

## **Bilan des 12 années d'existence du Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C)**

(Exposé fait lors de l'assemblée générale de l'Académie de comptabilité le 9 mars 2016)

12 ans déjà, deux fois six ans, deux mandats de présidente du H3C, c'est beaucoup, et c'est encore très peu pour une institution comme le Haut conseil.

Puisqu'il m'a été demandé de vous faire le bilan de ces douze années, je m'efforcerai de retracer l'évolution de ce dernier depuis sa création et, autant que faire se peut en l'état, d'évoquer les perspectives d'évolution qu'il connaît, à l'heure où de nouveaux bouleversements se profilent à l'horizon et doivent conduire à un remaniement des textes attendu incessamment pour une prise d'effet avant l'été de cette année.

Reportons nous en 2003, année de parution de la loi de sécurité financière le 1er août précisément.

Le monde de la finance était encore sous le choc du scandale Enron, et les Etats Unis avaient, tournant le dos à leur tradition résolument libérale, estimé nécessaire de créer un organe public de surveillance et de régulation de l'audit : le PCAOB.

Les membres de l'Union européenne, confrontés à d'autres scandales, notamment en Europe, réfléchissaient déjà à la mise en place d'un système comparable dans les pays membres et la France, anticipant ce mouvement, a créé le Haut conseil du commissariat aux comptes, pour assurer la surveillance de la profession de commissaires aux comptes et la supervision de sa régulation.

En effet, la France connaissait de longue date un encadrement législatif et réglementaire de la profession, en particulier depuis la loi de 1966 sur les sociétés commerciales, la création, en 1969, de la CNCC, réalisant des contrôles dans les cabinets en lien avec la COB pour les cabinets certifiant les comptes d'entités relevant de celle-ci, et, en matière de déontologie, l'intervention du CDI.

La décision de mettre en place un organe public, reprenant ces différentes attributions, placé auprès du garde des sceaux et chargé en outre de donner à ce dernier des avis en matière de normes d'exercice professionnel, sur le code de déontologie et, d'une manière générale, sur les matières touchant à l'audit, s'est inscrite dans ce mouvement global, qui a vu la création de tels organes dans la plupart des pays évolués, avec, toutefois, un peu d'avance sur beaucoup d'entre eux.

Je ne reviendrai pas sur les attributions du Haut conseil tout le monde les connaît. Mais il faut voir qu'elles ont considérablement évolué au cours de ces 12 années, dans leur définition légale et réglementaire, mais aussi dans leur esprit.

Compte tenu de la décision précoce de mise en place du Haut conseil, les pouvoirs publics qui devaient faire accepter cette réforme considérable pour une profession qui pratiquait de longue date une autorégulation, sans avoir connu les défaillances constatées dans d'autres pays, ont fait le choix de ne pas aller d'emblée au bout de la notion de régulation publique, en maintenant, par exemple, la réalisation des contrôles dans les attributions de la CNCC, dotant le Haut conseil de la responsabilité d'en définir le cadre et les modalités et de les superviser. Les premières réflexions nous ont donc conduits à déterminer en quoi devait consister cette supervision, ce qui n'était pas très facile à mettre en oeuvre au départ.

Au cours de ses premiers mois et premières années d'existence, le Haut conseil a également été fortement mobilisé par le chantier normatif : en effet, souvenez-vous, les normes du référentiel antérieur à 2003 étaient devenues caduques et il était nécessaire de doter la profession de ces outils indispensables d'encadrement de la démarche d'audit. En cette matière, le Haut conseil est chargé de donner un avis sur un projet de norme, élaboré par la CNCC, en vue de son homologation par arrêté du Garde des sceaux. Les premiers pas ont été difficiles et les premiers avis rendus négatifs, car, choc des cultures, il fallait rendre les textes compatibles avec les exigences de leur classification en actes administratifs, destinés à être inclus dans le code de commerce, du fait de cette homologation. C'est dans l'objectif de vaincre ce blocage qu'il a été décidé de

mettre en place une structure de concertation entre la CNCC et le Haut conseil, comportant en nombre égal des membres de la commission des normes de la CNCC et des membres du collège du H3C, afin de guider les services des 2 institutions dans leur travail et de lever les difficultés rencontrées au cours de cette rédaction. Ce groupe, appelé G8 du fait du nombre de ses membres, et présidé par un membre du collège, ne dispose, ni de la part de la CNCC ni de la part du collège, de pouvoir délégué, et se doit donc de soumettre à la décision des organes compétents les décisions rendues indispensable par la survenance d'un point de principe ou d'un blocage sur un point précis. Il a permis d'avancer et, en quelques mois, dans des délais très contraints imposés par le Conseil d'Etat (du par la date de caducité du référentiel normatif que celui-ci avait fixée), de doter la profession de 37 premières normes d'exercice professionnel, permettant d'encadrer le cœur du métier et l'essentiel de la démarche d'audit.

Ce fut un travail considérable, mené tambour battant par les services de part et d'autre, la CNCC, dont les instances de décision avaient la responsabilité d'arrêter le projet de texte, le collège, dont l'avis final se trouvait grandement facilité par les travaux préparatoires de concertation et la Chancellerie, qui, autorité chargée de l'homologation, participait également aux travaux en amont, tout cela grâce au savoir-faire et à l'autorité de Michel Tudel, ancien président de la Cie et membre du collège du H3C.

Avant même de s'engager dans ce chantier, le Haut conseil avait eu à travailler sur le nouveau code de déontologie de la profession, l'ancien code étant lui aussi devenu caduc.

Le texte, déclinant les dispositions de la loi de sécurité financière et les explicitant, a fait l'objet de contestation et d'un recours pour excès de pouvoir devant le Conseil d'Etat, lequel a rejeté ce recours, en estimant que le code constituait une application de la LSF stricte mais conforme au droit.

Quelques années plus tard, ce code a évolué, sa rigueur étant quelque peu atténuée, notamment en ce qui concerne les prestations fournies par les réseaux de commissaires aux comptes, et le régime des incompatibilités liées à celles-ci. Afin de s'assurer de la pertinence des modifications envisagées, le H3C s'est appuyé sur les débats d'un groupe de travail qu'il avait constitué avec des représentants de la profession et des entreprises dans leurs différentes composantes.

Il faut réaliser que ce travail a été accompli alors qu'à l'époque de ses débuts, le Haut conseil, autorité administrative indépendante, ne disposait d'aucune autonomie par rapport au budget du ministère de la justice, qui lui fournissait tous ses moyens matériels et humains. On a peine à imaginer les conditions dans lesquelles nous avons débuté : à 3 le secrétaire général, une secrétaire partagée avec une autre commission, et moi, dans des locaux exigus, rue d'Anjou, également partagés avec cette autre commission. Nous sommes passés assez rapidement à 7, puis progressivement, à 11, par le recrutement de professionnels et de juristes, mais nous avons stagné longtemps à ce nombre de membres du personnel, tous embauchés par le ministère, suivant bien entendu les critères de ce dernier, notamment en matière de rémunération, peu en adéquation avec le marché du travail dans le secteur de l'audit.

Tout ceci nous a amenés en 2006, année d'adoption de la VIII<sup>ème</sup> directive européenne et, surtout en 2008, date de sa transposition dans le droit national.

En application de cette directive, la réalisation des contrôles incombait désormais au régulateur, moyennant une possibilité de délégation par ce dernier à des organes professionnels, mais, là encore, en anticipation de cette évolution, le Haut conseil et la Compagnie avaient, par la voie d'un accord intervenu en 2007, organisé la réalisation des contrôles des cabinets parmi les plus importants de ceux qui détenaient des mandats EIP, par des contrôleurs à temps complet, travaillant sous la direction du Haut conseil, un comité paritaire de concertation étant mis en place avec la Compagnie, pour assurer l'organisation de ces contrôles réalisés dans un cadre et suivant des modalités arrêtées par le collège du Haut conseil.

La transposition de la directive, en décembre 2008, a instauré le système que nous connaissons encore aujourd'hui : les contrôleurs, intégrés dans les services du Haut conseil en 2010, travaillant sous l'autorité hiérarchique d'un directeur des contrôleurs et du Secrétaire général, réalisent les contrôles des cabinets EIP les plus importants, ou classés comme étant à risque, du fait des résultats d'un précédent contrôle (risque cabinet) ou des mandats qu'ils détiennent (risque mandat). Toutefois, le nombre limité de ces contrôleurs, dont la qualité a toujours été privilégiée par rapport à la quantité, a rendu obligatoire le maintien d'une délégation

de la réalisation de certains contrôles EIP à des professionnels choisis et encadrés par la CNCC, en concertation et sous la supervision du Haut conseil, lequel, par une décision annuelle, détermine les critères objectifs commandant le recours à cette délégation.

Quant aux contrôles non EIP ils sont réalisés par les CRCC, toujours selon les modalités et les orientations décidées par le Haut conseil, qui assure la supervision des résultats de l'ensemble des contrôles EIP et non EIP effectués dans l'année.

La simple description de ces tâches, auxquelles s'ajoute bien entendu la poursuite de l'activité normative et l'émission d'avis sur des questions déontologiques, sans parler de l'activité juridictionnelle d'instance d'appel en matière disciplinaire, d'inscription ou de contestation des honoraires, permet de mesurer la précarité de la situation dans laquelle se trouvait alors le Haut conseil.

Au cours d'une entrevue avec la Garde des sceaux de l'époque, j'ai été amenée à lui exposer la situation et elle a alors pris la décision de faire modifier le statut du Haut conseil et de le doter d'un financement autonome, au moyen de droits et contributions et d'une cotisation perçus sur les professionnels par la CNCC, qui les reverse au Haut conseil. Le calcul et les composantes de ces contributions sont complexes, mais leur montant est, pour la partie la plus importante, inscrit dans la loi et les conditions de fixation du montant de la cotisation destinée à financer la réalisation des contrôles, est déterminée par le texte.

En même temps, le Haut conseil devenait une autorité publique indépendante, dotée de la personnalité morale.

Ce fut une évolution clef, qui a permis l'essor de l'institution en la dotant des moyens de faire face à ses missions. Actuellement, le Haut conseil comprend une cinquantaine d'agents, et son budget annuel est de l'ordre de 10 millions d'euros. Mais cela a également exigé de nous la mise en place de la gestion interne du Haut conseil. Nous avons eu la chance de bénéficier au sein du Haut conseil de la présence d'un secrétaire général adjoint issu d'une chambre régionale des comptes, ce qui a été précieux lors de la mise en place des procédures d'élaboration et d'exécution du budget ainsi que du contrôle interne nécessités par ce nouveau statut. Mais ce ne fut pas simple pour autant, nous avons beaucoup à apprendre en ce domaine. Il nous a également fallu passer des marchés, continuer à recruter et structurer les services, le tout, bien entendu, tout en poursuivant notre activité de fond.

A cet égard, cette période a été marquée par ce que j'appellerai un psychodrame, en matière normative : en effet, si la LSF avait instauré une stricte séparation entre les activités d'audit et celles de conseil, en édictant le principe selon lequel toute prestation hors certification des comptes qui n'est pas expressément autorisée, est prohibée, elle avait néanmoins ouvert une porte à l'autorisation de certaines prestations, directement liées à la mission de certification (DDL), par une norme en encadrant la réalisation.

Or, aucun consensus ne s'était fait jour entre les différentes parties prenantes sur ces normes, jusqu'au jour où, lors d'un discours mémorable prononcé lors des assises de la CNCC à l'auditorium du Louvre, Mme Dati rappela avec vigueur qu'en l'état, les cabinets qui fournissaient de telles prestations le faisaient en violation de la loi. Un certain émoi a agité quelques temps une partie de la profession et il apparut urgent de mettre en chantier ces normes DDL, qui devaient permettre de desserrer un peu l'étau et, en tout cas, de sécuriser les interventions réalisées en ces domaines par certains. Ce fut fait, et, je le pense, à la satisfaction générale, sans pour autant aboutir à des excès que d'aucuns redoutaient.

Ultérieurement, les réflexions du Haut conseil en matière de normes ont été nourries par la question de l'adaptation de l'outil des DDL à de nouvelles missions ouvertes aux commissaires aux comptes dans des domaines tels que les données environnementales ou encore celui des jeux en ligne, ces missions, qui n'existaient pas lors de l'adoption de la LSF en 2003, entrant difficilement dans la catégorie des diligences directement liées telles qu'alors imaginées. Mais à cet égard comme pour beaucoup d'autres questions qui lui ont été soumises, le Haut conseil a eu à cœur de faire œuvre utile, en se gardant d'un dogmatisme excessif, qui aurait pu être préjudiciable à l'exercice de leur activité par des professionnels, dès lors qu'il était possible par ailleurs d'encadrer cette activité afin d'éviter des dérives toujours possibles.

Ceci m'amène à dire un mot de la méthode adoptée par le Haut conseil pour documenter ses travaux : on a beaucoup parlé de la présence de professionnels au sein du collège, et il est certain que cette présence a

permis au collège d'être éclairé sur les aspects pratiques des questions traitées et, surtout, dirais-je, sur les conséquences potentielles de telle ou telle option que les personnalités extérieures à la profession auraient été susceptibles de suivre dans une approche plus théorique. Mais bien au-delà de cet élément, le choix a été fait de pratiquer une concertation aussi large que possible avec la Compagnie de manière institutionnalisée, comme j'ai déjà eu l'occasion de l'évoquer et également au travers de contacts réguliers entre les services, entre le secrétaire général du Haut conseil et le délégué général de la Compagnie et entre les présidents successifs de cette dernière et moi-même. Dans les cas où la réflexion a porté sur des questions plus vastes (code de déontologie ou réforme européenne de l'audit), il a été recouru à une concertation élargie, dans le cadre de groupes de place et des travaux d'une grande richesse ont ainsi pu être conduits. (cf le rapport du H3C sur le projet de réforme de l'audit en 2013 consultable sur le site du Haut conseil : [www.H3C.org](http://www.H3C.org) ). Il en a été de même avec les entreprises, dont 3 représentants siègent également au sein du collège et dont j'ai très régulièrement consulté les organes représentatifs, AFEP, MEDEF.

Tout au long de ces années, et dès le début de l'activité du Haut conseil, celui-ci a également été amené à développer une autre activité, qui, au fil du temps, prend de plus en plus d'importance : la coopération intra-européenne et internationale.

Fin 2004, à l'initiative de ce qui était alors nommé le forum de la stabilité financière (aujourd'hui le FSB), une première réunion de représentants de régulateurs de l'audit a été organisée par le PCAOB à Washington, suivie d'une seconde, et là a commencé à germer l'idée de la création d'un forum permanent d'échange des expériences devant permettre un enrichissement mutuel des participants.

Washington, puis Londres, Sydney où devait avoir lieu la création de ce forum, mais le PCAOB ne participait pas à cette réunion et il m'est apparu qu'un tel organisme œuvrant dans le domaine de l'audit et créé sans la participation des Etats-Unis serait dès le départ fragilisé.

J'ai obtenu l'adhésion des autres participants pour repousser la création officielle à la réunion suivante, qui s'est tenue en septembre 2006 à Paris, en présence du PCAOB, que j'ai eu l'honneur de présider et au cours de laquelle le tout nouvel IFIAR (International Forum of independent audit regulators) a élu le premier de ses présidents en la personne de Jeffery Lucy, représentant le régulateur australien.

Regroupant à l'origine 22 régulateurs, il s'est doté de statuts et s'est donné pour objectif de permettre aux superviseurs de la profession d'auditeurs de confronter leurs expériences, de mener des réflexions sur les difficultés auxquelles ils devaient faire face, de travailler à des approches communes sur la régulation de l'audit et de faciliter la coopération internationale. Ses réunions fournissaient également à ses membres l'occasion d'évoquer des thèmes d'intérêt commun tels que la qualité de l'audit et ses critères, la concentration du marché de l'audit ou l'enregistrement des auditeurs. L'IFIAR a également dès l'origine, reçu en tant qu'observateurs des représentants d'autres organisations internationales portant un intérêt aux questions relatives à l'audit telles que le Forum de la stabilité financière (FSB), la Banque mondiale, l'Organisation internationale des commissions de valeurs (OICV), le Comité de Bâle sur le contrôle bancaire, l'Association internationale des superviseurs d'assurance (IAIS), le Public Interest Oversight Board (PIOB) ou encore la Commission européenne.

Depuis, l'IFIAR s'est transformé : le nombre de ses membres atteint désormais la cinquantaine, originaires de toutes les parties du monde. Ses statuts ont évolué : il s'est doté d'une direction permanente, comprenant, aux côtés du président et du vice-président, un "Advisory council", composé de représentants élus des membres, compte tenu d'une recherche d'équilibre géographique. Alors qu'il ne constituait au départ qu'un lieu d'échanges, il a renforcé ses statuts, afin de permettre l'adoption de positions communes, susceptibles d'être exprimées à l'extérieur et s'est engagé, à cet égard, dans une politique de communication de ces positions. Il a créé en son sein des groupes de travail spécialisés, dédiés à ses différentes activités : dialogue avec les représentants des six plus grands réseaux d'audit mondiaux, regroupés au sein du GPPC, réflexion sur le contrôle qualité et organisation de séminaires consacrés à ces sujets, étude des normes internationales de déontologie et d'audit, et relations avec les organes chargés de leur élaboration, échanges avec les investisseurs, coopération, systèmes de sanctions. S'affirmant désormais comme le principal interlocuteur pour toutes les questions relatives à l'audit, il mène des travaux de réflexion, de formation, au travers des séminaires sur les contrôles, et a entrepris d'asseoir son influence sur le fonctionnement de la profession de l'audit.

En 2012, il a conduit la première étude internationale sur les contrôles menés par les membres de l'IFIAR dans leurs pays respectifs, dans les cabinets auditant les comptes de sociétés cotées, répondant ainsi à une demande d'information émanant du Financial stability board (FSB), concernant les audits des principales institutions financières. Cette étude, dont les résultats ont été consignés dans un rapport, est réactualisée chaque année et met en lumière les faiblesses les plus significatives relevées par les membres participants. Il est particulièrement intéressant, au-delà des constats eux-mêmes et des alertes qu'ils provoquent, de noter la convergence des problèmes identifiés dans les différentes parties du monde : manque de « scepticisme professionnel » (nous parlons en France d'esprit critique à l'égard des présentations comptables de l'entreprise auditée), faiblesses dans l'évaluation de la juste valeur, dans les diligences relatives au contrôle interne de l'entreprise, dans l'audit des dépréciations des prêts au sein des établissements financiers, ou le contrôle de l'évaluation des titres de participation...

Cette étude nourrit le dialogue avec la profession, pour tenter d'obtenir de la part des grands réseaux mondiaux, une remédiation aux faiblesses constatées et a été rendue possible parce que les méthodes de contrôle tendent à converger, grâce aux séminaires annuels consacrés à ces sujets et auxquels les services du H3C apportent la contribution de leur expérience en la matière.

Ces travaux menés en commun à l'échelon international au sein de l'IFIAR permettent aux membres, dans une interaction permanente, de se conforter dans leur propre démarche, de l'enrichir des expériences des autres et de faire bénéficier ces derniers de leurs propres solutions.

Institution encore jeune et qui parachève son organisation interne, l'IFIAR est, à n'en pas douter, appelé à jouer un rôle majeur dans la supervision des auditeurs et l'amélioration de la qualité de l'audit.

Le Haut Conseil tient à jouer un rôle moteur au sein de l'IFIAR : j'ai moi-même participé à toutes ses réunions plénières, des membres des services sont membres des différents groupes de travail et l'une d'entre eux préside actuellement celui qui traite des standards internationaux d'audit.

Pour la 2ème fois le Haut conseil, représenté par son secrétaire général Philippe Steing, est membre de l'advisory council, comme, par le passé il l'avait été, représenté par un membre du collège, Jean-Marie Pillois, qui s'était lui-même beaucoup investi dans les travaux de l'IFIAR.

L'IFIAR est né de la constatation que de grands réseaux mondiaux dominent le monde de l'audit et que, face à ces organisations multinationales, il est indispensable pour les régulateurs de se réunir afin d'exercer de manière concertée leur mission.

Les mêmes raisons ont conduit également à une coordination de l'action des régulateurs européens, d'autant plus qu'étant placés sous le régime de la même directive, il leur est d'autant plus facile de coopérer.

Là aussi, le Haut conseil tient à être présent et actif, tant au sein de l'EGAOB, actuel groupe de coordination, au sein duquel il participe, notamment, à l'évaluation des systèmes de supervision des Etats tiers, mais également au sein de l'EAIG, groupe dédié aux contrôles qualité et qui permet là aussi, le partage des résultats des contrôles, et la mise en place de collèges de régulateurs pour réaliser de manière coordonnée le contrôle des réseaux et mettre en commun les résultats de ces contrôles. Faisant partie du cercle qui anime ce groupe, il en assure la présidence à tout de rôle avec les autres animateurs qui représentent les pays moteurs en ce domaine. Un des membres de services du Haut conseil a également été coopté par ses homologues pour préparer et négocier avec les représentants des autres régulateurs européens les réponses communes adressées à l'IAASB, normalisateur international, en réponse aux exposés-sondages diffusés par ce dernier, à l'occasion de l'étude de projets de textes normatifs.

Enfin, Le Haut conseil a, en conformité avec les dispositions de la 8ème directive, conclu des accords de coopération bilatérale avec la Suisse, le Canada et les Etats-Unis et est sur le point de signer un tel accord avec le Japon. Ces accords permettent l'échange de renseignements sur les cabinets relevant de sa supervision et qui audient les comptes de sociétés implantées dans ces Etats réciproquement. En ce qui concerne les Etats-Unis, l'accord comporte une particularité, qui est d'autoriser la réalisation de contrôles conjoints (avec présence et intervention d'agents du PCAOB dans des cabinets français) mais sous des conditions très strictes d'encadrement par le Haut conseil, qui participe à ces contrôles et veille à ce qu'aucune

information sensible ne soit communiquée lors de ces opérations. Grâce à la mobilisation des contrôleurs, du service juridique et du secrétaire général lui-même, ces contrôles conjoints, qui avaient suscité beaucoup d'inquiétude et de réticences au départ, se sont déroulés sans incidents et ont permis, outre le maintien de l'ouverture du marché américain pour les firmes d'audit et les sociétés française qui y sont présentes, de nouer avec notre homologue des relations de respect et de confiance.

Tout ceci n'est possible qu'au prix de la mobilisation de tous, collèges, membres des services sous la direction du secrétaire général et de son adjoint et est accompli dans l'objectif assigné par le collège et partagé par tous de contribuer à faire connaître et à promouvoir le modèle français de l'audit. Nous avons d'ailleurs eu la satisfaction de constater qu'un certain nombre de caractéristiques de ce modèle ont été retenues par les réformateurs européens.

A ce jour, le référentiel normatif national est pratiquement complet et couvre largement l'activité du commissariat aux comptes, sous réserve de besoins particuliers ou nouveaux pour lesquels il pourrait être complété, les contrôles sont effectués, supervisés et les conclusions, sous forme d'envoi de recommandations aux cabinets contrôlés sont émises dans des délais qui ont été en constante amélioration. Des avis structurants ont été rendus, sur le co-commissariat aux comptes, les modalités de la rotation des signataires, la révision des comptes par des fédérations agricoles, la notions de réseau etc. et, on vient de l'apercevoir, le Haut conseil et totalement identifié, et reconnu comme un élément moteur et essentiel des organes internationaux qui régulent la profession de l'audit.

Il est donc légitime de dire que le Haut conseil a atteint un niveau d'équilibre et de maturité, avec des méthodes de travail rodées et des compétences certaines tant au sein du collège que dans les services.

Mais tout ceci va être bouleversé dans très peu de temps, puisque la réforme européenne de l'audit qui va entrer en application le 17 juin prochain comporte, au-delà des sujets tenant à l'organisation et à l'exercice de la profession, des dispositions essentielles visant à renforcer les régulateurs nationaux de l'audit.

La création d'organe nationaux de supervision, indépendants de la profession, avait été rendue obligatoire par la 8<sup>ème</sup> directive, qui posait déjà en ce qui les concerne un certain nombre d'exigences, comme l'assurance d'un financement stable, suffisant et exempt de toute influence indue de la profession.

Ces dispositions, tendant à garantir l'indépendance de ces organismes publics, sont renforcées et, par ailleurs, de nouvelles missions sont assignées aux régulateurs nationaux.

C'est ainsi que l'article 32 de la directive prévoit que l'autorité compétente doit être dirigée par des personnes qui ne pratiquent pas l'audit (non-praticiens, par opposition à des contrôleurs légaux en exercice), connaissant bien les matières touchant au contrôle légal des comptes et désignées au terme d'une procédure indépendante et transparente. Il est néanmoins possible pour l'autorité de recourir à des praticiens ou d'être assistée par des experts, dès lors que ceux-ci n'ont pas de pouvoir de décision.

De même, les articles 20 et suivants du règlement, consacrés à la « surveillance des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit qui effectuent le contrôle légal des comptes d'entités d'intérêt public », précisent les conditions d'interventions des organes de supervision relativement à cette catégorie d'auditeurs. Y figurent : des règles relatives à l'indépendance de ces autorités par rapport à la profession, au secret professionnel des membres des collèges et des services, aux pouvoirs des autorités, et aux moyens dont elles doivent disposer.

Selon la directive, l'autorité publique en charge de la supervision devra assurer la responsabilité finale de la supervision :

- de l'agrément et de l'enregistrement des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit,
- de l'adoption des normes relatives à la déontologie et au contrôle interne de qualité des cabinets d'audit, et des activités d'audit, sauf lorsque ces normes sont adoptées ou approuvées par d'autres autorités des Etats membres,
- de la formation continue,
- des systèmes d'assurance qualité,
- des systèmes d'enquête et des systèmes administratifs en matière disciplinaire.

Il est précisé que le financement, qui doit être sûr et exempt d'influence indue de la profession, est approprié et doit doter le système de supervision publique de ressources suffisantes pour ouvrir et conduire les enquêtes.

A ce jour, les modalités selon lesquelles pourra s'exercer cette responsabilité finale ne sont pas encore définitivement arrêtées. En toute hypothèse, cette notion, qui suppose, sauf lorsqu'il en est disposé autrement (ce qui est le cas pour le contrôle qualité des cabinets détenant des mandats EIP), une possibilité de recours à une délégation des tâches à d'autres autorités, implique que l'autorité désignée devra répondre des résultats des actions conduites sous sa responsabilité. Elle implique également la possibilité pour cette dernière de donner des instructions et de déterminer les conditions de réalisation des tâches en question.

La directive prévoit également que les normes ISAs seront d'application obligatoire dans les Etats-membres, dès lors qu'elles seront adoptées par la Commission européenne. Les Etats membres ne conserveraient donc pas, à cet égard, un pouvoir de choix. Toutefois, dans la mesure où des dispositions nationales de fond commanderaient l'existence de normes spécifiques pour encadrer les diligences des auditeurs relativement à ces règles particulières, des normes nationales pourraient être conservées ou adoptées (l'exemple le plus typique à cet égard est l'exercice en co-commissariat, obligatoire en France dans les sociétés qui établissent des comptes consolidés).

Le domaine dans lequel la réforme risque d'avoir l'impact le plus important sur le fonctionnement du Haut Conseil est celui des activités de contrôle, d'enquête et de sanctions.

Lorsqu'ils sont réalisés dans des cabinets détenant des mandats EIP, les contrôles ne pourront plus être délégués.

Ces dispositions commandent que désormais le régulateur effectue par ses propres agents les contrôles qualité de tous les cabinets intervenant dans des entités répondant à la définition des EIP, laquelle sera plus restreinte que la définition actuelle, puisque la France, dans le but d'éviter une sur transposition et un alourdissement inutile des obligations pesant sur les cabinets, ne semble pas devoir faire jouer l'option qui autorise les Etats à étendre le périmètre de l'EIP.

Actuellement, le Haut Conseil, compétent pour conduire et superviser les contrôles périodiques ou occasionnels, ne l'est pas pour mener des enquêtes ponctuelles (inspections dans notre terminologie nationale), commandées par un événement ou une plainte, ce pouvoir étant en effet réservé par l'article L.821-8 du code de commerce au ministre de la justice avec, le cas échéant, le concours de l'Autorité des marchés financiers (AMF) ou de l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution (ACPR), ainsi qu'à l'AMF elle-même, pour les cabinets contrôlant les comptes d'entités relevant de son autorité. La directive et le règlement imposent désormais que l'autorité de supervision des auditeurs soit dotée du pouvoir d'enquête.

Cette mesure viendra parfaire les attributions du Haut Conseil en matière de surveillance de la profession et consacrer l'évolution qu'il a connue depuis sa création d'une autorité morale, donnant des orientations et émettant des avis, vers un acteur de plus en plus opérationnel et présent sur le terrain.

Actuellement, le Haut Conseil ne connaît des sanctions disciplinaires que lorsqu'il est saisi d'un appel contre la décision rendue en première instance par la commission régionale, et statue dans ce cas sous le contrôle du Conseil d'Etat.

Or, d'une part, la directive confie à l'autorité compétente la responsabilité finale du système de sanctions et, d'autre part, elle prévoit que l'autorité compétente doit pouvoir prendre un certain nombre de mesures et sanctions administratives ne figurant pas à ce jour dans l'arsenal mis à la disposition des chambres régionales, qui correspond à la conception de sanction disciplinaire traditionnellement appliquée dans les professions libérales.

Le projet d'ordonnance de la Chancellerie, qui doit transposer la directive et intégrer le règlement dans le droit national, a été soumis à l'examen de Conseil d'Etat qui devait en discuter hier.

A cette heure, les décisions du Conseil d'Etat ne sont pas connues, et seules les grandes lignes du projet d'ordonnance ont été rendues publiques par la Chancellerie, mais on peut s'attendre à ce qu'en matière de

sanctions, les actuelles chambres régionales de discipline soient conservées, pour juger les actions disciplinaires ouvertes à l'encontre des cabinets non EIP, l'EIP relevant du Haut conseil, sans doute sous un contrôle direct dans l'un comme l'autre cas par le Conseil d'Etat.

Par ailleurs, il envisagé, afin d'assurer la conformité de la nouvelle architecture avec la convention européenne des droits de l'homme, de confier l'exercice du pouvoir juridictionnel à une formation restreinte du collège, qui ne serait pas appelée à participer aux débats qui pourront désormais s'instaurer de manière nominative, relativement aux situations individuelles et aux résultats des contrôles.

Le Haut conseil serait doté d'un rapporteur général indépendant des services et du collège, qui superviserait les enquêtes et, soit exercerait lui-même l'action disciplinaire devant les chambres régionales ou le Haut conseil selon le cas, soit soumettrait les dossiers dans lesquels il estimerait de telles poursuites opportunes au collège qui déciderait de l'exercice de l'action (sur le modèle de la procédure AMF).

En matière normative et sous la réserve exprimée plus haut quant au périmètre d'intervention des Etats en ce domaine, on verrait l'institutionnalisation de l'actuel groupe de concertation sous forme d'une commission paritaire constituée avec la CNCC auprès du Haut conseil, car, désormais, l'adoption des normes, avant leur homologation par le Garde des sceaux, qui est maintenue, relèvera du Haut conseil et non plus de la CNCC, mais la participation de cette dernière à un exercice hautement technique et qui conditionne la manière de réaliser les opérations d'audit est une évidence.

Enfin, de nouvelles tâches vont incomber au Haut Conseil : en effet, l'article 27 du règlement prévoit que les autorités compétentes et le Réseau européen de la concurrence (REC), le cas échéant, suivent régulièrement l'évolution du marché du contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public. Cette veille devra porter sur différents aspects de ce marché : les risques liés à la possibilité de défaillance d'un des acteurs majeurs de ce marché, en cas de lacunes systématiques constatées dans la conduite de ses audits, et la nécessité d'adopter des mesures pour pallier un tel risque, la concentration du marché, l'efficacité du travail des comités d'audit.

Tous les trois ans au moins, chaque autorité concernée et le REC devront émettre un rapport qui sera soumis au CEAOB (cf. infra), à l'Autorité européenne des marchés financiers, aux Autorités européennes compétentes en matière bancaire et d'assurances ainsi qu'à la Commission européenne. Cette dernière, après consultation des autres autorités européennes de surveillance concernées, rédigera un rapport commun sur cette évolution et le communiquera à la Banque centrale européenne, au Comité européen du risque systémique, ainsi que, le cas échéant, au Parlement européen. Le premier rapport devra être élaboré et transmis lors de la mise en application de la réforme, soit en juin 2016.

Le principe de la coopération bilatérale entre Etats membres étant rappelé, le règlement institue en son article 30 le CEAOB organisme appelé à prendre la suite de l'actuel EGAOB (cf. supra) et à assurer la coopération multilatérale et la coordination de l'action des différents régulateurs nationaux. Chaque régulateur national doit désigner un représentant de haut niveau en son sein, pour être membres du CEAOB, de même que l'Autorité européenne des marchés financiers. Les membres élisent le président pour un mandat de quatre ans non renouvelable immédiatement, mais le vice-président est nommé et révoqué par la Commission.

Le CEAOB pourra adopter des lignes directrices ou des avis non contraignants, publiés par la Commission.

Le règlement consacre également la pratique qui avait commencé à voir le jour de mise en place de collèges de régulateurs européens, pour effectuer le contrôle des cabinets d'audit relevant d'un même réseau, présent dans plusieurs Etats membres.

On le voit, c'est une évolution importante qui se dessine, mais qui va permettre de parachever ce que la loi de 2003 puis ses réformes successives avaient permis de mettre progressivement en place.

Le Haut conseil se verra renforcé dans son rôle et dans ses attributions, qui, du fait de leur élargissement lui permettront d'assurer la plénitude de sa mission de régulation du secteur du commissariat aux comptes. Forts de l'expérience de ces 12 années, et de la reconnaissance dont jouit désormais le Haut conseil, dont l'existence est maintenant totalement admise dans le monde de la régulation financière, les pouvoirs publics

se trouvent également en mesure, à l'occasion de cette réforme, de parfaire l'organisation du Haut conseil, qui avait révélé certaines faiblesses ou manques.

Le Haut conseil devra, à l'évidence recruter de nouveaux agents, afin de faire face à ces nouvelles attributions.

Je regrette un peu, je dois l'avouer de quitter maintenant cette institution qui est en passe de devenir un très bel outil, mais ainsi va la vie... il était temps pour moi de passer à une autre tranche de ma vie et pour le Haut conseil aussi de bénéficier d'un nouvel essor avec l'arrivée d'une nouvelle présidente, à qui va incomber la tâche de mettre en oeuvre cette nouvelle organisation. Tous mes voeux l'accompagnent.

En ce qui me concerne, j'estime que je n'ai pas à rougir du travail accompli et je lui remets entre les mains un organisme qui a fait ses preuves. En tout cas, j'ai fait de mon mieux, dans l'unique objectif de rechercher l'intérêt général, ce qui suppose bien sûr la fermeté dans l'action, y compris en étant consciente des forces qui s'exercent et qu'il faut maintenir en équilibre, mais également la prise en compte du souci d'assurer à la profession les conditions d'un exercice harmonieux de ses missions, dont on ne redira jamais assez le rôle central pour la sécurité financière.

Christine THIN  
Conseiller à la Cour de cassation honoraire  
Ancienne présidente du H3C (2003-2015)