

**Académie de Comptabilité**

**Evolution de l'audit : régulation et exercice professionnel**

**Intervention de Christine Guéguen, Président du Haut conseil du commissariat aux comptes**

**21 décembre 2017**

*Seul le prononcé fait foi*

Depuis 2002 et la loi Sarbanes-Oxley, la régulation de l'audit n'a cessé d'évoluer.

A la suite des scandales financiers survenus aux Etats-Unis tels que les affaires Enron, Worldcom, à l'occasion desquels étaient apparues des défaillances de l'audit, une loi dite "Sarbanes-Oxley Act" a créé en 2002 le PCAOB compétent à l'égard du contrôle des comptes des sociétés faisant appel public à l'épargne.

Confrontée à d'autres scandales, survenus en Europe, la Commission européenne a suivi le même mouvement, en mettant en chantier une réforme de la directive de 1984 relative à l'agrément des personnes chargées du contrôle légal des comptes.

C'est dans ce contexte qu'est intervenue en France la loi de sécurité financière du 1<sup>er</sup> août 2003 qui a instauré le H3C.

Puis, la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 a posé les fondements d'une harmonisation des règles applicables à l'audit légal des comptes dans l'Union européenne en fixant les conditions minimales en matière de déontologie, d'indépendance, de formation professionnelle et d'inscription.

En 2010, la Commission européenne a lancé une réforme du contrôle légal des comptes en vue d'améliorer la qualité de l'audit, de déconcentrer le marché et de renforcer l'indépendance des auditeurs. La directive 2014/56/UE du 16 avril 2014 définit le droit commun des règles applicables à l'exercice de la profession de commissaire aux comptes en modifiant la directive européenne 2006/43/CE. Le règlement 537/2014 du 16 avril 2014 prévoit quant à lui des dispositions spécifiques au contrôle légal des comptes des "entités d'intérêt public" (EIP).

L'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes a mis le droit français en conformité avec le droit de l'Union européenne.

Elle a été complétée par le décret n° 2016-1026 du 26 juillet 2016 pris pour son application, qui réforme les dispositions du titre II du livre VIII de la partie réglementaire du code de commerce.

Le règlement européen et l'ordonnance sont entrés en vigueur le 17 juin 2016. Enfin, le décret n° 2017-540 modifiant le code de déontologie des commissaires aux comptes a été publié au Journal officiel du 12 avril 2017.

L'ensemble de ces textes renforce l

- la supervision publique de l'audit en confiant aux autorités en charge de la régulation de nouvelles missions,
- la déontologie et les exigences relatives à l'indépendance des commissaires aux comptes.

L'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 a modifié les missions et compétences du H3C. Outre ses attributions antérieures relatives notamment à la réalisation des contrôles de l'activité des professionnels, le régulateur est désormais chargé de l'inscription des commissaires aux comptes, de toutes les modifications affectant la liste des inscrits dont il assure la tenue, de la supervision de leur formation continue et de l'adoption de toutes les normes applicables à la profession. Enfin, il a acquis des pouvoirs d'enquête et il peut prononcer directement des sanctions, y compris pécuniaires.

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

- Il procède à l'inscription des commissaires aux comptes et des contrôleurs de pays tiers. Il tient les listes prévues à cet effet. En application de l'article L. 822-1 du code de commerce, *« les fonctions de commissaire aux comptes sont exercées par des personnes physiques ou des sociétés inscrites sur une liste établie par le Haut conseil du commissariat aux comptes, dans les conditions prévues aux articles L. 822-1-1 à L. 822-1-4 »*.
- Il adopte les normes relatives à la déontologie des commissaires aux comptes, au contrôle interne de qualité et à l'exercice professionnel.
- 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. Le nombre et les modalités de désignation des membres de cette commission ainsi que les règles relatives à son organisation et à son fonctionnement sont fixés par le règlement intérieur du H3C qui dispose que les commissaires aux comptes qui y siègent sont désignés par la CNCC. Les normes sont ensuite adoptées par le Haut conseil mais après avis de la CNCC, et sont homologuées par arrêté du garde des Sceaux.
- Il définit les orientations générales et les différents domaines sur lesquels l'obligation de formation continue des commissaires aux comptes peut porter. Il veille au respect des obligations des commissaires aux comptes dans ce domaine.
- Composé du Président et de deux 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 cabinets et la réalisation de missions autres que la certification des comptes.
- Il définit le cadre et les orientations des contrôles auxquels sont soumis les commissaires aux comptes. Il en supervise la réalisation et peut émettre des recommandations dans le cadre de leur suivi. Il réalise lui-même les contrôles des commissaires aux comptes détenant des mandats auprès d'entité d'intérêt public (EIP) grâce à des contrôleurs salariés du Haut conseil, et il supervise les contrôles réalisés sur délégation par les instances professionnelles auprès des commissaires aux comptes ne détenant pas de mandats auprès d'EIP.
- Il diligente des enquêtes. Un service d'enquêtes avec à sa tête un rapporteur général est chargé de procéder aux enquêtes préalables à l'ouverture éventuelle de procédures de sanction. Le rapporteur général est 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. Il peut désigner des enquêteurs pour l'assister dans les enquêtes ouvertes et faire appel à des experts, commissaires aux comptes. Il établit un rapport d'enquête qu'il adresse à la formation du Collège du Haut conseil statuant sur les cas individuels qui peut décider d'ouvrir une procédure de sanction.
- Il sanctionne. 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 après que le Collège du Haut conseil dans sa formation poursuivante (hors les membres de la formation restreinte), dite « formation statuant sur les cas individuels » a décidé d'ouvrir une procédure de sanction.

- Il est l'instance d'appel des décisions prises par les commissions régionales de discipline en matière de contentieux des honoraires.
- Il 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 coordinations européenne et internationale qui conduisent une démarche harmonisée de 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.
- Le règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014 comporte des exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public. Son article 27 instaure un suivi de la qualité et de la compétitivité du marché de la fourniture de services de contrôle légal des comptes à ces entités par les autorités de régulation de l'audit de l'Union européenne.

Le législateur a voulu conserver un équilibre institutionnel en prévoyant que le Haut conseil puisse déléguer l'exercice de certaines de ses compétences à la CNCC dans le cadre d'une convention de délégation homologuée par le garde des Sceaux. Peuvent ainsi être délégués à la CNCC :

- l'inscription des commissaires aux comptes et la tenue de la liste des inscrits,
- le suivi du respect de leurs obligations de formation continue,
- et les contrôles d'activité visant des cabinets ne détenant pas de mandat auprès d'EIP. Le règlement européen interdit en revanche au Haut conseil de déléguer les contrôles des commissaires aux comptes qui interviennent auprès des EIP.

Le législateur n'ayant pas prévu de possibilité de délégation des missions du H3C directement aux CRCC ou la possibilité d'une subdélégation, les CRCC assistent la CNCC dans la réalisation des missions déléguées sans cependant pouvoir lui être substituée.

Trois conventions de délégation ont été conclues entre le Haut conseil et CNCC, le 12 avril 2017. Elles ont été homologuées par trois arrêtés du garde des Sceaux, ministre de la justice, le 25 avril 2017 (inscription des commissaires aux comptes et tenue de la liste des inscrits, contrôles visant des cabinets ne détenant pas de mandat d'entité d'intérêt public) et le 3 mai 2017 (suivi du respect de la formation continue des commissaires aux comptes). Ces conventions fixent les conditions de délégation.

Des groupes de travail ont également été mis en place afin de favoriser le dialogue entre le régulateur et les professionnels par l'intermédiaire de leurs instances professionnelles.

- Le Collège du H3C a ainsi approuvé le 14 avril 2016 le principe de la création d'un groupe de réflexion pour préparer les décisions relatives aux orientations générales qui seront prises par le Collège du H3C en matière de formation continue des commissaires aux comptes.
- Enfin, un groupe de contact H3C / CNCC, créé avant la réforme pour préparer les changements induits par celle-ci, poursuit ses travaux sur la lecture des nouveaux textes réglementant l'exercice de la profession, issus de la réforme de l'audit qui posent des difficultés d'interprétation. Ce groupe permet au Collège du H3C de prendre position sur certaines difficultés identifiées et d'apporter ainsi tout éclairage utile aux personnes intéressées.

Les missions confiées au Haut conseil sont exercées par son Collège qui se réunit, en fonction des sujets traités, en différentes formations.

L'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 a modifié la composition du Collège du Haut conseil qui comprend désormais 14 membres.

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

- quatre magistrats, dont un membre de la Cour de cassation, président du Haut conseil, deux magistrats de l'ordre judiciaire, dont un est président de la formation restreinte, et 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.

La formation plénière traite des questions générales qui ne relèvent pas de la compétence des autres formations.

La formation restreinte du Collège est présidée par un magistrat de l'ordre judiciaire autre que le président du Haut conseil et comprend en plus de celui-ci quatre membres du Collège du Haut conseil. Cette formation a la charge de statuer sur les procédures de sanction pendantes devant elle et connaît en appel du contentieux des honoraires.

La formation statuant sur les cas individuels est composée du Collège du Haut conseil à l'exception des membres de la formation restreinte. Elle est chargée d'examiner tous les cas individuels nécessitant une prise de position du Haut conseil en dehors des procédures confiées à la formation restreinte. Elle se prononce sur les saisines individuelles ainsi que sur les suites à donner aux contrôles lorsque ceux-ci ont mis en évidence des défaillances nécessitant soit l'émission de recommandations soit l'ouverture d'une enquête. A l'issue d'une enquête, et sur le rapport qui lui en est fait par le rapporteur général, elle peut décider d'ouvrir une procédure disciplinaire et désigne la formation compétente pour statuer : commission régionale de discipline ou formation restreinte du Haut conseil

Le dispositif européen dans son ensemble renforce la déontologie et les exigences relatives à l'indépendance des commissaires aux comptes, tout particulièrement lorsqu'ils certifient des comptes d'entités d'intérêt public. Les obligations imposées aux professionnels ont été accrues pour renforcer leur indépendance à l'égard des entités qu'ils audient.

Certaines telles que la rotation obligatoire des cabinets et des signataires visent à éviter que ne se crée une trop grande familiarité entre le commissaire aux comptes et l'entité dont il certifie les comptes.

La rotation obligatoire des mandats détenus auprès d'EIP impose au commissaire aux comptes, personne physique ou personne morale, de mettre fin à son mandat auprès d'une EIP au terme d'une durée déterminée (tous les 10 ans ou tous les 16 ans en cas d'appel d'offres à la fin des 10 ans. En présence d'un co-commissaire, la durée maximale pour un même mandat est portée à 24 ans). Les textes prévoient également un délai de viduité de quatre ans pendant lequel le cabinet et les membres du réseau auquel il appartient ne peuvent accepter de nouveaux mandats auprès de l'EIP concernée.

La rotation des signataires impose au signataire d'être remplacé au sein de l'entité par un autre signataire qui peut appartenir à la même structure d'exercice, au terme d'une durée de six exercices dans la limite de sept ans. Cette règle existait déjà en France pour les commissaires aux comptes intervenant auprès de sociétés cotées, de personnes et entités visées à l'article L. 612-1 du code de commerce et de personnes faisant appel à la générosité publique. Elle est désormais étendue à tout commissaire aux comptes certifiant les comptes d'une entité entrant dans la définition des EIP, notamment les banques et assurances. Enfin, l'associé signataire atteint par l'obligation de rotation ne peut à nouveau participer à une mission de contrôle légal des comptes de l'entité avant l'expiration d'un délai de trois ans (au lieu de deux ans précédemment) à compter de la date de clôture du sixième exercice qu'il a certifié.

De nouvelles règles d'encadrement des services autres que la certification des comptes sont prévues. A rebours du précédent système interdisant aux commissaires aux comptes de fournir des services autres que d'audit sous réserve des diligences directement liés à ceux-ci, les commissaires aux comptes peuvent désormais fournir ces autres services à l'exception d'une liste de service par nature interdits, dans la limite d'un plafonnement (70 % de la moyenne des honoraires de certification des comptes sur les trois derniers exercices) pour les commissaires aux comptes intervenant pour des EIP, et sans limitation pour les autres. La réalisation de ces services autres que la certification des comptes dans les EIP doit en outre être approuvée préalablement par le comité d'audit de l'entité.

L'implication des comités d'audit dans le suivi de la mission des auditeurs est accrue, ils doivent :

- S'assurer du respect des règles relatives à la rotation des cabinets et des associés signataires conformément aux dispositions prévues par l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016. A la fin de la période maximum, l'entité est tenue d'organiser un appel d'offres pour la sélection du nouveau commissaire aux comptes. A l'issue du processus d'appel d'offres, le comité d'audit doit recommander au conseil d'administration le nom d'au moins deux candidats potentiels et doit indiquer sa préférence. La recommandation et la préférence motivée seront présentées à l'assemblée générale des actionnaires. L'article 16 3f du règlement (UE) n° 537/2014 prévoit que le comité doit pouvoir « démontrer sur demande, à l'autorité compétente que la procédure de sélection a été organisée de manière équitable ».
- Suivre la réalisation de la mission des auditeurs légaux et prendre connaissance des observations du H3C. En application de l'article R. 823-21-3 du code de commerce, le commissaire aux comptes d'une entité d'intérêt public communique à la demande du comité d'audit, les constatations et conclusions du H3C sur les contrôles menés auprès du cabinet concernant l'évaluation de la conception du système de contrôle interne de qualité du cabinet, l'évaluation du contenu du dernier rapport de transparence et les résultats du contrôle de la mission de certification des comptes de l'entité d'intérêt public concernée.
- S'assurer du respect des règles d'indépendance et notamment celles relatives à la fourniture de services autres que la certification des comptes : les comités d'audit doivent

préapprouver les services non audit rendus par le commissaire aux comptes ou son réseau à l'entité, à ses sociétés mère et filiales contrôlées.

- Communiquer à l'organe d'administration de l'entité des informations sur les résultats du contrôle légal des comptes et sur le rôle joué dans ce processus par le comité d'audit.

Par ailleurs, les commissaires aux comptes ont des obligations renforcées vis-à-vis des comités d'audit qui prennent notamment la forme d'un rapport complémentaire et plus détaillé à remettre à celui-ci. Le rapport d'audit est enrichi pour assurer une meilleure cohérence entre les risques, l'approche d'audit et l'opinion des auditeurs.

Une réforme de cette ampleur n'aurait pas pu être menée dans de bonnes conditions sans un dialogue constant avec la profession pour expliquer, rassurer, et faire droit aux demandes légitimes qu'elle a présentées pour parvenir à une mise en œuvre pragmatique et harmonieuse des nouveaux textes.

Alors que la profession et le régulateur doivent s'approprier ce nouveau cadre réglementaire, l'environnement du commissariat aux comptes est en pleine évolution. Les défis sont nombreux : révolution digitale, réflexion sur les seuils de certification et attractivité de la profession pour ne citer que ceux-là.