contrôles d'activité. Ainsi, au regard des résultats des contrôles des trois années qui précèdent, le H3C recommande que les commissaires aux comptes susceptibles d'être concernés par ces domaines portent leur effort de formation sur :

- l'adaptation de l'approche d'audit aux résultats de l'évaluation du contrôle interne et des systèmes d'information des entités auditées;
- la pratique du co-commissariat aux comptes;
- l'audit des comptes consolidés;
- et le contrôle de l'information financière.

Adopter les normes d'exercice des commissaires aux comptes

Le Haut conseil adopte les normes relatives à la déontologie des commissaires aux comptes, au contrôle interne de qualité et à l'exercice professionnel. Homologuées par arrêté du garde des Sceaux, ces normes guident et sécurisent la démarche du commissaire aux comptes. 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.

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 la qualité de l'activité des commissaires aux comptes

Le H3C définit le cadre et les orientations du contrôle de l'activité professionnelle des commissaires aux comptes. Les contrôles ont pour objet de s'assurer du bon exercice du commissariat aux comptes et de l'encourager. Ils permettent de vérifier la conformité de l'exercice du commissariat aux comptes à la réglementation et d'apprécier 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. Ces contrôles sont réalisés par la CNCC en application d'une convention de

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

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

Enquêter

Le rapporteur général du Haut conseil peut être saisi de tout fait susceptible de justifier l'engagement d'une procédure de sanction par les personnes habilitées à le faire et peut également se saisir des signalements dont il est destinataire. À la tête du service des enquêtes du Haut conseil, il mène les investigations préalables à l'ouverture éventuelle de procédures de sanction. Il établit un rapport d'enquête qu'il adresse au collège du Haut conseil, réuni dans sa formation composée de neuf membres dite « formation statuant sur les cas individuels », qui peut décider d'ouvrir une procédure de sanction.

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



COMMENT SE DÉROULE UNE ENQUÊTE ?



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

Prononcer des sanctions

L'article 30 de la directive n° 2014/56/UE requiert que les États membres mettent en place des systèmes efficaces d'enquêtes et de sanctions pour détecter, corriger et prévenir une exécution inadéquate du contrôle légal des comptes. Ce pouvoir de sanction est exercé par la formation restreinte du Haut conseil ou les commissions régionales de discipline saisies d'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.

LA PROCÉDURE DE SANCTION

Ouverture de la procédure de sanction

Lorsque la formation statuant sur les cas individuels du Haut conseil décide d'ouvrir une procédure de sanction, elle arrête des griefs qui sont notifiés par le rapporteur général à la personne mise en cause

Phase contradictoire

La mise en cause peut prendre connaissance et obtenir copie des pièces du dossier. Il peut se faire assister par le conseil de son choix à toutes les étapes de la procédure et présenter ses observations écrites au rapporteur général. Le rapporteur général établit un rapport final qui tient compte de ces observations.

Rédaction du rapport d'enquête

La formation statuant sur les cas individuels examine les observations écrites de la personne poursuivie et le rapport final du rapporteur général. Si elle décide de poursuivre, elle désigne la commission régionale de discipline (CRD) ou la formation restreinte du H3C. Une copie du dossier est transmise par le rapporteur général au président de cette formation.

Séance de jugement

La séance est généralement publique. Le rapporteur général expose les conclusions de son rapport. Les personnes mises en cause sont entendues et prennent la parole en dernier.

Publication de la décision et recours

La décision de la CRD ou de la formation restreinte est notifiée aux personnes mises en cause ou sanctionnées et, le cas échéant, publiée sur le site Internet du H3C. Elle peut faire l'objet d'un recours devant le Conseil d'État par chacune des personnes sanctionnées ainsi que par le président du H3C après accord du collège.

Juger en appel

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

Participer à la régulation européenne et internationale de l'audit

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.

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

PROPOSITIONS DU HAUT CONSEIL AU COMITÉ D'EXPERTS POUR L'AVENIR DE LA PROFESSION DES COMMISSAIRES AUX COMPTES*

(Annexe 2 préconisations
du HC3 du 15 mai 2018
et du 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. Le Haut conseil, considérant 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 et au développement économique, et plus largement à la préservation de l'intérêt général, a souhaité prendre part à cette réflexion.

C'est donc au nom de l'intérêt général, qu'il a pour mission première de défendre, que 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.

En effet, s'il partageait le souhait de voir harmoniser les seuils de nomination des commissaires aux comptes quelle que soit la forme juridique des entreprises, afin de donner une plus grande rationalité à l'obligation d'avoir recours à ces professionnels, il a fait valoir que la mesure de relèvement des seuils qui était envisagée conduisait, par son importance, à exclure un très grand nombre d'entreprises du regard avisé**



d'un professionnel, totalement indépendant d'elles, capable de veiller à la fois au respect des règles comptables et des règles de droit, ce qui était susceptible d'engendrer des risques non négligeables pour l'intérêt général qu'il convenait de circonscrire et de minorer par des mesures adéquates.

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.

Les contributions du Haut conseil aux réflexions de ce comité d'experts ont été publiées en mai et juin 2018. Elles sont consultables sur le site du Haut conseil : <http://www.h3c.org/actualites.htm>.

Ses recommandations s'articulaient autour de quatre axes cumulatifs :

1. Prévoir la nomination d'un commissaire aux comptes dans toutes les entités d'intérêt public avec pour mission de mener une certification de leurs comptes ;
2. Prévoir la nomination obligatoire d'un commissaire aux comptes dans les petites entreprises les plus importantes pour mener une nouvelle mission d'examen légal comprenant deux volets :
 - vérifier les indicateurs financiers clés de l'entreprise ;
 - effectuer des vérifications ciblées sur les principales sources de risques pour l'entreprise et son environnement : contrôles de conformité aux textes légaux et réglementaires susceptibles d'avoir une incidence déterminante sur l'activité de l'entreprise, procédure d'alerte, révélation des faits délictueux, diligences relatives au crime financier et vérification du dispositif mis en place par l'entité pour limiter son exposition à la cybercriminalité.

Le Haut conseil observait que cet examen légal, qui n'était plus une véritable certification des comptes afin de permettre d'alléger les travaux à réaliser par le commissaire aux comptes, n'était nullement contraire à l'intérêt des entreprises soucieuses

de ne pas s'écarter du respect des règles applicables. En effet, la garantie apportée par le commissaire aux comptes sur les indicateurs de « bonne santé économique » de l'entreprise, ainsi que ses conclusions et recommandations sur les principales sources de risques auxquelles elle est confrontée seraient de nature à protéger non seulement l'intérêt général, mais également l'intérêt de l'entreprise qui, au-delà du légitime souci de réduire ses charges non productrices de valeur, est avant tout désireuse d'inscrire cette valeur dans la durée, objectif qui ne peut être atteint que sur des bases saines. La mission d'examen légal proposée par le Haut conseil avait ainsi pour objectif de faire converger la protection de l'intérêt général et l'intérêt de l'entreprise.

3. Prévoir la nomination obligatoire d'un commissaire aux comptes dans l'entreprise tête d'un petit groupe (pour les groupes de PE qui ne font pas l'objet d'une consolidation) avec mission de certifier les comptes annuels de cette tête de groupe et de procéder à un examen légal des comptes des filiales les plus importantes ou à des travaux lui permettant d'appréhender les opérations réalisées entre la contrôlante et les contrôlées, et, en tant que de besoin, entre contrôlées.

4. Déterminer les modalités pratiques de mise en œuvre de la remontée des seuils.

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

Le détail des propositions du Haut conseil est exposé en annexe 2 du présent rapport.

* Comité présidé par M. Patrick de Cambourg.

** Le projet de loi autorise la fixation par décret des trois seuils rendant obligatoire l'intervention d'un commissaire aux comptes dès lors que deux de ces trois seuils sont dépassés, et ce indépendamment de la forme juridique de l'entreprise. Ces trois seuils, qui correspondent aux seuils fixés par les textes européens, sont : 8 millions d'euros de chiffre d'affaires, 4 millions d'euros de bilan et 50 salariés.

ARTICLE 9 DU PROJET DE LOI PACTE DEVENU ARTICLE 20 DU PROJET DE LOI ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE LE 11 AVRIL 2019



L'article 9 du projet de la loi Pacte devenu article 20 du projet de loi adopté par l'Assemblée nationale le 11 avril 2019 est inspiré des mesures proposées par le comité d'experts présidé par M. Patrick de Cambourg. Il prévoit notamment :

- la désignation obligatoire d'un commissaire aux comptes dans les sociétés qui dépassent certains seuils à fixer par décret ;
- les sociétés qui n'auront plus l'obligation de désigner un commissaire aux comptes, pourront de façon optionnelle faire appel à un commissaire aux comptes pour mettre en œuvre une mission d'une durée de trois exercices. Cette mission légale, qui est une véritable mission de certification des comptes, comprendra trois types d'obligations : la certification des comptes de l'entreprise, la mise en œuvre des diligences légales attachées à la certification des comptes à l'exception de celles dont la loi exempte expressément le commissaire aux comptes, et l'élaboration d'un rapport à destination des dirigeants identifiant les risques financiers, comptables et de gestion auxquels est exposée la société. Ces sociétés conserveront aussi bien entendu la possibilité de nommer volontairement un commissaire aux comptes pour mettre en œuvre la mission de certification légale des comptes d'une durée de six exercices prévue par l'article L. 823-3 du code de commerce ;
- les personnes et entités qui contrôlent d'autres sociétés au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce doivent désigner un commissaire aux comptes, dès lors que l'ensemble formé avec les sociétés qu'elles contrôlent dépasse les seuils fixés par décret pour deux des trois critères suivants : le total cumulé de leurs bilans, le montant cumulé de leurs chiffres d'affaires hors taxes ou le nombre moyen cumulé de leurs salariés au cours d'un exercice ;
- les sociétés contrôlées directement ou indirectement par ces personnes et entités désignent au moins un commissaire aux comptes si elles dépassent certains seuils fixés par décret ;
- des normes d'exercice professionnel déterminent les diligences à accomplir par le commissaire aux comptes et le formalisme qui s'attache à la réalisation de la mission, lorsque celui-ci exécute sa mission dans les situations précitées.

Le texte entrera en vigueur à compter du premier exercice clos postérieurement à la publication des décrets fixant les seuils et au plus tard le 1^{er} septembre 2019. L'entrée en vigueur est reportée au 1^{er} janvier 2021 pour les entreprises fiscalement domiciliées dans une collectivité d'outre-mer régie par l'article 73 de la Constitution. Les mandats en cours à l'entrée en vigueur de la loi se poursuivent jusqu'à leur date d'expiration.





2

L'ORGANISATION DU H3C

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

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

Les instances de décision

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

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

- quatre magistrats :
 - un membre de la Cour de cassation, président du Haut conseil,
 - deux magistrats de l'ordre judiciaire, un préside la formation restreinte et l'autre supplée le président du Haut conseil en cas d'empêchement,
 - un magistrat de la Cour des comptes;
- le président de l'Autorité des marchés financiers (AMF) ou son représentant;

- le président de l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution (ACPR) ou son représentant;
- le directeur général du Trésor ou son représentant;
- un professeur des universités spécialisé en matière juridique, économique ou financière;
- quatre personnes qualifiées en matière économique et financière :
 - la première choisie pour ses compétences dans les domaines des offres au public et des sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé,
 - la deuxième pour ses compétences dans le domaine de la banque ou de l'assurance,
 - la troisième pour ses compétences dans le domaine des petites et moyennes entreprises, des personnes morales de droit privé ayant une activité économique ou des associations,
 - la quatrième pour ses compétences en matière de comptabilité nationale et internationale ;
- deux commissaires aux comptes ayant cessé leur activité.

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

Le Collège du Haut conseil



Christine Guéguen

Avocate générale
près la Cour de cassation,
présidente du collège



Jean-Pierre Zanoto

Conseiller honoraire à la Cour
de cassation, président
de la formation restreinte



Marie-Laure Béval

Conseillère à la Cour
de cassation, présidente
suppléante du collège



François-Roger Cazala

Conseiller maître à la Cour
des comptes



Marie Seiller

Représentante
du Président de l'AMF



Jean-Jacques Dussutour

Représentant du Président
de l'ACPR



Jérôme Brouillet

Représentant du Directeur
général du Trésor



**Dorothée
Gallois-Cochet**

Professeure 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

Ancienne commissaire
aux comptes



William Di Cicco

Ancien commissaire
aux comptes



Flavie Le Tallec

Représentante du Directeur
des affaires civiles et du Sceau

La **formation plénière**, qui regroupe les 14 membres, traite des questions générales ne relevant 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, 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 un rythme soutenu en 2018. 27 réunions de la formation plénière se sont tenues pendant l'année avec un taux de présence des membres de 88 %.

La **formation restreinte** du collège statue sur les procédures de sanction pendantes devant elle et connaît en appel du contentieux des honoraires. Présidée par un magistrat de l'ordre judiciaire autre que le président du Haut conseil, elle est composée de cinq membres du collège.

Elle s'est réunie à huit reprises en 2018. Le taux de présence des membres est de 100 %.

Composition :

- 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 9 membres. Elle est chargée d'examiner les cas individuels nécessitant une prise de position du Haut conseil en dehors des procédures confiées à la formation restreinte. Elle peut :

- prendre des décisions relatives à l'inscription des commissaires aux comptes ;
- statuer sur des saisines individuelles ;
- se prononcer sur les suites à donner aux contrôles lorsque ceux-ci ont mis en évidence des défaillances susceptibles de nécessiter l'émission de recommandations voire l'ouverture d'une enquête ;
- à l'issue d'une enquête, et sur le rapport qui lui en est fait par le rapporteur général, décider d'ouvrir une procédure disciplinaire ;

- dans le cadre d'une procédure disciplinaire ouverte, après dépôt par le rapporteur général d'un rapport final prenant en compte les observations formulées par les personnes mises en cause, et si elle décide de poursuivre, désigner la formation compétente pour statuer : commission régionale de discipline ou formation restreinte du Haut conseil.

En 2018, la formation statuant sur les cas individuels s'est réunie à 14 reprises. Le taux de présence de ses membres est de 87 % en 2018.

Composition :

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

Le bureau

Composé du président du Haut conseil et de deux de ses membres élus par le collège, le bureau 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 2018, le bureau a été saisi d'une demande de détermination de la date de début de mandat.

Composition :

Membres titulaires

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

Membres suppléants

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

CHIFFRES CLÉS			
	Nombre de réunions		Taux de présence 2018
	2017	2018	
Formation plénière	28	27	88 %
Formation statuant sur les cas individuels	17	14	87 %
Formation restreinte	6	8	100 %
TOTAL	51	49	

La commission paritaire

La **commission dite paritaire**, placée auprès du Haut conseil, élabore les projets de normes relatifs à la déontologie des commissaires aux comptes, au contrôle interne de qualité et à l'exercice professionnel en vue de leur approbation par le Haut conseil. Elle est composée de 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. Le règlement intérieur est consultable sur le site Internet du H3C : <http://www.h3c.org/textesfondamentaux.htm>. Elle s'est réunie 9 fois en 2018.

Composition :

Représentants du H3C

- M. Jacques Ethevenin, président
- Le président de l'AMF ou son représentant, membre jusqu'en juillet 2018
- Le directeur général du Trésor ou son représentant, membre depuis juillet 2018
- Le président de l'ACPR ou son représentant, membre
- Mme Fabienne Degrave, membre

Représentants des commissaires aux comptes

- Mme Anne-Marie Lavigne, vice-présidente
- Mme Marie Mermillod-Dupoizat, membre
- Mme Claire Nourry, membre
- M. Patrick Iweins, membre

Le représentant du commissaire du Gouvernement peut assister aux réunions.

LE PROCESSUS NORMATIF (articles 27 à 31 du règlement intérieur du H3C)

Article L. 821-2 du code de commerce

« [...] III. Une commission composée à parité de membres du Collège et de commissaires aux comptes est placée auprès du Haut conseil afin d'élaborer le projet des normes prévues au 2° du I de l'article L. 821-1. Le nombre et les modalités de désignation de ses membres ainsi que les règles relatives à son organisation et à son fonctionnement sont fixés par le règlement intérieur du Haut conseil. »

Demande d'élaboration d'une norme par le ministre de la Justice, l'ACPR, le H3C ou la CNCC

Décision d'inscription à son programme de travail par la commission paritaire

Sur décision de la commission paritaire, élaboration d'un avant-projet de norme par les représentants des commissaires aux comptes ou les représentants du Haut conseil

Élaboration d'un projet de norme par la commission paritaire sur la base de l'avant-projet qui lui a été soumis

Avis de la CNCC sur le projet de norme

Adoption du projet de norme par le H3C

Homologation de la norme par arrêté du garde des Sceaux

Les commissions spécialisées

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

La **commission spécialisée en matière de normes** examine les sujets relatifs aux normes d'exercice professionnel et notamment les projets de normes élaborés par la commission paritaire. Elle apporte, en outre, son expertise sur les sujets normatifs discutés dans le cadre européen ou international au sein des groupes de régulateurs. Certains de ses membres participent également à la commission paritaire chargée d'élaborer les projets de normes.

Composition :

- M. Jacques Ethevenin, président
- M. Jean-Pierre Zanoto, membre
- Le représentant de l'AMF, membre jusqu'en juillet 2018
- Le représentant de l'ACPR, membre à compter du 1^{er} juillet 2018
- 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'autosaisir.

Composition :

- Mme Marie-Laure Bélaval, présidente
- 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 travaux de la formation statuant les cas individuels portant sur l'examen des résultats individuels de contrôle.

Composition :

- 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.

Composition :

- 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^o à 10^o de l'article R. 821-1 du code de commerce. Il veille à la bonne utilisation des ressources du Haut conseil et à la bonne exécution de son budget. Il examine les documents de préparation et d'exécution du budget, et du compte financier. Il se prononce sur l'évaluation et la maîtrise des risques de toute nature pouvant peser sur le respect de l'équilibre budgétaire et la viabilité financière du Haut conseil à court et moyen terme.

Composition :

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

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

Les 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.

Ainsi, 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 européenne 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. Cette FAQ a fait l'objet d'une mise à jour en juillet 2018. Elle est consultable sur le site internet du H3C : <http://www.h3c.org/fiches/FAQ.htm>.

Par ailleurs, le Haut conseil 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.

TEMPS FORTS DE L'ANNÉE 2018



11 JANVIER 2018

Le H3C publie une FAQ sur l'application des dispositions européennes encadrant le contrôle légal des comptes. Elle est enrichie au cours de l'année.

20 FÉVRIER 2018

Publication au *Journal officiel* de l'arrêté relatif à la formation professionnelle continue des commissaires aux comptes.

12 AVRIL 2018

Le Haut conseil adopte la NEP 450 révisée relative à l'évaluation des anomalies au cours de l'audit. La révision permet d'explicitier l'évaluation par le commissaire aux comptes de l'incidence de certaines anomalies non corrigées sur les comptes de l'entité. La norme est homologuée par arrêté publié au *Journal officiel* le 17 mai 2018.

28 MAI 2018

Le H3C publie ses préconisations quant aux mesures qui seraient nécessaires pour préserver l'intérêt général dans l'éventualité d'un relèvement des seuils rendant obligatoire l'intervention des commissaires aux comptes dans les entreprises tel qu'envisagé dans le projet de loi PACTE. Il apporte des précisions complémentaires le 7 juin 2018.

2 JUIN 2018

Le H3C émet un avis sur la possibilité pour le commissaire aux comptes, agréé en tant que réviseur coopératif, d'exercer une mission de révision coopérative au sein de la coopérative dont il certifie les comptes.

12 JUILLET 2018

Le H3C définit les orientations et les domaines sur lesquels peut porter l'obligation de formation continue des commissaires aux comptes.

3 AOÛT 2018

Le H3C confirme que l'obligation d'approbation préalable des services autres que la certification des comptes par le comité d'audit d'une EIP ne s'applique pas aux services qui sont expressément et exclusivement confiés aux membres du réseau du commissaire aux comptes de l'EIP par des dispositions nationales ou des dispositions du droit de l'Union européenne qui ont un effet direct en droit national.

20 SEPTEMBRE 2018

Le Haut conseil adopte, d'une part, la NEP 9510 révisée portant sur les diligences du commissaire aux comptes relatives au rapport de gestion, aux autres documents sur la situation financière et les comptes, et aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes, et, d'autre part, la NEP 700 révisée relative aux rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés. Les deux normes sont homologuées par arrêté publié au *Journal officiel* le 7 octobre 2018.

www.h3c.org/actualites.htm

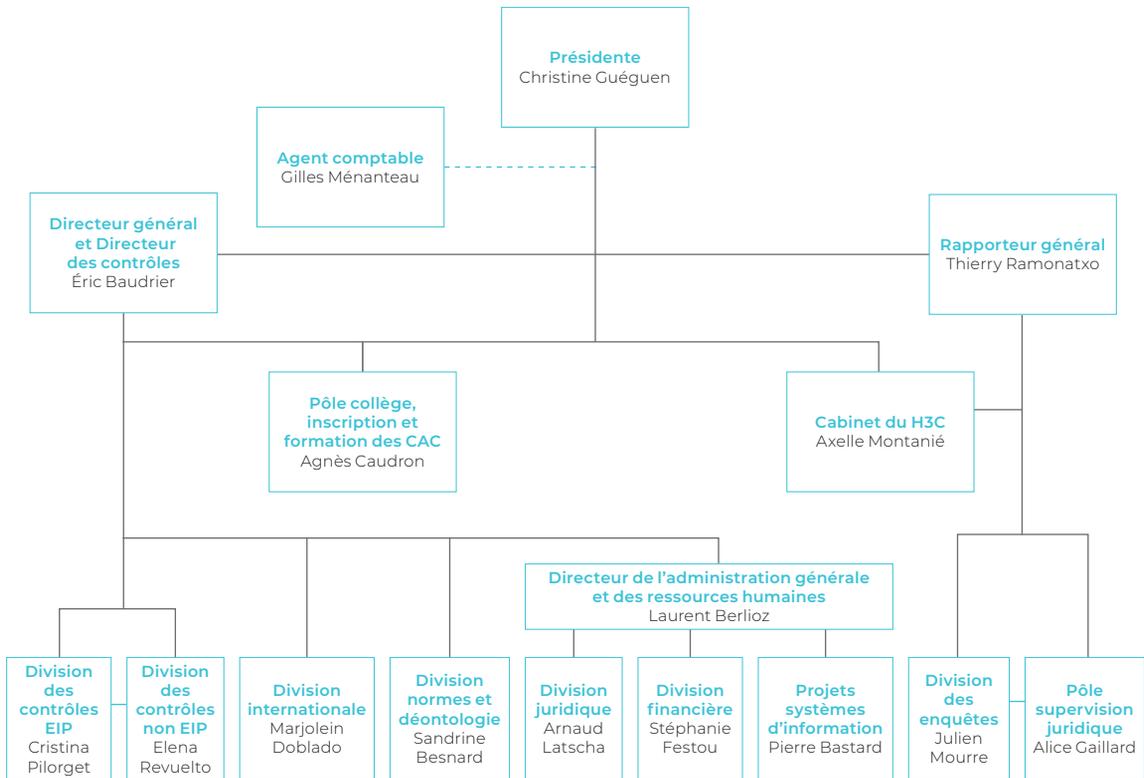
Les services du Haut conseil

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

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



Organigramme des divisions et services



----- Liaison fonctionnelle spécifique
 — Liaison opérationnelle

- La **direction des contrôles** comprend une division des contrôles EIP et une division des contrôles non EIP, toutes deux coordonnées par le directeur général, qui exerce les fonctions de directeur des contrôles. La direction des contrôles prépare les décisions du H3C relatives au cadre et aux orientations des contrôles. La division des contrôles EIP réalise directement le contrôle des cabinets de commissariat aux comptes détenant des mandats d'entités d'intérêt public. La division des contrôles non EIP supervise les contrôles effectués par la CNCC et les CRCC dans le cadre de la délégation consentie à la CNCC, et peut également réaliser directement certains contrôles sur des cabinets ne détenant pas de mandats auprès d'EIP.
- La **division normes et déontologie** est consultée sur l'ensemble des questions relatives aux règles et pratiques professionnelles. Elle instruit les sujets qui relèvent de son domaine de compétence et contribue aux prises de position du H3C au sein des instances internationales dans

les domaines normatifs et déontologiques. Elle réalise le suivi et l'instruction des questions dont est saisi le bureau.

- La **division internationale** coordonne l'action internationale du H3C. Elle participe aux travaux conduits dans le cadre de ses instances européennes et internationales de régulation de l'audit. Elle assiste le H3C dans l'ensemble de ses relations avec ses homologues étrangers et toutes les parties prenantes dans le domaine de l'audit sur la scène internationale.
- Le **directeur de l'administration générale et des ressources humaines** supervise tous les travaux liés au fonctionnement interne du Haut conseil. Il est en outre chargé de la gestion des relations humaines et du management social du Haut conseil.
- La **division juridique** intervient sur toutes les questions juridiques en lien avec le fonctionnement du H3C et plus généralement sur les questions de droit relatives au commissariat aux comptes en France et à l'étranger.

- La **division financière** est chargée du traitement des questions budgétaires et financières du H3C.
- Un responsable de « **Projets systèmes d'information** » veille à la performance et à l'optimisation des systèmes d'information du Haut conseil.
- Le **pôle « Collège – inscription et formation des commissaires aux comptes »** prépare les séances du collège, assure leur suivi, et traite de toutes les questions relatives au bon fonctionnement de celui-ci, à l'exception de tout ce qui a trait à la formation restreinte. Ce pôle est également chargé du suivi de la mise en œuvre par la CNCC des délégations « inscription » et « suivi du respect des obligations de formation continue des commissaires aux comptes », ainsi que de tous les aspects de la mission du H3C relative à cette formation.
- Un **cabinet** permet d'organiser et de coordonner l'action du président, du directeur général et du rapporteur général du H3C. Il est également chargé de la communication interne et externe du H3C.
- Le H3C est doté d'un **agent comptable** nommé par arrêté conjoint du garde des Sceaux, ministre de la Justice, et du ministre chargé du budget. Il est responsable personnellement et pécuniairement du recouvrement des recettes, du paiement des dépenses, du maniement des fonds et des mouvements de comptes de disponibilités, de la conservation des pièces justificatives des opérations et documents de comptabilité ainsi que de la tenue de la comptabilité du H3C. Il est également personnellement et pécuniairement responsable des contrôles qu'il est tenu d'assurer en matière de recettes, de dépenses et de patrimoine dans les conditions prévues par le règlement général sur la comptabilité publique. L'agent comptable établit un compte financier au terme de chaque exercice, lequel comprend notamment le compte de résultat, le bilan et l'annexe.
- Le **rapporteur général**, M. Thierry Ramonatxo, dirige le service chargé de procéder aux enquêtes préalables à l'ouverture éventuelle de procédures de sanction, et à la rédaction des notifications de griefs lorsque de telles procédures sont ouvertes par la formation statuant sur les cas individuels. Il assiste personnellement ou en se faisant représenter à l'audience de la formation restreinte 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.

Données sociales

L'effectif au 31 décembre 2018 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.

	2018		2017 RETRAITÉ *	
	au 31/12	ETPT	au 31/12	ETPT
Direction générale et divisions hors contrôleurs	33,9	31,4	30,8	31,6
Contrôleurs	12,8	14,1	15,8	16,3
TOTAL	46,7	45,5	46,6	47,9

* À compter de 2018, les effectifs sont calculés selon les modalités prévues dans le guide de décompte des emplois des opérateurs de l'État. Les données publiées en 2017 ont été retraitées afin d'être comparables avec celles de 2018.

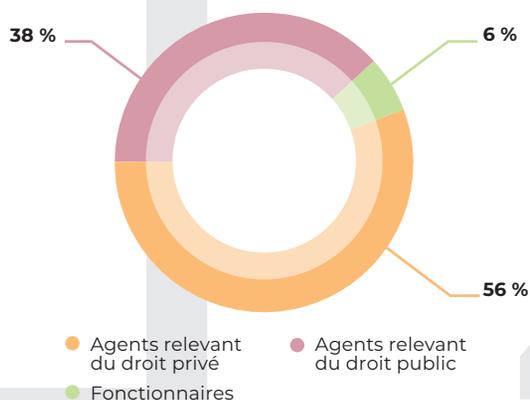
Pour 2018, le plafond des emplois du Haut conseil était de 65 contre 61 en 2017.

Au 31 décembre 2018, 62,5 % des salariés étaient des femmes, l'ancienneté moyenne était de 5,7 ans et l'âge moyen de 44,4 ans.

À cette même date, pour la seule population des contrôleurs EIP, seules 31 % étaient des femmes, l'ancienneté moyenne était de 4,6 ans et l'âge moyen de 46,4 ans.

La répartition par type de contrat de travail s'établissait comme suit :

Type de contrat de travail



En 2018, 10 collaborateurs sont sortis des effectifs du H3C, et 10 y sont entrés.

La délégation unique du personnel

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 2018, ses membres se sont réunis à sept reprises et ont formulé cinq avis.

3

LES MOYENS FINANCIERS

L'année 2017 s'est achevée par une réforme que le Haut conseil appelait de ses vœux 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.

Le cadre budgétaire et financier

Depuis janvier 2018, les recettes de cette autorité indépendante reposent sur le versement par les commissaires aux comptes 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.

- Le taux de cotisation sur le montant total des honoraires facturés par le commissaire aux comptes au cours de l'année civile précédente, aux personnes ou entités dont ils certifient les comptes, est, en application de la loi de finances précitée, compris entre 0,5 % et 0,7 % ;
- Le taux de cotisation supplémentaire sur le montant des honoraires facturés au cours de l'année civile précédente aux EIP dont il certifie les comptes, est, en application du même texte, compris entre 0,2 % et 0,3 %.

Le décret n° 2017-1855 du 30 décembre 2017 a fixé ces taux à 0,5 % et 0,2 % correspondant dans les deux cas au minimum des taux adoptés dans la loi de Finances pour 2018. L'ensemble de ce dispositif se substitue dorénavant à celui applicable jusqu'alors et le simplifie⁽¹⁾.

Faisant usage de la faculté offerte par le IV de l'article L.821-6-1 du code de commerce, le Haut conseil a délégué à la CNCC, par convention homologuée par arrêté du garde des Sceaux du 18 mai 2018, le recouvrement amiable des cotisations dues par les commissaires aux comptes. Il a confié au déléguataire la réalisation de toutes les tâches relatives au recouvrement amiable des cotisations mentionnées à l'article L.821-6-1 du code de commerce et des sommes dues, en application de l'article L.821-7 du même code, pour parvenir à celui-ci.

Lorsque le déléguataire n'est pas parvenu à recouvrer amiablement des cotisations, le Haut conseil est seul compétent pour engager les actions en recouvrement forcé pour en obtenir le paiement.

Le budget 2018, approuvé par le collège en décembre 2017, sur la base de recettes estimées à 14 527 942 €, présentait un déficit significatif.

L'exécution budgétaire

Les cotisations perçues par le Haut conseil au titre de 2018 se sont finalement élevées à 14 735 231 € et le résultat d'exploitation à 2 104 918 €.

Cette différence importante entre le budget 2018 approuvé fin 2017 et l'exécution budgétaire de l'exercice s'explique essentiellement par la sous-exécution de la convention de délégation des contrôles non EIP.

En effet, au printemps 2018, sollicité par les instances représentatives de la profession pour qu'il soit tenu compte de la situation exceptionnelle à laquelle elle était confrontée depuis l'annonce du relèvement des seuils rendant obligatoire la présence d'un commissaire aux comptes dans les sociétés, le Haut conseil a décidé de réduire le programme de contrôle des cabinets non EIP qu'il avait initialement fixé, en le limitant aux cabinets qui seraient les moins affectés par la réforme.

(1) L'ancien dispositif prévoyait le financement du H3C par :
 - des droits et contributions qui sont dus par chaque commissaire aux comptes inscrit et pour chaque rapport de certification émis ;
 - une cotisation due par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC), assise sur les honoraires facturés par les CAC aux entités d'intérêt public.

Cette décision, qui a eu pour première conséquence de réduire de façon très importante le nombre de contrôles non EIP en 2018, a, dans un second temps, eu une conséquence budgétaire, car le Haut conseil n'a pas eu à supporter le coût des contrôles non effectués pour son compte par la CNCC en exécution de la convention de délégation.

Le coût de l'exécution de la convention de délégation des contrôles non EIP a ainsi été réduit de 1 863 910 € par rapport à l'estimation qui en avait été faite en 2017.

À cette sous-exécution budgétaire consécutive à la réduction des contrôles non EIP s'est également ajouté, dans une moindre proportion, un décalage dans le temps des recrutements prévus et budgétés par le Haut conseil en 2017, dès lors que ceux-ci n'ont pas tous pu être réalisés au cours l'année 2018 en raison du marché particulièrement tendu dans le secteur d'activité de l'audit.

Les charges de fonctionnement du Haut conseil

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

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

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

Les contrôles

L'unité sectorielle « contrôles » intègre :

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

Les contrôles du Haut conseil portent sur une « unité de contrôle ». Il s'agit d'une structure d'exercice ou d'un ensemble de structures d'exercice de commissariat aux comptes, inscrites (personnes physiques et morales) et titulaires de mandats de commissariat aux comptes, partageant des procédures communes.

En 2018, afin de tenir compte du contexte exceptionnel lié à l'annonce de la remontée des seuils rendant obligatoire l'intervention d'un commissaire aux comptes, le H3C a privilégié une approche adaptée, réaliste et progressive pour déterminer le programme de contrôle, ce qui l'a conduit à différer le contrôle des structures dont le chiffre d'affaires issu de mandats de petites entreprises représentait une part importante de leur activité. Ce faisant, le programme de contrôle des commissaires aux comptes ne certifiant pas de comptes d'entités d'intérêt public, initialement fixé à 970 unités de contrôle, a été ramené à 118 unités de contrôle. L'année 2018 est donc totalement atypique en ce qui concerne le nombre de contrôles des commissaires aux comptes ne certifiant pas les comptes d'EIP.

Le nombre de contrôles réalisés en 2018 est le suivant :

- 38 unités de contrôles EIP;
- 118 unités de contrôles non EIP.

Le coût de la mise en œuvre de la convention de délégation des contrôles des commissaires aux comptes ne certifiant pas des comptes d'EIP supporté par le Haut conseil s'élève à 1 205 500 €.

La réalisation des opérations de contrôle a mobilisé⁽²⁾ :

- 13 contrôleurs EIP, salariés du Haut conseil (soit 10,7 équivalents de temps de contrôle plein), ayant réalisé 15 900 heures de contrôles;
- 90 contrôleurs non EIP (soit 1,3 équivalent de temps de contrôle plein) ayant réalisé 2 008 heures de contrôles.

Deux contrôleurs ont été recrutés en 2018 au sein de la division des contrôles EIP. Cinq ont quitté les effectifs du H3C.

Au 31 décembre 2018, le coût de l'unité opérationnelle « contrôles » s'élève à 6 023 459 €.

(2) 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 enquêtes

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

L'année 2018 est la deuxième année de fonctionnement du service du rapporteur général. Son effectif s'élève à 7 personnes au 31 décembre 2018, 3 enquêteurs ayant été recrutés au cours de l'année.

Le coût de cette unité sectorielle s'élève à 1 842 799 € au 31 décembre 2018.

La formation restreinte

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

Une quote-part de charges de fonctionnement lui est également affectée.

Le coût de cette unité sectorielle s'élève à 136 352 € au 31 décembre 2018.

Les autres activités opérationnelles

Les autres activités opérationnelles comprennent :

- la division internationale;
- la division normes et déontologie;
- le pôle « Collège, inscription et formation des CAC ».

Elles intègrent les charges de personnel des trois divisions précitées, le coût des délégations « inscription » et « formation » pour respectivement 1 128 000 € et 552 500 € et une quote-part de charges de fonctionnement. Leur effectif cumulé s'élève à 11 personnes dont 2 personnes recrutées au cours de l'année.

Le coût des « autres activités opérationnelles » s'élève à 4 845 666 €.

La performance financière

Impact du déménagement sur les comptes

Le Haut conseil était titulaire, depuis le 1^{er} janvier 2009, d'un bail de neuf ans portant sur des locaux situés au 10, rue Auber, dans le 9^e arrondissement de Paris. Le total de la surface locative utile brute, répartie sur trois niveaux, s'établissait à 1163 m² pour un loyer de 711 624 €, hors taxes et hors charges, soit environ 611 € par mètre carré.

Compte tenu de la survenance du terme du bail, du montant du loyer et de la disposition des locaux répartis sur plusieurs niveaux, le Haut conseil a pris la décision de déménager dans des locaux sécurisés, insonorisés et mieux adaptés aux missions du Haut conseil.

Le 29 mars 2018, le H3C a signé un nouveau bail d'une durée de 9 ans portant sur des locaux de bureaux situés 104, avenue du Président Kennedy dans le 16^e arrondissement de Paris. Le bail⁽³⁾ porte sur une surface utile brute de 1 452,39 m². Compte tenu de la franchise de loyer consentie par le bailleur, le loyer économique annuel est de 516 631 € hors taxes et hors charges, soit 356 € par mètre carré.

Ainsi, la surface occupée est supérieure de 25 % et le loyer total diminue de 27 %. Cette prise à bail se traduit par une diminution de la dépense publique avec une économie annuelle de 194 993 € et de 1 754 937 € sur la période ferme de 9 ans.

Les autres charges

La hausse des achats non stockés de matières et fournitures correspond au renouvellement de petits équipements et matériels et par l'acquisition de petits mobiliers lors du déménagement⁽⁴⁾.

Les rémunérations d'intermédiaires et honoraires, personnel extérieur à l'entreprise ont augmenté principalement en raison des honoraires supportés, dans le cadre de la recherche de nouveaux locaux susceptibles d'accueillir le H3C, l'assistance lors du départ des anciens locaux, ainsi que des honoraires d'aide à la rédaction de l'appel d'offres pour sélectionner un contractant général.

(3) Le loyer facial total est de 606 480 € HT et hors charges, soit 390 € par mètre carré.

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

Les autres charges de gestion courante concernent principalement l'indemnité de résiliation anticipée du bail précédent d'un montant de 78 598 € et la valeur nette comptable des biens non repris (agencement et mobilier) lors du déménagement pour un montant de 30 869 €.

Au 31 décembre 2018, les charges de personnel représentent 48 % des charges de fonctionnement du Haut conseil et sont en baisse par rapport à 2017. Le Haut conseil est soumis à la taxe sur les salaires qui représente une grande partie des impôts et taxes figurant au compte de résultat.

Le 14 avril 2019, le Haut conseil a approuvé les comptes financiers de l'année 2018, dont une présentation détaillée figure en annexe 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, poursuivi les démarches engagées en 2017 avec d'autres autorités comme l'Autorité des marchés financiers (AMF), l'Autorité de régulation des activités ferroviaires (ARAFER), la Haute Autorité pour la diffusion des œuvres et la protection des droits sur Internet (Hadopi) et l'Autorité de régulation des jeux en ligne (ARJEL) pour échanger sur leurs pratiques 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, la convention constitutive de groupement de commandes, signée en 2017 entre l'AMF, l'ARAFER, l'AFLD, l'ARCEP, l'Hadopi et le H3C, qui a pour objet l'achat en commun de prestations de services d'agence de voyages, regroupant, d'une part, les activités de billetterie et, d'autre part, les prestations de réservation de nuitées d'hôtels nécessaires aux déplacements professionnels des collaborateurs des membres du groupement a permis au Haut conseil d'obtenir des prix plus avantageux en bénéficiant des économies d'échelles au regard de la quantité des prestations commandées.

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

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

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

Les perspectives budgétaires

Le budget 2019, approuvé par le collège en décembre 2018 présente un déficit significatif de 3,9 M€.

Ce déficit trouve essentiellement son origine dans la mise en œuvre des conventions de délégation de missions du Haut conseil consenties à la CNCC.

En effet, l'exécution par la CNCC de missions, qui sont depuis la réforme européenne de l'audit des missions dévolues au Haut conseil qui doit en assumer la responsabilité finale, donne lieu à une refacturation par la CNCC au Haut conseil de tous les coûts qu'elle supporte pour le compte de ce dernier à l'occasion de la réalisation desdites missions.

Tirant les conséquences budgétaires des missions qui devront être réalisées par la CNCC pour le compte du Haut conseil en exécution des conventions de délégation, notamment de la convention de délégation des contrôles non EIP, le collège a approuvé un budget 2019 en déficit significatif.

Ce déficit sera financé sur les réserves constituées en grande partie lors la première année d'autonomie financière du Haut conseil en 2008. En conséquence, le Haut conseil ne prévoit pas, en 2019, d'augmentation de ses recettes pour couvrir le déficit prévisionnel.

Une attention particulière devra toutefois être portée à l'équilibre financier du Haut conseil au regard des conséquences de la loi Pacte sur l'activité des commissaires aux comptes afin de permettre le financement de son besoin en fonds de roulement et celui de ses missions au service de l'intérêt général.





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 européennes (CEAOB)⁽¹⁾ et internationale (IFIAR)⁽²⁾ 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 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 sur le renouvellement de l'accord existant avec son homologue américain, le PCAOB.

(1) *Committee of European Audit Oversight Bodies.*

(2) *International Forum of Independent Audit Regulators.*

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.



LA COOPÉRATION ENTRE AUTORITÉS EUROPÉENNES AU SEIN DU CEAOB

Le CEAOB

Le CEAOB 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 UE n° 537/2014. Son président, Ralf Bose, qui préside la commission allemande de supervision des contrôleurs légaux, a été élu en 2016 pour quatre ans. 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.

Le CEAOB réalise ses missions en s'appuyant sur 5 sous-groupes spécialisés, dont le H3C est membre, ou en mettant en place des groupes de travail spécifiques sur des sujets particuliers.

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

Le sous-groupe « normes d'audit internationales »

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

Missions: Il est chargé de la coopération et de l'homogénéité de la supervision dans le domaine des normes d'audit, de contrôle qualité interne des cabinets, et de déontologie qui sont applicables aux contrôleurs légaux. Le sous-groupe contribue à l'examen technique des normes d'audit ISAs (*International Standards on Auditing*). Il fait valoir les positions des régulateurs européens sur les propositions normatives de l'*International Auditing 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 par les membres du CEAOB. Enfin, le sous-groupe anime le dialogue entre régulateurs de l'audit et l'IAASB, l'IESBA, et le PIOB (*Public Interest Oversight Board*).

Réalisations: En 2018, les membres du sous-groupe ont partagé leurs analyses sur la mise en œuvre pratique de la réglementation européenne de l'audit, telle que la périodicité du rapport complémentaire au comité d'audit, la date de nomination du contrôleur légal des comptes, la liste des services à faire figurer dans le rapport de certification et l'application des dispositions de la norme ISA 701 relatives aux entités dont les titres sont cotés sur des marchés non réglementés.

Le sous-groupe a examiné les révisions proposées par l'IAASB sur la norme ISA 315 relative à l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les comptes de l'entité auditée. Il a coordonné et fait valoir les commentaires du CEAOB sur les évolutions proposées dans une réponse publique adressée à l'IAASB (Annexe 4 – lettre du 29 octobre 2018).

Par ailleurs, dans le prolongement de l'étude de l'application des normes ISA en Europe menée en 2017, il a initié une analyse détaillée des différences entre les dispositions des normes internationales d'audit et celles issues de la réglementation européenne et nationale applicables aux auditeurs en Europe.

Enfin, il a répondu à la consultation menée par le *Monitoring Group* (voir encadré) en vue d'une réforme des organismes en charge de l'élaboration des normes internationales d'audit et de déontologie, en soutenant les changements de gouvernance permettant d'améliorer l'indépendance et la prise en compte des besoins des parties prenantes qui n'appartiennent pas à la profession d'auditeur au sein du processus de normalisation. (Annexe 5 – lettre du 8 février 2018).

LE MONITORING GROUP

Cet organisme autonome compte 7 membres, qui sont les organisations internationales, les institutions internationales financières et les organismes de régulation suivants :

- 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*.

Initialement créé pour suivre la mise en place et évaluer l'efficacité de la réforme de l'IFAC de 2003, il nomme les membres du *Public Interest Oversight Board (PIOB)* et suit la façon dont le *PIOB* exécute son mandat de surveillance des organes de normalisation.

Le *Monitoring Group* a soumis à consultation, en 2017 et 2018, une proposition de réforme des organismes en charge de l'élaboration des normes internationales d'audit et de déontologie.

Le H3C a contribué aux réponses du CEAOB et de l'IFIAR, publiées en février 2018, en faisant notamment valoir la nécessité de renforcer l'indépendance du processus de normalisation et de favoriser la prise en compte des besoins des parties prenantes qui n'appartiennent pas à la profession d'auditeur.

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 relatives à la mise en place de leurs modalités d'enquêtes et aux décisions de sanctions.

Réalisations : En janvier 2018, le service du rapporteur général du H3C a reçu ses homologues du CEAOB afin de permettre d'approfondir la connaissance mutuelle des systèmes d'enquêtes et de sanctions au niveau européen et d'identifier les points de contacts des différents régulateurs européens sur le sujet dans la perspective d'échanges opérationnels d'informations dans le cadre des enquêtes et des sanctions.

Les échanges ont notamment porté sur l'étude menée en 2017 au sein du CEAOB sur le système d'enquêtes et de sanctions mis en place dans le cadre de la réforme de l'audit dans chaque pays membre du CEAOB, ainsi que sur 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 a été présentée dans le rapport annuel du CEAOB en 2018.

Un suivi statistique des sanctions administratives prises par les différents régulateurs européens en application de la réforme européenne de l'audit a été initié en juin 2018.

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 de l'article 7(c) du règlement (UE) n° 537/2014. Le sous-groupe prépare également les lignes directrices des accords de coopération et d'échange d'informations avec les autorités compétentes de pays tiers. Il identifie et dialogue avec ces autorités. Il est présidé par un représentant de l'ESMA (European Securities Markets Authority).

Réalisations : En 2018, le sous-groupe a identifié les pays dont les systèmes de supervision publique devaient faire l'objet d'une évaluation ou réévaluation en vue d'une décision d'équivalence et/ou d'adéquation de la Commission européenne en 2019.

Le sous-groupe a également été chargé d'examiner les contraintes juridiques susceptibles de peser sur la régulation de l'audit lors de la sortie du Royaume-Uni de l'Union européenne (Brexit) et ce, dans l'attente de décisions relatives aux modalités de cette sortie. Les conditions de coopération avec

le régulateur britannique seront en effet déterminées en fonction des accords éventuels issus de la négociation intervenue en 2018 et 2019.

Sur le plan national, en lien avec ces travaux européens, le H3C a examiné les conditions juridiques et les démarches à mener en vue de permettre la poursuite des échanges d'informations dans le cadre de la surveillance des cabinets d'audit certifiant les comptes de sociétés britanniques dont les titres sont cotés en France. Si le Royaume-Uni devient un pays tiers (au sens de la réglementation européenne), la validité en France des rapports des auditeurs britanniques émis sur des sociétés britanniques sera conditionnée par leur inscription (ou l'octroi d'une dispense d'inscription) et impliquera qu'ils soient soumis aux contrôles et au dispositif de sanctions applicables en France.

La décision qui sera prise par la Commission européenne au sujet de l'adéquation du Royaume-Uni revêt 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 pays tiers ayant reçu l'adéquation.

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

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

Pays tiers déclarés équivalents (article 46 de la Directive)

22 pays tiers : Abu Dhabi, Afrique du Sud, Australie, Brésil, Canada, Centre financier international de Dubai, Chine, Corée du Sud, États-Unis (limité : 31 juillet 2022), Guernesey, île de Man, Indonésie, Japon, Jersey, Malaisie, Maurice, Nouvelle-Zélande, Singapour, Suisse, Taiwan, Thaïlande, Turquie.

Sous période transitoire (31 juillet 2019) : Bermudes, Égypte, îles Caïman, Russie.

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

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

Pays tiers déclarés adéquats (article 47 de la Directive)

14 pays tiers : Australie, Brésil, Canada, Centre financier international de Dubai, Corée du Sud, États-Unis (limité : 31 juillet 2022), Guernesey, île de Man, Japon, Jersey, Malaisie, Suisse, Taiwan, Thaïlande.

Sous période transitoire (31 juillet 2019) : Afrique du Sud, Indonésie.

Le sous-groupe « suivi du marché »

Missions : Le sous-groupe « suivi du marché » facilite l'harmonisation du suivi de la qualité et de la concurrence du marché des services de contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public. Il fournit une assistance à la Commission européenne dans le cadre de la préparation d'un rapport commun, dont l'élaboration, au moins tous les trois ans, est prévue par l'article 27 du règlement (UE) n° 537/2014. Le sous-groupe contribue à la convergence et à la coordination des activités réalisées par les autorités nationales membres du CEAOB dans le cadre du suivi du marché.

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

Réalisations : À cet égard, en 2018, il a établi des indicateurs pour améliorer la qualité des données collectées au titre de l'élaboration des rapports de suivi de marché nationaux qui devront être remis, par chaque membre, à la Commission européenne en 2019. Afin d'assurer une homogénéité des données recueillies, le sous-groupe a développé une méthodologie associée. Une réunion du sous-groupe fin 2018 a permis aux membres de faire part de leurs expériences relatives aux modalités de collecte de données et aux améliorations susceptibles d'y être apportées.

Par ailleurs, le sous-groupe a élaboré un questionnaire commun destiné à permettre l'évaluation du travail des comités d'audit, en application de l'article 27 du règlement (UE) 534/2014. Il a développé une plateforme électronique associée pour faciliter la collecte et l'exploitation des réponses par chacune des autorités nationales. Enfin, il a organisé des rencontres avec des représentants européens de comités d'audit pour présenter la démarche d'évaluation du CEAOB et échanger sur les interactions possibles entre régulateurs et comités d'audit.

Le sous-groupe « contrôles »

Missions: Le sous-groupe « contrôles » organise la coopération en matière de contrôles 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 individualisé avec les représentants européens des réseaux d'audit BDO, Deloitte, EY, Grant Thornton, KPMG, Mazars, PwC et des réseaux membres de l'EGIAN (*European Group of International Accounting Networks*) à partir des résultats des contrôles mis en commun par les membres au sein de la base de données commune. Des réunions de contrôleurs spécialistes des établissements financiers, d'une part, et des experts des systèmes d'information, d'autre part, se tiennent régulièrement au sein de groupes de travail spécifiques.

La coordination des travaux du sous-groupe s'appuie sur un comité organisateur composé de 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 de ce comité organisateur.

LES TRAVAUX ENGAGÉS PAR LE H3C SUR L'ÉVALUATION DU TRAVAIL DES COMITÉS D'AUDIT EN FRANCE

Dans le cadre de la première application complète du règlement européen en la matière, l'évaluation du travail des comités d'audit en France a notamment vocation à les sensibiliser sur l'importance de leur rôle dans le développement de la qualité de l'audit.

Le dispositif a été mis en place après une concertation étroite avec des représentants d'entreprises et des administrateurs menée au cours de l'année 2018.

Afin de pouvoir réaliser une évaluation du travail des comités d'audit sur le sol de chaque État membre, le CEAOB a validé le principe d'une consultation par questionnaire auprès d'un échantillon de comités d'audit (ou d'organes remplissant des fonctions équivalentes).

Le questionnaire constitue, pour les comités d'audit, une opportunité d'évaluer leur conformité à la nouvelle réglementation, leur performance et leur efficacité, ainsi que leurs marges d'amélioration éventuelles. Il permet également d'émettre des commentaires relatifs à la réforme européenne de l'audit sur l'organisation et les missions du comité d'audit, ainsi que les bénéfices

induits et/ou les difficultés rencontrées dans l'application de la réglementation.

En France, l'échantillon a été établi en appliquant une méthode de sélection aléatoire au sein des différentes catégories d'entités d'intérêt public.

Afin de faciliter l'usage de ce questionnaire, la démarche du H3C a été présentée individuellement aux interlocuteurs qui en ont fait la demande. Un support technique a été fourni pour répondre à toute interrogation (périmètre d'application, interprétations éventuelles, période de référence...).

En complément, des entretiens seront menés en 2019 avec des présidents de comités d'audit ainsi qu'avec des cabinets d'audit, afin de recueillir leurs retours d'expériences.

Les réponses seront exploitées en 2019 et des restitutions seront faites aux différentes parties prenantes.

Le questionnaire est disponible sur le site du H3C: <http://www.h3c.org/textes/questionnaire.pdf>

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: 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 françaises, allemandes, néerlandaises et britanniques. Les facilitateurs se réunissent régulièrement afin d'avoir une approche concertée et homogène au sein des quatre collèges de régulateurs. Les programmes de travail sont ainsi établis de manière coordonnée, tout en tenant compte des spécificités des réseaux auxquels ils se rapportent.

Les 4 collèges rendent compte annuellement de leurs activités au sous-groupe « contrôles ».

2

LA COOPÉRATION INTERNATIONALE AU SEIN DE L'IFIAR

Le H3C est membre de l'IFIAR, forum international des régulateurs indépendants d'audit. Cette organisation, née de l'initiative des régulateurs de l'audit, contribue au développement de la coopération, à l'harmonisation de la régulation de l'audit et constitue une plateforme de dialogue entre régulateurs. Les travaux sont menés au sein de groupes de travail spécialisés. En raison de l'accroissement du nombre de ses membres et du développement de ses activités, l'IFIAR a renforcé sa gouvernance et s'est doté en 2017 d'un secrétariat permanent, placé sous l'autorité d'un directeur exécutif.

Un conseil restreint constitué actuellement de 15 membres a été créé dans le cadre de la nouvelle gouvernance de l'organisation, pour définir la stratégie et assurer le suivi des principales actions mises en œuvre par la direction exécutive, ainsi que pour préparer les décisions plénières. Il se réunit au moins une fois par trimestre. Le H3C y siège depuis sa création, en avril 2017.

Le conseil a créé 2 comités internes spécialisés, le comité d'audit et le comité de la gouvernance et des ressources humaines. Le H3C a été nommé à la présidence du comité chargé de la gouvernance et des ressources humaines. Il examine dans ce cadre les politiques et procédures internes qui accompagnent le développement de l'IFIAR et prépare les décisions de l'IFIAR dans ces domaines.



L'IFIAR (INTERNATIONAL FORUM OF INDEPENDENT AUDIT REGULATORS)

Créé en 2006, l'IFIAR regroupe 55 régulateurs de l'audit à travers le monde, à la suite de l'adhésion des Philippines en 2018 et, début 2019, de la Roumanie et de l'Arabie saoudite. <https://www.ifiar.org/members/member-directory/>

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

- la coopération en matière de contrôles et le dialogue avec les grands réseaux d'audit : *Global Audit Quality Working Group (GAQWG)* ;
- 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)*.

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

Gouvernance de l'IFIAR

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) : Abu Dhabi, Afrique du Sud, Australie, Corée du Sud, Norvège, Singapour, Turquie.



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 détenus par des cabinets membres des 6 principaux réseaux d'audit internationaux (BDO, Deloitte, EY, Grant Thornton, KPMG, PwC). Une équipe *ad hoc* est chargée de préparer chaque année cette étude.

Réalisations : La sixième étude, publiée en mars 2018, porte sur les données de 2017. Elle met en évidence l'importance des opérations de contrôle réalisées et l'homogénéité des constats relevés au sein de ces cabinets. 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 incite les réseaux à identifier les raisons sous-jacentes des défaillances et à mettre en place les actions correctrices. Les réseaux se sont en conséquence fixé 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.

Le groupe de travail « atelier sur les contrôles »

Missions : Le groupe de travail a pour mission d'organiser des ateliers de travail consacrés au contrôle des cabinets d'audit afin de permettre aux membres d'identifier ce qui leur paraît être les meilleures pratiques de contrôle.

Réalisations : Chaque année, plus d'une centaine de contrôleurs et responsables des contrôles au sein des membres de l'IFIAR participent à ces ateliers. En 2018, 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.

En 2018, la candidature de la France a été retenue pour organiser l'atelier « workshop » 2019. Les services du H3C se sont mobilisés dès 2018 pour préparer l'accueil de cet événement annuel à Paris, qui s'est tenu en mars 2019. Plus de 150 contrôleurs, originaires de plus de 50 pays étaient présents pour trois jours de formation, de partage d'expériences et de bonnes pratiques.

SUJETS DE L'« IFIAR INSPECTION WORKSHOP » 2018



- Communications au comité d'audit
- Thèmes spécifiques relatifs à l'enquête de l'IFIAR au titre de l'année 2017
- Gestion de projet y compris les indicateurs de qualité d'audit
- Contrôle des dossiers d'audit dans le secteur bancaire - niveau avancé
- Thèmes relatifs aux enquêtes
- Reconnaissance du revenu
- Analyse des causes sous-jacentes
- Communiquer avec les cabinets d'audit de petites et moyennes tailles
- Nouveau rapport d'audit relatif aux entités d'intérêt public
- Environnement réglementaire des régulateurs de petite taille
- Contrôle des dossiers d'audit dans le secteur des assurances
- Intégration de la revue des états financiers par les contrôleurs pendant les contrôles
- Contrôle des travaux sur les systèmes d'information
- Culture d'entreprise
- Conception des méthodes de contrôle
- Examen thématique relatif à la matérialité
- CEOB ISG
- Norme relative à la transparence
- Approche du contrôle d'un régulateur de taille moyenne, membre de l'IFIAR
- Présentation du système de surveillance des cabinets d'audit

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 régulateurs membres de 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 d'audit et de déontologie entre les membres de l'IFIAR.

Réalisations: La présidence de ce groupe est assurée par le H3C. Le groupe a préparé les positions de l'IFIAR qui sont communiquées aux normalisateurs. Il s'est saisi en 2018 de différents sujets normatifs et déontologiques en cours de débat. Les positions portent sur les principaux sujets que les membres de l'IFIAR souhaitent voir examinés par les normalisateurs.

L'IFIAR a ainsi fait valoir ses positions sur :

- la consultation de l'IESBA sur sa stratégie et son programme de travail 2019-2023 (Annexe 6 - lettre IFIAR du 24 juillet 2018) ;
- l'exposé sondage de l'IAASB sur la révision de la norme ISA 315 (évaluation des risques) (Annexe 7 - lettre IFIAR du 30 octobre 2018).

Il a organisé un dialogue régulier avec leur présidence ou les membres de groupes de travail de l'IAASB et l'IESBA, soit avec l'ensemble des membres de l'IFIAR au cours de réunions plénières, soit pour des sessions de travail sur des sujets précis au cours de l'élaboration des révisions normatives, comme en 2018, sur les projets de révision des normes ISQC relative au contrôle interne de qualité au sein des cabinets et ISA 315.

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 6 principaux réseaux internationaux d'audit et travaille à améliorer l'efficacité de la supervision des auditeurs.

Réalisations: Chaque réseau présente régulièrement les actions menées et les améliorations observées dans les domaines identifiés par l'IFIAR. Une comparaison entre les résultats des revues internes de qualité menées au sein de ces réseaux et les constats effectués par les contrôleurs des autorités membres de l'IFIAR est réalisée afin d'analyser leur cohérence. Le 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 4 ans a été défini à l'issue des échanges avec les réseaux. Le groupe de travail prépare et anime aussi les entretiens avec les dirigeants des 6 plus grands réseaux lors des réunions plénières de l'IFIAR.

Des réunions de travail entre représentants de l'IFIAR et ceux des 6 principaux réseaux d'audit ont eu lieu en mars et septembre 2018. L'indépendance, la gestion des risques, l'anticipation des évolutions attendues avec la révision de la norme internationale de contrôle qualité ISQC1 au sein de ces cabinets ainsi que 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. Il accueillera une réunion de ce groupe en octobre 2019.

Enfin, le groupe de travail a initié en 2018 une réflexion sur les prochains objectifs à définir à l'issue de la période de 4 ans en ce qui concerne la mesure de la qualité au sein de ces 6 principaux réseaux.

Le groupe de travail « enquêtes et sanctions »

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

Réalisations: Pour la deuxième année consécutive, une réunion spécifique annuelle sous forme d'ateliers thématiques a été organisée. Depuis 2018, le H3C, représenté par le rapporteur général, est membre du groupe et prend une part active à ses travaux, en particulier s'agissant de l'organisation et de l'animation de l'atelier consacré aux enquêtes. Le groupe a réalisé une étude actualisée sur les systèmes juridiques en place dans les pays membres de l'IFIAR, prenant en compte pour les pays européens l'impact de la réforme européenne dans le but de faciliter le dialogue entre autorités. Le H3C contribue aux échanges entre autorités sur ces sujets, en se fondant sur sa récente expérience acquise en France, et bénéficie en retour des échanges de bonnes pratiques des autres régulateurs.

PUBLICATION DE L'ÉTUDE menée au titre des régimes de sanctions applicables dans les différents pays membres de l'IFIAR (www.ifiar.org)



Survey of Enforcement Regimes 2018

This report, released on 14 December 2018 includes information collected by IFIAR through its second survey of its Members' enforcement regimes.

Le groupe de travail « coopération internationale »

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

Réalisations: Le groupe a reçu, en 2018, deux demandes des membres de l'IFIAR qui souhaitent adhérer à l'accord multilatéral de coopération proposé par l'IFIAR, le « *Multilateral Memorandum Of Understanding (MMOU)* ».

Ces deux dossiers de candidature sont en cours d'instruction par le groupe de travail, afin d'évaluer la capacité des candidats à coopérer et à protéger la confidentialité des informations échangées entre les signataires du MMOU.

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

SIGNATAIRES DU MMoU IFIAR 8 (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)	CPAFOB/FSA (Japon*)
AOB (Malaisie*)	FMA (Nouvelle-Zélande)	FAOA (Suisse*)	FSC (Taiwan*)
POA (Turquie)			

* 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 *.

Le H3C s'est associé à la signature, en avril 2017, de cet accord multilatéral non contraignant conclu entre 21 membres de l'IFIAR. 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. S'agissant des pays européens signataires, cet accord ne s'applique qu'avec les pays tiers signataires reconnus « adéquats » par la commission européenne.

Le groupe de travail « investisseurs et parties prenantes »

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

Réalisations: En 2018, il a rédigé les termes de référence du groupe consultatif et a engagé des recherches en vue d'identifier de nouvelles candidatures pour renouveler la composition de ce dernier. Le groupe a plus particulièrement recherché un échange d'expériences avec des membres de comités d'audit.

Le groupe consultatif a été sollicité plus particulièrement en 2018 sur les incidences de l'innovation technologique sur l'élaboration et le contrôle de l'information financière.

3

LES RELATIONS BILATÉRALES ET LES ACCORDS DE COOPÉRATION

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

En 2018, des accords bilatéraux existent entre le H3C et ses homologues suisse, canadien, japonais et américain.

Le H3C est l'interlocuteur unique de ses homologues pour toute demande d'informations relatives aux commissaires aux comptes inscrits en France. Les accords ont permis en 2018, des échanges avec le Japon et les États-Unis.

Les accords de coopération en vigueur en 2018

SUISSE	CANADA	JAPON	ÉTATS-UNIS
(18 janvier 2013)	(6 juin 2013)	(15 avril 2016)	(13 décembre 2016)
Protocole de coopération entre le H3C et l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR)	Protocole de coopération entre le H3C et le Conseil canadien sur la reddition de comptes (CCRC)	Échange de lettres entre le H3C le <i>Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board (CPA AOB)</i> et <i>Financial Service Agency (FSA)</i>	Protocole de coopération entre le H3C et le <i>Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)</i>
Ce protocole définit les conditions qui permettent l'échange d'informations entre le H3C et l'ASR. Les parties se donnent pour objectif d'alléger les formalités d'inscription des contrôleurs légaux relevant de l'autorité de surveillance étrangère.	Ce protocole définit les conditions qui permettent l'échange d'informations entre le H3C et la CCRC. Il facilite l'inscription des contrôleurs légaux auprès du H3C et de la CCRC.	Cet accord prend la forme d'un échange de lettres d'engagement réciproque entre les autorités. Il a pour objet le partage d'informations relatives aux contrôleurs légaux relevant de l'autorité à la fois du H3C et du CPA AOB/FSA, organismes de régulation japonais.	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.*
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.	Il ne prévoit pas la mise en œuvre de contrôles, en dehors de leur pays respectif, par l'autorité canadienne ou française.	Il ne prévoit pas la mise en œuvre de contrôles, en dehors de leur pays respectif, par les autorités japonaise et française.	Il prévoit la possibilité d'exercer des contrôles conjoints en France et aux États-Unis, pour les contrôleurs légaux relevant de l'autorité à la fois du H3C et du PCAOB, dans des conditions visant notamment à garantir la confidentialité des informations échangées.

* L'accord de coopération avec le PCAOB s'inscrit dans le prolongement des décisions de la Commission européenne du 14 juillet 2016, qui ont accordé au PCAOB les statuts d'adéquation et d'équivalence des systèmes de supervision publique pour une période de six ans allant du 1^{er} août 2016 au 31 juillet 2022.

Les négociations en cours

L'accord avec le PCAOB expirant courant 2019, le H3C a engagé fin 2018 des négociations en vue de son renouvellement.

À la demande des autorités chinoises, le H3C a poursuivi ses travaux en vue de préparer les conditions de conclusion d'un accord bilatéral futur relatif à la supervision des auditeurs. Cet accord est requis préalablement à tout échange d'informations avec le régulateur chinois. Sa conclusion ne pourra toutefois intervenir qu'à l'issue d'une éventuelle décision d'adéquation du système chinois de supervision de l'audit, qui relèvera de la Commission européenne.

LE BREXIT

Le Royaume-Uni étant membre de l'Union européenne jusqu'à sa sortie, le *Financial Reporting Council (FRC)*, autorité britannique de contrôle des auditeurs, est membre du CEAOB. Les modalités de cette sortie de l'Union sont en cours de négociation. Dans une note du 8 février 2018, la Commission européenne rappelait que le Royaume-Uni sera, à l'issue de sa sortie, qualifié de « pays tiers » (hors Union européenne). 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 cotés sur des places financières de l'Union européenne.



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.

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

En 2018, le Haut conseil 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 trois 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.

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

1

NORMALISER

Le processus d'élaboration, d'adoption et d'homologation des normes

L'élaboration des projets de normes relatives à la déontologie des commissaires aux comptes, au contrôle interne de qualité et à l'exercice professionnel est 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 (commission dite « paritaire »).

Les projets de normes arrêtés par cette commission sont ensuite transmis pour avis à la CNCC.

Connaissance prise de cet avis, le Haut conseil se prononce sur l'adoption des normes et les transmet pour homologation au garde des Sceaux, ministre de la justice.

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

Ces travaux sont conduits dans un souci de conformité du référentiel normatif aux évolutions légales et réglementaires, notamment celles issues de la réforme européenne de l'audit. Ils tiennent compte également des évolutions des normes internationales d'audit (ISA) aux fins de convergence des pratiques.

Le Haut conseil veille à ce que les normes soient claires et compréhensibles de sorte qu'elles puissent être facilement appréhendées par les commissaires aux comptes à qui elles sont prioritairement destinées mais également par les autres acteurs du monde économique et les juridictions.

LES PRINCIPES RELATIFS AUX NORMES D'EXERCICE PROFESSIONNEL - Délibération du H3C du 3 janvier 2006

La norme d'exercice professionnel doit tenir compte, d'une part, du contexte légal français, et d'autre part, de la pratique internationale en matière d'audit. Dans la perspective d'une application commune des standards d'audit internationaux au sein des pays membres de l'Union européenne, les standards élaborés par l'*International Auditing and Assurance Standards Board* actuellement reconnus par la pratique internationale doivent être pris en considération. Il convient toutefois de veiller à leur compatibilité avec la législation française et en particulier avec le concept de « norme homologuée » à valeur réglementaire.

La norme doit être claire et compréhensible non seulement pour les commissaires aux comptes mais également pour les autres acteurs du monde économique et financier et les juridictions. à ce titre, il convient :

- de faire usage d'une terminologie précise et qui ne soit pas uniquement issue de la pratique;
- de définir un plan suffisamment structuré qui évite les redondances;
- d'éviter les commentaires qui affaiblissent les prescriptions de la norme et nuisent à sa clarté.

Le sujet traité par chaque norme doit être suffisamment délimité afin d'éviter les développements qui relèveraient d'autres normes.

La norme définit les diligences que le commissaire aux comptes doit mettre en œuvre dans le cadre de son intervention. En revanche, elle ne doit pas définir ou expliciter les obligations légales de l'entité. Ces dernières peuvent cependant être utilement rappelées lorsque cela contribue à une bonne compréhension des diligences attendues du commissaire aux comptes. Il n'appartient pas non plus à la norme de fixer les responsabilités respectives du commissaire aux comptes et de l'entité.

La rédaction de la norme doit être appropriée au cadre légal issu de la loi de sécurité financière. à ce titre :

- il est nécessaire de privilégier une formulation impérative pour ce qui concerne les diligences attendues du commissaire aux comptes;
- la norme ne doit pas paraphraser les textes législatifs ou réglementaires;
- elle doit être suffisamment explicite pour qu'il ne soit pas nécessaire de fournir des exemples de rédaction ou des modèles.

La norme ne peut pas faire référence à des textes qui n'auraient pas valeur législative ou réglementaire (exemple: réponses ministérielles, communiqués...).

Les normes homologuées en 2018

En 2018, deux normes ont été révisées pour tenir compte de l'évolution de certaines obligations d'information à produire par les entités et, par conséquent, de l'évolution des diligences attendues de leurs commissaires aux comptes et de la formulation de leurs conclusions dans leurs rapports.

Les modifications légales et réglementaires apportées concernent la suppression du rapport du président sur le contrôle interne et la gestion des risques et le transfert de certaines informations contenues dans ce rapport dans un nouveau rapport sur le gouvernement d'entreprise. Le législateur a également introduit des dispositions nouvelles qui visent à ce que le rapport de gestion soit plus étoffé.

En conséquence, la norme définissant les travaux du commissaire aux comptes au titre du rapport de gestion et des autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes en application de l'article L.823-10 du code de commerce (NEP 9510) a été révisée.

La norme révisée énonce les diligences requises du commissaire aux comptes ainsi que les nouvelles restitutions spécifiques portant sur certaines informations requises dans le rapport sur le gouvernement d'entreprise et le rapport de gestion. Ces restitutions, sous forme d'attestations ou d'observations, sont formulées dans le rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels ou consolidés.

Les modifications apportées à la NEP 9510 ont conséquemment conduit à la mise en conformité de la norme relative aux rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés (NEP 700).

Du fait de la suppression du rapport du président sur le contrôle interne et la gestion des risques, la norme relative au rapport du commissaire aux comptes établi en application des articles L.225-235 et L.226-10-1 du code de commerce sur le rapport du président (NEP 9505) a été abrogée.

En 2018, des amendements normatifs ont également été apportés à la norme traitant de l'évaluation des anomalies relevées au cours de l'audit. La révision de cette norme a été menée dans un objectif de convergence avec la norme internationale d'audit ISA 450 et vise à expliciter l'évaluation, par le commissaire aux comptes, de l'incidence sur les comptes de certaines anomalies non corrigées (anomalies dites de classement).

La NEP 450 révisée présente les modalités d'évaluation du caractère significatif d'une anomalie dite de classement par le commissaire aux comptes, évaluation qui implique la prise en compte d'aspects qualitatifs.

LES NORMES RÉVISÉES HOMOLOGUÉES EN 2018

- Norme relative à l'évaluation des anomalies relevées au cours de l'audit (NEP 450 révisée)
- Norme relative aux rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés (NEP 700 révisée)
- Norme relative aux diligences du commissaire aux comptes relatives au rapport de gestion, aux autres documents sur la situation financière et les comptes et aux autres informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes (NEP 9510 révisée)

LES NOUVELLES RESTITUTIONS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES AU TITRE DU CONTRÔLE DES INFORMATIONS NOUVELLES FIGURANT DANS LE RAPPORT DE GESTION ET LE RAPPORT SUR LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

Le rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés intègre de nouvelles attestations sur les informations figurant dans le rapport de gestion ou dans le rapport sur le gouvernement d'entreprise. Le commissaire aux comptes atteste notamment de la présence de la déclaration de performance extra-financière dans le rapport de gestion. Il atteste également de l'existence des informations relatives aux rémunérations, avantages et engagements des mandataires sociaux ainsi que des informations relatives au fonctionnement des organes d'administration et de direction.

Les travaux en cours

En 2018, la commission paritaire a engagé les travaux de révision de la norme traitant des diligences du commissaire aux comptes en matière de la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme (NEP 9605).

L'objectif consiste à intégrer, dans la définition de ces diligences, les modifications introduites dans le code monétaire et financier du fait de la transposition, en droit français, de la 4^e directive européenne relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme⁽¹⁾.

Au-delà de ces amendements de conformité, il est également tenu compte de l'expérience d'une dizaine d'années d'application de la norme actuelle par les commissaires aux comptes et des constats et attentes des autres parties prenantes du dispositif, en particulier du Groupe d'action financière (GAFI) et du service de lutte contre le blanchiment de capitaux (Tracfin - Traitement du



renseignement et action contre les circuits financiers clandestins). Parallèlement à ces travaux, le Haut conseil a également estimé souhaitable de développer des lignes directrices qui viendront compléter la norme d'exercice professionnel et apporteront un éclairage aux professionnels dans la mise en œuvre de leurs obligations de vigilance et de déclaration.

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

LES TRAVAUX NORMATIFS ENGAGÉS AU TITRE DE LA LUTTE CONTRE LE BLANCHIMENT DES CAPITAUX ET LE FINANCEMENT DU TERRORISME

Code monétaire et financier intégrant les dispositions de la 4^e directive UE relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme

Expérience d'une dizaine d'années d'application de la norme actuelle par les commissaires aux comptes

Constats et attentes des autres parties prenantes, en particulier du GAFI (recommandations) et de TRACFIN

Révision de la **Norme d'exercice professionnel**
NEP 9605

Lignes directrices



2

FACILITER L'APPLICATION DES TEXTES

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

SAISIR LE HAUT CONSEIL

En application de l'article R. 821-6 du code de commerce, le Haut conseil peut être saisi de toute question entrant dans ses compétences par :

- le garde des Sceaux, ministre de la Justice;
- le ministre chargé de l'économie;
- le procureur général près la Cour des comptes;
- le président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC);
- l'Autorité des marchés financiers;
- l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution;
- les présidents des Compagnies régionales des commissaires aux comptes (CRCC).

Il peut aussi se saisir d'office.

Les commissaires aux comptes sont également habilités à saisir le H3C dans les situations spécifiques prévues par le code de déontologie.

Le H3C peut en outre être saisi au titre de questions relevant des attributions exercées par son Bureau.

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.

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.

http://www.h3c.org/saisine_H3C.htm

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

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

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

Les réponses individuelles

En 2018, le Haut conseil a apporté des réponses circonstanciées aux situations particulières dont il a été saisi et qui ont principalement porté sur les thèmes suivants :

- la nomination et la cessation des fonctions de commissaire aux comptes;
- l'acceptation et le maintien de son mandat par le commissaire aux comptes;
- les services autres que la certification des comptes :
 - l'approbation de ces services par le comité d'audit,
 - l'application de la règle de plafonnement des honoraires à 70 %,
 - la compatibilité de certains services avec la mission de certification des comptes.

Estimant utile de porter à l'attention d'un plus large public certaines des positions qu'il a exprimées, le H3C les a intégrées dans sa FAQ.

Le Haut conseil a également répondu à une saisine de la Direction des affaires civiles et du Sceaux portant sur les modalités de mise en œuvre de l'obligation, pour les commissaires aux comptes d'entités d'intérêts publics (EIP) et de sociétés de financement, d'émettre un rapport au comité d'audit (RCCA), en particulier lorsque l'EIP est exemptée de l'obligation de se doter d'un tel comité. Saisi ultérieurement par la CNCC de problématiques complémentaires spécifiques, le Haut conseil a complété son analyse. Estimant là encore que ces éléments pourraient utilement éclairer les parties intéressées, notamment les commissaires aux comptes, les EIP et leurs comités d'audit, le Haut conseil les intégrera dans sa FAQ à l'occasion d'une prochaine mise à jour.

Les avis et autres publications du H3C pour faciliter la bonne application des textes

Au vu des questions dont il a été saisi et de la récurrence de certaines d'entre elles touchant à l'application de dispositions introduites par la réforme de l'audit, le Haut conseil a publié plusieurs avis et une foire aux questions.

Par ces positions publiées sur son site Internet, le Haut conseil souhaite contribuer, non seulement à la sécurisation juridique des pratiques mais également à leur homogénéité, tant au plan national qu'aux plans européen et international, dans la limite de ce que permettent les réglementations nationales et les interprétations propres de textes européens retenues par chacun des pays.

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

Dispositions contraignantes

Directives UE: application en droit français après transposition dans la loi et les règlements

Règlement UE: application directe en droit français sans transposition

Examen des dispositions contraignantes et prise en compte:

- des problématiques pratiques exprimées dans le cadre du groupe d'échange dit groupe « réforme » constitué entre le H3C et la CNCC;
- et des positions des homologues exprimées dans le cadre d'échanges bilatéraux et plus globaux dans le cadre du CEAOB.

Avis et FAQ publiés par le Haut conseil

Au titre des dispositions introduites par la réforme de l'audit, le Haut conseil a émis un avis (Annexe 8 - avis n° 2018-04) visant à préciser la position qu'il avait prise en 2017 au titre des services autres que la certification des comptes (SACC) qu'il appartient au comité d'audit d'approuver.

Il a également enrichi la foire aux questions (FAQ) en intégrant la substance de l'avis précité, de nouveaux développements au titre de l'application de la règle de plafonnement des honoraires de SACC (règle dite du plafonnement à 70 %) et des précisions sur certains points présentés dans la FAQ.

FAQ RELATIVE À L'APPLICATION DE CERTAINES DISPOSITIONS DE LA RÉFORME DE L'AUDIT

La foire aux questions (FAQ) publiée en 2018 porte sur des sujets relatifs à la réforme de l'audit. Elle est le fruit des réflexions du groupe d'échanges constitué des membres du H3C et de la CNCC et des éléments collectés auprès des autres régulateurs européens avec lesquels le Haut conseil est en contact permanent via le CEAOB.

Cette FAQ est consultable sur le site internet du H3C à l'adresse suivante : <http://www.h3c.org/textes/MAJ%20FAQ%20H3C%20version%2019.07.18.pdf>

Approbation des SACC par le comité d'audit

En 2017, le H3C avait rendu un avis (avis n° 2017-02) sur le périmètre des SACC qu'il revient aux comités d'audit des entités d'intérêt public d'approuver. Le H3C avait alors indiqué qu'à son avis, l'obligation d'approbation préalable par le comité d'audit ne trouve pas à s'appliquer aux services qui sont expressément et exclusivement confiés au commissaire aux comptes de l'entité par des dispositions nationales ou des dispositions du droit de l'Union européenne qui ont un effet direct en droit national.



MODALITÉS D'APPLICATION DE LA RÈGLE DU PLAFONNEMENT À 70 % (EXTRAIT DE LA FAQ)

Les honoraires à prendre en compte pour déterminer l'assiette sur laquelle est calculé le plafonnement sont les honoraires facturés par le commissaire aux comptes au titre du contrôle légal des comptes de l'EIP (comptes annuels et, le cas échéant, comptes consolidés), des personnes qui la contrôlent (entité mère ou grand-mère) ou qui sont contrôlées par elle (entité fille ou petite-fille), qu'il intervienne en France ou dans un autre pays de l'Union européenne, dès lors que le commissaire aux comptes est également contrôleur légal de ces personnes.

Le périmètre géographique des honoraires des SACC auxquels le plafond s'applique comprend les honoraires facturés par le commissaire aux comptes au titre des SACC fournis à l'EIP ainsi qu'aux personnes qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle, en France, dans un autre pays de l'Union européenne ou dans un pays tiers.

Ne sont pas pris en compte pour le calcul du plafond les honoraires des SACC qui sont expressément et exclusivement confiés au commissaire aux comptes par des dispositions nationales ou des dispositions du droit de l'Union européenne qui ont un effet direct en droit national.

Honoraire de SACC facturés en N par le commissaire aux comptes à l'EIP, aux personnes qui la contrôlent ou qui sont contrôlés par elle, en France, d'autres pays de l'UE ou dans un pays tiers, autres que ceux relatifs aux SACC qui lui sont expressément confiés par une législation nationale d'un État de l'UE ou des dispositions de l'UE qui ont un effet direct en droit national

≤ 70 %

Moyenne annuelle des honoraires de contrôle légal facturés en N-3+N-2+N-1, par le commissaire aux comptes à l'EIP, aux personnes qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle, en France ou dans d'autres pays de l'UE

La situation examinée en 2017 n'intéressant que la fourniture de SACC par le commissaire aux comptes, le Haut conseil a estimé utile de publier un nouvel avis en 2018 visant à préciser que la position prise en 2017 était également applicable aux SACC fournis par les membres du réseau. Il a également souligné qu'à l'instar de la précision apportée dans son avis de 2017, les SACC que les membres du réseau sont susceptibles 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 des mesures de sauvegarde appliquées par celui-ci.

En outre, aux fins de clarification, le H3C a également estimé utile de préciser que l'adjectif « national » dont il est fait usage dans les expressions « dispositions nationales » et « dispositions du droit de l'Union européenne qui ont un effet direct en droit national » vise non seulement les dispositions françaises et les dispositions du droit de l'Union qui ont un effet direct en droit français, mais également le droit des autres États membres et les dispositions du droit de l'Union qui ont un effet direct dans le droit des autres États membres.

Application de la règle de plafonnement des honoraires de SACC (règle dite du plafonnement à 70 %)

À l'appui des réflexions engagées avec la CNCC au sein du groupe d'échanges, associée aux éléments de réflexion collectés auprès des autres régulateurs, le Haut conseil a intégré de nouveaux développements dans la FAQ au titre de l'application de la règle du plafonnement à 70 %.

Précisions apportées à certains développements de la FAQ

La FAQ ayant vocation à faciliter l'application des textes, le Haut conseil a apporté en juillet 2018, à l'occasion d'une mise à jour, les compléments qu'il estimait utiles pour répondre à certaines observations formulées auprès de lui.

Ainsi, concernant la durée de la mission des commissaires aux comptes d'EIP, le Haut conseil a apporté des précisions quant à l'application de la règle de rotation selon que les dispositions transitoires s'appliquent ou non, et que l'entité était qualifiée d'EIP ou non lors de la première nomination du commissaire aux comptes.

Dans un tout autre registre, le Haut conseil a émis un avis sur la possibilité pour le commissaire aux comptes d'une coopérative, dès lors qu'il est agréé en qualité de réviseur coopératif, d'exercer une mission de révision coopérative au sein de l'entité dont il certifie les comptes (Annexe 9 - avis n° 2018-02).

Dans cet avis, le Haut conseil a relevé que le rôle assigné au réviseur coopératif par la loi n°47-1775 du 10 septembre 1947, qui consiste à opérer des vérifications dans l'intérêt des adhérents de la coopérative et à proposer, le cas échéant, des mesures correctives, est incompatible avec les règles régissant l'exercice de la mission d'intérêt général du commissaire aux comptes, en particulier les dispositions des articles 4 « Impartialité » et 5 « Indépendance et prévention des conflits d'intérêts » du code de déontologie.

En conséquence, le Haut conseil a considéré que, compte tenu des règles de déontologie applicables à la profession de commissaire aux comptes, le commissaire aux comptes d'une coopérative ne peut pas exercer concomitamment la mission de révision coopérative au sein de celle-ci, quand bien même il serait agréé en qualité de réviseur coopératif.

Le Haut conseil a souligné qu'en revanche, rien n'empêche un commissaire aux comptes agréé en qualité de réviseur coopératif de réaliser la mission de révision pour une coopérative dont il ne certifie pas les comptes.





4

LES CONTRÔLES

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. À cette fin, les contrôleurs vérifient :

- sur une sélection de mandats, l'adéquation de l'opinion d'audit émise par le commissaire aux comptes sur les états financiers au regard des diligences qu'il a réalisées;
- la pertinence et l'efficacité du système interne de contrôle qualité mis en place au sein des cabinets d'audit;
- la mise en œuvre d'actions correctrices appropriées aux défaillances relevées lors de contrôles précédents sur les mandats examinés et sur le système interne de contrôle qualité.

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.

Le Haut conseil porte une attention particulière aux échanges avec les cabinets contrôlés tout au long des opérations de contrôle, afin de s'assurer de l'exactitude des constats relevés et de leur compréhension pour permettre d'améliorer les pratiques professionnelles.

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 des contrôles 2018

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

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 Haut conseil 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.

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 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 résultats constatés sur les mandats examinés lors des contrôles

Les mandats examinés lors des contrôles sont sélectionnés selon une approche par les risques et non selon une démarche aléatoire. Par conséquent, les constats faits sur les 273 mandats dont l'opinion sur les comptes a été examinée ne peuvent être extrapolés à l'ensemble des mandats détenus par les cabinets contrôlés concernés.

Sur ces 273 mandats, les défaillances identifiées dans les diligences réalisées ont eu une incidence sur la qualité de l'opinion émise dans 32 % des cas.

En effet, 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).

Ces défaillances ont trait à des événements importants de l'exercice comptable examiné, 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.

Les défaillances les plus fréquemment relevées par le Haut conseil dans le cadre des mandats examinés ont trait à :

- l'approche d'audit ainsi que, lorsque cela est approprié, l'évaluation des éléments du contrôle interne des entités auditées pertinents pour l'audit (y compris les systèmes d'information) ;
- l'exercice collégial du co-commissariat aux comptes et plus particulièrement la concertation préalable 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 audité utilisée 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 audité pourraient requérir une approche d'audit particulière et, d'autre part, aux risques d'audit induits lorsqu'une mutuelle a recours à des délégués 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.

Au travers des contrôles réalisés sur ce point 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.

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

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.

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

Au cours de l'année 2018, 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 Haut conseil 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.

1

LES CONTRÔLES DE L'ANNÉE 2018

Le programme des contrôles de l'année 2018 a été déterminé sur la base d'une population totale à contrôler de 5 990 cabinets⁽¹⁾ de commissariat aux comptes comprenant 256 cabinets EIP et 5 734 cabinets non EIP⁽²⁾.

Tous les contrôles programmés par le Haut conseil au titre de l'année 2018 ont été réalisés.

	CONTRÔLES DE CABINETS EIP				CONTRÔLES DE CABINETS NON EIP				Total des contrôles de cabinets non EIP	Total des cabinets EIP et non EIP
	Les 6 plus grands cabinets français*	Cabinets détenant:		Total des contrôles de cabinets EIP	Cabinets détenant:					
		plus de 200 mandats	moins de 200 mandats		plus de 200 mandats	plus de 100 et moins de 200 mandats	plus de 20 et moins de 100 mandats	moins de 20 mandats		
/// Nombre de cabinets	6	69	181	256	59	182	1 541	3 952	5 734	5 990
/// Nombre de cabinets contrôlés	3	15	24	42	1	2	15	82	100**	142
/// % de cabinets contrôlés	50 %	22 %	13 %	16 %	2 %	1 %	1 %	2 %	2 %	2 %
/// Nombre de mandats détenus par les cabinets contrôlés	39 325	6 538	2 422	48 285	388	247	746	475	1 856	50 141
/// Nombre de mandats EIP détenus par les cabinets contrôlés	1 059	95	61	1 215	-	-	-	-	-	-

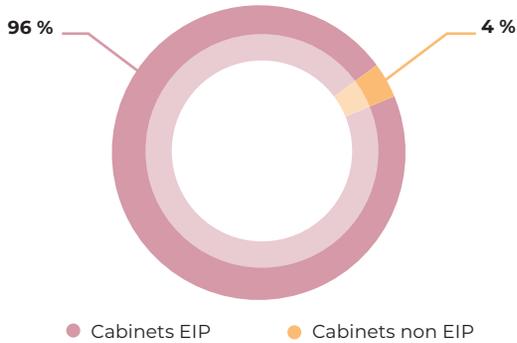
* Les 6 plus grands cabinets français sont : Deloitte, EY, Grant Thornton, KPMG, Mazars, PwC.

** Le programme 2018 de contrôle des cabinets non EIP aurait dû porter sur environ 950 cabinets. Le contexte exceptionnel lié à l'annonce au cours du 7^{tr} trimestre 2018 d'un projet de loi visant à remonter les seuils rendant obligatoire l'intervention d'un commissaire aux comptes a été pris en considération par le Haut conseil et l'a conduit à différer une grande partie des contrôles de cabinets non EIP initialement programmés.

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

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

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



Les 142 cabinets contrôlés en 2018 détiennent 50 141 mandats de commissariat aux comptes (dont 96 % sont détenus par les 42 cabinets EIP contrôlés).

Les cabinets EIP contrôlés

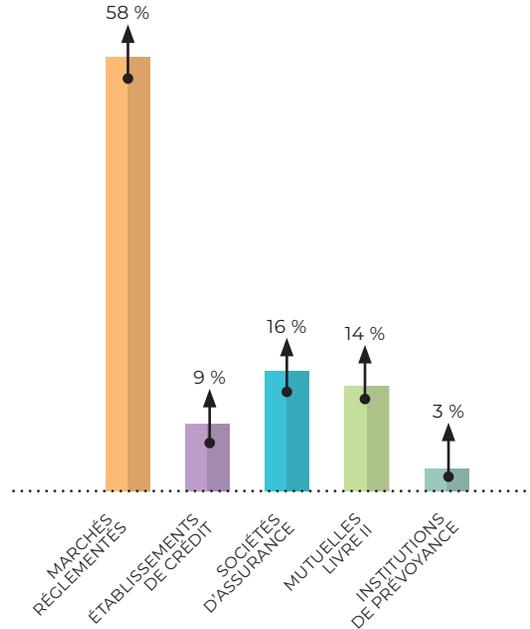
Les contrôles de l'année 2018 ont porté sur 42 cabinets EIP parmi lesquels on compte 3 des 6 plus grands cabinets français.

Au sein de ces cabinets EIP, 131 mandats de commissariat aux comptes ont été contrôlés, dont 74 mandats EIP.

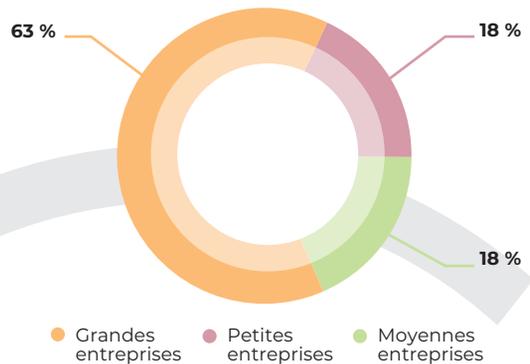
Le contrôle de ces 131 mandats avait pour objet :

- pour 122 d'entre eux, dont 70 mandats EIP, d'examiner l'opinion d'audit émise sur les comptes et de vérifier que le commissaire aux comptes avait réalisé les travaux nécessaires pour obtenir l'assurance raisonnable que les comptes étaient réguliers, sincères et donnaient une image fidèle des opérations de l'exercice, de la situation financière et du patrimoine de l'entité au sein de laquelle il avait exercé sa mission (parmi ces 122 mandats, 53 ont également fait l'objet d'un suivi des défaillances dans les diligences qui avaient été relevées lors des précédents contrôles) ;
- pour 9 mandats, dont 4 mandats EIP, de suivre spécifiquement les défaillances, n'ayant pas d'impact sur l'opinion d'audit émise, relevées lors des précédents contrôles.

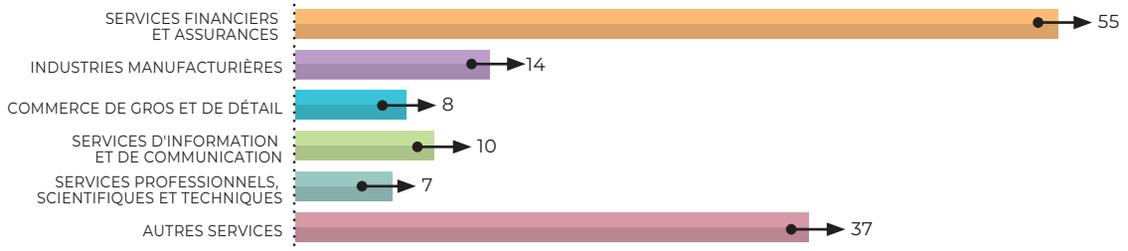
Profils des 74 mandats EIP contrôlés



Profils des 131 mandats EIP et non EIP contrôlés par taille d'entreprises



Profils des 131 mandats EIP et non EIP contrôlés par secteurs d'activité (nombre de mandats)



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

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

En 2018, le 2^e cycle triennal de contrôles conjoints – ayant démarré en 2017 – s'est poursuivi. Ainsi, 2 des plus grands cabinets français ont été contrôlés conjointement avec le PCAOB.

Dans le cadre de ces 2 contrôles conjoints, le PCAOB a été 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.

Les cabinets non EIP contrôlés

Les contrôles de l'année 2018 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⁽³⁾.

Compte tenu du nombre de cabinets ne certifiant pas de comptes d'entités d'intérêt public, et de la périodicité du contrôle, le programme 2018 aurait dû porter sur environ 950 cabinets non EIP. Cependant, afin de tenir compte du contexte exceptionnel lié à l'annonce, au cours du premier trimestre 2018, d'un projet de loi visant à remonter les seuils rendant obligatoire l'intervention d'un commissaire aux comptes, une approche adaptée, réaliste et progressive a été retenue par le Haut conseil pour déterminer un programme de contrôle qui prenait en considération l'importance de la détention de mandats de « petites entreprises ».

Cette approche a conduit à différer une grande partie des contrôles initialement programmés en 2018.

En conséquence, les contrôles de cabinets non EIP ont été limités en 2018 à 106 cabinets.

À la date de rédaction du présent rapport, la CNCC avait exploité 100 rapports individuels de contrôle sur les 106 sélectionnés en 2018. En conséquence, les résultats indiqués ci-après sont uniquement relatifs aux 100 cabinets dont les rapports de contrôle avaient été finalisés au 28 février 2019. Ces rapports ont fait l'objet d'une restitution par la CNCC adressée au H3C en mars 2019 en application de l'article R. 821-26 du code de commerce.

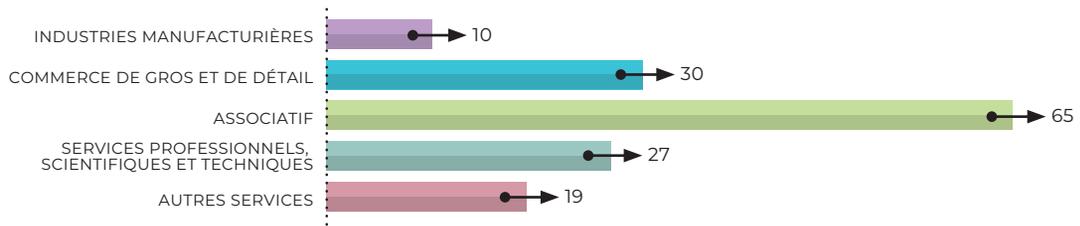
(3) Cette délégation a été consentie par une convention du 12 avril 2017, homologuée par arrêté du garde des Sceaux du 25 avril 2017.

Ces 100 cabinets contrôlés consacrent en moyenne 15 % de leur activité totale au commissariat aux comptes.

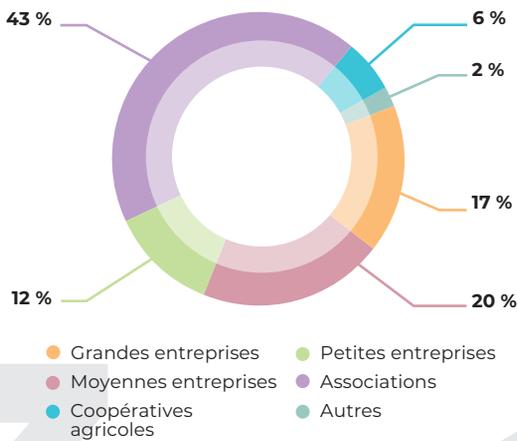
Au sein de ces cabinets non EIP, 151 mandats de commissariat aux comptes ont été contrôlés. Le contrôle de ces mandats avait pour objet d'examiner l'opinion d'audit émise sur les comptes et

de vérifier que le commissaire aux comptes avait réalisé les travaux nécessaires pour obtenir l'assurance raisonnable que les comptes étaient réguliers, sincères et donnaient une image fidèle des opérations de l'exercice, de la situation financière et du patrimoine de l'entité au sein de laquelle il avait exercé sa mission.

Profils des 151 mandats contrôlés par secteurs d'activité (nombre de mandats)



Profils des 151 mandats contrôlés par taille d'entreprises et type d'entités



2

LES RÉSULTATS DES CONTRÔLES DES CABINETS EIP ET NON EIP

La présentation des contrôles, notamment l'approche suivie, figure en annexe 10.

Une comparaison des résultats des contrôles des cabinets de l'année 2018 avec ceux de l'année 2017 ne peut être utilement effectuée. En effet, les orientations des contrôles 2018 décidées par le Haut conseil diffèrent de celles de 2017 tant pour le système interne de contrôle qualité des cabinets que pour les mandats examinés.

Les conclusions sur les mandats examinés

Les mandats EIP et non EIP examinés sont sélectionnés selon une approche par les risques et non selon une démarche aléatoire. Par conséquent, les constats faits sur les 273 mandats ayant donné lieu à l'examen de l'opinion d'audit émise par le commissaire aux comptes (70 mandats EIP et 203 mandats non EIP) ne peuvent être extrapolés à l'ensemble de la population des mandats détenus par les cabinets contrôlés concernés.

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

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

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

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

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

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

- des diligences d'audit compensatoires réalisées ;
- du caractère circonscrit des défaillances relevées ;
- des compléments d'information et/ou de documentation apportés lors du contrôle qui permettent de justifier *a posteriori* les conclusions : ces éléments ne constituent pas des diligences d'audit réalisées au cours du contrôle. Dans ce cas, il s'agit de défaillances relevées dans la formalisation de la piste d'audit et/ou documentation du dossier d'audit.

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

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

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

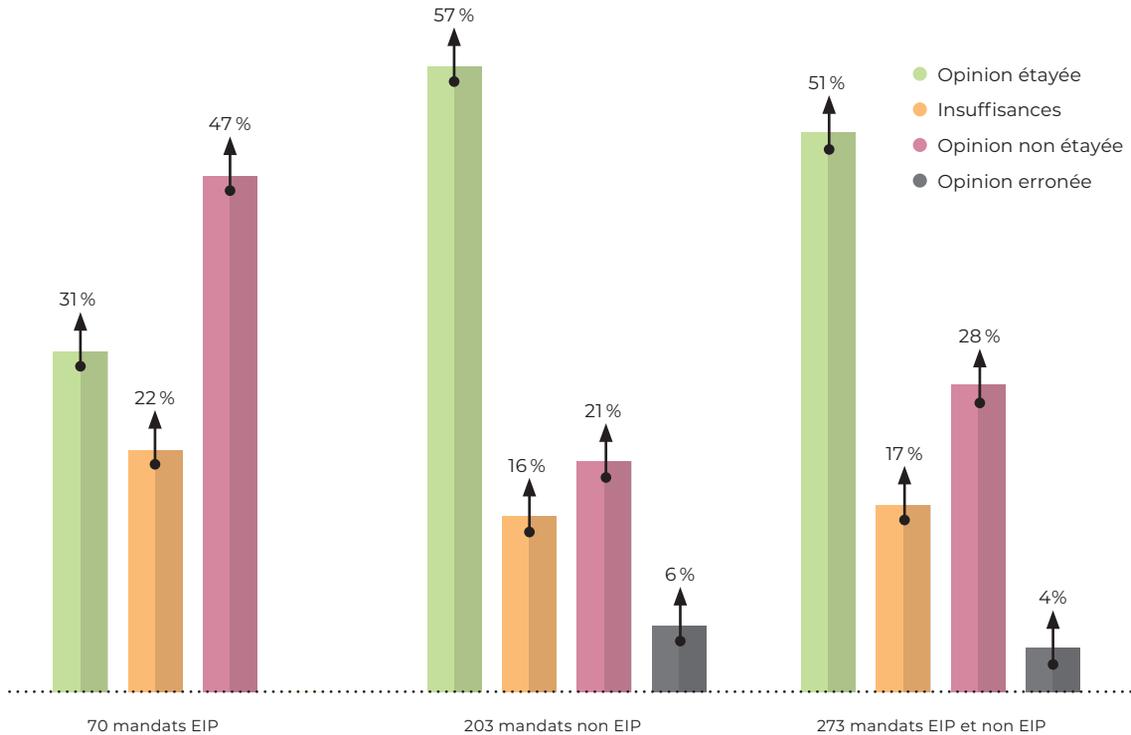
L'opinion d'audit émise sur les comptes est erronée.

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

Les contrôles 2018 portent sur des diligences d'audit et des opinions d'audit émises sur des états financiers clos principalement en 2017.

Le Haut conseil relève que le nombre de mandats contrôlés présentant des défaillances dans les diligences d'audit réalisées demeure trop important en 2018.

Résultats des contrôles des 273 mandats EIP et non EIP dont l'opinion a été examinée



Mandats « EIP » examinés

Le H3C a contrôlé l'opinion d'audit émise sur les comptes de 70 mandats EIP⁽⁴⁾ pour lesquels il a conclu comme suit :

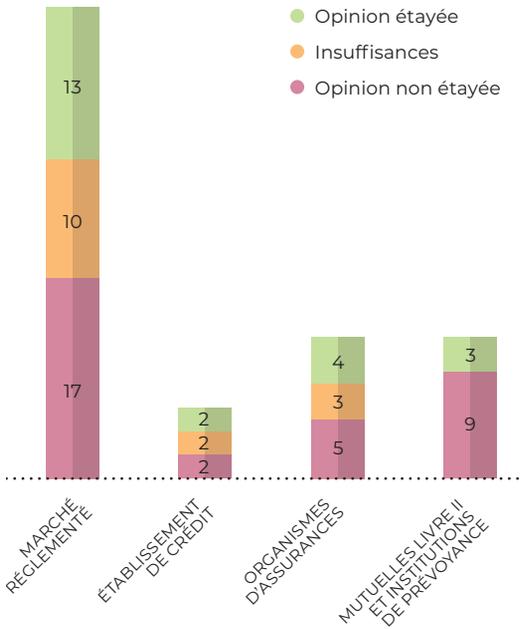
- l'opinion d'audit sur les comptes est étayée par les diligences d'audit réalisées par le commissaire aux comptes : 22 mandats (31 %) ;
- des défaillances ont été identifiées dans les diligences d'audit réalisées par le commissaire aux comptes mais l'opinion d'audit émise sur les comptes demeure étayée⁽⁵⁾ : 15 mandats (22 %) ;

- l'opinion d'audit émise sur les comptes n'est pas étayée ou les conclusions sur les cycles examinés ne sont pas justifiées : 33 mandats (47 %) ; cette conclusion signifie que certaines diligences d'audit sont absentes ou incomplètes et ne permettent pas au commissaire aux comptes d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers de l'entité concernée sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle des opérations de l'exercice, de la situation financière et du patrimoine de l'entité.

(4) Sur les 122 mandats contrôlés directement par les contrôleurs du H3C dans le but d'examiner l'opinion émise sur les comptes, 70 étaient des mandats EIP.

(5) 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.

Résultats des contrôles des 70 mandats EIP dont l'opinion a été examinée par nature d'EIP



Sur les 33 mandats pour lesquels le H3C a conclu soit à une opinion sur les comptes non étayée, soit à des conclusions sur les cycles significatifs ou à risque examinés non justifiées, ainsi que pour les 15 mandats présentant des insuffisances, le Haut conseil a identifié des défaillances sur les points suivants:

- 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);
- les tests sur l'exhaustivité et l'exactitude des informations provenant de l'entité et notamment des différents états ou extractions informatiques utilisés dans le cadre de l'audit (NEP 500) ne sont pas réalisés;
- l'audit des comptes consolidés (NEP 600) et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des filiales et participations, la justification de l'approche d'audit retenue et du choix des travaux réalisés sur certaines filiales, ainsi que l'appréciation du caractère suffisant et approprié des travaux réalisés par les auditeurs des filiales pour la formulation de l'opinion sur les comptes consolidés;
- le co-commissariat aux comptes (NEP 100) notamment la concertation préalable au niveau de l'approche d'audit, l'examen réciproque des diligences d'audit réalisées par le co-commissaire aux comptes (également dénommé par les professionnels « la revue croisée ») ainsi que l'appréciation de leur caractère suffisant et approprié afin de pouvoir émettre l'opinion sur les comptes;
- 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.



ILLUSTRATION D'UNE DÉFAILLANCE DANS L'APPRÉCIATION DES DILIGENCES D'AUDIT RÉALISÉES PAR LE CO-COMMISSAIRE AUX COMPTES (NEP 100) CONDUISANT À UNE CONCLUSION D'OPINION NON ÉTAYÉE

LES FAITS

Le commissaire aux comptes certifie les comptes annuels d'une entité exerçant dans le secteur des télécommunications. Les transactions de vente de l'entité présentent les caractéristiques suivantes :

- nombre très important d'opérations ;
- comptabilisation du chiffre d'affaires automatiquement dans le système d'information de l'entité auditée ;
- l'entité auditée contrôle mensuellement les données de facturation transmises par l'opérateur avec son suivi interne automatisé de consommation de minutes de communication.

Le mandat est exercé en co-commissariat aux comptes. Dans la répartition des travaux nécessaires à la réalisation de l'audit des comptes annuels, le co-commissaire aux comptes audite notamment le chiffre d'affaires de l'entité. Ce dernier a réalisé uniquement des tests de substance et aucun test sur le contrôle interne de l'entité auditée.

EXAMEN DU H3C

Dans ce contexte, le H3C a examiné :

- la pertinence de l'approche d'audit retenue par le collège des commissaires aux comptes afin d'obtenir une assurance raisonnable sur le chiffre d'affaires de l'entité au regard du nombre élevé de transactions de vente automatisées ;
- la revue et l'appréciation du commissaire aux comptes des travaux réalisés par le co-commissaire aux comptes pour l'audit du chiffre d'affaires de l'entité auditée ;

- la réalisation éventuelle de procédures d'audit supplémentaires sur le chiffre d'affaires par le commissaire aux comptes.

Au regard des caractéristiques de l'entité et de son activité, il apparaît nécessaire d'évaluer les éléments de contrôle interne de l'entité pertinents pour l'audit du chiffre d'affaires, et plus particulièrement les contrôles mis en place au niveau du système d'information (les contrôles généraux informatiques, tels que les changements effectués ou les accès dans le système d'information ainsi que l'exploitation de ce dernier notamment en cas d'incident dans les traitements des opérations automatisées), ainsi que le contrôle manuel réalisé mensuellement par l'entité.

CONCLUSION

Au regard des spécificités de l'entité et de l'approche d'audit retenue par le collège des commissaires aux comptes, les seuls tests de substance mis en œuvre par le co-commissaire aux comptes ne permettaient pas de recueillir des éléments suffisants et appropriés sur le chiffre d'affaires de l'entité et d'obtenir une assurance raisonnable de l'absence d'anomalie significative. À l'issue de sa revue et de son appréciation des diligences réalisées par le co-commissaire aux comptes, le commissaire aux comptes n'avait pas mis en œuvre des procédures d'audit supplémentaires sur le chiffre d'affaires. L'opinion émise sur les comptes annuels n'était donc pas étayée.

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 2018.

Par ailleurs, au regard des constats qui perdurent depuis plusieurs années et bien que cela ne conduise pas à une conclusion d'opinion non étayée, le H3C attend également des cabinets qu'ils veillent à la documentation de leurs dossiers

d'audit, et ce, non pas par souci de voir respecté un formalisme sans intérêt mais bien au contraire afin de permettre de comprendre la piste d'audit sur les zones de risques ou les cycles significatifs des états financiers (l'approche d'audit définie, les procédures d'audit réalisées, les éventuelles problématiques relevées au cours de l'audit et les conclusions).

COMMUNICATION DES POINTS CLÉS DE L'AUDIT DANS LE RAPPORT SUR LES COMPTES (NEP 701*)



En 2018, les contrôles réalisés par le Haut conseil ont porté sur des opinions émises sur des états financiers relatifs à des exercices clos pour la majorité d'entre eux en 2017. La NEP 701 prévoyant une communication des points clés de l'audit dans le rapport sur les comptes établi par le commissaire aux comptes devait donc avoir été appliquée.

Lors de l'examen des mandats EIP, le H3C s'est notamment assuré :

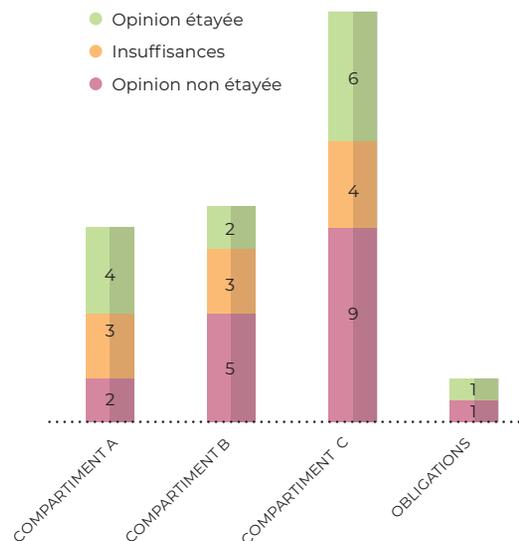
- de la justification des points clés de l'audit déterminés par les commissaires aux comptes ;
- de leur cohérence avec l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les comptes, d'une part, et avec les spécificités de l'entité auditée, d'autre part ;
- de la conformité des réponses apportées par les commissaires aux comptes pour faire face à ce risque telles qu'elles sont indiquées dans le rapport, avec les diligences d'audit réalisées.

En 2018, le H3C n'a pas relevé de défaillances directement liées à la communication des points clés de l'audit. Toutefois, s'agissant de la première année d'application de la NEP 701, le Haut conseil souhaite attirer l'attention sur le fait que l'application de la communication des points clés de l'audit continuera à faire l'objet d'un examen dans les contrôles réalisés dans les années à venir afin de pouvoir conclure sur son application en France.

* La NEP 701 est applicable aux rapports de certification des comptes annuels et consolidés des Entités d'Intérêt Public pour les exercices ouverts à compter du 17 juin 2016.

Les mandats d'entités cotées sur un marché réglementé

Résultats des contrôles des 40 mandats EIP cotés sur un marché réglementé dont l'opinion a été examinée par catégorie



Parmi les 40 mandats d'entités cotées sur un marché réglementé qui ont été contrôlés, le H3C a relevé que l'opinion sur les comptes était non étayée par les diligences réalisées pour 17 mandats, et il a relevé des insuffisances pour 10 mandats.

Pour les 40 mandats, le Haut conseil a identifié des défaillances de même nature que celles identifiées pour l'ensemble des mandats EIP examinés en 2018 relatives à l'approche d'audit retenue, aux diligences réalisées sur le contrôle interne et les systèmes d'information de l'entité lorsque cela est pertinent au regard des caractéristiques de l'entité (NEP 315, NEP 330), à l'audit des comptes consolidés (NEP 600), à la fiabilité des informations provenant de l'entité auditée utilisées dans le cadre de l'audit (NEP 500), à l'examen réciproque et critique des travaux réalisés par le co-commissaire aux comptes (NEP 100), ainsi qu'à l'appréciation des estimations comptables (NEP 540).

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 certifient les comptes consolidés d'une entité intervenant dans le secteur de la construction. 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, repose sur des contrats à long terme et est comptabilisé selon la méthode d'avancement par les coûts*. Le calcul du pourcentage d'avancement, conditionnant la reconnaissance du chiffre d'affaires, repose sur les systèmes d'information des filiales opérationnelles, des états de gestion provenant de ces dernières (les coûts exécutés à la date de clôture et le total prévisionnel des coûts d'exécution pour chaque contrat) ainsi que certains contrôles manuels mis en place par celles-ci (notamment visant à s'assurer de la correcte allocation des coûts au contrat).

Dans les instructions d'audit envoyées aux auditeurs des filiales opérationnelles considérées comme importantes pour l'émission de l'opinion sur les comptes consolidés, les commissaires aux comptes n'ont pas indiqué l'approche d'audit qu'ils considéraient comme appropriée pour l'audit du chiffre d'affaires comptabilisé à l'avancement, ni précisé la nature des travaux attendus des auditeurs de ces filiales.

Dans les conclusions adressées aux commissaires aux comptes du groupe, l'auditeur d'une filiale générant une part significative du chiffre d'affaires consolidé ne précise pas l'approche d'audit retenue pour l'audit du chiffre d'affaires et notamment si :

- des diligences ont été réalisées sur le système d'information de cette filiale ;

- l'exhaustivité et l'exactitude des états de gestion de la filiale utilisés dans le cadre de l'audit ont été testés ;
- des tests sur le contrôle interne mis en place par la filiale ont été réalisés.

EXAMEN DU H3C

Dans ce contexte et au regard des particularités liées à l'activité du groupe, le Haut conseil a examiné si les commissaires aux comptes du groupe avaient analysé la nature et l'étendue des diligences réalisées par l'auditeur de la filiale pour pouvoir conclure sur la fiabilité des pourcentages d'avancement des contrats retenus par la filiale lors de la comptabilisation de son chiffre d'affaires à l'avancement, et obtenir ainsi une assurance raisonnable sur le chiffre d'affaires de cette filiale générant une part significative du chiffre d'affaires consolidé.

CONCLUSION

Le caractère suffisant des diligences réalisées par l'auditeur de la filiale n'étant pas justifié et les commissaires aux comptes du groupe ne justifiant pas davantage de la mise en œuvre de travaux complémentaires pour pallier cette situation, l'assurance raisonnable de l'absence d'anomalies significatives sur le chiffre d'affaires de la filiale concernée n'est pas obtenue et l'opinion émise sur les comptes consolidés n'est pas étayée.

* Le chiffre d'affaires et le résultat sont pris en compte au fur et à mesure de l'avancement des contrats et non au terme de ces derniers.

Bien que les défaillances relevées lors des contrôles demeurent importantes en matière d'approche d'audit retenue et de prise en considération des éléments de contrôle interne de l'entité auditée pertinents pour l'audit, le Haut conseil a constaté que les commissaires aux comptes portent dorénavant une attention particulière sur ces éléments notamment dans le cadre de l'audit du chiffre d'affaires lorsque les

caractéristiques des opérations réalisées par l'entité (volume important, forte automatisation, multiplicité des sites...) pourraient requérir une démarche d'audit particulière afin de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée sur la reconnaissance du chiffre d'affaires de l'entité.

POINTS D'ATTENTION POUR LES COMMISSAIRES AUX COMPTES LORS DE L'UTILISATION D'OUTILS D'ANALYSE DES DONNÉES DANS LE CADRE DE LEURS AUDITS



Les entités auditées de toutes tailles, dès lors qu'elles traitent de très nombreuses données, utilisent des progiciels de gestion intégrés (« ERP »). Dans ce contexte, et avec, de surcroît, la mise en place du Fichier des écritures comptables* (« FEC »), le commissaire aux comptes peut récupérer sous un format dématérialisé les données à auditer afin d'analyser ces données dans le cadre de son audit.

Lors des contrôles, le Haut conseil a pu observer sur certains mandats examinés l'utilisation d'outils d'analyse des données notamment dans le cadre des tests sur les écritures comptables ou dans le cadre de l'audit du chiffre d'affaires. Ainsi, dans certains cas, au regard des spécificités et des caractéristiques de l'activité de l'entité auditée, l'utilisation d'outils d'analyse des données a contribué à améliorer la qualité de l'audit réalisé sur le chiffre d'affaires de l'entité (recalcul d'un chiffre d'affaires théorique sur l'ensemble de l'exercice comptable à partir d'une donnée source autre que la comptabilité : à titre illustratif nombre vendu de nuitées dans le cadre d'une activité hôtelière ou d'entrées dans un parc d'attractions ; corroboration du chiffre d'affaires comptabilisé sur la période avec les encaissements en trésorerie de l'entité...).

Le H3C souhaite cependant attirer l'attention des commissaires aux comptes, qui décideraient d'avoir recours à ces outils dans le cadre de leurs audits, sur la nécessité de :

- mettre à jour leur prise de connaissance de l'entité auditée, de son environnement ainsi que du contrôle interne mis en place par cette dernière (incluant les systèmes d'information :

leur organisation, les applications significatives, les infrastructures et les contrôles généraux informatiques afférents) (NEP 315) ;

- s'assurer de la fiabilité (exactitude et exhaustivité) des données de l'entité auditée qui seront utilisées (NEP 500) ;
- analyser, en cas d'« anomalies » identifiées, la nature et la cause de ces anomalies, et apprécier les conséquences sur les éventuelles diligences d'audit complémentaires à réaliser ainsi que sur son opinion (NEP 330, 530 et 450) ;
- veiller à la documentation du dossier d'audit permettant de comprendre la piste d'audit liée à l'utilisation de ces outils d'analyse de données (NEP 230) ;
- respecter les dispositions légales et réglementaires en vigueur notamment en matière de secret professionnel et de protection des données personnelles (Règlement Général de Protection des Données « RGPD »**) concernant les données de l'entité auditée et leur conservation.

* Depuis le 1^{er} janvier 2014, les contribuables qui tiennent leur comptabilité au moyen de systèmes informatisés doivent la présenter sous forme de fichiers dématérialisés lors d'un contrôle de l'administration fiscale (article L.47 A-I du livre des procédures fiscales).

** Le « RGPD » est un règlement européen du 27 avril 2016, applicable au sein de l'ensemble des pays de l'Union européenne depuis le 25 mai 2018.

Les mandats d'établissements de crédit

Pour les mandats relatifs à des établissements de crédit, le H3C a relevé des insuffisances dans les diligences d'audit réalisées ainsi que des opinions sur les comptes non étayés (4 mandats d'établissement de crédit).

Au regard des caractéristiques particulières de ce secteur, les défaillances identifiées sont les suivantes :

- les diligences réalisées sur le contrôle permanent 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 ;

- l'analyse de la nature et de l'étendue des travaux de l'audit interne ou de l'inspection générale de l'entité est insuffisante pour justifier que ceux-ci sont suffisants et appropriés pour permettre d'aboutir à des conclusions à partir desquelles l'opinion sur les comptes sera fondée (NEP 610) ;
- l'examen des estimations comptables retenues par la direction, qui sont significatives dans ce secteur et présentent un risque d'audit élevé, est insuffisant pour valider les données de base utilisées et conclure sur leur caractère raisonnable (NEP 540) ;
- 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 ou partiellement réalisés.

Le H3C a également relevé dans ce type de mandats des défaillances de même nature que celles identifiées pour l'ensemble des mandats examinés en 2018 relatives à l'exercice collégial du co-commissariat aux comptes (NEP 100) et à l'audit des comptes consolidés (NEP 600).

ILLUSTRATION D'UNE DÉFAILLANCE DANS LES DILIGENCES RÉALISÉES LORSQUE CELLES-CI REPOSENT UNIQUEMENT SUR L'AUDIT INTERNE DE L'ENTITÉ (NEP 610)

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 de l'entité, ainsi que sur l'utilisation des travaux réalisés par son audit interne notamment sur ses contrôles pertinents pour l'audit. Le commissaire aux comptes n'a pas réalisé de tests de substance.

EXAMEN DU H3C

Dans ce contexte d'utilisation des travaux réalisés par l'audit interne, le Haut conseil a examiné si le commissaire aux comptes avait analysé la nature et l'étendue des travaux de l'audit interne, et si ces derniers répondaient aux besoins de son audit.

CONCLUSION

En l'absence d'analyse des travaux réalisés par l'audit interne, et notamment de vérification que ces derniers ont bien porté sur les contrôles mis en œuvre par l'entité pertinents pour l'audit, le commissaire aux comptes n'a pas collecté les éléments suffisants et appropriés pour conclure que ces travaux lui permettaient de s'appuyer sur l'efficacité des contrôles mis en œuvre par l'entité pertinents pour son audit. Dans ces conditions, et en l'absence de réalisation de diligences d'audit complémentaires, l'opinion sur les comptes annuels n'est pas étayée.

Les mandats d'organismes d'assurances et des institutions de prévoyance

Les conclusions de ces contrôles sont dans l'ensemble moins satisfaisantes que celles observées pour l'ensemble des mandats examinés en 2018, et cette insatisfaction est plus particulièrement constatée pour les mandats de mutuelles Livre II examinés.

Pour 14 mandats, le Haut conseil a conclu que l'opinion sur les comptes n'était pas étayée par les diligences réalisées, et a observé que 3 autres mandats présentaient des insuffisances.

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

- l'adaptation de l'approche d'audit à ce type d'environnement où il faut s'appuyer nécessairement sur 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) ;
- l'examen des estimations comptables retenues par la direction, qui sont significatives dans ce secteur et présentent un risque d'audit élevé, notamment pour valider les données de base utilisées et conclure sur leur caractère raisonnable (NEP 540) ;
- l'analyse de la nature et de l'étendue des travaux de l'audit interne pour s'assurer que ces derniers constituent des éléments suffisants et appropriés pour permettre d'aboutir à des conclusions à partir desquelles l'opinion sur les comptes sera fondée (NEP 610).

Il a également relevé des défaillances de même nature que celles identifiées pour l'ensemble des mandats lors des contrôles 2018 dans l'exercice collégial du co-commissariat aux comptes (NEP 100).

Le H3C rappelle par ailleurs que les commissaires aux comptes doivent suivre des formations adaptées à ce secteur.

Enfin, bien que les défaillances relevées lors des contrôles demeurent importantes sur les diligences réalisées pour s'assurer de la fiabilité des données provenant des délégués de gestion, le Haut conseil a constaté que les commissaires aux comptes portent dorénavant une attention particulière sur ce point dans le cadre de leur audit.

ILLUSTRATION D'UNE DÉFAILLANCE DANS LES DILIGENCES RÉALISÉES SUR LES ESTIMATIONS COMPTABLES DE L'ENTITÉ (NEP 540)

LES FAITS

Le commissaire aux comptes certifie les comptes annuels d'une société d'assurance qui assure les dommages et les personnes. L'entité comptabilise des provisions techniques significatives dans les états financiers basées sur des estimations (notamment la provision pour sinistres à payer, la provision pour sinistres non encore manifestés, la provision mathématique des rentes et la provision pour égalisation). Dans le cadre de son audit, le commissaire aux comptes a considéré comme élevé le risque d'anomalies significatives pour l'évaluation des provisions techniques.

EXAMEN DU H3C

Le Haut conseil a examiné les diligences d'audit réalisées sur les provisions techniques de l'entité afin de répondre au risque identifié en regardant si le commissaire aux comptes avait apprécié les données de base utilisées et le caractère raisonnable des hypothèses retenues par l'entité pour la détermination de ses provisions techniques.

CONCLUSION

En l'absence de diligences réalisées sur les données de base utilisées et sur les coefficients et hypothèses appliqués pour la détermination de ces provisions techniques, le commissaire aux comptes n'a pas collecté les éléments suffisants et appropriés pour conclure sur le caractère raisonnable des estimations retenues par l'entité. Au regard de l'importance des provisions techniques dans les comptes annuels et du risque d'anomalies significatives élevé, l'opinion sur les comptes annuels n'est pas étayée.

Les constats effectués sur les mandats non EIP

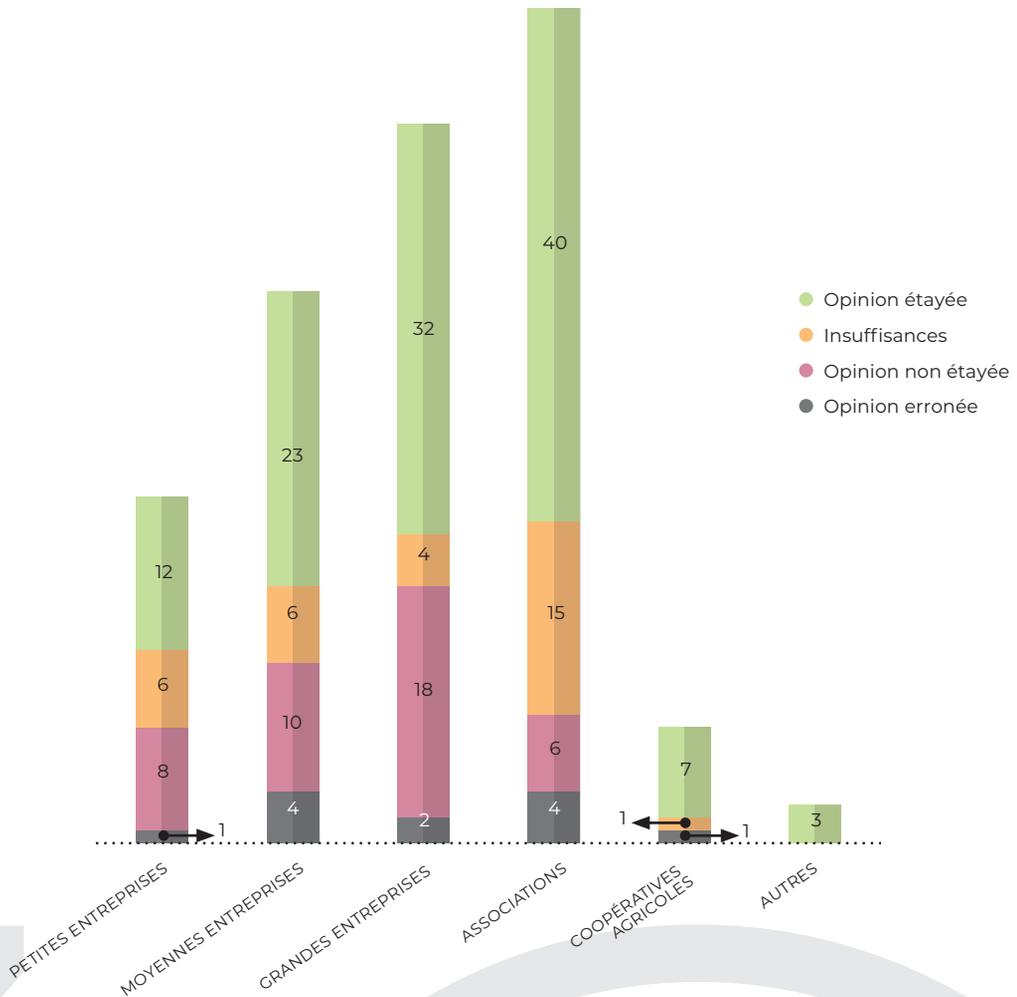
Le H3C ou son délégué ont contrôlé l'opinion d'audit émise sur les comptes de 203 mandats non EIP⁽⁶⁾ pour lesquels les conclusions sont les suivantes :

- l'opinion d'audit sur les comptes est étayée par les diligences d'audit réalisées par le commissaire aux comptes : 117 mandats (57 %) ;
- des défaillances ont été identifiées dans les diligences d'audit réalisées par le commissaire aux comptes mais l'opinion d'audit émise sur les comptes demeure étayée⁽⁷⁾ : 32 mandats (16 %) ;
- l'opinion d'audit émise sur les comptes n'est pas étayée ou les conclusions sur les cycles examinés ne sont pas justifiées : 42 mandats (21 %) ; cette conclusion signifie que certaines diligences d'audit sont absentes ou incomplètes et ne permettent pas au commissaire aux comptes d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers de l'entité concernée sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle des opérations de l'exercice, de la situation financière et du patrimoine de l'entité ;
- l'opinion d'audit émise sur les comptes est erronée : 12 mandats (6 %) ; cette conclusion signifie que les états financiers de l'entité concernée comportent des erreurs, omissions ou anomalies significatives et/ou que le commissaire aux comptes n'a pas tiré les conséquences sur son opinion d'audit sur les comptes des conclusions de ses diligences d'audit.

(6) Sur les 122 mandats contrôlés directement par les contrôleurs du H3C dans le but d'examiner l'opinion émise sur les comptes 52 étaient des mandats non EIP, auxquels il est ajouté 151 mandats non EIP contrôlés dans le même but.

(7) 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 :
– des diligences d'audit compensatoires réalisées ;
– des compléments d'information et/ou de documentation apportés lors du contrôle qui permettent de justifier a posteriori les conclusions : ces éléments ne constituent pas des diligences réalisées au cours du contrôle.

Résultats des contrôles des 203 mandats non EIP dont l'opinion a été examinée par taille d'entreprises et type d'entités



En 2018, 12 mandats présentent une opinion sur les comptes erronée dans la mesure où le commissaire aux comptes n'a pas tiré les conséquences dans son opinion d'audit des erreurs, anomalies et irrégularités suivantes :

- pour 5 mandats : les états financiers comportent des erreurs en raison de traitements en comptabilité non conformes à la réglementation comptable en vigueur pour des montants significatifs au regard du seuil de signification et affectant des agrégats financiers susceptibles d'influencer l'utilisateur de ces derniers dans son jugement ou sa prise de décision ;
- pour 4 mandats : les états financiers de l'entité ne présentent pas de données comparatives de l'exercice précédent ce qui n'est pas conforme au code de commerce rendant les états financiers irréguliers. Cependant les diligences d'audit réalisées sur ces mandats permettent de justifier le principe d'image fidèle du résultat des opérations de l'exercice audité ;
- pour 2 mandats : les commissaires aux comptes ont assorti la certification des comptes d'une réserve, mais celle-ci n'apparaissait pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement ou sa prise de décision en connaissance de cause ;
- pour 1 mandat : les états financiers ne comportent pas d'annexe alors que l'entité n'en est pas exemptée.

ILLUSTRATION D'UNE DÉFAILLANCE CONDUISANT À UNE CONCLUSION D'OPINION ERRONÉE (RÈGLEMENTATION COMPTABLE)



LES FAITS

Une association bénéficie d'une subvention triennale d'un organisme. Au titre de son activité de l'année N, la subvention à recevoir comprend une partie fixe et une partie variable soumise à l'atteinte de critères. Le montant de la subvention encaissée au titre de l'année N est justifié par un relevé des dépenses, attesté par l'expert-comptable. Cette subvention encaissée a été comptabilisée en « créditeurs divers » au bilan et non pas dans les produits de l'exercice audité de l'association. 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 42 mandats, le H3C ou son délégué ont conclu soit à une opinion sur les comptes non étayée, soit à des conclusions sur les cycles significatifs ou à risque examinés non justifiées par les diligences mises en œuvre par le commissaire aux comptes afin d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers de l'entité concernée sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle des opérations de l'exercice, de la situation financière et du patrimoine de l'entité. Les défaillances relevées concernent principalement les diligences d'audit des cycles significatifs ou à risque tels que la reconnaissance du chiffre d'affaires, les créances clients et les immobilisations.

Pour ces 42 mandats, ainsi que pour les 32 mandats présentant des insuffisances sans incidence sur l'opinion délivrée, le Haut conseil ou son délégué ont identifié des défaillances sur les points suivants :

- l'approche d'audit ainsi que, lorsque cela est approprié au regard des caractéristiques de l'entité audité, les diligences réalisées sur le contrôle interne et les systèmes d'information de l'entité (NEP 315, NEP 330 et NEP 240) et notamment :
 - le lien entre l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, les diligences d'audit réalisées afin de répondre à ce risque et les conclusions à partir desquelles l'opinion sur les comptes sera fondée,
 - l'analyse des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit (y compris les systèmes d'information). Dans certains cas, lorsque le commissaire aux comptes s'appuie sur le contrôle interne de l'entité dans le cadre de son audit, la description de ces éléments n'est pas actualisée et les tests des contrôles de l'entité (conception et/ou efficacité opérationnelle) n'ont pas été réalisés,
 - la justification de la réfutation de la présomption de risque d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation du chiffre d'affaires, et de fait l'absence de diligences d'audit réalisées afin de répondre à ce risque;
- la qualité de la documentation des dossiers d'audit (NEP 230) nécessaire à la compréhension des résultats tirés des éléments collectés lors de l'audit. Il est parfois difficile, à partir de la documentation existante, de comprendre les conclusions des diligences mises en œuvre et les conclusions apportées sur les éléments collectés;
- la vérification de la fiabilité des informations provenant de l'entité audité utilisées dans le cadre de l'audit (NEP 500) ;
- 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.

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

Enfin, le H3C ou son délégué ont également relevé des défaillances ou axes d'amélioration, pour les mandats pour lesquels l'opinion d'audit est étayée, concernant l'exercice collégial du co-commissariat aux comptes (NEP 100) et l'audit des comptes consolidés (NEP 600).

ILLUSTRATION D'UNE DÉFAILLANCE DANS LES DILIGENCES RÉALISÉES SUR LE CYCLE « CLIENTS » CONDUISANT À UNE CONCLUSION D'OPINION NON ÉTAYÉE (NEP 330 ET NEP 505)

LES FAITS

Le commissaire aux comptes a considéré comme élevé le risque d'anomalies significatives résultant de fraudes et d'erreurs sur le cycle « Clients » de l'entité audité. Dans ce contexte et afin de répondre à son évaluation des risques, il a décidé de mettre en œuvre des demandes de confirmation d'une sélection de clients effectuée à partir de la balance auxiliaire clients de l'entité. Le commissaire aux comptes n'a obtenu aucune réponse aux demandes de confirmation clients réalisées et n'a effectué aucune relance. Par ailleurs, il n'a réalisé aucune procédure d'audit alternative pour pallier l'absence de réponse, ni aucune diligence d'audit supplémentaire sur ce cycle pour collecter des éléments probants susceptibles de minorer le risque identifié et de justifier les conclusions sur ce cycle.

EXAMEN DU H3C OU DE SON DÉLÉGATAIRE

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

CONCLUSION

Au regard de l'importance du cycle « Clients » dans les comptes annuels de l'entité et de l'absence de diligences d'audit réalisées par le commissaire aux comptes afin de lui permettre de répondre au risque identifié et de vérifier les assertions de réalité et exhaustivité de ce cycle, l'opinion émise sur les comptes annuels n'est pas étayée.

ILLUSTRATION D'UNE DÉFAILLANCE DANS LES DILIGENCES RÉALISÉES SUR LE CYCLE « IMMOBILISATIONS » CONDUISANT À UNE CONCLUSION D'OPINION NON ÉTAYÉE (NEP 330 ET NEP 500)

LES FAITS

Le commissaire aux comptes certifie les comptes annuels d'une entité ayant une activité d'ingénierie informatique. Les immobilisations incorporelles (frais de recherche et développement) représentent 40% de l'actif. Le commissaire aux comptes n'a pas réalisé de diligences d'audit sur ce cycle notamment afin de comprendre les modalités de détermination de la production immobilisée et la nature des coûts retenus. Par ailleurs, le commissaire aux comptes n'a pas effectué de tests sur la valorisation des immobilisations incorporelles.

EXAMEN DU H3C OU DE SON DÉLÉGATAIRE

Le contrôleur a recherché si des diligences d'audit avaient été mises en œuvre afin de s'assurer de l'existence, l'exhaustivité et la correcte évaluation des immobilisations.

CONCLUSION

Au regard de l'activité de l'entité et de l'importance du cycle « Immobilisations incorporelles » dans les comptes annuels de l'entité (40 % de l'actif) et de l'absence de diligences d'audit réalisées par le commissaire aux comptes afin de lui permettre de vérifier les assertions existence, exhaustivité et évaluation, l'opinion émise sur les comptes annuels n'est pas étayée.

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

Le Haut conseil adapte et proportionne l'examen du système interne de contrôle qualité des cabinets, et les résultats qui en découlent, en fonction de leur taille, du volume de leur activité de commissariat aux comptes, de la complexité des mandats détenus, et du nombre d'associés et collaborateurs intervenant en audit. Ainsi, dans le cadre des contrôles réalisés, le H3C ou son délégataire adoptent une approche pragmatique et différenciée dans les attentes vis-à-vis des cabinets sur leur système interne de contrôle qualité.

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

Lors des contrôles réalisés en 2018, le Haut conseil a notamment pu constater l'effectivité des actions correctrices mises en œuvre antérieurement par des cabinets suite aux conclusions des contrôles précédents, ainsi que la contribution de ces mesures à la qualité des audits réalisés par ces cabinets.

Néanmoins, le H3C attend des améliorations concernant le respect par les commissaires aux comptes de leurs obligations en matière de formation (articles A. 822-28-1 à 4 du code de commerce et article 7 du code de déontologie, plus particulièrement pour les signataires de mandats de commissariat aux comptes) et le maintien des connaissances des personnes participant à l'audit des mandats détenus.

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 par ces cabinets. En conséquence :

- certains cabinets doivent renforcer la recherche de conflits d'intérêts, notamment avant l'acceptation d'un mandat de commissariat aux comptes, lorsqu'il existe des liens avec d'autres structures ou lorsqu'ils sont membres d'un réseau (articles 5, 11, 14 et 23 du code de déontologie) ;
- le H3C attend une meilleure application de la procédure de « *revue indépendante* », cette revue, réalisée préalablement à l'émission de l'opinion d'audit par une personne n'intervenant pas sur le mandat concerné, constitue la principale me-

sure de sauvegarde mise en place à l'égard des risques que présentent les mandats EIP. Or, l'efficacité de la revue indépendante peut parfois ne pas être démontrée au regard des défaillances constatées par le H3C qui n'ont pas été relevées par le réviseur indépendant.

BONNES PRATIQUES IDENTIFIÉES SUR LE SYSTÈME INTERNE DE CONTRÔLE QUALITÉ DES CABINETS CONTRÔLÉS



Lors des contrôles, le Haut conseil a pu identifier les pratiques suivantes qui contribuent à la qualité des audits réalisés par les cabinets concernés :

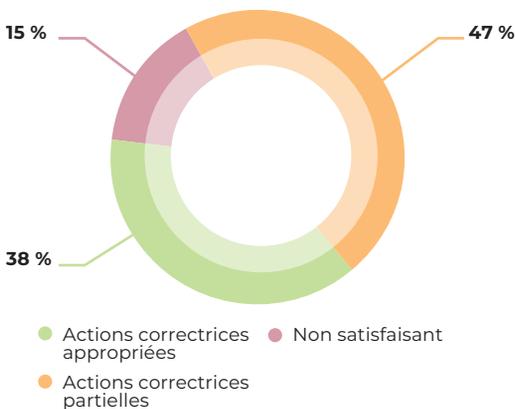
- pour les cabinets ayant un nombre important de mandats de commissariat aux comptes et de signataires, la mise en place d'une revue périodique du portefeuille de mandats de chaque signataire par un autre professionnel du cabinet permet notamment d'identifier certains risques ou problématiques attachés aux mandats requérant un suivi particulier ;
- en matière de revue indépendante, l'implication du réviseur indépendant dès la définition de l'approche d'audit et ce, afin de permettre au commissaire aux comptes de prendre en considération les éventuelles remarques sur l'approche d'audit et le programme de travail au moment de la réalisation de son audit ;
- en complément des revues indépendantes réalisées, la mise en œuvre de revues ponctuelles uniquement de l'approche d'audit définie sur une sélection de mandats par des personnes du cabinet n'intervenant pas sur lesdits mandats ;
- l'identification et l'analyse des causes sous-jacentes (« *Root Cause Analysis* ») des défaillances identifiées lors du contrôle interne *a posteriori* ou lors des contrôles réalisés par le Haut conseil, et ce notamment en organisant des entretiens avec le commissaire aux comptes concerné mais également séparément avec les collaborateurs intervenant sur les mandats concernés.

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 appropriées aux défaillances relevées lors des contrôles précédents.

Le dispositif de contrôle interne

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

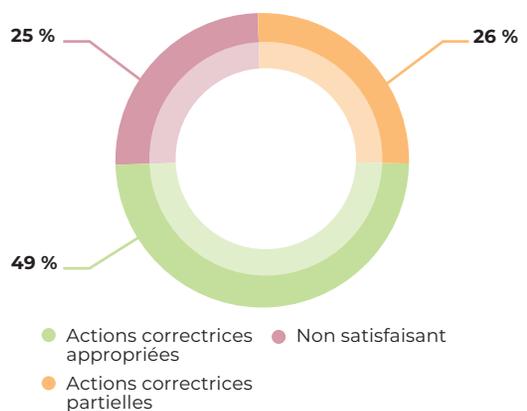


De manière générale, les cabinets ont apporté des améliorations à leur système interne de contrôle qualité. Les améliorations les plus notables concernent l'organisation des cabinets ainsi que les procédures afférentes à l'activité de commissariat aux comptes, notamment les outils techniques destinés à l'exercice des missions de commissariat aux comptes, la recherche des incompatibilités résultant de liens personnels, financiers et professionnels (articles 25, 26 et 27 du code de déontologie) ainsi que le dispositif de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme. Toutefois, pour 62 % des cabinets ayant fait l'objet d'un suivi des conclusions du contrôle précédent concernant leur dispositif de contrôle interne, les actions correctrices apportées sont partielles (47 %) ou non satisfaisantes (15 %). Les faiblesses qui perdurent sont notamment liées à la formation (articles A. 822-28-1 à 4 du code de commerce et article 7 du code de déontologie).

La forte proportion des actions correctrices partielles s'explique notamment par certains changements induits par la réforme de l'audit depuis le 1^{er} janvier 2017 qui sont toujours en cours de mise en œuvre par les cabinets contrôlés (revue indépendante pour les mandats EIP, contrôle qualité *a posteriori*...).

Les mandats

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



Pour 49 % des mandats contrôlés au titre du suivi d'un contrôle précédent, les cabinets ont mis en œuvre des actions correctrices appropriées. Les améliorations les plus significatives ont été apportées à l'approche d'audit ainsi qu'à la documentation dans les dossiers d'audit des diligences mises en œuvre.

En revanche, pour 51 % des mandats restants, les actions correctrices apportées sont partielles ou non satisfaisantes. Les défaillances qui perdurent sont notamment liées à l'exercice collégial du co-commissariat aux comptes (NEP 100) ainsi qu'à l'appréciation des diligences réalisées sur le contrôle interne et sur le système d'information de l'entité (NEP 315 et NEP 330).

3

LES SUITES DONNÉES AUX CONTRÔLES : L'ACTIVITÉ DE LA FORMATION STATUANT SUR LES CAS INDIVIDUELS

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 l'émission de recommandations en cas de défaillances significatives qui nécessiteraient la mise en place d'un plan de remédiation⁽⁸⁾ ;
- 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 2018, la formation statuant sur les cas individuels s'est réunie à 14 reprises, dont 9 pour statuer sur des contrôles ayant mis en évidence des défaillances nécessitant soit l'émission de recommandations, soit l'ouverture d'une enquête.

Suites données aux contrôles des cabinets EIP

Sur les 58 cabinets EIP contrôlés au titre du programme annuel 2017, 17 ont été présentés à la formation statuant sur les cas individuels (soit 29 % des cabinets contrôlés).

Pour ces 17 cabinets EIP, il a été décidé l'émission de recommandations avec mise en œuvre d'actions correctrices dans un délai maximum de 12 mois dans 11 cas et l'ouverture d'une enquête sur saisine du rapporteur général par le président du H3C dans 5 cas.

Suites données aux contrôles des cabinets non EIP

Sur les 935 cabinets non EIP contrôlés au titre du programme annuel 2017, 65 ont été présentés à la formation statuant sur les cas individuels au jour de la rédaction de ce rapport.

Pour ces 65 cabinets non EIP, il a été décidé l'émission de recommandations avec mise en œuvre d'actions correctrices dans un délai maximum de 12 mois dans 47 cas et l'ouverture d'une enquête sur saisine du rapporteur général par le président du H3C dans 5 cas.



⁽⁸⁾ Lorsque le Haut conseil décide d'émettre des recommandations dans le cadre des suites à donner aux contrôles réalisés, le commissaire aux comptes concerné doit adresser, au plus tard à l'expiration d'un délai de deux mois courant à compter du jour de la réception de la lettre de recommandation, un plan des actions correctrices qui doivent être mises en œuvre au plus tard dans un délai de 12 mois.

4

LES MOYENS MIS EN ŒUVRE

En 2018, la réalisation des opérations de contrôle a mobilisé :

- 13 contrôleurs EIP, salariés du Haut conseil (soit 10,7 ETP) ayant réalisé 15 900 heures de contrôles ;
- 90 contrôleurs non EIP (soit 1,3 ETP), praticiens, ayant réalisé 2 008 heures de contrôles.

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

La réalisation des contrôles de l'activité professionnelle des commissaires aux comptes n'exerçant pas de missions auprès d'EIP (« cabinets non EIP ») a été déléguée par le H3C aux instances professionnelles en application d'une convention homologuée le 25 avril 2017. Ainsi, ces contrôles ont été effectués majoritairement par des contrôleurs praticiens en 2018.

MISE EN ŒUVRE DE LA DÉLÉGATION DES CONTRÔLES NON EIP PAR LA CNCC

La convention signée entre le H3C et la CNCC et homologuée le 25 avril 2017, fixe les conditions de la délégation.

Le Haut conseil détermine les orientations et le programme annuel de contrôle, et il supervise la réalisation des contrôles non EIP, dont il délègue l'exécution à la CNCC. Il peut, néanmoins, conformément aux termes de la délégation, procéder lui-même à certains contrôles. En tout état de cause, il conserve la responsabilité finale de tous les contrôles

Afin de mettre en œuvre la délégation qui lui a été consentie, la CNCC a créé une commission nationale du contrôle d'activité délégué (CNCA). Composée de 35 membres représentant les CRCC, d'un président et d'un bureau, cette commission s'assure du bon déroulement des opérations de contrôle et réalise certaines tâches déléguées par le H3C : recrutement de contrôleurs, formation de ceux-ci, revue des opérations de contrôle effectuées, suivi de l'exécution du programme annuel et compte rendu de la réalisation des contrôles effectués.



5

LES ENQUÊTES

L'année 2018 a été consacrée à l'examen approfondi des 195 dossiers d'enquêtes en cours au 1^{er} 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, qui a décidé du classement de 121 d'entre eux, 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 requérants des investigations très étendues et nécessitant une mobilisation exceptionnelle du service du rapporteur général tout au long de l'année.

L'une de ces deux enquêtes prioritaires a été achevée au cours de l'année 2018 et a donné lieu à la présentation du rapport d'enquête devant la formation statuant sur les cas individuels qui a décidé d'ouvrir une procédure de sanction à l'encontre de neuf 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 est bien distincte 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.



ENTRETIEN AVEC

THIERRY RAMONATXO,
RAPPORTEUR GÉNÉRAL
DU H3C

L'an dernier vous aviez souligné que l'évolution de l'activité de votre service serait dépendante à la fois du nombre de dossiers à traiter mais aussi de la capacité à recruter davantage, un an après quel bilan pouvez-vous dresser ?

Effectivement.

Concernant les dossiers à traiter, le nombre de saisines annuelles du rapporteur général demeure soutenu, avec plus de cinquante enquêtes ouvertes en 2018, dont certaines concernent des groupes importants de sociétés et des problématiques complexes de valorisations d'actifs.

Concernant les ressources humaines, en 2018, le service du rapporteur général s'est sensiblement développé (le nombre d'enquêteurs passant de trois à cinq) et a été en mesure de traiter les enquêtes les plus prioritaires par un investissement particulièrement intense de l'ensemble de l'effectif et d'enquêteurs externes.

Mais le développement de l'effectif doit se poursuivre au regard de l'évolution de l'activité. Pour ce faire, alors que les professions du chiffre dans leur ensemble rencontrent des difficultés pour recruter des collaborateurs confirmés, nous devons convaincre les talents que le métier d'enquêteurs est particulièrement riche par :

- *sa pluridisciplinarité, avec un travail en équipe d'enquêteurs auditeurs et juristes ;*
- *la diversité des problématiques et actes d'enquêtes, portant sur la déontologie du commissaire aux comptes, les normes d'audit et les normes comptables dans des secteurs variés ;*
- *la coopération et l'échange régulier d'expérience avec les autres régulateurs à l'international.*

Je tiens également à souligner une nouvelle fois que les professionnels qui ont prêté leur concours bénévolement à l'exercice de nos missions d'enquête ont fait preuve, tout en mettant leurs grandes compétences au profit du service, d'une grande disponibilité et d'un véritable sens de l'intérêt général.

Quel est le bilan d'activité 2018 et quels en sont les points saillants ?

Comme je viens de l'évoquer, par un investissement particulièrement intense, le service du rapporteur général a pu réaliser des actes d'enquêtes sur une vingtaine de dossiers prioritaires, dont certains sont déjà à un stade avancé de l'enquête.

Le choix de mobiliser, en particulier, les ressources du service sur les deux dossiers les plus prioritaires a porté ses fruits :

- *pour un de ces dossiers, ayant nécessité 18 auditions, dont 8 réalisées en 2018, un rapport d'enquête a été présenté devant la formation statuant sur les cas individuels, qui a décidé d'ouvrir une procédure de sanction à l'encontre de neuf commissaires aux comptes ;*
- *pour l'autre dossier, les actes d'enquêtes sont quasiment finalisés et le rapport d'enquête est en cours de rédaction.*

Concernant les autres enquêtes achevées, le bilan est, en l'état, satisfaisant, car nos investigations,

comme les analyses techniques faites par le service, ont été en grande partie validées par la formation statuant sur les cas individuels.

J'ajouterai que les décisions rendues par la formation restreinte du Haut conseil ou les différentes commissions régionales de discipline ayant eu à connaître des notifications de griefs et de rapports finaux établis par le service ont également conforté les analyses qui avaient été faites au sein du service et les propositions de sanction.

Je souhaite de la même manière souligner que, grâce à un engagement important du service à l'international au sein des ateliers de travail « enquêtes et sanctions » du Committee of European Auditing Oversight Bodies (CEAOB) et de l'International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR), nous avons réussi à mettre en place une véritable coopération opérationnelle dans le cadre de nos enquêtes avec plusieurs de nos homologues et ce, malgré des environnements juridiques très différents.

À cet égard, cette année, dans le cadre d'une demande de coopération internationale, le service du rapporteur général du H3C a réalisé 14 auditions pour le compte de notre homologue américain le Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB).

Le bilan d'activité du service en 2018 me laisse, par conséquent, percevoir des signes positifs d'encouragement à poursuivre sur la même voie en 2019.

1

LES DONNÉES CHIFFRÉES SUR L'ORIGINE DES ENQUÊTES

Entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre 2018, le rapporteur général du Haut conseil a ouvert 51 nouvelles enquêtes.

Les dossiers ouverts peuvent être regroupés de la façon suivante, étant précisé qu'un dossier relève de deux catégories à la fois :

ORIGINE DE L'ENQUÊTE			
	2017	2018	
Plaintes			
/// Président du H3C	13	18	
/// CRCC	17	10	
/// Tiers (personnes morale et physique)	39	8	
/// Cour des comptes	3	2	
/// Parquets généraux	8	1	
/// CNCC	2	0	
TOTAL	82	39	75 %
Suites de contrôle			
/// Président du H3C (à la suite d'une décision formation statuant sur les cas individuels)	2	7	
/// Président du H3C saisi par le directeur des contrôles du H3C ou par une CRCC	1	3	
/// Compagnie régionale des commissaires aux comptes	98	1	
TOTAL	101	11	21 %
Formation professionnelle / non-paiement des cotisations / Obstacle au contrôle			
/// CRCC	38	2	
TOTAL	38	2	4 %
TOTAL	221	52*	100 %

* Pour un dossier d'enquête, la saisine émane à la fois du président du H3C à la suite d'une FCI et d'un particulier qui a porté plainte contre le même commissaire aux comptes.

Les chiffres de l'année 2017 correspondent au montant cumulé des dossiers reçus par le rapporteur général depuis la création de son service en septembre 2016 et tout au long de l'année 2017, dont ceux transmis par les parquets généraux dessais par l'entrée en vigueur de la réforme de l'audit.

Les données de l'année 2018, davantage représentatives du flux d'une année courante, permettent d'identifier les tendances suivantes :

- le nombre de saisines en lien avec les suites de contrôles a fortement diminué (-90 %) en raison de la nouvelle procédure issue de la réforme européenne de l'audit, qui permet à la formation statuant sur les cas individuels d'examiner les rapports de contrôle en distinguant les contrôles qui ne nécessitent pas l'émission de recommandations, ceux pour lesquels des recommandations apparaissent utiles, et ceux qui mettent en évidence des défaillances graves nécessitant la saisine du rapporteur général par le président du Haut conseil ;
- le signalement sous forme d'envoi d'une plainte à l'égard d'un commissaire aux comptes est devenu le mode de saisine le plus fréquent du rapporteur général (75 %). En effet, même lorsque les saisines du rapporteur général sont faites directement par le président du Haut conseil ou les présidents de CRCC, elles sont le plus souvent des transmissions de plaintes reçues directement des plaignants personnes physiques ou morales ;
- le nombre des saisines relatives au respect des obligations déclaratives (déclarations d'activité et de formation continue), des obligations de paiement de cotisations ou relatives aux obstacles à contrôle a chuté de près de 95 % entre 2017 et 2018, et ne représente plus que 4 % des saisines.



2

LES ACTES D'INVESTIGATION

Au cours de l'année 2018, 195 dossiers d'enquêtes ouverts par le rapporteur général depuis la création du service ont été analysés de manière approfondie, afin d'établir un ordre de priorité dans le traitement de ces dossiers.

À l'issue de cette analyse, le rapporteur général a présenté à la formation statuant sur les cas individuels 127 dossiers pour lesquels il estimait inutile d'entreprendre des actes d'investigations complémentaires compte tenu de l'absence de manquement constaté ou de l'absence de gravité des manquements commis (cf. 3. suites données aux investigations menées en 2018).

En revanche, une quarantaine de dossiers a été considérée comme prioritaire pour la réalisation d'actes d'investigation complémentaires.

Les autres dossiers ont été hiérarchisés en fonction de l'importance des faits signalés, de l'origine du signalement, ou encore de la gravité supposée des faits.

Au cours de l'année, deux enquêtes ont nécessité des actes d'investigations particulièrement importants et ont mobilisé toutes les ressources du service.

Le service du rapporteur général a usé de son pouvoir d'accéder aux locaux professionnels de commissaires aux comptes à 6 reprises.

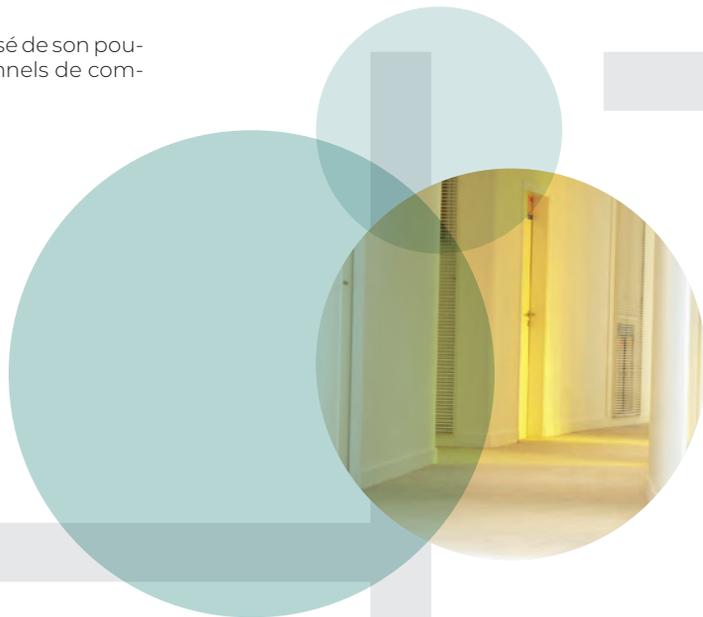
Il a procédé à 51 auditions, dont 14 ont été réalisées pour le compte de notre homologue américain le *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) dans le cadre d'une demande de coopération internationale reçue en 2017.

Le service du rapporteur général a ainsi réalisé pour la première fois des auditions en France pour le compte d'un homologue étranger dans le cadre d'une demande d'assistance.

Une seconde demande de coopération émanant du PCAOB a été reçue en 2018.

Dans le même temps, le rapporteur général a saisi ses homologues britannique et finlandais du *Financial Reporting Council* (FRC) et du *Finnish Patent and Registration Office* (PRO) de demandes de coopération dans le cadre d'une enquête.

Ces dernières demandes de coopération s'inscrivent dans le champ d'application des nouvelles dispositions du code de commerce relatives à la coopération internationale entre membres de l'Union européenne en matière d'enquête.



3

LES SUITES DONNÉES AUX INVESTIGATIONS MENÉES EN 2018

La formation statuant sur les cas individuels a examiné 127 dossiers d'enquête au cours de l'année 2018 en vue de statuer sur l'engagement ou non d'une procédure de sanction.

Sur ces 127 dossiers, elle a décidé du classement sans suite de 121 dossiers dans lesquels les manquements invoqués n'apparaissaient pas étayés ou présentaient un degré de gravité jugé non significatif.

Les critères pris en compte pour classer les dossiers d'enquête ont été les suivants :

CRITÈRES DE CLASSEMENT DE 121 DOSSIERS EN 2018	
Pas de manquement grave et prise en compte du contexte professionnel suivant :	
✓ Nombre de mandats détenus très réduits et quasi exclusivement sous les seuils prospectifs de nomination d'un commissaire aux comptes (loi Pacte)	30
✓ Plus de mandat	26
✓ Retiré de la liste des CAC inscrits	21
✓ Régularisation postérieure	16
✓ Démarche de progrès	8
TOTAL	101
Pas de manquement	
✓ Pas de manquement identifié	13
✓ Signalement hors périmètre du H3C	5
✓ Faits prescrits	1
TOTAL	19
✓ Faits déjà jugés	1
TOTAL	121

Une procédure de sanction a été ouverte dans 6 dossiers, étant précisé que 2 enquêtes ont été jointes dans un même rapport d'enquête donnant lieu à l'ouverture d'une seule et unique procédure de sanction.





6

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 pourvois 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 1^{er} janvier 2018, 11 procédures de sanctions étaient ouvertes : 7 étaient en attente de la réception des observations en réponse aux notifications de griefs pour élaborer le rapport final du rapporteur général, 3 étaient en attente d'audiencement devant des Commissions régionales de discipline, et 1 dossier était en délibéré devant la formation restreinte du Haut conseil qui l'avait examiné lors d'une de ses séances en décembre 2017.

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 trois 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 sept dossiers de sanction, dont cinq étaient issus d'une enquête ouverte après l'entrée en vigueur de la réforme de l'audit, et deux 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 deux reprises et a rendu trois 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 quatre 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.

1

LES DÉCISIONS DE LA FORMATION STATUANT SUR LES CAS INDIVIDUELS

Au 1^{er} janvier 2018, 7 procédures de sanctions ouvertes étaient en attente de la réception des observations en réponse aux notifications de griefs pour élaborer le rapport final du rapporteur général en vue de son examen par la formation statuant sur les cas individuels.

En cours d'année, la formation statuant sur les cas individuels a décidé d'ouvrir une procédure de sanction dans 6 nouveaux dossiers, dont 2 ont été joints en une procédure unique, et a arrêté les griefs qui ont été notifiés à 14 mis en cause, dont 9 dans un même dossier, et 2 dans un autre.

À l'expiration du délai imparti aux mis en cause pour déposer leurs observations en réponse aux notifications de griefs qui leur avaient été adressées, le rapporteur général a rédigé un rapport final pour chacun des dossiers concernés. Il a ainsi transmis, en 2018, 10 rapports finaux à la formation statuant sur les cas individuels pour que celle-ci procède à un nouvel examen de l'affaire après cette phase contradictoire.

Les manquements analysés étaient les suivants :

- non-respect des normes d'exercice professionnel dans le cadre de la mission de certification des comptes (3 dossiers) ;
- non-respect des obligations de formation professionnelle (2 dossiers) ;
- absence de réponse des commissaires aux comptes aux sollicitations de leurs CRCC pour organiser le ou les contrôles périodiques de leur activité (3 dossiers) ;
- insuffisances des diligences réalisées sur deux exercices comptables (1 dossier) ;
- manquement à l'honneur à probité commis par un commissaire aux comptes en raison de faits ayant conduit à sa condamnation pénale définitive pour fraude fiscale (1 dossier).

Après avoir examiné ces 10 rapports finaux, la formation statuant sur les cas individuels a décidé d'abandonner les griefs notifiés dans 3 dossiers, et a décidé de maintenir les griefs notifiés dans les 7 autres.

Sur les 7 dossiers pour lesquels la formation statuant sur les cas individuels a décidé la poursuite de la procédure de sanction, 5 ont été confiés à l'examen d'une commission régionale de discipline – Paris, Rouen et Toulouse – et 2 à la formation restreinte du Haut conseil.

2

L'ACTIVITÉ DE LA FORMATION RESTREINTE DU HAUT CONSEIL

En 2017, une procédure disciplinaire avait été renvoyée par la formation statuant sur les cas individuels à la formation restreinte du Haut conseil. La séance de jugement a eu lieu en décembre 2017 et la décision a été rendue le 17 janvier 2018.

Au cours de l'année 2018, deux procédures disciplinaires ont été renvoyées par la formation statuant sur les cas individuels à la formation restreinte du Haut conseil et ont fait l'objet de décisions de sanctions prononcées en 2018.

Les dossiers qui ont fait l'objet d'une décision de sanction administrative par la formation restreinte en 2018 portaient, pour les deux premiers, sur des affaires initiées sous l'empire de l'ancienne législation et, pour le troisième, sur des manquements commis en partie postérieurement à l'entrée en vigueur de la réforme de l'audit. Dans cette troisième affaire, la formation restreinte a prononcé une sanction pécuniaire à l'encontre d'un des deux commissaires aux comptes, en sus de la sanction professionnelle, conformément aux nouvelles dispositions du code de commerce.

Les trois décisions rendues en 2018 sont publiées sur le site Internet du Haut conseil : http://h3c.org/discipline_decisions_H3C.htm.

Par ailleurs, en 2018, la formation restreinte du Haut conseil a rendu 5 décisions en matière de contestation d'honoraires.



MOT DU PRÉSIDENT DE LA FORMATION RESTREINTE DU HAUT CONSEIL

JEAN-PIERRE ZANOTO

Force est de constater, une nouvelle fois, que l'activité de la formation restreinte reste modeste après trois années d'existence. En effet, sept dossiers ont été soumis à l'examen de la formation restreinte et huit décisions seulement ont été rendues au cours de l'année 2018, l'une de celles-ci se rattachant à une procédure de sanction examinée courant décembre 2017. Le nombre de saisines est stable d'une année sur l'autre (6 en 2016, 8 en 2017, 7 en 2018). Seule la répartition des dossiers varie selon les années (6 dossiers disciplinaires en 2016, 7 dossiers de contestation d'honoraires et une procédure de sanction en 2017, 3 dossiers de sanctions et 5 de contestation d'honoraires en 2018). À défaut d'avoir été plus dense, l'activité de la formation restreinte a donc été plus variée au cours de l'année écoulée par rapport aux deux précédentes années.

Cette activité réduite permet néanmoins de tirer quelques enseignements intéressants des décisions rendues dans les deux champs de compétence de la formation restreinte.

PROCÉDURES DE SANCTION

En matière de sanction, deux radiations concernant des personnes physiques et deux interdictions d'exercer les fonctions de commissaire aux comptes pendant une durée de cinq ans (l'une concernant un commissaire aux comptes personne physique et l'autre sa société d'exercice professionnel) ont été prononcées au cours de l'année 2018, ainsi qu'une sanction pécuniaire à l'encontre d'un commissaire

aux comptes personne physique. C'était la première fois que la formation restreinte prononçait une sanction pécuniaire comme le lui permettent désormais les nouvelles dispositions introduites dans l'arsenal des sanctions par l'ordonnance du 17 mars 2016 portant réforme de l'audit.

Sur ces trois décisions de sanction, une a fait, à ce jour, l'objet d'un recours de pleine juridiction devant le Conseil d'État, sur lequel il n'a pas encore été statué.

Dans une des trois décisions de sanction, la formation restreinte a fait application des nouvelles dispositions relatives à la prescription de l'action disciplinaire, dont la durée a été ramenée de dix à six ans par l'ordonnance susvisée. Désormais, l'article L. 824-4, dernier alinéa, du code de commerce prévoit que « *les faits remontant à plus de six ans ne peuvent faire l'objet d'une sanction s'il n'a pas été fait pendant ce délai aucun acte tendant à leur recherche, à leur constatation ou à leur sanction* ». À cette occasion, la formation restreinte a repris, à propos de la notion de premier acte interruptif de la prescription, la solution qu'elle avait dégagée dans sa décision du 17 novembre 2016 (Décision 2016-02 D), selon laquelle la saisine du magistrat chargé du ministère public devant la commission régionale de discipline constitue le premier acte interruptif de la prescription.

CONTENTIEUX SUR LES HONORAIRES

À propos du contentieux portant sur les honoraires, la formation restreinte a, une nouvelle fois, rappelé les prescriptions de l'article 9 du code de procédure civile selon lesquelles « il incombe aux parties de prouver les faits nécessaires au succès de leur prétention » (Décision n° 2017-07 H). À défaut, leurs demandes ne peuvent qu'être rejetées. Il convient de rappeler que, en cette matière, s'appliquent les règles du code de procédure civile pour toutes les questions non traitées par le code de commerce.

Elle a également été amenée à rappeler qu'il résulte de l'article R. 823-18 du code de commerce que la procédure de conciliation devant le président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes constitue un préalable obligatoire, de sorte que toute

demande nouvelle qui n'a pas fait l'objet d'une tentative de conciliation est irrecevable (Décision n° 2017-06 H).

Dans une décision du 14 mars 2018, la formation restreinte, saisie d'une demande écrite conjointe des deux parties au litige, a ordonné le retrait du rôle d'une affaire, conformément aux dispositions de l'article 382 du code de procédure civile (Décision n° 2017-05 H). C'était la première fois qu'une telle décision était rendue par la formation restreinte.

Enfin, la formation restreinte a, pour la première fois, reconnu au commissaire aux comptes le droit à une rémunération par l'entité contrôlée pour les heures de travail consacrées à la révélation des faits délictueux au procureur de la République, sous la réserve qu'il ait eu connaissance de ces faits dans le cadre de sa mission. Pour ce faire, elle a retenu, d'un côté, que l'article L. 823-12 du code de commerce, qui prévoit l'obligation pour le commissaire aux comptes de révéler les faits délictueux au procureur de la République, est inclus dans la section II intitulée « de la mission du commissaire aux comptes » et, de l'autre, que, par arrêt du 18 mai 2005, la Cour de cassation avait posé le principe d'une telle rémunération (Décision n° 2018-04 H). Il reste, bien évidemment, au commissaire aux comptes à justifier les honoraires réclamés.

Pour sa part, la Cour de cassation a rappelé que 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., 21 mars 2018, n° 16-18.697).

Décision de la formation restreinte du Haut conseil du 17 janvier 2018

Par décision du 17 janvier 2018, la formation restreinte a prononcé la radiation disciplinaire de la liste des commissaires aux comptes d'un commissaire aux comptes pour avoir commis des manquements professionnels constatés à l'issue d'un contrôle périodique insatisfaisant et pour s'être trouvé en situation d'incompatibilité générale avec l'exercice de la profession de commissaire aux comptes.

Il s'agit de la première décision rendue par la formation restreinte du Haut conseil à la suite d'une enquête ouverte par le rapporteur général postérieurement à l'entrée en vigueur de la réforme de l'audit.

La formation restreinte du Haut conseil a retenu l'intégralité des griefs notifiés :

Sur la compatibilité de l'activité de salarié avec l'exercice de la profession de commissaire aux comptes :

après avoir rappelé l'incompatibilité générale posée par l'article L. 822-10 2° du code de commerce, aux termes duquel « les fonctions de commissaire aux comptes sont [...] incompatibles [...] avec tout emploi salarié », et précisé que « ce texte, de portée générale, implique que l'indépendance s'apprécie par rapport à des activités salariées exercées à l'intérieur mais aussi à l'extérieur de l'entité contrôlée », la formation restreinte a constaté que le mis en cause avait été salarié d'une mutuelle en tant que directeur financier puis directeur général adjoint pendant 22 ans, jusqu'à son départ à la retraite, tout en étant commissaire aux comptes, titulaire de deux mandats de commissariat aux comptes.

Elle a écarté le moyen de défense du mis en cause qui soutenait qu'il n'avait pas eu conscience de cette situation d'incompatibilité, à la fois au regard de ses déclarations en audition par le rapporteur général, et en estimant qu'il paraissait impossible pour un professionnel avisé comme il l'était de ne pas rendre compte qu'il transgressait les dispositions de l'article L. 822-10, 2° du code de commerce, avant de préciser « qu'il importe peu au regard de la portée générale de l'interdiction posée par ce texte, que les règles d'indépendance aient été respectées à l'égard des entités » auditées.

Sur la période d'incompatibilité permettant l'exercice de l'action disciplinaire, la formation restreinte a rappelé le nouveau délai de prescription pour considérer que le manquement pouvait ici être retenu à partir du 10 septembre 2008, six ans avant la saisine du magistrat chargé du ministère public devant la chambre régionale de discipline intervenue en 2014.

Sur la qualité des diligences d'audit réalisées sur les comptes 2012 des deux entités :

- sur la violation de la NEP 330 § 22 : après avoir rappelé que « ce texte impose au commissaire aux comptes, à l'issue de son évaluation des risques de l'entité contrôlée, de rapprocher les comptes annuels ou consolidés des documents comptables dont ils sont issus, d'examiner les écritures comptables significatives, y compris les ajustements effectués lors de la clôture des comptes, et de procéder à l'évaluation de la conformité au référentiel comptable applicable de la présentation des comptes, y compris les informations fournies en annexe », la formation restreinte a constaté que le mis en cause n'avait pas relevé ni tenu compte du caractère lacunaire ou erroné des informations contenues dans les annexes des comptes de deux mandats qu'il devait auditer, pour en déduire qu'il avait effectué ses diligences d'audit sur des états financiers incomplets et qu'il n'avait pas rapproché les comptes annuels des documents comptables de base. Après avoir rappelé que « l'opinion émise par le commissaire aux comptes porte également sur l'annexe qui fait partie intégrale des comptes annuels ou consolidés », elle a considéré qu'ici elle n'était pas suffisamment étayée et a retenu le manquement que le mis en cause reconnaissait ;
- sur la violation des NEP 330 § 25 à § 27, NEP 500 § 5 et § 6 : la formation restreinte a rappelé que « ces textes requièrent que le commissaire aux comptes apprécie le caractère suffisant et approprié des éléments collectés dans le cadre de son audit et les consigne dans son dossier de travail ; qu'à défaut d'éléments suffisants et appropriés, le commissaire aux comptes doit refuser de certifier les comptes ou formuler une réserve ». Ici, le mis en cause n'ayant pas formalisé la démarche d'audit effectuée, pas fixé de seuil de signification et de planification, et n'ayant pas non plus collecté et consigné les éléments nécessaires pour lui permettre d'émettre une opinion étayée, la formation restreinte a retenu le manquement ;

- sur la violation des NEP 230 § 4, NEP 240 § 34, NEP 315 § 5 et 21, NEP 320 § 12 et 13 : le rapport définitif de contrôle avait relevé que le commissaire aux comptes n'avait formalisé aucun plan de mission complet, ni programme de travail, n'avait pas fait d'analyse des risques et de la qualité du contrôle interne pour les deux mandats, qu'aucun seuil de signification ni de planification n'avait été fixé, et que l'analyse du risque de fraude n'était pas formalisée. La formation restreinte a retenu ces manquements qui n'étaient pas contestés et dont la matérialité était démontrée.

Sur les obligations professionnelles relatives à l'organisation du cabinet du mis en cause :

- sur la formation professionnelle : le rapport de contrôle constatait qu'aucune formation n'avait été déclarée par le mis en cause sur la période 2010-2012 et qu'aucune formation spécifique au mandat d'une entité faisant appel à la générosité publique n'avait été suivie par ce dernier, ce qu'il reconnaissait, de sorte que la formation restreinte a retenu le manquement issu de la violation des articles R. 821-61, A. 822-28-2 et A. 22-28-4 du code de commerce dans leurs versions applicables à l'époque des faits et 7 du code de déontologie ;
- sur l'article 13 alinéa 1 du code de déontologie : la formation restreinte a rappelé l'objectif des procédures d'acceptation et de maintien de la mission du commissaire aux comptes, destinées à éviter les situations d'incompatibilité, a constaté leur absence de formalisation en l'espèce, pour retenir le manquement aux textes tout en regrettant leur méconnaissance par le mis en cause au regard de l'incompatibilité répétée qui lui est par ailleurs reprochée ;
- sur les obligations relatives à la lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme : en 2013, aucune diligence n'avait réalisé à ce sujet, et la formation restreinte a retenu la violation de l'article R. 561-38 III du code monétaire et financier et de la NEP 9605 § 4 ;
- sur l'absence d'établissement de lettre de mission : lors du contrôle en 2013, aucune lettre de mission pour les deux mandats qu'il détenait, en violation de la NEP 210 § 2, § 4 et § 11.

Sur la sanction prononcée : la formation restreinte a insisté sur l'importance de l'indépendance du commissaire aux comptes en considérant :

« Attendu que l'indépendance est une obligation cardinale du statut des commissaires aux comptes, qui n'a cessé de prendre de l'importance au fil des ans, non seulement en France mais également au niveau international ; que de l'indépendance du commissaire aux comptes découle la confiance dans les comptes audités que les actionnaires et

les partenaires des entreprises sont en droit d'attendre ; que la violation des incompatibilités légales est une faute d'une gravité telle qu'elle est, en outre, sanctionnée pénalement par l'article L. 820-6 du code de commerce ».

Pour déterminer la sanction, elle a pris en compte la durée de la situation d'incompatibilité qui a duré plus de sept ans, le caractère de professionnel avisé du mis en cause sur ces questions du fait de son parcours professionnel dans un grand cabinet d'audit, l'importance des insuffisances professionnelles dont il a fait preuve, « qui porte atteinte à la crédibilité des travaux accomplis, notamment aux deux opinions émises [...] et, par là même, à l'image de la profession ».

Au regard de la multiplicité des faits, de leur durée et de leur gravité, elle a prononcé la radiation disciplinaire du mis en cause de la liste des commissaires aux comptes.

La décision n'a pas fait l'objet d'un recours et est aujourd'hui définitive.

Décision de la formation restreinte du Haut conseil du 20 septembre 2018

Par décision du 20 septembre 2018, la formation restreinte du Haut conseil a prononcé la radiation disciplinaire de la liste des commissaires aux comptes d'un commissaire aux comptes pour avoir commis un manquement à l'honneur et à la probité de la profession en ayant omis de déclarer des bénéficiaires non commerciaux et de payer la TVA en 2010 et 2011.

Après avoir rappelé que la matérialité des faits de fraude fiscale résultait d'une condamnation pénale définitive qui s'imposait au juge disciplinaire, non contestée par le mis en cause, la formation restreinte a considéré qu'il ne pouvait pas « sérieusement soutenir qu'il n'a pas eu l'intention de commettre des fraudes pour lesquelles il a été condamné », à la fois parce que l'intention est un élément constitutif du délit pour lequel il a déjà été condamné, et parce qu'en tant que professionnel du chiffre, il « ne peut pas ignorer ses obligations en matière fiscale ». Elle en a conclu que ces agissements frauduleux constituent un manquement à l'honneur et à la probité constitutifs d'une faute disciplinaire.

Sur la sanction prononcée, la formation restreinte a insisté sur la particulière gravité de la faute commise par un commissaire aux comptes « *tenu à des règles déontologiques et qui, en outre, avait prêté serment de respecter les lois* », en retenant que cette faute avait réduit le crédit du mis en cause pour certifier les comptes qui lui sont soumis dans le cadre de son activité professionnelle et porté atteinte à l'image de la profession de commissaire aux comptes.

Elle a considéré que la gravité de la faute ne pouvait être atténuée par le fait que les contrôles d'activité périodiques du mis en cause n'avaient relevé aucune irrégularité particulière dans l'exécution de ses mandats, ni par le fait qu'il avait remboursé sa dette fiscale.

Un recours devant le Conseil d'État a été formé contre cette décision par la personne sanctionnée.

Décision de la formation restreinte du Haut conseil du 20 décembre 2018

Par décision du 20 décembre 2018, la formation restreinte du Haut conseil a prononcé l'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pour une durée de cinq ans à l'encontre d'une société de commissariat aux comptes et d'un commissaire aux comptes personne physique, pour s'être opposés, en 2015 et 2017, au contrôle périodique de leur activité professionnelle, ainsi qu'une sanction pécuniaire de 3 000 euros à l'encontre du commissaire aux comptes personne physique pour les faits commis en 2017.

Il s'agit des premières sanctions prononcées sur le fondement des nouveaux textes issus de la réforme de l'audit, et notamment de la première sanction pécuniaire prononcée en matière de sanction administrative des commissaires aux comptes.

Après avoir relevé que les mis en cause n'avaient pas comparu mais avaient été régulièrement convoqués, elle a considéré que la décision sera réputée contradictoire à leur égard et a retenu les deux griefs notifiés :

Sur la tentative de contrôle 2015 : la formation restreinte a relevé que les mis en cause avaient été avisés par un courrier de leur CRCC de la planification d'un contrôle d'activité qui nécessitait le renvoi d'un questionnaire d'informations préalables (QIP), qui avait été suivi d'autres courriers relatifs à l'organisation dudit contrôle, mais qu'en dépit des diverses relances, qui indiquaient notamment qu'à défaut de réponse le dossier serait transmis

en chambre de discipline, et de l'invitation du président de la CRCC à le rencontrer, le commissaire aux comptes personne physique n'avait jamais donné suite aux sollicitations de la CRCC.

Sur la tentative de contrôle de 2017 : la formation restreinte a relevé que les mis en cause avaient été de nouveau avisés par un courrier de leur CRCC de la planification d'un contrôle d'activité qui nécessitait le renvoi du QIP, suivi d'autres courriers et de diverses relances, qui indiquaient notamment qu'à défaut de réponse le dossier serait transmis au rapporteur général du H3C. Elle a également relevé qu'en dépit des engagements pris lors de son audition par le rapporteur général, seule une partie des pièces promises avait été transmise, parmi lesquelles ne figurait pas le QIP.

Après avoir exposé ces tentatives infructueuses de contrôle, la formation restreinte en a déduit que les faits « *mettent nettement en évidence la volonté [des mis en cause] de ne pas adresser à la [CRCC] dont ils dépendent le questionnaire d'informations préalables qui leur avait été envoyé en vue de la mise en œuvre du contrôle de leur activité professionnelle* », en considérant que leur attitude « *s'assimile à une volonté délibérée de faire obstacle à la mission de surveillance de l'exercice de la profession par le régulateur de la profession de commissaire aux comptes* ».

Elle a relevé que la matérialité des faits n'était pas contestée et qu'il peut être déduit de leur comportement que les mis en cause, qui n'ont pas comparu à l'audience, « *n'ont aucun moyen de défense à faire valoir* ». Elle en a conclu que ces agissements constituent une faute disciplinaire au regard, pour le contrôle 2015, des articles L. 821-7 à L. 821-12 et R. 821-23 à R. 821-32 du code de commerce dans leur version applicable à l'époque des faits, et, pour le contrôle 2017, des articles L. 821-9, L. 821-12, L. 824-1, I, 1^o et R. 821-72 du code de commerce.

Sur la sanction prononcée : la formation restreinte a insisté sur l'importance de la mission de surveillance de l'exercice de la profession de commissaire aux comptes, « *mission essentielle pour s'assurer de la qualité des prestations effectuées par ces professionnels* », et sur l'attitude délibérée et répétée des mis en cause empêchant tout contrôle.

Elle a pris en compte la répétition des faits entre 2015 et 2017, l'impossibilité de mettre en œuvre le précédent contrôle périodique planifié en 2013, et l'absence de prise en compte par le mis en cause personne physique de la précédente sanction professionnelle prononcée par une chambre régionale de discipline en 2014. Elle a néanmoins tenu compte des difficultés personnelles et financières dont avait fait état le mis en cause dans le cadre de l'enquête.

En conséquence, elle a prononcé l'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pour une durée de cinq ans à l'encontre de la société de commissariat aux comptes et du commissaire aux comptes personne physique en ajoutant, compte tenu de la gravité des faits et de leur réitération, qu'il apparaissait justifié de prononcer en plus une sanction pécuniaire à l'encontre du mis en cause personne physique pour les faits commis en 2017, qu'elle a fixée à 3 000 € au regard des revenus annuels qu'il avait déclarés et du caractère modeste de son patrimoine.

La décision est définitive, les mis en cause n'ayant pas formé un recours devant le Conseil d'État.

Chacune des décisions est publiée sur le site internet du Haut conseil : http://www.h3c.org/procedure_disciplinaire.htm.

Aucune de ces décisions n'ayant fait l'objet d'un recours, elles sont toutes devenues définitives.

Les recours formés à l'encontre des décisions de sanctions

En 2018, un recours a été formé devant le Conseil d'État par un mis en cause à l'encontre de décision de la formation restreinte du Haut conseil du 20 septembre 2018.

Par ailleurs, dans le cadre d'un recours formé par un mis en cause, le Conseil d'État a annulé, le 21 novembre 2018, la décision d'une chambre régionale de discipline des commissaires aux comptes rendus avant l'entrée en vigueur de la réforme de l'audit qui avait prononcé à son encontre une interdiction temporaire d'exercer pendant cinq ans, dont deux ans avec sursis, pour avoir commis des actes contraires à l'honneur et à la probité de la profession de commissaire aux comptes du fait de contraventions récurrentes aux règles fiscales liées à son activité professionnelle de commissaire aux comptes ou étrangères à celle-ci.

Devant le Conseil d'État, le requérant demandait l'annulation de la décision notamment au motif que la sanction litigieuse avait été rendue au terme d'une procédure irrégulière dès lors que le ministère public n'avait pas déposé de conclusions écrites avant l'audience, en méconnaissance des dispositions de l'article R. 822-43 du code de commerce applicable à l'époque des faits.

Après avoir rappelé les dispositions de l'ordonnance du 17 mars 2016 relatives à la réforme de l'audit et ses dispositions transitoires, le Conseil d'État a confirmé que le Haut conseil n'était plus compétent pour connaître de l'appel formé par le mis en cause, postérieurement à l'entrée en vigueur de la réforme de l'audit, contre la décision de sanction.

Le Conseil d'État a également rappelé que, si l'article L. 824-14 du code de commerce, dans sa rédaction issue de la réforme de l'audit, prévoyait désormais un recours de pleine juridiction devant lui contre les décisions de sanction, cette voie de recours n'était pas ouverte contre les sanctions prononcées avant le 17 juin 2016 par les chambres régionales de discipline, de sorte qu'il était compétent ici pour connaître du recours en tant que juge de cassation, et non de plein contentieux.

Sur la régularité de la décision attaquée, le Conseil d'État a retenu une application stricte du 4^e alinéa de l'article R. 822-43 du code de commerce dans sa version applicable à l'époque des faits, en retenant la qualité de partie à l'instance du magistrat chargé du ministère public pour en déduire que cette qualité lui imposait, pour respecter le principe du contradictoire, de communiquer avant l'audience au commissaire aux comptes poursuivi les conclusions qu'il serait amené à prononcer oralement devant la chambre régionale de discipline pour que celui-ci puisse y répondre.

À défaut pour le ministère public d'avoir déposé des observations écrites avant l'audience à l'issue de laquelle la sanction a été prononcée à l'encontre du mis en cause, le Conseil d'État a annulé la décision en considérant que les circonstances invoquées en défense « *ne sont pas de nature à corriger l'irrégularité de la procédure suivie au cours de l'audience* ».

Le Conseil d'État, statuant ici en cassation, n'a pas pu procéder au renvoi de l'affaire, mais a précisé « *Il appartiendra, le cas échéant, aux instances désormais compétentes de reprendre la procédure disciplinaire visant M. [...] en faisant application des nouvelles dispositions issues de l'ordonnance du 17 mars 2016* ».

3

LES DÉCISIONS DES 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 des 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. En 2018, deux dossiers étaient toujours en cours du fait de l'absence d'audience en 2017 par la commission régionale de discipline.

Pour ces deux dossiers, le rapporteur général s'est substitué au représentant du parquet général aux audiences devant la nouvelle commission régionale de discipline, après avoir déposé des observations écrites. L'une de ces affaires a fait l'objet d'une décision de la commission régionale de discipline de Paris en 2018. L'autre décision sera rendue courant 2019.

Par ailleurs, parmi les cinq dossiers renvoyés en 2018 par la formation statuant sur les cas individuels du Haut conseil devant les commissions régionales de discipline compétentes, deux ont été audiencés en 2018 par la commission régionale de discipline de Paris. Les décisions seront rendues courant 2019.

Enfin, au 1^{er} janvier 2018, trois dossiers portant sur des suites de contrôles périodiques insatisfaisants avaient déjà été transmis aux commissions régionales de discipline de Lyon et Versailles et étaient en attente d'audience. Pour ces affaires, le rapporteur général a présenté à l'audience ses observations contenues dans son rapport final, en sollicitant une sanction.

Les dossiers qui ont fait l'objet d'une décision de sanction administrative par les commissions régionales de discipline en 2018 portaient sur des affaires initiées sous l'empire de l'ancienne législation. Les manquements notifiés et les sanctions encourues devaient s'analyser au regard des dispositions applicables à l'époque des faits sans que les commissaires aux comptes sanctionnés en 2018 ne puissent faire l'objet des nouvelles sanctions pénales.

Chacune des décisions est publiée sur le site Internet du Haut conseil : http://h3c.org/discipline_decisions_CRD.htm. Aucune de ces décisions n'ayant fait l'objet d'un recours, elles sont toutes devenues définitives.

Décision de la commission régionale de discipline de Versailles

Par une décision du 15 mars 2018, la commission régionale de discipline de Versailles 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 deux ans avec sursis, pour n'avoir pas exercé sa mission de commissaire aux comptes conformément aux normes d'exercice professionnel, comme constaté à l'issue du contrôle périodique effectué en 2014 qui portait notamment sur l'organisation de son cabinet et sur ses diligences effectuées pour la certification des comptes de deux sociétés, pour lesquelles le rapport de contrôle indiquait que l'opinion émise sur les comptes certifiés n'était pas suffisamment étayée.

Ces éléments avaient donné lieu à la saisine du rapporteur général du H3C dont les conclusions de l'enquête avaient confirmé les constats faits lors du contrôle.

Il s'agit de la première décision de sanction prononcée par une commission régionale de discipline à l'issue d'une procédure d'enquête ouverte par le rapporteur général du H3C et d'une procédure de sanction ouverte à la suite de la décision de la formation statuant sur les cas individuels du Haut conseil.

La commission a retenu le grief notifié par le rapporteur général, qui portait sur la violation des articles L. 821-13 du code de commerce et de l'article 14 code de déontologie dans leur version applicable à l'époque des faits, en vertu desquels la mission légale de certification des comptes qui est confiée au commissaire aux comptes doit s'effectuer dans le cadre de ces normes d'exercice professionnel, qui permettent de garantir la qualité de la mission réalisée.

Elle n'a pas retenu les éléments en défense avancés par le commissaire aux comptes pour contester ces constats, en relevant que les seuls éléments qu'il avait transmis pour étayer ses propos concernaient des exercices postérieurs à celui du contrôle litigieux.

Elle a constaté que la violation des textes susvisés constituait une faute disciplinaire au sens de l'article R. 822-32 du code de commerce dans sa version applicable à l'époque des faits, susceptible d'une des sanctions énoncées à l'article L. 822-8 du même code dans sa version applicable à l'époque des faits.

Sur la sanction prononcée, la commission a relevé que le commissaire aux comptes n'avait pas communiqué au rapporteur général les éléments qu'il s'était engagé à produire, qu'il avait déjà été sanctionné disciplinairement en 2013 pour des manquements aux normes d'exercice professionnel et que si des améliorations pouvaient être notées, l'analyse des documents transmis par le mis en cause au rapporteur général démontrait des carences persistantes.

Elle a néanmoins pris en compte le fait que le mis en cause s'inscrivait dans un processus d'amélioration depuis son dernier contrôle, notamment en étant à jour de ses obligations de formation professionnelle.

La décision n'a pas fait l'objet d'un recours et est aujourd'hui définitive.

Décisions de la commission régionale de discipline de Lyon

Par deux décisions distinctes du 11 juin 2018, la commission régionale de discipline de Lyon a prononcé deux sanctions à l'encontre de commissaires aux comptes pour avoir commis des manquements graves et répétés constatés à l'issue de contrôles périodiques successifs⁽¹⁾ : une radiation pour l'un et une interdiction d'exercer la profession de commissaire aux comptes pendant une durée de 4 mois pour l'autre.

Dans ses deux décisions, la commission a retenu les griefs notifiés concernant :

- le défaut d'application du référentiel normatif qui s'impose aux commissaires aux comptes dans le cadre de la mission légale de certification des comptes ;

- l'absence de suivi d'actions de formation en nombre suffisant eu égard aux volumes de formation professionnelle annuels requis ;
- la méconnaissance des obligations en matière de lutte anti-blanchiment et financement du terrorisme.

Elle a relevé que le premier mis en cause s'était abstenu de répondre et que le deuxième avait reconnu sa défaillance quant à ces différentes obligations. Sur les sanctions prononcées, elle a tenu compte de la gravité des manquements, de leur récurrence sur une durée de cinq ans pour l'un et de quatre ans pour l'autre, et de l'absence de modification des mis en cause dans leurs modalités d'exercice malgré les rappels aux dispositions applicables effectués lors des contrôles.

Les décisions n'ont pas fait l'objet d'un recours et sont aujourd'hui définitives.

Décision de la commission régionale de discipline de Paris

Par décision du 22 mai 2018, la commission régionale de discipline de Paris a dit n'y avoir lieu à prononcer de sanction à l'encontre d'un commissaire aux comptes compte tenu de sa radiation administrative et de son âge, quand bien même ce dernier n'aurait pas respecté les normes d'exercice professionnel ni les obligations déontologiques de la profession comme constaté dans le cadre des contrôles périodiques de son activité réalisés en 2013 et 2014.

Il s'agit d'un dossier transmis au rapporteur général du Haut conseil par le parquet général après l'entrée en vigueur de la réforme de l'audit qui avait déjà fait l'objet d'une citation directe devant la chambre régionale de discipline de Paris, sans que l'audience ait pu se tenir avant l'entrée en vigueur de l'ordonnance du 17 mars 2016.

La décision n'a pas fait l'objet d'un recours et est aujourd'hui définitive.

(1) Ces éléments avaient donné lieu à la saisine du rapporteur général du H3C dont les conclusions de l'enquête avaient confirmé les constats faits lors du contrôle.



A

H3C | Haut Conseil
du Commissariat

ANNEXES

Annexe 1	Présentation des comptes 2018 du Haut conseil.....	92
Annexe 2	Préconisations du Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C) pour accompagner la réforme des seuils rendant l'intervention des commissaires aux comptes obligatoire dans les entreprises.....	102
Annexe 3	Décision n° 2018-07 du 12 juillet 2018 du Haut conseil du commissariat aux comptes portant approbation des orientations générales et des différents domaines sur lesquels la formation continue des commissaires aux comptes peut porter.....	128
Annexe 4	<i>Comment letter relating to the IAASB's Exposure Draft – ISA 315.....</i>	134
Annexe 5	<i>CEAOB Committee of European Auditing Oversight Bodies.....</i>	138
Annexe 6	<i>Comments on the IESBA proposed strategy and work plan, 2019-2023.....</i>	147
Annexe 7	<i>Comments on the exposure draft on the proposed international standard on auditing 315 (revised).....</i>	151
Annexe 8	Avis 2018-04 relatif à l'approbation des SACC par le comité d'audit d'une EIP.....	156
Annexe 9	Avis 2018-02 du 17 avril 2018.....	159
Annexe 10	Présentation des contrôles.....	162



Présentation des comptes 2018
du Haut conseil

Bilan du Haut conseil du commissariat aux comptes (montants en €)

	31/12/2018			31/12/2017	
	Brut	Amortissements Provisions	Net	Net	
// Immobilisations incorporelles	636 539	394 076	242 463	343 767	
// Immobilisations corporelles	713 997	196 459	517 538	63 202	
// Immobilisations financières	189 819	0	189 819	174 552	
TOTAL ACTIF IMMOBILISÉ	1 540 354	590 535	949 819	581 521	
// Créances clients et comptes rattachés	2 248 996	0	2 248 996	606 148	
// Autres créances	57 047	0	57 047	364 641	
// Autres titres	270 330	0	270 330	214 364	
// Disponibilités	12 057 581	0	12 057 581	12 360 518	
TOTAL ACTIF CIRCULANT	14 633 954	0	14 633 954	13 545 671	
CHARGES CONSTATÉES D'AVANCE	251 728	0	251 728	318 065	
TOTAL ACTIF	16 426 036	590 535	15 835 501	14 445 257	
// Réserves			10 828 727	9 824 583	
// Report à nouveau			-191 160	0	
// Résultat de l'exercice			2 181 656	1 004 143	
CAPITAUX PROPRES			12 819 222	10 828 727	
PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES			89 967	73 274	
// Dettes fournisseurs et comptes rattachés			1 946 763	1 886 109	
// Dettes fiscales et sociales			918 059	660 385	
// Dettes sur immobilisations et comptes rattachés			22 313	0	
// Autres dettes			39 177	996 763	
TOTAL PASSIF COURANT			2 926 312	3 543 256	
PRODUITS CONSTATÉS D'AVANCE			0	0	
TOTAL PASSIF			15 835 501	14 445 257	



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

	31/12/2018	31/12/2017
Produits spécifiques (droits et contributions):	14 735 231	14 810 140
<i>Droits et contributions</i>	65 774	6 243 484
<i>Cotisations</i>	14 669 457	4 281 475
<i>Financement des délégations</i>	0	4 285 181
Produits des activités annexes	164 888	162 401
Autres produits	53 073	2 271
TOTAL DES PRODUITS D'EXPLOITATION	14 953 193	14 974 812
Achats non stockés de matières et fournitures	216 897	65 495
Autres charges externes	5 345 447	6 364 878
<i>Sous-traitance générale et crédit-bail</i>	2 896 215	4 294 688
<i>Locations (immobilières et mobilières), charges locatives</i>	1 306 723	1 022 376
<i>Rémunérations d'intermédiaires et honoraires, personnel extérieur à l'entreprise</i>	499 130	453 290
<i>Déplacements, missions et réceptions</i>	161 896	180 659
<i>Entretien et réparations, maintenance</i>	17 928	26 012
<i>Documentation, colloques et séminaires</i>	24 011	29 680
<i>Prime d'assurance</i>	61 362	58 371
<i>Frais postaux et frais de télécommunication</i>	66 869	65 897
<i>Frais de recrutement</i>	211 68	15 960
<i>Formation</i>	49 293	52 627
<i>Publicité, publications, relations publiques</i>	32 234	30 530
<i>Autres prestations</i>	122 368	60 654
<i>Divers</i>	86 252	74 134
Impôts, taxes et versements assimilés	742 886	858 067
Rémunérations du personnel	4 348 088	4 566 579
Charges sociales, de prévoyance, abondement et divers	1 830 797	960 202
Dotations aux amortissements et aux provisions	252 688	201 329
Autres charges	111 472	44 088
TOTAL DES CHARGES D'EXPLOITATION	12 848 275	14 060 638
RÉSULTAT D'EXPLOITATION	2 104 918	914 174
Autres intérêts et produits assimilés	76 738	89 970
Charges financières	0	0
RÉSULTAT FINANCIER	76 738	89 970
Produits exceptionnels	0	0
Charges exceptionnelles	0	0
RÉSULTAT EXCEPTIONNEL	0	0
RÉSULTAT	2 181 656	1 004 143

Principales règles et méthodes comptables

Les conventions comptables ont été appliquées, dans le respect du principe de prudence, conformément aux hypothèses de base : - continuité de l'exploitation - permanence des méthodes comptables d'un exercice à l'autre - indépendance des exercices et conformément aux règles générales d'établissement et de présentation des comptes annuels. La méthode de base retenue pour l'évaluation des éléments inscrits en comptabilité est la méthode des coûts historiques. Les comptes annuels au 31 décembre 2018 ont été établis dans le respect des dispositions du plan comptable général 2016 et des préconisations de la Direction générale des Finances publiques, notamment de l'instruction du 27 novembre 2013 (BOFIP-GCP-13-0024 du 9 décembre 2013) en ce qu'elle traite des modalités de comptabilisation des droits à congés. Cette instruction précise les modalités d'application de l'avis n° 2012-01 du 17 février 2012 du Conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP).

Changement de méthode et comparabilité des exercices

Le H3C a décidé en 2018 de provisionner les congés à payer. En application de l'instruction du 27 novembre 2013 (BOFIP-GCP-13-0024 du 9 décembre 2013) précitée, la constitution de cette provision constitue un changement de méthode comptable dont l'impact calculé au 1^{er} janvier 2018 (ouverture de l'exercice de changement de méthode) a été porté en report à nouveau pour 191 159,88 €.

La dette provisionnée pour congés à payer s'élève à 152 912,57 €, charges comprises, à la clôture de l'exercice.

Résultats de l'exercice 2018

Un bénéfice

Le résultat de l'exercice est un bénéfice qui s'établit à 2 181 655,51 €.

Le résultat d'exploitation est de 2 104 917,69 €, auquel s'ajoute le résultat financier de 76 737,82 €.

Une capacité d'autofinancement

La capacité d'autofinancement mesure l'excédent de ressources internes dégagé par l'activité du Haut conseil et qu'il peut destiner à son autofinancement.

À l'issue de l'exercice 2018, il se dégage une capacité d'autofinancement (CAF) qui s'élève à 2 465 212,07 €.

Capacité d'autofinancement (montants en €)

	2017	2018
➤ Résultat net comptable	1 004 143,37	2 181 655,51
➤ Résultat net de cessions d'actifs immobilisés	-9 852,91	-30 868,77
➤ Dotations nettes aux provisions et amortissements :		
<i>Exploitation: cpte 681-781</i>	201 328,88	252 687,79
<i>Financier: cpte 686-786</i>	0,00	0,00
<i>Exceptionnel: cpte 687-787</i>	0,00	0,00
➤ Quote-part de subventions virées au résultat	0,00	0,00
CAF	1 215 325,16	2 465 212,07

Un apport au fonds de roulement

Les ressources (la CAF et le remboursement d'une caution) s'élèvent à 2 606 007,02 €.

Les emplois (les acquisitions d'immobilisations incorporelles et corporelles, le dépôt de garantie et l'impact de la dette provisionnée pour congés à payer) s'élèvent à un total de 967 116,81 €.

L'apport au fonds de roulement résultant de la différence entre les ressources et les emplois s'élève à 1 638 890,21 €.

Tableau de financement: apport au fonds de roulement

EMPLOIS			RESSOURCES		
N° Compte	Intitulés	Montant	N° compte	Intitulés	Montant
	Insuffisance d'autofinancement	0,00		Capacité d'autofinancement	2 465 212,07
205	// Immobilisations incorporelles	119 551,60			
218	// Immobilisations corporelles	707 441,45			
23252	// Immobilisations incorporelles en cours devenues définitives dans l'exercice	-26 568,00			
20531 / 2184	// Ordres de reversement	-180 530,25			
275	// Dépôts et cautionnements	156 062,13	275	// Dépôts et cautionnements	140 794,95
119	// Report à nouveau : congés à payer	191 159,88			
	Total des emplois (1)	967 116,81		Total des ressources (2)	2 606 007,02
	Apport au fonds de roulement = (2)-(1)	1 638 890,21			

La structure financière du Haut conseil

Un fonds de roulement positif (FDR)

Le fonds de roulement (FDR) mesure l'excédent des capitaux permanents sur l'actif net immobilisé, il s'élève à 11 959 370,13 €.

Le besoin en fonds de roulement (BFR)

Le besoin en fonds de roulement (calculé par différence des postes « créances » et « charges constatées d'avance » avec les postes « dettes » et « produits constatés d'avance ») se chiffre à -368 541,13 €.

Relation entre la trésorerie (T), le FDR et le BFR

L'égalité suivante est respectée:

$$T = \text{FDR} - \text{BFR}$$

$$[12\,327\,911,26 = 11\,959\,370,13 - (-368\,541,13)]$$

Il ressort de l'analyse de l'équilibre du bilan que le H3C dispose d'un fonds de roulement positif, mais a, de plus, un besoin en fonds de roulement négatif: sa trésorerie est positive.

Notes relatives au bilan

Immobilisations

Les immobilisations incorporelles et corporelles sont évaluées à leur coût d'acquisition, constitué de leur prix d'achat et des coûts directement attribuables à ces immobilisations en vue de leurs utilisations envisagées. Les principaux investissements de l'année 2018 concernent les coûts supportés dans le cadre de l'évolution du système

d'information métier du H3C, les frais liés à l'aménagement des nouveaux locaux (agencements) ainsi que l'acquisition d'ordinateurs et de mobiliers, étant précisé que seules les dépenses unitaires supérieures à 500 € HT ont fait l'objet d'une immobilisation, conformément aux préconisations du plan comptable général.

Les immobilisations financières sont composées des dépôts versés à titre de garantie ou de cautionnement principalement des loyers.

	2017	2018		
	Valeur brute à la fin de l'exercice	Augmentations	Diminutions	Valeur brute à la clôture de l'exercice 2018
Immobilisations incorporelles				
/// Brevets, licences, logiciels	518 482,98	119 551,60	1 495,60	636 538,98
/// Avances et acomptes	26 568,00	0,00	26 568,00	0,00
Immobilisations corporelles				
/// Installations techniques, matériel et outillage industriel	0,00	0,00	0,00	0,00
/// Autres	366 036,77	707 441,45	359 481,63	713 996,59
/// Avances et acomptes	0,00	0,00	0,00	0,00
Immobilisations financières				
/// Autres	174 551,54	156 062,13	140 794,95	189 818,72
TOTAUX	1 085 639,29	983 055,18	528 340,18	1 540 354,29

Amortissement

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

- Immobilisations incorporelles : 3 ans

- Immobilisations corporelles :

- Mobilier : 10 ans
- Matériel informatique : 5 ans
- Installations générales, agencements, aménagements divers : 10 ans

	2017	2018		
	Amortissements à la fin de l'exercice	Dotations de l'exercice	Diminutions d'amortissements de l'exercice	Amortissements cumulés à la clôture de l'exercice
Immobilisations incorporelles				
/// Brevets, licences, logiciels	201 283,55	192 792,38	0,00	394 075,93
Immobilisations corporelles				
/// Installations techniques, matériel et outillage industriel	0,00	0,00	0,00	0,00
/// Autres	302 834,80	43 202,41	149 578,21	196 459,00
TOTAUX	504 118,35	235 994,79	149 578,21	590 534,93

Créances

Les créances sont valorisées à leur valeur nominale. Une provision pour dépréciation est pratiquée lorsque la valeur d'inventaire est inférieure à la valeur comptable. Il s'agit principalement des créances restant à recevoir de la CNCC. Leur échéance est inférieure à 1 an.

Disponibilités

Les disponibilités du H3C sont placées sur trois comptes à terme pour 3 000 000 € et sur un livret pour 5 018 254,50 €.

La variation de la trésorerie s'explique principalement par :

Disponibilités à l'ouverture	12 360 518,41
/// Résultat hors amortissement et provision	2 434 343,30
/// Cotisations dues non versées	-2 171 824,14
/// Investissements corporels et incorporels	-826 993,05
/// Autres variations	261 536,31
Disponibilités à la clôture	12 057 580,83

Le poste « valeurs mobilières de placement » retrace le montant des intérêts courus non échus pour 270 330,43 € pour la période allant du 14 avril 2014 au 31 décembre 2018 (intérêts résultant des comptes à terme ouverts au Crédit Coopératif à échéance.

Provisions pour indemnités de fin de carrière

En 2015, le H3C a décidé de passer à la méthode préférentielle en matière de comptabilisation des engagements sociaux liés aux indemnités de fin de carrière, méthode qui consiste à provisionner la totalité desdits engagements.

La dotation aux provisions pour l'exercice 2018 est de 16 693 €, la provision totale est de 89 967 €.

À la clôture de l'exercice, un actuaire a pour mission d'évaluer les engagements sociaux liés aux indemnités de fin de carrière du H3C. Cette évaluation est réalisée en application de la norme française, en utilisant la méthode de calcul des unités de crédit projetées avec prorata au terme, méthode préférentielle de l'Autorité des normes comptables.

Le taux d'actualisation retenu est de 1,57 % pour 2018 (1,30 % en 2017).



	2017		2018	
	Provisions comptabilisées à la fin de l'exercice	Dotations de l'exercice	Reprises de l'exercice	Provisions comptabilisées à la fin de l'exercice
Provisions pour risques et charges				
Provisions pour risques	0,00	0,00	0,00	0,00
Provisions pour charges	73 274,00	16 693,00	0,00	89 967,00
Provisions pour dépréciations				
Créances clients et comptes rattachés	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAUX	73 274,00	16 693,00	0,00	89 967,00

Dettes

Les dettes d'exploitation pour un montant de 2 926 311,70 € enregistrent les charges non réglées au 31 décembre 2008 et les factures fournisseurs non reçues, mais qui concernent des dépenses qui sont à rattacher à l'exercice clos. Elles concernent :

- dettes fournisseurs et comptes rattachés : ce poste correspond aux factures des fournisseurs non parvenues au H3C à la date de clôture de l'exercice pour un montant total de 634 538,45 € et pour 1 312 224,80 € aux factures en cours de règlement à la date de clôture de l'exercice ;
- dettes sur immobilisations et comptes rattachés : ce poste correspond aux retenues de garanties pour 20 162,39 € et pour 2 150,40 € aux factures des fournisseurs non parvenues à la date de clôture de l'exercice ;
- dettes fiscales et sociales : ce poste, d'un montant de 918 058,83 €, correspond aux sommes dues aux différents organismes sociaux, dont la dette provisionnée pour congés à payer (152 912,57 €, charges comprises) ;
- autres dettes : ce poste correspond aux recettes perçues avant l'émission du titre de recettes, non identifiées à la clôture de l'exercice pour 39 176,83 €.

Engagements financiers hors bilan

Les engagements de paiements futurs concernent le bail immobilier à échéance du 14 mai 2027 pour 4 649 680 € relatifs à l'immeuble occupé par le H3C situé au 104 avenue du Président Kennedy 75016 Paris.

Notes relatives au compte de résultat

Produits d'exploitation

Les produits de l'exercice 2018, en baisse de 0,1 %, s'élèvent à 14 953 192,97 €.

Les produits spécifiques

Ces produits d'un total de 14 735 231,49 € résultent des nouvelles modalités de financement du H3C fixées par la loi de finances n° 2017-1837 pour 2018.

Ces produits sont, par délégation, collectés par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC).

Les produits des activités annexes

Le total de ces produits, d'un montant de 164 888,21 euros concerne la facturation relative aux personnels mis à disposition par le H3C.

Les autres produits

Les autres produits s'élèvent à 53 073,27 €.

Charges d'exploitation

En baisse de 8,6 %, ces charges ont atteint 12 848 275,28 €.

Les achats de marchandises et achats non stockés de matières et fournitures

D'un montant de 216 897,31 €, ils enregistrent une très forte hausse qui résulte de l'achat et du renouvellement de petits équipements et matériels, ainsi que l'acquisition de petits mobiliers lors du déménagement.

Les autres achats et charges externes

D'un montant de 5 345 447,16 €, ils enregistrent une baisse de 16 %.

- Sous-traitance générale: en baisse de 32,6 %, ce poste s'élève à 2 896 215 € et correspond à la refacturation des conventions de délégation par la CNCC pour 2 886 000 €.
- Locations: d'un montant de 1 306 722,55 €, ce poste enregistre une hausse de 27,8 %. Cette hausse résulte du chevauchement des loyers pendant la période du 15 mai au 31 août 2018 entre les anciens locaux et les nouveaux. Le loyer constaté au titre des nouveaux locaux correspond à la charge économique annuelle sur la durée du bail de 9 ans. Il existe par conséquent un décalage entre la charge constatée et les flux financiers.
- Entretien et réparations, maintenance: d'un montant de 17 927,96 €, la baisse est de 31,1 %.
- Documentation, colloques et séminaires: ce poste est en baisse de 19,1 % et s'élève à un montant de 24 011,06 €.

- Rémunérations d'intermédiaires et honoraires: ce poste enregistre une hausse de 10,1 % pour atteindre 499 129,85 €. Cette hausse s'explique par les honoraires engagés dans le cadre de la recherche de nouveaux locaux, de l'assistance lors du départ des anciens locaux et des honoraires d'aide à la rédaction de l'appel d'offres pour sélectionner un contractant général.
- Déplacements, missions et réceptions: ce poste diminue de 18 763 € (-10,4 %).
- Primes d'assurance: la hausse de 5,1 % est de 2 991 €.
- Frais postaux et de télécommunications: ce poste augmente de 971 € (1,5 %).
- Frais de recrutement: ce poste augmente de 5 208 € (32,6 %).
- Formation: les dépenses de formation continue enregistrent une baisse de 3 335 € (-6,3 %).
- Publicité, publications, relations publiques: ce poste augmente de 5,6 %, soit 1 704 €.
- Autres prestations: ce poste augmente de 61 713 € résultant de prestations informatiques.
- Divers: ce poste augmente de 12 117 €.

Les charges de personnel

- Rémunérations du personnel: elles s'élèvent à 4 348 088,32 € soit une baisse de 4,8 %. L'effectif calculé en équivalent temps plein travaillé passe de 47,7 au 31 décembre 2017 à 45,5 au 31 décembre 2018. Ce poste est composé de la rémunération du personnel à hauteur de 3 568 678,08 € et des indemnités pour un montant de 805 799,29 €.
- Charges sociales, de prévoyance, abondement et divers: d'un montant de 1 830 796,52 €, ces charges diminuent de 6,6 %.



Impôts, taxes et versements assimilés.

Ce poste atteint un montant de 742 885,85 €. Il correspond pour l'essentiel à la taxe sur les salaires (549 667,74 €), au versement de transport (123 518,44 €), à l'allocation logement (20 935,57 €), à la participation de l'employeur à la formation professionnelle continue (23 410,03 €).

Les autres charges de gestion

Le montant de ce poste s'élève à 111 472,33 €. Il est composé des pénalités pour résiliation anticipée du bail du 10, rue Auber (échéance 31/12/2018 - résiliation 31/08/2018) pour 78 597,90 € et de la valeur nette comptable des éléments d'actif mis au rebut et laissés au repreneur des locaux de la rue Auber pour un montant de 30 868,77 €. Cette convention passée avec le repreneur des locaux de la rue Auber a permis au H3C d'éviter la remise en état de ces locaux tels qu'ils avaient été pris à bail en décembre 2009 (notamment destruction du cloisonnement sur trois étages).

Les dotations aux amortissements et aux provisions

Le montant de la dotation annuelle aux amortissements est de 235 994,79 € (immobilisations incorporelles pour 192 792,38 € et immobilisations corporelles pour 43 202,41 €).

Le montant de la dotation aux provisions d'exploitation est de 16 693 € et concerne la charge de retraite 2018 dans le cadre des engagements de retraite et avantages similaires.

Produits financiers

En baisse, ils se sont élevés à 76 737,82 € et résultent :

- du compte sur livret pour 18 254,50 €;
- pour 1 183,32 € nets de quatre comptes à terme résiliés le 17 juillet 2018 auprès de La Banque Populaire afin de faire face au retard de versement par la CNCC des cotisations dues au H3C;
- de la quote-part actualisée au 31 décembre 2018 des intérêts courus non échus pour 57 300 €.

Au 31 décembre 2018, les placements s'élèvent à 8 018 254,50 €.



2

Préconisations du Haut conseil
du commissariat aux comptes (H3C) pour
accompagner la réforme des seuils rendant
l'intervention des commissaires aux comptes
obligatoire dans les entreprises

**Préconisations du Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C)
pour accompagner la réforme des seuils
rendant l'intervention des commissaires aux comptes obligatoire
dans les entreprises**

Introduction

Le Haut conseil, régulateur de la profession de commissaire aux comptes, estime que, sous réserve qu'elles soient réalisées avec compétence et dans le respect des textes légaux et réglementaires, les missions confiées aux commissaires aux comptes dans les entreprises, par le contrôle essentiellement préventif qu'elles permettent d'exercer¹, contribuent à la sécurité financière, 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 estime utile de faire 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 estime en revanche qu'il ne lui appartient pas de se prononcer sur les autres aspects de la mission confiée au comité, notamment celle de proposer des perspectives de développement nouvelles à la profession comptable.

Risques attachés à la remontée des seuils

Le Haut conseil partage le souhait de voir harmoniser les seuils de nomination des commissaires aux comptes, quelle que soit la forme juridique des entreprises, afin de donner une plus grande lisibilité à l'obligation d'avoir recours à ces professionnels.

Il observe cependant que la mesure actuellement envisagée, au-delà de cette harmonisation, conduit à exclure un très grand nombre d'entreprises du regard avisé d'un professionnel, totalement indépendant d'elles, capable de veiller à la fois au respect des règles comptables et des règles de droit, ce qui est susceptible d'engendrer des risques non négligeables pour l'intérêt général qu'il convient de circonscrire et de minorer par des mesures adéquates.

En premier lieu, le Haut conseil constate que bien que le marché français de l'audit légal soit actuellement moins concentré que dans d'autres pays², la mesure envisagée, ajoutée aux effets de la réforme de l'audit, risque très rapidement de modifier profondément celui-ci. En effet, le maillage territorial actuel du marché de l'audit légal disparaîtra et l'attractivité de la profession sera fortement atteinte, ce qui ne constitue pas un gage de qualité de l'audit pour l'avenir.

¹ Comme nombre d'actions préventives, ses effets bénéfiques sont difficilement quantifiables. Il est aussi difficile de donner le nombre de comptes qui, actuellement certifiés sans réserve grâce à l'intervention en amont du commissaire aux comptes sollicitant des corrections pour pouvoir y parvenir, ne seraient pas réguliers et sincères en l'absence d'une telle intervention, que de savoir combien d'excès de vitesse ou d'accidents sont évités grâce aux contrôles radars ostensiblement annoncés sur les routes.

² Rapport IGF page 2

La disparition programmée d'un grand nombre de « petits » cabinets concentrera brutalement le métier de l'audit légal sur quelques cabinets, accentuant ainsi les inconvénients d'une concentration que la réforme européenne de l'audit avait pour objectif initial de limiter. Ce mouvement de concentration interviendrait au moment même où nos voisins britanniques, confrontés à un scandale financier de grande ampleur, expriment clairement le souhait de juguler les effets néfastes d'une concentration qu'ils jugent désormais excessive en envisageant de séparer nettement les activités d'audit et de conseil.

Certes, en France, le risque systémique reste limité par comparaison au marché de l'audit dans d'autres pays de l'Union européenne, mais il n'est pas totalement à exclure si l'un des « grands » cabinets devait disparaître compte tenu du nombre d'entreprises qui s'en trouverait affectées.

En second lieu, le Haut conseil constate que la suppression de tout contrôle indépendant dans les petites entreprises (PE) telles que définies par les seuils européens sera source d'insécurité pour les prêteurs, les investisseurs et l'ensemble des acteurs des économies locales, qui se trouveront fragilisés en cas de défaillance des entreprises d'une taille suffisante pour peser à l'échelon local.

Il est à cet égard rappelé qu'une entreprise provinciale d'une vingtaine de salariés est bien souvent déjà une entreprise qui compte au plan local.

De la même manière, à l'heure où l'Etat, de plus en plus attentif aux problématiques du blanchiment, de la fraude et de la corruption, tente de renforcer son arsenal législatif et réglementaire pour y faire face, la suppression de tout contrôle externe indépendant sur la mise œuvre de ces dispositifs dans les petites entreprises, qui constituent l'essentiel du tissu économique français, n'apparaît pas cohérente avec la protection de l'intérêt général que ces textes ont pour objet de renforcer.

Enfin, si l'audit légal, ressenti comme une charge par les petites entreprises, se juxtapose souvent au travail d'un expert-comptable ce qui est perçu comme une redondance, il ne faut pas oublier que bon nombre d'entreprises d'une certaine taille, bien qu'en deçà des seuils PE européens, disposent de leur propre service comptable et n'ont pas recours aux services d'un expert-comptable qui, au demeurant, n'a pas pour mission première de préserver l'intérêt général. En effet, le cadre exclusivement contractuel de l'intervention de l'expert-comptable, qui suppose la liberté pour l'entreprise (et non pour ses actionnaires ou associés) d'y avoir recours ou non, suppose, a priori, la définition par l'entreprise elle-même de la mission qu'elle souhaite confier à ce dernier en fonction des besoins qu'elle perçoit. Cela a pour corollaire la possibilité de refus et de démission à tout moment de l'expert-comptable, possibilité qui n'est pas ouverte au commissaire aux comptes car inconciliable avec ses missions obligatoires. Dans ce cadre, l'expert-comptable intervient pour répondre aux besoins de son client et exerce ses compétences dans l'intérêt de celui-ci. Il en est tout autrement du commissaire aux comptes qui intervient sur la base d'une mission légale d'intérêt général et effectue les contrôles nécessaires pour assurer l'intérêt de l'ensemble des parties prenantes : financeurs publics ou privés, clients, fournisseurs, administration sociale, administration fiscale...

Propositions formulées par le Haut conseil

Les propositions du Haut conseil s'articulent autour de quatre axes cumulatifs :

- 1. Prévoir la nomination d'un commissaire aux comptes dans toutes les entités d'intérêt public avec pour mission de mener une certification de leurs comptes ;**
- 2. Prévoir la nomination obligatoire d'un commissaire aux comptes dans les petites entreprises les plus importantes avec pour mission de mener un examen légal comprenant deux volets :**
 - vérifier les indicateurs financiers clés de l'entreprise ;

- effectuer des vérifications ciblées sur les principales sources de risques pour l'entreprise et son environnement

Une norme d'exercice professionnel (NEP) devra déterminer les modalités d'intervention du commissaire aux comptes dans l'exercice de cette mission.

En outre, afin de s'assurer de la qualité des travaux réalisés, un texte devra également prévoir que dans l'exercice de cette mission, le commissaire aux comptes est soumis aux règles déontologiques qui s'imposent à lui lorsqu'il certifie les comptes, ainsi qu'à la supervision du Haut conseil.

3. Prévoir la nomination d'un commissaire aux comptes dans la petite entreprise tête de « groupe »³ - pour les groupes de PE qui ne font pas l'objet d'une consolidation⁴ - **avec pour mission de certifier les comptes annuels** de cette tête de groupe et de procéder à un examen légal des comptes (tel que défini au point 2. supra) des filiales les plus importantes ou à des travaux lui permettant d'appréhender les opérations réalisées entre la contrôlante et les contrôlées, et, en tant que de besoin, entre contrôlées.

Un texte et/ou une norme d'exercice professionnel (NEP) devra déterminer les modalités d'intervention du commissaire aux comptes dans l'exercice de cette mission.

4. Déterminer les modalités pratiques de mise en œuvre de la remontée des seuils

Il convient de gérer au mieux, pour les professionnels et les entreprises, l'entrée en vigueur de la réforme en prévoyant des mesures transitoires adaptées.

Le détail de ces propositions est exposé ci-après.

1. Prévoir la nomination d'un commissaire aux comptes dans toutes les entités d'intérêt public (EIP)

Il semble que, contrairement à l'idée communément admise, la qualification d'EIP n'emporte pas⁵ l'obligation pour les entités concernées, de devoir nommer un commissaire aux comptes.

En conséquence, la remontée des seuils au niveau européen conduirait à exclure de la certification des comptes les EIP se situant en-deçà de ces seuils. Selon nos calculs, ce sont 332 EIP qui seraient concernées, parmi lesquelles des entreprises d'assurance et des fonds de retraite professionnelle supplémentaire constitués sous forme de sociétés anonymes (SA).

Afin d'expertiser ce sujet, le Haut conseil a sollicité la Chancellerie. L'ACPR a fait de même en particulier sur le point de savoir si, concernant les SA d'assurance, l'introduction de seuils ne contreviendrait pas aux dispositions européennes.

Enfin, le Haut conseil a constaté que lors du relèvement des seuils requérant l'établissement de comptes consolidés, le législateur a expressément prévu que ce relèvement ne concernait pas les EIP qui restaient tenues, sans conditions de seuils, d'établir des comptes consolidés.

Article L233-17

Par dérogation aux dispositions de l'article L. 233-16, les sociétés mentionnées audit article sont exemptées, dans des conditions fixées par décret en Conseil d'Etat, de l'obligation d'établir et de publier des comptes consolidés et un rapport sur la gestion du groupe :

1° Lorsqu'elles sont elles-mêmes sous le contrôle d'une entreprise qui les inclut dans ses comptes consolidés et publiés et qu'elles n'émettent pas des valeurs mobilières admises aux négociations sur un marché réglementé ou des titres de créances négociables. En ce cas, toutefois, l'exemption est subordonnée à la condition qu'un ou plusieurs actionnaires ou associés de l'entreprise contrôlée représentant au moins le dixième de son capital social ne s'y opposent pas ;

³ Notion de contrôle au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce

⁴ Périmètre de consolidation défini au regard de la notion de contrôle visée à l'article L. 233-16 du code de commerce

⁵ En application des textes actuellement en vigueur sur le sol français

2° Ou lorsque l'ensemble constitué par une société et les entreprises qu'elle contrôle ne dépasse pas pendant deux exercices successifs sur la base des derniers comptes annuels arrêtés, pour deux des trois critères mentionnés à l'article L. 123-16, un niveau fixé par décret et qu'aucune de ces société ou entreprises n'appartient à l'une des catégories définies à l'article L. 123-16-2.

Article L123-16-2

Les dispositions des articles L. 123-16 et L. 123-16-1 ne sont pas applicables :

1° Aux établissements de crédit et sociétés de financement mentionnés à l'article L. 511-1 du code monétaire et financier et aux établissements de paiement et établissements de monnaie électronique mentionnés à l'article L. 521-1 du même code ;

2° Aux entreprises d'assurance et de réassurance mentionnées aux articles L. 310-1 et L. 310-1-1 du code des assurances, aux fonds de retraite professionnelle supplémentaire mentionnés à l'article L. 381-1 du même code, aux institutions de retraite professionnelle supplémentaire mentionnées à l'article L. 942-1 du code de la sécurité sociale, aux mutuelles ou unions mentionnées à l'article L. 214-1 du code de la mutualité, aux organismes de sécurité sociale mentionnés à l'article L. 114-8 du code de la sécurité sociale, aux institutions de prévoyance et à leurs unions régies par le titre III du livre IX du code de la sécurité sociale et aux mutuelles et unions de mutuelles régies par le livre II du code de la mutualité ;

3° Aux personnes et entités dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé ;

4° Aux personnes et entités qui font appel à la générosité publique au sens de la loi n° 91-772 du 7 août 1991 relative au congé de représentation en faveur des associations et des mutuelles et au contrôle des comptes des organismes faisant appel à la générosité publique.

2. Dans les petites entreprises les plus importantes, nomination d'un commissaire aux comptes chargé de procéder à une mission d'examen légal

Le rapport de l'IGF mesure, au vu de critères quantitatifs, les effets observés de la certification des comptes et conclut sur différents points :

- l'audit légal constitue une charge proportionnellement plus élevée pour les petites entreprises, qui se juxtapose souvent au travail de l'expert-comptable, juxtaposition perçue comme une forme de redondance
- l'effet de la présence d'un commissaire aux comptes sur la qualité des bases fiscales n'est pas perceptible
- l'effet de la présence d'un commissaire aux comptes sur la capacité des petites entreprises à se financer n'est pas démontré
- les résultats des missions de prévention des défaillances et de lutte contre la fraude des commissaires aux comptes sont limités
- le bénéfice de la présence d'un commissaire aux comptes dans la prévention des défaillances des petites entreprises n'est pas démontré
- les suites judiciaires occasionnées par la révélation de faits délictueux sont en nombre limité

Sans remettre en cause le travail effectué pour parvenir à ces conclusions, le Haut conseil souhaite faire part de son appréciation de ce que sous-tend l'intervention du commissaire aux comptes afin que puissent être bien appréhendées ses propositions.

S'agissant tout d'abord du rôle respectif de l'expert-comptable et du commissaire aux comptes, le Haut conseil souscrit au constat de l'IGF selon lequel ces professionnels du chiffre bénéficient de formations et de compétences de même nature. De même, ils sont tous deux soumis à des règles d'éthique et des normes d'exercice professionnel qui régissent l'exercice de leurs missions.

Cependant, il est un point essentiel qui les différencie et que l'IGF souligne dans son rapport : la nature des relations qui les lie avec la direction de l'entreprise et qui détermine le contenu et la portée de leur mission. En effet, l'expert-comptable exerce une mission contractuelle convenue avec la direction de l'entreprise au vu des besoins de cette dernière, alors que le commissaire aux comptes exerce une mission d'intérêt général que le législateur lui a expressément confiée et dont le contenu est également défini par la loi et les règlements au regard de l'intérêt général.

Il convient en outre de relever que les missions de l'expert-comptable se concentrent essentiellement sur le métier du chiffre avec pour objectif principal de produire des comptes réguliers et sincères au regard des règles comptables applicables. Le commissaire aux comptes couvre un champ d'interventions plus large puisque le législateur requiert non seulement qu'il fournisse une assurance sur la qualité des comptes mais également qu'il apprécie le fonctionnement de l'entreprise tant pour ce qui concerne son organisation interne (dispositif de contrôle interne et aspects de gouvernance) que pour ce qui concerne le respect

des règles qui permettent de sécuriser les parties intéressées à son activité (respect de règles sectorielles, environnementales, sociétales, sociales, fiscales...).

Il résulte de ces éléments que les contrôles menés par le commissaire aux comptes sont non seulement exercés en toute indépendance vis-à-vis de l'entreprise contrôlée qui ne peut pas mettre fin à sa mission au moment le plus opportun pour elle, mais également garants de sécurité pour l'ensemble des parties intéressées, y compris des pouvoirs publics, garantie qui n'est pas forcément mesurable/chiffable. Pour ces raisons il n'apparaît pas pertinent d'envisager qu'un audit contractuel réponde au même objectif qu'un audit légal ni que l'envoi d'une lettre par l'expert-comptable au président du conseil d'administration ou au dirigeant en cas de compromission de la continuité d'exploitation puisse être considéré comme équivalent à la procédure d'alerte incombant à un commissaire aux comptes.

Aussi, afin d'allier l'objectif d'allègement des contraintes pesant sur les entreprises et de préserver l'intérêt général, le Haut conseil préconise que dans les petites entreprises les plus importantes, qui ne seront plus tenues de faire certifier leurs comptes, les commissaires aux comptes apportent un certain niveau de sécurité. Il suggère à ce titre que le législateur leur confie une mission obligatoire qui, pour éviter toute confusion avec la mission de certification des comptes, pourrait être qualifiée d'« examen légal », et qui consisterait en un contrôle des indicateurs financiers clés de l'entreprise et des vérifications ciblées sur les principales sources de risques pour l'entreprise et son environnement en particulier ceux attachés à la continuité d'exploitation, aux délais de paiement, au crime financier⁶ et à la cybercriminalité.

Cette nouvelle mission, qui ne serait mise en œuvre que dans certaines petites entreprises, limiterait les diligences actuellement réalisées par le commissaire aux comptes dans le cadre de la certification des comptes tout en garantissant un niveau de sécurité indispensable à la préservation de l'intérêt général.

Enfin, en termes de coût global, d'une part les petites entreprises ne supporteront plus la charge de la certification des comptes et, d'autre part, seules les plus importantes d'entre elles se verront soumises à une intervention d'un commissaire aux comptes, pour un coût moindre que celui antérieurement supporté.

Entités qui seraient soumises à un examen légal

Parce qu'ils se situent à un niveau intermédiaire avec les seuils européens et qu'ils ont été définis au regard du tissu économique français, le Haut conseil préconise de retenir les seuils qui déclenchent actuellement la nomination obligatoire d'un commissaire aux comptes dans les SARL, SNC, SCS, les personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique et les associations subventionnées.

Aussi, seraient tenues de recourir à un commissaire aux comptes chargé de procéder à un examen légal, les entreprises qui se situeraient dans les fourchettes suivantes pour deux au moins de ces trois critères :

- 1 550 000 € < Total Bilan < 4 000 000 €
- 3 100 000 € < Chiffre d'affaires HT < 8 000 000 €
- Nombre de salariés = 50

Durée de la mission d'examen légal

Afin d'assurer une continuité de la mission, le Haut conseil préconise de retenir une durée de mandat de 3 ans.

Si pendant l'exercice de ce mandat l'entreprise ne répond plus aux conditions de seuils, la poursuite de la mission devra être envisagée comme suit :

⁶ Terme générique utilisé par le FMI ou l'OCDE pour qualifier un crime non violent dont résulte une perte financière et qui comprend notamment la fraude financière, le blanchiment d'argent et la corruption – source : Accountancy Europe Auditor's role in fighting financial crime (information paper) et FAQ on the auditor's role in tackling financial crime

- L'entreprise passe en-deçà des seuils d'examen légal

Si à l'issue de deux exercices consécutifs les seuils exigés pour un examen légal n'ont plus été atteints, à l'issue du second exercice, le mandat d'examen légal du commissaire aux comptes prend fin et l'entreprise n'est pas tenue d'envisager son renouvellement ou la nomination d'un nouveau commissaire aux comptes.

- L'entreprise passe au-dessus des seuils PE (seuils européens)

Lorsqu'à la fin d'un exercice il est constaté que l'entreprise soumise à un examen légal dépasse les seuils PE, le mandat d'examen légal du commissaire aux comptes prend fin et l'entreprise doit nommer un commissaire aux comptes chargé de certifier les comptes.

Contenu de la mission d'examen légal

Le Haut Conseil préconise que la mission comporte deux volets : un premier volet qui concernerait directement les comptes et consisterait à contrôler les indicateurs financiers clés de l'entreprise, et un second volet qui consisterait à opérer des vérifications ciblées sur les principales sources de risques pour l'entreprise et son environnement en particulier ceux attachés à la continuité d'exploitation, aux délais de paiement, au crime financier et à la cybercriminalité.

- Contrôle des indicateurs financiers clés de l'entreprise

L'objectif de cette mission serait d'apporter une garantie quant aux ratios qui constituent des indicateurs de « bonne santé » de l'entreprise, garantie particulièrement utile pour les partenaires de l'entreprise et pour l'Etat, mais également pour l'entreprise elle-même en ce qu'elle facilite son accès aux prêteurs et aux marchés financiers.

Il apparaîtrait à ce titre utile que le commissaire aux comptes contrôle : (i) la solvabilité (capitaux propres, endettement financier, capacité d'autofinancement), (ii) la liquidité (examen de la trésorerie) et (iii) les principaux soldes intermédiaires de gestion de l'entreprise.

Note : ces indicateurs se rapprochent de ceux utilisés par la Banque de France lorsqu'elle procède à l'évaluation du risque de crédit d'une entreprise, définie comme sa capacité à honorer ses engagements financiers à un horizon de trois ans. Cette évaluation est réalisée par la Banque de France selon une méthodologie qui lui est propre et sur laquelle le Haut conseil n'envisage pas que le commissaire aux comptes se prononce. Par le contrôle des ratios, le commissaire aux comptes n'interférera donc pas avec le processus d'attribution de la cotation par la Banque de France.

Le Haut conseil précise qu'un délai d'un an entre l'entrée en vigueur de la réforme des seuils et la mise en œuvre de ce nouveau dispositif permettrait aux acteurs concernés de déterminer les indicateurs qu'il serait le plus pertinent de retenir et d'en délimiter les contours de façon suffisamment précise afin que les parties intéressées en aient une acception commune.

En outre, le Haut conseil souhaite souligner que le contrôle des indicateurs financiers clés constitue un socle minimal de contrôle mais qu'il n'a pas d'opposition de principe à toute autre proposition qui envisagerait un niveau de diligences plus approfondies, à l'instar de celle formulée par la CNCC qui propose un audit très proportionné visant à l'émission d'une opinion sur la régularité et la sincérité des comptes.

- Vérifications ciblées sur les principales sources de risques pour l'entreprise et son environnement

- ✓ Contrôles de conformité aux textes légaux et réglementaires susceptibles d'avoir une incidence déterminante sur l'activité de l'entreprise

Parce que la réglementation s'accroît, en particulier dans certains secteurs d'activité, tels que les métiers de la santé ou dans le domaine environnemental, et que les PE disposent de moyens financiers et humains limités, celles-ci se trouvent exposées à des risques importants liés au non-respect de leurs obligations ; elles peuvent également exposer leurs partenaires économiques, y compris les consommateurs finaux, en cas de défaillance.

Afin de prévenir ces risques, le Haut conseil préconise qu'il soit requis du commissaire aux comptes qu'il s'enquière de la bonne connaissance, par les dirigeants, de la réglementation applicable à leur entreprise, en particulier des règles sectorielles spécifiques auxquelles elle est soumise, et des mesures prises pour s'y conformer⁷.

Dans le cadre de ces contrôles de conformité, une attention particulière devrait être portée au dispositif relatif aux délais de paiements dont le législateur a expressément prévu que le commissaire aux comptes soit le garant.

Article L441-6-1 du code de commerce

Les sociétés dont les comptes annuels sont certifiés par un commissaire aux comptes communiquent des informations sur les délais de paiement de leurs fournisseurs et de leurs clients suivant des modalités définies par décret⁸.

Ces informations font l'objet d'une attestation du commissaire aux comptes, dans des conditions fixées par ce même décret. Lorsque la société concernée est une grande entreprise ou une entreprise de taille intermédiaire, au sens de l'article 51 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie, le commissaire aux comptes adresse son attestation au ministre chargé de l'économie si elle démontre, de façon répétée, des manquements significatifs de la société aux prescriptions des neuvième et dixième alinéas du I de l'article L. 441-6 du présent code.

Au regard de l'intérêt général, le Haut conseil est d'avis qu'il conviendrait de limiter les contrôles aux textes dont le non-respect est susceptible d'avoir une incidence déterminante sur l'activité de l'entreprise, et notamment sur l'élaboration de l'information financière. Il ne s'agit pas d'envisager que le commissaire aux comptes s'assure du respect de l'ensemble des textes légaux et réglementaires auxquels l'entreprise est soumise.

Pour ce volet de la mission, un délai d'un an dans la mise en œuvre du dispositif permettrait aux acteurs concernés de déterminer les limites des contrôles de conformité qui seraient requis du commissaire aux comptes.

- ✓ Procédure d'alerte, révélation des faits délictueux et diligences relatives au crime financier

En lien avec les opérations de vérifications visées *supra*, il conviendrait de prévoir que le commissaire aux comptes⁹ soit tenu de veiller à la continuité d'exploitation de l'entreprise et de procéder, le cas échéant, aux actions requises dans le cadre de la procédure d'alerte. En effet, l'abandon d'une telle mission dans les entreprises qualifiées de « petites » en application de seuils européens, mais néanmoins très significatives dans le tissu économique local français, desservirait totalement l'objectif de prévention des difficultés des entreprises que de très nombreux textes récents cherchent à atteindre.

⁷ A titre d'exemple : règles en matières comptable, sociale, fiscale, sectorielle

⁸ Article D441-4

I. – Pour l'application de l'article [L. 441-6-1](#), les sociétés présentent dans le rapport de gestion :

1° Pour les fournisseurs, le nombre et le montant total des factures reçues non réglées à la date de clôture de l'exercice dont le terme est échu ; ce montant est ventilé par tranches de retard et rapporté en pourcentage au montant total des achats de l'exercice ;

2° Pour les clients, le nombre et le montant total des factures émises non réglées à la date de clôture de l'exercice dont le terme est échu ; ce montant est ventilé par tranches de retard et rapporté en pourcentage au chiffre d'affaires de l'exercice.

II. – Par dérogation, les sociétés peuvent présenter en lieu et place des informations mentionnées au I le nombre et le montant cumulés des factures reçues et émises ayant connu un retard de paiement au cours de l'exercice et la ventilation de ce montant par tranche de retard. Elles les rapportent au nombre et montant total des factures, respectivement reçues et émises dans l'année.

III. – Les sociétés précisent si les montants mentionnés aux I et II sont présentés hors taxe ou toute taxe comprise.

IV. – Les retards mentionnés aux I et II sont déterminés à partir des délais de paiement contractuels, ou en l'absence de délais contractuels spécifiques, des délais légaux applicables.

Si les sociétés excluent les factures relatives à des dettes et créances litigieuses ou non comptabilisées, elles l'indiquent en commentaire et mentionnent le nombre et le montant total des factures concernées.

Les tableaux utilisés pour présenter les informations mentionnées au I et au II sont établis selon un modèle fixé par arrêté du ministre chargé de l'économie.

⁹ Les obligations relatives à la LABFT, à la procédure d'alerte, à la corruption et à la révélation de faits délictueux sont attachées, à ce jour, à la mission de certification l'égalité des comptes.

En outre, il conviendrait dans le cadre de l'examen légal de charger le commissaire aux comptes de révéler aux autorités compétentes pour en connaître, les faits délictueux et/ou toute opération relevant du crime financier dont il aurait eu connaissance à l'occasion de sa mission.

Note : Le coût du crime financier est estimé à plus de 120 milliards d'euros par an pour l'UE¹⁰ - à titre de comparaison, le budget de l'UE est de 145 milliards d'euros.

- ✓ Vérification du dispositif mis en place par l'entité pour limiter son exposition à la cybercriminalité

Ce risque concerne toutes les entreprises mais les plus petites d'entre elles sont particulièrement fragiles en raison des moyens (financiers/humains/organisationnels) limités qu'elles peuvent y consacrer¹¹. Il serait donc souhaitable que le commissaire aux comptes puisse apprécier la sécurité des systèmes d'information et plus précisément la confidentialité, l'intégrité, la traçabilité et la disponibilité des données et puisse émettre toute recommandation afférente qu'il estimerait utile.

En cas de complexité spécifique, le commissaire aux comptes pourrait s'appuyer sur les travaux d'un expert.

Modalités de mise en œuvre de la mission d'examen légal

Afin de garantir le niveau de diligences attendues pour répondre à l'objectif de cette mission et assurer l'homogénéité des pratiques, une norme d'exercice professionnel (NEP) devrait être élaborée conjointement entre le régulateur et la profession selon le processus prévu par la loi.

Caractère obligatoire de cette mission légale

La question se pose du caractère obligatoire de cette mission d'examen légal.

Cette mission pourrait-elle être « optionnelle », en ce que l'entreprise serait libre de la solliciter ou pas, tout en restant qualifiée de « légale » en raison de son contenu, qui serait défini par la loi afin de ne pas permettre son démembrement au gré des souhaits de l'entreprise ?

Une telle hypothèse ne paraît pas pouvoir être retenue pour des raisons à la fois juridiques et d'opportunité.

Les raisons juridiques

Envisager que la loi définisse précisément le contenu d'un contrat en rendant ce contenu obligatoire, tout en laissant une totale liberté quant à la possibilité de le conclure ou pas, heurte la liberté contractuelle.

Or, cette liberté contractuelle a une valeur constitutionnelle¹², ce qui signifie qu'y porter atteinte suppose un motif d'intérêt général, comme le souligne l'article 1102 in fine¹³, qui prévoit que « *La liberté contractuelle ne permet pas de déroger aux règles qui intéressent l'ordre public* ».

Définir un contenu obligatoire de la mission, c'est donc considérer que celle-ci préserve l'ordre public économique.

¹⁰ Source : Accountancy Europe Auditor's role in fighting financial crime (information paper) et FAQ on the auditor's role in tackling financial crime

¹¹ Il pourrait être envisagé que ces vérifications spécifiques sur la cybercriminalité soient à terme être incluses dans le champ d'intervention du commissaire aux comptes dans les entreprises au-dessus du seuil UE.

¹² sur la valeur constitutionnelle de la liberté contractuelle, voir la décision du conseil constitutionnel DC 13 juin 2013, 2013-672, note Ghestin au JCP G 2013 929

¹³ Article 1102 du code civil

Chacun est libre de contracter ou de ne pas contracter, de choisir son cocontractant et de déterminer le contenu et la forme du contrat dans les limites fixées par la loi.

La liberté contractuelle ne permet pas de déroger aux règles qui intéressent l'ordre public.

Il n'y a donc aucune légitimité à laisser à la main de l'entreprise la faculté de recourir ou non à une mission qui intéresse l'ordre public économique ou dit plus simplement l'intérêt général au nom duquel l'ordre public économique est délimité.

Le contenu obligatoire de la mission et le caractère facultatif de celle-ci sont donc peu conciliables, sauf dans l'hypothèse où celle-ci est rendue obligatoire pour une certaine catégorie de personnes, mais que d'autres peuvent facultativement la souhaiter dans son intégralité, comme un « label ».

C'est le cas par exemple de la mission de certification des comptes, obligatoire pour certaines entreprises, mais à laquelle peuvent se soumettre volontairement les entreprises qui n'y sont pas obligatoirement soumises.

En principe, le législateur n'impose un contenu obligatoire à certains contrats que lorsque leur conclusion est obligatoire (par exemple en matière d'assurance).

Certes, le législateur peut également régir partiellement le contenu de contrats dont la conclusion reste libre. Cependant, dans ces situations, les opérateurs n'ont pas économiquement le choix de ne pas conclure le contrat pour échapper aux règles d'ordre public. Il en est ainsi par exemple, des baux commerciaux. Le propriétaire d'un fonds de commerce peut en théorie ne pas conclure de bail, mais dans la mesure où il ne lui est pas possible de conclure un contrat bénéficiant des mêmes protections en s'exonérant des règles d'ordre public, il n'a pas d'autre option économique pour échapper au régime d'ordre public.

Les raisons d'opportunité

Rendre obligatoire le seul contenu de la mission en laissant le choix aux entreprises d'une certaine taille d'y avoir recours ou pas, ne garantit pas la protection de l'intérêt général car rien ne contraindra les entreprises en délicatesse avec certains textes à opter pour le nouveau dispositif ni ne les empêchera d'y mettre fin quand bon leur semblera à un moment opportun pour elles.

A supposer même que la mission légale puisse être considérée comme une sorte de « label », dont le plus grand nombre d'entreprises souhaiterait bénéficier, encore faudrait-il pour être incitatif, que la détention de ce « label » soit assortie d'effets positifs pour l'entreprise à l'égard des prêteurs, des investisseurs, des fournisseurs, des clients ou des salariés. Or, dans un premier temps, seule la contrainte sera visible et non le caractère bénéfique qui ne pourra être perçu comme tel qu'à l'issue d'une pratique relativement longue. Ce « label » trouvera en revanche, tout son sens, si l'examen légal rendu obligatoire pour les PE les plus significatives montre rapidement ses effets bénéfiques auprès des prêteurs, investisseurs et de tous les intervenants économiques proches de celles-ci et incite ainsi les PE qui n'y seront pas obligatoirement soumises à solliciter volontairement cette mission.

Pour toutes ces raisons, le Haut conseil préconise expressément le choix d'une mission légale obligatoire, seule susceptible de préserver l'intérêt général au nom duquel il intervient dans le débat, assortie d'une clause de « revoyure » pour permettre d'envisager dans un délai raisonnable les adaptations souhaitables.

Clause de « revoyure »

A l'issue du premier mandat de trois ans, il pourrait être confié à l'inspection générale des finances ou à une commission *ad hoc* une mission d'évaluation destinée à apprécier l'apport de cette nouvelle mission d'examen légal afin d'en apprécier la pertinence et éventuellement de l'adapter aux besoins des parties prenantes ou à une meilleure protection de l'intérêt général.

3. Nomination d'un commissaire aux comptes dans la PE tête de groupe

Il n'existe pas en droit français de régime juridique applicable au « groupe de sociétés ». C'est au niveau de chaque société prise individuellement que s'apprécie l'obligation de désigner un commissaire aux comptes. L'existence d'un groupe n'est prise en compte, de manière très partielle, qu'à travers deux règles particulières :

- les sociétés par actions simplifiées sont tenues de désigner un commissaire aux comptes, sans condition de seuils, dès lors qu'elles contrôlent ou sont contrôlées par une ou plusieurs sociétés ;
- les sociétés qui établissent des comptes consolidés sont tenues de désigner deux commissaires aux comptes. Les seuils au-delà desquels s'applique l'obligation d'établir des comptes consolidés, rehaussés en 2015, sont relativement élevés^[1].

La remontée des seuils de désignation des commissaires aux comptes pourrait rendre plus fréquente la possibilité, pour des ensembles d'une taille conséquente, de n'être soumis à aucun contrôle légal, au niveau de la tête de groupe comme des filiales, dès lors qu'aucune n'excèdera les seuils de désignation. Or, la structuration d'un groupe, et les relations entre les différentes sociétés qui le composent, constituent des zones de risques qui justifient de manière particulière la présence d'un commissaire aux comptes :

- la valeur des titres de participation à l'actif doit être suivie dans le temps depuis la date d'acquisition ou d'apport : cela implique la mise en œuvre de tests de valeur et la constatation, le cas échéant, d'une dépréciation, dont les associés (investisseurs) doivent avoir connaissance ; le commissaire aux comptes est le garant de la bonne application de ces principes fondamentaux ;
- les montages LBO ou petits groupes donnent souvent lieu à des opérations de restructuration qui induisent des risques élevés (abandons de créance à caractère commercial ou financier, apports partiels d'actifs, fusions...) : ces opérations entraînent des schémas comptables complexes que seul le commissaire aux comptes peut valider de façon pertinente. Le niveau d'endettement induit par une opération de LBO accroît le risque de défaillance de la société mère : le commissaire aux comptes a un rôle essentiel à jouer dans le cadre de sa mission de prévention des difficultés de l'entreprise et son devoir d'alerte ;
- les flux intra-groupes peuvent faire naître des risques juridiques, fiscaux (TVA, IS...), sociaux importants (facturation sans contrepartie, mise à disposition de personnel, problématiques des prix de cession interne / des prix de transfert avec des filiales étrangères, managements fees, redevances de marques....) : le commissaire aux comptes a un rôle essentiel dans la sécurisation pour les parties prenantes (salariés, administration fiscale, organismes sociaux, clients, associés minoritaires), des montages et la validation de la nature des flux. Les flux de trésorerie entre les sociétés liées sont également source de difficultés : convention de trésorerie (gestion centralisée notamment), problématique des garanties données par la mère à sa fille, ...
- les groupes, même petits, induisent des risques importants en matière pénale ; en effet, le code de commerce ne prend pas en compte la notion d'intérêt du groupe ce qui fait naître un risque d'abus de biens sociaux notamment lorsqu'une filiale consent un avantage à sa société mère dans l'intérêt du groupe, mais contraire à son propre intérêt ;

^[1] L'obligation d'établir des seuils consolidés ne s'applique pas lorsque l'ensemble constitué par une société et par les entreprises qu'elle contrôle ne dépasse pas pendant deux exercices successifs, sur la base des derniers comptes annuels arrêtés, deux des trois seuils suivants :

- Bilan : 24 M€
- Chiffre d'affaire : 48 M€
- Nombre de salariés : 250

En conséquence, le Haut conseil souscrit à la recommandation formulée par l'IGF¹⁴ sur la nécessité de réserver un sort particulier aux groupes constitués pour partie ou en totalité de PE.

Pour mémoire – extrait du rapport de l'IGF :

Pour éviter que les entreprises ne soient incitées à éviter l'obligation de faire certifier leurs comptes en créant des filiales, la mission recommande que le législateur précise que les seuils harmonisés sont calculés, pour les entités détenant des participations majoritaires ou une influence prépondérante sur d'autres entités, sur la somme des chiffres d'affaires, des bilans et des effectifs des entités du groupe, sans contraction, selon le mode de calcul adopté pour le calcul du dépassement des seuils de consolidation.

Dans les cas où deux des trois critères ainsi calculés au moins seraient atteints, seule l'entité mère serait touchée par l'obligation de certification de ses comptes. En effet, il serait sans objet d'étendre l'obligation à l'ensemble des filiales individuellement, dès lors que la certification des comptes de la mère donne nécessairement lieu à un examen des comptes des filiales. Toutefois, la certification des comptes de l'une des filiales s'imposerait dès lors qu'elle dépasserait, à elle seule, les niveaux harmonisés. Dans un groupe dans lequel au moins l'une des filiales ferait l'objet d'une certification obligatoire de ses comptes, l'entité de tête serait ainsi nécessairement concernée par l'obligation de faire certifier ses comptes.

Ainsi, l'obligation de désigner un commissaire aux comptes s'appliquerait à une société qui en contrôle une ou plusieurs autres, sauf lorsque cette société est elle-même contrôlée par une société soumise à cette même obligation.

Comme les commissaires aux comptes peuvent, selon les articles L. 823-13 et -14 du code de commerce, se faire communiquer toutes les pièces qu'ils estiment utiles à l'exercice de leur mission « tant auprès de la personne ou de l'entité dont [ils] sont chargés de certifier les comptes que des personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle », la certification des comptes de l'entreprise de tête des groupes dépassant les seuils européens permettra aux commissaires aux comptes d'examiner les comptes des filiales dont ils estiment le contrôle nécessaire à la certification des comptes de la mère.

Il semble utile que cette obligation d'auditer les comptes des mères de groupes (non soumis à l'obligation de présenter des comptes consolidés) soit accompagnée de l'élaboration d'une norme, validée par le Haut conseil au commissariat aux comptes, qui en préciserait les modalités de mise en œuvre. Cette norme préciserait notamment quelles filiales seraient examinées en priorité et quelles seraient la nature des investigations à conduire par le commissaire aux comptes dans le cadre de son mandat de certification des comptes de la mère, de manière à s'assurer que l'audit des comptes de celle-ci permet bien au professionnel de comprendre la nature des relations financières entre les différentes entités du groupe, et les risques qu'elles peuvent induire.

Cependant, le Haut conseil estime que compte tenu de la lourdeur juridique et du coût des créations de structures juridiques autonomes, la volonté de contourner l'obligation de nommer un commissaire aux comptes ne peut à elle seule être à l'origine des choix d'organisation structurelle qui ont lieu pour d'autres raisons (cantonner un risque majeur dans une filiale, pour des raisons purement opérationnelles, historiques ou pour permettre d'éviter un certain nombre d'autres contraintes). Mais dans tous les cas les risques pesant sur le groupe et son environnement économique nécessitent, dans l'intérêt général, l'intervention d'un commissaire aux comptes chargé d'une mission obligatoire, dont la finalité pourra être précisée dans un texte légal, puis décliné dans une norme d'exercice professionnel ou éventuellement précisée directement dans une telle norme.

Ce dispositif normatif pourra notamment expliciter la délimitation du périmètre d'investigation du commissaire aux comptes au sein du groupe et l'utilité, pour ce professionnel de s'appuyer, en tant que de besoin, sur les travaux des commissaires aux comptes susceptibles d'intervenir dans le cadre de l'examen légal de certaines entreprises du groupe.

Le Haut conseil tient à souligner l'absolue nécessité de l'intervention de commissaires aux comptes dans les plus grandes des entreprises de tels groupes (chargés de mener un examen légal voir proposition 2 supra) ou à tout le moins de la réalisation de travaux lui permettant d'appréhender les opérations réalisées entre la contrôlante et les contrôlées et entre contrôlées.

En effet, le choix organisationnel de ces entreprises ne doit pas occulter le fait que le cumul de leur activité dépasse les seuils au-delà desquels un contrôle approfondi (certification des comptes et vérifications spécifiques) est requis aux fins de préservation de l'intérêt général. Or, le contrôle des comptes sociaux de l'entreprise tête de groupe n'est pas suffisant pour

¹⁴ au vu des éléments présentés en page 24 de son rapport

apporter l'assurance du respect, par les filiales, des règles qui leur sont applicables. En effet, s'il permet au commissaire aux comptes d'apprécier la correcte valorisation des titres des filiales au niveau de l'entreprise mère, il ne lui permet pas d'apprécier le traitement par ces filiales de leurs opérations dans le respect des règles applicables.

Le Haut conseil souhaite souligner que la certification des comptes sociaux de la société tête de groupe cumulée à un examen légal des filiales importantes ou la réalisation de travaux permettant au commissaires aux comptes de la tête de groupe d'appréhender les opérations réalisées entre la contrôlante et les contrôlées et entre contrôlées constitue un socle minimal de contrôles, mais qu'il serait ouvert à toute autre proposition qui envisagerait un niveau de diligences plus approfondies, à l'instar de celle formulée par la CNCC qui propose une revue limitée des comptes des filiales en adjonction de la certification des comptes de la société tête de groupe.

4. Déterminer les modalités pratiques de mise en œuvre de la remontée des seuils

La remontée des seuils pose la question de la continuité des mandats de certification des comptes en cours.

L'annonce de la remontée des seuils sur le fondement du rapport de l'IGF ne permettra pas aux professionnels, quelle que soit leur bonne volonté, de poursuivre sereinement et correctement leur mission à l'égard des entreprises qui n'atteignent pas les seuils européens.

Dans ces conditions, le maintien en l'état des mandats existants jusqu'à leur terme n'apparaît pas être une bonne solution.

En conséquence, le Haut conseil préconise que ces mandats se poursuivent encore pour une année¹⁵ à compter du relèvement des seuils pour permettre aux professionnels de s'adapter aux changements attendus d'eux, année à l'issue de laquelle :

- les petites entreprises les plus importantes (voir les seuils énoncés ci-dessus CA 3,1M€ / B 1,5M€ / S 50) nommeront un commissaire aux comptes chargé de réaliser un examen légal,
- et les entités tête de groupe nommeront un commissaire aux comptes chargé de certifier leurs comptes et de réaliser ou faire réaliser les travaux complémentaires nécessaires au sein du groupe.

¹⁵ Jusqu'à la prochaine assemblée générale statuant sur l'approbation des comptes

**Préconisations du Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C)
pour accompagner la réforme des seuils
rendant l'intervention des commissaires aux comptes obligatoire
dans les entreprises**

**Précisions apportées par le H3C lors de son audition du 7 juin 2018
par le comité d'experts ayant pour mission de réfléchir à l'avenir
de la profession de commissaires aux comptes**

Introduction

Lors de son audition, le 15 mai dernier, par le comité d'experts ayant pour mission de réfléchir à l'avenir de la profession de commissaire aux comptes, le Haut conseil a exposé les mesures qui seraient, selon lui, nécessaires pour préserver l'intérêt général dans l'éventualité d'un relèvement des seuils rendant l'intervention de ces professionnels obligatoire.

Après cette présentation générale des mesures proposées, le comité a souhaité que le Haut conseil en précise plus concrètement la teneur lors de sa seconde audition fixée au 7 juin.

La présente note a pour objet, autant que faire se peut dans le délai contraint séparant les deux auditions, de répondre à cette demande.

Les axes autour desquels s'articulent les préconisations du H3C sont pour mémoire :

1. Prévoir la nomination d'un commissaire aux comptes dans toutes les entités d'intérêt public avec pour mission de mener une certification de leurs comptes ;
2. Prévoir la nomination obligatoire d'un commissaire aux comptes dans les petites entreprises les plus importantes avec pour mission de mener un examen légal comprenant deux volets :
 - vérifier les indicateurs financiers clés de l'entreprise ;
 - effectuer des vérifications ciblées sur les principales sources de risques pour l'entreprise et son environnement.
3. Prévoir la nomination d'un commissaire aux comptes dans la petite entreprise tête de « groupe »¹ - pour les groupes de PE qui ne font pas l'objet d'une consolidation - avec pour mission de certifier les comptes annuels de cette tête de groupe et de procéder à un examen légal des comptes (tel que défini au point 2. supra) des filiales les plus importantes ou à des travaux lui permettant d'appréhender les opérations réalisées entre la contrôlante et les contrôlées, et, en tant que de besoin, entre contrôlées ;
4. Déterminer les modalités pratiques de mise en œuvre de la remontée des seuils.

Remarque liminaire

Le Haut conseil tient à souligner que si les préconisations qu'il formule visent en premier lieu à la préservation de l'intérêt général, elles ne sont nullement contraires à l'intérêt des entreprises soucieuses de ne pas s'écarter du respect des règles applicables.

En effet, la garantie apportée par le commissaire aux comptes dans le cadre d'une mission d'examen légal sur les indicateurs de « bonne santé économique » de l'entreprise, ainsi que ses conclusions et recommandations sur les principales sources de risques auxquelles elle est confrontée sont de nature à protéger non seulement l'intérêt général, mais également l'intérêt de l'entreprise qui, au-delà du légitime souci de réduire ses charges non productrices de valeur, est avant tout désireuse d'inscrire cette valeur dans la durée, objectif qui ne peut être atteint que sur des bases saines.

La mission d'examen légal proposée par le Haut conseil permet ainsi de faire converger la protection de l'intérêt général et l'intérêt de l'entreprise.

¹ Notion de contrôle au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce

1. Prévoir la nomination d'un commissaire aux comptes dans toutes les entités d'intérêt public (EIP) avec pour mission de mener une certification de leurs comptes

Le Haut conseil a attiré l'attention sur le fait que la remontée des seuils au niveau européen allait, en application du 6° du III de l'article L. 820-1 du code de commerce, conduire à exclure certaines entités actuellement qualifiées d'EIP de cette qualification, ce qui aurait pour conséquence de faire disparaître l'obligation de certification de leurs comptes malgré les risques que ces entités peuvent faire peser sur la sécurité financière.

Alertée sur ce point, la direction des affaires civiles et du Sceau a indiqué que le projet de loi Pacte allait être amendé pour répondre à cette difficulté. Il y a donc lieu de considérer que la première préconisation du H3C a été prise en compte.

Le Haut conseil attire cependant l'attention du comité sur une autre problématique résiduelle relative à la désignation des EIP à l'article L. 820-1 du code de commerce. En effet, le 5° du III de celui-ci vise « *les personnes et entités dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé* » ce qui exclut celles dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché non réglementé tel qu'Euronext Growth. Or, si les règles de marché d'Euronext font référence, dans certains cas, à la publication de comptes « certifiés » ou « audités », la valeur juridique de ces règles pose question, et leur lecture laisse subsister un doute sur l'obligation de faire systématiquement appel aux services d'un commissaire aux comptes lorsque l'entité concernée n'excède pas les seuils qui rendent son intervention légalement obligatoire. La remontée des seuils au niveau européen risque en conséquence d'avoir un impact sur le caractère obligatoire de la certification des comptes des entités dont les titres sont admis aux négociations sur un marché organisé.

L'AMF pourrait utilement être sollicitée par la chancellerie pour envisager de trancher cette question, si elle ne l'est pas d'ores et déjà par la modification proposée par cette dernière au projet de loi Pacte, dont le Haut conseil n'a pas connaissance.

2. Prévoir la nomination obligatoire d'un commissaire aux comptes dans les petites entreprises les plus importantes avec pour mission de mener un examen légal

Remarque liminaire

Le Haut conseil réaffirme, pour les motifs déjà exprimés dans sa note du 15 mai, sa conviction quant à la nécessité de rendre obligatoire l'examen légal par un commissaire aux comptes dans les entreprises dont la taille se situe en deçà des seuils européens mais au-delà de deux des seuils fixés à 3 100 000 euros de CA HT, 1 550 000 euros de total de bilan, 50 salariés.

En revanche, les petites entreprises qui se situent en deçà de ces derniers seuils pourront, si elles le souhaitent, choisir d'avoir recours volontairement à cet examen légal, dont le contenu et la finalité seront définis par le texte le rendant obligatoire pour les entreprises d'une taille comprise entre les seuils ci-dessus évoqués.

Le caractère optionnel de l'examen légal, s'il était retenu pour toutes les entreprises en deçà des seuils européens de l'audit en témoignage d'une confiance que le législateur souhaiterait souligner à leur endroit, serait un très mauvais signal pour les prêteurs, investisseurs, salariés, et plus généralement pour l'intérêt général, alors même que la confiance n'exclut nullement le contrôle, surtout lorsque, comme dans la présente proposition, ce contrôle est préventif, limité à ce qui est véritablement utile, y compris pour l'entreprise elle-même, et peut constituer une aide pour pérenniser son activité.

Il convient d'ajouter que cette mission obligatoire, bien que son champ d'application soit limité aux petites entreprises économiquement les plus significatives, permettra en outre d'éviter une trop forte et brutale concentration du marché de l'audit, de maintenir un maillage territorial de celui-ci, et une attractivité de la profession.

En tout état de cause, la clause de « revoyure » préconisée par le Haut conseil permettra dans un délai raisonnable de faire un point précis sur la pertinence de cette nouvelle mission obligatoire, et incitera les professionnels à le transformer en un outil performant.

Contenu de la mission d'examen légal

Le Haut préconise que la mission comporte deux volets : un premier volet qui concernerait directement les comptes et consisterait à contrôler les indicateurs financiers clés de l'entreprise, et un second volet qui consisterait à opérer des vérifications ciblées sur les principales sources de risques pour l'entreprise et son environnement en particulier ceux attachés à la continuité d'exploitation, aux délais de paiement, au crime financier et à la cybercriminalité.

- Concernant la vérification des indicateurs financiers clés de l'entreprise

Le Haut conseil a défini l'objectif de cette vérification² et a proposé des pistes quant aux indicateurs qui pourraient être contrôlés sans en arrêter un contour précis soulignant qu'un délai d'un an entre l'entrée en vigueur de la réforme des seuils et la mise en œuvre du dispositif préconisé permettrait aux acteurs concernés d'affiner la proposition (détermination des indicateurs qu'il serait le plus pertinent de retenir et délimitation de leurs contours de façon suffisamment précise afin que les parties intéressées en aient une acception commune).

Toutefois, afin de concrétiser sa préconisation le Haut conseil a poursuivi ses réflexions et apporte l'éclairage complémentaire qui suit.

Les indicateurs financiers clés qui pourraient être retenus

Les indicateurs retenus devront être pertinents, c'est-à-dire témoigner de la bonne santé économique de l'entreprise.

Compte tenu de cet objectif, en complément des pistes déjà évoquées sur les indicateurs utilisés par la Banque de France³, le Haut conseil estime qu'il serait très utile de se référer aux conditions posées par le législateur en matière d'octroi de prêts entre entreprises, qui font notamment appel aux indicateurs suivants : les capitaux propres, l'excédent brut d'exploitation (EBE)⁴, et la trésorerie nette.

Article R. 511-2-1-2 du code monétaire et financier dans sa rédaction issue du décret n° 2016-501 du 22 avril 2016 relatif aux prêts entre entreprises :

« Une entreprise ne peut consentir un prêt mentionné au 3 bis de l'article L. 511-6 que lorsque les quatre conditions suivantes sont remplies :

« 1° A la date de clôture de chacun des deux exercices comptables précédant la date d'octroi du prêt, **les capitaux propres de l'entreprise prêteuse sont supérieurs au montant du capital social et l'excédent brut d'exploitation est positif** ;

« 2° **La trésorerie nette** définie comme la valeur des actifs financiers courants à moins d'un an, minorée de la valeur des dettes financières courantes à moins d'un an, constatée à la date de clôture de chacun des deux exercices comptables de l'entreprise prêteuse précédant la date d'octroi du prêt est positive ;

« 3° Le montant en principal de l'ensemble des prêts accordés en vertu du 3 bis de l'article L. 511-6 par une même entreprise au cours d'un exercice comptable ne peut être supérieur à un plafond égal au plus petit des deux montants suivants :

« a) 50 % de la trésorerie nette ou 10 % de ce montant calculé sur une base consolidée au niveau du groupe de sociétés auquel appartient l'entreprise prêteuse ;

« b) 10 millions d'euros, 50 millions d'euros ou 100 millions d'euros pour les prêts accordés respectivement par une petite ou moyenne entreprise, une entreprise de taille intermédiaire ou une grande entreprise, selon les définitions de l'article 3 du décret n° 2008-1354 du 18 décembre 2008 relatif aux critères permettant de déterminer la catégorie d'appartenance d'une entreprise pour les besoins de l'analyse statistique et économique ;

² Celui d'apporter une garantie quant aux indicateurs de « bonne santé » de l'entreprise, garantie particulièrement utile pour les partenaires de l'entreprise et pour l'Etat, mais également pour l'entreprise elle-même en ce qu'elle facilite son accès aux prêteurs et aux marchés financiers.

³ Le Haut conseil a suggéré les pistes suivantes : (i) la solvabilité (capitaux propres, endettement financier, capacité d'autofinancement), (ii) la liquidité (examen de la trésorerie) et (iii) les principaux soldes intermédiaires de gestion de l'entreprise

⁴ L'EBE constitue un des éléments financiers figurant dans le tableau des soldes intermédiaires de gestion (SIG) et représente le « cash-flow » tiré de l'exploitation de l'entreprise

« 4° Le montant en principal de l'ensemble des prêts accordés par une même entreprise à une autre entreprise au cours d'un exercice comptable ne peut être supérieur au plus grand des deux montants suivants :

« a) 5 % du plafond défini au 3° ;

« b) 25 % du plafond défini au 3° dans la limite de 10 000 €. »

Le contrôle de tels indicateurs, qui permettent d'apprécier la pérennité de l'entreprise notamment par sa capacité à honorer ses dettes à court terme (dettes fournisseurs, sociales, fiscales), mais également à moyen et long terme (remboursement des emprunts bancaires, des emprunts obligataires et autres dettes financières diverses) contribuerait effectivement à sécuriser l'entreprise et ses partenaires.

Concernant les prêts entre entreprises, le Haut conseil souligne que l'article L. 511-6 du code monétaire et financier prévoit que seules sont autorisées à en octroyer les sociétés par actions (SA) ou les sociétés à responsabilité limitée (SARL), dont les comptes font l'objet d'une certification par un commissaire aux comptes.

Compte tenu du relèvement des seuils envisagé, il apparaîtrait opportun d'amender l'article précité pour étendre l'autorisation d'octroi de prêts entre entreprises aux SA et SARL soumises à un examen légal tel que préconisé par le Haut conseil.

Les travaux qui devraient être mis en œuvre par le commissaire aux comptes et les conclusions qu'il devrait émettre à l'issue de ces travaux

Le Haut conseil estime que les travaux du commissaire aux comptes réalisés dans le cadre d'un examen légal doivent donner une réelle assurance sur les indicateurs financiers clés de l'entreprise et rendre efficaces les autres vérifications ciblées.

Ces travaux ne doivent cependant pas s'apparenter à ceux requis au titre de la certification des comptes, et il importe justement qu'ils s'en démarquent, sous peine de ne pas atteindre l'objectif d'allègement des contraintes pesant sur les entreprises.

Il convient à ce titre d'être clair sur le fait que le contrôle des indicateurs financiers clés ne doit pas reposer sur une démarche d'approche par les risques conduisant à des contrôles conséquents sur le contrôle interne et les éléments significatifs des comptes. Il doit en revanche reposer fondamentalement sur une revue analytique approfondie des comptes, complétée par des entretiens réguliers avec le dirigeant et une mise en perspective des éléments ainsi collectés avec d'autres éléments susceptibles de les corroborer.

Ces principes ainsi posés, et sous réserve d'une analyse plus approfondie, le Haut conseil envisage que le commissaire aux comptes effectue les travaux qui suivent.

- Une prise de connaissance de l'activité de l'entreprise sur la période contrôlée comprenant une revue analytique des comptes approfondie complétée par des échanges avec le dirigeant.

Le Haut conseil précise que la revue analytique ou « procédure analytique » se définit comme suit :

Procédure analytique : technique de contrôle qui consiste à apprécier des informations financières à partir :

- de leurs corrélations avec d'autres informations, issues ou non des comptes, ou avec des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l'entité ou d'entités similaires,
- et de l'analyse des variations significatives ou des tendances inattendues.⁵

Le Haut conseil souligne la nécessité d'une implication effective et directe du commissaire aux comptes signataire, responsable de la mission, particulièrement à ce stade structurant de la mission, qui doit toujours commencer par un entretien avec le dirigeant afin de prendre connaissance de l'entreprise, de son activité, du contexte dans lequel elle intervient, et de ses contraintes.

- Des vérifications de concordance ou de cohérence des éléments constitutifs des indicateurs financiers clés avec la comptabilité ou des données liées à la comptabilité telles que la comptabilité analytique ou des états de gestion ;

- Des vérifications de conformité de ces informations avec notamment :

⁵ Extrait de la NEP 520 relative aux procédures analytiques

- des dispositions légales, réglementaires, statutaires ou contractuelles ;
 - des éléments du contrôle interne de l'entité ;
 - des décisions ou orientations de gestion définies par la direction de l'entreprise ;
 - les principes figurant dans un référentiel.
- Une mise en perspective de ces informations au regard par exemple :
- de leur évolution dans le temps ;
 - de la réalisation ou non des prévisions budgétaires antérieures ;
 - des engagements juridiques et financiers de l'entité (notamment avec les entités liées, les partenaires de l'entreprise...) ;
 - des échéances fiscales et sociales ;
 - des événements survenus postérieurement à la clôture des comptes.

A l'issue des contrôles ainsi effectués, le commissaire aux comptes pourra conclure quant au fait que ces indicateurs ont été, ou non, établis par la direction, conformément aux règles applicables, et qu'aucun élément n'a été identifié comme susceptible de remettre en cause leur fiabilité.

Le Haut conseil estime, au demeurant, qu'il pourrait même être prévu que le commissaire aux comptes soit chargé de produire lui-même les indicateurs financiers retenus dans l'examen légal. Cette production qui consisterait en un calcul arithmétique sur la base d'éléments comptables produits par l'entreprise et contrôlés par le commissaire aux comptes n'entacherait pas son indépendance, et permettrait d'alléger les contraintes pesant sur les dirigeants de ces petites entreprises.

L'allègement consécutif à la mise en œuvre de ces travaux en lieu et place de ceux requis pour la certification des comptes

Le contrôle ou la détermination des indicateurs financiers clés constitue une nouvelle mission, qui se distingue totalement de la certification des comptes, en ce qu'elle repose essentiellement sur une revue analytique accompagnée de travaux de concordance et de cohérence.

En conséquence, sans viser l'exhaustivité, il peut être relevé que les travaux suivants, qui doivent être mis en œuvre lorsqu'une certification des comptes est requise, n'auront pas à être engagés dans le cadre de l'examen légal :

- l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les comptes ;
- le contrôle de la mise en œuvre et de l'efficacité des procédures de contrôle interne ;
- le contrôle des éléments individuels significatifs via l'examen des enregistrements comptables, le contrôle physiques des actifs corporels ...

En outre, et en conséquence, la documentation qui sera requise du commissaire aux comptes afin d'étayer les contrôles réalisés devrait être considérablement réduite. Le H3C entend y veiller.

- Concernant les vérifications ciblées sur les principales sources de risques pour l'entreprise et son environnement

- ✓ Contrôles de conformité aux textes légaux et réglementaires susceptibles d'avoir une incidence déterminante sur l'activité de l'entreprise

Afin de prévenir les risques encourus par l'entreprise et ses partenaires économiques en cas de non-respect, par la première, de ses obligations légales et réglementaires, le Haut conseil a préconisé que le commissaire aux comptes effectue certaines vérifications ciblées.

Il a, en outre, estimé qu'une attention particulière devrait être portée au dispositif relatif aux délais de paiements, dont le législateur a expressément prévu que le commissaire aux comptes soit le garant.

Le Haut conseil tient à souligner les points suivants exposés dans sa note :

- ces contrôles de conformité ne visent que le respect des textes légaux et réglementaires susceptibles d'avoir une incidence déterminante sur l'activité de l'entreprise,
- le délai d'un an entre l'entrée en vigueur de la remontée des seuils et la mise en œuvre du dispositif qu'il préconise permettrait d'affiner cette proposition en lien avec l'ensemble des acteurs concernés. Pratiquement, la loi pourrait prévoir qu'un décret d'application ou une norme d'exercice professionnel trace le périmètre de ces contrôles.

S'agissant du dispositif relatif aux délais de paiement, le Haut Conseil attire l'attention sur la construction de celui-ci et sur les ajustements législatifs qu'il conviendrait de prévoir.

Les entités visées par le dispositif

Si les règles prévues par le code général des impôts⁶ sont applicables à toutes les entreprises, l'obligation de publication d'informations sur les délais de paiements des fournisseurs et des clients n'incombe qu'aux sociétés dont les comptes sont certifiés par un commissaire aux comptes⁷.

Compte tenu de l'enjeu attaché au respect des délais de paiement pour l'ensemble des acteurs économiques, il apparaît nécessaire d'étendre l'obligation de publication de ces informations à toute entreprise dotée d'un commissaire aux comptes, quelle que soit la mission légale qu'il accomplit.

Les contrôles à effectuer par le commissaire aux comptes⁸

Le législateur a donné pour mission au commissaire aux comptes d'attester de la sincérité des informations fournies par l'entreprise, de leur concordance avec les comptes annuels et de présenter leurs éventuelles observations sur celles-ci. Il a, en outre, prévu que lorsque la société concernée est une grande entreprise ou une entreprise de taille intermédiaire⁹, le commissaire aux comptes adresse son attestation au ministre chargé de l'économie lorsqu'elle met en lumière des manquements significatifs de la société à certaines prescriptions spécifiques¹⁰, de façon répétée.

Le Haut conseil attire l'attention du comité sur les divergences d'interprétation existantes en ce qui concerne les obligations incombant aux commissaires aux comptes. Certains ont en effet une lecture littérale du texte conduisant à retenir que les commissaires aux comptes ne sont tenus que de vérifier les informations publiées en fin d'exercice dans le rapport de gestion, alors que d'autres estiment qu'il revient aux commissaires aux comptes de veiller, dans le cadre de leur mission permanente, à ce que l'entreprise dispose de procédures lui permettant de respecter, tout au long de l'année, ses obligations en matière de délais de paiement, et apprécient l'efficacité de ces procédures¹¹.

L'introduction d'obligations relatives à la vérification des délais de paiement dans la mission d'examen légal pourrait donc être l'occasion de clarifier l'ensemble des textes sur ce point.

⁶ Le délai de paiement des factures périodiques est prévu au 3. du I de l'article 289 du Code général des impôts – source Note DGCCRF de janvier 2018

⁷ Article L. 441-6-1 du code de commerce

⁸ Article D 823-7-1 du code de commerce

⁹ Au sens de l'article 51 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie

¹⁰ Prescriptions des neuvième et dixième alinéas du I de l'article L. 441-6 du code de commerce

¹¹ Cette seconde lecture rejoint les motifs de l'amendement inséré à l'article 123 de la loi n° 2014-344 du 17 mars 2014 relative à la consommation exposés en ces termes : « *Cet amendement a pour but de rendre plus efficace le dispositif de contrôle et d'alerte sur les délais de paiements, confié aux commissaires aux comptes. Il s'agit d'avoir une vision plus nette du comportement des entreprises tout au long de l'année en la matière. L'amendement oblige à donner une information à la fois sur les dettes fournisseurs et les créances clients. En donnant un pouvoir de vérification aux commissaires aux comptes, la modification législative introduite par cet amendement leur permettra d'accéder plus facilement aux systèmes d'information internes des entreprises sur les délais de paiements.* »

- ✓ Procédure d'alerte, révélation des faits délictueux et diligences relatives au crime financier

Le Haut Conseil a préconisé qu'en lien avec les opérations de vérifications visées *supra*, le commissaire aux comptes¹² soit tenu de veiller à la continuité d'exploitation de l'entreprise, de procéder, le cas échéant, aux actions requises dans le cadre de la procédure d'alerte et de révéler aux autorités compétentes pour en connaître, les faits délictueux et/ou toute opération relevant du crime financier dont il aurait eu connaissance à l'occasion de sa mission.

Le Haut conseil estime utile d'apporter des précisions sur deux points particuliers que sont la procédure d'alerte et la révélation de faits délictueux.

La procédure d'alerte

Le Haut conseil propose de faire évoluer cette procédure dans les petites entreprises soumises à l'examen légal.

Dans ces entreprises, le Haut conseil suggère deux mesures qui permettraient d'atteindre plus sûrement que la procédure d'alerte que nous connaissons aujourd'hui, les objectifs cumulés de prévention des difficultés des entreprises et de sécurité pour les différents acteurs économiques concernés.

1. Consacrer dans la loi la phase officieuse (phase 0) consistant en un entretien informel entre le commissaire aux comptes et le chef d'entreprise

Les phases légalement définies de la procédure d'alerte (quatre phases dans la SA, trois phases dans les autres sociétés ou dans les GIE, ...) sont toujours précédées en pratique par une phase préliminaire officieuse (souvent qualifiée de phase 0) consistant en un entretien informel entre le commissaire aux comptes et le chef d'entreprise.

Cette pratique est difficilement quantifiable, mais il est permis de penser qu'elle est utile et parfois couronnée de succès puisqu'elle débouche rarement sur un déclenchement de la phase 1 de l'alerte proprement dite. Occasion d'un simple entretien confidentiel non stigmatisant avec le dirigeant sur les constats opérés faisant douter de la continuité d'exploitation, cette phase pourrait être consacrée par la loi afin de dédramatiser la situation dans les petites entreprises et de rendre plus visible l'intervention préventive du commissaire aux comptes destinée à affiner son propre diagnostic sur la situation réelle de l'entreprise.

2. Laisser à l'appréciation du commissaire aux comptes le soin de décider du déroulement chronologique de la procédure

Les phases successives, aujourd'hui minutieusement décrites par la loi en vigueur, conçues comme une progression dans le niveau de contrainte du dirigeant ou des organes de direction, pourraient être laissées, dans leur déroulement chronologique et leur degré de gravité, selon les formes sociales, à l'appréciation du dirigeant et du commissaire aux comptes¹³, dans un climat de confiance réciproque, la loi se bornant à rappeler les objectifs généraux de l'alerte et à fixer le cadre général des facultés/pouvoirs plus ou moins contraignants/es offerts/es au commissaire aux comptes en cas de carence des organes de direction.

Il appartiendrait au commissaire aux comptes de décider de la riposte adaptée et proportionnée à mettre en œuvre, sans préjudice de l'engagement de sa responsabilité en cas d'inaction ou d'inadaptation de ses décisions.

¹² Actuellement, les obligations relatives à la LABFT, à la procédure d'alerte, à la corruption et à la révélation de faits délictueux sont liées à l'exercice de la mission de certification légale des comptes.

¹³ Qui pourrait aussi saisir la juridiction commerciale d'une demande de conciliation ou d'ouverture d'une procédure de sauvegarde.

La révélation des faits délictueux

Le Haut conseil estime nécessaire de préciser qu'en l'état actuel des textes, l'obligation de révélation des faits délictueux par le commissaire aux comptes n'apparaît pas résulter de son statut, mais de la mission de certification des comptes qui lui est confiée.

Il en résulte qu'il conviendrait de prévoir explicitement dans la loi que cette obligation incombe au commissaire aux comptes quelle que soit la mission qu'il réalise, de sorte qu'elle deviendrait ainsi applicable notamment à la mission d'examen légal et à la mission qui pourrait être envisagée dans les groupes de petites entreprises (voir à ce titre le 4^{ème} axe des préconisations du Haut conseil).

Si tel était le cas, dans la mesure où l'obligation de révélation des faits délictueux résulte de la réalisation des diligences nécessaires à l'exécution de la mission, mais est indépendante de l'entité dans laquelle le délit a été commis, il serait également opportun d'assortir l'obligation de révélation de l'obligation d'informer, le cas échéant, tout autre commissaire aux comptes auquel s'imposerait également cette obligation de révéler, avec la possibilité d'effectuer, dans ce cas, une révélation conjointe.

- ✓ Vérification du dispositif mis en place par l'entité pour limiter son exposition à la cybercriminalité

Le Haut conseil a préconisé que le commissaire aux comptes soit chargé d'apprécier la sécurité des systèmes d'information, et plus précisément la confidentialité, l'intégrité, la traçabilité et la disponibilité des données, et puisse émettre toute recommandation afférente qu'il estimerait utile.

Afin de tenir compte de la taille des entreprises auxquelles la mission d'examen légal serait applicable, ainsi que du nécessaire cantonnement des travaux à réaliser par le commissaire aux comptes, il serait souhaitable que ces vérifications soient opérées par le biais d'un questionnaire ciblé visant à la fois à sensibiliser le dirigeant aux risques encourus et à apprécier, avec lui, les dispositifs de prévention mis en place dans l'entreprise.

Modalités de mise en œuvre de la mission d'examen légal

Afin de garantir le niveau de diligences attendues pour répondre à l'objectif de cette mission et assurer l'homogénéité des pratiques, le Haut conseil a préconisé qu'une norme d'exercice professionnel (NEP) soit élaborée selon le processus prévu par la loi.

A ce titre, le Haut conseil apporte les précisions qui suivent.

Le processus normatif prévu par la loi dispose que les projets de NEP sont élaborés par une commission placée auprès du Haut conseil, et composée à parité de membres de son Collège et de commissaires aux comptes.

Les projets de NEP élaborés par cette commission sont soumis à la CNCC pour avis, puis au Haut conseil pour adoption avant homologation par arrêté du garde des Sceaux.

Le Haut conseil tient à souligner qu'ayant la responsabilité finale en matière de normalisation, il veillera à ce que la commission chargée d'élaborer les NEP use pleinement de la faculté qui lui est offerte de recourir à des experts.

L'article 30 du règlement intérieur du Haut conseil prévoit que « dans l'exercice de sa mission, la commission [paritaire composée de commissaires aux comptes et de membres du collège du Haut conseil et chargée d'élaborer les normes] peut faire appel à des experts ».

A ce titre, il apparaît d'ores et déjà nécessaire pour assurer l'effectivité et la pérennité du dispositif d'examen légal envisagé que des représentants de petites entreprises soient entendus afin de pouvoir apporter tout éclairage utile aux membres de la commission paritaire chargés d'élaborer la NEP permettant sa mise en œuvre concrète.

Restitution, par le commissaire aux comptes, des travaux mis en œuvre dans le cadre de la mission d'examen légal

En complément des préconisations qu'il a d'ores et déjà formulées, le Haut conseil a estimé utile de suggérer les restitutions qui pourraient être demandées au commissaire aux comptes à l'issue de sa mission d'examen légal.

Le Haut conseil préconise ainsi qu'à l'issue de ses travaux le commissaire aux comptes émette deux rapports : un rapport public à destination des actionnaires de l'entreprise, mais également tout acteur intéressé, et un rapport à destination du(des) seul(s) dirigeant(s) de l'entreprise.

Le rapport public

Il pourrait comprendre deux parties :

1. Une partie consacrée aux indicateurs financiers clés.

Cette partie exposerait les travaux réalisés et la conclusion que ces travaux lui permettent de formuler.

Les indicateurs financiers et les modalités de leur élaboration devraient utilement être joints au rapport.

2. Une partie consacrée à certaines vérifications ciblées : les contrôles de conformité et la vérification du dispositif visant à limiter l'exposition à la cybercriminalité.

Cette partie comprendrait deux sous-parties :

- o une sous-partie relative aux contrôles de conformité,
- o une sous-partie relative à la vérification du dispositif visant à limiter l'exposition à la cybercriminalité.

Chacune de ces sous-parties exposerait les travaux réalisés et les conclusions que ces travaux permettent aux commissaires aux comptes de formuler.

Le rapport à destination du(des) seul(s) dirigeant(s) de l'entreprise

Afin de permettre au dirigeant de mettre en œuvre toute action utile pour améliorer ses process internes, de sécuriser le traitement des opérations et plus généralement de pérenniser l'activité de l'entreprise, il conviendrait qu'à l'issue de sa mission, le commissaire aux comptes établisse un rapport explicitant les constats issus de ses contrôles assortis de toute recommandation utile permettant au dirigeant d'envisager des solutions pour répondre aux éventuelles défaillances relevées.

Ce rapport viserait donc à éclairer le dirigeant sur les enjeux attachés aux constats formulés et à la résolution des défaillances et sur les moyens à sa disposition pour y remédier.

Si ces recommandations ne peuvent pas aller jusqu'à proposer la résolution des défaillances, elles seraient un élément très utile pour le dirigeant et constitueraient ce point de « recouvrement » entre l'intérêt général au nom duquel intervient le commissaire aux comptes et l'intérêt particulier de l'entreprise.

Les recommandations se distinguent du « conseil » en ce qu'elles ne placent pas le commissaire aux comptes dans une situation d'auto révision qui serait de nature à affecter son jugement, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission.

Clause de « revoyure »

Le Haut conseil souligne l'intérêt de la clause de revoyure préconisée, qui permettra d'apprécier la pertinence du dispositif proposé et éventuellement de l'adapter aux besoins des parties prenantes ou à une meilleure protection de l'intérêt général.

Il relève à ce titre que le gouvernement a eu recours à ce procédé en particulier pour évaluer et suivre l'application de la loi pour la croissance et l'activité promulguée en aout 2015¹⁴.

Plusieurs mesures avaient en effet été mises en place :

- sous l'impulsion du Ministre de l'Economie :
 - o des évaluations par des organismes indépendants dont France stratégie sollicitée pour évaluer les effets des principales mesures de la loi ;
 - o des réunions de suivi avec les parlementaires ayant participé à l'élaboration de la loi visant à en apprécier l'application et à suivre sa mise en œuvre ;
 - o la création d'une mission parlementaire chargée de suivre l'application de la loi dans le respect des débats ;
- sous l'impulsion des Ministres en charge de l'Economie et du Travail, la création de l'Observatoire du commerce de proximité chargé d'évaluer la réforme de l'ouverture dominicale des commerces dans les zones touristiques internationales, d'en suivre la promotion internationale et d'en mesurer les effets sur le commerce, l'activité économique, l'emploi et le dialogue social.

3. Nomination d'un commissaire aux comptes dans la PE tête de groupe¹⁵

La structuration d'un groupe et les relations entre les entités qui le composent, constituent des zones de risques qui justifient la présence d'un commissaire aux comptes. Dès lors, le Haut conseil réaffirme sa conviction quant à la nécessité de prévoir, dans les groupes constitués pour partie ou en totalité de PE, une intervention d'un commissaire aux comptes chargé d'une mission obligatoire pour préserver l'intérêt général.

Les travaux qui devraient être mis en œuvre par le commissaire aux comptes

Cette mission consisterait à contrôler les comptes sociaux de l'entreprise tête de groupe et à apprécier le traitement par les filiales du groupe de leurs opérations dans le respect des règles applicables. Le Haut conseil estime qu'outre les travaux de certification de la société mère, les travaux à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes devraient impérativement reposer sur des entretiens réguliers entre ce dernier et les dirigeants/actionnaires des entités composant le groupe ainsi qu'une mise en perspective des éléments collectés avec d'autres éléments susceptibles de les corroborer.

Ces principes ainsi posés, le Haut conseil envisage que le commissaire aux comptes effectue les travaux qui suivent :

- la certification des comptes sociaux de l'entreprise mère,
- une prise de connaissance de l'activité des filiales sur la période réalisée sur la base d'échanges avec les dirigeants/actionnaires des filiales afin d'apprécier les risques pesant sur l'entité et le groupe ;
- l'appréhension des opérations réalisées entre la contrôlante et les contrôlées et entre contrôlées en vue de corroborer les informations recueillies préalablement lors des entretiens. A ce titre, pourraient être examinés :
 - o la réciprocité des opérations entre sociétés concernées et de leur équilibre,
 - o l'existence de contreparties : contrats, factures, convention de trésorerie...
 - o la conformité de ces opérations avec l'objet social de l'entreprise qui les supporte et leur conformité à l'intérêt social du groupe.

L'opération si elle est dictée par un intérêt économique, social ou financier commun, apprécié au regard d'une politique élaborée pour l'ensemble du groupe, ne doit cependant pas être démunie de

¹⁴ Le rapport présenté comme le « Point d'étape sur l'application de la loi – un an après » est consultable à l'adresse suivante : <https://www.economie.gouv.fr/files/files/PDF/loi-croissance-aout-2016.pdf>

¹⁵ Notion de contrôle au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce

- contrepartie, ne pas rompre l'équilibre entre les différents engagements respectifs des sociétés concernées et ne pas excéder les possibilités financières de celle qui en supporte la charge ;
- o le respect des moyens financiers de la société : pas de caractère confiscatoire en vue de réduire des coûts sociaux, fiscaux.

Le Haut conseil souhaite souligner que la certification des comptes sociaux de la société tête de groupe et la réalisation d'entretiens réguliers entre le commissaire aux comptes et les dirigeants/actionnaires des filiales, cumulés à l'examen des opérations intragroupes constituent un socle minimal de contrôle qu'il conviendra d'articuler avec l'examen légal mené dans les entreprises les plus importantes du groupe si celui-ci était retenu.

L'allègement que représenterait la mise en œuvre de ces travaux au regard de ceux requis au titre de la certification des comptes des entités du groupe

Cette nouvelle mission se distingue de la certification de chacune des filiales du groupe en ce qu'elle repose sur des travaux d'identification des risques au sein du groupe et des travaux de concordance et de cohérence.

En conséquence, sans viser l'exhaustivité, les travaux suivants n'auront pas à être engagés :

- identification et évaluation des risques d'anomalies significatives dans les comptes des filiales ;
- évaluation du contrôle interne des filiales ;
- contrôle des éléments individuels significatifs des filiales via l'examen des enregistrements comptables, le contrôle physique des actifs corporels, ...

En outre, et en conséquence, la documentation qui sera requise du commissaire aux comptes afin d'étayer les contrôles réalisés devrait être considérablement réduite.

La restitution, par le commissaire aux comptes, des travaux mis en œuvre dans le cadre de la mission dans les groupe PE

Le Haut conseil préconise qu'à l'issue de ses travaux, le commissaire aux comptes émette deux rapports comme prévu dans le cadre de l'examen légal supra : un rapport public et l'autre à destination des dirigeants du groupe.

Le rapport dit public comporterait deux parties, la première concernant la certification des comptes annuels de la société mère, la seconde relative aux opérations intragroupes contrôlées qui pourrait inclure :

- une description des diligences réalisées sur les opérations intragroupes et l'identification des entreprises concernées par ces travaux,
- une conclusion quant à la conformité des opérations intragroupes examinées aux règles applicables (équilibre des opérations, conformité à l'intérêt et objet social de l'entreprise, ...).

Le rapport destiné à la direction pourra être conçu comme celui prévu pour l'examen légal en y incluant des constats et recommandations reposant sur les travaux réalisés auprès des filiales.

4. Déterminer les modalités pratiques de mise en œuvre de la remontée des seuils

Afin d'appréhender la question de la continuité des mandats de certification des comptes en cours dans les petites entreprises, le Haut conseil a préconisé que ces mandats se poursuivent encore pour une année¹⁶ à compter de l'entrée en vigueur du relèvement des seuils pour permettre aux professionnels de s'adapter aux changements attendus d'eux, année à l'issue de laquelle :

¹⁶ Jusqu'à la prochaine assemblée générale statuant sur l'approbation des comptes

- les petites entreprises les plus importantes (voir les seuils énoncés ci-dessus CA 3,1M€ / B 1,5M€ / S 50) nommeront un commissaire aux comptes chargé de réaliser un examen légal,
- et les entités tête de groupe nommeront un commissaire aux comptes chargé de certifier leurs comptes et de réaliser ou faire réaliser les travaux complémentaires nécessaires au sein du groupe.

Le Haut conseil souligne que le législateur a déjà par le passé pris des mesures visant à mettre fin de façon anticipée au mandat de six exercices du commissaire aux comptes.

A titre d'exemples :

- Concernant les SARL, l'instauration de la modification des conditions de nomination d'un commissaire aux comptes sous conditions de seuils en 1984 s'est accompagnée de la possibilité, pour les SARL en deçà de ces seuils, de mettre fin au mandat de leur commissaire aux comptes

Selon la loi du 24 juillet 1966, les SARL étaient tenues de désigner un commissaire aux comptes lorsque leur capital excédait 300 000 € (L. n° 66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales, art. 64 al. 2 et D. 23 mars 1967, art. 43). Or, en 1984 le législateur a prévu que l'obligation de désigner un commissaire aux comptes serait désormais liée au dépassement de deux seuils sur trois, selon la règle actuelle (Loi n° 84-148 du 1er mars 1984 relative à la prévention et au règlement amiable des difficultés des entreprises).

Au jour de l'entrée en vigueur de la loi nouvelle, certaines SARL étaient dotées d'un commissaire aux comptes alors qu'elles ne dépassaient pas les nouveaux seuils imposant la désignation d'un commissaire aux comptes. Pour régir cette situation, le décret n° 85-295 du 1er mars 1985 pris pour l'application de la loi n° 84-148 avait adopté une disposition transitoire prévoyant la cessation immédiate du mandat du commissaire aux comptes dans les sociétés ne dépassant pas les seuils. L'article 51 du décret prévoyait ainsi que « *lors de la prochaine assemblée générale appelée à statuer sur les comptes* », il devait « *être vérifié que ces sociétés sont tenues, en application des dispositions nouvelles, soit de désigner un commissaire aux comptes, soit de maintenir ce dont le mandat était en cours* ». Malgré l'ambiguïté de la rédaction de cette disposition transitoire, la jurisprudence avait précisé qu'elle autorisait les sociétés à mettre fin aux fonctions de leurs commissaires aux comptes avant l'expiration du délai initialement prévu pour leur mandat (CA 3e ch. Paris, 8 nov. 1988, Sté BDA c/ Sté Rittal-France : Bull. Joly 1989, p. 86, § 52, note P. Le Cannu ; Rev. Sociétés 1989, p. 86).

- Concernant les GIE ou encore les établissements publics de l'Etat non soumis aux règles de la comptabilité publique, des dispositions spécifiques prévoient que ces entités cessent d'être assujetties à l'obligation de désigner (ou recourir à) un commissaire aux comptes dès lors que certaines conditions sont réunies

Pour les GIE, l'article R. 251-1 du code de commerce prévoit que : « *Le groupement d'intérêt économique cesse d'être assujéti à l'obligation de désigner un commissaire aux comptes en application des dispositions du troisième alinéa de l'article L. 251-12 dès lors qu'il compte moins de cent salariés pendant les deux exercices précédant l'expiration de son mandat.* »

Pour les établissements publics de l'Etat non soumis aux règles de la comptabilité publique, l'article 33 du décret du 1er mars 1985 prévoit que : « *1. La désignation d'au moins un commissaire aux comptes et d'un suppléant prévue à l'article 30 de la loi n° 84-148 du 1er mars 1984 relative à la prévention et au règlement amiable des difficultés des entreprises est obligatoire dès lors que deux des trois seuils sont franchis :*

- a) Nombre moyen de salariés permanents : 50 ;
- b) Montant hors taxes du chiffre d'affaires et des ressources liées à l'activité courante : 3 100 000 euros ;
- c) Total du bilan : 1 550 000 euros.

Le nombre de salariés, le chiffre d'affaires et le total du bilan sont calculés selon la méthode définie aux alinéas 4, 5 et 6 de l'article 17 du décret n° 83-1020 du 29 novembre 1983 pris en application de la loi n° 83-353 du 30 avril 1983 et relatif aux obligations comptables des commerçants.

Le montant des ressources comprend les subventions et produits de toute nature liés à l'activité courante.

Les établissements publics de l'Etat mentionnés au premier alinéa de l'article 30 de la loi du 1er mars 1984¹⁷ précitée ne sont plus tenus de recourir à un commissaire aux comptes dès lors qu'ils n'ont pas dépassé les

¹⁷ Article 30 de la loi n° 84-148 du 1er mars 1984

« *1. Les établissements publics de l'Etat non soumis aux règles de la comptabilité publique sont tenus de désigner au moins un commissaire aux comptes et un suppléant. Toutefois, cette obligation ne s'impose pas lorsque le nombre de salariés, le montant hors taxes du chiffre d'affaires ou des ressources ainsi que le total du bilan ne dépassent pas, pour deux de ces critères, des seuils fixés par décret en Conseil d'Etat.*

Les établissements publics de l'Etat, qu'ils soient ou non soumis aux règles de la comptabilité publique, sont tenus de nommer au moins deux commissaires aux comptes et deux suppléants lorsqu'ils établissent des comptes consolidés en application de l'article 13 de la loi n° 85-11 du 3 janvier 1985 relative aux comptes consolidés de certaines sociétés commerciales et entreprises publiques.

Néanmoins, quand les conditions posées aux premier et deuxième alinéas ne sont pas remplies, les établissements publics de l'Etat peuvent nommer au moins un commissaire aux comptes et un suppléant. Il en va de même dans les groupements d'intérêt public dont l'Etat ou un établissement public de l'Etat est membre.

seuils de deux des trois critères fixés aux deuxième, troisième et quatrième alinéas du présent article pendant les deux exercices précédant l'expiration du mandat du commissaire aux comptes.

2. Lorsque les titres financiers de l'établissement sont admis aux négociations sur un marché réglementé, le ministre chargé de l'économie saisit pour avis l'Autorité des marchés financiers avant de procéder à la nomination des commissaires aux comptes. A défaut de réponse de l'autorité dans un délai d'un mois, l'accord de cette dernière est réputé acquis. »

2. Les commissaires aux comptes des établissements publics de l'Etat sont désignés dans les conditions prévues à l'article L. 823-1 du code de commerce. Lorsque des titres financiers de l'établissement sont admis aux négociations sur un marché réglementé, cette désignation est effectuée après avis de l'Autorité des marchés financiers, dans des conditions fixées par décret. »

3

Décision n° 2018-07 du 12 juillet 2018
du Haut conseil du commissariat
aux comptes portant approbation
des orientations générales
et des différents domaines sur lesquels
la formation continue des commissaires aux
comptes peut porter

Le 12 juillet 2018

Décision 2018-07

Décision n°2018-07 du 12 juillet 2018 du Haut conseil du commissariat aux comptes portant approbation des orientations générales et des différents domaines sur lesquels la formation continue des commissaires aux comptes peut porter

Le collège dans sa formation plénière,

Vu le 3° du I de l'article L. 821-1 du code de commerce ;

Après en avoir délibéré, lors de sa séance du 12 juillet 2018,

DECIDE

Article 1 : Les orientations générales et les différents domaines sur lesquels l'obligation de formation continue des commissaires aux comptes peut porter sont approuvés ;

Article 2 : Les orientations et domaines ainsi approuvés seront formalisés dans un document qui sera annexé à la présente décision.

Christine Guéguen
Président du Collège

**Définition des orientations générales et des différents domaines sur lesquels
sur lesquels la formation continue des commissaires aux comptes peut porter**

En application de l'article L. 822-4 du code de commerce,

« I - Les commissaires aux comptes inscrits sur la liste mentionnée au I de l'article L. 822-1 sont tenus de suivre une formation professionnelle continue leur permettant d'entretenir et de perfectionner leurs connaissances.

II - Toute personne inscrite sur la liste mentionnée au I qui n'a pas exercé des fonctions de commissaire aux comptes pendant trois ans et qui n'a pas respecté durant cette période l'obligation mentionnée au I est tenue de suivre une formation particulière avant d'accepter une mission de certification. »

Conformément à l'article A. 822-28-1, *« la formation professionnelle continue prévue à l'article L.822-4 assure la mise à jour et le perfectionnement des connaissances et des compétences nécessaires à la certification des comptes et à l'exercice des missions réalisées par les commissaires aux comptes. »*

En application de l'article 7 du code de déontologie, *« le commissaire aux comptes doit posséder les connaissances théoriques et pratiques nécessaires à l'exercice de ses missions. Il maintient un niveau élevé de compétence, notamment par la mise à jour régulière de ses connaissances et la participation à des actions de formation. »*

En outre, conformément à l'article A. 822-28-2, *« la durée de la formation professionnelle continue est de cent vingt heures au cours de trois années consécutives. Vingt heures au moins sont accomplies au cours d'une même année. »*

Le 3^o du I de l'article L. 821-1 du code de commerce dispose que le *« Haut conseil du commissariat aux comptes définit les orientations générales et les différents domaines sur lesquels l'obligation de formation continue peut porter »*.

En application de cette disposition, le Haut conseil a défini les orientations générales ainsi que les domaines de formation qui s'y rattachent. Ces orientations et domaines, sont présentés dans le tableau ci-après

Les commissaires aux comptes tiendront compte des orientations générales et des différents domaines de formation ainsi définis et présentés dans le tableau joint pour les actions de formation qu'ils effectueront à compter du 1^{er} janvier 2019.

S'agissant des actions de formation menées au cours de l'année 2018, les commissaires aux comptes respectent les prescriptions antérieurement applicables.

En sus des orientations et domaines qu'il a définis, le Haut conseil rappelle que dès lors que l'actualité professionnelle le nécessite, les commissaires aux comptes effectuent des actions de formation portant sur celle-ci. Il s'agit, à titre illustratif, de connaître, comprendre et savoir appliquer toutes modifications du code de déontologie, toutes nouvelles normes d'exercice professionnel, ou toutes évolutions normatives comptables.

Le Haut conseil peut en outre être amené à préconiser ponctuellement des thèmes de formation qu'il estime incontournables au regard soit de l'actualité soit des résultats des contrôles d'activité.

A cet égard, la récurrence de certaines défaillances relevées lors des contrôles 2015, 2016 et 2017 invite le Haut conseil à préconiser que les commissaires aux comptes concernés fassent porter leur effort de formation en particulier sur les thèmes suivants :

- l'adaptation de l'approche d'audit aux résultats de l'évaluation du contrôle interne et des systèmes d'information des entités auditées,
- la pratique du co-commissariat aux comptes,
- l'audit des comptes consolidés,
- le contrôle de l'information financière.

Le Haut conseil rappelle enfin, qu'en application des dispositions de l'article A. 822-28-9 du code de commerce, les commissaires aux comptes déclarent annuellement à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, les conditions dans lesquelles ils ont satisfait à leur obligation de formation professionnelle continue au cours de l'année civile écoulée.

Orientations générales et domaines sur lesquels la formation continue des commissaires aux comptes peut porter <i>N.B. La définition des domaines doit être comprise au regard des orientations auxquelles ceux-ci se rattachent.</i>	
Orientations	Domaines
<p>Maintenir un niveau de compétence élevé afin de réaliser des audits de qualité, d'appréhender les risques auxquels sont confrontées les entités dont ils certifient les comptes, de contribuer à la sécurité financière, et plus largement de préserver l'intérêt général.</p> <p>Assurer la mise à jour et le perfectionnement de leurs connaissances et compétences professionnelles nécessaires à l'exercice de la mission de certification des comptes et à la réalisation de services autres que la certification des comptes (SACC) requis par la législation nationale ou des dispositions du droit de l'Union européenne (UE) qui ont effet direct en droit national.</p> <p>Lorsque les entités dont les comptes sont certifiés présentent des spécificités sectorielles, réglementaires, comptables, financières, fiscales, organisationnelles ou linguistiques, acquérir ou maintenir une bonne connaissance de ces spécificités.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Normes d'audit nationales et internationales, - Normes comptables nationales et internationales - Doctrines professionnelles nationale et internationale - Approche pratique de l'audit (démarche, techniques et outils d'audit) - Systèmes d'information, gestion/traitement/analyse de données et nouvelles technologies - Protection des données, cybersécurité ; - Connaissance/compréhension de l'organisation des entreprises (exemple : contrôle interne, gestion d'entreprise, gouvernement d'entreprise) - Analyse des risques - Problématiques de groupe (exemple : risques spécifiques, particularités comptables) - Domaine économique, financier, social et environnemental, (évaluation des données de l'entreprise, gestion financière, financement des entreprises, RSE) - Domaine juridique (connaissance et application pratique des textes légaux et réglementaires en lien avec les missions du commissaire aux comptes ou, le cas échéant, des textes en lien avec les spécificités des entités auditées) - Fiscalités nationales et internationale - Règles et procédures relatives à la continuité d'exploitation des entités (incluant la procédure d'alerte) - Règles et procédures relatives à la lutte contre le blanchiment, la fraude, la corruption. - Spécificités sectorielles, réglementaires, financières, territoriales, comptables, fiscales. - Langues étrangères (lorsque leur compréhension et leur pratique sont nécessaires à l'audit des comptes ou à la réalisation d'autres missions requises par le législateur national ou européen)

Orientations	Domaines
<p>S'adapter aux évolutions du marché et répondre aux besoins des entreprises.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Environnement économique et financier - Tous domaines liés à la réalisation des services autres que la certification des comptes (SACC), autres que ceux requis par la législation nationale ou la législation de l'UE, dont la fourniture ne contrevient pas aux dispositions régissant l'exercice du commissariat aux comptes et notamment aux règles d'indépendance. - Autres missions pouvant être exercées par un commissaire aux comptes (exemple : apport, fusion, scission, restructuration, évaluation)
<p>Connaître et comprendre les obligations des commissaires aux comptes en matière de déontologie, d'indépendance et d'organisation de l'exercice professionnel.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Déontologie et Indépendance - Régulation de la profession - Organisation de la structure d'exercice professionnel (exemple : gestion des risques, procédures de la structure d'exercice professionnel, dispositif de contrôle de qualité interne, contrôle d'activité) - Obligations déclaratives du commissaire aux comptes, contrôle d'activité - Code de conduite de la structure d'exercice professionnel
<p>Acquérir et maintenir des aptitudes managériales et relationnelles nécessaires tant dans le cadre des missions du commissaire aux comptes qu'au bon fonctionnement de sa structure d'exercice professionnel.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Ressources humaines, management et encadrement des équipes - Stratégie, gestion de situations conflictuelles - Communication orale et écrite - Langues étrangères en relation avec la stratégie de développement de la structure d'exercice professionnel

4

*Comment letter relating to the IAASB's
Exposure Draft – ISA 315*



COMMITTEE OF
EUROPEAN
AUDITING
OVERSIGHT
BODIES

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

29 October 2018

Comment letter relating to the IAASB's Exposure Draft – ISA 315

Dear Sirs,

1. The CEOB appreciates the opportunity to comment on the IAASB's ("Board") exposure draft on proposed International Standard on Auditing (ISA) 315 (Revised) – Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement, issued in July 2018.
2. As a body regrouping European audit regulators, the CEOB 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 agreed within the CEOB. 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 comments

4. We support the IAASB project to revise ISA 315 to improve audit quality, since we note that the database maintained by audit regulators of the CEOB reveals high numbers of inspection findings on this topic. We believe that the ED presents improvements on the extant standard, for instance a separate assessment of inherent and control risk. However, we have identified a number of comments and points for improvement which are presented below.

Flow of the standard, key concepts, definitions and link with other standards

5. Overall, we have some concerns about the flow and understandability of the standard: The increased number of concepts and definitions used in the standard creates sometimes difficulties to follow the steps to be taken and action required.
6. We suggest that the "definition" section is reviewed to ensure that all concepts are clearly linked with the requirements of the standard. For example – the "spectrum of inherent risks" is mentioned in the definition section to explain what a "significant risk" is (in paragraph 16.k), but does not appear throughout the rest of the standard. We would expect a further requirement in the standard for the auditor to assess where the identified



<https://ec.europa.eu/info/ceaob>



ec-ceaob-secretariat@ec.europa.eu



risks are in this spectrum, for the purpose of determining “significant risks” (mentioned in paragraph 49).

7. The ED also introduces the concept of “inherent risk factors”, however this concept is not prominent in the core requirements. We would support an additional requirement for the auditor to identify the inherent risk factors, as opposed to taking the inherent risk factors into account (as mentioned in paragraph 45 b).
8. We have some other concerns about the articulation of the new definition of significant risks and the link to other ISAs. In particular, given the new reference to the upper end of the spectrum of inherent risk in the definition of significant risk, the distinction between the “higher assessed risk of material misstatement” as referred to in ISA 701 (paragraph 9 a) and “significant risks” may cause confusion. We encourage the IAASB to consider the purpose of having two different concepts or to clarify the difference.
9. We note that revision of ISA 330 is not part of the IAASB current work plan. We believe it is important that ISA 330 is reviewed in light of amendments to ISA 315 given the linkages between the two standards. In particular it is important to make sure that all new concepts of ISA 315 are consistently used and aligned in ISA 330 or other standards dealing with risks assessment or their implications (like ISA 240 for instance). We note, for instance, that conforming amendments are proposed on ISA 330, but that they do not address all new concepts, including ‘spectrum of risk’ and ‘inherent risk factors’ (see our comments in paragraphs 6 and 7 of this letter as well).

Scalability

10. We concur with the intention for the standard to be scalable. However, we believe that auditors might find it difficult to scale their work on risk assessment in the absence of further material in the standard in this regard. We believe that it is important that the standard be clear on the fact that the extent of work performed, in compliance with this ISA, needs to be adapted to the size and complexity of the audit, and that it may need to be increased for larger or more complex entities.

Obtaining an understanding

11. Paragraphs 29 and 35 require an auditor to “obtain an understanding” of various components “by understanding (...)” – we believe further clarity is required to set an expectation for the auditors’ work under those paragraphs. We recommend removing the second reference to ‘understanding’ and better describing the actions to be taken by the auditor to obtain the necessary understanding.

Risks for which substantive procedures alone cannot provide sufficient appropriate audit evidence

12. We concur with the need for the auditor to determine the risks of material misstatement for which substantive procedures alone cannot provide sufficient appropriate audit evidence. However, paragraph 51 needs further clarification or explanation as to when





this situation is applicable (and the impact it has on the audit approach and testing operating effectiveness). In particular, for a relevant understanding and application by auditors, it appears important to maintain the reference to the situations of high volume transactions where this is the case, as stated in extant ISA 315 (routine and significant classes of transactions or account balances with highly automated processing and little or no manual intervention). Consequently, we do not support the transfer of the requirements of the extant standard (paragraph 31) to the application material (paragraphs A 236 and A 237).

Revision of risk assessment

13. We concur with the requirement relating to a revision of risk assessment included in the ED, (paragraph 53) to revise the risk assessment where there is new information or new audit evidence. We believe this requirement could be enhanced by noting that the auditor should in all cases reconsider the initial risk assessment prior to finalising the audit.

Information Technology (IT)

14. Given the increased use of IT in audit, we believe it is important that the standards provide appropriate requirements and guidance in this area, without mandating the use of IT where it is not appropriate for a given audit. We noted some instances however where the terminology in the standard was not used in a consistent way. This applies for instance to the terms automated controls, application controls and automated application controls.

Flowchart

15. We believe the flow charts are useful to aid the understanding of the standard, which seems to be difficult at a first read (see also our comment, paragraph 5 of this letter). However, we are unclear as to the authority of the accompanying flowchart(s), compared to the content of the requirements. We have the following issues the IAASB should revisit regarding the flowcharts:

- the placement of 'risks for which substantive procedures alone are insufficient';
- the placement of the 'assessment of materiality'.

The CEAOB appreciated the opportunity provided to comments on this exposure draft. Please do not hesitate to contact me if you have any questions on the content of this letter.

Yours faithfully,

Ralf Bose
Chairman

5

CEAOB
*Committee of European
Auditing Oversight Bodies*

CEAOB

Committee of European Auditing Oversight Bodies

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

By email: 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 CEOAB 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 CEOAB
c/o Abschlussprueferaufsichtsstelle (APAS), Uhlandstr. 88-90, 10717 Berlin, Germany
Tel. +49 (0)6196 908 3000
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.



*Comments on the IESBA proposed
strategy and work plan, 2019-2023*

BY E-MAIL ONLY

International Ethics Standards Board for Accountants

To: Mr. Stavros Thomadakis (Chair)

529 Fifth Avenue

New York

10017 USA

Email: StavrosThomadakis@ethicsboard.org

Date: 24 July 2018

Subject: COMMENTS ON THE IESBA PROPOSED STRATEGY AND WORK PLAN, 2019-2023

Dear Mr. 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 its proposed strategy and work plan, 2019-2023. 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.
4. Where we did not comment on certain specific matters this should not be interpreted as either approval or disapproval by 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, IFIAR has an interest in enhancing the quality, clarity and enforceability of the Code, even though existing ethical rules or provisions in force at national level supersede those of the Code on certain aspects.

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: this means, for IESBA, to articulate clear ethical principles and supporting ethical provisions, along with clearly linked requirements, to promote better ethical behaviours and outcomes.
7. Regarding the proposals included in the consultation, we would like to draw IESBA's attention to the importance of the outcomes expected in the Code and to the need for emphasis on some key aspects on which specific importance needs to be placed.

Outcomes/Deliverables

8. IESBA should remain committed, whenever possible without impeding quality, to projects being finalized within the expected time frame. Moreover, as transparency in the process of adoption of new standards remains a key point, we would appreciate accordingly to be informed of any change of priorities and/or timeline in the case where the work plan is amended.

Public interest

9. We support focus on the public interest, including the needs of investors, in setting ethical standards. This shall contribute to enhancing confidence in the audit profession and thereby public trust in financial statements.

Non-audit services

10. We welcome IESBA's work on stronger requirements in the Code for non-audit services provided to audit clients, in line with some of our previous comments (for example, see our comment letter regarding "Proposed Revisions Pertaining to Safeguards in the Code - Phase 2"). We are of the view that such requirements should be responsive to the rapid changes in the types of non-audit services the auditor might wish or might be requested to provide, which we will continue to monitor.

Technological developments

11. We concur with the need to ensure standards are adaptable to a rapidly changing environment, since current major trends in technological developments strongly impact the way audit engagements are -and will be- performed. In this respect, we agree that IESBA should explore the issues that these developments are likely to generate on audit engagements and their ethical implications before

assessing whether and how to address them in professional ethical standards for auditors. The high speed of technological developments underlines the importance of this analysis being conducted in a timely manner.

Key concepts and terms

12. We believe some key concepts and terms need to be further specified in the Code, especially the concept of materiality and of "Public Interest Entities". Addressing these topics should help clarifying situations where ethical questions remain open.

Coordination with other standards-setting boards/Outreach to stakeholders

13. Coordination between standards-setting boards on topics of mutual interest will help avoid inconsistent approaches. In particular, we encourage a strong cooperation with IAASB to address overlapping strategic topics in an efficient and consistent way. Professional scepticism, technological developments and emerging/newer models of service delivery are key projects where such coordination will be particularly important.
14. In this context, we encourage IESBA to continue to work closely with all relevant stakeholders to develop ethical standards which prove to remain adapted to the evolution of transforming businesses and to further developments of audit standards.

Taking into consideration the Monitoring Group's consultation

15. Finally, we believe that the IESBA strategy and work plan for the coming period should remain flexible in order to adapt to any evolution in operations of IESBA arising from the Monitoring Group's current consultation.

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

7

*Comments on the exposure draft
on the proposed international standard
on auditing 315 (revised)*

BY E-MAIL ONLY

International Auditing and Assurance Standards Board
To: Prof. Arnold Schilder (Chair)
529 Fifth Avenue
New York
10017 USA
Email: a.schilder@nba.nl

Date: October 30, 2018

Subject: COMMENTS ON THE EXPOSURE DRAFT ON THE PROPOSED INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 315 (REVISED)

Dear Prof. Schilder,

1. The International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) appreciates the opportunity to comment on the International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB or Board)'s exposure draft on the proposed International Standard on Auditing 315 (Revised). The members of IFIAR share the common goal of serving the public interest and enhancing investor protection by improving audit quality globally, including through the promotion of high-quality auditing and professional standards and related pronouncements and statements.
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.

4. Where we did not comment on certain specific matters this should not be interpreted as either approval or disapproval by IFIAR.
5. Identifying and assessing the risk of material misstatement is an important foundational element of a quality audit. Deficiencies in risk assessment remain a frequent inspection finding across many IFIAR members as seen in the IFIAR Survey of inspection findings in the current and prior years. Accordingly, we support efforts to make improvements to ISA 315 with the objective to improve risk assessment by auditors.

Improvements to extant ISA 315

6. As a starting point, we are encouraged by some of the improvements seen in the proposed standard that have the potential to improve the auditor's risk assessment procedures including:
 - (a) Clarification that the auditor should perform a separate assessment of inherent risk and control risk.
 - (b) Additional emphasis in the standard and application guidance focused on obtaining a sufficient understanding of information technology.
7. In addition to these improvements we have noted below a number of areas that we encourage the Board to consider to improve the impact of the proposed standard.

Spectrum of risks including significant risks

8. We are supportive of the Board's introduction of the concept of a spectrum of risks. To support the application of this concept, we would suggest adding a requirement in the standard (and corresponding application guidance) to assess where each risk belongs in the spectrum of risks with appropriate documentation of this assessment.
9. Paragraph 16(k) defines a significant risk as a risk where the inherent risk is close to the "upper end of the spectrum". We recommend the Board provide additional guidance to assist auditors in understanding what is meant by "upper end of the spectrum" and to clarify that "upper end of the spectrum" would not mean that risks are considered significant in only rare circumstances.

Interaction with other standards

10. ISA 330 addresses the response to assessed risk of material misstatement. We note the current project recommends only minimal changes to ISA 330. Given the significance of changes made to ISA 315, we believe it is important that the Board begin a project to review and update ISA 330 with the objective to update the standard for current developments in auditing and to consider all follow on impacts resulting from the amended ISA 315. In particular, consideration should be given to the impact of the "spectrum of risk" and "inherent risk factors" on the auditor's response.

11. We believe that overall risk assessment (required in ISA 315) and fraud risk assessment (required in ISA 240) are most effective when performed in an integrated fashion. We recommend the Board carefully consider how the assessments required by ISA 315 and ISA 240 can be best performed in a coordinated manner to avoid either the overall risk assessment or fraud risk assessment becoming separate compliance exercises. Areas to consider include a better integrated evaluation of the fraud risk factors outlined in ISA 240 and the inherent risk factors in ISA 315 (which we noted are discussed in the definitions but are not prominent in the core of the standard in ISA 315).

Professional scepticism

12. As audit regulators we continue to note instances where professional scepticism should be improved. The exposure draft provides limited coverage of the importance of the auditor exercising professional scepticism.
13. We recommend additional consideration of where the coverage of professional scepticism can be enhanced (see ISA 240 paragraphs 12-14). This could include additional material in the "Risk assessment and Related Activities" section.

Controls relevant to the audit

14. We believe paragraph 39(e) provides important direction to the auditor in identifying those controls that are relevant to the audit. As a result we recommend moving this criterion to the beginning of the paragraph to direct the auditor to start with a broader perspective on determining the controls relevant to the audit. Further we recommend removing the phrase "in the auditor's professional judgment" from the criterion in paragraph 39 (e) because we believe that the application of professional judgement is implicit in this requirement.

Risks for which substantive procedures alone cannot provide sufficient appropriate audit evidence

15. We support the inclusion of a requirement for the auditor to identify the risks for which substantive procedures alone cannot provide sufficient appropriate audit evidence (in paragraph 51), but the major characteristics of those risks (including highly automated processes) should be detailed in the requirement rather than in application material. Provisions of extant paragraph 30 of ISA 315 need to be maintained in the requirements section of ISA 315.

Automated tools / data analytics

16. The use of automated tools and emerging technologies including data analytics will likely have a significant impact on risk assessment and other audit procedures in the future. We believe the standard should include additional discussion of their use in the application guidance to support the risk assessment process.

17. We also note that paragraph A15 indicates that procedures performed for risk assessment, including data analytics, could also be considered substantive procedures or could be performed concurrently with substantive procedures. We are concerned that this statement on its own could lead to auditors erroneously considering risk assessment procedures to have provided substantive assurance.

Scalability / impact on smaller, less complex entities

18. The application material provides significant mention of different approaches that could be taken for smaller and less complex entities. Paragraph 13 also emphasizes this approach could also be applicable to the audits of larger and less complex entities.
19. We believe additional information would be helpful in providing examples of the types of entities that would be considered smaller and less complex entities. Specifically, more guidance would help auditors to understand whether and if so, when, listed companies could be considered less complex entities.
20. We also believe the standard should state that while the standard allows scaling down the risk assessment approach for smaller and less complex entities, auditors likewise would be expected to enhance their risk assessment for particularly large or complex entities.

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



Avis 2018-04 relatif à l'approbation des SACC
par le comité d'audit d'une EIP

Le 19 juillet 2018
Avis 2018-04

**Avis rendu par le Haut conseil du commissariat aux comptes
en application de l'article R. 821-6 du code de commerce après auto-saisine relative
à l'approbation des services autres que la certification des comptes par le comité
d'audit d'une entité d'intérêt public**

Introduction

L'article L.822-11-2 du code de commerce énonce que « *les services autres que la certification des comptes (SACC) 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 (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, 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 23 février 2017, en réponse à une saisine de l'Association Nationale des Sociétés par Actions portant sur « *l'obligation, ou non, pour le commissaire aux comptes d'une EIP, 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 a émis un avis (avis n°2017-02).

La situation examinée n'intéressant que la fourniture de SACC par le commissaire aux comptes 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, le Haut conseil a estimé utile de se prononcer sur l'applicabilité de son avis précité aux SACC fournis par les membres du réseau du commissaire aux comptes, à ces mêmes entités.

Avis du Haut conseil

Le Haut conseil estime que la conclusion exprimée dans son avis n°2017-02 selon laquelle « *[le] 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[, et qu'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* » est également applicable aux SACC fournis par les membres du réseau du commissaire aux comptes de l'EIP à cette EIP, 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.

Le Haut conseil souligne qu'à l'instar de la précision apportée dans son avis susvisé, les autres services que les membres du réseau du commissaire aux comptes sont susceptibles 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 des mesures de sauvegarde appliquées par celui-ci.

Enfin, le Haut conseil estime utile de préciser que l'adjectif « *national* » dont il est fait usage dans les expressions « *dispositions nationales* » et « *dispositions du droit de l'Union européenne qui ont un effet direct en droit national* » vise non seulement les dispositions françaises et les dispositions du droit de l'Union qui ont un effet direct en droit français, mais également le droit des autres Etats membres et les dispositions du droit de l'Union qui ont un effet direct dans le droit des autres Etats membres.

Christine Guéguen

Président du Collège



Avis 2018-02 du 17 avril 2018

le 12 avril 2018
Avis 2018-02

**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 la possibilité d'exercer concomitamment au sein d'une même coopérative
les missions de commissaire aux comptes et de réviseur coopératif**

Introduction

Le Haut conseil a été saisi par la Compagnie Nationale des commissaires aux comptes sur la possibilité pour le commissaire aux comptes d'une coopérative, dès lors qu'il est agréé en qualité de réviseur coopératif, d'exercer une mission de révision coopérative au sein de l'entité dont il certifie les comptes au regard des règles de déontologie qui lui sont applicables.

Cette question s'inscrit dans le cadre de l'extension de la révision coopérative par la loi n° 2014-856 du 31 juillet 2014 relative à l'économie sociale et solidaire à l'ensemble des coopératives quel que soit leur secteur d'activité.

La révision coopérative est une mission prévue et définie à l'article 25-1 de loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération dont l'objet est de « *vérifier la conformité de [l'] organisation et [du] fonctionnement [des coopératives] aux principes et aux règles de la coopération et à l'intérêt des adhérents, ainsi qu'aux règles coopératives spécifiques qui leur sont applicables et, le cas échéant proposé des mesures correctives* ».

Le dispositif de révision est complété par le décret n° 2015-800 du 1^{er} juillet 2015 fixant les seuils au-delà desquels les sociétés coopératives sont soumises à la procédure de révision et adaptant la révision coopérative aux sociétés coopératives de production et le décret 2015-706 du 22 juin 2015 pris en application des articles 25-1 à 25-5 de la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération et relatif aux conditions d'agrément des réviseurs coopératifs et aux conditions et modalités d'exercice de leurs fonctions .

En outre, des dispositions spécifiques s'appliquent à certaines familles de coopératives.

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 relevé que les règles régissant l'incompatibilité et l'indépendance du réviseur instaurées par le décret n° 2015-706 du 22 juin 2015 comportent un article 6 qui dispose que : *"Le réviseur, personne physique, et les dirigeants sociaux ainsi que les personnes effectuant les opérations de révision au nom, pour le compte et sous la responsabilité d'une personne morale agréée comme réviseur ne peuvent être nommés dirigeants, associés ou sociétaires, salariés ou prestataires rémunérés des coopératives qu'ils ont révisées, pendant cinq ans après la fin de leur mission de révision.*

Toute personne ayant été dirigeante, associée ou sociétaire, salariée ou prestataire rémunérée d'une coopérative ne peut être nommée réviseur de cette coopérative ni y effectuer des opérations de révision coopérative au nom, pour le compte et sous la responsabilité d'une personne morale agréée comme réviseur moins de cinq ans après la fin de sa fonction".

Sans remettre en cause la nature institutionnelle de la mission légale du commissaire aux comptes, le Haut conseil a constaté, que lorsque le commissaire aux comptes intervient en cette qualité au sein d'une coopérative, il réalise une prestation que la coopérative rémunère par des honoraires. A ce titre, il répond à la qualification de prestataire rémunéré.

Cependant, le Haut conseil a estimé que le commissaire aux comptes d'une coopérative n'est pas visé par l'incompatibilité prévue à l'article 6 susvisé en raison du fait que la mission qui lui est confiée est une mission légale et que des règles de déontologie s'imposent à lui dans l'exercice de cette mission, ce qui a pour effet de lui permettre d'œuvrer en toute indépendance à l'égard de l'entité.

Le Haut conseil a ensuite relevé que l'objectif assigné au réviseur coopératif par la loi n°47-1775 du 10 septembre 1947 consistant à opérer des vérifications dans l'intérêt des adhérents de la coopérative et à proposer, le cas échéant, des mesures correctives, est incompatible avec les règles régissant l'exercice de la mission d'intérêt général du commissaire aux comptes, en particulier les dispositions des articles 4 « *Impartialité* » et 5 « *Indépendance et prévention des conflits d'intérêts* » du code de déontologie.

En conséquence, le Haut Conseil est d'avis que le commissaire aux comptes d'une coopérative ne peut pas exercer concomitamment la mission de révision coopérative au sein de celle-ci quand bien même il serait agréé en qualité de réviseur coopératif, compte tenu des règles de déontologie applicables à la profession de commissaire aux comptes.

Le Haut Conseil souligne qu'en revanche, rien n'empêche un commissaire aux comptes agréé en qualité de réviseur coopératif de réaliser la mission de révision pour une coopérative dont il ne certifie pas les comptes.

Christine Guéguen
Président du Collège

10

Présentation des contrôles

La mission de contrôle du Haut conseil est une mission d'intérêt général qui vise à améliorer la qualité de l'audit, notamment en obtenant des commissaires aux comptes contrôlés des actions correctrices aux défaillances identifiées lors des contrôles.

Les contrôles ont pour objet de vérifier la qualité des audits réalisés par les commissaires aux comptes. Pour ce faire, le travail des contrôleurs consiste :

- sur une sélection de mandats de commissariat aux comptes détenus par le commissaire aux comptes contrôlé, à **examiner l'opinion d'audit émise sur les états financiers de l'entité concernée⁽¹⁾** et à s'assurer que le commissaire aux comptes a réalisé les diligences d'audit qui lui permettent d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers de l'entité concernée sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle. Ainsi, lors de l'examen des mandats sélectionnés, il est notamment vérifié la pertinence des diligences d'audit mises en œuvre, au regard notamment des normes d'exercice professionnel en vigueur et l'adéquation de l'opinion d'audit émise au regard des travaux réalisés;
- à apprécier **l'organisation et les procédures mises en place visant à garantir la qualité du contrôle légal des comptes** ainsi que leur application effective. L'appréciation du système interne de contrôle qualité du commissaire aux comptes contrôlé, en complément de la sélection des mandats de commissariat aux comptes examinés, permet de s'assurer de la qualité des audits réalisés par le commissaire aux comptes au regard d'une approche transversale et descendante. Les contrôleurs adaptent et proportionnent leur examen de ces éléments au commissaire aux comptes contrôlé notamment en considérant sa taille, la proportion de son activité de commissariat aux comptes ainsi que le nombre et la complexité des mandats de commissariat aux comptes détenus;
- à **suivre les défaillances relevées lors des contrôles précédents**, tant sur l'organisation et les procédures qualité que sur les mandats examinés, et vérifier la mise en œuvre par l'unité de contrôle d'actions correctrices appropriées à ces dernières.

Pour les besoins du contrôle, plusieurs structures d'exercice professionnel de commissariat aux comptes, inscrites (personnes physiques et morales) et titulaires de mandats de commissariat aux comptes, peuvent être regroupées dès lors qu'elles partagent des procédures communes. Par

(1) Il peut s'agir de l'opinion d'audit émise sur les comptes annuels et/ou consolidés de l'entité. Dans le cadre des contrôles, sont examinés en priorité, sauf cas exceptionnels, les derniers comptes clos de l'entité concernée sur lesquels le rapport de commissariat aux comptes a été émis à la date du contrôle.

convention de langage, ce regroupement constitue une « **unité de contrôle** » au sens du contrôle⁽²⁾. Les unités de contrôle certifiant les comptes d'au moins une Entité d'Intérêt Public sont dits « unités de contrôle EIP », alors que les unités de contrôle dites « unités de contrôle non EIP » sont celles qui n'ont aucun mandat conclu avec une Entité d'intérêt public.

Entité d'Intérêt Public « EIP »

Les « unités de contrôle EIP » sont celles détenant des mandats sur des entités dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé, des établissements de crédits, des entreprises régies par le code des assurances, des mutuelles régies par le livre II du code de la mutualité (à l'exception des mutuelles substituées), des institutions de prévoyance, des compagnies financières holdings dont l'une des filiales est une EIP, des sociétés de groupe d'assurance lorsqu'elles dépassent certains seuils fixés par la loi, des fonds de retraite professionnelle supplémentaire, des mutuelles ou unions de retraite professionnelle supplémentaire ainsi que des institutions de retraite professionnelle supplémentaire.

Le Haut conseil fixe le cadre de son programme annuel de contrôles, les orientations et les modalités de contrôles des unités de contrôle EIP et non EIP. En application de l'article R. 821-75 du code de commerce, les contrôles sont réalisés au moins tous les six ans. Ce délai est ramené à trois ans lorsque les commissaires aux comptes d'une unité de contrôle certifient les comptes de « grandes EIP »⁽³⁾ conformément à la définition donnée par la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013.

(2) Ne pas retenir cette notion reviendrait à contrôler isolément des structures d'exercice professionnel qui suivraient pourtant des organisations et méthodes de travail communes pour conduire la mission de certification.

(3) Il s'agit des entités d'intérêt public qui dépassent au moins 2 des 3 critères suivants :
 - total bilan de 20 M€;
 - chiffre d'affaires de 40 M€;
 - effectif de 250 salariés.

Les programmes annuels de contrôle des commissaires aux comptes, arrêtés par le Haut conseil, synchronisent l'exécution de cycles de contrôle se déroulant en parallèle :

- pour les unités de contrôle détenant des mandats d'Entités d'intérêt public mais ne certifiant pas les comptes de « grandes EIP » : le cycle de contrôle est, depuis 2017, sexennal et s'achèvera en 2020⁽⁴⁾ ;
- pour les unités de contrôle détenant des mandats d'Entités d'intérêt public et certifiant les comptes de « grandes EIP » : le cycle de contrôle demeure triennal et le quatrième cycle de contrôle a débuté en 2018 ;
- pour les unités de contrôle ne détenant pas des mandats d'Entités d'intérêt public : le deuxième cycle de contrôle a débuté en 2014 et se déroulera jusqu'en 2019.

Concernant les unités de contrôle EIP, les contrôles ont été réalisés directement par les contrôleurs employés par le Haut conseil.

Conformément aux dispositions du II de l'article L. 821-1 du code de commerce, la réalisation des contrôles des unités de contrôle non EIP a été déléguée par le Haut conseil à la CNCC dans des conditions fixées par une convention homologuée le 25 avril 2017 par arrêté du garde des Sceaux, ministre de la justice. Ainsi en vertu de cette dernière, la réalisation des contrôles des unités de contrôle non EIP est effectuée, soit par des professionnels en exercice dénommés « contrôleurs praticiens », soit directement par des contrôleurs employés par le Haut conseil. Le cadre, les orientations et les modalités des contrôles sont définis par le Haut conseil, mais celui-ci a confié à la CNCC l'exécution de toutes les tâches relatives à la réalisation des contrôles des unités de contrôle non EIP dont il décide de ne pas assurer lui-même le contrôle.

En 2018, les contrôles des unités de contrôle non EIP ont été effectués majoritairement par des contrôleurs praticiens désignés en application de la convention de délégation.

Le Haut conseil peut faire évoluer la fréquence des contrôles sur la base de l'analyse des risques à laquelle il procède conformément à l'article R. 821-71 du code de commerce.

Cette approche par les risques est cohérente avec les programmes de contrôle adoptés par les homologues du H3C les plus importants au niveau européen et international.

L'approche par les risques dans les contrôles



L'approche par les risques comprend deux composantes : le « risque cabinet » et le « risque entité ».

Le « risque cabinet » consiste à sélectionner les unités de contrôle à contrôler selon des facteurs de risques tels que les défaillances précédemment relevées dans la qualité de leurs audits, l'importance de l'activité de commissariat aux comptes et les événements modifiant la structure de l'unité de contrôle comme un changement d'associés, de signataires de mandats, un regroupement avec un autre cabinet ou une scission.

Le « risque entité » consiste à identifier les risques pesant sur les entités auditées par les unités de contrôle. Cette évaluation prend en compte notamment des informations publiques provenant de l'actualité ainsi que des informations provenant de l'AMF et de l'ACPR concernant les entités relevant de leur surveillance.

Une fois la sélection des unités de contrôles à contrôler réalisée, un plan d'approche du contrôle est établi pour chacune d'entre elles. Ce plan d'approche définit une démarche de contrôle adaptée et proportionnée à chaque unité de contrôle, qui tient compte notamment des orientations des contrôles décidées par le H3C, de la connaissance acquise du fonctionnement de l'unité de contrôle lors des contrôles précédents, de différentes analyses afférentes à l'activité de commissariat aux comptes et des mandats détenus. La sélection des mandats à examiner au sein de l'unité de contrôle repose à la fois sur les secteurs prioritaires définis par le H3C, sur les secteurs prépondérants de l'unité de contrôle et également sur une approche par les risques plus ciblée (actualité, analyse des états financiers de l'entité, résultats de l'examen du mandat chez le co-commissaire aux comptes, heures et/ou honoraires d'audit déclarés pour le mandat...). En conséquence, cette sélection n'est pas représentative de l'ensemble des mandats détenus par l'unité de contrôle, ce qui fait obstacle à l'extrapolation des résultats des contrôles.

⁽⁴⁾ Le cycle triennal de contrôle qui a démarré en 2015 et devait s'achever en 2017 est prolongé jusqu'en 2020.

Pour les contrôles mis en œuvre en 2018, le Haut conseil a retenu les orientations de contrôle suivantes :

- le suivi des recommandations émises à l'issue du précédent contrôle tant sur l'organisation et les procédures qualité⁽⁵⁾ que sur les mandats ;
- l'appréciation des procédures et outils internes nouvellement mis en place ou ayant évolués depuis le précédent contrôle ;
- l'examen de l'opinion d'audit émise sur les états financiers et de la qualité de l'audit réalisé pour un ou plusieurs mandats avec vérification notamment de l'approche d'audit suivie, des diligences mises en œuvre sur au moins une zone de risque ou un cycle financier significatif, de l'information financière liée à la zone de risque et/ou le cycle examiné ainsi que sur l'adéquation de l'opinion d'audit émise au regard des travaux d'audit réalisés. Lorsque le cycle « chiffre d'affaires – produits » était applicable au mandat et significatif, l'approche d'audit et les diligences d'audit réalisées ont été examinées. Par ailleurs, lorsque les NEP 100 « Audit des comptes réalisés par plusieurs commissaires aux comptes » et NEP 600 « Principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés » étaient applicables aux mandats examinés, leur correcte application a été également vérifiée. Ces thèmes prioritaires ne constituent pas une liste exhaustive et limitative des éléments revus dans le cadre des contrôles 2018. Ces thématiques permettent notamment de reprendre celles communes aux régulateurs d'audit européens et mondiaux.

Combinée à une approche fondée sur l'analyse des risques pour la sélection des mandats à examiner, le Haut conseil a décidé de donner la priorité en 2018 à la sélection des mandats EIP et des mandats non EIP portant sur les types d'entités suivantes :

- les grandes entreprises conformément à la définition donnée par la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 ;
- les sociétés cotées sur Euronext Growth (ex-Alternext) et Euronext Access (ex-Marché libre) ;
- les sociétés de financement ;
- les organismes de sécurité sociale ;
- les organismes de placement collectif (non cotés) ;
- les chambres de commerce et d'industrie ;
- les organismes d'HLM, OPAC (Office Public d'Aménagement et de Construction) ;
- les SEM (Sociétés d'Économie Mixte) ;
- les hôpitaux et les agences régionales de santé.

Les contrôles sont conduits en se référant aux dispositions procédurales en vigueur au jour de leur réalisation, mais en faisant application du code de déontologie et des normes d'exercice professionnel en vigueur lors de la réalisation des missions. À l'issue de l'examen de l'opinion d'audit émise, les conclusions sur les mandats sélectionnés peuvent être classées selon les quatre catégories suivantes :

- **l'opinion d'audit émise sur les comptes est étayée** ou les conclusions sur les cycles examinés sont justifiées (« Vert ») ;
- des **défaillances** ont été identifiées dans les diligences d'audit réalisées par le commissaire aux comptes. Toutefois l'opinion d'audit émise sur les comptes demeure étayée ou les conclusions sur les cycles examinés justifiées (« Orange ») ;
- **l'opinion d'audit émise sur les comptes n'est pas étayée**, ou les conclusions sur les cycles significatifs ou à risque ne sont pas justifiées, au regard des défaillances identifiées (« Rouge ») ;
- **l'opinion d'audit émise sur les comptes est erronée** ou les états financiers de l'entité concernée comportent des erreurs, omissions ou anomalies significatives et/ou le commissaire aux comptes n'a pas tiré les conséquences sur son opinion d'audit sur les comptes des conclusions de ses diligences d'audit (« Gris »).

Lors des contrôles, et en complément des dispositions procédurales prévues (rapport de contrôle, contradictoire...), une attention particulière est portée aux échanges avec les unités de contrôle concernées tout au long des opérations de contrôle afin de s'assurer de l'exactitude des constats relevés et de leur compréhension par les unités de contrôle pour qu'elles puissent y remédier lors des audits ultérieurs.

Par ailleurs, au cours de l'année 2018, le Haut conseil a initié une réflexion sur la manière dont les contrôles des commissaires aux comptes sont réalisés et qui a donné lieu à différentes pistes d'évolutions dans l'approche, la réalisation et la restitution des contrôles. Ces dernières ont trait à des thèmes comme la fréquence des contrôles dans certaines unités de contrôles, le suivi des défaillances relevées lors des précédents contrôles, la sélection des mandats examinés, l'approche sur l'organisation et les procédures des unités de contrôle, le périmètre de revue lors de l'examen des mandats, la restitution des conclusions des contrôles, les rapports de contrôle... À la date de rédaction du rapport annuel, le Haut conseil est en train d'évaluer toutes les propositions afin de décider des modifications qui seront apportées dans le contrôle des commissaires aux comptes.

(5) Applicables aux dispositions restant en vigueur après le 1^{er} janvier 2017.



Haut Conseil du Commissariat aux Comptes
104 avenue du Président Kennedy
75016 Paris

Tél. : 01 80 40 75 00
www.h3c.org

Conception-réalisation :
www.kazoar.fr

Crédits photos :
Fotolia, l'Œil nu

H3C | Haut Conseil
du Commissariat aux Comptes

104 avenue du Président Kennedy - 75016 Paris
Tél.: 01 80 40 75 00

www.h3c.org