



RAPPORT ANNUEL
2020 ▶▶

Rapport annuel 2020 du Haut conseil du commissariat aux comptes

En application des articles 21 de la loi n° 2017-55 du 20 janvier 2017 relative aux autorités administratives indépendantes et autorités publiques indépendantes, et R. 821-7 du code de commerce, le Haut conseil du commissariat aux comptes doit rendre compte de l'exercice de ses missions et de ses moyens dans un rapport annuel, auquel sont annexées, le cas échéant, les observations du commissaire du Gouvernement.

Ce rapport comporte 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. Conformément aux dispositions 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, y sont également publiées des informations sur les résultats du contrôle qualité, les 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.

Chaque année avant le 1^{er} juin, ce rapport est adressé au garde des Sceaux, ministre de la justice ainsi qu'au parlement, et il est publié sur le site internet du Haut conseil.

Le rapport annuel 2020 a été adopté par le Haut conseil du commissariat aux comptes lors de sa réunion plénière du 15 avril 2021.

Éditorial..... 2

1 ▶ Le Haut conseil du commissariat aux comptes..... 4

1. Les missions du H3C..... 6
2. L'organisation du H3C..... 19
3. Les moyens financiers 29

2 ▶ La coopération européenne et mondiale... 34

1. La coopération entre autorités européennes au sein du CEAOB 36
2. La coopération internationale au sein de l'IFIAR..... 44
3. Les relations bilatérales et les accords de coopération 50

3 ▶ Les inscriptions et la gestion des listes des commissaires aux comptes..... 52

1. Inscrire les commissaires aux comptes..... 54
2. La population de commissaires aux comptes au 31 décembre 2020..... 56

4 ▶ La normalisation, la déontologie et l'interprétation des textes relatifs aux commissaires aux comptes..... 58

1. Normaliser 60
2. Le code de déontologie 66
3. Faciliter l'application des textes relatifs aux commissaires aux comptes 71

5 ▶ Les contrôles..... 76

1. Les contrôles de l'année 2020..... 80
2. Les résultats des contrôles des cabinets EIP et non EIP..... 85
3. Les suites données aux contrôles et l'activité de la formation statuant sur les cas individuels 100
4. Les moyens mis en œuvre..... 101
5. La refonte des contrôles du H3C et plan stratégique 2020-2022..... 102

6 ▶ Le service d'enquêtes..... 104

1. Les données chiffrées sur l'origine des enquêtes..... 107
2. Les actes d'investigation 109
3. Les suites données aux investigations menées en 2020 110

7 ▶ Les procédures de sanction 112

1. Les procédures de sanction en cours en 2020 114
2. L'activité de la formation restreinte en matière disciplinaire 118
3. Les recours formés devant le Conseil d'État 119

8 ▶ Le contentieux des honoraires..... 122

1. Le cadre..... 124
2. Les décisions rendues..... 125

▶ Annexe - Présentation des comptes 2020 du Haut conseil..... 126

Éditorial

Le rapport annuel 2020 est particulier. D'une part, il traite d'une période marquée par une crise sanitaire sans précédent, qui a conduit l'ensemble des acteurs économiques à repenser leur mode de fonctionnement dans des délais particulièrement courts. Si cette adaptation a été rendue possible par la mise en œuvre par le pouvoir politique de dispositifs spécifiquement adaptés aux différents problèmes identifiés, elle l'a surtout été grâce à la contribution efficace et inconditionnelle des différents acteurs et notamment les commissaires aux comptes, qui ont poursuivi leur mission au service de l'intérêt général et renforcé leur rôle aux côtés des entreprises et autres entités, mais également les collaborateurs du H3C auxquels je rends un hommage appuyé pour avoir permis à ce dernier de continuer à remplir l'ensemble de ses missions.



J'ai rejoint le collège du Haut conseil le 1^{er} avril 2021 pour en assurer la présidence, nommée par le président de la République après avis conforme des commissions des finances de l'Assemblée nationale et du Sénat, dont les membres, à l'issue des auditions, ont bien voulu n'émettre aucun vote contre.

Je succède à Christine Guéguen, appelée à remplir d'autres fonctions.

Je mesure la responsabilité qui m'est confiée et que je vais partager avec le collège, celle de réguler la profession des commissaires aux comptes, de faire progresser, en concertation avec leur compagnie nationale, la qualité de l'audit en France, gage de confiance dans leurs missions exercées au service de la sécurité de l'économie et de l'intérêt général.


Au cours de l'année 2020, malgré les contraintes sanitaires, le H3C a assuré l'intégralité de ses missions.

Au titre des points marquants, relevons la révision de la NEP 210, qui porte sur la lettre de mission, et de la NEP 9605 relative à la lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme ainsi que l'adaptation du code de déontologie aux conséquences de la loi Pacte.

Le H3C a, au cours de l'année 2020, contrôlé 47 cabinets détenant au moins un mandat EIP, parmi lesquels quatre des six plus grands cabinets français, pour un total de 190 mandats. 984 cabinets ne détenant pas de mandat EIP, représentant 1 580 mandats, l'ont été par le Haut conseil ou par la compagnie, sur délégation.

Nous débuterons, en 2021, la mise en œuvre du plan de refonte des contrôles, dont le collège a fait un axe prioritaire. Nous souhaitons renforcer notre approche par les risques pour moduler l'intensité des contrôles et mieux les adapter à la taille et aux spécificités de l'élément contrôlé. Nous effectuerons à l'avenir, outre nos contrôles habituels, des contrôles destinés à vérifier un élément précis : un point de procédure ou un élément d'actualité ou un ensemble de professionnels sur un thème précis pour faire, notamment, émerger des bonnes pratiques.

Le 8 juillet 2020, Patrick Parent, conseiller du président du H3C en matière internationale, a été élu président du CEAOB pour un mandat de quatre ans. Cette élection concrétise la volonté du H3C d'accompagner les évolutions de la profession et de porter la voix de la France dans les travaux internationaux relatifs à l'audit.

Depuis le 5 novembre 2020, le H3C exerce directement la mission d'inscription des commissaires aux comptes, jusque-là déléguée à la CNCC. Pour faciliter les démarches d'inscription ou de modification, il met à la disposition des commissaires aux comptes une procédure dématérialisée sur le portail du H3C (portail.h3c.org). 

La situation budgétaire du H3C reste préoccupante, ses produits, essentiellement constitués des cotisations versées par les commissaires aux comptes, ne permettant pas de faire face aux charges d'exploitation malgré la réduction de ces dernières de près de 5 % en 2020. Ce sont les réserves du H3C qui ont permis de couvrir les dépenses.

Florence Peybernès
Présidente du H3C



H3C

Haut conseil
du commissariat aux comptes

Le Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C) est le régulateur de la profession de commissaire aux comptes en France.

Autorité publique indépendante dotée de la personnalité morale, le H3C a pour ambition de faire progresser la qualité de l'audit et le respect de la déontologie, gage de la confiance accordée aux travaux des commissaires aux comptes, au service de la sécurité de l'économie et de l'intérêt général.

Il assure la supervision des activités des commissaires aux comptes et accompagne les évolutions de la profession. Il veille par l'ensemble de ses actions à rapprocher les pratiques professionnelles des attentes des acteurs économiques. Il contribue par son influence à porter la voix de la France dans les travaux internationaux.

La composition de son collège lui assure indépendance, objectivité et compétence. Son autonomie financière dans l'exercice de sa mission est prévue par le code de commerce.

Les services du H3C réunissent près de soixante agents au 31 décembre 2020.

1 ▶ Les missions du H3C

Autorité publique indépendante créée 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. Ses missions sont définies à l'article L. 821-1 du code de commerce. Son autonomie financière est prévue par l'article L. 821-5 du même code.

L'année 2020 est celle du début de mise en œuvre du nouveau plan stratégique triennal du Haut conseil élaboré par son collègue en 2019. Afin de consolider l'action du régulateur, la priorité a été donnée à :

- la refonte des contrôles ;
- le développement de la visibilité du H3C ;
- l'adaptation de son fonctionnement interne.

Les actions menées ont ainsi abouti à la définition de nouvelles modalités de contrôle, la mise en ligne d'un nouveau site Internet et à l'élection d'un représentant du H3C à la présidence du *Committee of European Auditing Oversight Bodies* (CEAOB).

▶ Le plan stratégique 2020-2022 : finalité des missions et priorités stratégiques du H3C

Le Haut conseil a pour ambition de faire progresser la qualité de l'audit et le respect de la déontologie, gage de la confiance accordée aux travaux des commissaires aux comptes, au service de la sécurité de l'économie et de l'intérêt général. Il assure la supervision des activités des commissaires aux comptes et accompagne les évolutions de la profession. Il veille par l'ensemble de ses actions à rapprocher les pratiques professionnelles des attentes des acteurs économiques. Il contribue par son influence à porter la voix de la France dans les travaux internationaux.

Trois priorités stratégiques pour la période 2020-2022 ont été fixées :

1. rénover les contrôles : alors que les modalités d'exercice des missions du commissaire aux comptes connaissent de profonds changements liés à l'entrée en vigueur de la loi Pacte¹ ainsi qu'aux évolutions technologiques, le Haut conseil doit mettre en œuvre des moyens et des méthodes de contrôle renouvelés afin de porter une appréciation d'ensemble sur la qualité des opinions émises par la profession et le respect des exigences déontologiques ;

2. développer la visibilité du H3C : afin de consolider son action au service de l'intérêt général, le H3C communiquera plus largement sur ses missions. Il poursuivra le développement de ses relations avec la profession et l'ensemble des parties prenantes de son environnement ;

3. adapter son fonctionnement interne : pour mener à bien ses missions dans un environnement où les évolutions sont rapides et profondes, le H3C poursuivra les efforts déjà engagés pour adapter son fonctionnement interne et développer son attractivité pour renforcer les compétences dont il a besoin.

Ces trois priorités, assorties d'orientations pour chacune des missions du H3C et d'une structuration du pilotage pour garantir la bonne mise en œuvre du plan, permettront de consolider l'action du Haut conseil au service de l'intérêt général.

1. Loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises.

► Inscrire les commissaires aux comptes

Le H3C procède à l'inscription des commissaires aux comptes, personnes physiques ou morales, ainsi qu'à celle des contrôleurs de pays tiers. Il tient 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, changements d'adresse, de forme juridique, de dirigeant, etc.).

► Définir les orientations 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.

Dans cet objectif, le H3C a défini les orientations générales et les différents domaines sur lesquels peut porter la formation continue des commissaires aux comptes permettant à ces derniers de :

- réaliser des audits de qualité, contribuer à la sécurité économique, préserver l'intérêt général, demeurer compétents pour exercer leurs missions et, en particulier, posséder une bonne connaissance des spécificités de leurs mandats ;
- s'adapter aux évolutions du marché et répondre aux besoins des entreprises ;
- exercer leurs missions dans le respect des règles déontologiques, d'indépendance et d'organisation de l'exercice professionnel ;
- se doter et développer des aptitudes managériales et relationnelles nécessaires au bon déroulement de leurs missions et au bon fonctionnement de leur structure d'exercice professionnel.

Le H3C peut aussi préconiser ponctuellement des thèmes de formation qu'il estime incontournables au regard soit de l'actualité soit des résultats des contrôles d'activité.

► La formation continue des commissaires aux comptes

Les commissaires aux comptes inscrits sur la liste établie par le H3C sont tenus de suivre une formation professionnelle continue leur permettant de posséder les connaissances théoriques nécessaires à la réalisation de leurs missions et prestations et de maintenir un niveau élevé de compétence.

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.

La convention conclue pour une période de trois ans a été renouvelée, en 2020, par tacite reconduction.

Le suivi de la mise en œuvre de cette délégation fait l'objet d'échanges réguliers entre le H3C et la CNCC.

Les obligations de formation continue

L'arrêté du 20 février 2018 relatif à la formation professionnelle continue des commissaires aux comptes précise la nature et la durée des activités pouvant être prises en compte au titre de la formation professionnelle.

Les commissaires aux comptes doivent suivre 120 heures de formation continue au cours de 3 années consécutives. Au moins 20 heures doivent être accomplies au cours d'une même année (article A. 822-28-2 du code de commerce).

Par ailleurs, le commissaire aux comptes doit posséder et maintenir les connaissances théoriques et pratiques nécessaires à la réalisation de ses missions et de ses prestations (article 7 du code de déontologie).

Report des déclarations de formation

En application de l'article 2 de l'ordonnance n° 2020-306 du 25 mars 2020 relative à la prorogation des délais échus pendant la période d'urgence sanitaire et à l'adaptation des procédures pendant cette même période, l'échéance de déclaration des obligations de formation a été reportée au 25 août 2020.

La formation continue

Les formations peuvent être regroupées selon huit thèmes définis cohérents avec les orientations générales de formation définis par le H3C (décision n° 2018-07 du 12 juillet 2018). La classification des formations suivies par les professionnels se présente comme suit :

Thématiques de formation	Formations effectuées en %	
	2019	2018
Compétences techniques nécessaires à la certification des comptes	49,6 %	50,5 %
Compétences techniques nécessaires aux autres missions réalisées par les CAC	14,9 %	14,9 %
Spécificités sectorielles	10,4 %	10,4 %
Aptitudes managériales et relationnelles	9,0 %	8,7 %
Déontologie, indépendance et organisation de l'exercice professionnel	7,6 %	7,1 %
Systèmes d'information, cybersécurité et protection des données	5,9 %	5,2 %
Blanchiment, fraude, corruption	1,4 %	1,3 %
Langues étrangères	1,2 %	1,2 %

Adopter les normes d'exercice professionnel des commissaires aux comptes

Le Haut conseil adopte les normes relatives à l'exercice professionnel, à la déontologie des commissaires aux comptes et au contrôle interne de qualité. Homologuées par arrêté du garde des Sceaux, ces normes au respect desquelles les commissaires aux comptes sont tenus, guident et sécurisent leur démarche. Le dispositif de normalisation est strictement encadré par les textes :

- les personnes habilitées à exprimer des besoins normatifs sont expressément définies² ;
- les projets de normes sont élaborés conjointement par des représentants du Haut conseil et des commissaires aux comptes réunis au sein d'une commission appelée « commission paritaire ». Afin d'améliorer l'efficacité du processus de normalisation, un délai maximal d'élaboration des projets de norme par la commission paritaire est fixé à quatre mois³. À défaut de respect de ce délai, le garde des Sceaux, ministre de la Justice, peut demander au Haut conseil de procéder à leur élaboration ;

2. Le garde des Sceaux, le Haut conseil du commissariat aux comptes, l'Autorité des marchés financiers, l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution et la Compagnie nationale des commissaires aux comptes.

3. Article L. 821-14 du code de commerce modifié par la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises, dite loi Pacte et décret n° 2019-514 du 24 mai 2019 fixant les seuils de désignation des commissaires aux comptes.

- les projets ainsi préparés sont ensuite soumis à la CNCC, qui doit rendre un avis dans un délai maximal d'un mois, avant adoption définitive par le Haut conseil. Après leur homologation par le garde des Sceaux, ministre de la Justice, ces normes sont directement applicables.

Tirant enseignement des deux précédentes années de fonctionnement de la commission paritaire et des aménagements de l'article L. 821-14 du code de commerce, le Haut conseil a placé l'élaboration efficace des normes au cœur de son plan stratégique 2020-2022. Pour accompagner les évolutions de la profession et veiller à rapprocher les pratiques professionnelles des attentes des acteurs économiques, le Haut conseil a donné la priorité en 2020 à la révision de la norme relative à la lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme, au contrôle des comptes présentés au format électronique européen dit « *European Single Electronic Format* » (ESEF) ainsi qu'à la lettre de mission du commissaire aux comptes.

► Accorder des dérogations et répondre aux questions relatives à la détermination de la date de départ du mandat initial

Le bureau du Haut conseil peut, conformément à l'article L. 823-3-1 et au II de l'article L. 823-18 du code de commerce, accorder certaines dérogations à l'application des textes relatifs à la rotation et au plafonnement des honoraires facturés pour des services autres que la certification des comptes. Il peut être saisi par :

- une entité d'intérêt public (EIP) pour demander l'autorisation de proroger le mandat de son commissaire aux comptes ayant déjà exercé pendant le temps maximal autorisé par les règles relatives à la rotation, pour une durée supplémentaire qui ne peut excéder deux années ;
- le commissaire aux comptes d'une EIP pour demander l'autorisation à titre exceptionnel, de dépasser le plafond des honoraires relatifs aux services autres que la certification des comptes (article L. 823-18 du code de commerce) pour une période de deux exercices maximums. En cas de doute, il peut également saisir le bureau pour déterminer la date de départ de mandat à prendre en compte pour calculer la durée maximale pendant laquelle il sera autorisé à certifier les comptes de la même entité.

Le bureau est composé du président et de deux membres du collège du Haut conseil.

► Contrôler la qualité de l'activité des commissaires aux comptes

En application du 5° de l'article L. 821-1 du code de commerce, le H3C définit le cadre et les orientations du contrôle de l'activité professionnelle des commissaires aux comptes.

Les contrôles menés par le H3C ont pour objectif de s'assurer que la confiance accordée par les marchés, les utilisateurs des comptes et l'ensemble des parties prenantes aux interventions des commissaires aux comptes est justifiée. Leurs finalités sont les suivantes :

- faire croître la qualité des audits conduits ;
- s'assurer du respect de leurs obligations par les commissaires aux comptes ;
- s'assurer de la justification de l'opinion du commissaire aux comptes au regard des diligences menées ;
- valoriser les bonnes pratiques ;
- prévenir les manquements par l'identification d'insuffisances porteuses d'un risque de non-détection ;
- détecter des insuffisances qui pourraient conduire le cas échéant à des poursuites ;
- dissuader le défaut de professionnalisme par la périodicité et la systématisation des contrôles.

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. 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. En outre, conformément aux termes de cette délégation, il procède lui-même à certains de ces contrôles. La convention conclue pour une période de trois ans a été renouvelée, en 2020, par tacite reconduction.

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.

► Refondre les contrôles: priorité stratégique de 2020

En parallèle des contrôles menés au titre du programme de contrôle annuel, la refonte des contrôles a été l'une des priorités de l'année 2020.

Les réflexions menées ont eu pour objectif de permettre au régulateur de mettre en œuvre des moyens et des méthodes de contrôle renouvelés dans le but notamment d'augmenter le nombre de mandats contrôlés et d'acquérir une vision globale de la profession afin d'améliorer la qualité des audits.

Les modalités renouvelées des contrôles sont présentées dans le chapitre « Les contrôles » du présent rapport.

► La lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme

En application de l'article L. 561-2 12° bis du code monétaire et financier, les commissaires aux comptes sont assujettis aux obligations de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme (LCB-FT). Le contrôle du respect de ces obligations et, le cas échéant, la sanction de leur non-respect, sont exercés par le H3C en application de l'article L. 561-36 9° du code monétaire et financier.

L'année 2020 a été riche en matière d'actualité concernant la LCB-FT.

Évaluation de la France par le GAFI

Cette actualité s'est notamment inscrite dans la perspective de l'évaluation de la France par le Groupe d'action financière (GAFI) initialement prévue en 2020.

Dans le cadre du quatrième cycle d'évaluations mutuelles de ses membres engagé par le GAFI, le dispositif de LCB-FT français fait l'objet d'une évaluation qui se déroule en deux phases : (i) une phase d'évaluation sur pièces, à partir d'un dossier dont l'objet est de démontrer, sur la base des recommandations du GAFI, d'une part, la conformité technique du dispositif à ses recommandations et, d'autre part, son efficacité, et (ii) une phase d'évaluation sur place.

La phase d'évaluation sur pièces a eu lieu entre l'automne 2019 et le printemps 2020 mais la phase d'évaluation sur place, qui était prévue à l'été 2020, a été repoussée en 2021 en raison de l'épidémie de la Covid-19, tout comme l'examen de la situation de la France en séance plénière du GAFI.

Dans ce cadre, le H3C a contribué en 2020 à la préparation de cette évaluation, sous l'égide du Conseil d'orientation de la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme (COLB), dont le H3C est membre en sa qualité d'autorité de contrôle d'une profession assujettie à la LCB-FT.



L'analyse sectorielle des risques (ASR)

En septembre 2019, le COLB a publié une analyse nationale des risques (ANR) de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme auxquels la France est exposée. Cette analyse détermine, à l'échelle nationale, les menaces, les vulnérabilités et le niveau de risque qui en découle pour chaque vecteur significatif du blanchiment des capitaux et du financement du terrorisme.

Professionnels assujettis à la LCB-FT et acteurs économiques, puisqu'ils sont inclus dans la catégorie des professions réglementées du chiffre et du droit analysée dans l'ANR, les commissaires aux comptes sont concernés par les conclusions de cette dernière. Dans le prolongement de l'ANR, le H3C a rédigé une analyse sectorielle des risques (ASR) de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme susceptibles d'être rencontrés à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle des commissaires aux comptes. L'ASR doit être comprise comme une déclinaison de l'ANR, adaptée à l'activité des commissaires aux comptes. Elle permet d'attirer l'attention de ces derniers sur les risques de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme liés à une activité ou un secteur, de manière qu'ils fassent preuve d'une vigilance particulière lorsqu'ils viennent à détenir un mandat dans une entité qui s'y rattache.

Les conclusions de l'ASR sont prises en compte dans les orientations de contrôle du H3C. L'ASR, datée du 6 février 2020, a été publiée le 7 février 2020 sur le site Internet du H3C et celui de la CNCC afin d'être largement diffusée auprès des commissaires aux comptes.

La norme d'exercice professionnel révisée relative aux obligations du commissaire aux comptes en matière de LCB-FT

Une norme d'exercice professionnel (NEP 9605) définit les principes relatifs à la mise en œuvre des dispositions relatives à la LCB-FT, et qui concernent :

- la vigilance avant d'accepter la relation d'affaires avec un client ;
- la vigilance au cours de la relation d'affaires ;
- la vigilance avant d'accepter de fournir un service à un client occasionnel ;
- la déclaration à Tracfin ;
- la conservation des documents.

Cette norme, qui avait déjà été révisée en 2019 pour être mise en conformité avec les évolutions légales et réglementaires liées, d'une part, à la transposition en droit français de la 4^e directive relative à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme et, d'autre part, à la loi relative à la croissance et la transformation des entreprises, a fait l'objet d'une nouvelle révision en 2020.

Les modifications apportées ont pour principal objectif de mettre la norme en conformité avec les évolutions légales et réglementaires liées à la transposition en droit français de la 5^e directive relative à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme.

Les mesures de vigilance du commissaire aux comptes à l'égard des bénéficiaires effectifs et lorsqu'il intervient pour une personne domiciliée, enregistrée ou établie dans un pays à haut risque figurant sur les listes publiées par le GAFI sont renforcées.

La norme révisée a été homologuée par arrêté du garde des Sceaux en date du 18 août 2020, à la suite de son adoption par le Haut conseil le 23 juillet 2020.

Les lignes directrices H3C/Tracfin

En 2020, le H3C et Tracfin ont collaboré en vue de la rédaction de lignes directrices en matière de LCB-FT à destination des commissaires aux comptes. Ces lignes directrices seront finalisées en 2021 avant de faire l'objet d'une large diffusion auprès des professionnels.

Les contrôles d'activité

Les contrôles de l'activité des commissaires aux comptes sont réalisés en fonction des orientations définies par le collège du Haut conseil.

Le respect des obligations liées à la LCB-FT est pris en compte dans ces orientations.

Ce contrôle consiste à examiner l'organisation et les procédures internes du commissaire aux comptes en matière de LCB-FT et, s'agissant des mandats qu'il détient et qui sont examinés à l'occasion du contrôle, à analyser la nature des diligences mises en œuvre au regard de l'évaluation du risque de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme réalisée par le commissaire aux comptes.

Notamment, en 2020, a été ajoutée la vérification systématique, pour les mandats sélectionnés en lien avec les secteurs à risques identifiés dans l'ASR, du respect des obligations en matière de LCB-FT.

Plus précisément, ces contrôles visent à s'assurer notamment :

- de la désignation d'un responsable et d'un correspondant Tracfin ;
- de la réalisation d'une cartographie des risques liés au blanchiment des capitaux et au financement du terrorisme ;
- de l'existence d'une classification des risques liés au blanchiment des capitaux et au financement du terrorisme ;
- du respect des dispositions en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme lors de l'acceptation de la mission ou de la prestation ;
- de l'existence d'une formation suffisante du commissaire aux comptes et de ses collaborateurs ;
- de la cohérence de l'évaluation des risques réalisée avec les caractéristiques des mandats concernés (secteur, activité, présence internationale notamment dans certains pays de la liste du GAFI et de l'Union européenne, opérations, dirigeants...), et de la cohérence avec les instructions du plan de mission ;
- du respect des obligations liées à l'application de la norme d'exercice professionnelle 9605 relative aux obligations du commissaire aux comptes en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme dans la conduite de la mission ou de la prestation.

Les suites données aux contrôles des commissaires aux comptes

En fonction des conclusions présentées dans les rapports de contrôles et, notamment, de leur gravité et/ou récurrence, la formation statuant sur les cas individuels du Haut conseil peut :

- demander l'émission de recommandations en cas de défaillances significatives qui nécessiteraient la mise en œuvre d'un plan de remédiation ;
- exprimer le souhait qu'une enquête soit ouverte par le rapporteur général sur saisine du président du H3C. Comme pour toute enquête ouverte par

le rapporteur général, c'est la formation du collège du Haut conseil statuant sur les cas individuels, qui examine à l'issue de l'enquête l'opportunité d'ouvrir une procédure de sanction.

Les commissaires aux comptes contrôlés reçoivent systématiquement le rapport établi à l'issue de la procédure contradictoire et sont invités à tirer toute conséquence utile des conclusions dudit rapport.

Les sanctions prononcées à l'égard des commissaires aux comptes

En application de l'article L. 824-1 du code de commerce, les commissaires aux comptes sont passibles de sanctions à raison des fautes disciplinaires qu'ils commettent. Par ailleurs, en application de l'article L. 824-1 II 5° du même code, sont également passibles de sanctions les membres des organes de direction des sociétés de commissaires aux comptes et les autres personnes physiques au sein de ces sociétés, du fait de leur implication personnelle dans les manquements aux dispositions des sections 3 à 6 du chapitre 1^{er} du titre VI du livre V du code monétaire et financier. C'est sur le fondement de ces textes que les commissaires aux comptes peuvent être sanctionnés en cas de violation de leurs obligations en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme. Conformément à l'article L. 821-1 7° du code de commerce, les sanctions sont prononcées par le Haut conseil.

En 2020, la formation restreinte du Haut conseil n'a pas rendu de décision visant des manquements relatifs au non-respect des obligations du commissaire aux comptes en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme.

Les déclarations de soupçon transmises à Tracfin par le H3C

En 2020, le Haut conseil a transmis 2 déclarations de soupçon à Tracfin, conformément aux dispositions de l'article L. 821-12-1 du code de commerce. Le rapporteur général a, quant à lui, transmis une déclaration de soupçon à Tracfin, conformément aux dispositions de l'article L. 824-6 du code de commerce

Pour mémoire, 96 déclarations de soupçon ont été transmises à Tracfin par les commissaires aux comptes en 2019.



Rapport annuel portant sur le dispositif de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme applicable aux commissaires aux comptes

En application des articles L. 561-36 et R. 561-41-1 du code monétaire et financier, le Haut conseil, en sa qualité d'autorité de contrôle, publie désormais un rapport annuel relatif à ses activités de contrôle et de sanction en matière de LCB-FT. Ce rapport doit mentionner les sanctions prises à l'égard des personnes assujetties, le nombre de signalements d'infractions mentionnés aux articles L. 561-36-4 et L. 634-1 du code monétaire et financier reçues par l'autorité, le nombre d'informations et de déclarations de soupçon qu'elles ont reçues et transmises à Tracfin, le nombre et la description des mesures de surveillance prises pour contrôler le respect, par les personnes assujetties de leurs obligations en matière de LCB-FT. Le rapport du Haut conseil relatif à l'année 2019, en date du 31 janvier 2020, a été publié sur le site du Haut conseil.

LCB-FT et crise sanitaire

Face à la crise sanitaire engendrée par la pandémie de Covid-19 et des risques LCB-FT qu'elle génère, Tracfin a publié, le 28 mai 2020, une analyse des signalements reçus et des principaux risques de fraude et de blanchiment des capitaux correspondants.

Ce document doit permettre aux professionnels de renforcer leur vigilance sur les risques spécifiques liés à la pandémie et de préciser les critères d'alerte à mettre en place dans leur cartographie des risques.

Le H3C a publié ce document sur son site Internet le 3 juin 2020.

L'ensemble de ces actions démontre l'implication du H3C dans l'amélioration du dispositif français de LCB-FT et manifeste son engagement dans le renforcement du rôle des commissaires aux comptes dans ce dispositif, d'une part, dans une perspective de prévention, en améliorant la connaissance de leurs obligations en la matière et, d'autre part, par ses actions de contrôle, d'enquête et de sanction.

► 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.

L'enquête porte sur les fautes disciplinaires commises par les commissaires aux comptes, personnes physiques ou morales, résultant de tout manquement aux conditions légales d'exercice de la profession ou de négligences graves ou encore de faits contraires à la probité ou à l'honneur. Les investigations peuvent également concerner l'entourage des professionnels et les responsables des entités dont les comptes sont certifiés.

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 (FCI), composée de neuf membres du collège qui décidera de l'engagement ou non d'une procédure de sanction.

Le rapporteur général 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 saisir le rapporteur général?

En application de l'article L. 824-4 du code de commerce: « *Le rapporteur général est saisi de tout fait susceptible de justifier l'engagement d'une procédure de sanction par:*

- 1° *Le premier président de la Cour des comptes ou le président d'une chambre régionale des comptes,*
- 2° *Le procureur général près la cour d'appel compétente,*
- 3° *Le président de l'Autorité des marchés financiers,*
- 4° *Le président de l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution,*
- 5° *Le président du Haut conseil du commissariat aux comptes,*
- 6° *Le président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes ou le président d'une Compagnie régionale.*

Le rapporteur général peut également se saisir des signalements dont il est destinataire ».

Les saisines et les signalements doivent être adressés au rapporteur général accompagné des pièces utiles à l'examen de leur pertinence à secretariat-rapporteur-general@h3c.org ou par courrier à l'attention du rapporteur général.

La procédure disciplinaire n'est pas exclusive de la mise en œuvre d'autres procédures (pénale, civile) visant la même personne. La démission du commissaire aux comptes ne fait pas obstacle à ce que l'action disciplinaire soit exercée pour des faits commis pendant l'exercice de ses fonctions.

► Le référent des lanceurs d'alerte du H3C

En application du premier alinéa du I de l'article 8 de la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique, le président du H3C a désigné le rapporteur général en qualité de référent des lanceurs d'alerte. Il est chargé de recueillir et de traiter les signalements émis par les agents du H3C et par les personnes qui participent aux activités du H3C.

Le référent des lanceurs d'alerte du H3C peut recevoir et traiter les signalements qui sont portés à la connaissance du Haut conseil en sa qualité d'autorité de contrôle de la profession de commissaire aux comptes. Le site Internet du Haut conseil dispose ainsi d'une page spécifique permettant à tout lanceur d'alerte de procéder à un signalement à ce titre.

La procédure de recueil des signalements est établie conformément aux dispositions du décret n° 2017-564 du 19 avril 2017 relatif aux procédures de recueil des signalements émis par les lanceurs d'alerte au sein des personnes morales de droit public ou de droit privé ou des administrations de l'État.

► 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.

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, leurs proches limitativement énumérés (ses associés et salariés, toute personne participant à la mission de certification des comptes, sa famille), les entités soumises à l'obligation de certification de leurs comptes et les membres de leurs organes de direction.

La décision de la formation restreinte est rendue publique sur le site internet du Haut conseil pour une durée qui ne peut être inférieure à cinq ans. Elle est publiée sous forme anonyme dans le cas où cette publication est susceptible de causer un préjudice grave et disproportionné aux parties en cause ou de perturber gravement la stabilité du système financier, d'une enquête ou d'un contrôle en cours.

► Statuer en matière de contentieux des honoraires

En application de l'article L. 823-18-1 du code de commerce, la formation restreinte du H3C statue sur les litiges relatifs à la rémunération des commissaires aux comptes⁴.

4. Le décret n° 2020-292 du 21 mars 2020 relatif aux commissaires aux comptes adapte la procédure relative à la contestation des honoraires pour tenir compte de la suppression des commissions régionales de discipline et du transfert de leurs contentieux à la formation restreinte du H3C.

“ Le mot du président de la formation restreinte ”

L'attente de la publication du décret d'application de la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises (loi Pacte), la survenance et la durée de la crise sanitaire ainsi que la tenue de plusieurs séances pour l'examen de la procédure de sanction concernant l'affaire dite Agripole sont les trois événements qui ont marqué l'activité de la formation restreinte au cours de l'année écoulée.

La loi Pacte avait supprimé les commissions régionales de discipline et transféré à la formation restreinte la totalité du contentieux des honoraires, sans préciser les voies de recours contre ses décisions et la procédure applicable.

En attendant que des précisions soient apportées à ces questions par le décret d'application, les procédures nouvelles concernant les litiges d'honoraires ont été enregistrées mais n'ont pu être fixées entre mai 2019 et le 25 mars 2020, date de publication du décret, soit pendant près d'une année, entraînant ainsi la constitution d'un stock important inhabituel.

Dès la publication du décret et la fin du premier confinement, des séances ont été organisées pour statuer sur les litiges d'honoraires. Ainsi, six séances ont été fixées en mai, juin, juillet, septembre et décembre 2020 permettant de traiter 17 dossiers et de rendre 15 décisions (deux décisions, examinées le 15 décembre 2020 ont été mises en délibéré au 25 février 2021).

Le stock des procédures relatives au contentieux des honoraires était donc, au 1^{er} janvier 2021, de 5 dossiers.

Compte tenu de la crise sanitaire et de la superficie de la salle réservée aux séances de la formation restreinte, l'accès du public a été limité, pour chaque séance, à 12 personnes, parties et membres de la formation compris. Par ailleurs, la formation restreinte, faisant application de l'article 7 de l'ordonnance n° 2020-304 du 25 mars 2020 portant adaptation des règles applicables aux juridictions de l'ordre judiciaire statuant en matière non pénale et aux contrats de syndic de copropriété, a tenu plusieurs séances par visioconférence, lesquelles se sont déroulées sans incident.

Sur le plan des procédures de sanction, la formation restreinte n'a rendu, courant 2020, aucune décision. Un seul dossier, l'affaire dite Agripole, était en stock au 1^{er} janvier 2020. Il s'agissait d'un dossier hors norme mettant en cause cinq commissaires aux comptes personnes physiques et quatre commissaires aux comptes personnes morales. Fixées une première fois au mois de mai 2020, les séances ont dû être annulées en raison des mesures de confinement et d'état d'urgence sanitaire prises par le Gouvernement dans le cadre de la lutte contre la pandémie de Covid-19.

Le dossier a finalement été examiné au fond du 28 septembre au 6 octobre 2020 inclus, soit pendant sept jours pleins, dans les locaux de la Cour d'appel de Paris afin d'être en mesure de respecter les mesures prophylactiques et d'accueillir dans de bonnes conditions les mis en cause, leurs conseils et le public. Mise en délibéré au 19 janvier 2021, la décision a été rendue le 19 février suivant. Au préalable, deux séances de récusation des membres de la formation restreinte avaient été organisées dans ce dossier courant septembre 2020.

Au cours du second semestre de l'année 2020, la formation restreinte a été saisie de 12 nouveaux dossiers de sanction. Au 31 décembre 2020, il y avait donc en stock 13 dossiers de sanction.

Au total, la formation restreinte s'est réunie à 15 reprises au cours de l'année 2020 (6 fois en matière de litiges d'honoraires et 9 fois pour examiner la procédure de sanction dite Agripole) et rendu 15 décisions, toutes relatives au contentieux des honoraires.

Avec 15 décisions prononcées, soit 6 de plus que l'année dernière, et l'examen d'une procédure de sanction aussi complexe que celle de l'affaire dite Agripole, l'activité de la formation restreinte a, pour la première fois depuis sa création, été soutenue au cours de l'année 2020, malgré les perturbations liées à la pandémie de Covid-19 et à l'attente de la publication du décret d'application de la loi Pacte.

► Le contentieux des honoraires

En cas de désaccord sur le montant de la rémunération entre le ou les commissaires aux comptes et l'entité contrôlée, le président de la Compagnie régionale des commissaires aux comptes (CRCC), saisi par la partie intéressée, s'efforce de concilier les parties. Il dispose de trois mois pour parvenir à une conciliation. Cette phase est obligatoire.

En cas d'échec de la conciliation, la partie la plus diligente dispose d'un délai d'un mois, à compter de la notification du procès-verbal de non-conciliation, pour saisir du litige la formation restreinte du H3C par lettre recommandée avec demande d'avis de réception. Elle peut également saisir la formation restreinte du H3C, à l'expiration du délai de trois mois, si l'avis d'échec de la conciliation ne lui a pas été notifié.

► Coopérer

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.

► Suivre l'évolution du marché de l'audit

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.

► Affirmer la position internationale du H3C: Patrick Parent, président du CEAOB

Afin de mieux porter la voix de la France dans les travaux internationaux, le Haut conseil s'est fixé pour objectif d'affirmer sa position internationale en renforçant sa position dans les instances européennes et en maintenant sa présence au niveau international, tout en assurant une bonne coordination avec les enjeux nationaux. Il souhaite également renforcer sa vision statistique du marché, disposer d'une connaissance plus fine de sa structuration et notamment de son degré de concentration, mais également suivre l'évolution des méthodes et outils développés et mis en œuvre par la profession.

Patrick Parent, conseiller du président du H3C en matière internationale, est élu président du CEAOB, le 8 juillet 2020. Son mandat à la tête de ce comité débute le 12 juillet 2020 et sera d'une durée de quatre ans. L'élection de Patrick Parent concrétise la volonté du H3C d'accompagner les évolutions de la profession et de porter la voix de la France dans les travaux internationaux relatifs à l'audit.

► Renforcer la visibilité du régulateur, priorité stratégique du H3C

Afin de consolider son action au service de l'intérêt général, le H3C communique plus largement sur ses missions. Il poursuivra le développement de ses relations avec la profession et l'ensemble des parties prenantes de son environnement.

- Le site Internet du H3C a été entièrement repensé pour être utile à tous les commissaires aux comptes et à toutes les personnes qui s'intéressent à cette profession et à son régulateur. Il permet de comprendre les missions du H3C, de suivre son action et de faciliter le dialogue avec les commissaires aux comptes et chacun de leurs interlocuteurs. Son architecture a été l'objet d'une attention particulière pour présenter des informations pertinentes et faciliter toutes les démarches auprès du H3C. Il a été mis en ligne le 26 octobre 2020 : www.h3c.org.



- Attentif aux contraintes exceptionnelles auxquelles ont été confrontés les commissaires aux comptes et leurs interlocuteurs en raison de la crise sanitaire, le H3C a communiqué à de nombreuses reprises toute information utile pour accompagner les commissaires aux comptes dans l'exercice de leur mission (<https://www.h3c.org/publications-et-actualites/communiques/>).



- Le H3C relaie désormais ses communiqués sur les réseaux sociaux. Il a ouvert une page LinkedIn pendant la crise sanitaire afin que ses communiqués à l'attention de la profession et de ses parties prenantes touchent le plus grand nombre.



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 instances de décision

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

Le collège comprend 14 membres :

- quatre magistrats : un membre de la Cour de cassation, président du Haut conseil, deux magistrats de l'ordre judiciaire dont 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 garde Sceau ou son représentant.

Les compétences du Haut conseil sont exercées par son collège au sein de quatre formations distinctes :

- **la formation plénière** traite des questions générales ne relevant pas de la compétence des autres formations. Le collège réuni en formation plénière 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. La formation plénière regroupe les 14 membres du collège ;
- **la formation restreinte** statue en matière de contentieux des honoraires et sur les procédures de sanction. Elle est composée d'un magistrat de l'ordre judiciaire qui en est le président et de quatre autres membres du collège élus en son sein ;
- **la formation statuant sur les cas individuels** 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 rendre 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, elle peut décider d'ouvrir une procédure disciplinaire. Elle est composée des neuf membres du collège qui n'appartiennent pas à la formation restreinte ;
- **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, et d'autoriser, à titre exceptionnel, le dépassement pour une période de deux exercices maximum, du plafond des honoraires pouvant être perçus par un commissaire aux comptes au titre des services autres que la certification des comptes. Le bureau est composé du président du Haut conseil et de deux membres titulaires et de leurs suppléants, élus par le collège en son sein.

► Composition du collège



Mme Christine Guéguen

Avocate générale près la Cour de cassation, présidente du collège remplacée par Mme Florence Peybernès, conseillère à la Cour de cassation, présidente du collège depuis le 1^{er} avril 2021.



Mme Florence Peybernès

Conseillère à la Cour de cassation, présidente du collège depuis le 1^{er} avril 2021.



M. Jean-Pierre Zanoto

Conseiller honoraire à la Cour de cassation, président de la formation restreinte du collège.



Mme Marie-Laure Bélaval

Conseillère à la Cour de cassation, présidente suppléante du collège.



M. Thierry Vught

Conseiller maître à la Cour des comptes.



Mme Marie Seiller

Représentante du président de l'Autorité des marchés financiers (AMF).



M. Emmanuel Rocher

Représentant du président de l'Autorité de contrôle prudentiel et de régulation (ACPR).



M. Pierre-Emmanuel Beluche

Représentant du directeur général du Trésor.



Mme Dorothee Gallois-Cochet

Professeure des universités spécialisée en matière juridique, économique ou financière.



M. Philippe Christelle

Personne qualifiée dans les domaines des offres au public et des sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé.



M. Gérard Gil

Personne qualifiée dans le domaine de la banque ou de l'assurance.



Mme Caroline Weber

Administratrice de sociétés.



M. Jacques Ethevenin

Personne qualifiée en matière de comptabilité nationale et internationale.



Mme Fabienne Degrave

Ancienne commissaire aux comptes.



M. William Di Cicco

Ancien commissaire aux comptes.

Composition des formations du collège en 2020

Formation restreinte

- M. Jean-Pierre Zanoto, président
- M. François-Roger Cazala, membre jusqu'au 21 janvier 2020
- M. Thierry Vught, membre depuis le 22 janvier 2020
- Mme Dorothée Gallois-Cochet, membre
- M. Gérard Gil, membre
- Mme. Fabienne Degrave, membre

Formation statuant sur les cas individuels

- 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

Bureau

Membres titulaires

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

Membres suppléants

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

L'activité du collège

	Formation plénière	Formation restreinte	Formation statuant sur les cas individuels	Bureau
Nombre de réunions tenues en 2020	26	15	16	5
Taux de présence	89 %	72 %	87 %	100 %

La crise sanitaire n'a pas réduit le rythme de travail du Haut conseil mais il en a modifié les modalités d'organisation en privilégiant la tenue de réunion à distance. Le collège a ainsi bénéficié de la possibilité de tenir ses réunions au moyen de mode de communication à distance prévue par l'article 2 de l'ordonnance n° 2020-347 du 27 mars 2020 adaptant le droit applicable au fonctionnement des établissements publics et des instances collégiales administratives pendant l'état d'urgence sanitaire.

Le H3C dispose depuis 2018 d'un outil de digitalisation des dossiers de séances rendu particulièrement utile pendant l'année 2020 du fait des conditions sanitaires imposées par la Covid-19.

Le règlement intérieur révisé du Haut conseil a été publié au *Journal officiel*, le 23 mai 2020. Les modifications apportées ont pour objectif de le mettre en conformité avec le décret n° 2020-173 du 27 février 2020 et l'arrêté du même jour relatifs aux modalités de rémunération des membres des autorités administratives indépendantes et des autorités publiques indépendantes ainsi qu'avec les dispositions issues de la loi relative à la croissance et la transformation des entreprises (dite loi Pacte).

À l'occasion de cette révision, les règles de réunion du collège ont été complétées pour permettre la tenue de séances à distance mais en encadrant cette possibilité par l'exigence du constat de circonstances particulières laissées à l'appréciation du président.

► 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. Ils sont désignés par le H3C et la CNCC respectivement en veillant au respect des critères fixés par le règlement intérieur du H3C ainsi définis : « Les représentants du Haut conseil sont désignés par le collège en raison de leurs compétences, de la diversité de leur expertise et de leur disponibilité ».

Dans l'exercice de sa mission, la commission peut faire appel à des experts.

Elle s'est réunie 13 fois en 2020.

► Composition de la commission paritaire en 2020

Représentants du H3C

- M Jacques Ethevenin, président
- Mme Marie-Laure Belaval*, membre
- Le Directeur général du Trésor ou son représentant
- Mme Fabienne Degrave

Représentants des commissaires aux comptes

- Mme Anne-Marie Lavigne, vice-présidente
- Mme Marie Mermillod-Dupoizat
- Mme Claire Nourry
- M. Vincent Reynier

Le représentant du commissaire du Gouvernement peut assister aux réunions.

► Les commissions consultatives

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

- **La commission 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.
- **La commission saisines** examine les questions dont le H3C est saisi ou dont il décide de s'auto-saisir. À l'appui d'une instruction casuistique menée au regard des textes applicables et des pratiques de place, françaises, européennes et internationales, elle propose au collège des orientations de traitement qui tiennent compte des enjeux attachés aux questions posées. Dans l'exercice de cette mission, la commission saisines veille à la cohérence des réponses circonstanciées apportées et des avis publiés.
- **La commission internationale** prépare 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 des actions décidées par le collège en matière internationale.
- **La commission contrôle qualité** propose au collège les orientations du programme annuel de contrôle et suit le bon déroulement des contrôles. Par décision du collège en date du 20 février 2020, la commission a été mise en sommeil en raison des travaux entrepris sur la refonte des contrôles soumis au pilotage et à la décision du collège.
- **Un comité d'audit** est institué au sein du Haut conseil. Il émet un avis préalable aux délibérations du Haut conseil prévues aux 3° à 10° 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.

* Membre depuis le 23 juillet 2020 en remplacement de Mme Dorothée Gallois-Cochet, elle-même nommée en mars 2020 en remplacement du représentant du président de l'ACPR.

Composition des commissions du H3C en 2020

Commission normes

- M. Jacques Ethevenin, président
- M. Jean-Pierre Zanoto, membre
- Représentant du directeur général du Trésor
- Mme Marie-Laure Bélaval*, membre depuis le 23 juillet 2020
- Mme Fabienne Degrave, membre

Commissions saisines

- Mme Marie-Laure Bélaval, présidente
- Mme Christine Guéguen, membre
- M William Di Cicco, membre

Commission internationale

- M. Philippe Christelle, président
- Mme Christine Guéguen, membre
- Le représentant de l'ACPR, membre
- M. William Di Cicco, membre

Commission contrôle qualité

Jusqu'au 20 février 2020

- M. William Di Cicco, président
- Le représentant de l'AMF, membre
- Le représentant du directeur général du Trésor, membre
- Mme Caroline Weber, membre

Comité d'audit

Jusqu'au 21 janvier 2020

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

Depuis le 22 janvier 2020

- M. Philippe Christelle, président
- M. Thierry Vught, membre
- M. Gérard Gil, membre
- Le représentant du directeur général du Trésor, membre

L'activité des commissions et comité en chiffres

	Commission normes	Commission saisines	Commission internationale	Comité d'audit
Nombre de réunions tenues en 2020	20	6	7	6
Taux de présence	71 %	100 %	96 %	100 %

* Membre depuis le 23 juillet 2020 en remplacement de Mme Dorothée Gallois-Cochet, elle-même nommée en mars 2020 en remplacement du représentant du président de l'ACPR.

Les faits marquants de l'année 2020

Février

Le H3C met à la disposition des commissaires aux comptes un portail afin de faciliter leurs démarches relatives à la déclaration et au paiement de leurs cotisations dues au H3C. Le portail leur permet également de modifier eux-mêmes leur adresse électronique, numéro de téléphone, numéro de fax et de télécharger leur attestation d'inscription.

Le H3C publie le 7 février 2020 son analyse sectorielle des risques (ASR) de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme susceptibles d'être rencontrés à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle des commissaires aux comptes. Elle permet d'identifier les principales menaces et vulnérabilités auxquelles les commissaires aux comptes peuvent être exposés en matière de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme (LCB-FT) par les commissaires aux comptes.

Le H3C publie son programme de contrôle pour 2020. Dans l'attente de la rénovation des méthodes de contrôles menée en 2020, les orientations sont identiques à celles retenues en 2019 en y ajoutant deux orientations nouvelles : la vérification systématique, pour les mandats sélectionnés en lien avec les secteurs à risques identifiés dans l'ASR, du respect des obligations en matière de LCB-FT et l'intégration d'au moins une mission trois exercices ou six exercices dans des petites entreprises (NEP 911 et 912), dans l'échantillon de mandats examinés, dans l'hypothèse où l'unité contrôlée en aurait réalisé une ou plusieurs.



Le H3C approuve le 20 février 2020 le plan d'orientation à trois ans et le programme de travail pour l'année 2020 de la commission paritaire chargée d'élaborer les projets de normes d'exercice professionnel. Les axes stratégiques 2020-2023 sont : la conformité du référentiel normatif français aux textes issus de la réforme européenne de l'audit ; l'adaptation du référentiel normatif français aux évolutions de la profession et de son environnement et la convergence du référentiel normatif français et du référentiel normatif international. Le programme de travail 2020 prévoit la révision de la norme relative à la lettre de mission, celle relative aux obligations du commissaire aux comptes en matière de LCB-FT et la révision de la norme relative à l'appréciation des estimations comptables.

Mars

Une réunion exceptionnelle est organisée, le 16 mars 2020, sous la présidence du H3C et de la CNCC avec des représentants de l'Autorité des marchés financiers (AMF), de l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution (ACPR), de l'Autorité des normes comptables (ANC), de la Direction des affaires civiles et du Sceau (DACS) et de la Direction générale du trésor (DGT) afin d'accompagner au mieux les commissaires aux comptes pendant la crise sanitaire. Dans la continuité de cette réunion, le H3C incite les commissaires aux comptes appelés à mettre en œuvre la procédure d'alerte à privilégier une phase initiale de dialogue avec le chef d'entreprise dite « phase zéro », qu'il documentera dans son dossier. Les mesures d'adaptation de la procédure d'alerte du commissaire aux comptes sont, par la suite, prévues par l'ordonnance n° 2020-596 du 20 mai 2020 portant adaptation des règles relatives aux difficultés des entreprises et des exploitations agricoles aux conséquences de l'épidémie de Covid-19.

Pris en application de la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises (dite loi Pacte), le décret n° 2020-292 du 21 mars 2020 relatif aux commissaires aux comptes est publié au *Journal officiel* le 24 mars 2020. Il modifie le code de déontologie de la profession pour tenir compte de l'extension du périmètre des missions pouvant être exercées par des commissaires aux comptes et de la suppression de certains services interdits. Il adapte la procédure relative à la contestation des honoraires pour tenir compte de la suppression des commissions régionales de discipline et du transfert de leurs contentieux à la formation restreinte du H3C. Il tire la conséquence de plusieurs évolutions législatives intervenues depuis les textes issus de la réforme européenne de l'audit (loi n° 2017-55 du 20 janvier 2017 et loi sur la sollicitation personnalisée).

En application de l'article R. 561-41-1 du code de commerce, le H3C publie son premier rapport décrivant son activité de contrôle et de sanction en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme et, plus généralement, tous les éléments permettant de démontrer l'efficacité du dispositif préventif mis en place pour organiser cette lutte.



Avril

Attentif aux contraintes exceptionnelles auxquelles sont confrontés les commissaires aux comptes et leurs interlocuteurs en raison de la crise sanitaire, le H3C publie plusieurs communiqués relatifs à la procédure d'alerte et aux obligations déclaratives des professionnels concernant la formation continue et les cotisations dues au H3C.

Mai

Après avoir délégué pendant trois années à la CNCC la réalisation des tâches relatives à l'inscription des commissaires aux comptes, le H3C, suivant en cela une recommandation de la Cour des comptes, décide d'en reprendre l'exercice direct qu'il avait déjà exercé entre juin 2016 et avril 2017. Conformément aux termes de la convention de délégation alors en vigueur, le Haut conseil résilie celle-ci. La résiliation a pris effet le 5 novembre 2020.

L'ordonnance n° 2020-596 du 20 mai 2020 portant adaptation des règles relatives aux difficultés des entreprises et des exploitations agricoles aux conséquences de l'épidémie de Covid-19 prévoit des mesures d'adaptation de la procédure d'alerte mise en œuvre par le commissaire aux comptes. L'article 124 de la loi n° 2020-1525 du 7 décembre 2020 d'accélération et de simplification de l'action publique (ASAP), publiée le 8 décembre 2020, prolonge jusqu'au 31 décembre 2021 ces mesures.

Le règlement intérieur révisé du H3C est publié au *Journal officiel* le 23 mai.

Juin

Conformément aux orientations de son plan stratégique, après avoir défini la finalité des contrôles, le Haut conseil organise un hackathon réunissant un groupe d'experts composé de commissaires aux comptes, représentants des entreprises, universitaires et régulateurs pour repenser les méthodes du contrôle de l'activité des commissaires aux comptes.

Juillet

Patrick Parent, conseiller du président du H3C en matière internationale, est élu président du CEAOB, le 8 juillet 2020. Son mandat à la tête de ce comité débute le 12 juillet 2020 et sera d'une durée de quatre ans.

L'élection de Patrick Parent concrétise la volonté du H3C d'accompagner les évolutions de la profession et de porter la voix de la France dans les travaux internationaux relatifs à l'audit.

Août

La norme d'exercice professionnel révisée relative aux obligations du commissaire aux comptes en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme (LCB-FT) est homologuée par arrêté du garde des Sceaux en date du 18 août 2020 après adoption par le Haut conseil. Les modifications apportées ont pour principal objectif de mettre la norme en conformité avec les évolutions légales et réglementaires liées à la transposition en droit français de la 5^e directive LCB-FT. La norme révisée se substitue à celle homologuée le 24 octobre 2019.

Septembre

Du 28 septembre au 6 octobre 2020, séance de la formation restreinte du Haut conseil à la Cour d'appel de Paris.

Octobre

Le nouveau site Internet du H3C est mis en ligne le 26 octobre. Conformément aux orientations du plan stratégique, il vise à renforcer la visibilité du H3C. Il permet de comprendre ses missions, de suivre son action et d'entrer très facilement en contact avec lui.

Novembre

À compter du 5 novembre, le H3C exerce directement sa mission d'inscription des commissaires aux comptes jusque-là mise en œuvre par la CNCC. Pour faciliter leurs démarches, il met à la disposition des commissaires aux comptes qui souhaitent effectuer une demande d'inscription ou de modification de la liste des inscrits, une procédure dématérialisée sur le portail du H3C (portail.h3c.org). Comme le prévoit le code de commerce, les compagnies régionales des commissaires aux comptes (CRCC) ont la faculté d'accompagner les professionnels qui le souhaiteront pour préparer leurs demandes relatives à l'inscription auprès du Haut conseil.

Décembre

Le H3C et la CNCC apportent, dans un communiqué de presse commun, des précisions sur le calendrier d'émission du rapport de certification des comptes incluant la conclusion du commissaire aux comptes sur la présentation de ces comptes au format électronique européen dit « *European Single Electronic Format* » (ESEF). Avant le terme du processus de normalisation, le H3C et la CNCC sont convenus de la nécessité d'éclairer les professionnels sur le sens à donner à la rédaction de l'article R. 823-7 du code de commerce quant au calendrier de préparation des comptes au format ESEF et du rapport financier

annuel par les émetteurs, et du contrôle desdits comptes par le commissaire aux comptes. Ils précisent que le commissaire aux comptes, qui doit formuler sa conclusion sur les comptes établis au format ESEF dans son rapport de certification des comptes annuels et le cas échéant consolidés, peut établir celui-ci avant que le rapport financier annuel soit préparé par l'entité. Il reviendra ensuite à l'entité d'inclure les comptes au format ESEF sur lesquels le commissaire aux comptes s'est prononcé, ainsi que le rapport de certification de ce dernier, dans le rapport financier annuel qu'elle préparera.

► Les services du Haut conseil

En application de l'article R. 821-2 du code de commerce, le président du H3C a autorité sur l'ensemble des services.

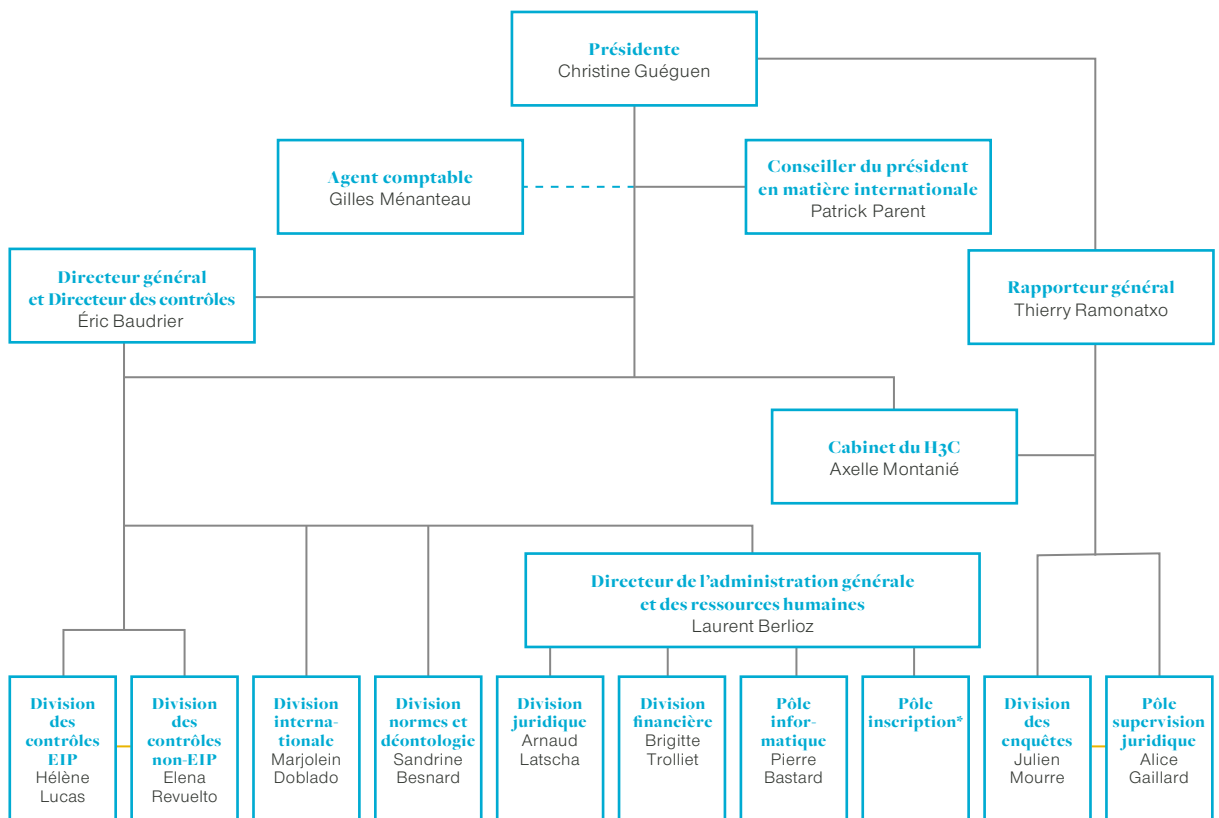
Les services sont placés sous l'autorité d'un directeur général, M. Éric Baudrier, nommé par le président du H3C.

Organisation des divisions et services

- **Le rapporteur général** dirige le service chargé de procéder aux enquêtes préalables à l'ouverture éventuelle de procédures de sanction et de suivre ces dernières jusqu'à leur terme. Il assiste personnellement ou en se faisant représenter à l'audience de la formation restreinte devant laquelle il expose oralement ses conclusions sur l'affaire, et peut proposer des sanctions. Le service du rapporteur général intègre la division des enquêtes et un superviseur juridique.
- **La direction des contrôles** comprend une division des contrôles EIP et une division des contrôles des cabinets non EIP, toutes deux coordonnées par le directeur général, qui exerce également 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 réalise directement certains contrôles sur des cabinets ne détenant pas de mandats auprès d'EIP.
- **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.
- **La division normes et déontologie** est consultée sur l'ensemble des questions relatives aux règles et pratiques professionnelles. Elle instruit en particulier les sujets qui relèvent des domaines de la commission normes, de la commission paritaire, de la commission saisines et du Bureau. Elle contribue également aux prises de position du H3C au sein des instances internationales dans les domaines normatifs et déontologiques.
- **La division internationale** coordonne l'action internationale du H3C. Elle participe aux travaux conduits dans le cadre des 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. En 2020, un conseiller spécial en matière internationale a été placé auprès de la présidente.
- **Le directeur de l'administration générale et des ressources humaines**, est chargé de la gestion des relations humaines et du management social du H3C. Il supervise en outre les travaux liés au fonctionnement interne du H3C :
 - la division juridique intervient sur toutes les questions juridiques en lien avec le fonctionnement du H3C (ressources humaines, marchés publics, assurances...) et est également responsable de la formation plénière du collège et de la formation des commissaires aux comptes ;

- la division financière est chargée du traitement des questions budgétaires et financières du H3C et assure, depuis 2020, le recouvrement direct des cotisations dues au H3C par les commissaires aux comptes;
 - le pôle « informatique » veille à la sécurité, la performance et à l'optimisation des systèmes d'information du H3C;
 - le H3C, suivant en cela une recommandation de la Cour des comptes, ayant décidé de reprendre l'exercice direct des tâches liées à l'inscription des commissaires aux comptes, un pôle chargé de l'inscription des commissaires aux comptes a été créé.
- 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.

Organigramme des divisions et services en 2020



- - - Liaison fonctionnelle spécifique
 — Liaison opérationnelle
 *À compter de novembre 2020

Données sociales 2020⁵

L'effectif au 31 décembre 2020 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.

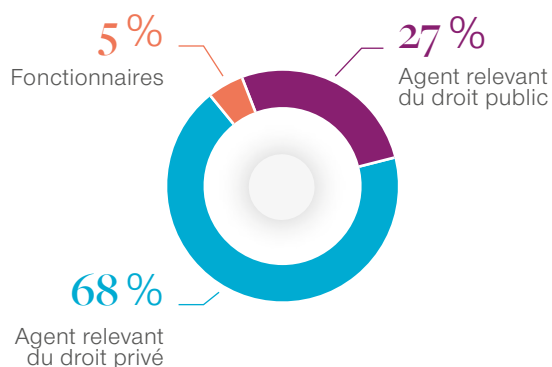
Au cours de l'exercice 2020, le H3C a accueilli 22 nouveaux collaborateurs et 12 sont sortis des effectifs. Le plafond d'emplois 2020 du H3C, comme pour les années 2019 et 2018 était fixé à 65 ETPT. Il était de 61 ETPT pour l'année 2017.

Au 31 décembre 2020, 63,4 % des salariés étaient des femmes contre 55 % en 2019, l'ancienneté moyenne était de 4,7 ans (contre 5,9 ans en 2019) et l'âge moyen était de 43,5 ans (45 ans en 2019).

À cette même date, pour la seule population des enquêteurs et contrôleurs (EIP et non EIP), 54,8 % des salariés étaient des femmes, l'ancienneté moyenne était de 4,5 ans et l'âge moyen de 43,1 ans.

La répartition par type de contrat pouvait s'établir comme suit.

► Répartition par type de contrat au 31 décembre 2020



	2020		2019		2018	
	au 31/12	ETPT	au 31/12	ETPT	au 31/12	ETPT
Direction générale et divisions hors contrôleurs	41,6	37,6	34,8	33,5	33,9	31,4
Contrôleurs EIP	17	16,6	13,8	13,5	12,8	14,1
TOTAL	58,6	54,2	48,6	47,0	46,7	45,5
Écart N-1	10	7,2	1,9	1,5	0,1	- 2,42

	2020		2019	
	au 31/12	ETPT	au 31/12	ETPT
Enquêtes, Contrôles EIP et non-EIP	33,8	32,2	28,6	26
Autres divisions	24,8	22	20	21
TOTAL	58,6	54,2	48,6	47
Écart N-1	10	7,2		

5. Les données qui suivent sont calculées selon les modalités prévues dans le Guide de décompte des emplois des opérateurs de l'État. Certains agents en fonction au sein du H3C, bien que participant directement à l'activité de celui-ci n'ont pas vocation à être pris en compte, il s'agit notamment :
 - des personnels mis à disposition par une autre personne morale publique qui continuent à percevoir une rémunération principale de la part de leur employeur d'origine (2 personnes concernées en 2020, la présidente et le directeur général);
 - les agents comptables en situation d'adjonction de service (1 personne concernée en 2020);
 - des agents en congés de mobilité (1 personne concernée en 2020).
 Symétriquement les personnes mises à disposition par le H3C auprès d'une autre autorité sont conservées dans les effectifs du H3C (1 personne partiellement concernée en 2020).

Comité social et économique

Au cours de l'année 2020, les membres du comité social et économique (CSE), élus le 16 décembre 2019, se sont réunis à six reprises et ont formulé un avis relatif à la situation économique et financière du H3C.

▶ Adapter son fonctionnement interne, priorité stratégique du H3C

Au cours de l'année 2020, le Haut conseil a fait face, comme toutes les structures, à la pandémie de Covid-19. Les systèmes informatiques ont été l'un des facteurs permettant l'adaptation incontournable des méthodes de travail. Grâce aux choix techniques antérieurs, l'activité du Haut conseil a pu être maintenue dans des conditions efficaces dès le premier jour du confinement.

Le portail H3C

Afin d'effectuer la déclaration et le recouvrement direct des cotisations dues au H3C par les commissaires aux comptes, celui-ci s'est doté d'un portail proposant aux professionnels un outil interfacé avec le logiciel comptable du H3C permettant de déclarer et de payer, notamment au moyen d'une carte bleue.

Afin que le H3C puisse reprendre la mission relative à l'inscription des commissaires aux comptes et à la tenue des listes prévues à l'article L. 822-1, celui-ci a revu en profondeur le système d'information existant pour lui adjoindre de nouvelles fonctionnalités permettant aux professionnels de procéder à des demandes dématérialisées.

Mise en place d'un nouveau système d'information des ressources humaines

Le H3C s'est également doté en juin 2020 d'un nouveau système d'information des ressources humaines (SIRH) visant à l'amélioration de la gestion des absences, la gestion dématérialisée des notes de frais grâce à une interface entre le SIRH et les logiciels de paie et de gestion comptable du H3C ainsi que la dématérialisation des bulletins de paie.

3 Les moyens financiers

▶ Les recettes du Haut conseil

▶ Les modalités de financement

La loi de finances pour 2018 n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 a profondément modifié les modalités de financement du Haut conseil et de recouvrement des sommes qui lui sont dues.

Ainsi, depuis janvier 2018, les recettes du H3C reposent sur le versement par les commissaires aux comptes inscrits d'une cotisation assise sur les sommes facturées au cours de l'année civile précédente aux personnes ou entités dont ils ont certifié les comptes et, éventuellement, d'une cotisation supplémentaire si ces entités sont considérées comme d'intérêt public.

Tout commissaire aux comptes inscrit au 1^{er} janvier est astreint à déclarer au H3C son assiette de cotisation avant le 31 mars, y compris lorsque ce montant est égal à zéro.

Le taux de cotisation est compris entre 0,5 % et 0,7 % concernant les honoraires facturés tous mandats et entre 0,2 % et 0,3 % sur le montant des honoraires facturés aux EIP. Ces taux, en application du décret n° 2017-1855 du 30 décembre 2017, sont respectivement de 0,5 % et 0,2 %.

Après l'avoir déléguée pendant deux ans à la Compagnie nationale, le Haut conseil a repris en 2020 la gestion directe du recouvrement des cotisations par l'intermédiaire d'un portail qu'il a ouvert début mars 2020 à destination des commissaires aux comptes, qui leur permet de déclarer le montant des honoraires facturés tous mandats et le montant des honoraires facturés sur les mandats EIP. Ce portail permet au commissaire aux comptes d'obtenir immédiatement son bordereau déclaratif et, s'il le souhaite, de procéder au paiement de sa cotisation par carte bancaire.

Pour la troisième année consécutive, les taux de cotisations appliqués en 2020 sont restés fixés au plus bas de la fourchette fixée par la loi.

En application des ordonnances des 25 mars et 13 mai 2020⁶ le paiement des cotisations au H3C, exigibles par la loi avant le 31 mars de chaque année devant intervenir au plus tard le 30 avril, a été réputé fait à temps s'il est intervenu jusqu'au 24 août 2020 inclus.

L'exercice budgétaire

Conformément à l'article R. 821-1 du code de commerce, le collège délibère annuellement sur son budget. Il en assure trimestriellement le suivi. En application du règlement intérieur, ses travaux sont présentés au comité d'audit.

Le budget 2020, approuvé par le collège en décembre 2019, sur la base de recettes estimées à 15,09 millions d'euros, présente un déficit significatif d'environ 1,7 million d'euros.

Les principaux postes budgétaires sont les suivants :

- s'agissant des recettes :
 - les cotisations relatives aux honoraires facturés par le commissaire aux comptes au cours de l'année civile précédente, aux personnes ou entités dont il a certifié les comptes, représentent 93 % des produits,
 - les cotisations assises sur le seul montant des honoraires facturés au cours de l'année civile précédente aux EIP dont il a certifié les comptes, représentent 6 % des produits;
- s'agissant des dépenses :
 - les charges de personnel représentent près de 51 % des charges,
 - les charges annuelles relatives à la mise en œuvre par la CNCC des conventions de délégations du contrôle des cabinets ne certifiant pas des comptes d'EIP, de l'inscription des commissaires aux comptes sur la liste mentionnée au I de l'article L. 822-1 du code de commerce et du suivi du respect des obligations de formation continue des commissaires aux comptes, constituent 32 % des dépenses,

- les loyers et charges locatives correspondant aux locaux occupés en vertu d'un bail ferme de 9 ans signé en 2018⁷, figurent dans les charges à hauteur de 5 %,

- les autres charges (12 %) correspondent principalement aux rémunérations d'intermédiaires et honoraires, personnel extérieur, frais de déplacement, amortissements.

Du budget voté au budget exécuté

L'exécution du budget est habituellement conditionnée par :

- l'activité des commissaires aux comptes, s'agissant des recettes ;
- la capacité du Haut conseil à recruter le personnel nécessaire à l'exécution de ses missions ;
- le nombre de contrôles de cabinets non-EIP réalisés par des contrôleurs praticiens de la Compagnie nationale, refacturés au H3C en application des conventions de délégation de mission.

En 2020, la crise sanitaire a également eu des effets sur l'exécution budgétaire.

Les cotisations dues au Haut conseil en 2020 se sont élevées à 15 104 794 €, montant quasi équivalent au montant budgété, et présentant une variation de - 1 % par rapport à 2019. Sur une population de 18 223 commissaires aux comptes inscrits appelés à déclarer, 89 % l'ont fait. Les 11 % restant ont fait l'objet de relances et seront mis en demeure prochainement (pour information, le défaut de déclaration peut entraîner l'omission de la liste pour non-déclaration des honoraires selon l'article R. 822-26 du code de commerce). Le taux d'impayé⁸, de l'ordre de 0,7 %, est faible.

Le résultat d'exploitation de l'année 2020 s'élève à - 842 561 €. Ce résultat négatif intègre les sommes reversées à la CNCC au titre de la mise en œuvre de la convention de délégation des contrôles de commissaires aux comptes ne certifiant pas les comptes d'EIP pour 4 126 439 €.

6. Ordonnances n° 2020-306 du 25 mars 2020 relative à la prorogation des délais échus pendant la période d'urgence sanitaire et à l'adaptation des procédures pendant cette même période et n° 2020-560 du 13 mai 2020 fixant les délais applicables à diverses procédures pendant la période d'urgence sanitaire.

7. Le 29 mars 2018, le H3C a signé un bail commercial d'une durée de neuf ans ferme portant sur des locaux de bureaux situés 104, avenue du Président Kennedy dans le 16^e arrondissement de Paris. Le bail 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 s'élève à 516 631 € hors taxes et hors charges, soit 356 € par m². Par rapport aux locaux précédemment occupés, la surface occupée est supérieure de 25 % et le loyer total diminue de 27 %. Aussi, la prise à bail se traduit par une diminution de la dépense publique avec une économie annuelle de 194 993 €, soit 1 754 937 € sur la période ferme de 9 ans.

8. Le taux d'impayé est calculé en divisant les créances restant dues fin décembre par rapport au total des produits de l'exercice.

Cette perte d'exploitation est inférieure à ce qui avait été prévu au budget pour l'année 2020 compte tenu du décalage dans le temps de recrutements prévus et budgétés, dont l'impact budgétaire a été une diminution des charges sur 2020 d'environ 0,5 M€ et d'une légère baisse des charges de fonctionnement pour environ 0,3 M€ essentiellement due à la baisse des déplacements liée à la crise sanitaire.

Afin de réaliser un suivi analytique 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, y compris celles liées aux fonctions « supports ».

Les contrôles

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 2020, 47 unités de contrôle, détenant au moins un mandat EIP, ont été contrôlées directement par le Haut conseil. La réalisation de ces contrôles a mobilisé 17 contrôleurs EIP, salariés du Haut conseil (soit 10,07 équivalents de temps de contrôle plein) qui ont réalisé 14 966 heures de contrôle. Le coût direct de ces contrôles s'est élevé à 4,2 M€.

Le contrôle des cabinets non-EIP, dont l'essentiel est réalisé dans le cadre de la délégation confiée à la CNCC, a porté sur 984 unités de contrôle. Parmi ces 984 contrôles, le Haut conseil en a effectué directement 14. La réalisation de ces contrôles a mobilisé 420 contrôleurs non-EIP praticiens et 3 contrôleurs non EIP salariés du Haut conseil (soit 12,2 ETP), qui ont réalisé 18 185 heures de contrôle. 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 s'est élevé à 4,1 M€ en forte baisse (- 1,3 M€) par rapport à l'année 2019 qui avait été une année exceptionnelle⁹.

Huit contrôleurs ont été recrutés en 2020 au sein de la division des contrôles EIP. Six ont quitté les effectifs.

Les enquêtes

L'année 2020 est la quatrième année de fonctionnement du service du rapporteur général, au cours de laquelle 20 nouvelles enquêtes ont été ouvertes, portant le nombre d'enquêtes en cours à 104. Son effectif s'élevait à onze personnes au 31 décembre 2020, un enquêteur ayant été recruté en fin d'année. Le coût direct de ces enquêtes s'est élevé à 2,7 M€.

La formation restreinte

La formation restreinte s'est réunie à 23 reprises. Le coût direct de cette formation s'est élevé à 223 K€.

Les autres activités opérationnelles

Les autres activités opérationnelles comprennent :

- la division internationale ;
- la division normes et déontologie ;
- le pôle inscription.

Elles intègrent les charges de personnel des divisions et pôles précités, le coût de la délégation « inscription » pour 961 271 € et une quote-part de charges générales de fonctionnement. Leur effectif cumulé s'élève à 11 personnes dont six personnes recrutées au cours de l'année.

La baisse des charges de cette unité opérationnelle s'explique en grande partie par une réorganisation des divisions et pôles conduisant à une réduction du périmètre de cette unité opérationnelle au profit de celle dite supports. 6 personnes de cette unité opérationnelle ont été affectées aux activités supports diminuant le coût direct de 0,5 M€. Mécaniquement, la quote-part des charges générales a diminué de 0,2 M€.

Le coût de la convention de délégation relative au suivi de la formation professionnelle est imputé aux fonctions supports (baisse de 0,4 M€) et est réparti sur l'ensemble des unités sectorielles.

Le coût de la délégation inscription baisse également par rapport à 2019 de 0,3 M€.

9. Le nombre important de contrôles non-EIP en 2019 s'expliquait par le report des contrôles non réalisés 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.

En résumé

	2020	2019	Variation	
			en €	en %
Contrôles	9 932 015 €	9 835 104 €	96 911 €	1 %
Enquêtes	2 729 435 €	2 137 120 €	592 315 €	28 %
Autres services	3 326 686 €	4 931 950 €	- 1 605 264 €	- 33 %
Formation restreinte	223 260 €	122 909 €	100 351 €	82 %
TOTAL	16 211 397 €	17 027 083 €	- 815 686 €	- 5 %

La performance financière

Le H3C a choisi d'inscrire son action dans une politique de rationalisation de ses charges.

Dans ces conditions :

- la politique de rémunération des agents est liée aux performances individuelles tout en s'inscrivant dans une logique de marché afin de pouvoir attirer et conserver les talents ;
- les dépenses sont engagées en fonction d'une analyse des besoins et les prestataires sont retenus après analyse du rapport qualité/prix de l'offre. Conformément au code de la commande publique, le Haut conseil met en œuvre des appels d'offres dès lors que le besoin estimé est supérieur à 40 000 € HT et mutualise ses dépenses dès que cela est possible (cf. *infra*).

L'augmentation des achats non stockés de matières et fournitures s'explique essentiellement par des achats non récurrents d'équipements de prévention et de protection contre la Covid-19.

Au 31 décembre 2020, les charges de personnel représentent 51 % des charges de fonctionnement et sont en hausse (13 %) par rapport à 2019, du fait principalement de l'augmentation des effectifs.

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 1^{er} avril 2021, le Haut conseil a approuvé les comptes financiers de l'année 2020, dont une présentation détaillée figure en annexe.

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 les autorités publiques indépendantes (API), prévoit désormais que « le rapport d'activité comporte un schéma pluri-annuel 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 en 2020 les démarches engagées dès 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 internes en matière d'exécution des marchés publics dans 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, 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 permet d'obtenir des prix plus avantageux en bénéficiant des économies d'échelle 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, fournitures d'électricité, conseil en matière de ressources humaines et d'achats, signature électronique, data science, optimisation des baux immobiliers, et enfin téléphonie mobile. 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.

En 2020, 22 % des achats « concurrentiels¹⁰ » du Haut conseil ont été réalisés en recourant à l'un de ces trois moyens.

Les perspectives budgétaires pour 2021

Le budget 2021 majoritairement approuvé par le collège du Haut conseil en décembre 2020 présente, une nouvelle fois, un déficit significatif de 1,4 M€. Ce déficit a pu être limité grâce, d'une part, à des économies non récurrentes liées à la crise sanitaire, et, d'autre part, à un effort important consenti pour réduire les charges de fonctionnement et reporter des recrutements aux années futures. Cette situation n'est cependant pas envisageable sur le long terme dès lors qu'elle réduit la capacité du Haut conseil à remplir pleinement ses missions et à respecter l'ambition affichée par son plan stratégique dans le calendrier initialement fixé.

Ce budget intègre également des dépenses liées aux conventions de délégations conclues avec la CNCC estimées à 4 478 500 €.

Dans un contexte qui reste fortement marqué par l'incertitude tenant, d'une part, à l'impact de la pandémie de Covid-19 sur l'activité économique en général et sur la profession de commissariat aux comptes en particulier, et, d'autre part, aux conséquences de la mise en œuvre de la loi Pacte sur le volume d'activité des commissaires aux comptes, le Haut conseil n'a pas formellement exprimé la demande d'une hausse du taux de cotisation et porte donc une attention particulière à l'évolution de sa trésorerie au cours de l'année 2021.

En effet, étant tributaire du versement des cotisations dues par les commissaires aux comptes, le Haut conseil s'est doté d'outils de prévision de trésorerie pour anticiper toute difficulté de financement de son activité. Dans l'éventualité d'une telle difficulté, le Haut conseil prendrait immédiatement contact avec les pouvoirs publics afin d'envisager toutes les solutions lui permettant de poursuivre sa mission au service de l'intérêt général.

L'équilibre budgétaire

Depuis 2019, le résultat net du H3C est déficitaire. Cette situation a été rendue possible du fait de l'existence de réserves suffisantes pour absorber les déficits, sans pour autant mettre en difficulté à court terme le Haut conseil. Dans un contexte économique qui pourrait faire baisser le montant des cotisations, la réduction des dépenses du H3C jusqu'à l'équilibre pourrait le conduire à réduire les ambitions affichées dans son plan stratégique. C'est pourquoi celui-ci attend un réexamen de ses modalités de financement.

10. Hors coût des délégations (CNCC), personnel mis à disposition, RIE, IFIAR.



Coopération
européenne
et mondiale

Le Haut conseil participe au développement de la supervision internationale de l'audit en exerçant son influence au sein des instances européennes et internationales spécialisées dans le domaine du contrôle légal des comptes.

Dans un environnement économique mondialisé, il conçoit et mène son action de régulation en vue d'améliorer la qualité de l'audit aux niveaux européen et international et de promouvoir les positions françaises en matière de contrôle légal des comptes. Le Haut conseil est membre des organisations européenne CEAOB (*Committee of European Audit Oversight Bodies*) et internationale IFIAR (*International Forum of International Audit Regulators*) 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 valoir l'expérience française sur la régulation du contrôle légal des comptes, 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.

En 2020, un représentant du H3C a été élu à la présidence du CEAOB par ses homologues régulateurs de l'Union européenne, pour un mandat de quatre années. Cette élection constitue une reconnaissance pour le H3C, qui œuvre en faveur d'un modèle de commissariat aux comptes protecteur de l'intérêt général et d'une régulation favorisant la qualité de l'exercice des missions.

En 2020, le Haut conseil a poursuivi ses travaux afin d'anticiper les conséquences du *Brexit*. Il a également mis en œuvre les accords de coopération existants avec ses homologues.

Les négociations en vue du renouvellement de l'accord avec son homologue américain, le PCAOB, qui a expiré le 13 décembre 2019, se sont poursuivies en 2020. Elles ont notamment intégré les nouvelles exigences dues à l'entrée en vigueur du règlement européen sur les données personnelles.

1 ▶ La coopération entre autorités européennes au sein du CEAOB

▶ Le CEAOB

Le CEAOB (*Committee of European Auditing Oversight Bodies*) est composé de représentants des autorités de régulation de l'audit de tous les 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 (UE) N° 537/2014. Son président est élu pour quatre ans par les membres.

Patrick Parent, représentant du H3C, a été élu président du CEAOB en juillet 2020 pour un mandat de quatre ans, qui s'achèvera le 12 juillet 2024. La vice-présidence et le secrétariat du CEAOB sont, en application du règlement européen, assurés par la Commission européenne.

▶ Entretien avec Patrick Parent, président du CEAOB

Àu début de l'été 2020, Patrick Parent, conseiller du Président du H3C, a été élu pour quatre ans à la tête du *Committee of European Auditing Oversight Bodies* (CEAOB).

Pouvez-vous nous préciser la nature et la mission du CEAOB ?

Le CEAOB est un comité européen placé auprès de la Commission européenne qui rassemble les superviseurs européens de l'audit. Son rôle consiste à conseiller la Commission européenne sur les questions relatives à l'audit. C'est également l'enceinte au sein de laquelle tous les superviseurs des contrôleurs légaux des comptes se réunissent pour échanger, parvenir à une interprétation commune des textes européens et harmoniser leurs pratiques en matière de supervision de l'audit.

En revanche, contrairement aux trois autorités européennes de surveillance que sont l'Autorité bancaire européenne (EBA), l'Autorité européenne des assurances et des pensions professionnelles (EIOPA) et l'Autorité européenne des marchés financiers l'ESMA, le CEAOB n'est pas une autorité de supervision ou de régulation et il ne dispose à ce titre d'aucun pouvoir propre.

Vous avez pris vos fonctions dans des circonstances particulières, pouvez-vous nous en dire quelques mots ?

Effectivement, avec l'émergence de la Covid-19, tous les pays européens ont mis en place en 2020 des restrictions de déplacement, ce qui a

considérablement modifié la façon de travailler des membres du CEAOB et des cabinets d'audit qu'ils supervisent. Les premiers effets se sont fait sentir alors que le contrôle des comptes 2019 n'était pas achevé par les contrôleurs légaux. Le CEAOB a jugé utile, et je crois que cela a été apprécié, de publier le 24 mars 2020 une alerte afin de souligner les défis résultant de l'impossibilité pour les auditeurs d'intervenir chez leurs clients et de clarifier ses attentes quant aux mesures alternatives à mettre en œuvre dans ce contexte très singulier.

Les autorités nationales de supervision de l'audit ont été confrontées, comme beaucoup d'acteurs de la vie économique, à une année hors du commun. La pandémie liée à la Covid-19 a entraîné des réponses fortes dans la plupart des pays européens, limitant sévèrement les déplacements, ce qui, le plus souvent, a contraint les autorités de supervision de l'audit à adapter de façon assez radicale les contrôles réalisés sur les commissaires aux comptes et cabinets d'audit. Des efforts importants ont été faits afin de reprendre les programmes de contrôle au plus vite lorsque cela a été possible, en réalisant des contrôles sur place, mais également en développant des contrôles à distance lorsque les exigences de confinement nécessitaient d'adopter une nouvelle approche.

Un autre effet de la pandémie a été de déstabiliser des pans importants des économies européennes. Cela s'est traduit par des risques significativement accrus de défaillance des entreprises dans certains secteurs d'activités, obligeant les auditeurs à une

vigilance renforcée. Dans de nombreux secteurs économiques cela s'est également traduit par de grandes difficultés à prévoir de façon fiable l'évolution de l'activité. En effet, lorsque la prévisibilité n'était pas nulle, souvent de nombreux repères avaient disparu, rendant l'exercice de prévision très délicat. De ce fait, établir puis contrôler des estimations comptables ou des valorisations d'actifs dans le cadre de l'arrêté des comptes a été rendu particulièrement difficile en 2020 et 2021.

Nous avons échangé avec les cabinets pour comprendre comment ils s'adaptaient à cette nouvelle situation et, en particulier, à l'impossibilité de réaliser des contrôles sur place, au risque accru d'erreur ou de fraude, aux adaptations que certaines sociétés contrôlées ont réalisées dans leur dispositif de contrôle interne, aux implications de la crise sur l'organisation des contrôles d'audit sur les différentes entités d'un groupe, etc.

Parallèlement à cela, les superviseurs ont eux aussi dû adapter leur approche des contrôles de cabinets. Cela a un peu ralenti le rythme des missions dans tous les pays, mais, *in fine*, cela nous a fait progresser en modernisant certaines habitudes de travail. C'est d'autant plus important que nous devons nous préparer aux changements engendrés par les nouvelles technologies dans les techniques d'audit.

Quelles initiatives avez-vous lancées en tant que nouveau président ?

Je suis convaincu qu'une organisation peut progresser de façon continue, mais je suis également conscient que les cent premiers jours d'un mandat constituent un moment clé pour faire un pas de côté et repenser une organisation. À l'issue de l'élection, j'ai proposé aux membres de constituer un groupe de travail *ad hoc* pour réfléchir ensemble aux améliorations que nous pourrions proposer pour le CEAOB. Le projet a séduit presque tous les membres et observateurs au sein du CEAOB. Face à ce succès, nous avons décidé d'avancer sur quatre thématiques en parallèle :

- la stratégie du CEAOB ;
- l'amélioration de ses modes de fonctionnement ;
- le renforcement de la coopération entre membres ;
- la communication.

Une visioconférence mensuelle permet de mettre en commun les propositions émanant des quatre sous-groupes, de les améliorer et d'établir des priorités. Les propositions qui, du fait de leur qualité et de leur importance perçue par les membres, seront finalement retenues par le groupe de travail, seront présentées pour discussion à la plénière de mars 2021.

Quels sont les autres défis pour le CEAOB ?

La Covid-19 a, me semble-t-il, montré la pertinence de l'organisation mise en place il y a quatre ans pour faciliter la coopération entre les membres, leur interaction avec les différentes parties prenantes, dont les grands réseaux d'audit et l'harmonisation des pratiques.

Quatre années, c'est aussi le délai retenu par la Commission européenne pour entamer une revue des effets de la Directive et du Règlement sur l'audit. Cette revue a démarré au dernier trimestre de 2020.

En parallèle, d'autres projets européens en cours de développement sont susceptibles d'avoir une incidence sur l'audit en Europe :

- la proposition de Règlement DORA¹¹ ;
- les travaux de l'EFRAG Lab visant à préparer une éventuelle évolution de la directive sur le reporting non financier (NFRD¹²).

Par ailleurs, certains événements récents ont montré que les commissaires aux comptes et leurs superviseurs ont un rôle important à jouer pour alerter les organes de direction et de supervision des entreprises, les comités d'audit et, de façon plus large, le public en cas de fraude ou de difficultés financières importantes.

Pour le CEAOB, ces différents sujets ont potentiellement des implications stratégiques. C'est la raison pour laquelle je suis convaincu qu'en 2021, au-delà de la mise en œuvre des recommandations issues du groupe de travail *ad hoc*, le CEAOB devra mobiliser toutes ses forces vives pour jouer pleinement son rôle de conseiller de la Commission européenne.

11. DORA : Digital Operational Resilience Act.

12. NFRD : Non-Financial Reporting Directive.

► Les organisations Internationales face à la pandémie de Covid-19

En raison de la pandémie de Covid-19, le CEAOB et l'IFIAR ont annulé les « réunions en "présentiel", prévues entre mars » en décembre 2020, et ont systématiquement pris des dispositions alternatives pour assurer la continuité des activités. Des réunions en ligne et des communications audio et vidéo ont permis de poursuivre à distance les travaux et les échanges d'informations attendues.

L'IFIAR a ainsi procédé à une compilation sur son site Internet des annonces de ses membres quant aux mesures qu'ils avaient mises en œuvre pour faire face aux conséquences de la situation sanitaire sur le contrôle légal des comptes (prolongation des délais de dépôt, allègement temporaire des contrôles sur place).

Le CEAOB a, pour sa part, publié un communiqué destiné à alerter les parties prenantes sur les sujets nécessitant une vigilance accrue face à la situation pandémique.

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

► Les groupes de travail ponctuels du CEAOB sur des sujets d'actualité

Àu début du second semestre 2020, le président du CEAOB a constitué un groupe chargé de formuler des propositions afin de renforcer la coopération entre les membres du CEAOB et mener une réflexion sur les modifications du cadre réglementaire que le CEAOB pourrait promouvoir dans le cadre de la revue de la réforme européenne de l'audit. Les propositions seront finalisées au cours de l'année 2021.

Le CEAOB a également constitué un groupe chargé de l'élaboration de lignes directrices relatives à la désignation des auditeurs en application de l'article 16 du règlement UE N° 537/2014. Le H3C a largement

contribué à ces travaux en présentant les positions prises en France sur le sujet. Ces lignes directrices ont été adoptées le 16 mars 2021 et sont publiées sur le site Internet du CEAOB.

► Le sous-groupe « normes d'audit internationales »

Le sous-groupe « normes d'audit internationales » du CEAOB est présidé par le H3C depuis 2016. Ses membres ont renouvelé en juillet 2020 le mandat du représentant du H3C à la présidence pour une durée de quatre ans.

Missions

Le sous-groupe 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. Il contribue à l'examen technique des normes d'audit internationales ISA (*International Standards on Auditing*). Il fait valoir les positions que les régulateurs européens élaborent en son sein sur les propositions normatives de l'IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*) ou de l'IESBA (*International Ethics Standards Board for Accountants*), en se fondant également sur l'expérience acquise lors des contrôles menés par les membres du CEAOB au sein des cabinets d'audit. Le sous-groupe anime également le dialogue entre régulateurs de l'audit et l'IAASB, l'IESBA, et le PIOB (*Public Interest Oversight Board*) lors de rencontres régulières.

Travaux

En 2020, les membres du sous-groupe ont fait valoir leurs positions sur trois propositions d'évolutions normatives internationales. Ils ont fait valoir des demandes d'amélioration sur deux exposés-sondages publiés par l'IESBA en juillet 2020. Ces propositions visent à renforcer les dispositions du code de déontologie international des professions comptables de l'IESBA en matière d'indépendance liées aux services autres que d'audit et d'honoraires. La position du CEAOB sur ces deux consultations a été adoptée et publiée sur son site Internet du 5 mai 2020. Elles soulignent notamment les dispositions légales applicables dans l'Union européenne sur ces sujets.

Le sous-groupe a examiné les propositions d'évolution de la norme internationale relative à l'audit d'états financiers de groupes (ISA 600) publiées par l'IAASB en juillet 2020 afin de faire valoir les commentaires

partagés par les régulateurs de l'audit sur les enjeux à prendre en compte par l'IAASB. La position du CEAOB sur ce sujet a été adoptée et publiée le 1^{er} octobre 2020.

Le sous-groupe a préparé une réponse à la consultation relative au rôle de l'auditeur en matière de fraude et de continuité de l'exploitation dans le cadre des audits d'états financiers publiée par l'IAASB, adoptée le 29 janvier 2021.

Les membres du sous-groupe ont par ailleurs fait valoir leurs commentaires et propositions sur la consultation organisée par la Commission européenne dans le cadre de la révision de la directive sur la publication d'informations non financières (Directive 2014/95/UE) en soulignant les aspects relatifs à la mission d'assurance externe souhaitable sur ces informations. Le H3C a contribué à ces travaux en portant les spécificités françaises en ce domaine, notamment le concept d'organisme tiers indépendant existant actuellement. La position du CEAOB a été publiée sur son site Internet le 10 juin 2020. À l'issue de cette publication, le CEAOB a été sollicité pour participer aux travaux menés par la « *Task Force* » créée au sein de l'*European Corporate Reporting Lab* de l'EFRAG en vue de la préparation de futures normes européennes d'élaboration d'informations non financières, en particulier sur les aspects liés à l'assurance susceptible d'être requise sur cette information.

Le sous-groupe a poursuivi ses travaux avec l'ESMA et la Commission européenne dans le cadre de la mise en pratique des lignes directrices relatives au rôle des contrôleurs légaux sur les comptes établis au nouveau format « ESEF » (*European Single Electronic Format*) à compter du 1^{er} janvier 2020. Les lignes directrices ont été publiées en novembre 2019. Les travaux ont été accompagnés d'un dialogue régulier avec la profession comptable européenne. Les travaux menés parallèlement par le H3C sur l'élaboration d'une norme d'audit en ce domaine ont permis d'enrichir la réflexion au niveau européen.

Réalisations

Les positions du CEAOB prises sur ces sujets ont été adressées aux normalisateurs concernés et rendues publiques sur le site Internet du CEAOB.

► 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 afin de faciliter la convergence des approches sur cette mission que les textes européens ont confiée aux régulateurs.

Travaux

Les membres du sous-groupe partagent leurs expériences en matière d'enquêtes et de sanctions ; le sous-groupe réalise chaque année une étude statistique et qualitative de l'activité des membres en matière d'enquêtes et de sanctions.

Réalisations

En 2020, l'étude a été matérialisée par un rapport adopté et publié le 25 novembre 2020 sur le site Internet du CEAOB.

► 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 non-membres de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen, en application de l'article 7(c) du règlement (UE) N° 537/2014. Le sous-groupe coordonne également les lignes directrices des accords de coopération et d'échange d'informations avec les autorités compétentes en matière de supervision de l'audit des pays tiers. Il identifie et dialogue avec ces autorités. Il est présidé par un représentant de l'ESMA (*European Securities and Markets Authority*).

Travaux

En 2020, le sous-groupe a procédé à l'examen de l'évolution de la réglementation envisagée par le gouvernement britannique à l'issue de la sortie du Royaume-Uni de l'Union européenne (*Brexit*), ainsi que des mesures envisagées par le régulateur britannique, le *Financial Reporting Council* (FRC), en vue du *Brexit*. Il a examiné les besoins des membres en vue de coordonner leurs travaux préparatoires à la conclusion d'éventuelles conventions pour permettre la poursuite des échanges d'informations dans le cadre de la surveillance des cabinets d'audit de sociétés britanniques cotées sur des places financières de l'Union européenne, et les questions liées aux accords sur l'échange des données personnelles.

Le Brexit

Les négociateurs de l'Union européenne et du Royaume-Uni se sont entendus le 17 octobre 2019 sur un projet d'accord de retrait du Royaume-Uni de l'Union européenne. Cet accord de retrait est entré en vigueur à la sortie du Royaume-Uni de l'UE, le 31 janvier 2020 à minuit.

L'accord de retrait définissait une période de transition qui a pris fin le 31 décembre 2020. Juste avant, un accord de commerce et de coopération a été conclu le 24 décembre 2020 entre le Royaume-Uni et l'Union européenne afin de régir certains pans de la relation entre l'UE et le Royaume-Uni, à partir du 1^{er} janvier 2021.

Les conditions de coopération avec le *Financial Reporting Council* (FRC), régulateur britannique, ne font pas partie de l'accord sur les relations futures entre l'UE et le Royaume-Uni. Le régime, désormais applicable aux relations du H3C avec son homologue du Royaume-Uni et à ses auditeurs, est celui d'un pays tiers à l'Union européenne.

Inscription des auditeurs britanniques en France

Les contrôleurs légaux britanniques doivent s'inscrire auprès du H3C en tant que contrôleurs légaux de pays tiers s'ils émettent un rapport d'audit sur les comptes d'une société dont le siège social est établi au Royaume-Uni ou dans tout autre pays en dehors de l'Union européenne, et dont les valeurs mobilières sont admises à la négociation sur un marché réglementé en France.

Inscription des commissaires aux comptes français au Royaume-Uni

Les contrôleurs légaux français qui certifient les comptes de sociétés françaises dont les valeurs mobilières sont admises à la négociation sur un marché réglementé au Royaume-Uni doivent solliciter leur inscription auprès du *Financial Reporting Council* britannique en qualité de contrôleurs légaux de pays tiers.

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 à un pays tiers (i.e. non-membre de l'Union européenne) lorsque les contrôleurs légaux de ce pays sont soumis à un système de supervision public, d'assurance qualité, d'enquête et de sanctions reconnu par la Commission européenne comme étant équivalent à celui prévu par les textes européens.
- 22 « pays tiers » et territoires bénéficient en 2020 d'une décision d'équivalence (article 46 de la Directive 2006/43) : Abu Dhabi, Afrique du Sud, Australie, Brésil, Canada, Dubaï, Chine, Corée du Sud, États-Unis (jusqu'au 31 juillet 2022), Guernesey, île de Man, Indonésie, Japon, Jersey, Malaisie, Maurice, Nouvelle-Zélande, Singapour, Suisse, Taïwan, Thaïlande, Turquie.

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.
- 16 « pays tiers » et territoires ont été déclarés adéquats (article 47 de la Directive 2006/43) : Afrique du Sud jusqu'au 30 avril 2026, Australie, Brésil, Canada, Dubaï, Chine (jusqu'au 14 novembre 2024), Corée du Sud, États-Unis (jusqu'au 31 juillet 2022), Guernesey, île de Man, Japon, Jersey, Malaisie, Suisse, Taïwan, Thaïlande.

► Le sous-groupe « suivi du marché »

Missions

Le sous-groupe « suivi du marché » 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.

Travaux

Le sous-groupe a été consulté dans le cadre de la préparation du deuxième rapport de la Commission européenne sur le sujet, réalisé à partir des rapports nationaux des membres du CEAOB et finalisé en 2020. Il présente les données européennes relatives au marché des services de contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public. Les prochains rapports de suivi de marché nationaux sont attendus pour juin 2022 sur la base de données dont la collecte commencera en 2021. À cette fin, les membres du CEAOB ont entamé en 2020 la mise à jour des questionnaires pour les rendre plus homogènes, à partir de l'expérience acquise en 2019 et 2020.

Réalisations

À partir des réponses nationales collectées en 2019, le sous-groupe a établi en 2020 un rapport sur les travaux des comités d'audit à travers l'Union européenne.

Le rapport indique une large application des dispositions de la réglementation européenne, tout en relevant un certain nombre de cas de non-conformité à la réglementation en vigueur. Le rapport adopté en novembre 2020 complète le rapport de la Commission européenne sur le suivi du marché publié le 28 janvier 2021. Il est accessible sur le site du CEAOB.



Évaluation des travaux des comités d'audit à travers l'Union européenne – rapport du CEAOB

L'article 27 du règlement (UE) N° 537/2014 du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public instaure un suivi de la qualité et de la compétitivité du marché de la fourniture de services de contrôle légal des comptes aux entités d'intérêt public. Il prévoit que le suivi de la qualité comprend notamment une évaluation du travail des comités d'audit.

Le sous-groupe « suivi du marché » a consolidé en 2020 les réponses apportées à son questionnaire dans les différents États membres afin d'établir un rapport sur les travaux des comités d'audit à travers l'Union européenne. Le rapport indique une large application des dispositions de la réglementation européenne dans les États membres. De nombreuses réponses présentent ainsi un taux d'application de la réglementation supérieur à 95 %.

Toutefois, un certain nombre de cas de non-conformité à la réglementation ont été relevés au niveau européen :

- composition et compétences des comités d'audit :
 - seuls 90 % des comités d'audit confirment que leurs membres dans leur ensemble ont une expérience pertinente dans le secteur de l'entité auditée,
 - 8 % des comités d'audit indiquent qu'une majorité de leurs membres ne sont pas indépendants de l'entité auditée ;
- interaction des comités d'audit avec l'organe d'administration ou de contrôle :
 - 5 % des comités d'audit n'ont jamais de réunion avec l'organe de surveillance,
 - seuls 83 % des comités indiquent que le comité d'audit présente son rôle dans le contrôle légal des comptes à l'organe d'administration ou de surveillance de l'entité auditée,
 - seuls 88 % des comités informent l'organe d'administration ou de surveillance du résultat du contrôle légal des comptes ;
- indépendance des comités d'audit, y compris approbation préalable des services de non audit :
 - dans 76 % des cas seulement, le comité d'audit aborde avec l'auditeur les risques pesant sur son indépendance ainsi que les mesures mises en place pour maîtriser ces risques,
 - 8 % des comités d'audit déclarent ne pas examiner au préalable les propositions de prestation de services autres que l'audit par leur auditeur ;
- processus de sélection des auditeurs par les comités d'audit :
 - 16 % des comités d'audit qui mènent un processus de sélection d'un nouvel auditeur lancent un appel d'offres auprès d'un seul cabinet d'audit,
 - seuls 56 % des comités d'audit respectent la disposition exigeant que l'appel d'offres permette la participation à la procédure de sélection des cabinets ayant reçu moins de 15 % du total des honoraires des EIP de l'État membre au cours de l'année précédente,
 - seuls 58 % des comités d'audit recommandent au moins deux candidats ;
- supervision de la fonction d'audit par les comités d'audit :
 - 2 % des comités d'audit n'ont pas rencontré les auditeurs dans la période considérée,
 - 3 % des comités d'audit n'assurent aucun suivi du contrôle légal des comptes,
 - 61 % des comités répondent « sans objet » à la question de savoir si le comité d'audit a pris en compte les conclusions des régulateurs à la suite des contrôles menés par celui-ci auprès des auditeurs ;
- supervision des systèmes internes de contrôle qualité et de gestion des risques par les comités d'audit :
 - seuls 48 % des comités d'audit rédigent des recommandations pour garantir l'intégrité du processus d'information financière.

► Rapport de la Commission européenne sur le marché du contrôle légal des comptes publié le 28 janvier 2021

L'article 27 du règlement 537/2014 prévoit que la Commission européenne rédige au moins tous les trois ans un rapport sur l'évolution du marché de la fourniture de services de contrôle légal des comptes aux entités d'intérêt public au sein de l'Union européenne. Le rapport est rédigé à partir des rapports des régulateurs nationaux sur l'évolution du marché de l'audit dans leurs pays respectifs qu'ils ont transmis en juin 2019 à la Commission européenne.

Dans son second rapport triennal, publié en janvier 2021, la Commission européenne note que le marché européen du contrôle légal des comptes des Entités d'Intérêt Public (EIP) reste très concentré. La domination des « *Big Four* » dans la majorité des États membres, combinée au fort pourcentage d'honoraires issus de services autres que d'audit, pourrait avoir des répercussions sur leur indépendance, sur le niveau des honoraires d'audit et sur la qualité même des audits. La Commission relève également que les problèmes de qualité de l'audit les plus fréquents ressortent de lacunes dans les systèmes internes de contrôle qualité des cabinets d'audit, d'un manque de surveillance, ou d'une surveillance inadaptée des entités à haut risque, et d'un manque d'éléments probants et de documentation.

► Le sous-groupe « contrôles »

Missions

Le sous-groupe « contrôles » organise la coopération entre régulateurs en matière de contrôles et contribue à l'harmonisation des approches de contrôle des auditeurs en Europe. Il organise notamment des échanges sur les résultats des contrôles à partir d'une base de données alimentée régulièrement à l'issue des contrôles, accessible exclusivement aux régulateurs de l'audit membres du CEAOB.

Travaux

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 BDO, Deloitte, EY, Grant Thornton, KPMG, Mazars, et PwC à partir des résultats des contrôles mis en commun par les membres au sein de la base de données du CEAOB.

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. Cette présidence a été confiée entre novembre 2019 et novembre 2020 au H3C qui s'est vu chargé d'organiser les sessions de l'année 2020.

Après un report en raison de la crise sanitaire de la session prévue en juin 2020 pour réunir l'ensemble des régulateurs, le H3C a mis à la disposition du groupe des moyens techniques permettant d'assurer du 18 au 20 novembre 2020 une réunion distancielle selon un format nouveau.

Cette réunion distancielle a permis la poursuite du dialogue mené par le sous-groupe avec les dirigeants des principaux réseaux d'audit, sous forme de rencontres individuelles, afin de faire le point sur les constats qui ont été relevés par les contrôleurs dans les différents pays européens au titre de chacun de ces réseaux. Ces sessions permettent aux réseaux de présenter les dispositifs mis en place par leurs équipes centrales pour répondre aux déficiences et améliorer la qualité des travaux menés au sein des cabinets membres. En 2020, les cabinets PwC, KPMG et Mazars ont participé à de ces sessions individuelles.

Les membres du sous-groupe « contrôles » ont également été invités à participer, avec le sous-groupe « normes d'audit internationales », à une réunion conjointe avec les normalisateurs IAASB et IESBA, au cours de laquelle les projets les plus récents des organisations présentes ont été débattus.

Réalisations

Les actualisations des programmes de contrôles communs ont été approuvées, ainsi que des perfectionnements de la base de données pour faciliter l'analyse des constats relevés par les contrôleurs.

► Les collèges de régulateurs

Missions

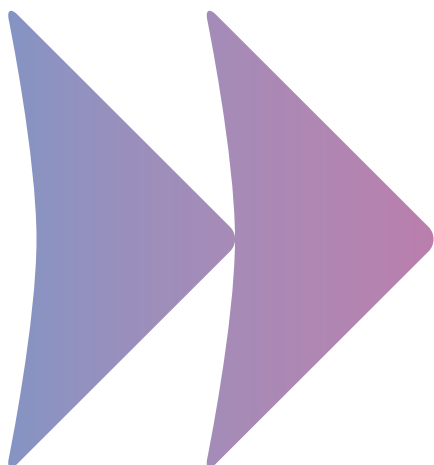
En application de l'article 32 du règlement (UE) N° 537, les autorités membres du CEAOB ont mis en place quatre collèges de régulateurs pour coordonner leurs activités de contrôle des principaux réseaux internationaux d'audit présents dans l'Union européenne (Deloitte, EY, KPMG, PwC). Chaque collège est animé par un facilitateur représentant respectivement les régulateurs français, allemand, néerlandais et chypriote.

Travaux

Les autorités membres de chacun des collèges se réunissent régulièrement et adoptent une démarche et des thèmes de contrôle. Elles échangent sur les constats relevés lors des contrôles du réseau concerné. Chaque collège rencontre régulièrement les représentants du réseau concerné afin de prendre connaissance à la fois des évolutions mises en place au niveau européen et des actions correctrices des réseaux susceptibles d'avoir une incidence sur la qualité des contrôles.

Réalisations

Les facilitateurs sont chargés de favoriser une approche homogène entre les différents collèges. Les programmes de travail sont ainsi établis de manière coordonnée, tout en tenant compte des spécificités des réseaux auxquels ils se rapportent. Les quatre 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, le forum international des régulateurs d'audit. Cette organisation, créée à Paris en 2006, est née de l'initiative des régulateurs de l'audit pour développer la coopération et l'harmonisation de la régulation de l'audit en constituant 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.

Suite au décès de son président, intervenu en octobre 2020, l'intérim de la présidence de l'IFIAR est assuré par le vice-président de l'organisation, Duane DesParte (États-Unis). L'élection d'un nouveau président et d'un nouveau vice-président a eu lieu en avril 2021. Le H3C a soutenu un membre de son collège, M. William Di Cicco, lors de sa candidature au poste de vice-président. Lors de la réunion plénière de l'IFIAR d'avril 2021, M. William Di Cicco n'a pas obtenu, après deux tours de scrutin, la majorité absolue des voix. Le second candidat, M. Takashi Nagaoka (Japon), a été élu vice-président de l'IFIAR pour une durée de 2 ans.

Un conseil d'administration (« Board »), constitué actuellement de 16 membres, a été créé en avril 2017 pour définir la stratégie et assurer le suivi des principales actions mises en œuvre par la direction exécutive, ainsi que pour préparer les décisions proposées à l'assemblée plénière. Il se réunit au moins une fois par trimestre. Le H3C y siège depuis sa création.

La composition du conseil au 31 décembre 2020 était la suivante : 8 membres de droit (jusqu'en avril 2021) : Allemagne, Canada, États-Unis, France, Japon, Pays-Bas, Royaume-Uni, Suisse, et 8 membres élus : Abu Dhabi, Afrique du Sud, Australie, Singapour (élus pour un mandat de quatre ans jusqu'en avril 2021), Brésil, Grèce, Taïwan, Turquie (élus en avril 2019, jusqu'en avril 2023). Le conseil a créé deux comités internes spécialisés, le comité d'audit et le comité de la gouvernance et des ressources humaines.

Le H3C, représenté par un membre de son collège, M. William Di Cicco, assure depuis 2017 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.

Les travaux thématiques de l'IFIAR en 2020

Le *Board* de l'IFIAR a mis en place trois groupes thématiques relatifs à des sujets d'actualité. Les deux premiers portent respectivement sur la révision des principes fondateurs de la supervision de l'audit et l'examen des évolutions technologiques.

Le troisième, créé en mai 2019, vise à recenser les différentes mesures envisagées ou mises en œuvre à travers le monde dans le cadre de l'élargissement du marché de l'audit et de la qualité des services fournis. Le groupe, après une étude interne conduite auprès des 55 pays membres de l'IFIAR, a remis en 2020 un rapport destiné à informer ses membres des évolutions en cours. Le H3C a pris en charge plus particulièrement l'examen des questions relatives à la concentration du marché et aux mesures permettant d'éviter son aggravation, parmi lesquelles figure en première place le co-commissariat aux comptes mis en œuvre en France depuis de nombreuses années.

IFIAR (International Forum of Independent Audit Regulators)



Créé en 2006, l'IFIAR regroupe en 2020 55 régulateurs de l'audit à travers le monde. Les travaux sont conduits au sein de cinq groupes de travail spécialisés :

- la coopération en matière de contrôles et le dialogue avec les grands réseaux d'audit : *Global Audit Quality Working Group* (GAQ WG), présidé par le H3C (M. William Di Cicco);
- les ateliers techniques relatifs aux contrôles : *Inspection Workshop Working Group* (IWWG), présidé par l'AOB (Allemagne) (M. Askin Akbulut);
- la coordination sur les normes d'audit et de déontologie : *Standards Coordination Working Group* (SCWG), présidé par le H3C (Mme Marjolein Doblado) jusqu'en avril 2020 et depuis lors par l'AFM (Pays-Bas) (M. Martijn Duffels);

- le dialogue avec les investisseurs et parties prenantes : *Investors and Other Stakeholders Working Group* (IOSWG) présidé par le PCAOB (États-Unis) (M. Jay Brown);
- les échanges en matière d'enquêtes et de sanctions : *Enforcement Working Group* (EWG), présidé par l'ASR (Suisse) (M. Reto Sanwald).

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

- Présidence : Frank Schneider † - Suisse.
- Vice-président et président par intérim de l'IFIAR : M. Duane DesParte, États-Unis.
- Comité de la gouvernance et des ressources humaines : présidé par M. William Di Cicco, membre du collège du H3C.
- Comité d'audit : présidé par M. Imre Nagy, IRBA, Afrique du Sud.

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 leurs pays respectifs.

Cette étude porte, d'une part, sur les constats effectués sur les systèmes internes de contrôle qualité des cabinets et, d'autre part, sur des mandats d'audit de sociétés cotées détenus par des cabinets membres des 6 principaux réseaux d'audit internationaux (BDO, Deloitte, EY, Grant Thornton, KPMG, PwC) réunis au sein du Global Public Policy Committee (GPPC). Une équipe *ad hoc* de membres de l'IFIAR, dont le H3C fait partie, est chargée de préparer chaque année cette étude.

Travaux

La neuvième étude, publiée début 2021, porte sur les données recueillies en 2020 qui concernaient des contrôles effectués avant le début de la pandémie de Covid-19. De nombreux régulateurs, dont le H3C, ont par la suite adapté leurs modalités de contrôles en privilégiant les contrôles à distance. Certains régulateurs ont aussi modifié leurs programmes de contrôle. L'IFIAR n'exclut pas que cela puisse avoir un effet sur les résultats de l'étude 2021 ou des suivantes.

L'objectif de l'étude est de mettre en évidence l'importance des opérations de contrôle réalisées et de dresser une synthèse des constats relevés lors des contrôles d'activité au sein des cabinets membres des six principaux réseaux d'audit internationaux.

L'IFIAR constate que les défaillances significatives rencontrées dans la conduite de l'audit des sociétés cotées et des entités d'importance systémique mondiale du secteur bancaire et assurantiel sont récurrentes même si la proportion de celles-ci baisse régulièrement depuis 2014, à l'exception d'une légère hausse cette année (1 %). En effet, l'étude relève que parmi l'ensemble des mandats examinés sur la période, une défaillance significative d'audit a été constatée sur au moins 34 % d'entre eux (contre 33 % sur l'étude 2019). En 2020, les défaillances d'audit les plus fréquemment relevées lors des contrôles des mandats portent sur l'évaluation des risques d'anomalies significatives, la comptabilisation du chiffre d'affaires, les tests sur le contrôle interne et les techniques d'échantillonnage. Ces résultats sont cohérents avec les constats issus des contrôles des cabinets français effectués par le H3C.

L'IFIAR incite les réseaux à identifier les causes des défaillances identifiées lors des contrôles et à mettre en place les actions correctrices appropriées. Dans ce cadre, les réseaux se fixent un objectif de réduction de 25 % du nombre de mandats contrôlés affectés par au moins une défaillance significative d'audit sur une période de référence actuellement fixée de 2019 à 2023, cet objectif devant être atteint dans les pays dont le régulateur est membre de l'IFIAR.

Réalisations

L'étude annuelle IFIAR portant sur les données recueillies en 2020 a été publiée le 15 mars 2021 sur son site Internet.

► Le groupe de travail « atelier sur les contrôles »

Missions

Le groupe de travail a pour mission d'organiser des échanges (« ateliers ») consacrés au contrôle des cabinets d'audit afin d'identifier les meilleures pratiques de contrôle et de réfléchir à leurs évolutions.

Travaux

Chaque année, plus d'une centaine de contrôleurs et responsables des contrôles au sein des membres de l'IFIAR participent à ces ateliers dénommés « *IFIAR inspection workshop* ». En 2020, les contrôleurs des autorités membres de l'IFIAR se sont réunis, du 4 au 6 février 2020, à Washington, à l'invitation du PCAOB, afin de travailler sur des thématiques de contrôle 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. Outre les sujets sectoriels, le contenu du rapport d'audit, la gestion interne de la qualité au sein des cabinets, l'évolution des technologies et des outils d'analyse de données et la communication avec les comités d'audit ont été examinés lors de la session 2020.

Réalisations

Les ateliers ont réuni 118 participants en février 2020.

► Le groupe de travail « coordination sur les standards internationaux »

Missions

Ce groupe de l'IFIAR (*Standards Coordination Working Group*) traite des questions normatives. Il coordonne les échanges relatifs aux standards d'audit et de déontologie entre les membres de l'IFIAR. 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. La présidence de ce groupe a été assurée par le H3C jusqu'en avril 2020. Après six années de présidence française, elle est désormais assurée par l'AFM (Pays-Bas).

Travaux

Le groupe s'est saisi en 2020 de différents sujets normatifs et déontologiques. Il a préparé des positions sur les principaux sujets que les membres de l'IFIAR souhaitent voir examinés par les normalisateurs. Le H3C s'est exprimé sur l'ensemble de ces sujets pour faire valoir au sein de l'IFIAR ses recommandations, fondées sur l'expérience française du commissariat aux comptes.

Réalisations

L'IFIAR a communiqué ses commentaires sur quatre sujets principaux en 2020 :

- les propositions de modifications du code de déontologie international des professions comptables proposées par l'IESBA en juillet 2020 qui visent à renforcer les dispositions en matière d'indépendance liées aux services autres que d'audit ;
- les modifications de ce même code relatives aux dispositions en matière d'honoraires ;
- les propositions d'évolutions de la norme internationale d'audit relative à l'audit d'états financiers de groupe (ISA 600) publiées par l'IAASB ;
- la consultation relative au rôle de l'auditeur en matière de fraude et de continuité de l'exploitation dans le cadre des audits d'états financiers publiée par l'IAASB.

► Le groupe de travail GAQ sur la qualité des audits au plan mondial

Le H3C, représenté par William Di Cicco, membre du collège, a été nommé à la présidence du GAQ en octobre 2019, pour quatre ans. La présidence du GAQ était précédemment assurée par le PCAOB (autorité de régulation des États-Unis).

Missions

L'IFIAR, au travers de son groupe de travail « *Global Audit Quality Working Group* » (GAQ), organise le dialogue régulier avec les représentants des six principaux réseaux d'audit internationaux¹³ réunis au sein du *Global Public Policy Committee* (GPPC) et s'emploie à améliorer la qualité de l'audit et l'efficacité de la supervision des auditeurs.

Travaux

Le groupe échange également avec certaines parties prenantes intéressées par la qualité de l'audit comme le *Financial Stability Board* (FSB). Des réunions spécifiques avec chaque réseau du GPPC, en complément des réunions habituelles, ont été organisées en 2020 afin d'échanger sur les modes d'organisation des réseaux face à la pandémie et sur les modalités de réalisation à distance des audits dans un environnement virtuel.

Chaque réseau présente régulièrement au GAQ les actions menées et les améliorations observées dans les domaines identifiés par l'IFIAR qui concourent à la qualité de l'audit et à l'homogénéité du service dans l'ensemble du réseau. 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 GAQ examine également les éléments du système de contrôle interne de qualité mis en place au sein des réseaux, leurs projets de transformation de l'audit liés à la digitalisation et à l'utilisation d'outils d'analyse massive de données, ainsi que l'impact des nouvelles technologies sur l'approche d'audit. Les politiques qualité de chaque réseau et leur évolution, leur processus de recherche des causes des défaillances identifiées dans l'exécution de l'audit et les plans de remédiation sont également examinés par le GAQ, ainsi que la mise en œuvre de mesures de la qualité tels que les indicateurs de qualité et d'identification de risques, et la gouvernance des réseaux.

Réalisations

Le GAQ incite par ailleurs les six grands réseaux du GPPC à s'engager collectivement à atteindre des objectifs d'amélioration mesurables : après une première initiative partiellement infructueuse lancée en 2015, les réseaux du GPPC se sont engagés sur un nouvel objectif de réduction de 25 % des défaillances constatées lors des contrôles réalisés par environ la moitié des membres de l'IFIAR sur la période 2019-2023.

Enfin, le GAQ prépare et anime les entretiens avec les dirigeants des six plus grands réseaux lors des réunions plénières de l'IFIAR.

13. BDO, Deloitte, EY, Grant Thornton, KPMG, PwC.

► 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 coopération accrue dans le cadre des enquêtes et des procédures de sanction dans la double perspective de l'amélioration de la qualité de l'audit et de la protection des investisseurs.

Travaux

Depuis 2019, le H3C, représenté par son rapporteur général, est membre du groupe et prend une part active aux travaux. Le H3C contribue aux échanges entre autorités sur des sujets juridiques en lien avec les enquêtes et les sanctions, en se fondant sur sa récente expérience acquise en France, et bénéficie en retour des échanges de bonnes pratiques des autres régulateurs.

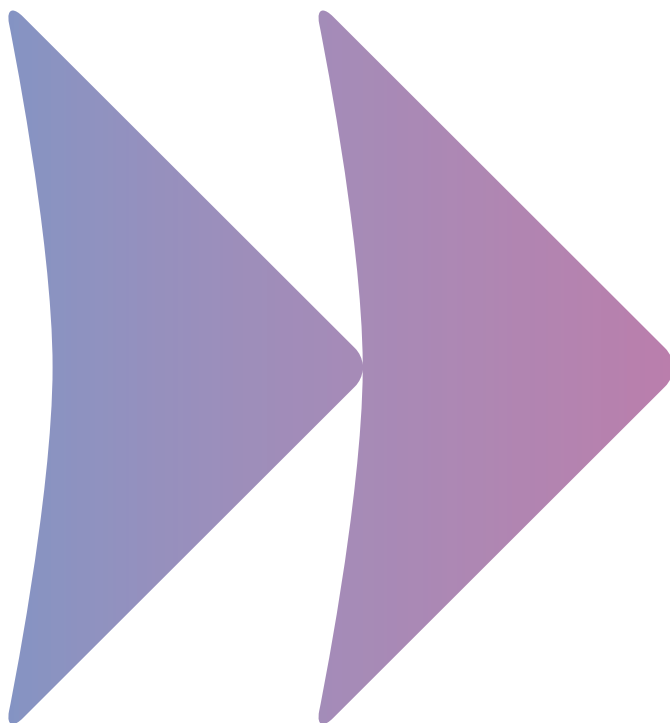
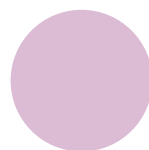
Réalisations

Le sujet de l'accès à la documentation de l'audit a notamment été retenu en 2020.

► Le groupe de travail « coopération internationale »

Missions

Ce groupe a œuvré à la rédaction d'un *Multilateral Memorandum of Understanding* (MMoU). Le MMoU étant désormais disponible pour les membres de l'IFIAR qui souhaiteraient l'utiliser, le groupe a cessé ses activités en avril 2020.



Signataires du MMOU de l'IFIAR

Pays	Organisation signataire du MMOU	Date de signature
Australie	<i>Australia Securities and Investments Commission (ASIC)</i>	4 avril 2017
Brésil	<i>Comissão de Valores Mobiliários (CVM)</i>	4 avril 2017
Canada	<i>Canadian Public Accountability Board (CPAB)</i>	4 avril 2017
Îles Caïman	<i>Auditors Oversight Authority (AOA)</i>	4 avril 2017
Chinese Taipei - Taiwan	<i>Financial Supervisory Commission (FSC)</i>	4 avril 2017
République tchèque*	<i>Public Audit Oversight Board (RVDA)</i>	4 avril 2017
Dubaï	<i>Dubai Financial Services Authority (DFSA)</i>	4 avril 2017
France*	Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C)	4 avril 2017
Gibraltar*	<i>Gibraltar Financial Services Commission (GFSC)</i>	4 avril 2017
Japon	<i>Financial Services Agency / Certified Public Accountants & Auditing Oversight Board (FSA/CPAFOB)</i>	4 avril 2017
Corée	<i>Financial Services Commission / Financial Supervisory Service (FSC/FSS)</i>	4 avril 2017
Liechtenstein*	<i>Financial Market Authority Liechtenstein (FMA)</i>	1 ^{er} mars 2017
Lituanie*	<i>The Authority of Audit, Accounting, Property Valuation and Insolvency Management under the Ministry of Finance of the Republic of Lithuania (AAAPVIM)</i>	4 avril 2017
Luxembourg*	<i>Commission de surveillance du secteur financier (CSSF)</i>	4 avril 2017
Malaisie	<i>Audit Oversight Board Malaysia</i>	4 avril 2017
Pays-Bas*	<i>Dutch Authority for the Financial Markets (AFM)</i>	4 avril 2017
Nouvelle-Zélande	<i>Financial Markets Authority (FMA)</i>	4 avril 2017
Norvège*	<i>Financial Supervisory Authority (FSA)</i>	13 juin 2019
Pologne*	<i>Audit Oversight Commission (AOC)</i>	1 ^{er} juillet 2019
Slovaquie*	<i>Úrad pre dohl'ad nad výkonom auditu (UDVA)</i>	4 avril 2017
Suisse	<i>Federal Audit Oversight Authority (FAOA)</i>	4 avril 2017
Turquie	<i>Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority (POA)</i>	4 avril 2017
Royaume-Uni*	<i>Financial Reporting Council (FRC)</i>	4 avril 2017
États-Unis	<i>Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)</i>	4 avril 2017

* Pays membres de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen au 31 décembre 2020.

A ce jour, cet accord multilatéral non contraignant a été signé par 24 membres de l'IFIAR. Il a pour objet l'échange d'informations relatives à la supervision de l'audit, et peut être signé par les membres de l'IFIAR qui souhaitent y avoir recours. Il ne prévoit pas la possibilité de réaliser des contrôles conjoints par les autorités signataires.

Les pays européens signataires du MMOU peuvent utiliser cet accord uniquement dans le cadre de leurs échanges 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. Son groupe consultatif, composé de personnalités de différents horizons professionnels (comités d'audit, investisseurs ou monde académique) et géographiques, existe depuis 2016.

Travaux

Le groupe avait lancé en 2019 un questionnaire auprès d'investisseurs pour connaître leur perception du rôle de l'auditeur sur le sujet de la fraude en entreprise, en vue d'une exploitation des résultats en 2020. La synthèse des réponses obtenues a été communiquée aux membres de l'IFIAR en avril 2020.

Ces travaux se sont poursuivis en 2020 en se focalisant sur les informations que les auditeurs et les régulateurs d'audit pourraient fournir aux investisseurs sur l'approche effective des auditeurs en matière de détection des fraudes. Ils ont donné lieu au lancement de deux questionnaires, l'un auprès d'investisseurs et le second auprès des régulateurs d'audit membres du groupe, en vue d'une exploitation des résultats en 2021.

Des travaux sont par ailleurs en cours en vue d'établir une synthèse des obligations et des pratiques observées en matière de gouvernance et de transparence des cabinets d'audit dans les pays des différents régulateurs membres du groupe.

Le groupe de travail « investisseurs et parties prenantes » organise également, lors de chaque réunion plénière de l'IFIAR, une rencontre avec un groupe consultatif dédié, pour recueillir des informations provenant d'utilisateurs des comptes des entreprises auditées et des investisseurs.

Réalisations

Les résultats de l'étude menée auprès d'investisseurs sur la perception du rôle de l'auditeur sur le sujet de la fraude en entreprise ont été communiqués aux membres de l'IFIAR en avril 2020.

3 ► Les relations bilatérales et les accords de coopération

Les relations bilatérales entre superviseurs de l'audit et leurs échanges d'informations sont conditionnés et définis par des accords de coopération.

Le H3C est l'interlocuteur unique de ses homologues pour toute demande d'information relative aux commissaires aux comptes inscrits en France et leurs mandats.

► Les accords de coopération en vigueur en 2020

En 2020, des accords bilatéraux existaient entre le H3C et ses homologues suisse, canadien et japonais.



Suisse (18 janvier 2013)	Canada (6 juin 2013)	Japon (15 avril 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 Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board (CPAAOB) et la Financial Service Agency (FSA)
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 CPAAOB/FSA, organismes de régulation japonais.
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.	L'accord ne prévoit pas la mise en œuvre de contrôles, en dehors de leurs pays respectifs, par l'autorité canadienne ou française.	Il ne prévoit pas la mise en œuvre de contrôles, en dehors de leurs pays respectifs, par les autorités japonaise et française.

► Les négociations menées en 2020

États-Unis

L'accord bilatéral de coopération signé initialement le 13 décembre 2013 entre le Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C) et le *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) nord-américain, puis renouvelé le 13 décembre 2016, est arrivé à échéance le 13 décembre 2019.

Cet accord autorisait les échanges d'informations entre les deux autorités dans des conditions strictement encadrées. Pour les cabinets d'audit soumis à la surveillance des deux autorités, cet accord prévoyait la possibilité d'exercer des contrôles conjoints en France et aux États-Unis, dans des conditions précisément définies. Il était lié à un autre accord spécifique, signé à la même date après autorisation préalable de la Commission nationale informatique et libertés (CNIL), garantissant le respect de la réglementation nationale relative à la protection des données personnelles.

Les négociations en vue du renouvellement de ces accords se sont poursuivies tout au long de l'année 2020 en raison de difficultés liées à la prise en compte des nouvelles dispositions prévues par le règlement européen relatif à la protection des données (RGPD), entré en vigueur le 25 mai 2018.

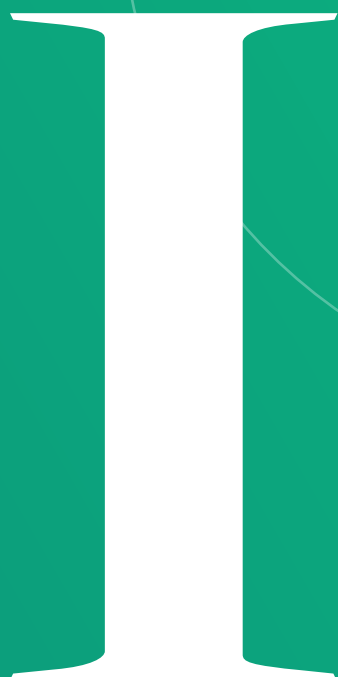
Dans l'attente de l'avis préalable du Comité européen de la protection des données (CEPD) et de la signature des nouveaux accords, la possibilité pour le H3C de

mener des contrôles conjoints tels que visés à l'article L. 821-12-3 du code de commerce a été suspendue durant toute l'année 2020. En revanche, signataire avec le PCAOB de l'accord multilatéral (MMoU) de l'IFIAR, qui encadre les échanges d'informations entre les autorités qui y ont adhéré, le H3C a pu continuer à lui communiquer des informations ou documents dans les conditions prévues aux articles L. 821-12-3 et R. 821-20 du code de commerce dès lors qu'ils ne comportaient pas de données à caractère personnel.

Le H3C rappelle à nouveau qu'en application des articles 1bis de la loi n° 68-678 du 26 juillet 1968 et L. 821-12-4 du code de commerce, ainsi que des articles L. 821-12-3, R. 821-20 du code de commerce et 47 de la directive 2006/43/CE du 16 mai 2006, les informations ou documents visés par les trois derniers articles de ces textes ne peuvent pas être communiqués directement au PCAOB par les commissaires aux comptes français, cette communication ne pouvant être réalisée que par l'intermédiaire du H3C.

Chine

Par ailleurs, pour faire suite à la décision d'adéquation de la Chine prise par la Commission européenne le 6 novembre 2019, le H3C a poursuivi ses travaux sur les conditions permettant la conclusion d'un accord bilatéral avec les autorités chinoises.

A large, white, serif letter 'I' is positioned on the left side of the page, partially overlapping the text. The background is a green gradient with abstract shapes: a dark green triangle pointing right in the top left, a large light green circle in the bottom left, and a dark green semi-circle with a triangle pointing right in the bottom right.

nscriptions et gestion des listes des commissaires aux comptes

Le H3C procède à l'inscription des commissaires aux comptes, personnes physiques ou morales, 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, modification des mentions de la liste).

Après avoir délégué pendant trois années à la CNCC la réalisation des tâches relatives à l'inscription des commissaires aux comptes, le Haut conseil a résilié la convention de délégation relative. Il exerce directement cette mission depuis le 5 novembre 2020.

À cet effet, et comme le prévoit l'article R 822-9 du code de commerce, il a développé dans le portail du H3C un espace spécifique à l'inscription, facilitant les démarches des commissaires aux comptes en disposant d'un outil informatique accessible par Internet, sécurisé et gratuit, et permettant au demandeur d'accompagner sa demande des pièces justificatives sous forme numérisée.

Comme le prévoit le code de commerce, les compagnies régionales des commissaires aux comptes ont la faculté d'accompagner les professionnels qui le souhaitent pour préparer leurs demandes relatives à l'inscription auprès du Haut conseil.

L'inscription des contrôleurs de pays tiers, qui ne pouvait pas être déléguée, est directement réalisée par le H3C.

1 ▶ Inscrire les commissaires aux comptes

▶ Le cadre

Le H3C procède à l'inscription des commissaires aux comptes, personnes physiques ou morales, 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, changements d'adresse, de forme juridique, de dirigeant, etc.).

▶ L'inscription des commissaires aux comptes : pourquoi ? comment ?

Les fonctions de commissaire aux comptes sont exercées par des personnes physiques ou par des sociétés inscrites sur une liste établie par le Haut conseil.

Les conditions pour y être inscrit sont régies par les articles L. 822-1-1, pour les personnes physiques, et L. 822-1-3, pour les sociétés, du code de commerce.

La liste est publiée sur le site Internet du Haut conseil et mise à jour régulièrement des inscriptions, omissions, radiations et autres changements de mentions demandées par les commissaires aux comptes ou par les présidents des CRCC.

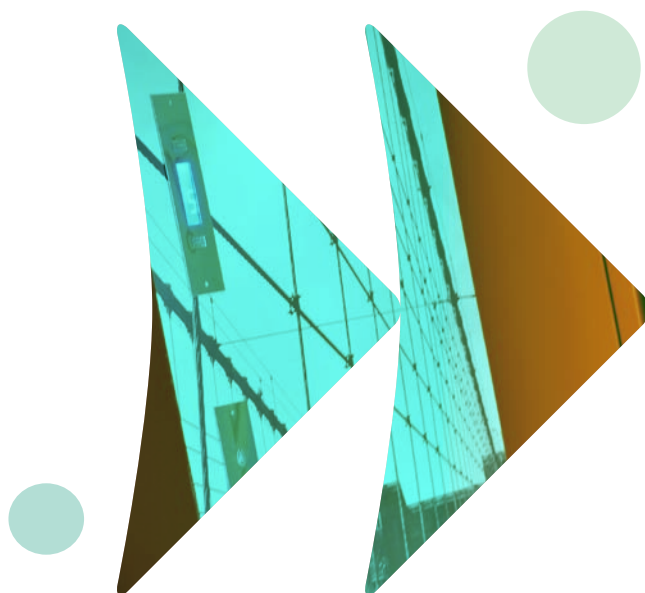
La formation statuant sur les cas individuels du H3C procède à l'inscription des commissaires aux comptes, personnes physiques ou morales. Ceux-ci sont tenus d'informer sans délai le Haut conseil de tout changement intervenu dans leur situation au regard des informations nécessaires à la mise à jour de leur inscription et produisent les pièces justificatives relatives à ces changements.

Après avoir délégué pendant trois années à la CNCC la réalisation des tâches relatives à l'inscription des commissaires aux comptes, le H3C suivant une recommandation de la Cour des comptes, a résilié la convention de délégation relative à l'inscription des commissaires aux comptes. Depuis le 5 novembre 2020, le H3C exerce directement sa mission d'inscription des commissaires aux comptes jusque-là mise en œuvre par la CNCC.

Il a ouvert à cet effet de nouvelles fonctionnalités afin de permettre aux commissaires aux comptes la saisie directe de leurs demandes via un service informatique accessible par Internet (portail), sécurisé et gratuit, permettant au demandeur d'accompagner la demande des pièces justificatives sous forme numérisée.

Comme le prévoit le code de commerce, les compagnies régionales des commissaires aux comptes ont la faculté d'accompagner les professionnels qui le souhaitent pour préparer leurs demandes relatives à l'inscription auprès du Haut conseil.

L'inscription des contrôleurs de pays tiers, qui ne pouvait pas être déléguée, est directement réalisée par le H3C.



Le portail du H3C

Le portail du H3C est accessible à l'adresse suivante : <https://portail.h3c.org/>

Pour accéder au portail, chaque commissaire aux comptes doit créer un compte, qu'il s'agisse d'une personne physique ou d'une personne morale, en utilisant une adresse électronique distincte.

Les services accessibles depuis le portail concernant la liste des commissaires aux comptes sont les suivants :

- toute nouvelle inscription ou réinscription d'un commissaire aux comptes personne physique ou personne morale ;
- les demandes de modifications des mentions figurant sur la liste (modification d'adresse, de nom, de dénomination sociale, de transformation de la forme sociale, de modification dans la répartition du capital social, de la nomination de dirigeants, etc.) ;
- les demandes de radiation personne physique ou personne morale ;
- la modification en direct (sans constitution d'un dossier) du nom du site Web des commissaires aux comptes inscrits, de leur adresse électronique et de leurs numéros de téléphone, ces données étant en accès libre ;
- l'obtention d'une attestation d'inscription (téléchargeable directement depuis le portail).

L'activité inscription en 2020

Le nombre de dossiers de demandes d'inscription ou de modification de la liste des commissaires aux comptes est en baisse de 8 % en 2020 par rapport à 2019. Cette évolution est due essentiellement à la réduction du nombre de demandes, tous motifs confondus, enregistrées pendant la période de confinement en mars-avril. L'accélération saisonnière des demandes en décembre n'a pas compensé cette évolution à la baisse. Les demandes de radiation, malgré une accélération en fin d'année, ont baissé de 14 % par rapport à 2019.

Tous motifs confondus, la CNCC a reçu 2214 demandes en 2020 et le H3C 641, soit un total de demandes reçues de 2855. La saisonnalité de l'activité se confirme d'année en année avec une plus forte activité au deuxième semestre et notamment en fin d'année pour les demandes de radiation.

La commission nationale d'inscription de la CNCC a rendu, en 2020, 2326 décisions et le H3C 221, soit un total de 2547 décisions rendues, ce qui représente une baisse de 21,7 % par rapport à l'année précédente. Cette baisse s'explique notamment par l'impossibilité de rendre des décisions pendant une partie du premier confinement et par le temps nécessaire à la reprise des inscriptions par le H3C.

Le délai moyen de traitement des demandes reste stable. Il s'établit à 68 jours contre 72 jours en 2019. La grande majorité des décisions rendues a été favorable aux commissaires aux comptes. Moins de 5 % des dossiers passés en commission (CNCC) ou en séance (H3C) ont fait l'objet d'une décision de rejet. Selon les informations reçues de la CNCC, aucune des décisions rendues en 2020 en matière d'inscription n'a fait l'objet d'un recours contentieux.

Au 31 décembre 2020, 1017 demandes étaient en attente de décisions, soit une augmentation du stock de dossiers de près de 5 % par rapport au 31 décembre 2019. L'apurement des demandes reçues avant 2019 s'est achevé. Le stock est composé à 94 % par des demandes reçues en 2020 par la CNCC puis par le H3C.

Le nombre de demandes reçues sur le portail depuis le 5 novembre s'élève à 497, soit presque 20 % des dossiers reçus en 2020 et concerne à 41 % des demandes de radiation, 25 % des modifications d'adresse, 18 % des demandes d'inscription et 16 % des modifications de sociétés. 38 % de ces demandes ont fait l'objet d'une décision avant le 15 janvier 2021.

Aucune demande d'inscription émanant de contrôleurs légaux de pays tiers n'a été reçue en 2020 par le H3C. Dès le 1^{er} janvier 2021, date à laquelle le Royaume-Uni est devenu un pays tiers à l'Union européenne, le Haut conseil a actualisé le dossier type à remplir sur son site Internet afin de permettre notamment aux cabinets britanniques de constituer leur dossier de demande d'inscription sur la liste des auditeurs des pays tiers le plus rapidement possible.

2 La population de commissaires aux comptes au 31 décembre 2020

La profession française se présente comme suit après la réorganisation des CRCC en date du 1^{er} novembre 2020 :

	2020	2019	Évolution		Inscrits
CRCC	Nombre CAC total	Nombre CAC total	en nombre	en %	en %
Aix	1 495	1 495	-	0 %	8 %
Basse-Terre	111	111	-	0 %	1 %
Besançon-Dijon	487	494	- 7	- 1 %	3 %
Colmar	536	548	- 12	- 2 %	3 %
Dauphiné-Savoie	699	720	- 21	- 3 %	4 %
Est	554	562	- 8	- 1 %	3 %
Fort-de-France	93	95	- 2	- 2 %	1 %
Grande Aquitaine	1 212	1 198	14	1 %	7 %
Hauts-de-France	955	960	- 5	- 1 %	5 %
Lyon-Riom	1 589	1 607	- 18	- 1 %	9 %
Montpellier-Nîmes	867	871	- 4	0 %	5 %
Normandie	505	519	- 14	- 3 %	3 %
Ouest-Atlantique	1 499	1 518	- 19	- 1 %	8 %
Paris	4 217	4 300	- 83	- 2 %	23 %
Saint-Denis de la Réunion	174	178	- 4	- 2 %	1 %
Toulouse	591	607	- 16	- 3 %	3 %
Versailles-Centre	2 400	2 465	- 65	- 3 %	13 %
TOTAL	17 984	18 248	- 264	- 1,4 %	100 %

Le nombre de professionnels inscrits a continué de diminuer de 1,4 % par rapport à l'année précédente du fait principalement de départs à la retraite. L'âge moyen des CAC inscrits s'élève à 52 ans. 17 % de la population inscrite a plus de 60 ans.

Les CRCC de Paris et Versailles-Centre concentrent 36 % des commissaires aux comptes inscrits.

CRCC	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
Versailles-Centre	1 780	620	2 400	407	3 860	470	78 772	877	82 632	31 %	1 294
Paris	2 600	1 617	4 217	937	8 727	1 041	35 246	1 978	43 973	17 %	1 794
Lyon-Riom	972	617	1 589	332	2 505	300	18 708	632	21 213	8 %	725
Ouest-Atlantique	937	562	1 499	359	2 018	279	23 753	638	25 771	10 %	821
Aix	1 001	494	1 495	317	3 688	457	8 737	774	12 425	5 %	734
Hauts-de-France	606	349	955	221	2 232	253	8 247	474	10 479	4 %	483
Toulouse	390	201	591	144	1 846	196	5 169	340	7 015	3 %	343
Grande Aquitaine	779	433	1 212	233	2 110	270	9 222	503	11 332	4 %	248
Colmar	351	185	536	113	1 576	147	4 080	260	5 656	2 %	256
Montpellier-Nîmes	549	318	867	191	1 906	197	7 334	388	9 240	4 %	403
Dauphiné-Savoie	431	268	699	158	1 483	165	7 602	323	9 085	3 %	334
Normandie	305	200	505	116	1 055	100	6 102	216	7 157	3 %	246
Est	372	182	554	114	1 272	153	5 950	267	7 222	3 %	307
Besançon-Dijon	294	193	487	108	821	88	5 263	196	6 084	2 %	238
Saint-Denis de la Réunion	114	60	174	40	365	55	1 649	95	2 014	1 %	86
Fort-de-France	67	26	93	19	219	28	584	47	803	0 %	45
Basse-Terre	84	27	111	15	311	41	198	56	509	0 %	46
TOTAL GÉNÉRAL	11 632	6 352	17 984	3 824	35 994	4 240	226 616	8 064	262 610	100 %	8 403

* Source DA 2020 modifiées.

Au 31 décembre 2020, 67 % des commissaires aux comptes personnes morales inscrites sont titulaires de mandats, soit 5 % de moins qu'en 2019. Cette proportion est ramenée à 33 % pour les personnes physiques inscrites. Les mandats déclarés sont détenus à 86 % par des personnes morales, le solde est détenu par des commissaires aux compte personnes physiques.

Enfin, il convient de noter que les commissaires aux comptes inscrits dans les CRCC de Paris et Versailles-Centre sont titulaires de 48 % des mandats déclarés.

N

**ormalisation,
déontologie**

**et interprétation des textes
relatifs aux commissaires
aux comptes**

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.

Il adopte également les normes relatives à la déontologie, au contrôle interne de qualité et à l'exercice professionnel, élaborées par la commission paritaire constituée de quatre de ses représentants et de quatre commissaires aux comptes.

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

En 2020, le H3C a continué à accompagner les commissaires aux comptes dans l'appréhension de l'évolution de leur environnement légal et réglementaire.

Ainsi, pour permettre la mise en œuvre, par les commissaires aux comptes, de dispositions nouvelles, le Haut conseil a adopté trois normes d'exercice professionnel.

La première, qui a trait à la mise en œuvre par le commissaire aux comptes de ses obligations en matière de LCB-FT, n'est pas une norme nouvelle mais constitue une révision de la norme existante, rendue nécessaire par la transposition en droit français de la 5^e directive LCB-FT. La seconde vient en revanche compléter le dispositif normatif pour définir les travaux attendus du commissaire aux comptes, appelé à se prononcer sur le respect du format des comptes devant être intégrés dans les rapports annuels des sociétés cotées. Cette obligation nouvelle trouve son origine dans la transposition en droit français des dispositions européennes requérant, pour les sociétés cotées, de présenter leurs rapports financiers annuels dans un format d'information électronique unique (*ESEF-European Single Electronic Format*) et, pour leurs commissaires aux comptes, de se prononcer sur le respect de ce format dans la présentation des comptes intégrés dans les rapports annuels. La troisième, relative à la lettre de mission, qui est soumise par le commissaire aux comptes à l'entité dont il certifie les comptes afin de favoriser le bon déroulement de ses interventions, constitue également une révision d'une norme existante rendue nécessaire par la modification du périmètre des missions du commissaire aux comptes instauré par la loi Pacte.

Le Haut conseil a aussi apporté son éclairage sur la mise en œuvre des règles instaurées par la réforme européenne de l'audit et la loi Pacte. Il a, à ce titre, émis des avis et apporté des réponses circonstanciées aux situations particulières dont il a été saisi. Il a également contribué, avec ses homologues européens, à la publication de lignes directrices contribuant ainsi à l'homogénéité des pratiques.

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 champ et le processus normatifs

La loi définit et encadre le champ et le processus normatifs.

Les normes de déontologie des commissaires aux comptes, de contrôle interne de qualité et d'exercice professionnel sont, conformément aux dispositions de l'article L. 821-14 du code de commerce, élaborées à l'initiative ou à la demande de personnes physiques ou morales limitativement énumérées que sont, le garde des Sceaux, le ministre de la Justice, le Haut conseil, l'Autorité des marchés financiers (AMF), l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution (ACPR) et la CNCC.

Sur la base des besoins normatifs exprimés par celles-ci, la commission chargée d'élaborer les normes dite commission paritaire placée auprès du H3C et composée de quatre membres du Collège du H3C et de quatre commissaires aux comptes désignés par la CNCC, élabore un plan d'orientation à trois ans et un programme de travail annuel. Ces documents sont arrêtés par le président et le vice-président de la commission paritaire et sont transmis au H3C pour approbation.

La commission paritaire dispose d'un délai de quatre mois à compter de sa saisine pour élaborer un projet de norme. Passé ce délai, le garde des Sceaux peut demander au Haut conseil de l'élaborer directement.

Le projet de norme arrêté par la commission paritaire est transmis à la CNCC qui dispose d'un délai d'un mois pour communiquer au H3C son avis sur ce projet. À l'expiration de ce délai, l'avis est réputé rendu, et le Haut conseil peut examiner le projet.

Connaissance prise de cet avis, le H3C se prononce sur le projet de normes et l'adopte dans les termes qu'il retient. Il peut, en effet, décider de l'adopter en l'état, de l'amender ou de ne pas l'adopter.

Le projet de norme adopté par le H3C est ensuite transmis pour homologation au garde des Sceaux, ministre de la justice.

Le processus normatif

DEMANDES

MINISTRE DE LA JUSTICE
AMF
ACPR
CNCC
H3C

ÉLABORATION

COMMISSION PARITAIRE
4 commissaires aux comptes
+ 4 membres du collège du H3C

Délai : 4 mois

À l'expiration de ce délai, le ministre de la Justice peut demander au H3C d'élaborer les normes.

Règlement intérieur du H3C :

- modalités de désignation des membres ;
- règles d'organisation ;
- règles de fonctionnement.

AVIS

CNCC

Délai : 1 mois

À l'expiration de ce délai, l'avis est réputé rendu.

ADOPTION

H3C

HOMOLOGATION

GARDE DES SCEAUX



Plan d'orientation 2020-2023 et programme de travail 2020 de la commission paritaire

En application de l'article 2.3 de son règlement intérieur, le H3C a approuvé le 20 février 2020, le plan d'orientation à trois ans et le programme de travail pour l'année 2020 de la commission paritaire chargée d'élaborer les projets de normes relatives à la déontologie des commissaires aux comptes, au contrôle interne de qualité et à l'exercice professionnel.

Le plan d'orientation 2020-2023 retenait trois axes stratégiques :

- la conformité du référentiel normatif français aux textes issus de la réforme européenne de l'audit ;
- l'adaptation du référentiel normatif français aux évolutions de la profession et de son environnement ;
- la convergence du référentiel normatif français et du référentiel normatif international.

Le programme de travail 2020 prévoyait :

- la finalisation de la révision de la norme relative à la lettre de mission (NEP 210) engagée fin 2019 ;
- la révision de la norme relative aux obligations du commissaire aux comptes en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme (LCB-FT) (NEP 9605) ;
- l'initiation de la révision de la norme relative à l'appréciation des estimations comptables (NEP 540).

En complément des travaux inscrits à son programme de travail et à la demande du Haut conseil, soucieux de la sécurisation du marché, la commission paritaire a élaboré une nouvelle norme dite « ESEF » destinée à guider les commissaires aux comptes dans leurs obligations nouvelles en matière de format d'information électronique (NEP 9520).

Les normes élaborées et révisées en 2020

L'activité normative 2020 du Haut conseil s'inscrit dans le cadre des axes stratégiques définis dans le plan d'orientation 2020-2022 de la commission paritaire et le programme de travail 2020.

Les modalités d'interventions du commissaire aux comptes : la NEP 210 révisée

La transposition en droit français des textes issus de la réforme européenne de l'audit et la publication de la loi Pacte ont considérablement modifié le périmètre d'intervention des commissaires aux comptes et l'exercice de leurs missions.

Désormais, le commissaire aux comptes appelé à certifier les comptes d'une entité, lorsqu'il envisage de lui fournir des services ou d'en fournir aux sociétés qui lui sont liées¹⁴, n'est plus limité aux services directement liés à sa mission (anciennement régis par les normes dites « DDL »). La fourniture de tels services est donc moins contrainte, le commissaire aux comptes restant cependant tenu de s'assurer que ces services ne sont pas susceptibles de porter atteinte à son indépendance dans l'exercice de sa mission de certification.

Ces dispositions nouvelles ont rendu nécessaire la révision de la NEP relative à la lettre de mission (NEP 210).

Outre l'intégration des évolutions légales et réglementaires, cette révision a pris en compte, dans un objectif d'homogénéité des pratiques, les évolutions de la norme internationale ISA 210, sur la base de laquelle la norme avait été initialement élaborée.

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

» Principales modifications apportées à la NEP 210

Champ d'application

Contrôle légal des comptes et interventions autres que le contrôle légal expressément et exclusivement requises du commissaire aux comptes appelé à certifier les comptes par des dispositions nationales ou du droit de l'Union européenne ayant un effet direct en droit national.

Contenu de la lettre de mission :

- explicitation de l'objectif et de la nature des interventions connues au moment de l'établissement de la lettre de mission et mention selon laquelle d'autres interventions seront susceptibles d'être réalisées ;
- précisions apportées quant à certaines mentions à faire figurer notamment le fait que la certification des comptes consolidés est délivrée après examen des travaux des professionnels chargés du contrôle des comptes des personnes et entités comprises dans la consolidation.

Révision de la lettre de mission

Requise lorsque les circonstances entraînent des modifications importantes des modalités d'une ou de plusieurs de ses interventions.

La NEP 210 a été adoptée par le Haut conseil le 12 novembre 2020. Faisant suite à une demande du commissaire du gouvernement, la commission paritaire a procédé à une nouvelle modification de la NEP 210 en 2021, qui a ensuite été adoptée par le Haut conseil le 15 avril 2021.

» Deux types de lettres de mission

Pour favoriser le bon déroulement de ses interventions, le commissaire aux comptes en consigne les modalités dans une lettre de mission qu'il communique à l'entité préalablement à la mise en œuvre de ses travaux de vérification et de contrôle. Selon la nature de ces interventions, les termes de la lettre de mission sont définis, ou non, par une norme.

La lettre de mission relative aux interventions légales et réglementaires confiées aux commissaires aux comptes chargé de la certification des comptes.

La NEP 210 définit les principes à respecter par le commissaire aux comptes pour établir cette lettre de mission et demander l'accord de l'entité sur son contenu.

La lettre de mission relative aux services susceptibles d'être proposés par un commissaire aux comptes.

Le commissaire aux comptes convient avec l'entité des engagements des parties et du montant des honoraires qu'il consigne dans une lettre de mission dont le contenu n'est pas régi par une norme.

Si le commissaire aux comptes est également chargé de certifier les comptes il peut décider de ne pas faire de lettre de mission spécifique et de consigner ces éléments dans la lettre de mission régie par la NEP 210.

La lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme : la NEP 9605 révisée

En 2019, la norme traitant des diligences du commissaire aux comptes en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme (LCB-FT) a été révisée pour tenir compte, d'une part, de la transposition en droit français de la 4^e directive européenne et, d'autre part, de la publication de loi Pacte qui a modifié le périmètre d'intervention des commissaires aux comptes.

En 2020, cette norme a de nouveau été révisée et homologuée par arrêté du garde des Sceaux en date du 18 août 2020 après adoption par le Haut conseil.

Les modifications apportées ont eu pour principal objectif de mettre la norme en conformité avec les évolutions légales et réglementaires liées à la transposition en droit français de la 5^e directive européenne.

Dans le cadre de ses travaux, à l'instar de la démarche retenue en 2019, la commission paritaire a travaillé en lien étroit avec le Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables (CSOEC) dans un objectif de cohérence des approches retenues concernant les professionnels du chiffre que sont les experts-comptables et les commissaires aux comptes, tout en s'attachant au respect des spécificités de chacune de ces professions.

Elle a également pris en compte les réflexions menées au niveau du Conseil d'orientation de la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme (COLB) et les points d'attention relayés par le service chargé du traitement du renseignement et des actions contre les circuits financiers clandestins (Tracfin).

Éléments ayant motivé la révision de la NEP 9605

Code monétaire et financier intégrant les dispositions de la 5^e directive UE relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme

Loi Pacte qui étend le champ d'intervention des commissaires aux comptes

Révision de la norme BC FT des experts-comptables (NP LAB)

RÉVISION DE LA NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL NEP 9605

La commission a également bénéficié de la contribution active des services des ministères en charge de la transposition de la 5^e directive, et des autorités de surveillance (AMF et ACPR) dont les personnes assujetties sont également soumises au dispositif LCB-FT.

» Principales modifications apportées à la NEP 9605

Champ d'application

Extension des interventions d'un commissaire aux comptes pour un client personne physique.

Obligations d'identification et de vérification des éléments d'identification

Extension du champ d'application aux personnes agissant pour le compte du client.

Mesures de vigilance

Renforcement des mesures :

- à l'égard des bénéficiaires effectifs ;
- lorsque le commissaire aux comptes intervient pour une personne domiciliée, enregistrée ou établie dans un pays à haut risque figurant sur les listes publiées par le GAFI.

Relations avec Tracfin :

- possibilité pour Tracfin de s'opposer à l'exécution d'une opération par le CAC ;
- extension de l'obligation déclarative en cas de soupçon avant l'acceptation de la mission ou de la prestation ;
- extension du champ des personnes habilitées à s'informer mutuellement des déclarations de soupçon faites à Tracfin.

La mobilisation des commissaires aux comptes dans la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme constitue un rouage indispensable de la politique nationale de prévention et de détection de la criminalité financière.

Dans le prolongement de cette activité normative, le H3C travaille, en concertation avec Tracfin, à l'élaboration de lignes directrices visant à accompagner les professionnels dans la mise en œuvre de leurs obligations de vigilance et de déclaration. Ces lignes directrices apporteront un éclairage pratique sur l'application des principes définis dans la NEP 9605.

La lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme est un enjeu majeur. Le Haut conseil entend contribuer au mieux par son action à la protection de l'intérêt général.

Le nouveau format d'information électronique unique européen : la NEP 9520 dite « ESEF »

Afin de faciliter l'accessibilité, l'analyse et la comparabilité des états financiers, la directive transparence révisée n° 2013/50/UE du 22 octobre 2013 prévoit que pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2020, avec une faculté de report d'un an pour les émetteurs qui le souhaiteraient, tous les rapports financiers annuels des entités dont les valeurs mobilières sont admises à la négociation sur un marché réglementé doivent être établis selon un format d'information électronique unique dit « ESEF ».

En application de l'article R. 823-7 du code de commerce dans sa nouvelle rédaction issue du décret n° 2020-667 du 2 juin 2020, le commissaire aux comptes doit formuler, dans son rapport de certification des comptes, sa conclusion sur le respect, dans la présentation des comptes inclus dans le rapport financier annuel, du format ESEF.

Pour faciliter la mise en œuvre de cette exigence nouvelle, le Haut conseil a souhaité qu'une norme d'exercice professionnel définisse les travaux attendus du commissaire aux comptes et la commission paritaire a mis en œuvre les actions nécessaires pour que cette norme soit élaborée dans les meilleurs délais.

En sus des lignes directrices du CEAOB, publiées en novembre 2019, et à l'élaboration desquelles le H3C a contribué, la commission paritaire a estimé nécessaire de s'appuyer sur la compétence de représentants d'entreprises afin d'appréhender au mieux les particularités de ce nouveau format d'information financière et les enjeux y afférents. Elle a organisé à cette fin plusieurs auditions qui lui ont permis d'obtenir un éclairage particulièrement utile.

Elle a, en outre, pu bénéficier de la collaboration étroite de l'autorité des marchés financiers, fortement impliquée dans l'accompagnement des émetteurs, et de l'expertise de commissaires aux comptes spécialisés dans la technologie iXBrl utilisée pour la préparation des états financiers au format ESEF.

Elle a enfin veillé, dans l'objectif de concordance des pratiques au niveau européen, à poursuivre les échanges avec les autres régulateurs européens tout au long de ce processus normatif.

Avant le terme de ce processus, le Haut conseil et la CNCC sont convenus de la nécessité de communiquer sur un point particulier qui suscitait des interrogations afin d'apporter prévisibilité et sécurité aux commissaires aux comptes et aux émetteurs. Ainsi, le 11 décembre, ils ont précisé dans un communiqué conjoint qu'il était possible, pour le commissaire aux comptes, d'établir son rapport de certification des comptes sans attendre que le rapport financier annuel soit préparé par l'entité à qui il reviendra ensuite d'y inclure les comptes au format ESEF sur lesquels le commissaire aux comptes s'est prononcé, ainsi que le rapport de certification de ce dernier.

La NEP ESEF a été adoptée par le Haut conseil le 14 janvier 2021 puis homologuée par arrêté du garde des Sceaux publié au *Journal officiel* le 31 janvier 2021.

» Éléments clés de la mission « ESEF »

Champ de l'intervention

Comptes annuels et, le cas échéant, comptes consolidés présentés au format ESEF dans le rapport financier annuel de l'émetteur.

Diligences :

- prise de connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour la préparation des comptes selon le format ESEF ;
- diligences relatives au format XHTML : format et correspondance des comptes avec les comptes audités ;
- diligences relatives au balisage :
 - pour les informations balisées qui n'ont pas toutes à être contrôlées : mise en œuvre d'une approche par les risques à l'instar de celle appliquée en audit (évaluation du risque d'anomalie significatives et procédures à mettre en œuvre en réponse à ces risques),
 - utilisation des seuils de signification définis pour l'audit des comptes,
 - recours possible à un expert ;
- diligences lorsque la mission est conduite dans le cadre d'un co-commissariat aux comptes : les commissaires aux comptes conviennent entre eux de la répartition des diligences ;
- appréciation de l'incidences des éventuelles anomalies relevées et communication avec les personnes *ad hoc* de l'entité.

Restitution des conclusions

Dans le rapport sur les comptes, dans la partie relative aux « autres vérifications ou informations prévues par les textes légaux et réglementaires », distincte de la partie relative à l'opinion.

2 Le code de déontologie

Le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes a été modifié par le décret n° 2020-292 du 21 mars 2020 publié au *Journal officiel* du 24 mars 2020.

Ce décret tire les conséquences, dans le code de commerce, des évolutions instaurées par la loi Pacte qui est venue, en particulier, préciser le périmètre d'intervention du commissaire aux comptes et aligner sur les dispositions européennes les interdictions qui lui étaient jusqu'alors posées.

Loi Pacte: Ouverture et vigilance

La loi Pacte a étendu le périmètre des interventions du commissaire aux comptes et allégé ses interdictions en matière de fourniture de services autres que la certification des comptes. Elle a cependant maintenu les règles visant à préserver son indépendance auxquelles il convient de prêter une attention toute particulière dans le nouveau cadre ainsi défini.

En effet, avant d'accepter toute mission ou prestation le commissaire aux comptes demeure tenu d'analyser les éventuels risques qui y sont attachés (analyse dite risques/sauvegardes), de sorte qu'elle ne le place pas en situation de conflit d'intérêts, d'auto-révision, d'impartialité ou encore que des liens personnels et financiers nuisent à son indépendance.

Les autres règles sont également maintenues notamment celles applicables aux commissaires aux comptes appelés à certifier les comptes des entités d'intérêt public (EIP) et aux comités d'audit de ces dernières et relatives à l'approbation des services autres que la certification des comptes et au plafonnement des honoraires (15 % et 70 %, voir à ce titre la FAQ du H3C sur l'application https://www.h3c.org/wp-content/uploads/2020/10/MAJ_FAQ_H3C_version_18-07-19.pdf des dispositions issues de la réforme de l'audit, notamment les 4.1 à 4.6 et 5.1.).

Le H3C sera particulièrement vigilant quant à la qualité des analyses risques/sauvegarde qui seront effectuées par les commissaires aux comptes et au respect de l'ensemble des dispositions visant à garantir son indépendance dans l'exercice de ses missions.

Le Haut conseil a en outre relevé que cette évolution du cadre d'intervention du commissaire aux comptes suscite de nombreuses interrogations de la part de la profession elle-même mais plus généralement de l'ensemble des parties prenantes et notamment des entreprises.

Ces interrogations appellent des réponses rapides de sorte que soit préservée la sécurité attachée aux interventions des commissaires aux comptes et aux informations sur lesquels ils pourraient être appelés à se prononcer.

À cette fin, en sus des réponses qu'il a apportées au titre de situations particulières dont il a été saisi, le H3C a engagé un certain nombre d'actions, notamment la sollicitation, auprès de la direction des affaires civiles et du Sceau, de la mise en place d'un groupe de travail destiné à examiner les difficultés mises en avant par la profession et les entreprises quant aux conditions de démission des commissaires aux comptes (application de l'article 28 du CDD).

Au-delà de ces actions dont il a pris l'initiative, le Haut conseil a invité les parties prenantes, en particulier la CNCC, à engager toute réflexion qui permettrait d'accompagner les commissaires aux comptes dans l'appréhension non seulement des opportunités que la loi Pacte leur a offertes mais également dans la vigilance dont ils doivent faire preuve avant d'envisager toute nouvelle intervention.

Le Haut conseil continuera à être attentif aux initiatives qui seront prises en ce sens et compte y participer activement.

Concernant le périmètre d'intervention du commissaire aux comptes

Le code de déontologie révisé est subdivisé en deux titres qui traduisent le choix du législateur de définir, d'une part, les règles qui préservent l'indépendance des commissaires aux comptes quelles que soient les missions ou prestations qu'ils sont susceptibles de fournir (titre 1^{er}), et, d'autre part, les règles complé-

mentaires applicables aux commissaires aux comptes qui exercent une mission de certification des comptes (titre 2nd).

Cette structuration clarifie le fait que le code de déontologie s'applique à tout commissaire aux comptes intervenant en cette qualité, quelle que soit la mission ou prestation qu'il exerce.

» Périmètre d'intervention du commissaire aux comptes et règles de déontologie définies par le code de déontologie

Article L. 820-1-1

« L'exercice de la profession de commissaire aux comptes consiste en l'exercice, par le commissaire aux comptes, de missions de contrôle légal et d'autres missions qui lui sont confiées par la loi ou le règlement.

Un commissaire aux comptes peut, en dehors ou dans le cadre d'une mission légale, fournir des services et des attestations, dans le respect des dispositions du présent code, de la réglementation européenne et des principes définis par le code de déontologie de la profession. »

Article R. 820-1-1

« Pour l'application du présent titre, le terme "missions" désigne les missions mentionnées au premier alinéa de l'article L. 820-1-1 et le terme "prestations" désigne les services et attestations fournis par un commissaire aux comptes, en dehors ou dans le cadre d'une mission légale. »

Commissaire aux comptes (CAC) titulaire d'un mandat de certification des comptes

Référence code de commerce	Nature de l'intervention du CAC	Dispositions du code de déontologie (CDD) applicables
Articles L. 820-1-1, al.1 et article R. 820-1-1	Mission de certification des comptes.	Ensemble des règles définies aux titres 1 ^{er} et 2 nd du CDD
Articles L. 820-1-1, al.1 et article R. 820-1-1	Autres missions qui lui sont <u>expressément et exclusivement</u> confiées par la loi ou le règlement. <i>Exemples : contrôle du rapport de gestion, des conventions règlementées, la vérification du respect de l'égalité entre les actionnaires, associés ou membres de l'organe compétent...</i>	
Articles L. 820-1-1, al.2 et article R. 820-1-1	Autres missions définies par la loi ou le règlement mais <u>non expressément et exclusivement</u> confiées au CAC appelé à certifier les comptes (c'est-à-dire confiées à un CAC ou à un autre prestataire). <i>Exemples : mission d'organisme tiers indépendant (RSE), commissariat aux apports ou à la fusion...</i>	
Articles L. 820-1-1, al.1&2 et article R. 820-1-1	Prestations (services et attestations)=non définies par la loi ou le règlement. <i>Exemples : examen limité de comptes, attestation..., sollicités par une entité pour ses besoins propres.</i>	

Commissaire aux comptes (CAC) non titulaire d'un mandat de certification des comptes

Référence code de commerce	Nature de l'intervention du CAC	Dispositions du code de déontologie (CDD) applicables
Article L. 820-1-1, al.2 et article R. 820-1-1	Missions définies par la loi ou le règlement mais <u>non expressément et exclusivement confiées au CAC</u> appelé à certifier les comptes (c'est-à-dire confiées à un CAC ou à un autre prestataire). <i>Exemples: cf. supra.</i>	Règles définies au titre 1 ^{er} du CDD
Articles L. 820-1-1, al.1&2 et article R. 820-1-1	Prestations (services et attestations). <i>Exemples: examen limité de comptes, attestation..., sollicités par une entité pour ses besoins propres.</i>	

Concernant les interdictions énoncées à l'encontre du commissaire aux comptes

Le code traduit également la volonté du législateur d'alléger les interdictions posées aux commissaires aux comptes pour les aligner sur la réglementation européenne.

La révision du code tire en effet les conséquences de la modification de l'article L. 822-11 du code de commerce modifié par la loi Pacte et allège la liste des services qu'il était antérieurement interdit

au commissaire aux comptes de fournir à l'entité dont il certifie les comptes ou aux entités de sa chaîne de contrôle¹⁵ (mère et filles) en opérant une distinction selon que cette entité est ou non d'intérêt public.

Désormais, lorsque le commissaire aux comptes certifie les comptes d'une entité qui n'est pas d'intérêt public, il n'est plus soumis à une liste d'interdictions. En revanche, lorsque son mandat concerne une EIP, la fourniture de certains services lui reste interdite mais la liste des interdictions est alléguée.

Interdictions: le code de déontologie tire les conséquences de la loi Pacte

Modifications des articles L. 822-11 et L. 822-11-1 du code de commerce instaurées par la loi Pacte

Article L. 822-11

I. Il est interdit au commissaire aux comptes d'accepter une mission de certification auprès d'une **entité d'intérêt public**, lorsqu'au cours de l'exercice précédant celui dont les comptes doivent être certifiés, ce dernier ou tout membre du réseau auquel il appartient a fourni, directement ou indirectement, à l'entité d'intérêt public, ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle dans l'Union européenne, au sens des I et II de l'article L. 233-3, les services mentionnés au e du paragraphe 1 de l'article 5 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014.

II. Il est interdit au commissaire aux comptes et aux membres du réseau auquel il appartient de fournir directement ou indirectement à **l'entité d'intérêt public** dont il certifie les comptes, et 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 et dont le siège social est situé dans l'Union européenne, les services mentionnés au paragraphe 1 de l'article 5 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014, ainsi que les services portant atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes qui sont définis par le code de déontologie.

Par dérogation au premier alinéa du présent II, lorsqu'un membre du réseau auquel il appartient et qui est établi dans un État membre fournit à une personne ou entité qui contrôle ou qui est contrôlée par l'entité d'intérêt public, au sens des I et II de l'article L. 233-3, et dont le siège social est situé dans l'Union européenne, des services interdits par le code de déontologie en application du 2 de l'article 5 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014 précité ou des services mentionnés aux i et iv à vii du a et au f du 1 du même article 5 dans un État membre qui les autorise, le commissaire aux comptes analyse les risques pesant sur son indépendance et applique les mesures de sauvegarde appropriées. (...)

III. Il est interdit au commissaire aux comptes d'accepter ou de poursuivre une mission de certification auprès d'une personne ou d'une entité qui n'est pas une entité d'intérêt public lorsqu'il existe un risque d'autorévission ou que son indépendance est compromise et que des mesures de sauvegarde appropriées ne peuvent être mises en œuvre de fournir directement ou indirectement à celle-ci et 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, et dont le siège social est situé dans l'Union européenne, les services portant atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes qui sont définis par le code de déontologie.

¹⁵ Notion de contrôle au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce.

Il est interdit aux membres du réseau auquel appartient le commissaire aux comptes de fournir directement ou indirectement ces mêmes services à la personne ou à l'entité dont les comptes sont certifiés. Il est également interdit à ces membres de fournir aux personnes ou entités qui contrôlent celle-ci ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 les services portant atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes qui sont définis par le code de déontologie.

Article L. 822-11-1

I. Le commissaire aux comptes d'une **entité d'intérêt public** met en œuvre les mesures mentionnées au paragraphe 5 de l'article 5 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014, lorsqu'un membre du réseau auquel il appartient fournit un des services mentionnés au II de l'article L. 822-11 à une personne ou une entité qui est contrôlée par l'entité d'intérêt public, au sens des I et II de l'article L. 233-3, dont le siège est situé hors de l'Union européenne. (...)

II. Le commissaire aux comptes d'une personne ou d'une entité **qui n'est pas une entité d'intérêt public**, analyse les risques pesant sur son indépendance et applique les mesures de sauvegarde appropriées, lorsqu'un membre du réseau auquel il appartient fournit à une personne ou une entité qui contrôle celle-ci ou qui est contrôlée par elle, au sens des I et II de l'article L. 233-3, un service autre que la certification des comptes qui n'est pas interdit par le code de déontologie.



Commissaire aux comptes titulaire d'un mandat de certification des comptes d'une EIP

Modifications du champ des interdictions définies par le code de déontologie

<i>Ante Loi Pacte</i>	<i>Post Loi Pacte</i>
<p>Article 10 - Services interdits pour la certification des comptes d'une EIP. Outre les services mentionnés au II de l'article L. 822-11, regardés comme portant atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes et comme tels interdits, sont également interdits dans les mêmes conditions :</p> <ul style="list-style-type: none"> 1° Les services ayant pour objet l'élaboration d'une information ou d'une communication financière ; 2° La prestation de conseil en matière juridique ainsi que les services qui ont pour objet la rédaction des actes ou la tenue du secrétariat juridique ; 3° Les missions de commissariat aux apports et à la fusion ; 4° La prise en charge, même partielle, d'une prestation d'externalisation ; 5° Le maniement ou le séquestre de fonds. 	<p>Article 18 - Services interdits pour la certification des comptes d'une EIP. Les services mentionnés au II de l'article L. 822-11 sont interdits.</p>



Impact sur la liste des interdictions

Exercice précédant l'acceptation de la mission de certification des comptes

Sont interdits: la conception et la mise en œuvre de procédures de contrôle interne ou de gestion des risques en rapport avec la préparation et/ou le contrôle de l'information financière ou la conception et la mise en œuvre de systèmes techniques relatifs à l'information financière.

Pendant l'exercice de la mission de certification des comptes

Les services interdits sont ceux mentionnés au II de l'article L. 822-11 du code de commerce.

Ne sont désormais plus interdits:

- 1° Les services ayant pour objet l'élaboration d'une information ou d'une communication financière ;
- 2° La prestation de conseil en matière juridique ainsi que les services qui ont pour objet la rédaction des actes ou la tenue du secrétariat juridique ;
- 3° Les missions de commissariat aux apports et à la fusion ;
- 4° La prise en charge, même partielle, d'une prestation d'externalisation ;
- 5° Le maniement ou le séquestre de fonds.

Le commissaire aux comptes demeure tenu d'analyser les risques attachés à l'exécution de toute mission ou prestation qu'il envisage d'accepter ou qu'il a engagée (analyse dite risques/sauvegardes) de sorte qu'elle ne le place pas en situation de conflit d'intérêts, d'auto-révision, d'impartialité ou encore que des liens personnels et financiers ne nuisent à son indépendance.



Commissaire aux comptes titulaire d'un mandat de certification des comptes d'une entité qui n'est pas d'intérêt public (non EIP)

Modifications des dispositions relatives aux interdictions définies par le code de déontologie

<i>Ante Loi Pacte</i>	<i>Post Loi Pacte</i>
<p>Article 10-1 - Services interdits pour la certification des comptes d'une personne ou d'une entité qui n'est pas une entité d'intérêt public.</p> <p>I. Pour l'application du 1^{er} alinéa du III de l'article L. 822-11, sont interdits les services mentionnés à l'article 10.</p> <p>II. Pour l'application de la première phrase du second alinéa du III de l'article L. 822-11 sont interdits les services mentionnés à l'article 10.</p> <p>III. Pour l'application de la deuxième phrase du second alinéa du III de l'article L. 822-11, l'indépendance du commissaire aux comptes est affectée par la fourniture, par un membre de son réseau à la personne qui contrôle ou qui est contrôlée par la personne dont les comptes sont certifiés, de l'une des prestations suivantes :</p> <p>1° Les services ayant pour objet la tenue de la comptabilité, la préparation et l'établissement des comptes et l'élaboration d'une information ou une communication financière, lorsqu'ils sont inclus dans les comptes consolidés soumis à la certification du commissaire aux comptes ;</p> <p>2° La conception et la mise en œuvre de procédures de contrôle interne ou de gestion des risques relatives à l'élaboration ou au contrôle des informations comptables ou financières incluses dans les comptes consolidés soumis à la certification du commissaire aux comptes ;</p> <p>3° Les services qui supposent d'être associé à la gestion ou à la prise de décision de l'entité dont les comptes sont certifiés.</p>	Néant



Impact sur la liste des interdictions

Le commissaire aux comptes n'est plus soumis à une liste d'interdictions. Le commissaire aux comptes demeure tenu d'analyser les risques attachés à l'exécution de toute mission ou prestation qu'il envisage d'accepter ou qu'il a engagée (analyse dite risques/sauvegardes) de sorte qu'elle ne le place pas en situation de conflit d'intérêts, d'auto-révision, d'impartialité ou encore que des liens personnels et financiers ne nuisent à son indépendance.

3 ▶ Faciliter l'application des textes relatifs aux commissaires aux comptes

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.

Le bureau du Haut conseil peut être saisi de questions relevant de ses attributions par les entités d'intérêt public ou leur commissaire aux comptes dans les situations expressément prévues par le code de commerce.

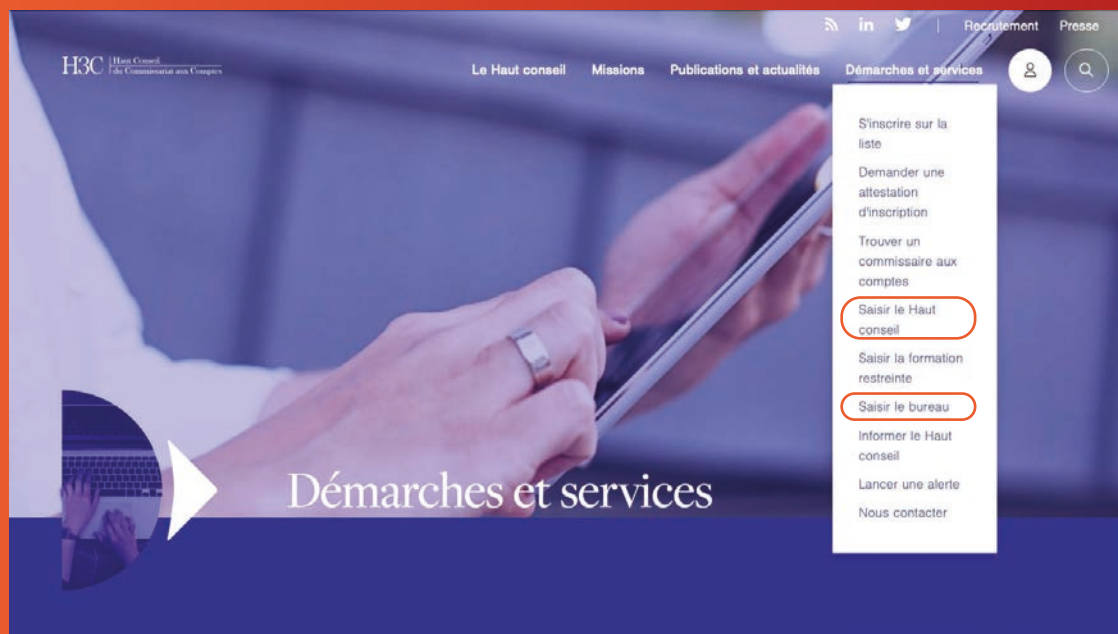
En dehors de ces situations, les commissaires aux comptes et les entités dont ils certifient les comptes doivent solliciter la CRCC à laquelle le commissaire aux comptes est rattaché ou la CNCC.

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

Les réponses aux saisines du H3C ou du bureau sont instruites respectivement par la commission des saisines ou le bureau. Elles font l'objet de réponses individuelles ou de publications si les positions prises méritent d'être plus largement connues.

* www.h3c.org

▶ Saisir le Haut conseil





Accueil > Démarches et services > Saisir le Haut conseil



Saisir le H3C

Le Haut conseil peut être saisi de toute question entrant dans ses compétences par les personnes habilitées. Les réponses aux saisines font l'objet de réponses individuelles ou d'avis si le H3C estime que les positions prises méritent d'être plus largement connues.

Qui peut saisir le H3C (art. R. 821-6 II C. Com et R. 821-65 dernier alinéa C. Com) ?

- le garde des Sceaux
- 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 (AMF)
- l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution (ACPR)
- les présidents des Compagnies régionales des commissaires aux comptes (CRCC)
- les commissaires aux comptes peuvent également le saisir dans les situations spécifiques prévues par le code de déontologie
- le H3C peut également se saisir d'office de toute question entrant dans ses compétences

Le bureau du H3C peut également être saisi par une entité d'intérêt public (EIP) ou un commissaire aux comptes d'une EIP pour lui demander de lui accorder, à titre exceptionnel, des dérogations à l'application de certaines mesures encadrant l'exercice du commissariat aux comptes.

En dehors de ces situations, 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.

Comment saisir le H3C ?

Utilisez le formulaire de saisine du Haut conseil.

Accéder au formulaire de saisine du Haut conseil →

Saisir le bureau

Accueil > Démarches et services > Saisir le bureau



Le bureau du H3C peut accorder, à titre exceptionnel, des dérogations à l'application de certaines mesures encadrant l'exercice du commissariat aux comptes.

#1

Le bureau peut autoriser

- La prolongation pour une durée de deux ans maximum du mandat d'un commissaire aux comptes, ayant déjà exercé pendant le temps maximal autorisé par les règles relatives à la rotation
- Le dépassement du plafond des honoraires pouvant être perçus par un commissaire aux comptes au titre des services autres que la certification des comptes, pour une période de deux exercices maximum

#2

En cas de doute, le bureau

- Détermine la date de départ de mandat à prendre en compte pour calculer la durée maximale pendant laquelle le commissaire aux comptes sera autorisé à certifier les comptes de la même entité

#3

Qui peut saisir le bureau ?

Une **entité d'intérêt public (EIP)** pour lui demander l'autorisation de proroger le mandat de son commissaire aux comptes pour une durée supplémentaire qui ne peut excéder 2 années.

Un **commissaire aux comptes d'une EIP** :

- Pour lui demander l'autorisation à titre exceptionnel, de dépasser le plafond des honoraires relatifs aux services autres que la certification des comptes (article L. 823-18 C.com) pendant deux exercices maximum
- Pour déterminer la date de départ de son mandat pour calculer la durée maximale de sa mission

#4

Comment saisir le bureau ?

En utilisant le formulaire en ligne de saisine du bureau. Les informations et documents à joindre à la saisine sont définis, selon la nature de la question posée, par les [articles R. 823-6-1](#), [R. 823-6-2](#) ou [R. 823-21-2](#) du C.com.

[Accéder au formulaire de saisine du bureau](#) →

En 2020, dans le contexte de la loi Pacte, le Haut conseil a été particulièrement sollicité au titre de situations tenant à la possibilité, pour un commissaire aux comptes, d'accepter certaines missions ou prestations sans contrevenir aux règles déontologiques. Il a également eu à connaître de saisines liées à l'assouplissement des dispositions relatives à l'activité commerciale incompatible avec les fonctions de commissaire aux comptes introduit par la modification du 3° de l'article L. 822-10 du code de commerce.

Le Haut conseil et son bureau ont par ailleurs continué à être saisis de questions concernant l'application de certaines dispositions issues de la réforme européenne de l'audit.

► Saisines liées aux dispositions instaurées par la loi Pacte

S'agissant des saisines liées à la fourniture de certaines missions ou prestations, le Haut conseil a apporté des réponses circonstanciées aux commissaires aux comptes concernés. Bien qu'il n'ait pas estimé opportun d'en publier la teneur, les situations qu'il a eues à examiner pourront utilement contribuer à une réflexion plus globale qui pourrait opportunément être engagée sur le nouveau cadre d'intervention des commissaires aux comptes *post* loi Pacte.

Pour ce qui concerne l'application des dispositions nouvelles en matière d'activité commerciale, le Haut conseil a estimé opportun d'ouvrir une large réflexion qui a abouti à la publication, en 2021, d'un avis destiné à éclairer la profession.

► Saisines liées à l'application de dispositions issues de la réforme de l'audit

Les textes issus de la réforme européenne de l'audit ont instauré des dispositions qui ont conduit les commissaires aux comptes et les entités au sein desquelles ils interviennent à solliciter régulièrement l'éclairage du Haut conseil. En réponse à ces questions, le Haut conseil a apporté des réponses circonstanciées et en a intégré la substance dans sa FAQ publiée en 2018 et régulièrement actualisée depuis.

En 2020, le Haut conseil a continué à être sollicité, en particulier sur des questions relatives au dispositif de rotation des cabinets. Il a également contribué aux travaux menés sous l'égide du CEAOB en vue de la publication de lignes directrices visant à faciliter la mise en œuvre des dispositions relatives à la procédure d'appel d'offres que les EIP doivent organiser pour désigner leur(s) commissaire(s) aux comptes.

Dispositif de rotation des cabinets

Le règlement européen prévoit, en son article 17, un dispositif de rotation des commissaires aux comptes appelés à certifier les comptes d'EIP visant à éviter les risques de familiarité entre les parties.

- En 2020, dans le contexte de la crise sanitaire et du report des assemblées générales autorisé par les ordonnances prises en application de la loi n° 2020-290 du 23 mars 2020¹⁶, le Haut conseil a été saisi de situations posant la question de la possibilité de renouveler, postérieurement à la date butoir du 17 juin 2020 posée par le 1. de l'article 41 du règlement européen¹⁷, le mandat des commissaires aux comptes.

Dans un avis publié le 30 avril 2020 (avis n° 2020-01), le Haut conseil a indiqué que la date du 17 juin 2020 fixée par le règlement européen n'était pas susceptible d'être prorogée par application des ordonnances précitées compte tenu de la hiérarchie des normes juridiques qui fait prévaloir les dispositions du règlement européen sur les dispositions nationales.

16. Loi n° 2020-290 du 23 mars 2020 d'urgence pour faire face à l'épidémie de Covid-19.

17. Le 1. de l'article 41 du règlement UE aménage la durée des missions qui présentaient l'antériorité la plus élevée (plus de 20 ans) au 16 juin 2014, date d'entrée en vigueur du règlement en prévoyant qu' : « à compter du 17 juin 2020, une entité d'intérêt public n'accepte pas ou ne renouvelle pas une mission d'audit avec un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit donné si ce contrôleur légal des comptes ou ce cabinet d'audit a, à la date d'entrée en vigueur du présent règlement, fourni des services d'audit à cette entité d'intérêt public pendant vingt années consécutives ou davantage ».

Il a, en conséquence, incité les commissaires aux comptes et entités concernés à privilégier une lecture littérale du texte selon laquelle l'assemblée générale compétente pour décider du renouvellement du commissaire aux comptes devait se tenir avant le 17 juin 2020, précisant que cette lecture apparaissait plus prudente afin d'éviter à terme tout risque de nullité du renouvellement du commissaire aux comptes, et par voie de conséquence, des rapports de certification des comptes produits dans le cadre de sa mission.

Il a, en outre, souligné que l'ordonnance n° 2020-321 du 25 mars 2020¹⁸ prévoyait des adaptations des règles de réunion et de délibération des assemblées générales, et notamment la possibilité du recours à la visio ou l'audio-conférence qui pouvaient, en l'absence d'obstacle majeur, permettre de tenir avant le 17 juin 2020 les assemblées générales au cours desquelles les commissaires aux comptes concernés par les dispositions transitoires prévues par l'article 41 du règlement européen devaient être renouvelés.

- Le bureau du H3C a, quant à lui, été saisi à cinq reprises de situations particulières relevant de ses attributions :
 - il a eu à se prononcer sur des demandes de prolongation, à titre exceptionnel, de mandats de commissaires aux comptes d'EIP¹⁹,
 - le bureau a également été saisi de questions relatives au point de départ du mandat initial à retenir pour calculer la durée maximale de la mission²⁰, dans des situations de fusions, d'acquisitions ou de changements dans la structure du capital ayant affecté soit le commissaire aux comptes, soit l'EIP auditée.

Dispositif d'appel d'offres pour la désignation des commissaires aux comptes d'EIP

Le règlement européen prévoit en son article 16 les conditions de mise en œuvre de l'appel d'offres requis en cas de désignation de commissaire(s) aux comptes d'EIP.

L'application de ces dispositions avait suscité des interrogations auxquelles le Haut conseil avait apporté un éclairage dans sa FAQ (points 1.1. à 1.11).

Afin de contribuer à l'harmonisation des pratiques dans l'ensemble des États membres, le Haut conseil a porté cet éclairage au niveau européen en contribuant activement au sous-groupe mis en place par le CEAOB dans l'objectif d'une publication de lignes directrices communes.

Ces lignes directrices ont été publiées sous la forme d'un document questions/réponses le 16 mars 2021.

Son expertise des textes issus de la réforme européenne de l'audit et les difficultés d'interprétation qu'il a eu à examiner permettent au Haut conseil de disposer d'une base extrêmement utile susceptible d'être exploitée pour faire valoir, auprès de la commission européenne, ses préconisations dans le cadre du réexamen par la commission européenne des dispositions liées à la réforme européenne de l'audit (clause dite de revoyure).

Dispositif de plafonnement des honoraires relatifs aux services autres que la certification des comptes

L'article L. 823-18 du code de commerce prévoit que les honoraires facturés par les commissaires aux comptes des entités d'intérêt public au titre de services autres que la certification des comptes (SACC) ne peuvent pas dépasser le seuil de 70 % des honoraires perçus au titre de la certification des comptes. Il est cependant possible de déroger à cette règle, à titre exceptionnel et pour une période de deux exercices maximums, sous réserve d'autorisation du bureau du Haut conseil²¹.

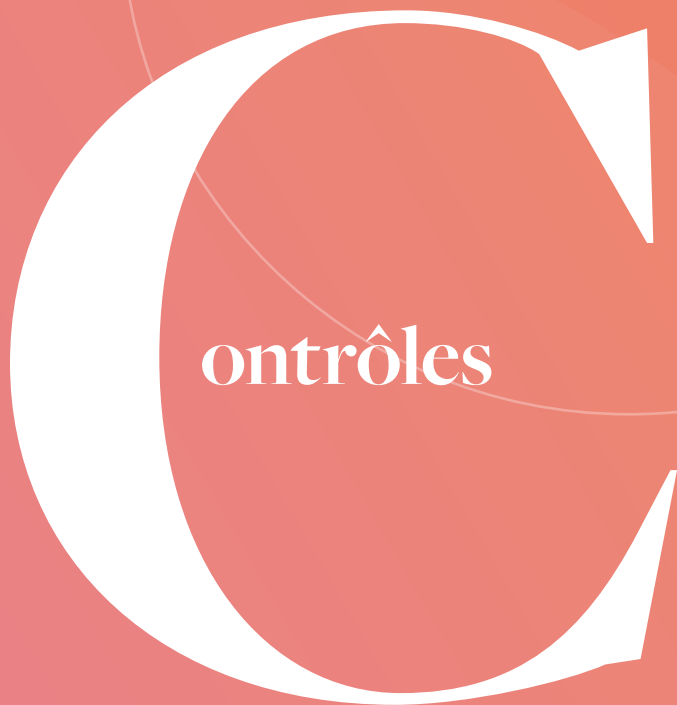
En 2020, le bureau a été saisi de six demandes d'autorisation. Constatant que ces demandes avaient été sollicitées postérieurement à la réalisation des SACC et au dépassement du plafond, le bureau a considéré qu'elles n'étaient pas recevables en ce qu'elles étaient dépourvues d'objet.

18. Ordonnance n° 2020-321 du 25 mars 2020 portant adaptation des règles de réunion et de délibération des assemblées et organes dirigeants des personnes morales et entités dépourvues de personnalité morale de droit privé en raison de l'épidémie de Covid-19.

19. Mission du bureau du Haut conseil prévue au III de l'article L. 823-3-1 du code de commerce.

20. Mission du bureau du Haut conseil prévue au V de l'article L. 823-3-1 du code de commerce.

21. Mission du bureau du Haut conseil prévue au III de l'article L. 823-18 du code de commerce.

A large, stylized white letter 'C' is centered on the page. Inside the curve of the 'C', the word 'ontrôles' is written in a white, serif font. The background is a solid reddish-orange color with abstract geometric shapes: a dark red triangle in the top left, a large light red circle in the bottom left, and a dark red semi-circle with a triangle in the bottom right.

C ontrôles

Les contrôles sont un élément essentiel du système de supervision de l'activité professionnelle des commissaires aux comptes. Ils ont pour objectif de s'assurer que la confiance accordée par les marchés, les utilisateurs des comptes et l'ensemble des parties prenantes aux interventions des commissaires aux comptes est justifiée. À cette fin, les contrôleurs vérifient, 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, lorsque cela est approprié, la pertinence et l'efficacité du système de contrôle interne de qualité mis en place au sein des cabinets d'audit.

En application de l'article R. 821-75 du code de commerce, le contrôle des cabinets est effectué au moins tous les six ans. Ce délai est ramené à trois ans lorsque les commissaires aux comptes d'un cabinet certifient les comptes de « grandes entités d'intérêt public (EIP) » conformément à la définition donnée par la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013.

En 2020, les contrôles ont ainsi porté sur :

- 47 cabinets détenant au moins un mandat EIP ;
- 752²² cabinets ne détenant pas de mandat EIP, dont 14 ont été contrôlés directement par le Haut conseil ;

et sur 1 653 mandats représentant en moyenne 4 % des heures d'audit des cabinets contrôlés, parmi lesquels :

- 1 580 mandats non EIP ;
- 73 mandats EIP.

22. À la date de rédaction du présent rapport, l'exploitation de l'ensemble des rapports individuels de contrôle n'est pas achevée. En conséquence, les résultats indiqués ci-après sont relatifs aux 752 cabinets dont les rapports de contrôle étaient finalisés au 28 février 2021.

Lors des contrôles réalisés en 2020, le Haut conseil a pu constater que les cabinets avaient globalement apporté les améliorations rendues nécessaires au regard des constats relevés dans les rapports de contrôle, que ce soit en matière de système de contrôle interne de qualité ou de diligences sur les mandats ciblés lors du contrôle.

Toutefois, le Haut conseil constate encore trop souvent que si les mesures de remédiation mises en œuvre par les cabinets permettent de résoudre les insuffisances constatées lors d'un précédent contrôle sur un mandat déterminé, elles ne permettent pas d'améliorer la qualité sur l'ensemble des mandats susceptibles d'être concernés par les mêmes insuffisances.

C'est ainsi que certains constats demeurent depuis plusieurs années :

- alors que ce serait approprié, absence de tests de conception et d'efficacité du contrôle interne sur lequel l'auditeur se repose pour effectuer ses diligences (NEP 315 et NEP 330) ;
- absence de tests portant sur la fiabilité des informations provenant de l'entité et notamment des différents états ou extractions informatiques utilisés dans le cadre de l'audit (NEP 500) ;
- absence de justification et de démonstration du caractère suffisant et approprié des échantillons retenus en matière de tests des procédures et de contrôles de substance (NEP 530) ;
- absence d'appréciation du caractère suffisant et approprié des travaux réalisés par les auditeurs des filiales importantes pour la formulation de l'opinion sur les comptes consolidés (NEP 600) ;
- absence d'appréciation des estimations comptables (NEP 540) et de justification de leur caractère raisonnable ;
- absence d'appréciation du caractère suffisant et approprié des travaux réalisés par le co-commissaire aux comptes afin de pouvoir fonder l'opinion sur les comptes (NEP 100).

En conséquence, le Haut conseil rappelle aux commissaires aux comptes qu'il est nécessaire de prendre en considération les demandes de remédiation afin d'améliorer leurs pratiques professionnelles dans toutes leurs missions de certification des comptes. L'absence de remédiation généralisée à l'ensemble des mandats d'une structure professionnelle étant préjudiciable à la qualité des opinions émises par celle-ci, le Haut conseil tirera les conséquences des défauts de remédiation relevés lors de ses prochains suivis.

Les suites données aux conclusions des contrôles

Les suites à donner aux contrôles sont décidées par la formation statuant sur les cas individuels du collège du Haut conseil.

En 2020, cette formation s'est réunie à 12 reprises pour statuer sur des contrôles ayant mis en évidence des défaillances pour lesquelles était proposée soit l'émission de recommandations, soit l'ouverture d'une enquête par le rapporteur général du Haut conseil.

1 ▶ Les contrôles de l'année 2020

Le programme et les modalités de contrôle 2020 ont été élaborés à partir des orientations suivantes :

- une adaptation des modalités de contrôle en réalisant des contrôles à distance dans le contexte de la pandémie Covid-19 ;
- une attention particulière a été portée à la correcte application de la norme révisée d'exercice professionnel relative aux obligations du commissaire aux comptes en matière de LCB-FT ;
- une rénovation des contrôles retenue comme axe prioritaire du plan stratégique 2020-2022. Certains tests ont été réalisés en 2020 et le nouveau dispositif sera déployé dès l'année 2021.

▶ Lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme (LCB-FT)

Le H3C a porté une attention particulière à l'analyse des systèmes de contrôle interne de qualité et aux diligences d'audit mises en œuvre pour les mandats examinés. Des progrès sont attendus, notamment en matière d'identification et d'évaluation du risque LCB-FT.

Ainsi, sept cabinets EIP (sur 47 contrôlés) ont été appelés à apporter des actions correctrices sur les procédures régissant le système de contrôle interne de qualité. Par ailleurs, des insuffisances de diligences ont été relevées pour 10 mandats EIP examinés (sur 190) dans huit cabinets EIP.

- **Procédures du système de contrôle interne de qualité :** les insuffisances constatées concernent la formation professionnelle (pour le correspondant Tracfin, le signataire et les collaborateurs), ainsi que l'imprécision des critères d'appréciation des niveaux de classification des risques, et même l'absence de classification ou une classification erronée.
- **Mandats :** les insuffisances relevées concernent i) la vérification des éléments d'identification du bénéficiaire effectif²³, ii) la justification du niveau de risque LCB-FT au regard des évaluations issues des analyses nationales (ANR²⁴) et sectorielles (ASR²⁵), iii) la prise de connaissance de la classification des risques élaborée par les personnes mentionnées à l'article L. 561-2 du code monétaire et financier, iv) la prise de connaissance des contrôles et des outils conçus et mis en œuvre par l'entité consolidante²⁶ et par les prestataires externalisés.

23. Dans ce chapitre, le terme « bénéficiaire effectif » répond à la définition de l'article L. 561-2-2 du code monétaire et financier, qui précise que « le bénéficiaire effectif est la ou les personnes physiques : i/soit qui contrôlent en dernier lieu, directement ou indirectement, le client ; ii/soit pour laquelle ou lesquelles une opération est exécutée ou une activité exercée ».

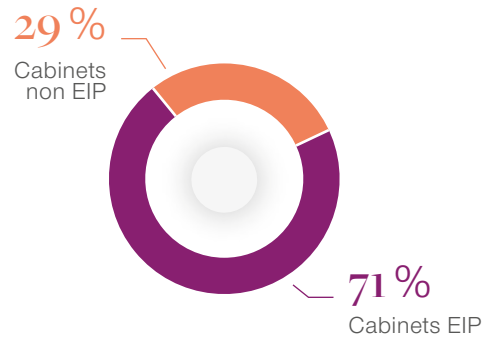
24. Analyse nationale des risques de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme en France du Conseil d'orientation de la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme.

25. Analyse sectorielle des risques de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme de l'Autorité des marchés financiers

26. Dans ce chapitre, le terme « entité consolidante » répond à la définition de l'article 211-2 du règlement n° 2020-01 de l'Autorité des normes comptables du 9 octobre 2020 relatif aux comptes consolidés.

Le programme des contrôles de l'année 2020 a été déterminé sur la base d'une population à contrôler de 5 702 cabinets²⁷ de commissariat aux comptes comprenant 256 cabinets EIP et 5 446 cabinets non EIP²⁸.

► Répartition des mandats détenus par les cabinets contrôlés



	Contrôle de cabinets EIP				Contrôle 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			Total des contrôles de cabinets non EIP		
		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	83	167	256	60	197	1496	3693	5 446	5 702
Nombre de cabinets contrôlés	4	10	33	47	11	34	219	488	752	799
% de cabinets contrôlés	67 %	12 %	20 %	18 %	18 %	17 %	15 %	13 %	14 %	14 %
Nombre de mandats détenus par les cabinets contrôlés	43633	5984	2255	51 872	3151	4568	9386	3584	20 689	72 561
Nombre de mandats EIP détenus par les cabinets contrôlés	1014	34	37	1 085	-	-	-	-	-	1 085
Nombre de mandats contrôlés	68	45	77	190	43	141	589	690	1 463	1 653
Nombre d'heures d'audit total des cabinets contrôlés	8601362	446912	165758	9 214 032	204528	280936	564745	238392	1 288 601	10 502 633
Nombre d'heures d'audit des mandats contrôlés	145552	20578	21936	188 066	9952	26976	81122	71694	189 744	377 810
% d'heures d'audit des mandats contrôlés	2 %	5 %	13 %	2 %	5 %	10 %	14 %	30 %	15 %	4 %

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

27. 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.

28. 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.

» Communication des Crapports de contrôle à la demande du comité spécialisé (avis 2017-05 du 30 novembre 2017)

En application de l'article R. 823-21-3 du code de commerce, le commissaire aux comptes d'une EIP doit communiquer à la demande du comité spécialisé ou de l'organe exerçant les fonctions de ce comité, les constatations et conclusions de l'examen du système de contrôle interne de qualité du cabinet et, le cas échéant, les constatations et conclusions sur l'examen de la mission de certification des comptes de l'entité ainsi que la « fiche mandat » correspondante lorsque celle-ci est annexée au rapport de contrôle.

Afin de faciliter l'exercice de ce droit de communication, les commissaires aux comptes sont invités à informer le comité spécialisé ou l'organe exerçant les fonctions de ce comité au sein de l'entité dont ils certifient les comptes, du fait que le cabinet auquel ils appartiennent a été contrôlé par le Haut conseil et que le rapport leur est communicable dans les conditions de l'avis précité. Cette information peut être donnée après réception par le cabinet du rapport définitif de contrôle.

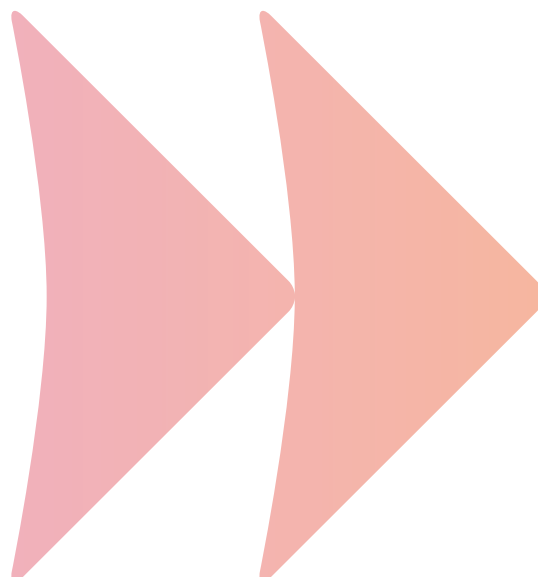
» Les cabinets EIP contrôlés

Les contrôles de l'année 2020 ont porté sur 47 cabinets EIP parmi lesquels quatre des six plus grands cabinets français.

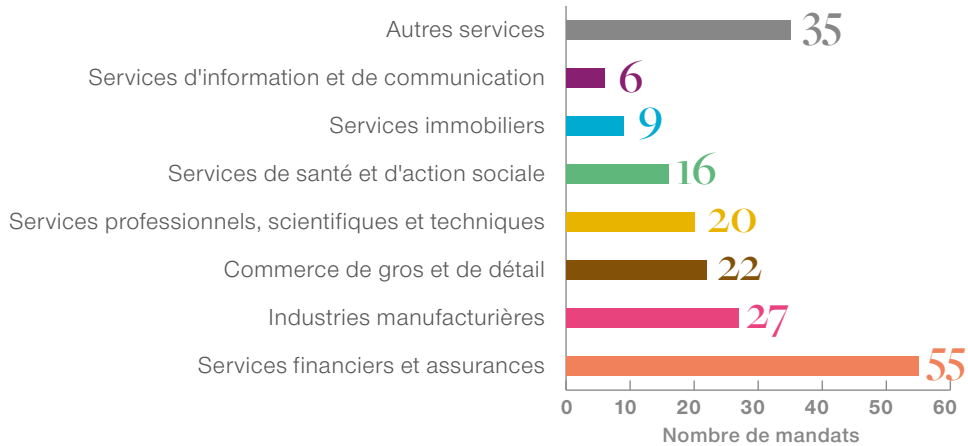
Au sein de ces cabinets EIP, 190 mandats de commissariat aux comptes ont été contrôlés, dont 73 mandats EIP.

Le contrôle de ces 190 mandats avait pour objet :

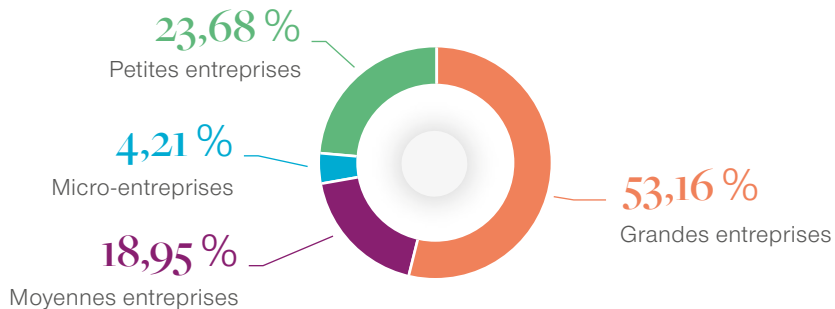
- pour 184 d'entre eux, dont 71 mandats EIP, d'examiner l'opinion d'audit émise sur les comptes et de vérifier que le commissaire aux comptes avait réalisé les travaux nécessaires pour obtenir l'assurance raisonnable que les comptes étaient réguliers, sincères et donnaient une image fidèle des opérations de l'exercice, de la situation financière et du patrimoine de l'entité. Parmi ces 184 mandats, 49 ont également fait l'objet d'un suivi des défaillances qui avaient été relevées lors des précédents contrôles ;
- pour 2 mandats non EIP, d'examiner le respect de certains points particuliers des normes d'exercice professionnel (continuité d'exploitation ou principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés) ;
- pour 4 mandats, dont 2 mandats EIP, de suivre spécifiquement les défaillances relevées lors des précédents contrôles.



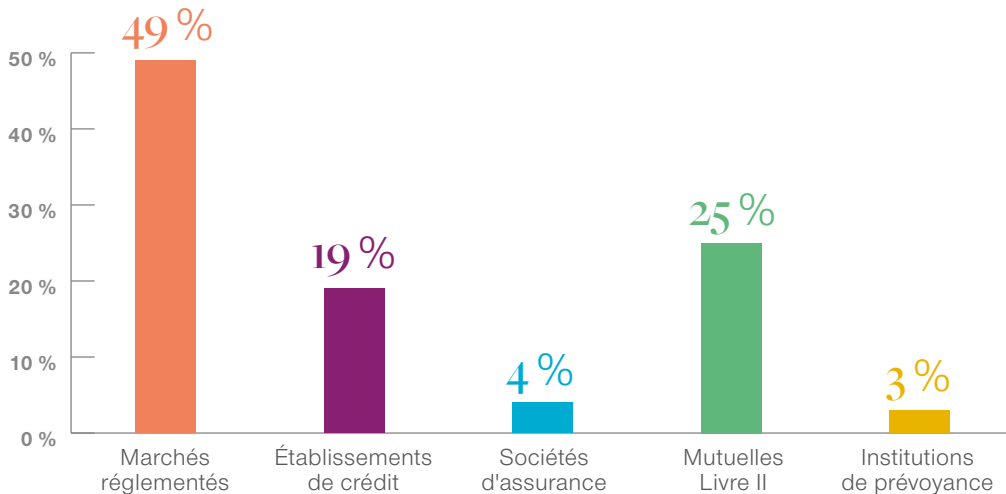
► Profils des 190 mandats contrôlés par secteurs d'activité



► Profil des 190 mandats contrôlés par taille d'entreprise



► Profils des 73 mandats EIP contrôlés



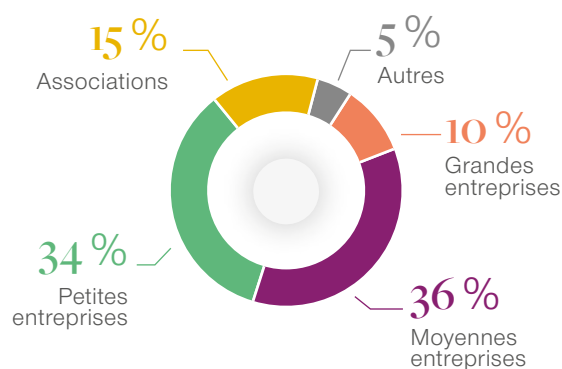
► Les cabinets non EIP contrôlés

Les contrôles de l'année 2020 ont été mis en œuvre dans le cadre de la délégation consentie par le Haut conseil à la CNCC en application du II de l'article L. 821-1 du code de commerce. Pour la deuxième année consécutive, des contrôleurs employés par le Haut conseil ont directement réalisé des contrôles.

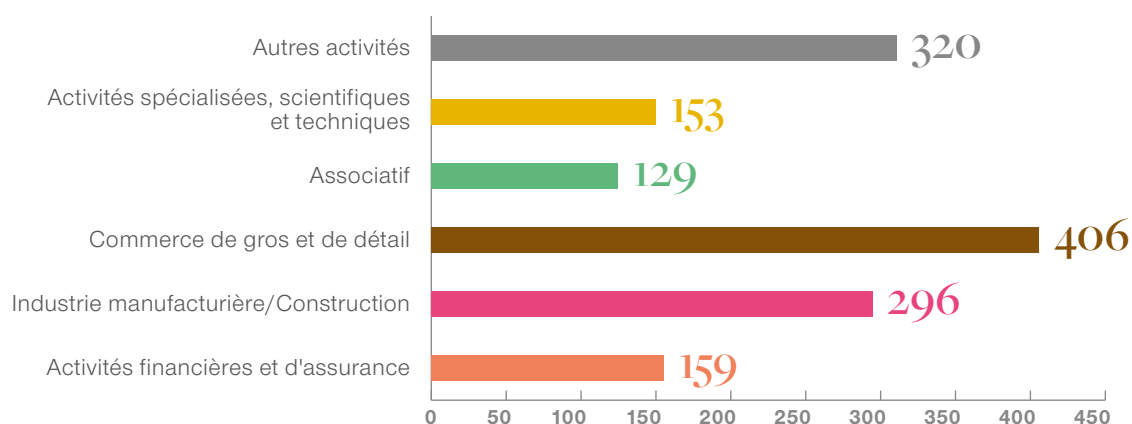
- Les contrôles de cabinets non EIP ont porté sur 984 cabinets, dont 14 réalisés directement par le Haut conseil.
- À la date de rédaction du présent rapport, l'exploitation de l'ensemble des rapports individuels de contrôle n'est pas achevée. En conséquence, les résultats indiqués ci-après sont relatifs aux 752 cabinets dont les rapports de contrôle avaient été finalisés au 28 février 2021. En application de l'article R. 821-26 du code de commerce, les rapports des contrôles délégués ont fait l'objet d'une restitution de la CNCC au Haut conseil en mars 2021.

- Ces 752 cabinets contrôlés consacrent en moyenne 11 % de leur activité totale au commissariat aux comptes. Ils regroupent 1021 commissaires aux comptes inscrits, dont 1001 commissaires aux comptes personnes physiques signataires.
- Pour ces 752 cabinets non EIP, 1 463 mandats de commissariat aux comptes ont été contrôlés.

► Profil des 1 463 mandats par taille et type d'entités



► Profils des 1 463 mandats par secteurs d'activité



2 Les résultats des contrôles des cabinets EIP et non EIP

Les mandats examinés sont sélectionnés selon une approche par les risques. Ainsi, les constats faits sur les mandats examinés lors du programme de contrôle 2020 ne peuvent être extrapolés à l'ensemble de la population des mandats détenus par les cabinets.

De même, toute comparaison des résultats des contrôles de 2020 avec ceux de 2019 doit être relativisée car les orientations en étaient différentes.

Toutefois, certains constats sont identifiés chaque année sur de nombreux mandats. Ils sont détaillés ci-après.

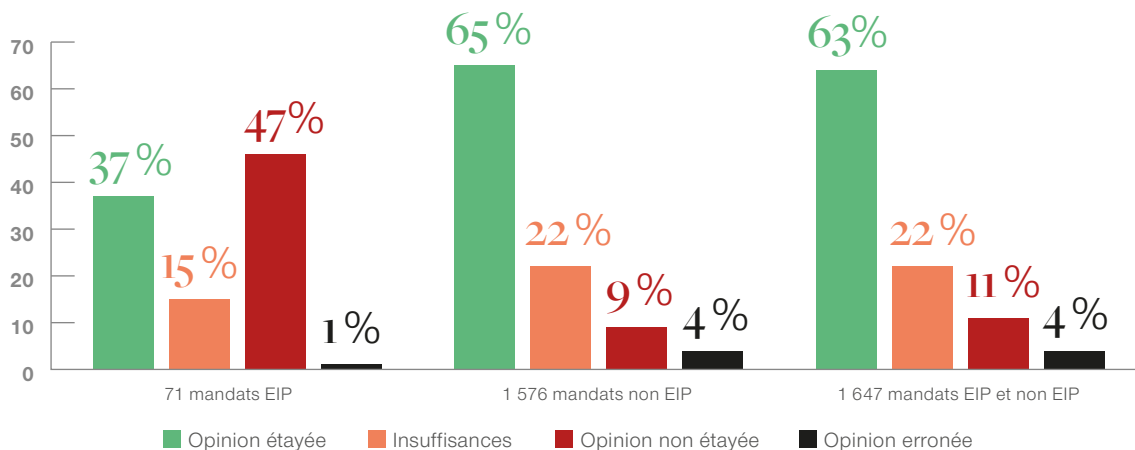
Les conclusions sur les mandats examinés

Les contrôles 2020 ont porté sur des diligences d'audit et des opinions d'audit émises sur des états financiers clos principalement en 2019.

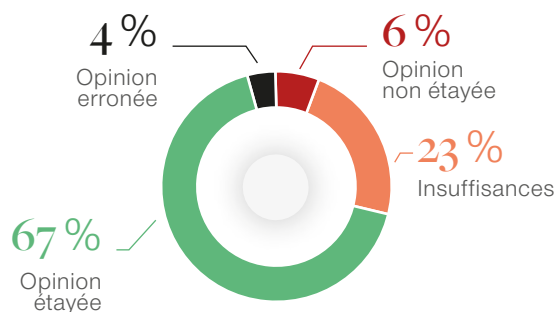
Le Haut conseil relève, cette année encore, que le nombre de mandats contrôlés présentant des défaillances dans les diligences d'audit réalisées demeure trop important.



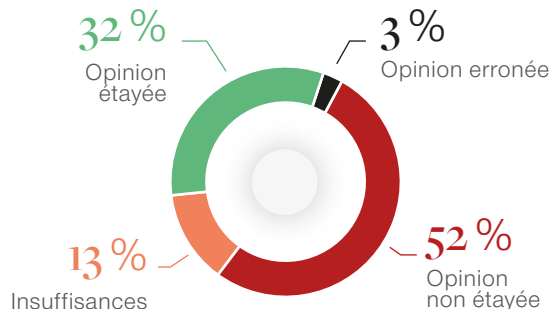
Conclusions du H3C par type de mandats contrôlés



► **Cabinets non EIP :
résultats du contrôle de l'opinion
mené sur 1 463 mandats**



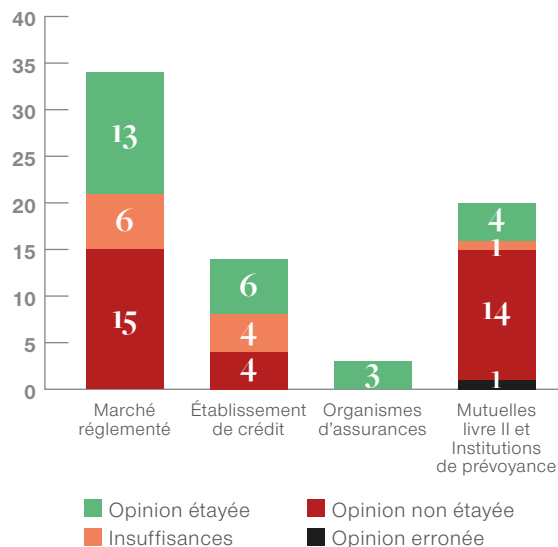
► **Cabinets EIP :
conclusions du H3C
sur les 184 mandats EIP et non EIP
examinés en 2020**



Nota: Si facialement les résultats des contrôles des cabinets non EIP apparaissent plus satisfaisants que ceux des cabinets EIP, cela relève avant tout des différences de constitution des deux groupes. Un grand nombre de cabinets non EIP exercent leur mission auprès d'entités non complexes alors qu'*à contrario* un grand nombre de cabinets EIP exercent auprès d'entités qui concentrent un risque important de défaillances dans l'audit.

Résultats de contrôle des mandats EIP

► **Conclusions du H3C
sur les mandats EIP contrôlés**



L'adéquation de l'opinion d'audit émise sur les comptes annuels au regard des diligences réalisées de 71 mandats EIP a fait l'objet d'un contrôle pour lequel 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 pour 26 mandats EIP (37 %);
- des défaillances ont été identifiées dans les diligences d'audit mais l'opinion d'audit émise sur les comptes demeure étayée²⁹ pour 11 mandats EIP (15 %);
- l'opinion d'audit émise sur les comptes n'est pas étayée ou les conclusions sur les cycles examinés ne sont pas justifiées au regard des défaillances identifiées pour 33 mandats EIP (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 ;

29. Des défaillances ont été identifiées dans les diligences d'audit réalisées mais 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 qui ont été réalisées; ii) des compléments d'information et/ou de documentation qui ont été apportés lors du contrôle et qui permettent de justifier a posteriori les conclusions. Ces éléments ne constituent pas des diligences réalisées au cours du contrôle.

- 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 dans son opinion d'audit sur les comptes des conclusions de ses diligences d'audit pour un mandat EIP (1 %).

L'opinion erronée constatée pour un mandat EIP est liée à l'absence de prise en compte des déficiences significatives identifiées au cours de l'audit.

Sur les 33 mandats pour lesquels le rapport de contrôle a conclu à une opinion sur les comptes non étayée, ainsi que pour les 11 mandats présentant des insuffisances, ont été constatées des défaillances sur les points suivants :

- l'approche d'audit ainsi que, lorsque cela est approprié, les diligences réalisées sur les éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit et les systèmes d'information de l'entité (NEP 315 et NEP 330) ;
- les tests portant sur la fiabilité des informations provenant de l'entité et notamment des différents états ou extractions informatiques utilisés dans le cadre de l'audit (NEP 500) ;
- les méthodes de sélection des éléments à contrôler (NEP 530), qu'il s'agisse des échantillons retenus en matière de tests de procédures ou de contrôles de substance ;
- 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 incluant celles appliquées sur certaines filiales, ainsi que l'appréciation du caractère suffisant et approprié des travaux réalisés par les auditeurs des filiales importantes pour la formulation de l'opinion sur les comptes consolidés ;
- l'exercice du co-commissariat aux comptes (NEP 100), au titre de l'examen réciproque des diligences d'audit réalisées par le co-commissaire aux comptes (également dénommé par les professionnels « la revue croisée ») et notamment de l'appréciation du caractère suffisant et approprié des travaux réalisés afin de pouvoir fonder son opinion sur les comptes ;
- l'appréciation des estimations comptables (NEP 540) et la justification de leur caractère raisonnable ;
- la prise en considération des risques de fraude et de blanchiment (NEP 240 et NEP 9605), notamment en matière de réalisation de tests sur les écritures manuelles, les entretiens et procédures mises en œuvre par la direction pour identifier les risques de

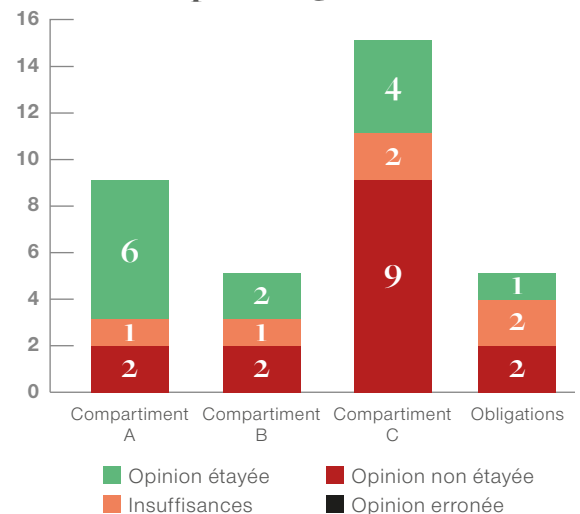
fraude, et dans une certaine mesure l'appréciation du dispositif de lutte contre le blanchiment dans les organismes d'assurance.

En matière de documentation de l'audit des comptes (NEP 230), les contrôles opérés en 2020 ont révélé des insuffisances de documentation des éléments probants collectés et des diligences d'audit mises en œuvre, qui perdurent depuis plusieurs années. Bien que ces insuffisances ne conduisent pas systématiquement à des défaillances significatives de diligences d'audit, il est attendu des cabinets qu'ils portent une attention particulière à la documentation des travaux d'audit, non par souci de formalisme exacerbé, mais bien au contraire pour permettre une justification indispensable et appropriée, d'une part, de la piste d'audit sur les zones de risques et les cycles significatifs des états financiers et, d'autre part, des diligences d'audit mises en œuvre, qui, ensemble, sous-tendent l'opinion émise.

Les mandats d'entités cotées sur un marché réglementé

Pour les 34 mandats d'entités cotées sur un marché réglementé examinés, le rapport de contrôle a relevé que l'opinion sur les comptes n'était pas étayée par les diligences réalisées pour 15 mandats ainsi que des insuffisances pour 6 mandats.

► Résultats des contrôles des 34 mandats EIP cotés sur un marché réglementé dont l'opinion a été examinée par catégorie



► Illustration de défaillances dans l'application de la NEP 600

Les faits

L'entité considérée est la *holding* d'un groupe industriel coté consolidant plus d'une centaine de filiales. Les entités significatives du groupe sont auditées par les réseaux respectifs des co-commissaires aux comptes signataires des comptes consolidés.

Les instructions d'audit émises par les commissaires aux comptes comportent des parties prescriptives sur les diligences attendues au titre des risques identifiés, ainsi que sur les points clés de l'audit, et préconisent la mise en œuvre de tests de conception et d'efficacité opérationnelle du contrôle interne des processus métiers.

Les commissaires aux comptes du groupe réalisent, au niveau des différentes *holding* françaises, des travaux centralisés sur les outils informatiques utilisés par les entités opérationnelles, le dispositif de contrôle interne propre au processus de consolidation et de supervision des comptes des filiales, ainsi que des contrôles de substance sur les principales estimations.

Au titre de la coordination des audits des filiales étrangères, des points d'étapes, des échanges formels et des visites sur sites sont planifiés, en cohérence avec les différentes phases de l'audit et de transmission des livrables correspondants (approche d'audit, intérim, travaux de clôture et finalisation).

Examen

Dans ce contexte et au regard de l'organisation de l'audit des comptes consolidés, le contrôleur a examiné les éléments suivants afin d'apprécier le caractère suffisant et approprié des travaux réalisés sur les comptes consolidés :

- les diligences réalisées sur le processus de consolidation incluant l'audit des retraitements de consolidation, ainsi que les travaux centralisés au niveau groupe ;
- le correct déroulement du programme d'audit, la retranscription des différentes phases de coordination évoquées, la qualité des livrables transmis et l'exploitation qui en a été faite.

Conclusion

Les travaux mis en œuvre par les commissaires aux comptes sur le processus d'établissement des comptes consolidés, les travaux centralisés, et, dans une certaine mesure, l'exploitation des livrables des auditeurs locaux, n'appellent pas de commentaire particulier.

Concernant la coordination des audits des filiales importantes, le dossier d'audit comporte des lacunes au titre de l'appréciation des procédures d'audit mises en œuvre sur certains cycles significatifs, partiellement présentés dans les livrables obtenus, la teneur des échanges réalisés avec les auditeurs locaux sur les points clés de l'audit, et la nature des travaux revus dans les dossiers d'audit lors des visites sur site.

Les insuffisances relevées ne remettent pas en cause l'adéquation de l'opinion d'audit émise considérant l'ensemble des diligences réalisées au niveau du groupe, le caractère prescriptif des instructions d'audit émises, les éléments présents dans la grande majorité des livrables transmis sur la nature des procédures d'audit réalisées, et les compléments apportés au contrôleur sur les aspects de communication et de coordination des audits locaux.

► Illustration de défaillances caractérisant le défaut d'application de la NEP 600

Les commissaires aux comptes certifient les comptes consolidés d'un groupe qui exerce une activité dans le secteur de l'immobilier. La *holding* contrôle un grand nombre de filiales qui ne disposent pas, dans leur grande majorité, de commissaires aux comptes. La comptabilité de ces entités est centralisée au niveau de la *holding*, et l'établissement des comptes consolidés est confié à un expert-comptable.

Les commissaires aux comptes ont opté pour une approche d'audit substantive directe des entités importantes, et l'obtention des rapports de certification du commissaire aux comptes pour les filiales qui en ont nommé un.

Examen

Dans ce contexte et au regard des particularités liées à l'activité et à l'organisation du groupe, le contrôleur a examiné les diligences d'audit mises en œuvre par les commissaires aux comptes sur :

- le cycle significatif « Immeubles de placement », constituant 80 % de l'actif consolidé, et en particulier l'évaluation des travaux des experts externes choisis par l'entité ;
- les autres postes des contributifs des filiales considérées comme importantes ;
- et les retraitements de consolidation opérés au niveau de la société mère.

Conclusion

S'agissant des « Immeubles de placement », il apparaît que le dossier d'audit ne comprend pas de travaux de prise de connaissance des instructions reçues par les experts, de vérifications de la fiabilité des informations qui leur ont été communiquées par l'entité et, enfin, d'appréciation des principales hypothèses et des méthodes d'évaluation utilisées notamment au regard de celles retenues au cours des périodes précédentes.

Pour les autres postes des filiales importantes, qui représentent en matière de contributions 10 % de l'actif, 80 % des dettes et 90 % du résultat consolidé, les diligences d'audit réalisées sont essentiellement des procédures analytiques.

Considérant leur importance, ces travaux ne permettent pas, à eux seuls, d'obtenir une assurance d'audit suffisante sur les comptes et nécessitent la réalisation de tests plus étendus, notamment sur la trésorerie, les emprunts et les loyers nets perçus.

Par ailleurs, pour les quelques filiales importantes disposant d'un commissaire aux comptes, les travaux se sont limités à la prise de connaissance des rapports de certification et n'ont pas été complétés par une appréciation des travaux des auditeurs sur les postes significatifs de ces entités.

Concernant l'audit des retraitements de consolidation, le mémorandum de synthèse de l'expert-comptable sans détail de l'étendue de ses travaux n'est pas suffisant pour s'assurer de la qualité du processus de consolidation.

Au regard de l'ensemble des constats relevés, l'opinion d'audit émise sur les comptes consolidés n'est, par conséquent, pas étayée par des travaux d'audit suffisants.

► Illustration de défaillances caractérisant un défaut d'application de la NEP 600

Les faits

L'entité, *holding* d'un groupe de services et d'équipements du secteur primaire, contrôle une trentaine de filiales, dont un grand nombre situé à l'étranger.

Les commissaires aux comptes détiennent les mandats des filiales françaises. Pour la dizaine de filiales étrangères, de taille importante, les commissaires aux comptes ont considéré qu'il n'était pas nécessaire d'établir des instructions d'audit à l'intention des auditeurs locaux, considérant que les mémorandums de synthèse transmis étaient suffisants.

Examen

Dans ce contexte, et en l'absence d'instructions d'audit émises, ainsi que d'éléments particuliers de coordination des audits des filiales, le contrôleur a examiné si les commissaires aux comptes, soumis au contrôle, avaient en conséquence procédé :

- au niveau de la société mère, à des travaux d'audit appropriés sur le processus de consolidation et l'établissement des comptes consolidés ;
- à un examen attentif de l'approche d'audit retenue par les auditeurs des filiales, dont celles auditées par le co-commissaire aux comptes ;
- à un examen rigoureux des diligences d'audit mis en œuvre par ces derniers sur les postes significatifs de ces composants, et réalisé des procédures complémentaires adaptées si celles-ci apparaissaient insuffisantes.

Conclusion

S'agissant des filiales françaises, auditées par le co-commissaire aux comptes, les éléments obtenus dans le cadre de la revue croisée n'ont pas fait l'objet d'une analyse et ne comportent pas l'étendue des contrôles de substance mis en œuvre sur les principaux cycles de ces entités.

Pour les entités étrangères, considérées comme importantes, les diligences d'audit nécessaires font défaut : travaux sur les traitements comptables centralisés et les contrôles de supervision des comptes des filiales ; éléments sur la connaissance des auditeurs locaux ; appréciation des risques identifiés et des seuils de signification retenus ; examen des travaux réalisés sur les principales contributions des entités, ainsi que des éventuels ajustements non comptabilisés ; procédures d'audit complémentaires pour deux composants n'ayant pas transmis leurs synthèses.

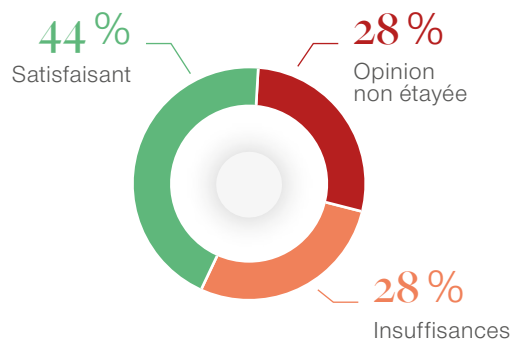
Les constats révèlent que les éléments collectés par les commissaires aux comptes du groupe ne sont ni suffisants ni appropriés pour répondre aux dispositions des normes d'exercice professionnel.

Les mandats d'établissement de crédit

Les rapports de contrôle ont relevé que l'opinion sur les comptes était non étayée pour 4 des 14 mandats d'établissement de crédit examinés.

Aux constats communs aux autres secteurs, s'ajoutent certaines insuffisances en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme, et notamment l'absence de prise de connaissance de la classification des risques de l'établissement (en fonction de la nature des produits ou services offerts, des conditions de transactions proposées, des canaux de distribution proposés, des caractéristiques des clients, ainsi que du pays d'origine et de destination des fonds), des contrôles et des outils conçus et mis en œuvre par l'entité consolidante et par les prestataires externalisés.

► Conclusions sur les 14 mandats d'établissement de crédit examinés



► Illustration de défaillances dans les diligences réalisées sur l'approche d'audit (NEP 315 et 330) et les informations provenant de l'entité et de prestataires externalisés (NEP 500)

Les faits

Le commissaire aux comptes certifie les comptes annuels d'un établissement de crédit indépendant. Le produit net bancaire est constitué de quatre types de revenus dont les montants sont supérieurs au seuil de planification. Ces revenus se caractérisent par un nombre très important d'opérations automatisées, de montants individuellement faibles. La gestion des opérations est assurée directement par l'entité.

L'approche d'audit définie par le commissaire aux comptes repose sur les contrôles opérés par l'entité ainsi que sur des contrôles de substance sur les produits des commissions.

Examen

Lors de l'examen des diligences d'audit réalisées par le commissaire aux comptes pour apprécier les éléments du contrôle interne utilisés pour l'audit, le contrôleur a constaté l'absence de travaux réalisés sur : i) l'évaluation de la conception des contrôles et de l'efficacité opérationnelle des contrôles généraux informatiques et des contrôles applicatifs embarqués dans les systèmes informatiques de l'entité, ii) l'évaluation de la conception des contrôles pertinents

pour l'audit et de l'efficacité du fonctionnement desdits contrôles pour chacun des revenus ayant un caractère significatif, iii) le paramétrage des taux et des assiettes dans les systèmes d'information et qui sous-tendent le calcul automatique des produits et charges d'intérêts ainsi que des commissions, iv) l'exhaustivité des données des états de gestion produits par l'entité et utilisés dans le cadre de l'audit. Par ailleurs, le contrôle a mis en exergue l'absence de tests sur les charges de commissions et les produits et charges des autres activités.

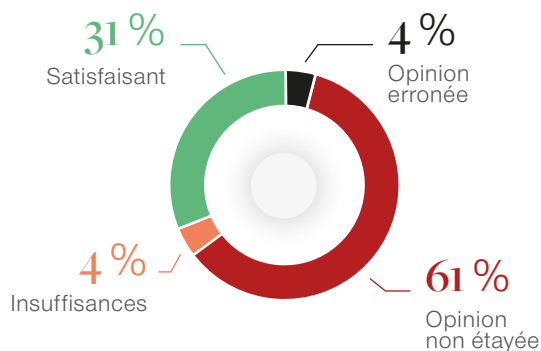
Conclusion

Au regard de l'importance du cycle « produit net bancaire » dans les comptes annuels de l'entité et de l'absence de diligences d'audit réalisées par le commissaire aux comptes sur les systèmes d'information et le contrôle interne de l'entité d'une part alors que le commissaire aux comptes s'appuie sur ces derniers afin de conclure – ainsi que sur l'exhaustivité des informations produites par l'entité – d'autre part, l'ensemble ne permet pas de justifier les conclusions du commissaire aux comptes sur le cycle « produit net bancaire ».

Les mandats d'organismes d'assurance et les institutions de prévoyance

En 2020, 23 mandats d'organismes d'assurance et d'institutions de prévoyance ont été contrôlés. Les conclusions de ces contrôles demeurent dans l'ensemble moins satisfaisantes que celles observées pour l'ensemble des mandats en 2020.

► Conclusions sur les 23 mandats d'organismes d'assurance et institutions de prévoyance examinés



Pour un mandat, le rapport de contrôle a relevé l'absence de prise en compte des déficiences significatives relevées au cours de l'audit sur les contrôles généraux informatiques, les contrôles applicatifs, les états, ou extractions, de gestion utilisés dans le cadre de l'audit ainsi que les tests sur les contrôles internes de l'entité.

Pour 14 mandats, les diligences d'audit réalisées par les commissaires aux comptes présentaient des déficiences.

Au regard des caractéristiques particulières de ce secteur (environnement à fort volume de transactions très automatisées, délégation de toute ou partie de l'activité, substitution de l'entité auprès d'un autre organisme d'assurance, etc.), il est rappelé l'importance :

- de l'adaptation de l'approche d'audit à ce type d'environnement avec un appui nécessaire sur l'audit du contrôle interne et des systèmes d'information mis en place dans l'entité (NEP 315, NEP 330);

- des diligences réalisées afin d'obtenir des éléments probants sur l'exhaustivité et l'exactitude des données provenant des délégataires de gestion, auxquels le recours est fréquent dans ce secteur (NEP 500);
- de l'appréciation des estimations comptables retenues par la direction, qui sont significatives dans ce secteur et présentent un risque élevé : notamment la justification du caractère raisonnable des estimations, l'appréciation des données de base utilisées et des hypothèses retenues (NEP 540).

Il convient cependant de relever que des changements significatifs ont été observés dans les contrôles réalisés depuis 2017. Une prise de conscience des cabinets a été constatée quant au nécessaire contrôle des délégataires de gestion et la mise en place d'actions correctrices conséquentes. Les évolutions utiles dans l'approche d'audit (mise en place de programmes pluriannuels de visites des délégataires de gestion, obtention de rapports de services bureaux, appui sur les travaux de l'audit interne, etc.) ont été mises en œuvre dans un grand nombre de situations.



► Illustration d'une défaillance dans les diligences réalisées sur le cycle « sinistres payés » caractérisant un défaut d'application des NEP 315 et 330

Les faits

Le commissaire aux comptes certifie les comptes d'une compagnie d'assurances. La gestion des sinistres est assurée directement par l'entité.

Pour l'audit des sinistres payés, l'approche d'audit se base sur l'efficacité opérationnelle, d'une part, des contrôles applicatifs testés durant l'exercice, et, d'autre part, des contrôles internes manuels de premier niveau testés lors des deux exercices précédents.

Examen

Le contrôleur a examiné les diligences d'audit réalisées par le commissaire aux comptes visant à vérifier le respect des assertions « réalité », « exhaustivité » et « mesure » des sinistres payés.

Il a constaté l'absence de procédures d'audit destinées à vérifier le respect de l'assertion « mesure », notamment i) de tests d'efficacité opérationnelle des contrôles applicatifs pertinents pour l'audit, ii) de collecte d'éléments probants au moyen d'observations physiques ou d'inspections, au cours de l'exercice contrôlé, permettant de détecter si des changements ont affecté l'efficacité opérationnelle des contrôles internes manuels de 1^{er} niveau testés au cours des deux exercices précédents, iii) de tests, par remontée aux contrats, destinés à vérifier le correct paramétrage des garanties dans le système de gestion.

Conclusion

Au regard des spécificités de l'activité de l'entité et en l'absence des diligences mentionnées ci-avant, les tests réalisés ne permettent pas de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant le respect de l'assertion « mesure » des sinistres payés.

Résultats de contrôle de mandats non EIP

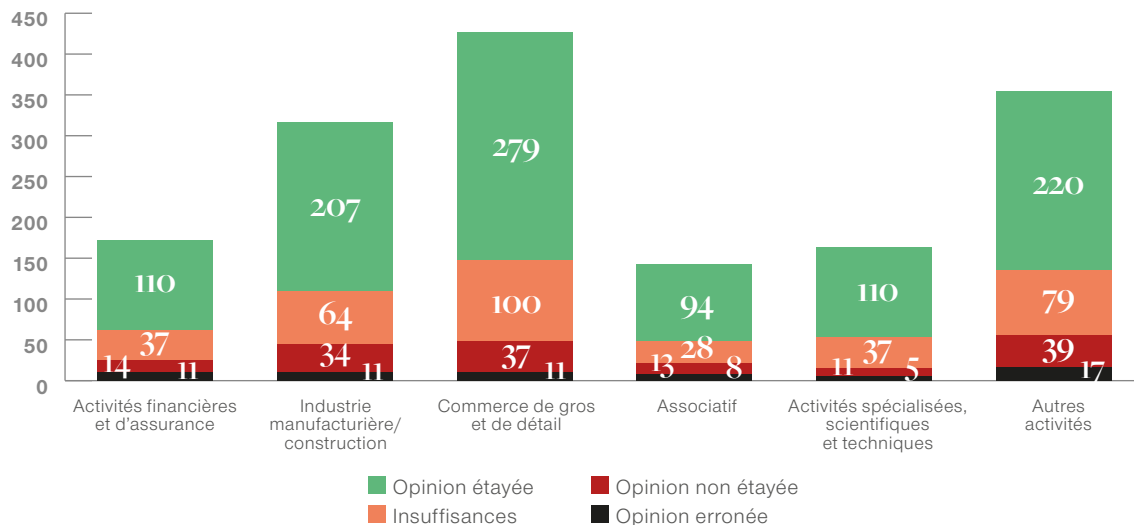
Les contrôleurs du H3C, ou son délégataire, ont contrôlé l'opinion d'audit émise sur les comptes de 1 576 mandats non EIP³⁰ pour lesquels les conclusions sont les suivantes :

- les diligences d'audit réalisées par le commissaire aux comptes étaient l'opinion d'audit émise sur les comptes pour 1 020 mandats (65 %) ;
- 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 étayée³¹ pour 345 mandats (22 %) ;
- des diligences d'audit requises par une ou des norme(s) d'exercice professionnel sont absentes ou incomplètes et ne permettent pas au commissaire aux comptes d'obtenir l'assurance raisonnable recherchée, ne justifiant pas l'opinion d'audit émise sur les comptes ou les conclusions sur les cycles examinés pour 148 mandats (9 %) ;
- les diligences d'audit réalisées par le commissaire aux comptes ont relevé des erreurs, omissions ou anomalies significatives non corrigées dans les comptes et le commissaire aux comptes n'en a pas tiré les conséquences sur l'expression de son opinion (l'opinion d'audit émise sur les comptes est erronée pour 63 mandats (4 %).

30. Sur les 1 576 mandats non EIP contrôlés, 158 ont été contrôlés directement par les contrôleurs du H3C et 1 418 ont été contrôlés dans le cadre de la délégation (cf. 1.2).

31. 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 1 576 mandats non EIP dont l'opinion a été examinée par type d'activité



En 2020, 63 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 (ces causes pouvant se cumuler pour 10 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 pour 23 mandats, parmi eux cinq mandats cumulent d'autres anomalies. Cependant les diligences d'audit réalisées sur la majorité de ces mandats permettent d'étayer l'image fidèle du résultat des opérations de l'exercice audité ;
- 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, ou des erreurs de présentation des comptes (bilan et compte de résultat), et affectant des agrégats financiers susceptibles d'influencer l'utilisateur de ces derniers dans son jugement ou sa prise de décision pour 16 mandats (parmi eux cinq mandats cumulent d'autres anomalies) ;
- les états financiers ne comportent pas d'annexe alors que l'entité n'en est pas exemptée ou comportent des annexes très insuffisantes pour 16 mandats ;
- les états financiers comportent des anomalies significatives relevées par le commissaire aux comptes, puisque supérieures au seuil de signification fixé, et non corrigées pour 8 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 10 mandats.

► Illustration d'une défaillance dans les diligences réalisées sur le contrôle de l'information financière « conséquence de la crise sanitaire » caractérisant le défaut d'application des NEP 330, 570 et 700

Les faits

Le commissaire aux comptes a certifié les comptes annuels d'une société de travail temporaire. La planification de l'audit ne comporte aucune remarque sur la crise sanitaire, événement postérieur à la clôture, et la capacité de la société à poursuivre son exploitation, ni aucune remarque sur la clientèle de la société qui pourrait, selon les secteurs d'activité, la rendre plus ou moins vulnérable à un ralentissement de l'économie.

Le dossier de travail n'identifie pas la crise sanitaire comme un événement postérieur à la clôture et ne justifie pas de la pertinence de l'établissement des comptes dans une perspective de continuité d'exploitation. Malgré la gravité des conséquences potentielles de la crise sanitaire, il ne comporte pas de diligence relative au facteur d'incertitude qui en découle quant à la capacité de l'entité à poursuivre son activité.

L'annexe des comptes annuels ne comporte aucune mention relative à la crise sanitaire, ni à la continuité de l'exploitation. Le rapport sur les comptes annuels ne comprend pas la date de l'arrêté des comptes de l'entité, ce qui ne permet pas de situer les comptes dans la chronologie de la crise.

Examen

Le contrôleur a recherché si des diligences d'audit avaient été mises en œuvre afin de déterminer le degré d'exposition de la société et d'établir la gravité des conséquences potentielles de la crise sanitaire, ni au facteur d'incertitude qui en découle quant à la capacité de l'entité à poursuivre son activité.

Conclusion

L'évaluation des conséquences de la crise sanitaire sur l'entité n'est pas appropriée. Le commissaire aux comptes n'a pas collecté les éléments probants susceptibles de minorer le risque pesant sur le principe de continuité d'exploitation.

Le commissaire aux comptes n'a pas tiré les conséquences sur l'expression de son opinion d'audit de l'absence dans l'annexe des comptes annuels de toute mention relative à la crise sanitaire et à la continuité d'exploitation.

Pour 148 mandats, les contrôleurs du H3C, ou son délégataire, ont conclu soit à une opinion sur les comptes, 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, les stocks et les immobilisations.

Pour ces 148 mandats, ainsi que pour les 345 mandats présentant des insuffisances sans incidence sur l'opinion délivrée, les contrôleurs du H3C ou son délégataire 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 auditée, les diligences réalisées sur le contrôle interne et les systèmes d'information de l'entité, et notamment :
 - l'évaluation ou la description du risque d'anomalies significatives dans les comptes, et plus précisément au niveau des assertions,

- 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 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;
- l'appréciation de la fiabilité des informations provenant de l'entité et notamment des différents états ou extractions informatiques utilisés dans le cadre de l'audit (NEP 500);
- l'appréciation des travaux réalisés par les experts-comptables des entités (NEP 630) lorsqu'ils sont utilisés pour l'audit;
- la nature des appréciations qui font l'objet d'une justification dans les rapports des commissaires aux comptes ne se rapporte pas à des éléments déterminants pour la compréhension des comptes (NEP 702).

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

► Illustration d'une défaillance dans l'utilisation des travaux d'un expert-comptable pour l'audit caractérisant un défaut d'application des NEP 330 et 630

Les faits

Le commissaire aux comptes certifie les comptes annuels d'une association percevant des subventions publiques, dont la comptabilité est tenue par un expert-comptable. Après prise de contact avec ce dernier, le commissaire aux comptes documente dans son dossier les travaux réalisés par l'expert-comptable, qu'il utilise dans le cadre de sa mission.

Lors de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement, le commissaire aux comptes n'a pas apprécié dans quelle mesure il pouvait s'appuyer sur les travaux de l'expert-comptable pour aboutir à des conclusions contribuant à la formation de son opinion. La planification de l'audit ne prévoit, par ailleurs, aucune procédure d'audit supplémentaire.

Lors du contrôle des comptes annuels, le commissaire aux comptes n'a pas matérialisé son appréciation sur le caractère suffisant et approprié des travaux réalisés par l'expert-comptable. Les conclusions tirées des seuls travaux de l'expert-comptable sur les cycles significatifs ne sont pas formalisées.

Examen

Le contrôleur a recherché si des diligences d'audit complémentaires à celles de l'expert-comptable avaient été mises en œuvre par le commissaire aux comptes, lui permettant d'obtenir une assurance raisonnable, notamment sur les produits d'exploitation.

Conclusion

L'absence d'appréciation des travaux effectués par l'expert-comptable et l'absence de procédures d'audit supplémentaires, autres que celles de l'expert-comptable sur les produits d'exploitation, ne permettent pas d'aboutir à des conclusions sur ce cycle significatif à partir desquelles il fonde son opinion émise.

► Illustration d'une défaillance dans l'établissement du rapport sur les comptes annuels et la justification des appréciations caractérisant le défaut d'application des NEP 700 et 702

Les faits

Les appréciations ayant fait l'objet d'une justification par le commissaire aux comptes se rapportent à un changement de méthode de comptabilisation des engagements de retraite et à une modification, par l'entité, des clés de répartition des coûts au sein d'une des sections analytiques.

Concernant le changement de méthode, les appréciations constituent en réalité un descriptif de l'impact de la comptabilisation dans les comptes de l'exercice. La modification des clés de répartition des coûts aux activités de l'entité relève d'une information qui donne un éclairage sur des comptes de résultat présentés par activité, figurant dans l'annexe de l'entité.

Examen

Le contrôleur a recherché si des diligences d'audit avaient été mises en œuvre par le commissaire aux comptes pour apprécier les options retenues par l'entité pour comptabiliser les engagements de retraite et pour apprécier l'information contenue dans l'annexe de ces événements significatifs de l'entité.

Conclusion

Le commissaire aux comptes n'a pas formulé – dans une partie distincte et avant justification des appréciations – d'observation sur le changement de méthode, en attirant l'attention du lecteur des comptes sur l'information fournie en annexe.

Les appréciations de nature à faire l'objet d'une justification n'ont pas porté sur les options retenues pour la comptabilisation des engagements de retraite.

La communication des appréciations ne saurait se substituer à la nécessité de formuler une réserve ou une observation.

Le commissaire aux comptes n'a pas demandé à l'entité de compléter l'annexe de la modification apportée aux clés de répartition pour permettre une meilleure compréhension des comptes annuels. Il a utilisé le paragraphe relatif aux justifications des appréciations afin de pallier l'absence d'information dans l'annexe de l'entité audité. Ainsi, le commissaire aux comptes est dispensateur d'informations, dont la diffusion relève de la responsabilité des dirigeants.

Lorsque l'audit des comptes est réalisé par plusieurs commissaires aux comptes (18 % des mandats non EIP examinés), les contrôleurs du H3C, ou son délégataire, ont identifié des défaillances sur l'examen réciproque des diligences d'audit réalisées par le co-commissaire aux comptes (NEP 100) ainsi que sur l'appréciation de leur caractère suffisant et approprié afin de pouvoir émettre l'opinion sur les comptes.

► Illustration d'une défaillance dans les diligences réalisées sur l'audit des comptes consolidés par plusieurs commissaires aux comptes caractérisant un défaut d'application des NEP 100 et 500

Les faits

Le mandat est exercé par deux commissaires aux comptes. La répartition des travaux est équilibrée sur les comptes annuels mais inexistante sur les comptes consolidés, le co-commissaire effectuant seul l'audit des comptes consolidés. Le commissaire aux comptes n'a réalisé aucune diligence d'audit sur les comptes consolidés.

Examen

Le contrôleur a recherché si des diligences avaient été réalisées, si des éléments du co-commissaire avaient été collectés et si une appréciation de ces travaux avait été menée lui permettant de conclure sur le caractère suffisant et approprié des diligences d'audit réalisées et de fonder son opinion sur les comptes consolidés.

Conclusion

L'audit des comptes consolidés a été intégralement assuré par le co-commissaire aux comptes et le commissaire aux comptes ne s'étant pas prêté à un examen contradictoire et n'ayant pas mis en œuvre de travaux, en l'absence de leur répartition entre eux, le commissaire aux comptes n'est pas en mesure de justifier son opinion d'audit émise sur les comptes consolidés.

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

Le Haut conseil, ou son délégataire, adapte et proportionne l'examen du système de contrôle interne de 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 dans le domaine de l'audit.

Ainsi, au titre du programme de contrôle 2020 des cabinets non EIP, le Haut conseil a limité l'examen du système de contrôle interne de qualité aux détenteurs de plus de 50 mandats. En revanche, le suivi des améliorations apportées au système de contrôle interne de qualité du cabinet, à la suite des conclusions des contrôles précédents, a été examiné pour l'ensemble des cabinets contrôlés.

Les contrôles ont été réalisés pour des cabinets de tailles variées et des procédures différenciées selon les caractéristiques du cabinet contrôlé. Les procédures examinées ont principalement porté sur la formation des commissaires aux comptes et des collaborateurs en lien avec les spécificités des entités auditées, l'identification de situations porteuses de risques d'atteinte à l'indépendance, la rotation du commissaire aux comptes signataire de mandat EIP, la rotation du cabinet EIP, la revue indépendante des mandats EIP, le contrôle qualité *a posteriori*, la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme, les outils prenant en compte les spécificités des mandats, le recours à des collaborateurs externes, les dérogations au barème réglementaire, les obligations déclaratives, l'archivage, les démissions et le rapport de transparence.

Il a ainsi été constaté que certaines insuffisances demeurent, s'agissant principalement:

- de la formation professionnelle continue, qu'il s'agisse autant du respect de sa durée, que de son lien avec les spécificités des mandats ainsi que le maintien des connaissances des collaborateurs participant à l'audit;
- de la revue indépendante des mandats EIP, qui constitue la principale et la dernière mesure de sauvegarde mise en place à l'égard des risques que présentent les mandats EIP avant l'émission du rapport d'audit;
- du dispositif de contrôle interne de qualité ou contrôle *a posteriori*.

Les contrôleurs ont pu constater la mise en œuvre de bonnes pratiques par de nombreux cabinets qui ont ainsi pris en compte les constats précédents.

Par ailleurs, certains thèmes complémentaires sont apparus, tels que :

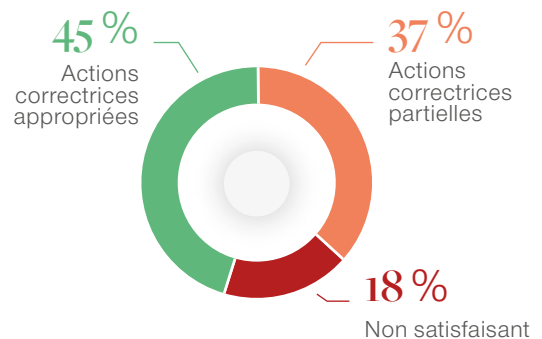
- la rotation des cabinets de commissariat aux comptes, des signataires et des réviseurs indépendants. Dans trois cas, il a été relevé le non-respect des dispositions réglementaires applicables en matière de rotation des signataires de mandats EIP ou d'associations faisant appel public à la générosité. Dans deux autres cas, les dispositions réglementaires applicables en matière de rotation des cabinets de mandats EIP n'étaient pas respectées. Pour un cas, la recommandation émise par le H3C en matière de rotation du réviseur indépendant n'était pas mise en œuvre ;
- l'analyse des risques de conflits d'intérêts et d'atteinte à l'indépendance, et notamment :
 - la recherche de problèmes potentiels d'indépendance et de conflits d'intérêts ne porte pas sur l'exhaustivité des mandats de commissariat aux comptes ni sur l'ensemble des entités constituant le réseau, le cas échéant,
 - la mise en place de procédures et de contrôles portant sur les relations d'affaires,
 - les contrôles au sein du groupe pluridisciplinaire visant à vérifier l'absence de conflits d'intérêts avec les activités exercées indépendamment par les associés en dehors de l'unité de contrôle ne sont pas documentés,
 - la mise en place de mesures de sauvegarde pour des situations présentant des risques en matière d'indépendance et/ou d'incompatibilités avec les activités professionnelles exercées par des personnes étroitement liées au commissaire aux comptes signataire de mandats. Les cabinets doivent poursuivre leurs efforts afin de renforcer leur système de contrôle interne de qualité et la documentation des conclusions de son évaluation, qui leur incombe en application de l'article R. 822-33 2°j du code de commerce.

► Le suivi des contrôles précédents

Le Haut conseil porte une attention particulière à la mise en œuvre, par les cabinets, d'actions correctrices appropriées aux défaillances relevées lors des contrôles précédents et prend en considération, dans son appréciation, la capacité du cabinet à mettre en place ces actions correctrices.

Le système de contrôle interne de qualité

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

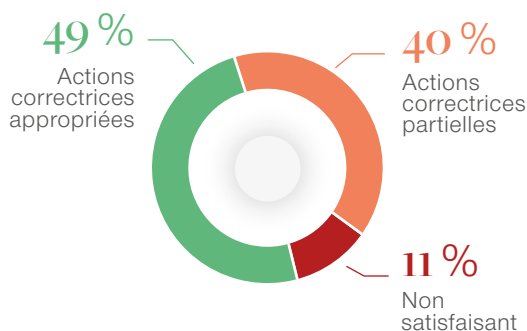


De manière générale, les cabinets continuent d'apporter des améliorations à leur système de contrôle interne de qualité. Les améliorations les plus notables concernent notamment les procédures internes en matière d'indépendance et d'incompatibilités, d'acceptation et de maintien de mandats, de rotation des associés signataires et des cabinets, et le dispositif de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme.

Toutefois, pour 55 % 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 (37 %) ou non satisfaisantes (18 %). Les faiblesses qui perdurent sont notamment liées à la formation (articles L. 822-4, A. 822-28-1 à 4 du code de commerce), à l'archivage et aux obligations déclaratives des mandats (« Déclarations d'activité »).

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, à l'exercice collégial du co-commissariat aux comptes, ainsi qu'à l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre sur les cycles précédemment examinés.

Cependant, pour les mandats restant, les actions correctrices apportées sont partielles (40 %) ou non satisfaisantes (11 %). Les défaillances qui perdurent sont notamment liées aux diligences réalisées sur le contrôle interne incluant les systèmes d'information et les prestataires externes de l'entité auditée (NEP 315 et NEP 330), au caractère probant des éléments collectés (NEP 500) ainsi qu'à la justification des appréciations dans les rapports (NEP 701 et 702).

3 Les suites données aux contrôles et l'activité de la formation statuant sur les cas individuels

Le Haut conseil 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, composée du collège du H3C hors les membres de la formation restreinte, peut :

- demander l'émission de recommandations en cas de défaillances significatives qui nécessiteraient la mise en place d'un plan de remédiation ;
- 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 2020, la formation statuant sur les cas individuels s'est réunie à douze reprises pour statuer sur des contrôles ayant mis en évidence des défaillances nécessitant soit l'émission de recommandations, soit l'ouverture d'une enquête.

Les suites données aux contrôles des cabinets EIP

Les conclusions des contrôles de seize cabinets EIP ont été présentées à la formation statuant sur les cas individuels du Haut conseil :

- 11 contrôlés au titre du programme de contrôle 2019, parmi lesquels 2 cabinets appartenant à l'un des 6 plus grands cabinets français ;
- 5 contrôlés au titre du programme de contrôle 2020, dont 1 cabinet appartenant à l'un des 6 plus grands cabinets français, pour lequel il avait été réalisé un contrôle inopiné sur un élément précis.

Pour ces 16 cabinets EIP, la formation statuant sur les cas individuels a décidé l'émission de recommandations avec mise en œuvre d'actions correctrices dans les douze mois dans 10 cas. Le rapporteur général a été saisi par la présidente du H3C dans 4 cas. Enfin, pour 2 cabinets, la FCI a décidé de ne pas émettre de recommandations mais a demandé au directeur général de réaliser à brefs délais un nouveau contrôle portant sur un sujet particulier pour un cas, et d'adresser un message sur une thématique particulière dans le second cas.

Le caractère approprié des actions correctrices envisagées par les cabinets ayant reçu des recommandations sera analysé au cours du programme 2021. La mise en œuvre effective de ces dernières dans le délai des douze mois sera examinée à l'issue du délai.

Les suites données aux contrôles des cabinets non EIP

En 2020, la formation statuant sur les cas individuels a ainsi examiné :

- 1 rapport de contrôle au titre du programme 2018 ;
- 43 rapports de contrôle au titre du programme 2019.

Pour ces 44 cabinets non EIP, il a été décidé l'émission de recommandations avec mise en œuvre d'actions correctrices dans un délai maximum de douze mois dans 37 cas et l'ouverture d'une enquête sur saisine du rapporteur général par la présidente du H3C dans 5 cas. Enfin, pour 2 cabinets, la FCI a demandé de réaliser à brefs délais, dans un cas un nouveau contrôle, et dans l'autre, le contrôle des travaux réalisés par le co-commissaire aux comptes sur un mandat, ajournant ainsi sa décision jusqu'à remise des conclusions.

4 Les moyens mis en œuvre

En 2020, la réalisation des opérations de contrôle a mobilisé :

- 17 contrôleurs EIP, salariés du Haut conseil (représentant 12,07 ETP) ayant réalisé 14 966 heures de contrôle ;
- 420 contrôleurs non EIP praticiens et 3 contrôleurs non EIP salariés du Haut conseil (soit 12,2 ETP), ayant réalisé 18 185 heures de contrôle.



5 ▶ La refonte des contrôles du H3C et plan stratégique 2020-2022

Pourquoi rénover les contrôles est-il un axe prioritaire de la stratégie du H3C ?

La qualité de l'audit et le respect de la déontologie sont gages de la confiance accordée aux travaux des commissaires aux comptes, au service de la sécurité de l'économie et de l'intérêt général.

Alors que les modalités d'exercice des missions du commissaire aux comptes connaissent de profonds changements liés à l'entrée en vigueur de la loi Pacte et à l'utilisation des évolutions technologiques, le Haut conseil doit mettre en œuvre des moyens et des méthodes de contrôle rénovés afin de lui permettre de porter une appréciation d'ensemble sur la qualité de l'audit conduit par la profession et sur le respect des exigences déontologiques. Il a largement consulté les parties prenantes pour mener à bien ce projet.

Les principales étapes du projet ont été les suivantes :

- parangonnage des pratiques de contrôle des homologues européens et d'autorités de régulation françaises début 2020 ;
- organisation d'un hackathon, le 19 juin 2020, rassemblant des commissaires aux comptes représentatifs de la profession (cabinets de petite, moyenne et grande tailles, nationaux ou internationaux, EIP et non EIP), des représentants des entreprises, des chercheurs, des représentants d'autorités de régulation nationale et des pouvoirs publics ainsi que des membres du collège et des contrôleurs du H3C ;
- décision du collège arrêtant la finalité et les objectifs des contrôles au second semestre 2020.

Pourquoi contrôler ?

Les contrôles du H3C ont pour finalité de s'assurer que la confiance accordée par les marchés, les utilisateurs des comptes et l'ensemble des parties prenantes aux missions et prestations des commissaires aux comptes est justifiée.

Cette finalité se décline en neuf objectifs :

- s'assurer de la pertinence de l'opinion du commissaire aux comptes au regard des diligences menées ;
- dissuader du défaut de professionnalisme par la périodicité et la systématisation des contrôles ;
- détecter des insuffisances ou problèmes majeurs qui pourraient conduire, le cas échéant, à des poursuites ;
- prévenir les manquements par l'identification d'insuffisances porteuses d'un risque de non-détection d'anomalies significatives ;
- s'assurer du respect de leurs obligations par les commissaires aux comptes ;
- communiquer les résultats des contrôles de manière compréhensible ;
- faire croître la qualité des audits conduits ;
- valoriser les bonnes pratiques ;
- identifier les situations nécessitant une évolution normative ou une évolution du périmètre d'intervention.

Les points clés de la rénovation

- **Approche par les risques :** elle reste au centre de la méthodologie de contrôle du Haut conseil.
- **Agilité :** l'intensité des contrôles sera modulée en fonction des risques en déployant des modalités de contrôle différentes d'un contrôle à l'autre, mieux adaptées à la taille et aux spécificités de l'élément contrôlé (professionnel, unité de contrôle, mandats, etc.).
- **Continuité :** les contrôles seront plus réguliers dans leur fréquence et adaptés dans leur durée, selon la modalité de contrôle retenue.
- **Profilage :** la profondeur et les thématiques revues seront adaptées à la typologie et à l'organisation du commissaire aux comptes contrôlé.

Un programme de contrôle annuel comprendra deux axes de contrôles :

- des contrôles périodiques à occurrences variables, ceux-ci pourront soit :
 - être conduits sous une forme qui est la plus proche des contrôles actuels, à savoir des contrôles programmés en début d'année, pour lesquels les professionnels sont avertis en amont, et dont les modalités seront diverses,
 - être des contrôles non programmés en début d'année visant à contrôler un élément précis (un mandat, un point de procédure, un sujet d'actualité, etc.) pour un professionnel régulé [nouveau] ;
- des contrôles systématiques annuels ; ceux-ci seront conduits sur un ensemble de professionnels, sur un thème précis délimité en amont et dont l'un des objectifs sera notamment de faire émerger les bonnes pratiques observées parmi les professionnels [nouveau].

La mise en œuvre commencera en 2021 et des adaptations méthodologiques seront effectuées le cas échéant. Le H3C accompagnera ces évolutions en :

- mettant à la disposition des contrôlés et des contrôleurs « une charte et un cadre des contrôles » qui devraient être présentés au second semestre 2021 ;
- revoyant la notation et les rapports de contrôle afin de les adapter aux nouvelles modalités tout en facilitant la compréhension ;
- se dotant de moyens idoines pour collecter et analyser les données nécessaires aux contrôles et affiner son approche par les risques ainsi que la sélection des éléments à contrôler (professionnels, unité de contrôle, mandats, etc.) ;
- en renforçant la communication du H3C sur ces modalités de contrôle renouvelées.

Service

E

nquêtes

Depuis sa création en 2016, le service d'enquêtes du rapporteur général du H3C s'est considérablement étoffé et structuré et, en 2020, a pu atteindre un niveau d'activité plus en adéquation avec ses objectifs, si l'on écarte le contexte sanitaire de l'année lié à la Covid-19.

Les données chiffrées recueillies, depuis la création du service, sur les enquêtes, les actes d'investigations, et les suites qui leur sont données, permettent à ce jour de constater :

- le niveau élevé des saisines provenant d'une réclamation d'un tiers ou d'un professionnel du chiffre, c'est-à-dire les « plaintes » disciplinaires adressées au rapporteur général du H3C, tout comme celles en provenance des contrôles périodiques d'activité ;
- la réduction du stock important d'enquêtes en cours, issue en grande partie du transfert de compétence des parquets généraux près des cours d'appel vers le H3C à la suite de la réforme de l'audit. Sur 318 enquêtes ouvertes depuis la création du service, les deux tiers ont été clôturées, dont 30 ont abouti à l'ouverture d'une procédure de sanction ;
- l'ampleur et la complexité de certaines enquêtes requérant une plus grande profondeur des investigations, tant au regard du choix du rapporteur général du H3C d'élargir le périmètre parfois de l'enquête (plusieurs sociétés d'un groupe consolidé sur plusieurs exercices) qu'au regard de la technicité des questions abordées, qui mobilisent, en interne, des ressources techniques et humaines conséquentes ;
- une récurrence des principaux sujets traités lors des procédures d'enquêtes :
 - des opinions d'audit non étayées et/ou erronées au regard des dispositions du référentiel normatif (NEP), en raison d'une démarche d'audit inadaptée, de la faiblesse, voire de l'absence de diligences d'audit, de l'incohérence entre le résultat des travaux d'audit et l'opinion émise ainsi que de l'insuffisance d'esprit critique du commissaire aux comptes,
 - des violations des règles déontologiques, comme la perte d'indépendance du commissaire aux comptes, les incompatibilités avec les fonctions de commissaire aux comptes, les atteintes à l'honneur et à la probité ou encore les atteintes à la confraternité ;
- la persistance du questionnement du service du rapporteur général du H3C sur la véracité de certaines réponses apportées à ses demandes d'information ou de documentation ;
- l'apparition d'un nouveau type de dossier de violation des conditions de démission du commissaire aux comptes.

“ Le mot du rapporteur général ”

L'année 2020, marquée durablement par une crise sanitaire qui a frappé notre pays et bien au-delà de nos frontières, affectant considérablement le cours de l'ensemble des activités professionnelles, affiche cependant un bilan d'activité du service du rapporteur général du H3C très satisfaisant. En effet, même si la crise sanitaire liée à la pandémie de Covid-19 nous a conduit à devoir, dans l'urgence, adapter notre mode de fonctionnement et de traitement de nos dossiers pour assurer la continuité du service, une activité soutenue a été maintenue au niveau des enquêtes. Cette année marque la réalisation d'un plus grand nombre d'actes d'enquête que les années précédentes ainsi que la finalisation de nombreuses enquêtes en cours.

Ce bilan est dû tout d'abord aux membres du service, dont l'engagement professionnel a été très fort, mais aussi à la qualité de l'organisation mise rapidement en place pour superviser à distance le suivi des enquêtes, grâce, notamment, au travail à distance et à la qualité des outils informatiques déployés avec le soutien de notre pôle informatique. Il est aussi dû à la coopération dont ont fait preuve les personnes qui faisaient l'objet des enquêtes en cours à cette période, qui ont répondu aux demandes d'informations et ont participé aux auditions qui devaient se tenir.

À cet égard, comme cela est désormais prévu par le code de commerce, plusieurs auditions ont été réalisées par visioconférence ou audioconférence. Même si le recours à ces techniques d'audition a été utilisé avec succès, elles n'ont toutefois pas vocation à se substituer complètement à l'audition en présentiel dans les locaux du H3C. Elles permettent néanmoins de réaliser à distance et dans des conditions techniques satisfaisantes des auditions de personnes éloignées géographiquement ou ayant des difficultés à se déplacer. C'est dans ce cadre qu'elles seront privilégiées à l'avenir, sous réserve de recueillir l'assentiment de la personne à auditionner.

Même si, en 2020, l'activité de la formation restreinte du H3C en matière disciplinaire a été fortement réduite, il faut souligner l'audience à l'automne d'un dossier particulièrement important, tant du fait du nombre de griefs reprochés que du nombre de commissaires aux comptes poursuivis, personnes physiques et personnes morales.

L'audience, qui s'est déroulée sur plusieurs jours, a été l'occasion d'examiner de nombreuses contestations portant à la fois sur la procédure d'enquête et de sanction mise en œuvre par le H3C et sur la nature des griefs arrêtés par la FCI et notifiés par le rapporteur général du H3C.

La décision de la formation restreinte du H3C, attendue pour le premier trimestre 2021, apportera des précisions sans doute très utiles sur tous ces points.

En attendant, le lancement du nouveau site Internet, entièrement rénové, du H3C permet dorénavant d'avoir accès plus facilement à des informations sur notre procédure d'enquête et de sanction comme aux décisions rendues en matière disciplinaire.

Son contenu sera sans doute enrichi, en 2021, de nouvelles informations permettant d'appréhender de façon encore plus précise l'activité du service.

1 Les données chiffrées sur l'origine des enquêtes

Entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre 2020, le rapporteur général du H3C a ouvert 20 nouvelles enquêtes.

Les dossiers ouverts peuvent être regroupés, en fonction de leur origine, de la façon suivante :

Origine des enquêtes ouvertes

	2018	2019	2020	
Signalements				
CRCC	10	1	4	
Président du H3C	18	8	3	
Tiers (personnes morales et physiques)	8	5	3	
Cour des comptes/CRC	2	0	1	
Parquets généraux	1	0	0	
CNCC	0	0	0	
TOTAL	39	14	11	55 %
Suites de contrôles périodiques d'activité				
Président du H3C	7	19	5	
Autres	4	0	0	
TOTAL	11	19	5	25 %
Formation professionnelle / Non-paiement des cotisations / Obstacle au contrôle				
CRCC	2	0	4	20 %
Coopération internationale				
Homologue étranger	0	1	0	0 %
TOTAL	52⁽³²⁾	34⁽³³⁾	20	

32. Pour un dossier d'enquête de 2018, 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.

33. Pour un dossier d'enquête de 2019, la saisine émane à la fois d'une CRCC et d'un particulier qui a porté plainte contre le même commissaire aux comptes.

Les données de l'année 2020 permettent d'identifier les tendances suivantes :

- le signalement sous forme d'envoi d'une plainte à l'égard d'un commissaire aux comptes est, comme en 2018, le mode de saisine le plus fréquent (55 %). Les saisines du rapporteur général du H3C par les CRCC et le président du H3C correspondent, en général, à des transmissions de plaintes reçues par ces derniers, dont certaines émanent de l'Autorité des marchés financiers et de la Cour des comptes ;
- le nombre de saisines en lien avec les suites de contrôles périodiques d'activité a diminué de 74 % et constitue, cette année, un quart des dossiers reçus par le rapporteur général du H3C, contre plus de la moitié l'année précédente ;
- le rapporteur général du H3C a été saisi cette année de quatre dossiers relatifs au respect des obligations déclaratives (déclaration d'activité et formation continue) des commissaires aux comptes (20 % des enquêtes ouvertes) ;
- contrairement aux années précédentes, il n'a pas été saisi de demande d'assistance en matière de coopération internationale.

Évolution du stock de dossiers d'enquête

Depuis la création de son service, l'évolution du stock de dossiers d'enquête reçus et traités par le rapporteur général est présentée dans le tableau ci-dessous.

Ainsi, depuis sa création, le service du rapporteur général a reçu 318 dossiers et a clôturé 214 enquêtes, soit plus des deux tiers des enquêtes ouvertes. 184 enquêtes ont fait l'objet d'une décision de classement par la formation statuant sur les cas individuels du collège du H3C (FCI) et 30 ont donné lieu à l'ouverture d'une procédure de sanction.

Le stock d'enquêtes en cours au 31 décembre 2020 est de 104 dossiers, incluant deux dossiers d'enquête ouverts pour répondre à des demandes de coopération internationale.

	Stock au 1 ^{er} janvier	Reçus	Enquêtes clôturées		Stock au 31 décembre
			Classements	Poursuites	
2016	0	129	0	0	129
2017	129	85	11	11	192
2018	192	51	121	6	116
2019	116	33	3	7	139
2020	139	20	49	6	104
TOTAL		318	184	30	

2 Les actes d'investigation

Au cours de l'année 2020, le service du rapporteur général a recouru à son pouvoir d'accéder aux locaux professionnels de commissaires aux comptes à trois reprises.

Il a procédé à 37 auditions, dont quatre en visioconférence. Cette nouvelle possibilité, offerte par les dispositions du décret n° 2020-292 du 21 mars 2020, a permis de faciliter les auditions dans un contexte sanitaire où les déplacements professionnels ont été inexistantes puis très réduits du fait de l'application du protocole sanitaire lié à la Covid-19.

De très nombreuses demandes d'informations et de documents ont été réalisées, auprès des commissaires aux comptes ou d'autres personnes ou entités dans les dossiers en cours, en vue de la préparation des auditions à venir.

Les nombres d'auditions et d'accès aux locaux professionnels, réalisés depuis la création du service du rapporteur général, sont présentés ci-dessous :

<i>Actes d'enquête</i>	2017	2018	2019	2020	TOTAL
Auditions	33	51	23	37	144
Accès aux locaux	11	6	6	3	26

Les principales problématiques identifiées dans le cadre des investigations en cours, en 2020, sont présentées dans la figure ci-dessous.

Continuité d'exploitation
Esprit critique
Prise de connaissance de l'entité
Tests sur le contrôle interne
Audit de postes comptables à forte volumétrie
Caractère suffisant des éléments collectés
Audit des estimations comptables
Audit des comptes consolidés
Co-commissariat aux comptes

PROBLÉMATIQUES DES ENQUÊTES



Audit des titres de participation
Audit des actifs incorporels
Intervention d'un expert
Audit des transactions avec les parties liées
Déficiences dans les procédures
Atteinte à l'indépendance
Incompatibilités
Atteintes à l'honneur et à la probité
Autres atteintes à la déontologie

3 Les suites données aux investigations menées en 2020

À u cours de l'année 2020, la FCI a examiné 55 dossiers d'enquêtes.

Elle a décidé du classement de 49 dossiers et a ouvert des procédures de sanction dans six autres.

- Les critères pris en compte pour classer les 49 dossiers d'enquête ont été les suivants :

Critères de classement de 49 dossiers en 2020

Classements sans suite	
Aucun manquement identifié	14
Commissaires aux comptes retirés de la liste des inscrits pour cause de départ à la retraite et ne pouvant pas faire l'objet d'une sanction pécuniaire	11
Régularisations postérieures suite à des manquements mineurs	11
Signalement hors périmètre du H3C	1
Faits prescrits	1
TOTAL	38
Classements avec lettre d'avertissement	
Commissaires aux comptes de 70 ans et plus, en cessation d'activité, sans mandat EIP	5
Démissions de mandats de micro-partis politiques sans activité	3
Autres	3
TOTAL	11
TOTAL	49

- Une procédure de sanction a été ouverte dans six dossiers, concernant onze commissaires aux comptes, dont deux personnes morales et neuf personnes physiques. Les griefs arrêtés par la FCI peuvent être regroupés de la façon suivante (étant précisé qu'un même dossier peut regrouper plusieurs griefs de natures différentes) :

- deux de ces six dossiers visent des possibles manquements relatifs aux diligences des commissaires aux comptes dans le cadre de l'audit des comptes d'une ou plusieurs sociétés (10 opinions ont fait l'objet de griefs) :

- dans ces deux dossiers, la FCI a considéré que les diligences réalisées par les commissaires aux comptes pour auditer les comptes de plusieurs entités sur plusieurs exercices, telles que documentées dans leurs dossiers d'audit, n'auraient pas permis de collecter des éléments appropriés et suffisants afin d'obtenir l'assurance élevée que ces comptes ne comportaient pas d'anomalies significatives, au regard des textes légaux et réglementaires applicables à la certification des comptes,

- dans l'un de ces dossiers, la FCI a considéré qu'il ressortait du dossier d'audit que le commissaire aux comptes avait identifié une anomalie significative non corrigée dans les comptes d'une entité, de sorte qu'il n'aurait pas pu émettre une certification sans réserve des comptes.

Dans l'un de ces dossiers, la FCI a choisi de retenir des griefs fondés sur des carences de diligences d'audit, relevées et appréciées uniquement au regard de la documentation figurant dans les dossiers d'audit remis au rapporteur général avant les auditions, et de ne pas tenir compte de documents produits *a posteriori* sur des diligences d'audit non documentées dans les dossiers d'audit au moment de leur remise au service du rapporteur général et qui avaient fait l'objet de nombreuses questions lors des auditions ;

- un dossier vise de possibles manquements relatifs aux moyens exigés des commissaires aux comptes pour mettre en œuvre leurs missions :

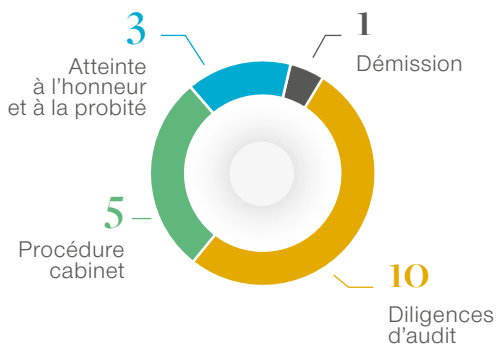
- la FCI a considéré que les commissaires aux comptes n'avaient pas disposé de moyens humains suffisants pour accomplir une part significative de leur mission de certification des comptes, ce qui constituerait une violation répétée des dispositions des textes légaux et réglementaires applicables à la certification des comptes,

- la FCI a considéré que l'absence de justification par l'un des commissaires aux comptes de la conservation des dossiers et documents établis dans le cadre de la mission de certification, tout comme de la constitution d'un dossier d'audit relatif à ces comptes au moment de leur certification, pourrait constituer une violation des obligations professionnelles du commissaire aux comptes,
- trois dossiers visent des griefs fondés sur des faits contraires à l'honneur et à la probité, qui auraient été commis par les commissaires aux comptes concernés.

Les faits examinés dans les rapports d'enquête avaient fait l'objet de condamnations pénales définitives à l'endroit des commissaires aux comptes, après avoir été qualifiés par les juridictions pénales de faux et de tentative d'escroquerie, de fraude fiscale, d'abus de biens sociaux, d'omission d'écritures ou encore de passation d'écritures inexactes ou fictives assimilées à de la fraude fiscale;

- un dossier contient un grief fondé sur un possible manquement aux obligations du commissaire aux comptes en matière de démission.

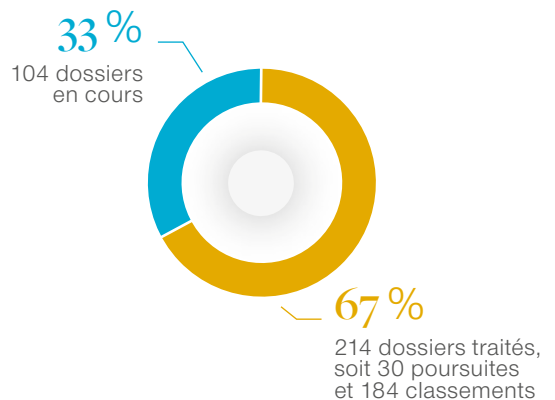
► Typologie des griefs arrêtés en 2020 par la FCI dans les six dossiers



► Bilan de l'activité au 31 décembre 2020

Depuis la création du service, le rapporteur général a reçu 318 dossiers d'enquête. Au cours des quatre dernières années, il en a traité plus des deux tiers, soit 214 enquêtes qui sont arrivées à leur terme, aboutissant à l'ouverture d'une procédure de sanction pour 30 d'entre elles et à un classement pour les 184 autres.

► Situation au 31 décembre 2020 des 318 dossiers d'enquête depuis juin 2016





P

rocédures
de sanction

Au 1^{er} janvier 2020, neuf procédures de sanction étaient en cours : cinq étaient en attente de l'envoi des notifications de griefs, deux en attente de la finalisation du rapport final du rapporteur général, et deux en attente d'audience, l'une devant la formation restreinte, l'autre devant le Conseil d'État.

Au cours de l'année 2020 :

- la formation statuant sur les cas individuels a ouvert six procédures de sanction et a arrêté des griefs à l'encontre de 11 commissaires aux comptes après examen des rapports d'enquête du rapporteur général ;
- le rapporteur général a notifié des griefs à l'endroit de 12 commissaires aux comptes, dont une personne morale, pour des procédures de sanction ouvertes en 2019 et en 2020 ;
- quatre rapports finaux ont été transmis avec les dossiers de sanction aux personnes poursuivies et à la formation restreinte, en vue de leur audience.

Au cours de cette même année, la formation restreinte s'est réunie une fois en matière de sanction pour tenir une audience qui s'est déroulée sur une période de sept jours. La décision a été rendue le 19 février 2021.

Le Conseil d'État a rejeté l'unique recours formé contre une décision de sanction de la formation restreinte. Il a également rejeté le recours et la requête en référé-suspension qui lui ont été soumis en 2020 dans un dossier de sanction préalablement à son examen par la formation restreinte.

Au 31 décembre 2020, 14 procédures de sanction étaient en cours : une procédure était en attente de l'envoi de la notification de griefs à la personne poursuivie, huit étaient dans l'attente de la rédaction du rapport final, quatre étaient en attente d'être jugées et une en attente de la décision de la formation restreinte à intervenir au début de l'année 2021.

1 ▶ Les procédures de sanction en cours en 2020

Au 1^{er} janvier 2020, neuf procédures, de sanction étaient en cours. Parmi celles-ci, cinq étaient en attente de l'envoi des notifications de griefs, deux étaient en attente de la finalisation du rapport final du rapporteur général, et deux étaient en attente d'audiencement, l'une devant la formation restreinte, l'autre devant le Conseil d'État.

▶ Procédure ayant fait l'objet en 2020 d'une audience devant la formation restreinte

Initialement audiencée devant la formation restreinte au mois de mai 2020, cette procédure a été, du fait du contexte sanitaire lié à la Covid-19, reportée à l'automne 2020. Le dossier a été examiné par la formation restreinte pendant sept jours d'audience publique et le délibéré a été fixé au début de l'année 2021.

Avant l'audience devant la formation restreinte, certaines des personnes poursuivies ont formé un recours devant le Conseil d'État et déposé une requête en référé-suspension devant le juge des référés du Conseil d'État. Elles soutenaient avoir saisi le président, le président de la formation restreinte et le rapporteur général d'une demande de sursis à statuer dans le cadre de l'instance disciplinaire devant la formation restreinte, dans l'attente de la procédure pénale en cours, car, selon elles, les deux procédures auraient porté sur les mêmes faits. Elles sollicitaient l'annulation des décisions implicites de rejet de leurs demandes nées, selon elles, du silence gardé par les personnes qui en avaient été destinataires.

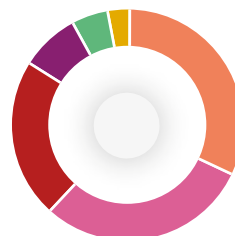
Le juge des référés a rejeté la requête en référé-suspension puis le Conseil d'État a rejeté la demande au fond. Les décisions sont présentées ci-après en page 119.

▶ Les notifications de griefs envoyées aux personnes poursuivies

Aux cinq procédures de sanction ouvertes en 2019, qui attendaient l'envoi des notifications de griefs, se sont ajoutées les six procédures de sanction ouvertes en 2020 par la FCI dans le cadre de l'examen des rapports d'enquête établis par le rapporteur général (cf. chapitre Les services d'enquêtes).

Ainsi, dans dix de ces dossiers de sanction ouverts en 2019 et en 2020, le rapporteur général a notifié des griefs à l'endroit de 12 commissaires aux comptes, dont une personne morale, ce qui représente 30 griefs au total. Au 31 décembre 2020, s'y ajoutait un onzième dossier de sanction qui venait juste d'être ouvert par la FCI, pour lequel la notification de griefs qui devait être adressée à la personne morale démissionnaire de son mandat de commissaire aux comptes n'avait pas encore été envoyée.

▶ Typologie des 30 griefs notifiés en 2020



- Atteinte honneur et probité (32 %)
- Diligences d'audit (30 %)
- Procédures du CAC (22 %)
- Incompatibilité générale (8 %)
- Indépendance du CAC (5 %)
- Non-révélation de faits délictueux (3 %)

S'agissant des manquements relatifs aux incompatibilités générales, ceux-ci sont fondés sur les trois situations d'incompatibilités avec les fonctions de commissaire aux comptes visées par l'article L. 822-10 du code de commerce, que sont :

- toute activité ou tout acte de nature à porter atteinte à son indépendance ;
- tout emploi salarié qui n'entrerait pas dans les exceptions prévues par cet article ;

- toute activité commerciale qui n'entrerait pas non plus dans les exceptions prévues par cet article.

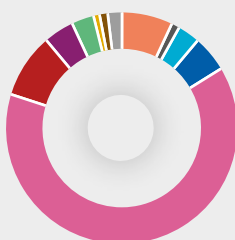
S'agissant des manquements relatifs à l'indépendance des commissaires aux comptes, ceux-ci sont fondés sur la violation de l'article L. 822-11 du code de commerce, qui prévoit des situations dans lesquelles il est interdit pour le commissaire aux comptes d'accepter ou de poursuivre sa mission de certification des comptes ainsi que des articles du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

Griefs notifiés depuis l'entrée en vigueur de la réforme de l'audit

La typologie des 158 griefs notifiés depuis l'entrée en vigueur de la réforme de l'audit en 2016 peut être présentée de la façon suivante :

		Manquements notifiés dans les notifications de griefs				
		2017	2018	2019	2020	TOTAL
Audit	Diligences d'audit*	17	0	74	11	102
	Procédures du CAC	8	0	1	5	14
Déontologie	Incompatibilité générale	1	0	3	3	7
	Indépendance du CAC	0	0	3	2	5
	Impartialité	0	0	1	0	1
	Confraternité	0	0	1	0	1
Non-révélation de faits délictueux		0	0	2	1	3
Faute	Atteinte honneur et probité	1	0	2	8	11
	Négligence grave	0	1	0	0	1
Autres	Obstacle au contrôle	3	2	0	0	5
	Formation professionnelle	6	2	0	0	8
	Démission	0	0	0	0	0
TOTAL		36	5	87	30	158

Typologie des 158 griefs notifiés depuis 2016



- Diligences d'audit* (65 %)
- Procédures du CAC (9 %)
- Incompatibilité générale (4 %)
- Indépendance du CAC (3 %)
- Impartialité (1 %)
- Confraternité (1 %)
- Non-révélation faits délictueux (2 %)
- Atteinte honneur et probité (7 %)
- Négligence grave (1 %)
- Obstacle au contrôle (3 %)
- Formation professionnelle (5 %)

* Sont comptabilisées ici le nombre d'opinions émises pour lesquelles des carences de diligences d'audit ont fait l'objet de plusieurs griefs notifiés.

► Les rapports finaux

Au cours de l'année 2020, quatre rapports finaux établis par le rapporteur général ont été transmis à la formation restreinte et aux personnes poursuivies, accompagnés des dossiers de sanction, pour leur audiencement devant la formation restreinte.

Les manquements analysés dans les rapports finaux peuvent être regroupés de la façon suivante :

- trois dossiers visent des manquements relatifs aux diligences d'audit mises en œuvre par les commissaires aux comptes dans le cadre de l'audit des comptes d'une ou deux sociétés (12 opinions d'audit ont fait l'objet de griefs).

Dans ces trois dossiers, la FCI a considéré (i) que les diligences réalisées par les commissaires aux comptes pour auditer les comptes d'une ou deux entités sur plusieurs exercices, telles que documentées dans leurs dossiers d'audit, n'auraient pas permis d'obtenir des éléments appropriés et suffisants pour obtenir l'assurance élevée que ces comptes ne comportaient pas d'anomalies significatives, au regard des textes légaux et réglementaires applicables à la certification des comptes, et (ii) qu'il ressortait des dossiers d'audit que les commissaires aux comptes n'auraient pas pu certifier sans réserve ces comptes ;

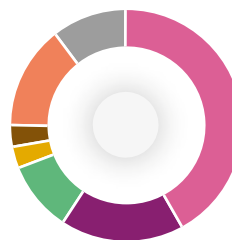
- quatre dossiers visent des manquements relatifs aux obligations déontologiques des commissaires aux comptes :

- trois dossiers visent des atteintes aux incompatibilités générales avec les fonctions de commissaire aux comptes posées par l'article L. 822-10 du code de commerce, notamment celles de ne pas exercer d'activité commerciale ou de faire des actes de nature à porter atteinte à leur indépendance, en raison notamment des liens entretenus avec les entités dont ils certifient les comptes. Parmi eux, deux dossiers visent des atteintes à l'indépendance des commissaires aux comptes poursuivis, personnes physiques et morales, qui se seraient trouvés dans des situations qui leur interdisaient d'accepter ou de poursuivre leurs missions. Dans ces dossiers, les griefs sont fondés, notamment, sur des situations d'auto-révision dans lesquelles ils se seraient trouvés, sur plusieurs exercices,

- le quatrième dossier contient deux griefs fondés sur une atteinte au respect de l'obligation d'impartialité des commissaires aux comptes et à celle de la confraternité ;

- trois dossiers contiennent des griefs fondés sur des faits contraires à l'honneur et à la probité, qui auraient été commis par les commissaires aux comptes concernés en :
 - violant de façon manifeste les règles que des professionnels du chiffre sont censés respecter ou en n'adoptant pas le comportement adéquat,
 - établissant et produisant des documents au rapporteur général dans le cadre d'une enquête dont la véracité ou l'authenticité serait contestable,
 - faisant des déclarations au service du rapporteur général qui pourraient être considérées comme volontairement inexactes, voire fausses ;
- deux dossiers contiennent des griefs fondés sur un manquement à l'obligation des commissaires aux comptes de révéler des faits délictueux au procureur de la République.

► Typologie des 29 griefs analysés dans les rapports finaux signés en 2020



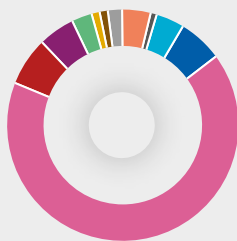
■ Diligences d'audit (41 %)
■ Incompatibilité générale (17 %)
■ Indépendance du CAC (10 %)
■ Impartialité (3 %)
■ Confraternité (3 %)
■ Atteinte honneur et probité (14 %)
■ Non-révélation faits délictueux (10 %)

► Grievs analysés dans les rapports finaux depuis l'entrée en vigueur de la réforme de l'audit

La typologie des 136 grievs analysés dans les rapports finaux, depuis l'entrée en vigueur de la réforme de l'audit en 2016, peut être présentée de la façon suivante :

		Manquements analysés dans les rapports finaux				
		2017	2018	2019	2020	Total
Audit	Diligences d'audit*	6	11	63	12	92
	Procédures du CAC	5	3	1	0	9
Déontologie	Incompatibilité générale	1	0	1	5	7
	Indépendance du CAC	0	0	1	3	4
	Impartialité	0	0	0	1	1
	Confraternité	0	0	0	1	1
Non-révélation de faits délictueux		0	0	0	3	3
Faute	Atteinte honneur et probité	0	1	0	4	5
	Négligence grave	0	0	1	0	1
Autres	Obstacle au contrôle	0	5	0	0	5
	Formation professionnelle	2	6	0	0	8
	Démission	0	0	0	0	0
TOTAL		14	26	67	29	136

► Typologie des 136 grievs analysés dans les rapports finaux signés depuis 2016



■ Diligences d'audit* (68 %)	■ Non-révélation faits délictueux (2 %)
■ Procédures du CAC (7 %)	■ Atteinte honneur et probité (4 %)
■ Incompatibilité générale (5 %)	■ Négligence grave (1 %)
■ Indépendance du CAC (3 %)	■ Obstacle au contrôle (4 %)
■ Impartialité (1 %)	■ Formation professionnelle (6 %)
■ Confraternité (1 %)	

* Sont comptabilisées ici le nombre d'opinions émises pour lesquelles des carences de diligences d'audit ont fait l'objet de plusieurs grievs notifiés.

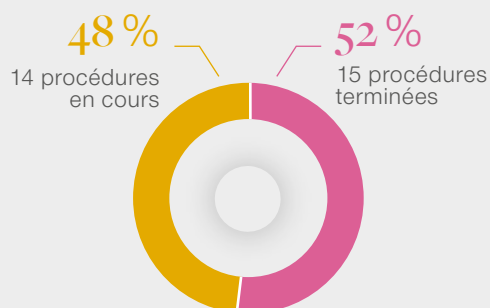
► Bilan de l'activité au 31 décembre 2020

Sur les 29 procédures de sanction ouvertes depuis l'entrée en vigueur de la réforme de l'audit, 15 sont terminées et 14 sont encore en cours au 31 décembre 2020.

Note : Une procédure de sanction a regroupé deux enquêtes, ce qui explique que sur 30 dossiers d'enquête qui ont abouti à l'ouverture d'une procédure de sanction, seules 29 ont été ouvertes.

	2017	2018	2019	2020	Total
Procédures de sanction ouvertes	11	5	7	6	29
Procédures de sanction terminées	2	6	6	1	15

► État des 29 procédures de sanction ouvertes depuis l'entrée en vigueur de la réforme de l'audit



Sur les 14 procédures de sanction en cours au 31 décembre 2020, une procédure était en attente de l'envoi de la notification de griefs à la personne poursuivie, huit étaient dans l'attente de la rédaction du rapport final, quatre étaient en attente d'être jugées et une en attente de la décision de la formation restreinte du H3C à intervenir au début de l'année 2021.

2 ► L'activité de la formation restreinte en matière disciplinaire

Faute d'avoir rendu une décision de sanction en 2020, il ne peut être fait état des questions de droit tranchées par la formation restreinte en cette matière.



3 Les recours formés devant le Conseil d'État

En 2020, aucun recours n'a été formé contre les décisions de sanction prononcées en 2019 par la formation restreinte du H3C.

Le recours formé en 2018, devant le Conseil d'État, par un mis en cause à l'encontre de la décision de la formation restreinte du 20 septembre 2018 a été rejeté par un arrêt du Conseil d'État du 12 novembre 2020.

Dans le cadre d'une procédure de sanction en attente d'audiencement devant la formation restreinte, certaines personnes poursuivies ont saisi le juge des référés du Conseil d'État d'une requête en référés-suspension et le Conseil d'État d'un recours, qui ont fait l'objet, respectivement, d'une ordonnance de rejet le 27 janvier 2020 et d'un arrêt de rejet le 19 novembre 2020.

Ces arrêts et cette ordonnance sont présentés ci-après.

Sur l'arrêt de rejet du Conseil d'État du 12 novembre 2020 du recours formé contre une décision de sanction

Le Conseil d'État a rejeté le recours formé par un commissaire aux comptes qui sollicitait l'annulation de la décision par laquelle la formation restreinte avait prononcé à son endroit la radiation de la liste des commissaires aux comptes, pour avoir commis des faits contraires à l'honneur et à la probité de la profession de commissaire aux comptes en ayant omis de déclarer des bénéficiaires non commerciaux et de payer la taxe sur la valeur ajoutée.

Le recours portait sur la sanction, jugée disproportionnée par le commissaire aux comptes, au regard des sept critères à prendre en considération dans la détermination de la sanction posés par l'article L. 824-12 du code de commerce.

Le Conseil d'État, saisi pour la première fois de l'application de cet article issu de la réforme européenne de l'audit, énonce qu'il s'applique rétroactivement aux situations antérieures à son entrée en vigueur et que l'interprétation de ce texte à la lumière de l'article 30^{ter} de la directive n° 2014/56/UE du 16 avril 2014, dont il assure la transposition en droit interne, induit que seuls les critères explicitement énoncés par ce texte peuvent être pris en compte, tout en autorisant la formation restreinte à ne se fonder que sur ceux de ces critères qui sont pertinents au regard des faits de l'espèce.

Le Conseil d'État a d'abord rappelé que les faits pour lesquels le commissaire aux comptes avait été sanctionné disciplinairement étaient ceux pour lesquels il avait fait l'objet d'une condamnation pénale devenue définitive et que ces faits, tels que constatés par le juge pénal, s'imposaient en conséquence à l'autorité disciplinaire et ne pouvaient être discutés devant elle.

S'agissant du critère de l'article L. 824-12 du code de commerce relatif au degré de coopération de la personne poursuivie, le Conseil d'État a considéré qu'il ne pouvait être pris en considération pour la détermination de la sanction à prononcer dans les circonstances de l'espèce.

Le Conseil d'État a également considéré que les efforts consentis par le commissaire aux comptes pour éviter que les faits punis ne se reproduisent, postérieurement à la notification de griefs, ne se rattachent à aucun des critères énumérés à l'article L. 824-12 du code de commerce.

Il a ensuite rappelé les faits qui avaient conduit le commissaire aux comptes à être condamné et a considéré qu'eu égard à la nature et particulière gravité des manquements reprochés, la sanction prononcée n'était pas disproportionnée, quand bien même le mis en cause avait apuré la quasi-totalité de sa dette auprès de l'administration fiscale et n'avait, jusqu'alors, aucun antécédent disciplinaire.

Sur l'ordonnance de rejet du juge des référés du Conseil d'État du 27 janvier 2020 et sur l'arrêt de rejet du Conseil d'État du 19 novembre 2020

Dans le cadre d'une procédure de sanction en cours, avant l'audience devant la formation restreinte, certaines des personnes poursuivies ont formé un recours devant le Conseil d'État et déposé une requête en référé-suspension devant le juge des référés du Conseil d'État.

Elles soutenaient avoir saisi le président, le président de la formation restreinte et le rapporteur général du H3C d'une demande de sursis à statuer dans le cadre de l'instance disciplinaire devant la formation restreinte, dans l'attente de la procédure pénale en cours, car, selon elles, les deux procédures auraient porté sur les mêmes faits.

Elles sollicitaient, en référé, la suspension et, au fond, l'annulation des décisions implicites de rejet de leurs demandes nées, selon eux, du silence gardé par les personnes qui en avaient été destinataires, et qu'il soit enjoint au H3C de surseoir à statuer dans la procédure de sanction en cours.

Par ordonnance du 27 janvier 2020, le juge des référés du Conseil d'État a rejeté leur requête.

Après avoir rappelé les étapes de la procédure de sanction du H3C, l'ordonnance précise qu'une fois le rapport final du rapporteur général adressé à la formation restreinte, la FCI et le rapporteur général avaient épuisé leurs compétences respectives, et qu'il appartenait à la seule formation restreinte de décider de la suite à donner à sa saisine.

L'ordonnance en déduit que la requête ne pouvait porter que sur le silence gardé par le président de la formation restreinte, pour le compte de cette formation.

Elle considère alors qu'une décision de refus de sursis à statuer constituerait un acte préparatoire qui n'est pas détachable de la procédure de sanction en cours, tout en précisant que cette procédure est indépendante de la procédure pénale engagée sur d'autres fondements.

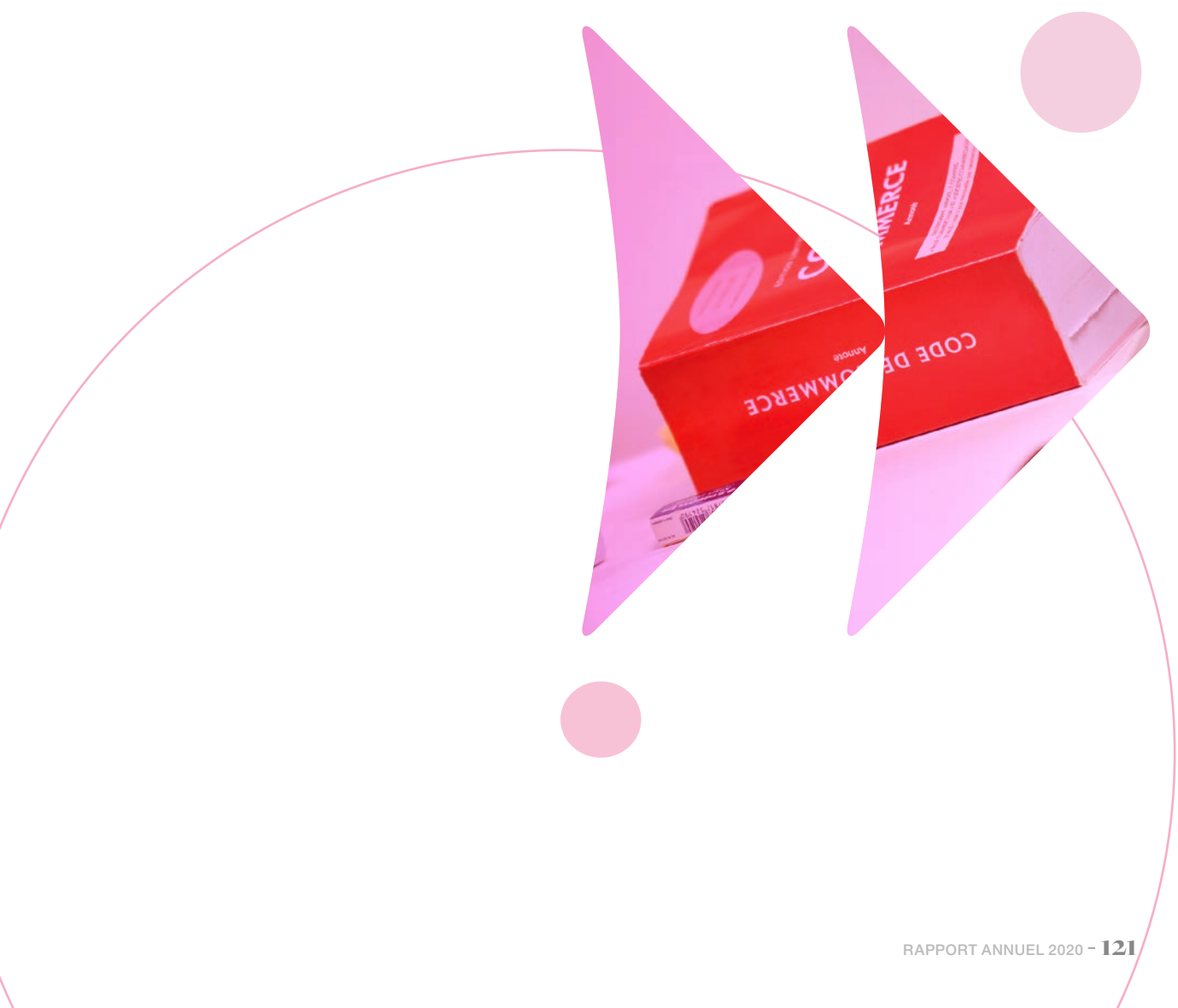
Elle en conclut que la décision de refus attaquée – à supposer qu'elle existe –, puisque la formation restreinte ne s'est pas prononcée sur la suite à donner au rapport final, ne constitue pas, par elle-même, une décision susceptible de faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir, ni d'une requête en suspension, et rejette la requête.

Par arrêt du 19 novembre 2020, le Conseil d'État a rejeté le recours au fond.

Le Conseil d'État a considéré que les décisions qui résulteraient du silence gardé par le président, le rapporteur général et le président de la formation restreinte pour le compte de cette formation, sur les demandes de sursis adressées par les requérants :

- ne sont pas détachables de la décision qui sera prise à l'issue de la procédure de sanction et ne pourront être contestées qu'au soutien d'un recours contre les sanctions qui pourraient être prononcées à leur endroit ;
- ne constituent pas, en elles-mêmes, des décisions susceptibles de faire l'objet d'un recours au cours de la procédure disciplinaire.

Il en conclut que la requête est irrecevable et doit être rejetée.



A large, white, stylized letter 'C' is centered on the page. The text 'ontentieux des honoraires' is written in white, sans-serif font across the middle of the 'C'. The background is a solid brown color with faint, abstract geometric shapes in lighter shades of brown, including a triangle in the top left, a circle in the bottom left, and a semi-circle with an arrow in the bottom right.

ontentieux
des honoraires

La loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises (loi Pacte) a supprimé les commissions régionales de discipline et transféré à la formation restreinte du Haut conseil la totalité du contentieux des honoraires.

Ainsi, il revient à la formation restreinte, compétente en premier et dernier ressort, de se prononcer sur les contestations des honoraires qui lui sont soumises en application de l'article L. 821-1 et L. 823-18-1 du code de commerce.

En application de l'article R. 823-20 du code de commerce, les décisions rendues par la formation restreinte en matière d'honoraires sont susceptibles d'un pourvoi devant la Cour de cassation à l'initiative des intéressés.

Dès la publication du décret d'application de la loi Pacte et la fin du premier confinement imposé par la pandémie de Covid-19, six séances ont été fixées permettant de traiter 17 dossiers et de rendre 15 décisions (deux décisions, examinées le 15 décembre 2020 ont été mises en délibéré au 25 février 2021).

Avec 15 décisions prononcées, soit six de plus que l'année dernière, l'activité de la formation restreinte a, pour la première fois depuis sa création, été soutenue au cours de l'année 2020.

1 Le cadre

Aux termes de l'article R. 823-18 du code de commerce, en cas d'échec de la conciliation menée par le président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes, la partie la plus diligente dispose d'un délai d'un mois, à compter de la notification du procès-verbal de non-conciliation, pour saisir du litige la formation restreinte par lettre

recommandée avec demande d'avis de réception. Elle peut également saisir la formation restreinte, à l'expiration du délai de trois mois, si l'avis d'échec de la conciliation ne lui a pas été notifié.

Les chambres régionales des commissaires aux comptes n'existant plus depuis la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019, il revient à la formation restreinte, compétente en premier et dernier ressort, de se prononcer sur les contestations des honoraires qui lui sont soumises en application de l'article L. 821-1 et L. 823-18-1 du code de commerce.

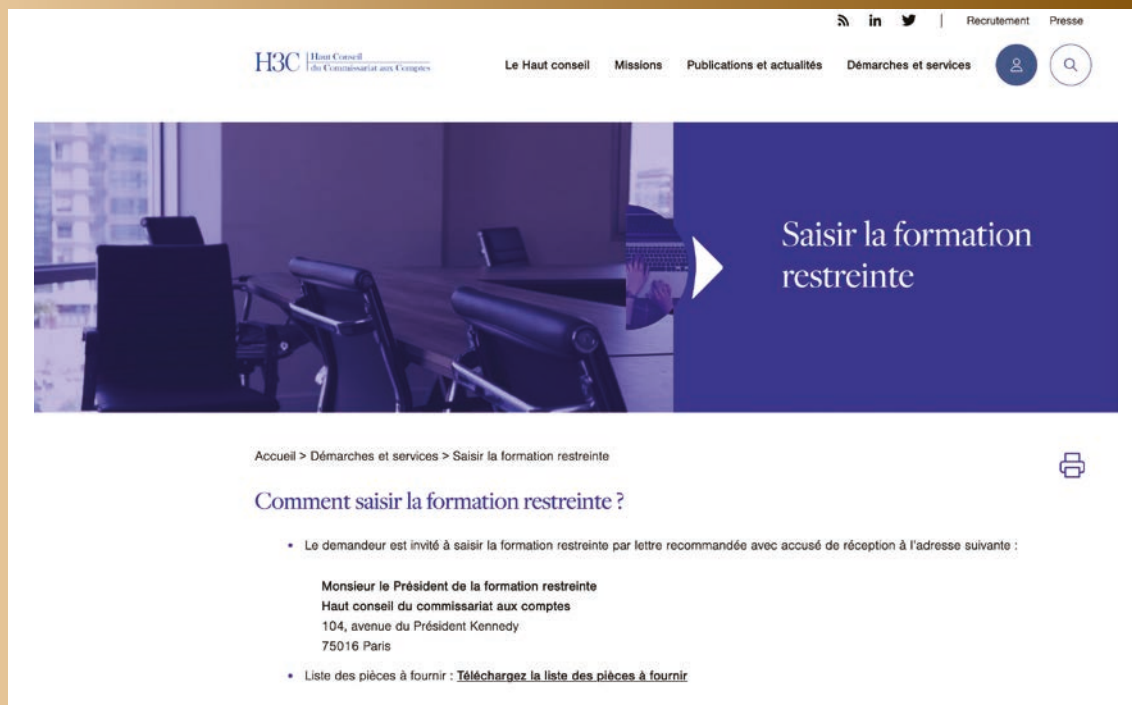
 www.h3c.org

Contentieux des honoraires : Comment saisir le Haut conseil ?

En cas de litige sur la fixation du montant des honoraires, la ou les partie(s) sont invitées à saisir la formation restreinte, par l'intermédiaire de son secrétariat.

Toutes les informations sont disponibles sur le site Internet du H3C, dans la rubrique consacrée au contentieux des honoraires « Démarches et

services/Saisir la formation restreinte », sur laquelle est notamment mise à disposition une liste de pièces à fournir afin de constituer un dossier complet et, ainsi, permettre à la formation restreinte de remplir pleinement son office dans la fixation des honoraires.



The screenshot shows the H3C website interface. At the top, there is a navigation bar with the H3C logo and the text 'Haut Conseil du Commissariat aux Comptes'. The main navigation menu includes 'Le Haut conseil', 'Missions', 'Publications et actualités', and 'Démarches et services'. There are also icons for social media (RSS, LinkedIn, Twitter) and links for 'Recrutement' and 'Presse'. A search icon and a user profile icon are also present.

The main content area features a large blue banner with the text 'Saisir la formation restreinte' and a white arrow pointing right. Below the banner, the breadcrumb trail reads 'Accueil > Démarches et services > Saisir la formation restreinte'. The title of the page is 'Comment saisir la formation restreinte ?'. A print icon is visible on the right side.

The main text on the page states: 'Le demandeur est invité à saisir la formation restreinte par lettre recommandée avec accusé de réception à l'adresse suivante :'

Monsieur le Président de la formation restreinte
Haut conseil du commissariat aux comptes
104, avenue du Président Kennedy
75016 Paris

Below this, there is a link: 'Liste des pièces à fournir : [Téléchargez la liste des pièces à fournir](#)'.

2 Les décisions rendues

Affaires en instance au 1 ^{er} janvier 2020	Affaires nouvelles enregistrées en 2020	Affaires jugées	Affaires en instance au 31 décembre 2020
14	8	17	5

Trois décisions, rendues au cours de l'année 2020, méritent d'être mises en avant :

- dans deux dossiers, la formation restreinte était saisie d'un appel formé contre deux décisions rendues le 24 juin 2019 par une commission régionale de discipline, régulièrement saisie avant sa suppression par la loi Pacte. Dès lors, se posait la question de la recevabilité de ces recours puisque, depuis l'entrée en vigueur de cette loi, la formation restreinte statuait en premier et dernier ressort et non plus en appel. Par deux décisions rendues le 15 octobre 2020, la formation restreinte a déclaré les deux appels recevables après avoir constaté, en l'absence de mesures transitoires dans la loi Pacte, que la commission régionale de discipline avait été régulièrement saisie en premier ressort au regard des textes alors applicables et que les articles L. 821-1 et L. 823-18-1 du code de commerce, dans leur rédaction issue de la loi Pacte, donnaient une compétence sans restriction à la formation restreinte en matière de litiges relatifs à la rémunération des commissaires aux comptes. Elle a relevé, en outre, qu'admettre l'application immédiate de la loi nouvelle aux procédures en cours aurait été contraire au principe du procès équitable consacré par l'article 6-1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés, en ce que cela aurait privé les parties de toute voie de recours (Décisions n° 2019-10 H et 2019-11 H du 15 octobre 2020) ;
- dans une autre affaire, la demande de fixation des honoraires se présentait dans des conditions particulières puisqu'elle avait été une première fois déclarée irrecevable faute d'avoir été préalablement soumise à la procédure de conciliation devant le président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes. En l'espèce, le commissaire aux comptes avait recommencé la procédure et régulièrement soumis sa demande au président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes, avant de saisir une seconde fois la formation restreinte. Dans une décision du 15 octobre 2020, celle-ci a considéré que le procès-verbal de non-conciliation constituait un fait juridique nouveau privant la précédente décision d'irrecevabilité de la formation restreinte de l'autorité de la chose jugée à l'égard de la seconde instance. Il ressort, en effet, d'une jurisprudence établie que l'autorité de la chose jugée ne joue que si les faits invoqués à l'appui de la nouvelle demande sont identiques à la précédente (décision n° 2020-03 H).



Présentation des comptes 2020 du Haut conseil



Bilan du H3C au 31 décembre 2020

Actif		Exercice 2020			Exercice 2019	Variation 2020/2019	
		Brut	Amortissements Provisions	Net	Net		
Actif immobilisé	Immobilisations incorporelles	1 618 085,27	788 160,13	829 925,14	303 464,79	173,5 %	
	Brevets, licences, logiciels	1 486 858,86	788 160,13	698 698,73	303 464,79	130,2 %	
	Avances et acomptes	131 226,41	-	131 226,41	0,00		
	Immobilisations corporelles	590 501,64	170 920,75	419 580,89	451 000,68	- 7,0 %	
	Installations techniques, matériel et outillage industriel	0,00	0,00	0,00	0,00		
	Autres	590 501,64	170 920,75	419 580,89	451 000,68	- 7,0 %	
	Avances et acomptes	0,00	-	0,00	0,00		
	Immobilisations financières	157 841,75	-	157 841,75	190 127,88	- 17,0 %	
	Autres	157 841,75	-	157 841,75	190 127,88	- 17,0 %	
	TOTAL 1	2 366 428,66	959 080,88	1 407 347,78	944 593,35	49,0 %	
	Actif circulant	Créances					
		Créances clients et comptes rattachés	292 760,10	0,00	292 760,10	148 550,28	97,1 %
		Autres	67 548,28	0,00	67 548,28	1 500 921,98	- 95,5 %
Valeurs mobilières de placement							
Autres titres		35 000,90	0,00	35 000,90	10 755,10	225,4 %	
Disponibilités		12 828 878,92	-	12 828 878,92	10 703 854,26	19,9 %	
TOTAL 2		13 224 188,20	0,00	13 224 188,20	12 364 081,62	7,0 %	
Charges constatées d'avance (TOTAL 3)	318 749,63	-	318 749,63	326 758,53	- 2,5 %		
TOTAL GÉNÉRAL (1 + 2 + 3)		15 909 366,49	959 080,88	14 950 285,61	13 635 433,50	9,6 %	

Passif		Exercice 2020 avant affectation	Exercice 2019 avant affectation	Variation 2020/2019
Capitaux propres	Réserves	11 305 766,99	12 819 222,49	- 11,8 %
	Report à nouveau	0,00	0,00	
	Résultat de l'exercice	- 813 385,62	- 1 513 455,50	
	TOTAL 1	10 492 381,37	11 305 766,99	- 7,2 %
Provisions	Provisions pour risques	0,00	0,00	
	Provisions pour charges	180 955,40	106 523,00	69,9 %
	TOTAL 2	180 955,40	106 523,00	69,9 %
Dettes	Dettes fournisseurs et comptes rattachés	3 023 741,40	1 125 954,76	168,5 %
	Dettes fiscales et sociales	871 215,19	1 042 226,36	- 16,4 %
	Dettes sur immobilisations et comptes rattachés	365 168,30	54 962,39	
	Autres dettes	25 823,95	0,00	
	TOTAL 3	4 276 948,84	2 223 143,51	92,4 %
	Produits constatés d'avance (TOTAL 4)	0,00	0,00	
TOTAL GÉNÉRAL (1 + 2 + 3 + 4)		14 950 285,61	13 635 433,50	9,6 %

Compte de résultat du H3C

Compte de résultat		Exercice 2020	Exercice 2019	Variation 2020/2019
Produits d'exploitation	Produits spécifiques (droits et contributions)	15 104 794,50	15 193 710,88	- 0,6 %
	Droits et contributions	0,00	0,00	
	Cotisations	15 104 794,50	15 193 710,88	- 0,6 %
	Financement des délégations	0,00	0,00	
	Produits des activités annexes (708)	171 584,60	264 768,53	- 35,2 %
	Autres produits (756, 758)	92 456,26	12 174,91	100,0 %
	Reprise sur amortissements et provisions	0,00	0,00	
	TOTAL I	15 368 835,36	15 470 654,32	- 0,7 %
Charges d'exploitation	Achats non stockés de matières et fournitures	103 222,14	72 567,05	42,2 %
	Autres charges externes, dont :	7 652 995,37	9 443 639,31	- 19,0 %
	<i>Sous-traitance générale et crédit-bail (611)</i>	5 327 074,00	7 093 186,48	- 24,9 %
	<i>Locations (immobilières et mobilières), charges locatives (613, 614)</i>	895 192,63	1 019 869,58	- 12,2 %
	<i>Entretien et réparations, maintenance (615)</i>	9 576,26	12 601,22	- 24,0 %
	<i>Documentation, colloques et séminaires (618)</i>	33 931,47	46 672,39	- 27,3 %
	<i>Rémunérations d'intermédiaires et honoraires, personnel extérieur à l'entreprise (621, 622)</i>	633 599,24	420 688,66	50,6 %
	<i>Déplacements, missions et réceptions (625)</i>	50 289,42	284 854,57	- 82,3 %
	<i>Prime d'assurance (616)</i>	25 138,45	23 403,45	7,4 %
	<i>Frais postaux et frais de télécommunication 626)</i>	69 900,16	51 585,43	35,5 %
	<i>Frais de recrutement (6284)</i>	0,00	30 564,00	- 100,0 %
	<i>Formation (6283)</i>	20 271,20	43 366,27	- 53,3 %
	<i>Publicité, publications, relations publiques (623)</i>	39 883,20	38 539,00	3,5 %
	<i>Autres prestations (6287, 6288)</i>	446 076,92	282 960,57	57,6 %
	<i>Divers (6278, 6281, 6285, 6286)</i>	102 062,42	95 347,69	7,0 %
	Impôts, taxes et versements assimilés	801 120,88	851 302,37	- 5,9 %
	Rémunérations du personnel (641)	5 306 937,95	4 511 485,43	17,6 %
	Charges sociales, de prévoyance, abondement et divers	1 997 989,30	1 856 379,30	7,6 %
	Dotations aux amortissements et aux provisions	348 021,36	273 796,90	27,1 %
	Autres charges (65)	1 109,76	17 912,26	- 93,8 %
TOTAL II	16 211 396,76	17 027 082,62	- 4,8 %	
1 - RÉSULTAT D'EXPLOITATION (I-II)		- 842 561,40	- 1 556 428,30	
Produits financiers (III)		29 175,78	42 972,80	- 32,1 %
Autres intérêts et produits assimilés		29 175,78	42 972,80	- 32,1 %
Charges financières (IV)		0,00	0,00	
2 - RÉSULTAT FINANCIER (III-IV)		29 175,78	42 972,80	
3 - RÉSULTAT COURANT (I-II + III-IV)		- 813 385,62	- 1 513 455,50	
Produits exceptionnels (V)		0,00	0,00	
Sur opérations de gestion		0,00	0,00	
Sur opérations en capital		0,00	0,00	
Charges exceptionnelles (VI)		0,00	0,00	
Sur opérations de gestion		0,00	0,00	
Sur opérations en capital		0,00	0,00	
4 - RÉSULTAT EXCEPTIONNEL (V-VI)		0,00	0,00	
TOTAL DES PRODUITS (I + III + V)		15 398 011,14	15 513 627,12	- 0,7 %
TOTAL DES CHARGES (II + IV + VI)		16 211 396,76	17 027 082,62	- 4,8 %
DÉFICIT (-) OU EXCÉDENT		- 813 385,62	- 1 513 455,50	

1 Principales règles et méthodes comptables

Les conventions générales 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 2020 ont été établis dans le respect des dispositions du plan comptable général 2016 ainsi que des préconisations de la direction générale des Finances publiques et en particulier l'instruction du 27 novembre 2013 (BOFIP-GCP-13-0024 du 9 décembre 2013) relative entre autres aux 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).



2 Résultats de l'exercice 2020

► Une perte

Le résultat de l'exercice est une perte qui s'établit à 813 385,62 euros.

Le résultat d'exploitation s'élève à - 842 561,40 euros auquel s'ajoute le résultat financier de 29 175,78 euros.

► Une insuffisance 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 2020, il se dégage une insuffisance d'autofinancement (IAF) qui s'élève à 465 364,26 euros.

Tableau insuffisance d'autofinancement

	2019	2020
Résultat net comptable	- 1 513 455,50	- 813 385,62
Résultat net de cessions d'actifs immobilisés	- 4 897,21	0,00
Dotations nettes aux provisions et amortissements	273 796,90	348 021,36
• exploitation : comptes 681-781	273 796,90	348 021,36
• financier : comptes 686-786	0,00	0,00
• exceptionnel : comptes 687-787	0,00	0,00
Quote-part de subventions virées au résultat	0,00	0,00
IAF³⁴	- 1 234 761,39	- 465 364,26

► Un prélèvement sur les fonds de roulement

Les ressources s'élèvent à 35 384,24 euros. Les emplois (l'IAF, les acquisitions et avances d'immobilisations incorporelles et corporelles nettes et le dépôt de garantie) s'élèvent à un total de 1 237 091,89 euros.

Le prélèvement sur le fonds de roulement résultant de la différence entre les emplois et ressources s'élève à 1 201 707,65 euros.

Tableau de financement : prélèvement sur les fonds de roulement

Emplois			Ressources		
N° compte	Intitulés	Montant	N° compte	Intitulés	Montant
	Insuffisance d'autofinancement	465 364,26		Capacité d'autofinancement	
205	Immobilisations incorporelles nettes	601 544,28	656	Valeur comptable des éléments d'actifs	185,50
232	Immobilisations incorporelles en cours	131 226,41			
218	Immobilisations corporelles nettes	36 044,33			
275	Dépôts et cautionnements	2 912,61	275	Dépôts et cautionnements	35 198,74
	TOTAL DES EMPLOIS (1)	1 237 091,89		TOTAL DES RESSOURCES (2)	35 384,24
	Apport au fonds de roulement = (2) - (1)			Prélèvement sur le fonds de roulement = (1) - (2)	- 1 201 707,65

34. IAF : Insuffisance d'autofinancement.

3 ▶ La structure financière du Haut conseil

▶ Un fonds de roulement positif

Le fonds de roulement (FDR) mesure l'excédent des capitaux permanents sur l'actif net immobilisé ; il s'élève à 9 265 988,99 euros.

▶ 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 - 3 597 890,83 euros.

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

L'égalité suivante est respectée :

$$T = \text{FDR} - \text{BFR} \\ [12\,863\,879,82 = 9\,265\,988,99 - (-3\,597\,890,83)]$$

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.



4 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 2020 concernent essentiellement les développements opérés sur le système d'information (604 807 euros), les immobilisations incorporelles en cours (131 226,41 euros) ainsi que divers équipements et matériels informatiques (69 353,25 euros).

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

Tableaux des immobilisations incorporelles et corporelles

	Valeurs brutes à la fin de l'exercice 2019	Augmentations	Diminutions	Valeurs brutes à la clôture de l'exercice 2020
Immobilisations incorporelles				
Brevets, licences, logiciels	885 314,58	604 807,00	3 262,72	1 486 858,86
Avances et acomptes	0,00	131 226,41	0,00	131 226,41
Immobilisations corporelles				
Installations techniques, matériel et outillage industriel	0,00	0,00	0,00	0,00
Autres	662 140,10	69 353,25	140 991,71	590 501,64
Avances et acomptes	0,00	0,00	0,00	
Immobilisations financières				
Autres	190 127,88	2 912,61	35 198,74	157 841,75
TOTAUX	1 737 582,56	808 299,27	179 453,17	2 366 428,66



► 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.

► 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 des commissaires aux comptes. Leur échéance est inférieure à un an.

Tableaux des amortissements

	Amortissements à la fin de l'exercice 2019	Dotations de l'exercice 2020	Diminutions d'amortissements de l'exercice 2020	Amortissements cumulés à la clôture de l'exercice 2020
Immobilisations incorporelles				
Brevets, licences, logiciels	581 849,79	206 310,34	0,00	788 160,13
Immobilisations corporelles				
Installations techniques, matériel et outillage industriel	0,00	0,00	0,00	0,00
Autres	211 139,42	67 278,62	107 497,29	170 920,75
TOTAUX	792 989,21	273 588,96	107 497,29	959 080,88

► Disponibilités

Les disponibilités du H3C sont placées sur cinq comptes à terme pour 5 000 000 euros et sur un livret pour 5 005 431,98 euros. Le solde du compte bancaire Dépôt de fonds au Trésor est de 2 823 446,94 euros.

La variation de la trésorerie s'explique principalement par :

Trésorerie d'ouverture	10 714 609,36
Flux net de trésorerie généré par l'activité	2 885 799,35
Flux net de trésorerie lié aux opérations d'investissement	- 736 528,89
Trésorerie de clôture	12 863 879,82

Le poste « valeurs mobilières de placement » retrace le montant des intérêts courus non échus pour 35 000,90 euros pour la période allant du 17 juin 2019 au 31 décembre 2020 (intérêts résultant des comptes à terme).

► 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 pour les salariés de droits privés exclusivement.

La dotation aux provisions pour l'exercice 2020 est de 1 870 euros, la provision totale est de 108 393 euros.

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 0,35 % pour 2020 (0,75 % en 2019).

► Provisions pour allocation perte d'emploi

En 2020, le H3C a constitué une provision de 72 562,40 euros relative à la charge pour allocation chômage.

Tableaux des provisions

	Provisions comptabilisées à la fin de l'exercice 2019	Dotations de l'exercice 2020	Reprise de l'exercice 2020	Provisions comptabilisées à la fin de l'exercice 2020
Provisions pour risques et charges				
Provisions pour risques	0,00	0,00	0,00	0,00
Provisions pour charges	106 523,00	74 432,00	0,00	180 955,40
Provisions pour dépréciations				
Créances clients et comptes rattachés	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAUX	106 523,00	74 432,40	0,00	180 955,40



› Dettes

Les dettes d'exploitation pour un montant de 4 276 948,84 euros enregistrent les charges non réglées au 31 décembre 2020 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 809 675,14 euros, et pour 2 214 066,26 euros 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 527,52 euros, aux factures en cours de règlement à la date de clôture de l'exercice pour 42 568,32 euros et aux factures non parvenues pour 313 072,46 euros ;
- dettes fiscales et sociales : ce poste, d'un montant de 871 215,19 euros, correspond aux sommes dues aux différents organismes sociaux, dont la dette provisionnée pour congés à payer (146 376,24 euros, charges comprises) ;
- autres dettes : ce poste, d'un montant de 25 823,95 euros, correspond aux versements effectués en double par les commissaires aux comptes.

› Engagements financiers hors bilan

Les engagements de paiements futurs concernent le bail immobilier à échéance du 14 mai 2027 pour 3 638 880 euros relatif à l'immeuble occupé par le H3C, situé au 104 avenue du Président Kennedy 75016 Paris.

5

› Notes relatives au compte de résultat

› Produits d'exploitation

Les produits de l'exercice 2020, en baisse de 0,7 %, s'élevèrent à 15 368 835,36 euros.

Les produits spécifiques

Ces produits, d'un total de 15 104 794,50 euros, résultent des cotisations émises à l'encontre des commissaires aux comptes.

Ces produits sont collectés depuis le 2020 par le H3C.

Les produits des activités annexes

Le total de ces produits, d'un montant de 171 584,60 euros, concerne la facturation relative aux personnels mis à disposition par le H3C.

Les autres produits

Les autres produits s'élevèrent à 92 456,26 euros et concernent pour l'essentiel les produits de gestion provenant de l'annulation de demandes de paiement des exercices antérieurs.

› Charges d'exploitation

En baisse de 4,8 %, ces charges ont atteint 16 211 396,76 euros.

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

D'un montant de 103 222,14 euros, ils enregistrent une hausse de 42,2 %.

Les autres achats et charges externes

D'un montant de 7 652 995,37 euros, ils enregistrent une baisse de 19 %.

- Sous-traitance générale : en baisse de 24,9 %, ce poste s'élève à 5 327 074 euros et correspond à la refacturation des conventions de délégation par la CNCC.
- Locations : d'un montant de 895 192,63 euros, ce poste enregistre une baisse de 12,2 %.
- Entretien et réparations, maintenance : d'un montant de 9 576,26 euros, la baisse est de 24 %.
- Documentation, colloques et séminaires : ce poste est en baisse de 27,3 % et s'élève à 33 931,47 euros.
- Rémunérations d'intermédiaires et honoraires : ce poste enregistre une hausse de 50,6 % pour atteindre 633 599,24 euros.
- Déplacements, missions et réceptions : ce poste enregistre une baisse de 82,3 % pour atteindre 50 289,42 euros.
- Primes d'assurance : ce poste enregistre une hausse de 7,4 % pour s'établir à 25 138,45 euros.
- Frais postaux et de télécommunications : ce poste augmente de 35,5 % pour atteindre 69 900,16 euros.
- Frais de recrutement : ce poste n'enregistre aucune charge en 2020.
- Formation : les dépenses de formation continue enregistrent une baisse de 23 095 euros (- 53,3 %).
- Publicité, publications, relations publiques : ce poste augmente de 3,5 % pour atteindre 39 883,20 euros.
- Autres prestations : augmentation pour ce ce poste de 163 116 euros, résultant de prestations informatiques.
- Divers : ce poste augmente de 6 714 euros.

Les charges de personnel

- Rémunérations du personnel : elles s'élèvent à 5 306 937,95 euros, soit une hausse de 17,6 %. Ce poste est composé de la rémunération du personnel, à hauteur de 4 368 916,11 euros, et des indemnités pour un montant de 938 021,84 euros.
- Charges sociales, de prévoyance, abondement et divers : d'un montant de 1 997 989,30 euros, ces charges augmentent de 7,6 %.

Impôts, taxes et versements assimilés

Ce poste atteint un montant de 801 120,88 euros. Il correspond pour l'essentiel à la taxe sur les salaires (581 473,15 euros), à l'allocation de transport (139 915,10 euros), à l'allocation logement (22 982,38 euros) et à la participation de l'employeur à la formation professionnelle continue (32 892 euros).

Les autres charges de gestion

Le montant de ce poste s'élève à 1 109,76 euros. Il est composé de la valeur nette comptable des éléments d'actif pour 185,50 euros et de l'annulation de titres de recettes sur exercices antérieurs pour 744,15 euros.

Les dotations aux amortissements et aux provisions

Le montant de la dotation annuelle aux amortissements est de 273 588,96 euros (immobilisations incorporelles pour 206 310,34 euros et immobilisations corporelles pour 67 278,62 euros).

Le montant de la dotation aux provisions d'exploitation est de 74 432,40 euros et concerne les engagements sociaux liés aux indemnités de fin de carrière du H3C pour 1 870 euros et la dotation pour allocation chômage pour 72 562,40 euros.

► Produits financiers

En baisse, ils se sont élevés à 29 175,78 euros et résultent :

- du compte sur livret pour 4 929,98 euros ;
- de la quote-part au 31 décembre 2020 des intérêts courus non échus pour 24 245,80 euros.

Au 31 décembre 2020, les placements s'élèvent à 10 005 431,98 euros.



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 :
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