

**Foire aux questions (FAQ)
sur l'application des nouvelles dispositions
encadrant le contrôle légal des comptes**

L'application des nouvelles dispositions issues de la réforme européenne de l'audit suscite des interrogations de la part des commissaires aux comptes et des entreprises.

Le H3C a déjà apporté des réponses aux questions dont il a été officiellement saisi, que ce soit par des réponses individuelles ou plus largement par des avis publiés sur son site internet.

Il a également constitué un groupe de travail avec la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) auquel a participé le représentant du commissaire du gouvernement auprès du Haut conseil.

Sans prétention d'exhaustivité, cette FAQ a vocation à faciliter l'application des dispositions qui suscitent les questions les plus fréquentes. Elle sera régulièrement enrichie.

Sommaire

Procédure d'appel d'offres (AO) pour la désignation des commissaires aux comptes dans les entités d'intérêt public (EIP)	3
Durée maximale de la mission du commissaire aux comptes « Rotation des cabinets »	7
Rotation des associés d'audit principaux « Rotation des signataires »	10
Services autres que la certification des comptes (SACC)	11
Plafonnement des honoraires reçus de l'EIP	15
Rapport de transparence	16
Annexes	18

1. Procédure d'appel d'offres (AO) pour la désignation des commissaires aux comptes dans les entités d'intérêt public (EIP)

1.1. La procédure d'AO prévue par le règlement européen constitue-t-elle une procédure "privée", non publique ?

La procédure d'AO ne relève pas des marchés publics. Les candidats répondent sur invitation / sollicitation de l'EIP.

L'article 17. 4 a) du règlement européen vise une « *procédure d'appel d'offres public* » mais renvoie à l'article 16. 3 qui envisage quant à lui une « *procédure de sélection* » que l'entité « *est libre de déterminer* » (16. 3 c) et dans le cadre de laquelle l'entité « *est libre d'inviter tout contrôleur légal (...)* » (16.3. a).

1.2. L'EIP qui a initialement désigné son commissaire aux comptes à l'issue d'une procédure d'AO doit-elle procéder à un nouvel AO au terme de la durée maximale de 10 ans pour lui permettre d'exercer un nouveau mandat de 6 exercices ?

Dans l'affirmative, à quel moment l'EIP doit-elle procéder à l'AO ? Peut-elle le faire de manière anticipée, avant le terme des 6 exercices ?

Pour permettre au commissaire aux comptes, désigné initialement à l'issue d'une procédure d'AO, de certifier les comptes au-delà de la durée maximale de la mission de 10 ans, l'EIP doit mettre en place une nouvelle procédure d'AO.

Cette procédure doit être organisée avant l'échéance des 10 ans, mais ne peut pas conduire à anticiper la nomination du commissaire aux comptes, par l'organe compétent, en prévoyant d'en différer l'effet.

Les conditions sous-tendant la nomination d'un commissaire aux comptes pour un nouveau mandat de 6 exercices à l'issue d'une période de 10 ans sont prévues au 2nd alinéa du I de l'article L. 823-3-1 du code de commerce. Cet article dispose qu'au terme de la période maximale de 10 ans, le commissaire aux comptes peut être nommé pour un nouveau mandat de 6 exercices « *à la condition que soient respectées les conditions définies aux paragraphes 2 à 5 de l'article 16 du règlement UE* », à savoir organiser une procédure d'appel d'offres.

1.3. Les EIP qui ne sont pas tenues de mettre en œuvre une procédure d'AO pour nommer leur commissaire aux comptes¹ du fait de l'exemption prévue par le règlement européen² bénéficient-elles également de cette exemption, au terme de la période maximale de 10 ans, pour renouveler le mandat de leur commissaire aux comptes pour 6 exercices supplémentaires ?

Les EIP qui bénéficient de l'exemption d'organiser un AO pour nommer leur commissaire aux comptes sont également exemptées de cette procédure lorsqu'elles décident, au terme de la période maximale de 10 ans, de confier à ce commissaire aux comptes un nouveau mandat de 6 exercices.

Les conditions de nomination d'un commissaire aux comptes pour un nouveau mandat de 6 exercices à l'issue d'une période de 10 ans sont prévues à l'alinéa 2 du I de l'article L. 823-3-1 du code de commerce. Ce texte

¹ Les EIP suivantes qui satisfont aux critères énoncés à l'article 2, paragraphe 1, points f) et t), de la directive 2003/71/CE, par renvoi du 4. de l'article 16 du règlement (UE) n° 537/2014, sont exemptées de l'obligation d'AO :

f) « *petites et moyennes entreprises* » (PME) : les sociétés qui, d'après leurs derniers comptes annuels ou consolidés publiés, présentent au moins deux des trois caractéristiques suivantes :

- un nombre moyen de salariés inférieur à 250 personnes sur l'ensemble de l'exercice,

- un total du bilan ne dépassant pas 43 000 000 d'euros

- et un chiffre d'affaires net annuel ne dépassant pas 50 000 000 d'euros ;

t) « *sociétés à faible capitalisation boursière* » : une société cotée sur un marché réglementé dont la capitalisation boursière moyenne a été inférieure à 100 000 000 euros sur la base des cours de fin d'année au cours des trois années civiles précédentes »

² Paragraphe 4 de l'article 16 du règlement (UE) n° 537/2014

renvoie aux paragraphes 2 à 5 de l'article 16 du règlement européen, en ce compris le paragraphe 4 qui prévoit l'exemption d'appel d'offres pour les EIP qui satisfont aux critères énoncés à l'article 2, paragraphe 1, points f) et t), de la directive 2003/71/CE.

1.4. Les mutuelles³ bénéficient-elles de l'exemption d'AO prévue par le règlement européen ?

Au même titre que les sociétés, les mutuelles bénéficient d'une exemption d'AO pour nommer leur commissaire aux comptes. Elles sont également exemptées, lorsqu'elles décident, au terme de la période maximale de 10 ans, de renouveler le mandat de ce commissaire aux comptes.

S'agissant des bénéficiaires de l'exemption, le 4. de l'article 16 du règlement renvoie aux critères quantitatifs énoncés à l'article 2, §1, f) et t) de la directive 2003/71/CE⁴ et non aux définitions elles-mêmes, lesquelles mentionnent la qualité de « société ». Le fait que les mutuelles ne soient pas des sociétés n'est donc pas un obstacle au bénéfice de l'exemption. Cette interprétation du 4. de l'article 16 est confortée par l'éclairage du considérant 18 du règlement, qui vise les entreprises et non les sociétés en mettant en avant les seuls critères de taille⁵.

1.5. La désignation d'un co-commissaire aux comptes dans une EIP requiert-elle la mise en œuvre d'un AO ?

La désignation d'un co-commissaire aux comptes dans une EIP requiert la mise en œuvre d'un AO.

Les conditions de nomination d'un commissaire aux comptes sont prévues à l'article L. 823-1 du code de commerce. Concernant les EIP, le II de cet article renvoie à l'article 16 du règlement européen, qui prévoit que la désignation du commissaire aux comptes intervient sur recommandation du comité d'audit, élaborée à l'issue d'une procédure d'AO.

1.6. La loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 dite loi « Sapin II »⁶ qui autorise le commissaire aux comptes à poursuivre son mandat jusqu'à la délibération de l'assemblée générale statuant sur les comptes de l'exercice ouvert au plus tard le 16 juin 2016, prolonge-t-elle également le délai dont dispose l'EIP pour procéder à un AO à l'issue de la durée maximale de 10 ans ?

La loi dite « Sapin II » ne prolonge pas le délai dont dispose l'EIP pour mettre en œuvre une procédure d'appel d'offres ; cette dernière doit avoir été mise en œuvre au terme de la durée maximale de 10 ans.

Si l'article 53 de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes modifié par la loi dite « Sapin II » permettait aux commissaires aux comptes de terminer leur mission en cours et d'éviter l'effet couperet de la date du 16 juin 2016, il ne prévoyait pas, en revanche, que l'EIP bénéficie d'un délai complémentaire pour mettre en œuvre une procédure d'AO à l'issue de la période maximale de 10 ans.

1.7. Au vu du 4. de l'article 41 du règlement européen, doit-on comprendre qu'à l'issue du mandat de 6 exercices de son commissaire aux comptes, une EIP qui souhaite nommer un autre commissaire aux comptes n'est pas tenue de procéder à un AO ?

Une EIP qui envisage de nommer, à l'issue du mandat de 6 exercices de son commissaire aux comptes en place, un autre commissaire aux comptes doit procéder à un appel d'offres.

³ Les mutuelles sont des personnes morales de droit privé à but non lucratif (article L. 110-1 du code de la mutualité)

⁴ Sur le contenu de ces dispositions, voir supra, notes de bas de page n°2 et 3.

⁵ Extrait du considérant 18 du règlement (UE) n° 537/2014 « (...) Cependant, étant donné qu'une procédure de sélection de ce type pourrait engendrer des coûts disproportionnés pour les entreprises à faible capitalisation boursière ou les petites et moyennes entités d'intérêt public par rapport à leur taille, il convient de dispenser ces entreprises et entités de l'obligation d'organiser une procédure de sélection d'un nouveau contrôleur légal des comptes ou d'un nouveau cabinet d'audit. »

⁶ Article 140, II. 2 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 dite loi Sapin II

Les dispositions de l'article 41 du règlement européen sont explicitement définies comme des dispositions transitoires. En particulier, le 4. de cet article, qui s'applique exclusivement aux mandats acceptés avant le 16 juin 2014 et qui se poursuivent encore au 17 juin 2016, permet aux commissaires aux comptes de poursuivre leur mandat jusqu'au terme de la durée maximale de 10 ans, sans que l'EIP n'ait à organiser d'AO.

1.8. Dans une EIP, autre que celles exemptées d'AO pour la nomination de leur commissaire aux comptes⁷, la désignation d'un commissaire aux comptes suppléant requiert-elle la mise en œuvre d'une procédure d'AO ?

Les EIP, autres que celles qui bénéficient d'une exemption expressément prévue par le règlement, doivent mettre en place une procédure d'AO pour désigner leurs commissaires aux comptes titulaire et suppléant.

Le 1^{er} alinéa du I. de l'article L. 823-1 du code de commerce énonce les conditions de désignation des commissaires aux comptes, sans distinction quant à leurs fonctions de titulaire ou suppléant. En outre, le II. du même article, qui n'opère pas non plus cette distinction, précise que dans les EIP « *les commissaires aux comptes sont en outre désignés conformément aux dispositions de l'article 16 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014* », article qui prévoit la mise en œuvre d'une procédure d'AO.

1.9. L'EIP doit-elle organiser une procédure d'AO pour permettre au commissaire aux comptes suppléant appelé à remplacer le commissaire aux comptes titulaire d'exercer sa mission ?

Le commissaire aux comptes suppléant remplace de droit le titulaire empêché et l'EIP n'a pas, dans ce cas, à organiser une procédure d'AO pour lui permettre d'exercer sa mission.

Il ressort des termes utilisés au 3^{ème} alinéa du I de l'article L. 823-1 du code de commerce, que le commissaire aux comptes suppléant est « *appelé à remplacer* » le commissaire aux comptes titulaire et n'est pas « *désigné* » commissaire aux comptes titulaire.

Il en est ainsi, que le commissaire aux comptes suppléant ait été nommé à l'issue d'une procédure d'AO ou non, étant précisé que si le commissaire aux comptes suppléant a été nommé sans recourir à un AO c'est parce que sa nomination est intervenue avant l'entrée en application des dispositions issues de la réforme imposant un AO pour la désignation des commissaires aux comptes d'EIP.

1.10. Lorsque la mission du commissaire aux comptes titulaire a atteint la durée maximale en cours de mandat, le commissaire aux comptes suppléant est-il appelé à le remplacer ?

Le commissaire aux comptes suppléant ne peut pas remplacer le commissaire aux comptes titulaire lorsque la mission de ce dernier a atteint la durée maximale et prend fin.

La situation envisagée ne correspond pas à l'une des situations dans lesquelles le suppléant est appelé à remplacer le titulaire, prévues au 2^{ème} alinéa de l'article L. 823-1 du code de commerce à savoir le refus, l'empêchement, la démission ou le décès.

1.11. L'EIP doit-elle organiser un AO pour permettre au commissaire aux comptes suppléant d'exercer un mandat de 6 exercices, à l'issue du mandat du commissaire aux comptes titulaire qu'il a été appelé à remplacer ?

L'EIP n'a pas à organiser d'AO pour permettre au commissaire aux comptes suppléant d'exercer un mandat de 6 exercices à l'issue du mandat du commissaire aux comptes titulaire qu'il a été appelé à remplacer. Il en est ainsi, que le commissaire aux comptes suppléant ait été nommé à l'issue d'une procédure d'AO, ou non (dans ce dernier cas, voir les précisions apportées supra, n°1.10).

⁷ Concernant les EIP exemptées, voir supra, note de bas de page n°2

Le commissaire aux comptes suppléant ayant déjà exercé la mission de certification des comptes de l'entité (en remplacement du titulaire empêché), sa nomination pour un mandat de 6 exercices, successivement à ce remplacement, constitue un renouvellement de sa mission. Or, le 3 de l'article 16 du règlement prévoit l'organisation d'un AO « *à moins qu'il ne s'agisse du renouvellement de la mission d'audit* ».

2. Durée maximale de la mission du commissaire aux comptes « Rotation des cabinets »

2.1. L'antériorité du commissaire aux comptes dans la mission doit-elle être prise en compte pour l'application du dispositif de rotation des cabinets ?

La prise en compte de l'antériorité pour l'application du dispositif de rotation des cabinets varie selon que l'EIP relève des dispositions prévues aux 1° à 5° du III de l'article L. 820-1 du code de commerce, au 6° ou aux 7° à 9° de ce même III.

a. Personnes et entités visées aux 1° à 5° du III de l'article L. 820-1 du code de commerce

Il s'agit des entités suivantes :

- les établissements de crédit mentionnés au I de l'article L. 511-1 du code monétaire et financier ayant leur siège social en France ;
- les entreprises d'assurance et de réassurance mentionnées aux articles L. 310-1 et L. 310-1-1 du code des assurances, à l'exception des sociétés d'assurance mutuelles dispensées d'agrément administratif en application de l'article R. 322-117-1 du code des assurances ;
- les institutions de prévoyance et leurs unions régies par le titre III du livre IX du code de la sécurité sociale, à l'exception de celles mentionnées au 3° de l'article L. 931-6-1 du code de la sécurité sociale ;
- les mutuelles et unions de mutuelles régies par le livre II du code de la mutualité, à l'exception de celles mentionnées au 3° de l'article L. 211-11 du code de la mutualité ;
- les personnes et entités dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé.

Pour ces entités, le dispositif de rotation des cabinets dépend de la date à laquelle la mission de contrôle légal des comptes a été acceptée :

- La mission de contrôle légal des comptes de l'EIP a été acceptée avant le 16 juin 2014
Pour le décompte de la durée maximale de la mission, il convient de retenir la date de première nomination du commissaire aux comptes, sans tenir compte de la date de qualification d'EIP de l'entité.

Les dispositions transitoires du règlement et en l'espèce le 3. de l'article 41 conduisent à tenir compte de l'antériorité dans la mission, peu importe la date de qualification d'EIP de l'entité.

En effet, les dispositions transitoires ont été prises dans le but « *d'assurer la sécurité juridique et de faciliter la transition vers le régime mis en place par le règlement* »⁸ et ce régime vise à « *écarter tout risque de familiarité et renforcer ainsi l'indépendance des contrôleurs légaux et cabinets d'audit* »⁹. C'est donc à la lumière de ces éléments qu'il convient de lire les dispositions transitoires qui traitent le risque de familiarité de manière spéciale pour les mandats en cours. Pour l'application de ces dispositions, l'antériorité du contrôleur légal dans l'exercice de la mission de certification doit être prise en compte, sans qu'il soit utile de s'interroger sur la date à laquelle l'entité a été qualifiée d'EIP, du moment qu'elle avait cette qualification à la date d'entrée en vigueur du règlement et qu'elle l'aura encore aux dates « butoirs » prévues par les dispositions transitoires (2020 et 2023).

- La mission de contrôle légal des comptes de l'EIP a été acceptée après le 16 juin 2014
Pour le décompte de la durée maximale de la mission, il convient de retenir la date de première nomination du commissaire aux comptes.

⁸ Extrait du considérant 32 du règlement UE

⁹ Extrait du considérant 21 du règlement UE

b. Personnes et entités visées au 6° du III de l'article L. 820-1 du code de commerce

Il s'agit des entités listées ci-après, dès lors qu'à la clôture de deux exercices consécutifs, le total de leur bilan consolidé ou combiné est supérieur à 5 milliards d'euros¹⁰ :

- les compagnies financières holdings au sens de l'article L. 517-1 du code monétaire et financier dont l'une des filiales est un établissement de crédit ;
- les compagnies financières holdings mixtes au sens de l'article L. 517-4 du code monétaire et financier dont l'une des filiales est une entité d'intérêt public au sens du présent article ;
- les sociétés de groupe d'assurance au sens de l'article L. 322-1-2 du code des assurances ;
- les sociétés de groupe d'assurance mutuelle au sens de l'article L. 322-1-3 du code des assurances ;
- les unions mutualistes de groupe au sens de l'article L. 111-4-2 du code de la mutualité.

Ces entités perdent leur qualification d'EIP dès lors qu'elles n'ont pas dépassé, pendant deux exercices consécutifs, le seuil de 5 milliards d'euros pour le total de leur bilan consolidé ou combiné¹¹.

Pour ces entités, le décompte de la durée de la mission s'apprécie de manière prospective, sans prise en compte de l'antériorité, à partir du 1^{er} exercice ouvert postérieurement au 31 décembre 2017.

L'article 53 de l'ordonnance n°2016-315 du 17 mars 2016 a prévu que « *Les dispositions du 6° du III de l'article L. 820-1 du code de commerce dans sa rédaction issue de la présente ordonnance, entrent en vigueur à compter du premier exercice ouvert postérieurement au 31 décembre 2017* ». En conséquence, cet article a instauré pour ces entités un report de la date d'application du dispositif de rotation au premier exercice ouvert postérieurement au 31 décembre 2017.

c. Personnes et entités visées aux 7° à 9° du III de l'article L. 820-1 du code de commerce

Il s'agit des entités suivantes :

- les fonds de retraite professionnelle supplémentaire mentionnés à l'article L. 381-1 du code des assurances ;
- les mutuelles ou unions de retraite professionnelle supplémentaire mentionnées à l'article L. 214-1 du code de la mutualité ;
- les institutions de retraite professionnelle supplémentaire mentionnées à l'article L. 942-1 du code de la sécurité sociale.

Pour ces entités, le décompte de la durée de la mission s'apprécie de manière prospective à partir du premier exercice de leur création.

Ces EIP ont été créées par l'ordonnance n° 2017-484 du 6 avril 2017 prise par le Gouvernement en vertu du 1° de l'article 114 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 dite loi « Sapin II », l'ayant habilité à créer « *une nouvelle catégorie d'organismes ayant pour objet l'exercice de l'activité de retraite professionnelle supplémentaire* ». S'agissant de nouvelles entités, elles acquerront la qualification d'EIP à partir de leur date de création.

2.2. Quel point de départ doit-on retenir pour le décompte de la durée maximale de la mission ?

Le décompte de la durée maximale de la mission s'effectue à partir du premier jour du premier exercice du premier mandat du commissaire aux comptes désigné pour effectuer le contrôle légal de l'EIP.

Le V de l'article L. 823-3-1 du code de commerce renvoie à l'article 17 du règlement (UE) n°537/2014 pour le calcul de la durée de la mission, qui, selon les termes de son point 8 précise que « *la durée de la mission d'audit est calculée à compter du premier exercice sur lequel porte la lettre de mission d'audit dans laquelle le contrôleur*

¹⁰ Article D. 820-1 du code de commerce

¹¹ Article D. 820-1 du code de commerce

légal des comptes ou cabinet d'audit a été désigné pour la première fois pour effectuer des contrôles légaux consécutifs des comptes de la même [EIP] ».

2.3. Le commissaire aux comptes étant appelé à certifier les comptes d'exercices comptables, quelle acception convient-il de retenir du terme « années » utilisé dans le code de commerce pour le calcul de la durée maximale de la mission ?

Pour l'application des dispositions relatives à la durée maximale de la mission, il convient d'envisager la notion d'« année » comme renvoyant à la « période contrôlée » par le commissaire aux comptes, entendu comme la durée cumulée des exercices certifiés.

La notion de « période » est utilisée à l'article L. 823-3-1 du code de commerce.

En outre, le 1. de l'article 17 du règlement, article auquel renvoie l'article L. 823-3-1 précité, envisage que la durée minimale de la mission puisse être fixée (par les états membres) à un « an ». Pour que cette règle soit applicable, cette notion d'« année » doit être entendue comme la période au titre de laquelle porte le contrôle du commissaire aux comptes et qui fait l'objet de son rapport, émis postérieurement à la clôture des comptes et présenté à l'assemblée générale de l'exercice suivant.

La position ainsi retenue peut être illustrée comme suit : partant de l'hypothèse d'une durée maximale de la mission de 10 ans et d'un exercice social couvrant une année civile (1^{er} janvier au 31 décembre), le commissaire aux comptes pourra exercer sa mission jusqu'à l'assemblée générale appelée à statuer sur les comptes du 10^{ème} exercice contrôlé.

2.4. Un commissaire aux comptes peut-il accepter un mandat de 6 exercices dans une EIP alors qu'il n'est pas certain de pouvoir exercer ce mandat jusqu'à son terme au regard de la durée maximale de la mission ?

Un commissaire aux comptes peut accepter un mandat de 6 exercices alors même qu'il n'est pas certain de pouvoir exercer ce mandat jusqu'à son terme par effet de la durée maximale prévue à l'article L. 823-3-1 du code de commerce. Dans une telle situation, il en informe sans délai la personne ou l'entité lors de sa désignation.

La caducité anticipée du mandat ainsi accepté s'impose par l'effet de la loi au commissaire aux comptes et à l'entité en application de la durée maximale prévue à l'article L. 823-3-1 du code de commerce. Cette situation est expressément traitée à l'article 21 du code de déontologie qui dispose que « *le commissaire aux comptes dont le mandat ne pourra se poursuivre jusqu'à son échéance par l'application des dispositions de l'article L. 823-3-1 en informe sans délai la personne ou l'entité lors de sa désignation ou de son renouvellement* ».

2.5. A l'issue de la durée maximale de la mission du commissaire aux comptes titulaire, l'EIP peut-elle nommer, en qualité de commissaire aux comptes titulaire, le commissaire aux comptes suppléant ?

Qu'en est-il si le commissaire aux comptes suppléant est membre du même réseau que le commissaire aux comptes arrivé au terme de sa mission ?

A l'issue de la durée maximale de la mission du commissaire aux comptes titulaire, l'EIP peut nommer, en qualité de commissaire aux comptes titulaire, le commissaire aux comptes suppléant, les dispositions relatives à la rotation des cabinets n'étant pas applicables au commissaire aux comptes suppléant qui n'a pas eu à suppléer le titulaire.

Le premier alinéa du I de l'article L. 823-3-1 du code de commerce dispose que les dispositions relatives à la durée maximale de la mission ne s'imposent qu'aux (seuls) commissaires aux comptes qui procèdent à la certification des comptes de l'entité d'intérêt public. Tel n'est pas le cas du commissaire aux comptes suppléant qui n'a pas eu à suppléer le titulaire.

A l'issue de la durée maximale de la mission du commissaire aux comptes titulaire, le commissaire aux comptes suppléant, membre du même réseau que le commissaire aux comptes titulaire, ne peut pas succéder à ce dernier, compte tenu du délai de viduité de 4 ans prévu au IV de l'article L. 823-3-1 du code de commerce.

Le IV de l'article L. 823-3-1 du code de commerce dispose que « *le commissaire aux comptes ou, le cas échéant, un membre de son réseau au sein de l'Union européenne ne peut accepter de mandat auprès de*

l'entité d'intérêt public dont il a certifié les comptes avant l'expiration d'une période de quatre ans suivant la fin de son mandat ».

3. Rotation des associés d'audit principaux « Rotation des signataires »

3.1. Comment s'effectue le décompte des six exercices consécutifs que le signataire peut certifier ?

Conformément à la position retenue par le Haut conseil dans son avis n° 2017-03 du 9 mars 2017 (annexe 1), le décompte des six exercices doit être effectué à partir du premier exercice au cours duquel sont réunies les conditions posées par le texte, à savoir :

- la personne ou l'entité dont les comptes sont certifiés est une EIP ou fait appel public à la générosité
- et le commissaire aux comptes, personne physique intervient en qualité de signataire du rapport sur les comptes de ladite personne ou entité.

Pour les personnes et entités non « cotées » qui appartiennent aux secteurs de la banque et de l'assurance qualifiées d'EIP par le droit européen, il convient de prendre en compte les exercices consécutifs certifiés par le signataire depuis la date à laquelle la personne ou l'entité est entrée dans le périmètre des EIP telles que définies par les textes européens.

Dans son avis, le Haut conseil a, en outre, constaté que concernant ces personnes et entités le législateur national avait décidé de différer la prise d'effet de l'obligation de rotation du signataire au 1^{er} exercice ouvert postérieurement au 31 décembre 2016² afin de garantir une qualité constante de l'audit sur cet exercice, et en a pris acte.

Pour les personnes et entités qui deviennent des EIP ou des APG au cours de leur vie sociale, le point de départ du décompte des six exercices correspond à la date de leur qualification d'EIP ou d'APG. En conséquence, les exercices certifiés antérieurement ne sont pas à prendre en compte.

En complément, le Haut conseil apporte les précisions suivantes :

- concernant les personnes et entités visées au 6° du III de l'article L. 820-1 du code de commerce, le décompte des six exercices que le commissaire aux comptes peut certifier s'effectue à compter du 1^{er} exercice ouvert postérieurement au 31 décembre 2017.

L'article 53 de l'ordonnance n°2016-315 du 17 mars 2016 a instauré un report de la date de qualification d'EIP de ces entités en prévoyant que les dispositions du 6° de l'article L.820-1 du code de commerce « *entrent en vigueur à compter du premier exercice ouvert postérieurement au 31 décembre 2017* ».

- concernant les personnes et entités visées aux 7° à 9° du III de l'article L. 820-1 du code de commerce, le décompte des six exercices que le commissaire aux comptes peut certifier s'effectue à compter du 1^{er} exercice de création de ces entités.

S'agissant de nouvelles entités qui ne seront créées que postérieurement à la publication de l'ordonnance n°2017-484 du 6 avril 2017 qui les a instituées, elles acquerront la qualification d'EIP à la date de leur création.

3.2. Le signataire qui était soumis au délai de viduité de deux ans avant l'entrée en vigueur des modifications apportées à l'article L. 822-14 du code de commerce qui prolongent ce délai d'un an, doit-il attendre une année supplémentaire avant de pouvoir à nouveau participer à la mission de contrôle légal ?

Conformément à la position retenue par le Haut conseil dans son avis n° 2017-03, l'ancien signataire d'ores et déjà visé par l'interdiction temporaire de deux ans à la date d'entrée en vigueur de l'article L. 822-14 du code de commerce doit attendre une année supplémentaire avant de pouvoir à nouveau participer à la mission.

4. Services autres que la certification des comptes « SACC »

4.1. Quelle est la typologie des services qu'un commissaire aux comptes peut fournir à l'entité dont il certifie les comptes ou aux entités contrôlant cette dernière ou contrôlées par elle ? En particulier, que recouvre la notion de « services autres que la certification des comptes » (SACC) ?

Les services que le commissaire aux comptes peut fournir à l'entité dont il certifie les comptes ou aux entités contrôlant cette dernière ou contrôlées par elle¹² peuvent être classés en trois catégories :

- a. la certification des comptes annuels et des comptes consolidés
- b. les SACC dont la réalisation est expressément confiée au commissaire aux comptes par la législation nationale ou des dispositions du droit de l'Union européenne (UE) qui ont effet direct en droit national ;
- c. les SACC, autres que ceux requis par la législation nationale ou la législation de l'UE, sous réserve que leur fourniture ne contrevienne pas aux dispositions régissant l'exercice du commissariat aux comptes et notamment aux règles d'indépendance.

Les SACC recouvrent donc l'ensemble des services susceptibles d'être fournis par le commissaire aux comptes, en dehors de la certification des comptes. Ces services requièrent, en conséquence, du commissaire aux comptes, la mise en œuvre de travaux autres que ceux qui sont strictement nécessaires à l'émission de son opinion sur les comptes annuels et les comptes consolidés.

Cette typologie est issue des dispositions des textes européens et notamment de l'article 14 du règlement qui prévoit que « Les contrôleurs légaux des comptes ou les cabinets d'audit fournissent chaque année à l'autorité compétente dont ils relèvent une liste des entités d'intérêt public contrôlées, classées en fonction des revenus qu'ils en ont tirés, ceux-ci étant ventilés comme suit :

- a) revenus provenant du contrôle légal des comptes ;
- b) revenus provenant de services autres que d'audit, autres que ceux visés à l'article 5, paragraphe 1, qui sont requis par la législation de l'Union ou la législation nationale ; et
- c) revenus provenant de services autres que d'audit, autres que ceux visés à l'article 5, paragraphe 1, qui ne sont pas requis par la législation de l'Union ou la législation nationale. »

Lors de la transposition des textes européens, le législateur a fait le choix d'utiliser le terme de « certification des comptes » lorsqu'il s'agit de viser l'intervention du commissaire aux comptes sur le territoire national et celui de « contrôle légal des comptes » s'agissant de l'intervention d'un contrôleur légal des comptes dans un pays européen autre que la France.

Cette typologie a donc été établie au vu du terme « certification des comptes » retenu dans la législation nationale, en particulier à l'article L. 823-9 du code de commerce.

Lorsqu'en application de l'article 3 bis de la Directive 2014/56/UE du 16 avril 2014, le commissaire aux comptes de l'entité effectue le contrôle légal des comptes d'entités contrôlant cette dernière ou contrôlées par elle et dont le siège social est situé dans un pays de l'UE autre que la France, le terme de « certification des comptes » dans la typologie définie supra doit être traduit par « contrôle légal des comptes ».

4.2. A quoi sert cette typologie ?

Le classement en trois catégories distinctes, qui repose sur les textes européens portant réforme de l'audit, est nécessaire à la bonne application de plusieurs dispositions visant à renforcer l'indépendance du commissaire aux comptes dans l'exercice de sa mission de certification des comptes, en particulier des EIP.

Il permet notamment au comité spécialisé d'identifier les services dont il doit autoriser la fourniture avant leur réalisation (voir question/réponse 4.4 infra) ou encore au commissaire aux comptes de déterminer le volume d'honoraires qu'il peut facturer au titre des SACC et

¹² Au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce

d'élaborer la liste des EIP dont il certifie les comptes, classées en fonction des revenus qu'il en a tirés et qu'il communique chaque année au Haut conseil¹³.

4.3. Dans la mesure où certains services, en particulier ceux requis par le législateur national, sont étroitement liés à la certification des comptes, est-il envisageable d'avoir une acception « souple » de la notion de certification des comptes ?

La certification des comptes requiert la mise en œuvre de travaux permettant au commissaire aux comptes de conclure sur la régularité et la sincérité des comptes et sur le fait qu'ils donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'entité ou de l'ensemble constitué par les entités comprises dans la consolidation, à la fin de l'exercice¹⁴.

Considérant que :

- certaines interventions légales confiées au commissaire aux comptes sont étroitement liées à la mission de certification des comptes, voire menées dans le cadre de celle-ci ;
- et que d'autres interventions ont un impact sur le déroulement de la mission de certification des comptes en ce qu'elles contribuent à réduire les travaux nécessaires à cette mission,

une certaine souplesse dans le classement des services rendus à l'entité est envisageable sous réserve toutefois que l'approche pratique retenue ne s'éloigne pas de la notion juridique de certification des comptes. A ce titre, il est précisé qu'un service requis par la loi ne peut pas être estimé, de ce seul fait, comme relevant de la certification des comptes.

A titre d'illustration, le Haut conseil considère que :

- l'examen limité des comptes semestriels réalisé par le commissaire aux comptes en application du III de l'article L. 451-1-2 du code monétaire et financier peut être considéré comme participant à la certification des comptes ;
- certaines interventions portant sur le contrôle interne et réalisées dans le cadre d'une obligation imposée par une législation d'un pays tiers, telle que celle prévue par la loi américaine Sarbanes Oxley, peuvent également, pour partie, être considérées comme contribuant à réduire les travaux nécessaires à la certification des comptes. Dans ce cas, le commissaire aux comptes doit pouvoir estimer la part de ces interventions qui contribue à réduire les travaux nécessaires à la certification des comptes ;
- en revanche, les travaux mis en œuvre dans le cadre des interventions suivantes, expressément et exclusivement confiées au commissaire aux comptes, ne contribuent pas à réduire les travaux nécessaires à la certification des comptes :
 - le contrôle des conventions réglementées ;
 - le contrôle du rapport de gestion ;
 - le contrôle du rapport financier annuel ;
 - les travaux mis en œuvre au titre de la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme ;
 - la révélation des faits délictueux ;
 - ou encore les travaux mis en œuvre au titre de la procédure d'alerte.

¹³ En application de l'article 14 du règlement (UE) n° 537/2014

¹⁴ Article L823-9 du code de commerce : « Les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice.

Lorsqu'une personne ou une entité établit des comptes consolidés, les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes consolidés sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation.

Sans préjudice des dispositions de l'article L. 823-14, la certification des comptes consolidés est délivrée notamment après examen des travaux des commissaires aux comptes des personnes et entités comprises dans la consolidation ou, s'il n'en est point, des professionnels chargés du contrôle des comptes desdites personnes et entités.

Le contenu du rapport du commissaire destiné à l'organe appelé à statuer sur les comptes est fixé par décret en Conseil d'Etat. »

Ces interventions constituent donc des SACC qui entrent dans la catégorie b. de la typologie présentée à la question/réponse 4.1 supra relative aux services que le commissaire aux comptes peut fournir.

4.4. Quels sont les SACC que le comité spécialisé d'une EIP doit approuver préalablement à leur fourniture ?

Conformément à la position retenue par le Haut conseil dans son avis n° 2017-02 du 23 février 2017 (annexe 2), le comité spécialisé doit approuver les SACC susceptibles d'être fournis par le commissaire aux comptes ou les membres de son réseau, à l'EIP dont il certifie les comptes ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3, à l'exception des services qui sont expressément et exclusivement confiés au commissaire aux comptes par des dispositions nationales ou des dispositions du droit de l'UE qui ont un effet direct en droit national.

Cette approbation nécessite, au préalable, que le comité spécialisé ait analysé les risques que les services que le commissaire aux comptes ou les membres de son réseau proposent de fournir pourraient faire peser sur l'indépendance du commissaire aux comptes et les mesures de sauvegarde appliquées par celui-ci.

L'article L. 822-11-2 du code de commerce énonce que « les services autres que la certification des comptes qui ne sont pas mentionnés au II de l'article L. 822-11 et au I de l'article L. 822-11-1 peuvent être fournis par le commissaire aux comptes ou les membres du réseau auquel il appartient à l'entité d'intérêt public dont il certifie les comptes, ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3, à condition d'être approuvés par le comité spécialisé mentionné à l'article L. 823-19. Ce comité se prononce après avoir analysé les risques pesant sur l'indépendance du commissaire aux comptes et les mesures de sauvegarde appliquées par celui-ci. »

4.5. Le comité spécialisé d'une EIP peut-il mettre en place une procédure d'approbation de certains SACC relevant d'une même catégorie de travaux, selon des modalités prédéfinies ?

Conformément à la position retenue par le Haut conseil dans son avis n° 2017-04 du 26 juillet 2017 (annexe 3), dès lors que le comité spécialisé a procédé à l'analyse des risques que les SACC envisagés pourraient faire peser sur l'indépendance du commissaire aux comptes (voir question/réponse n° 1.4 supra), il peut envisager de mettre en place, selon les modalités qu'il estime les plus adaptées à son organisation, une procédure d'approbation préalable, pour une durée déterminée, d'une liste limitative de catégories de SACC, chaque catégorie reposant sur des travaux de même nature.

Une telle procédure d'approbation, distincte d'un examen au cas par cas, nécessite, outre une grande vigilance, que les services concernés soient définis avec un degré de précision suffisant pour permettre d'apprécier, lors de la proposition effective de la fourniture d'un de ces services, le respect des exigences qui ont prévalu à l'approbation préalable, en particulier des règles applicables à la profession de commissaire aux comptes.

En outre, il serait souhaitable que la période pour laquelle ces services sont approuvés n'excède pas une année afin que soient régulièrement prises en compte les évolutions dans l'environnement des entités concernées et l'efficacité de la procédure d'approbation préalable mise en place.

Plus généralement, quelles que soient les modalités d'approbation des SACC retenues par le comité spécialisé, il convient qu'il soit rendu compte à ce dernier de tous les services effectivement réalisés afin de lui permettre d'exercer sa mission.

L'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 a modifié les conditions dans lesquelles des SACC peuvent être fournis par le commissaire aux comptes ou les membres de son réseau, à l'entité dont il certifie les comptes ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce.

En particulier, pour les EIP, en sus de l'analyse que le commissaire aux comptes doit effectuer pour apprécier si les SACC que lui ou un membre de son réseau envisage de fournir sont de nature à affecter d'une quelconque

façon la formation, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission, le comité spécialisé doit désormais préalablement approuver ces services, après avoir analysé, d'une part, les risques qu'ils peuvent faire peser sur l'indépendance du commissaire aux comptes et, d'autre part, les mesures de sauvegarde appliquées par celui-ci. Cette nouvelle mission confiée au comité spécialisé est expressément prévue à l'article L. 822-11-2 du code de commerce, qui, s'il définit les conditions auxquelles est soumise l'approbation préalable, ne précise pas cependant ses modalités de mise en œuvre.

4.6. Comment appliquer les dispositions relatives au plafonnement des honoraires de SACC ? (règle des 70%)

Cette question est en cours d'instruction.

5. Plafonnement des honoraires totaux reçus d'une EIP par le commissaire aux comptes au regard du total des honoraires reçus par ce dernier (règle des 15%)

5.1. Comment appliquer les dispositions relatives au plafonnement des honoraires reçus de l'EIP (règle des 15%) ?

Pour l'application de la règle du plafonnement des honoraires reçus de l'EIP prévue au 3. de l'article 4 du règlement UE, il convient de prendre en compte :

- au numérateur la somme des honoraires reçus de l'EIP par le commissaire aux comptes, au titre du contrôle légal des comptes de l'EIP et des SACC
- et au dénominateur le total des honoraires reçus par le commissaire aux comptes au titre de l'ensemble de ses activités

Les termes « honoraires totaux » et « total des honoraires reçus » au 3. de l'article 4 du règlement européen visent l'ensemble des honoraires sans distinction de missions. En conséquence, au dénominateur, il convient de retenir le chiffre d'affaires relatif à l'ensemble des activités réalisées par le commissaire aux comptes, personne physique ou personne morale, titulaire du mandat.

Pour le calcul du plafond, les honoraires « reçus » par le commissaire aux comptes doivent être considérés comme les honoraires « facturés » par ce dernier.

L'article 4 du règlement UE prévoit à la fois la règle du plafonnement des honoraires reçus de l'EIP à 15% (point 3) mais aussi celle du plafonnement des honoraires de SACC à 70% pour les SACC (point 2).

S'agissant de la règle du plafonnement des honoraires de SACC le législateur a fait usage de l'option permettant de prévoir des dispositions nationales plus strictes que les dispositions européennes. Ainsi, l'alinéa 1^{er} du II de l'article L.823-18 du code de commerce utilise la notion d'honoraires « facturés » plutôt que celle d'honoraires versés/reçus dont fait usage l'article 4 du règlement UE qui renvoie à une notion de flux de trésorerie.

S'agissant de la règle du plafonnement de 15%, le législateur a renvoyé au règlement sans apporter de précision (alinéa 3 du II de l'article L. 823-18 du code de commerce). Cependant, afin de garantir la prise en compte de bases homogènes dans le calcul des plafonnements de 70% et de 15%, et dans la mesure où l'option ouverte par le règlement permettait d'adopter des exigences plus strictes pour l'ensemble des dispositions de l'article 4, on peut considérer que la volonté du législateur national était de retenir une notion uniforme d'honoraires facturés.

La position ainsi retenue peut être illustrée comme suit : une société X exerce une activité de commissariat aux comptes et une activité d'expertise comptable qui lui procurent respectivement 800 K€ et 300 K€ d'honoraires. X détient une société Y qui exerce ces deux mêmes activités et qui génèrent, pour Y, un total de 120 K€ d'honoraires.

Au titre du commissariat aux comptes, X est titulaire de plusieurs mandats au sein d'un groupe : celui de la mère (tête de groupe) qui est une EIP et celui de plusieurs de ses filiales :

- X reçoit de l'EIP 30 K€ d'honoraires au titre de la certification des comptes annuels, 50 K€ au titre de la certification des comptes consolidés et 20 K€ au titre de SACC
- X reçoit en outre des filiales de l'EIP, 100 K€ d'honoraires au titre de la certification de leurs comptes annuels.

La vérification du respect de la règle des 15% s'apprécie au regard du ratio suivant : $(30+50+20)/(800+300)$ soit 9 %.

6. Rapport de transparence

6.1. Quel périmètre géographique convient-il de retenir concernant la description du réseau et les informations relatives aux contrôleurs légaux membres dudit réseau ?

La description du réseau¹⁵ doit être envisagée au niveau mondial, alors que les informations à fournir au titre des contrôleurs légaux ou cabinets d'audit membres dudit réseau¹⁶ doivent être envisagées au (seul) niveau européen.

En ce qui concerne les définitions, excepté l'expression « *autorités compétentes* », l'article 3 du règlement UE renvoie à l'article 2 de la directive 2006/43/CE. Ce dernier article définit la notion de réseau comme « *la structure la plus vaste* :

- *destinée à un but de coopération, à laquelle appartient un contrôleur légal ou un cabinet d'audit, et*
- *dont le but manifeste est le partage des résultats ou de coûts ou qui partage un actionnariat, un contrôle ou une direction commune, des politiques ou des procédures communes en matière de contrôle qualité, une stratégie commerciale commune, l'utilisation d'une même marque ou d'une partie importante des ressources professionnelles* ».

Ce même article 2 de la directive 2006/43/CE définit également les notions :

- de « *contrôleur légal des comptes* » et de « *cabinet d'audit* » en retenant comme critère leur agrément par une autorité d'un Etat membre ;
- et de « *contrôleur de pays tiers* » et d'« *entité d'audit de pays tiers* » en précisant qu'ils sont enregistrés dans un pays tiers et ne bénéficient pas d'un agrément d'un Etat membre.

Il en résulte qu'il convient de distinguer, dans le texte, le périmètre des informations à fournir selon que celles-ci concernent le réseau ou bien les contrôleurs légaux des comptes ou cabinets d'audit, membres du réseau.

6.2. Quel niveau de détail est attendu au titre des informations relatives aux membres du réseau, en particulier au titre du « *nom de chaque contrôleur légal des comptes intervenant à titre individuel* » et du « *chiffre d'affaires total réalisé par les contrôleurs légaux des comptes intervenant à titre individuel* » ?

L'information relative au « *nom de chaque contrôleur légal des comptes intervenant à titre individuel* » doit être fournie pour chaque contrôleur légal inscrit, titulaire de mandat, qu'il s'agisse d'une personne physique exerçant en nom propre ou d'un cabinet d'audit, membre du réseau dans l'Union européenne. En revanche, cette information n'est pas requise pour les contrôleurs légaux, membres du réseau d'un pays tiers, ni pour les contrôleurs légaux désignés par les cabinets d'audit titulaires des mandats, signataires des rapports sur les comptes.

La notion de « *contrôleur légal des comptes intervenant à titre individuel* » utilisée au (ii) du b) du 2. de l'article 13 du règlement UE s'entend, selon la définition du 2) de l'article 2 de la directive 2006/43/CE, comme les personnes physiques, agréées par les autorités compétentes d'un Etat membre, et, ce faisant, comme les titulaires de mandat en nom propre, au sein de l'UE.

Les informations relatives au « *chiffre d'affaires total réalisé par les contrôleurs légaux des comptes intervenant à titre individuel* » concernent le chiffre d'affaires total de l'ensemble des contrôleurs légaux, sans qu'il soit requis d'information individualisée.

L'usage du terme « total » dans « chiffre d'affaires total » au (iv) du b) du 2. de l'article 13 implique que seule une information agrégée est requise.

¹⁵ Prévue au i) du b) du 2. de l'article 13 du règlement

¹⁶ Prévu au (ii) du b) du 2. de l'article 13 du règlement

6.3. Si le contrôleur légal ou le cabinet d'audit fournit les informations relatives à son chiffre d'affaires total dans ses états financiers mais que ces derniers ne sont pas rendus publics, peut-on considérer que l'obligation d'information est remplie ?

Si les états financiers du commissaire aux comptes ne sont pas publiés au registre du commerce et des sociétés ou si les états financiers publiés ne comportent pas les informations relatives au chiffre d'affaires, ces informations doivent être mentionnées dans le rapport de transparence.

Le k) du 2. de l'article 13 du règlement prévoit que des informations sur le chiffre d'affaires total du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit, ventilé selon les catégories définies aux i) à iv) de ce même k) doivent être incluses dans le rapport annuel de transparence « *si ces informations ne sont pas communiquées dans [les états financiers du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit] au sens de l'article 4, paragraphe 2¹⁷, de la directive 2013/34/UE* ».

L'usage de l'adjectif « *communiquées* » entendu comme « *rendues publiques* » conduit à retenir que lorsque les comptes ne sont pas rendus publics par leur dépôt au greffe, quelle qu'en soit la raison (absence de dépôt en violation de la loi ou par le bénéfice de la déclaration de confidentialité), le commissaire aux comptes ne satisfait pas à la condition de communication des informations dans ses états financiers visée par le k) du 2. de l'article 13, de sorte que ces dernières doivent figurer dans le rapport de transparence.

6.4. Est-il envisageable qu'un commissaire aux comptes puisse faire usage de la disposition permettant de ne pas divulguer la liste des EIP contrôlées ?

La possibilité de ne pas publier la liste des EIP contrôlées¹⁸ est sans objet dans le contexte français.

Le dernier alinéa du 2. de l'article 13 du règlement prévoit que « *Le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit peut, dans des circonstances exceptionnelles, décider de ne pas communiquer les informations requises au point f) du premier alinéa dans la mesure où cela est nécessaire pour parer à une menace imminente et grave pour la sécurité individuelle d'une personne. Le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit doit pouvoir démontrer l'existence de cette menace à l'autorité compétente* ». Cette disposition est sans objet dans le contexte français où l'identité du contrôleur légal et du signataire ne sont pas confidentielles.

¹⁷ Paragraphe 2 de l'article 4 de la directive 2013/34/UE : « *les états financiers annuels sont établis avec clarté et en conformité avec les dispositions de la présente directive* »

¹⁸ Dernier paragraphe du k) de l'article 13 du règlement

Annexes

Annexe 1

Avis du H3C du 9 mars 2017 relatif à l'application des dispositions concernant la rotation du commissaire aux comptes désigné en qualité de signataire du rapport sur les comptes 19

Annexe 2

Avis du H3C du 23 février 2017 relatif à l'approbation des services autres que la certification des comptes par le comité d'audit d'une EIP 22

Annexe 3

Avis du H3C du 26 février 2017 relatif à l'approbation des services autres que la certification des comptes par le comité d'audit d'une EIP 23

le 9 mars 2017

Avis 2017-03

***Avis rendu par le Haut conseil du commissariat aux comptes
en application de l'article R. 821-6 du code de commerce sur auto-saisine relative
à l'application des dispositions concernant la rotation du commissaire aux comptes
désigné en qualité de signataire du rapport sur les comptes***

Introduction

L'article L. 822-14 du code de commerce limite le nombre d'exercices durant lesquels le commissaire aux comptes signataire des comptes de certaines entités peut intervenir en cette qualité. Il prévoit également qu'à l'issue de cette période, l'ancien signataire ne peut plus participer à la mission de contrôle légal de ladite entité avant un délai, usuellement dénommé « délai de viduité », qui se décompte à partir de la date de clôture du sixième exercice qu'il a certifié.

Ce dispositif de rotation des signataires a été instauré par la loi n° 2003-706 du 1^{er} août 2003 de sécurité financière pour les personnes et entités dont les titres financiers sont admis à la négociation sur un marché réglementé (ci-après personnes et entités « cotées ») ainsi que les personnes morales mentionnées à l'article L. 612-1 du code de commerce et les associations mentionnées à l'article L. 612-4 du même code dès lors qu'elles font appel public à la générosité au sens de l'article 3 de la loi n° 91-772 du 7 août 1991.

La directive européenne n° 2006/43/CE du 17 mai 2006 a ensuite prévu l'application de ce dispositif à l'ensemble des personnes et entités répondant à la définition européenne de l'EIP mais a laissé aux Etats membres le choix d'exempter certaines d'entre elles de cette obligation. Faisant usage de cette faculté, la France avait décidé de conserver le périmètre retenu en 2003 et de ne pas étendre le dispositif de rotation des signataires aux EIP non « cotées » appartenant aux secteurs de la banque et de l'assurance.

Les textes européens du 16 avril 2014 portant réforme de l'audit¹⁹ transposés par l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes ont prévu que le dispositif serait désormais applicable à l'ensemble des personnes et entités répondant à la définition européenne d'EIP, sans exemption possible.

C'est ainsi que l'article L. 822-14 du code de commerce dans sa rédaction actuelle, s'il fixe toujours à six exercices, dans la limite de sept ans, le nombre d'exercices consécutifs durant lesquels le commissaire aux comptes signataire du rapport sur les comptes peut intervenir en

¹⁹ Directive 2014/56/UE et Règlement n° 537/2014

cette qualité, étend le périmètre des personnes et entités concernées et porte le délai de viduité de 2 ans à 3 ans.

Le Haut conseil a été saisi de difficultés soulevées par la mise en œuvre de ces dispositions. Il a en particulier été sollicité sur la question de savoir si, pour les personnes et entités nouvellement visées par le dispositif, les exercices certifiés par le signataire antérieurement à la date d'application du texte modifié doivent être pris en compte pour le calcul des six exercices consécutifs.

Il a également été interrogé sur l'application du prolongement d'un an du délai de viduité pour les anciens signataires soumis au délai de viduité de deux ans à la date d'entrée en vigueur de la nouvelle rédaction du texte.

Avis du Haut conseil

Concernant le décompte des six exercices dans les entités nouvellement visées par le dispositif

Le Haut conseil a retenu que le décompte des six exercices doit être effectué à partir du premier exercice au cours duquel sont réunies les conditions posées par le texte, à savoir :

- la personne ou l'entité dont les comptes sont certifiés est une EIP ou fait appel public à la générosité,
- et le commissaire aux comptes, personne physique, intervient en qualité de signataire du rapport sur les comptes de ladite personne ou entité.

Au regard de la première condition ainsi posée, le Haut conseil a considéré qu'il convenait de distinguer :

- les personnes et entités non « cotées » appartenant aux secteurs de la banque et de l'assurance qualifiées d'EIP par le droit européen,
- et les personnes et entités qui deviennent des EIP ou des APG au cours de leur vie sociale.

Concernant les personnes et entités non « cotées » appartenant aux secteurs de la banque et de l'assurance qualifiées d'EIP par le droit européen

Le Haut conseil a relevé que la faculté d'exemption prévue à l'article 39 de la directive n° 2006/43/CE du 17 mai 2006, que la France a choisi d'utiliser lors de la transposition du texte afin de limiter l'obligation de rotation aux seuls signataires déjà soumis à ce dispositif depuis 2003, était sans incidence sur la qualification d'EIP au sens du droit européen.

En conséquence, il est d'avis que pour le décompte des six exercices mentionnés à l'article L. 822-14 du code de commerce actuellement en vigueur, il convient de tenir compte de la date à laquelle la personne ou l'entité a été qualifiée d'EIP par le droit européen et que les exercices consécutifs certifiés par le signataire depuis cette date sont à prendre en compte.

Le Haut conseil a, en outre, constaté que le législateur national avait décidé de différer la prise d'effet de l'obligation de rotation du signataire au premier exercice ouvert postérieurement au 31 décembre 2016²⁰ afin de garantir une qualité constante de l'audit sur cet exercice, et en a pris acte.

Concernant les personnes et entités qui deviennent EIP ou APG au cours de leur vie sociale

²⁰ 3° de l'article 53 de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes

Pour les personnes et entités qui deviennent EIP ou APG au cours de leur vie sociale, le Haut conseil est d'avis que le point de départ du décompte des six exercices correspond à la date de leur qualification d'EIP ou d'APG. En conséquence, les exercices certifiés antérieurement ne sont pas à prendre en compte.

Concernant la prolongation du délai de viduité

Le Haut conseil est d'avis que les anciens signataires d'ores et déjà visés, à la date d'entrée en vigueur de l'article L. 822-14 du code de commerce dans sa nouvelle rédaction, par l'interdiction temporaire de deux ans de participer à la mission de contrôle légal d'une EIP ou d'une APG, doivent attendre une année supplémentaire avant de pouvoir à nouveau participer à cette mission.

Christine Guéguen
Président du Collège

Le 23 février 2017

Avis 2017-02

**Avis rendu par le Haut conseil du commissariat aux comptes
en application de l'article R. 821-6 du code de commerce
sur une saisine portant sur l'approbation des services autres
que la certification des comptes par le comité d'audit d'une entité d'intérêt public**

Introduction

Le Haut conseil a été saisi par l'Association Nationale des Sociétés par Actions d'une question relative au périmètre des services autres que la certification des comptes qu'il revient aux comités d'audit des entités d'intérêt public d'approuver.

La requérante soumet en particulier au Haut conseil « *une difficulté d'interprétation relative à l'obligation, ou non, pour le commissaire aux comptes d'une entité d'intérêt public, de demander l'autorisation préalable du comité d'audit avant d'accomplir une mission en application d'une disposition légalement obligatoire, qui ne relève pas stricto sensu de la certification légale des comptes* ».

Le Haut conseil s'est saisi de cette question sur le fondement de l'article R. 821-6 du code de commerce.

Avis du Haut conseil

L'article L. 822-11-2 du code de commerce énonce que « *les services autres que la certification des comptes qui ne sont pas mentionnés au II de l'article L. 822-11 et au I de l'article L. 822-11-1 peuvent être fournis par le commissaire aux comptes ou les membres du réseau auquel il appartient à l'entité d'intérêt public dont il certifie les comptes, ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3, à condition d'être approuvés par le comité spécialisé mentionné à l'article L. 823-19. Ce comité se prononce après avoir analysé les risques pesant sur l'indépendance du commissaire aux comptes et les mesures de sauvegarde appliquées par celui-ci.* »

Le Haut conseil est d'avis que ce texte ne trouve pas à s'appliquer aux services fournis par le commissaire aux comptes de l'entité en application de dispositions nationales qui lui en confient expressément et exclusivement la réalisation. Il en est de même des services qui sont expressément et exclusivement confiés au commissaire aux comptes de l'entité par des dispositions du droit de l'Union européenne qui ont un effet direct en droit national.

En revanche, les autres services que le commissaire aux comptes est susceptible de fournir doivent être approuvés par le comité d'audit après une analyse des risques que ces services pourraient faire peser sur l'indépendance du commissaire aux comptes et les mesures de sauvegarde appliquées par celui-ci.

**Christine Guéguen
Président du Collège**

Le 26 juillet 2017

Avis 2017-04

**Avis rendu par le Haut conseil du commissariat aux comptes
en application de l'article R. 821-6 du code de commerce
sur une saisine portant sur l'approbation des services autres
que la certification des comptes par le comité d'audit d'une entité d'intérêt public**

Introduction

Le Haut conseil a été interrogé par les représentants des entreprises et des administrateurs sur la possibilité, pour les comités d'audit des entités d'intérêt public, de mettre en place une procédure d'approbation de certains services autres que la certification des comptes relevant d'une même catégorie de travaux, selon des modalités prédéfinies.

Le Haut conseil s'est saisi de cette question sur le fondement de l'article R. 821-6 du code de commerce.

Avis du Haut conseil

Le Haut conseil a tout d'abord constaté que l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 a modifié les conditions dans lesquelles des services autres que la certification des comptes peuvent être fournis par le commissaire aux comptes ou les membres de son réseau, à l'entité dont il certifie les comptes ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce.

En particulier, pour les entités d'intérêt public, en sus de l'analyse que le commissaire aux comptes doit effectuer pour apprécier si les services autres que la certification des comptes que lui ou un membre de son réseau envisage de fournir sont de nature à affecter d'une quelconque façon la formation, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission, le comité d'audit doit désormais préalablement approuver ces services, après avoir analysé, d'une part, les risques qu'ils peuvent faire peser sur l'indépendance du commissaire aux comptes et, d'autre part, les mesures de sauvegarde appliquées par celui-ci. Cette nouvelle mission confiée au comité d'audit est expressément prévue à l'article L. 822-11-2 du code de commerce, qui, s'il définit les conditions auxquelles est soumise l'approbation préalable, ne précise cependant pas ses modalités de mise en œuvre.

En conséquence, dans le silence des textes, le Haut conseil est d'avis que dès lors qu'il a procédé à l'analyse requise par l'article précité, le comité d'audit peut envisager de mettre en place, selon les modalités qu'il estimera les plus adaptées à son organisation, une procédure d'approbation préalable, pour une durée déterminée, d'une liste limitative de catégories de services autres que la certification des comptes, chaque catégorie reposant sur des travaux de même nature.

Le Haut conseil estime cependant nécessaire de souligner qu'une telle procédure d'approbation, distincte d'un examen au cas par cas, nécessite, outre une grande vigilance,

que les services concernés soient définis avec un degré de précision suffisant pour permettre d'apprécier, lors de la proposition effective de la fourniture d'un de ces services, le respect des exigences qui ont prévalu à son approbation préalable, en particulier des règles applicables à la profession de commissaire aux comptes.

En outre, le Haut conseil est d'avis qu'il serait souhaitable que la période pour laquelle ces services seront approuvés n'excède pas une année afin que soient régulièrement prises en compte les évolutions dans l'environnement des entités concernées et l'efficacité de la procédure d'approbation préalable mise en place.

Plus généralement, le Haut conseil estime que quelles que soient les modalités d'approbation des services autres que la certification des comptes retenues par le comité d'audit, il convient qu'il soit rendu compte à ce dernier de tous les services effectivement réalisés afin de lui permettre d'exercer sa mission.

Christine Guéguen
Président du Collège