



H3C

REPÈRES

Rapport annuel 2017

ÉDITORIAL

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

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

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

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

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

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

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

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

Ces dispositions sont utilement venues mettre un terme à deux années d'un travail intense pour faciliter la mise en œuvre effective de la réforme européenne de l'audit, mais dans un contexte nouveau

et quelque peu inattendu, celui du questionnement sur le rôle du commissariat aux comptes dans les petites et moyennes entreprises au regard de la charge qu'il représente pour leur compétitivité.

Ce questionnement, et les annonces qui s'en sont suivies, ont plongé la profession dans une grave crise existentielle à laquelle le régulateur ne peut rester étranger, dès lors qu'il estime que, sous réserve qu'elles soient réalisées avec compétence et dans le respect des textes, les missions confiées aux commissaires aux comptes dans les entreprises, par le contrôle essentiellement préventif qu'elles permettent d'exercer, contribuent à la sécurité économique, et plus largement à la préservation de l'intérêt général.

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

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

Bonne lecture !

Christine Guéguen

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 :

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

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

2. La coopération européenne et mondiale

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

Il est membre des organisations européenne (CEAOB¹) et internationale (IFIAR²) qui regroupent les régulateurs chargés de la supervision publique de la profession d'auditeur afin de faciliter leur coopération, et participe à tous leurs travaux.

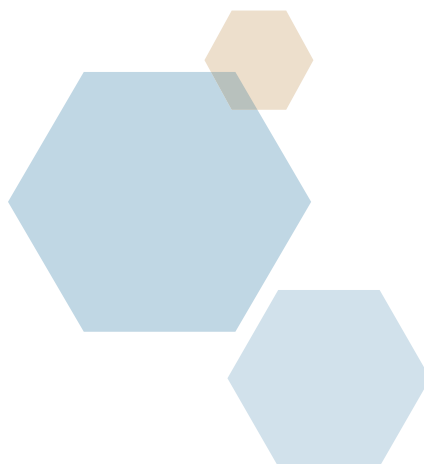
1. Committee of European Audit Oversight Bodies

2. International Forum of Independent Audit Regulators

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

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

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



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

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

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

3. La normalisation

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

La réforme de l'audit, entrée en vigueur sur le territoire national en juin 2016, a accru ses attributions dans ce domaine en lui confiant le rôle d'élaborer, conjointement avec la profession, puis d'adopter, après avis de la CNCC, les normes relatives à la déontologie, au contrôle interne de qualité et à l'exercice professionnel. En 2017, le H3C a adopté cinq normes ;

Les avis qu'il émet à l'attention du législateur sur les projets de texte intéressant la profession, et en particulier sur le code de déontologie, participent également à la définition du cadre normatif visant à la qualité des contrôles effectués et à la sécurisation de l'information financière produite ;

Il accompagne également les professionnels et les autres parties intéressées (organisations représentant les entreprises, administrateurs et régulateurs de marché) dans la mise en œuvre de ces règles. Il apporte son éclairage à l'ensemble des parties prenantes en adressant des réponses individuelles aux questions dont il est saisi, et en publiant les positions retenues lorsqu'elles sont susceptibles d'intéresser un large public. Il tient compte également de l'environnement européen et international afin d'assurer une homogénéité des pratiques.

En 2017, le H3C a contribué à l'appréhension des règles nouvelles issues de la réforme de l'audit en répondant aux situations individuelles dont il a été saisi, et en publiant une foire aux questions destinée à faciliter l'application des dispositions qui suscitent les questions les plus fréquentes.

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

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

/ procédure d'appel d'offres pour la désignation des commissaires aux comptes

/ rotation des cabinets

/ rotation des signataires

/ services autres que la certification des comptes

/ plafonnement des honoraires reçus de l'EIP (15 %)

/ rapport de transparence

Cette FAQ est disponible sur le site du H3C : http://www.h3c.org/fiches/Avis_20180224.htm

4. Les inscriptions

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

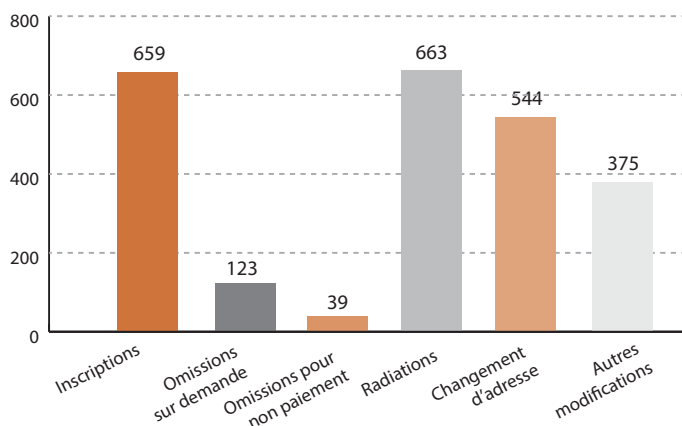
Conformément aux dispositions du I de l'article L. 821-1 du code de commerce, le Haut conseil procède à l'inscription des commissaires aux comptes et des contrôleurs des pays tiers mentionnés au I de l'article L. 822-1-5 ainsi qu'à la tenue des listes prévues à l'article L. 822-1 du même code. Le H3C a délégué à la CNCC l'inscription des commissaires aux comptes et la tenue de la liste par convention

du 12 avril 2017, homologuée par arrêté du garde des Sceaux, ministre de la justice, du 25 avril 2017. Cette délégation ne concerne pas l'inscription des contrôleurs légaux des pays tiers pour laquelle le Haut conseil a seul compétence.

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

Au cours de l'année 2017, 2 515 décisions relatives à l'inscription des commissaires aux comptes ont été rendues, dont 1 078 par le H3C avant délégation, et 1 437 par la CNCC après délégation. 2 406 décisions ont fait droit à la demande.

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



5. Les contrôles

Les résultats des contrôles 2017

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

Les constats du Haut conseil sur le nombre de défaillances relevées en 2017 à l'occasion des contrôles sont globalement similaires à ceux des régulateurs d'audit européens et mondiaux, à l'exception des défaillances liées à la mise en œuvre du co-commissariat aux comptes, qui est une spécificité française.

À l'échelon national, hormis le suivi réalisé sur les conséquences tirées par les cabinets des conclusions des contrôles précédents, la comparaison des résultats des contrôles de l'année 2017 à ceux de l'année 2016 est rendue mal aisée par le fait que les cabinets et les mandats contrôlés ne sont pas les mêmes d'une année sur l'autre. Certes, des améliorations ont été constatées depuis les précédents contrôles, notamment sur les actions mises en œuvre par les cabinets afin de remédier aux insuffisances de leurs systèmes de contrôle qualité, mais le H3C observe que le nombre de mandats dont l'examen en 2017 a révélé des défaillances ayant un impact sur la fiabilité de l'opinion émise sur les comptes demeure important et nécessite la poursuite des efforts engagés.

Les résultats constatés sur les mandats examinés lors des contrôles

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

- pour 31 mandats (dont 5 EIP), à une opinion sur les comptes erronée en raison de l'application de traitements comptables ou de présentation d'états financiers non conformes à la réglementation en vigueur ;
- pour 124 mandats (dont 47 EIP), à une opinion sur les comptes non étayée par les diligences d'audit réalisées ;
- pour 167 mandats (dont 9 EIP), à des défaillances dans les diligences d'audit réalisées.

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

Lorsque des défaillances dans l'exécution des diligences d'audit requises pour un mandat donné sont constatées, il ne peut en être déduit que les états financiers de l'entité concernée sont forcément erronés. Ces défaillances révèlent cependant, en tout état de cause, que la certification des comptes n'est

pas étayée ou pas suffisamment étayée par les diligences réalisées, ce qui ne permet pas d'avoir l'assurance raisonnable que les états financiers audités ne comportent pas d'anomalies ou d'erreurs significatives.

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

- l'approche d'audit, notamment lorsque cela est approprié, l'évaluation des éléments de contrôle interne pertinents pour l'audit et celle des systèmes d'information des entités auditées ;
- l'exercice collégial du co-commissariat aux comptes au regard de la répartition des travaux, la concertation sur l'approche d'audit et l'examen critique des diligences réalisées par le co-commissaire aux comptes ;
- l'audit des comptes consolidés, et plus particulièrement le choix des diligences réalisées au niveau des filiales, ainsi que l'appréciation du caractère suffisant et approprié des éléments communiqués par les auditeurs des filiales aux commissaires aux comptes de la société mère consolidante ;
- l'appréciation par le commissaire aux comptes de certains traitements comptables complexes ou laissant une part significative au jugement de l'entité, ainsi que de certaines estimations comptables de l'entité ;
- le contrôle de l'information financière de l'entité auditée.



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

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

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

Le Haut conseil adapte et proportionne l'examen du dispositif de contrôle interne de qualité des cabinets, ainsi que ses attentes à cet égard, en fonction du portefeuille de mandats détenus par le cabinet ou les commissaires aux comptes du cabinet et de sa taille. En 2017, il apparaît que les commissaires aux comptes ont continué d'apporter des améliorations à leur système de contrôle interne de qualité en tenant compte notamment des faiblesses précédemment identifiées. Néanmoins, le H3C attend encore des améliorations sur le respect des obligations de formation des commissaires aux comptes et des personnes participant à l'audit des mandats.

S'agissant plus particulièrement des commissaires aux comptes d'EIP, le H3C a relevé des faiblesses pouvant avoir des conséquences sur la qualité de l'audit, d'une part, en matière d'effectivité des procédures de revue indépendante des mandats et, d'autre part, sur les outils techniques destinés à l'exercice des missions de commissariat aux comptes.

Le suivi des conclusions des contrôles précédents

Le H3C 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, il a constaté que les commissaires aux comptes avaient mis en œuvre des actions correctrices appropriées depuis leurs précédents contrôles même si dans certains cas celles-ci tardent à donner leur plein effet ou demeurent insuffisantes.

La communication des résultats des contrôles 2017

Les résultats des contrôles 2017 réalisés par le Haut conseil chez les commissaires aux comptes d'EIP seront les premiers à être communiqués aux comités spécialisés ou aux organes exerçant les fonctions de ces comités, conformément à l'article R. 823-21-3 du code de commerce. Le H3C a publié, le 30 novembre 2017, un avis précisant les éléments du rapport de contrôle du commissaire aux comptes de l'entité qui doivent être communiqués.





6. Les enquêtes

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

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

Au cours de cette même période, le rapporteur général a également été saisi directement de 86 dossiers, conformément à la nouvelle procédure.

Nature des dossiers reçus au 31 décembre 2018
par le rapporteur général :

Formation professionnelle / absence de réponse à la CRCC / divers	38
Plaintes	82
Suites de contrôles	101
TOTAL	221*

* 7 dossiers relèvent de 2 catégories à la fois

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

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

7. L'activité « juridictionnelle » du Haut conseil

L'intitulé « activité juridictionnelle » regroupe en réalité deux activités distinctes. L'une est relative au suivi et au jugement des procédures de sanction, et l'autre au traitement du contentieux des honoraires. Or, si cette dernière constitue effectivement une activité juridictionnelle, dès lors que la formation restreinte du Haut conseil statue dans le cadre de ce contentieux en appel des décisions des commissions régionales de discipline, et que ses décisions sont susceptibles de pourvois en cassation devant la Cour de cassation, tel n'est pas juridiquement le cas de l'activité du H3C 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 H3C relative au suivi et au jugement des procédures de sanction, si elle n'est pas véritablement « juridictionnelle », s'y apparente grandement, puisqu'il intervient à plusieurs étapes de la procédure de sanction administrative, à la fois en tant qu'organe de poursuite via la formation statuant sur les cas individuels, et en tant que formation de jugement via la formation restreinte. Il est également présent, via le rapporteur général, devant les commissions régionales de discipline comme devant la formation restreinte, ces mêmes formations étant appelées à se prononcer sur le bien-fondé des manquements constatés, leur imputabilité aux personnes mises en cause et sur les sanctions administratives qui peuvent en découler.

Au cours de l'année 2017 :

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

La version complète
du rapport annuel 2017
est disponible sur
le site www.h3c.org