

Novembre 2018

GUIDE SUR — LA RÉFORME DE L'AUDIT LÉGAL

SOMMAIRE

1	LES OBJECTIFS ET LE CHAMP DE LA RÉFORME	4
	1.1. Pourquoi une réforme de l'audit légal ?	5
	1.2. En quoi consiste cette réforme ?	5
	1.3. Qu'est-ce qu'une entité d'intérêt public (EIP) ?	6
	1.4. Quelle est la date d'application de la réforme ?	6
2	LA SÉLECTION ET LA ROTATION DES CAC ET DES ASSOCIÉS SIGNATAIRES	7
	2.1. Combien de temps une EIP peut-elle nommer le même CAC ?	8
	2.2. Quel est le rôle du comité d'audit dans la procédure de désignation ?	9
	2.3. Quand et comment procéder à un appel d'offres ?	9
	2.4. Quand les règles de rotation des CAC entrent-elles en vigueur ?	11
	2.5. Combien de temps les signataires personnes physiques peuvent-ils exécuter la mission ?	12
	2.6. Comment la rotation des signataires s'applique-t-elle la première fois ?	12
3	LE RÔLE DES ORGANES D'ADMINISTRATION OU DE SURVEILLANCE ET DES COMITÉS D'AUDIT DANS LE CADRE DE LA MISSION DE CONTRÔLE LÉGAL	13
	3.1. Dans quels cas doit être constitué un comité d'audit ?	14
	3.2. Quelle est la composition du comité d'audit ?	15
	3.3. Quelles sont les missions du comité d'audit ?	15
	3.4. Les missions du comité d'audit lui confèrent-elles un pouvoir décisionnel autonome ?	16
	3.5. L'évaluation de l'indépendance des CAC	17
	3.5.1. Quelles sont les conditions d'indépendance que doit respecter le CAC ?	17
	3.5.2. Quel est le rôle du CAC dans l'évaluation de son indépendance ?	17
	3.5.3. Comment le comité d'audit évalue-t-il l'indépendance du CAC ?	18
4	LES CONDITIONS APPLICABLES À LA FOURNITURE D'UN SERVICE AUTRE QUE LA CERTIFICATION DES COMPTES	19
	4.1. En quoi consiste le plafonnement des services autres que la certification des comptes ?	20
	4.2. Comment le plafond s'applique-t-il dans les groupes ?	21
	4.3. A partir de quelle date le plafond s'applique-t-il ?	21
	4.4. Quel rôle est attribué à l'EIP dans le suivi de ce plafond ?	21
5	LE RAPPORT D'AUDIT ET LE RAPPORT COMPLÉMENTAIRE	22
	5.1. Quelles sont les évolutions du rapport d'audit ?	23
	5.2. Quel est l'objectif du rapport complémentaire destiné au comité d'audit ?	24
	5.3. Quel est le contenu de ce rapport complémentaire ?	24
6	LES INTERACTIONS AVEC LE HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES	26
	6.1. Qu'est-ce que le Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C) ?	27
	6.2. Quels sont les pouvoirs d'enquête du H3C ?	28
	6.3. Quel est le pouvoir de sanction du H3C vis-à-vis des mandataires sociaux ?	29

1

LES OBJECTIFS ET LE CHAMP DE LA RÉFORME

1.1 Pourquoi une réforme de l'audit légal ?

Les conditions d'agrément et d'enregistrement des personnes effectuant le contrôle légal des comptes, les règles qui leur sont applicables en matière d'indépendance, d'objectivité et de déontologie, et le cadre de la supervision à laquelle elles sont soumises ont fait l'objet d'une harmonisation européenne par le biais d'une directive adoptée en 2006¹ concernant le contrôle légal des comptes annuels et consolidés, et modifiant les directives comptables².

Souhaitant renforcer l'harmonisation des règles au sein de l'Union européenne afin d'améliorer la transparence et la prévisibilité des exigences applicables aux commissaires aux comptes (« CAC ») et aux cabinets d'audit, ainsi que leur indépendance dans l'exécution de leur mission, les institutions européennes ont adopté en 2014 de nouvelles mesures constituant la réforme de l'audit légal (cf. point 1.2). Ces mesures visent également à renforcer la supervision des CAC et des cabinets d'audit et à améliorer la protection des investisseurs, en particulier en ce qui concerne les entités dites « d'intérêt public » (cf. point 1.3).

Au niveau européen, le dispositif comprend :

- Une directive adoptée en 2014³ concernant le contrôle légal des comptes annuels et consolidés (la « **Directive** ») qui :
 - définit les règles applicables à l'exercice de la profession de CAC ;
 - précise les conditions de leur agrément et de leur enregistrement ;
 - renforce considérablement la déontologie et les conditions d'indépendance auxquelles ils sont soumis ;
 - introduit de nouvelles règles d'organisation des sociétés de CAC ;
 - renforce les missions du comité d'audit ;
 - harmonise le contenu des rapports d'audit ; et
 - renforce les pouvoirs de l'autorité compétente en matière de supervision - en France, le Haut conseil du commissariat aux comptes (« **H3C** »).
- Un règlement européen⁴ (le « **Règlement** »), d'application directe, qui définit les exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public (« **EIP** ») (cf. point 1.3).

Le Règlement impose aux EIP et à leurs CAC des exigences supérieures à celles prévues par la Directive qu'il vient compléter, dans le but de renforcer l'indépendance des CAC et la qualité de leur travail. Ainsi, la nomination d'un CAC d'une EIP se fait à l'issue d'un appel d'offres, la durée totale de sa mission est limitée dans le temps et le CAC soumis, au terme de cette durée, à une obligation de rotation. La fourniture à une EIP ou à une société de son groupe de services autres que la certification des comptes doit faire l'objet, sous réserve que le service ne soit pas interdit, d'une approbation par le comité d'audit et est également encadrée. Les montants pouvant être facturés au titre de ces services autres que la certification des comptes sont plafonnés (cf. point 4).

Au niveau national :

- L'ordonnance du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes⁵ (« **l'Ordonnance** ») transpose la Directive et assure la mise en conformité du droit français avec le Règlement. L'ordonnance a été ratifiée par 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, qui lui a apporté certaines modifications.
- Le décret du 26 juillet 2016⁶ complète le dispositif et, pour les entreprises, précise notamment :
 - les modalités de saisine du H3C par une EIP afin de demander la prorogation du mandat d'un CAC au-delà de la durée maximale autorisée (cf. point 2.1) ;
 - le contenu du rapport d'audit présenté à l'assemblée générale ;
 - l'obligation pour les CAC d'établir un rapport complémentaire remis au comité d'audit et, à sa demande, au H3C, ainsi qu'à l'AMF et à l'ACPR, lorsque la certification des comptes est celle d'une entité soumise au contrôle d'une de ces autorités.

¹ Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006.

² Directives 78/660/CEE et 83/349/CEE.

³ Directive 2014/56/UE du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014.

⁴ Règlement (UE) n°537/2014 du Parlement européen et du Conseil 16 avril 2014.

⁵ Ordonnance n°2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes.

⁶ Décret n° 2016-1026 du 26 juillet 2016 pris pour l'application de l'ordonnance du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes.

1.3

Qu'est-ce qu'une entité d'intérêt public (EIP) ?

- Le décret du 12 avril 2017 a finalisé le dispositif en modifiant le code de déontologie applicable aux CAC⁷.
- Le H3C a publié en janvier 2018 et actualisé en juillet de la même année un document intitulé *Foire aux questions sur l'application des nouvelles dispositions encadrant le contrôle légal des comptes*⁸ (la « **FAQ** »), qui intègre notamment les 5 avis qu'il a rendus en lien avec la réforme.

L'Ordonnance qualifie d'entités d'intérêt public (« **EIP** »)⁹ les sociétés cotées sur un marché réglementé, les établissements de crédit et les entreprises d'assurance et de réassurance, les institutions de prévoyance et les mutuelles. Elle ajoute à cette liste les compagnies financières holding et les compagnies financières holding mixtes dont l'une des filiales est un établissement de crédit, les sociétés de groupe d'assurance, les sociétés de groupe d'assurance mutuelle, les unions mutualistes de groupe et les sociétés de groupe assurantiel de protection sociale dont le total du bilan consolidé ou combiné excède 5 milliards d'euros à la clôture de deux exercices consécutifs.

Enfin, une ordonnance du 6 avril 2017¹⁰ a ajouté à la liste des EIP les fonds de retraite professionnelle supplémentaire, les mutuelles ou unions de retraite professionnelle supplémentaire et les institutions de retraite professionnelle supplémentaire.

1.4

Quelle est la date d'application de la réforme ?

Le Règlement est entré en vigueur le 17 juin 2016, mais prévoit certaines dispositions transitoires en ce qui concerne notamment la durée maximale de la mission et la rotation des CAC (*v. le point 2.4*)¹¹.

L'Ordonnance précise en particulier que :

- Les entités qui ne relèvent de la catégorie des EIP qu'à condition de dépasser le seuil de 5 milliards d'euros¹² ne seront considérées comme des EIP **qu'à compter du premier exercice ouvert postérieurement au 31 décembre 2017**¹³.
- Les nouvelles règles de calcul du plafond de 6 exercices consécutifs, dans la limite de 7 années, applicable aux CAC, personnes physiques, et, au sein des cabinets d'audit, aux principaux associés signataires ne s'applique **qu'aux exercices ouverts postérieurement au 31 décembre 2016**.
- Le rapport complémentaire établi par les CAC à l'attention du comité d'audit ne s'applique **qu'aux exercices ouverts postérieurement au 16 juin 2016**¹⁴.
- Le plafond des honoraires des services autres que la certification de 70% ne s'applique **qu'à compter du 4^{ème} exercice ouvert postérieurement au 16 juin 2016**¹⁵.

Le décret du 26 juillet 2016 précise également que :

- Le nouveau contenu du rapport d'audit s'applique **aux exercices ouverts postérieurement au 29 juillet 2016**¹⁶, mais l'arrêté du 26 mai 2017 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative aux rapports du CAC sur les comptes annuels et consolidés prévoit que cette norme est applicable aux exercices ouverts à compter du 17 juin 2016 en ce qui concerne les EIP.
- La communication des conclusions des rapports d'inspection par le CAC à l'EIP n'est applicable qu'aux **contrôles engagés postérieurement au 29 juillet 2016**¹⁷.

Enfin, le nouveau code de déontologie de la profession de CAC est entré en vigueur le 1^{er} juin 2017¹⁸.

⁷ Décret n° 2017-540 du 12 avril 2017 modifiant le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes. Une version consolidée du code de déontologie, indiquant les nouveautés, est accessible sur le site de la CNCC.

⁸ <http://www.h3c.org/textes/FAQ.pdf>

⁹ Articles L820-1 et D820-1 du code de commerce.

¹⁰ Ordonnance n° 2017-484 du 6 avril 2017, relative à la création d'organismes dédiés à l'exercice de l'activité de retraite professionnelle supplémentaire et à l'adaptation des régimes de retraite supplémentaire en unités de rente.

¹¹ Article 41 du Règlement.

¹² EIP définies au 6° de l'article L. 820-1 du code de commerce.

¹³ 1° de l'article 53 de l'ordonnance dn°2016-315 du 17 mars 2016.

¹⁴ 5° de l'article 53 de l'ordonnance dn°2016-315 du 17 mars 2016.

¹⁵ 6° de l'article 53 de l'ordonnance dn°2016-315 du 17 mars 2016.

¹⁶ II de l'article 94 du décret n°2016-1026 du 26.07.2016.

¹⁷ IV de l'article 94 du décret n°2016-1026 du 26.07.2016.

¹⁸ Article 30 du décret n°2017-540 du 12 avril 2017.

2

LA SÉLECTION ET LA ROTATION DES CAC ET DES ASSOCIÉS SIGNATAIRES

2.1 Combien de temps une EIP peut-elle nommer le même CAC ?

Le CAC est nommé pour un mandat de 6 exercices. Ses fonctions expirent après la délibération de l'assemblée générale statuant sur les comptes du sixième exercice. Il peut être renouvelé sans limite de durée pour les entités non EIP. En revanche, les CAC des EIP sont soumis à des règles de rotation et les EIP doivent procéder à des appels d'offres dans certains cas.

EIP désignant un CAC unique¹⁹

La prorogation de la mission du CAC est possible jusqu'à atteindre une période de 10 ans. La mission prend alors automatiquement fin du fait de l'application du Règlement. Le CAC peut être renouvelé pour un ultime mandat de 6 exercices à l'issue des 10 ans, à la condition que l'EIP procède préalablement à un appel d'offres public (cf. point 2.3). La durée maximale de la mission pour un CAC unique est donc de 16 ans, sous réserve d'un appel d'offres public à la 10^e année.

Il est également possible de proroger la mission, sans appel d'offres pour le CAC en fonction, pour une durée supplémentaire maximale de 14 ans²⁰, si l'EIP décide de nommer un co-commissaire. Ce dernier doit en revanche être sélectionné dans le cadre d'une procédure d'appel d'offres.

Dans le cadre de mesures transitoires et afin d'éviter l'effet couperet de la durée maximale de la mission de 10 ans lorsqu'aucun appel d'offres n'a été organisé, les mandats exercés depuis moins de 11 ans qui excédaient cette durée au 16 juin 2016 ont été prorogés jusqu'à l'assemblée statuant sur les comptes de l'exercice ouvert au plus tard le 16 juin 2016²¹.

EIP en co-commissariat²²

En cas de co-commissariat, le mandat peut être renouvelé jusqu'à ce que la durée maximale de la mission atteigne une durée maximale de 24 ans, soit 4 mandats.

A noter : les règles relatives aux obligations pour certaines entités de se doter d'au moins deux commissaires aux comptes demeurent inchangées.

Prorogation exceptionnelle²³

Une prorogation exceptionnelle au-delà de ces durées peut intervenir sur décision du Bureau du H3C, au maximum pour deux années supplémentaires. L'EIP qui souhaite demander au H3C une prorogation du mandat d'un de ses CAC saisit le Bureau du Haut conseil par lettre recommandée avec avis de réception, au plus tard 6 mois avant l'expiration du mandat. Cette saisine comprend :

- les documents relatifs à la désignation initiale du CAC concerné et aux précédents renouvellements de son mandat ;
- les éléments établissant que les conditions de durée maximale de renouvellement du mandat sont respectées (16 ans avec appel d'offres public à 10 ans ou 24 ans en cas de co-commissariat) ;
- l'exposé des raisons justifiant la nécessité de prolonger le mandat au-delà de la durée maximale applicable ;
- une déclaration du CAC concerné indiquant qu'il accepte la prolongation de son mandat, certifiant que la prolongation demandée ne porte pas atteinte à son indépendance et exposant les mesures de sauvegarde mises en place.

Le H3C se prononce par décision motivée dans un délai de trois mois à compter de la réception du dossier complet²⁴. Le silence gardé pendant ce délai par le H3C vaut acceptation de la demande de prorogation du mandat.

¹⁹ Article 17.4 du Règlement et article L. 823-3-1 du code de commerce.

²⁰ Soit une durée totale maximale possible de 24 ans correspondant à 4 mandats consécutifs de 6 exercices.

²¹ Article 53 de l'Ordonnance, modifié par la loi du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique.

²² Article 17.4 du Règlement et article L. 823-3-1 du code de commerce.

²³ Article 17.6 du Règlement ; articles L. 823-3-1, III et R. 823-6-1 du code de commerce.

²⁴ A réception du dossier complet, un accusé de réception est délivré à l'auteur de la demande.

2.2

Quel est le rôle du comité d'audit dans la procédure de désignation ?

Le comité d'audit de l'EIP doit soumettre au conseil d'administration ou de surveillance une recommandation pour la désignation du CAC.

Cette recommandation comporte deux mentions obligatoires, par lesquelles le comité d'audit confirme qu'il n'a pas été influencé par un tiers dans sa décision et qu'aucune clause contractuelle n'a eu pour effet de restreindre son choix. Hors le cas du renouvellement, cette recommandation doit en outre être justifiée et comporter au moins deux choix possibles en précisant la préférence du comité d'audit pour l'un de ces deux choix, qui doit être motivée. Cette recommandation doit être élaborée à l'issue d'une procédure de sélection organisée par l'EIP sous la responsabilité du comité d'audit²⁵.

La recommandation et la préférence du comité d'audit sont portées à la connaissance de l'assemblée générale appelée à désigner le CAC et, lorsque le conseil d'administration ou de surveillance choisit de s'en écarter pour proposer un autre candidat²⁶, il doit s'en expliquer. Dans cette dernière hypothèse, le CAC recommandé par le conseil d'administration ou de surveillance doit avoir participé à la procédure de sélection.

2.3

Quand et comment procéder à un appel d'offres ?

Pour les EIP, la nomination du CAC, hors les cas de renouvellement, doit intervenir dans le cadre d'une procédure d'appel d'offres²⁷.

Une disposition transitoire du Règlement²⁸ précise que cette obligation s'applique uniquement à l'expiration de la période maximale de renouvellement autorisé, soit 10 ans. Le H3C a précisé que cette disposition transitoire, applicable exclusivement aux mandats acceptés avant le 16 juin 2014 et en cours au 17 juin 2016, permettait aux CAC de poursuivre leur mandat jusqu'au terme de la durée maximale de 10 ans sans que l'EIP n'ait à organiser d'appel d'offres²⁹.

Le Comité juridique de l'ANSA a également considéré que cette mesure transitoire, bien qu'elle ne prévoie pas de durée d'application, n'avait vocation à s'appliquer qu'aux mandats en cours à la date d'entrée en vigueur du Règlement. Il en a déduit que la nomination d'un nouveau CAC devait donc faire l'objet d'un appel d'offres sauf dans l'hypothèse où le CAC précédemment titulaire du mandat aurait été désigné avant l'entrée en vigueur du Règlement et n'aurait pas exercé ses fonctions plus de 10 ans³⁰.

A noter : les PME et les petites capitalisations boursières³¹ sont dispensées de la procédure d'appel d'offres.

Qui postule ?

Pour organiser l'appel d'offres, l'EIP est libre d'inviter les CAC de son choix à postuler, sous réserve de ne pas exclure, dans la procédure elle-même, les cabinets dits « du deuxième compartiment »³². Ainsi, il ne pèse aucune obligation sur l'entité d'obtenir la participation de plus petits cabinets à l'appel d'offres mais l'organisation de celui-ci ne doit pas empêcher leur participation.

A l'issue des durées maximales, les CAC ayant déjà participé au contrôle légal de l'entité ainsi que leur réseau au sein de l'UE ne peuvent pas participer à l'appel d'offres avant l'expiration d'un délai de 4 ans.

²⁵ La procédure de sélection est organisée dans le respect des critères posés par l'article 16.3 du Règlement.

²⁶ Si la proposition fait suite à un appel d'offres, le choix du conseil ne peut en toute hypothèse se porter que sur l'un des candidats à cet appel d'offres.

²⁷ Article 16 du règlement 537/2014 et article L. 823-1, II du code de commerce.

²⁸ Article 41.4 du règlement européen.

²⁹ FAQ, point 1.7. 25 Communication ANSA n° 17-010.

³⁰ L'article 16.4 du Règlement définit les PME et les sociétés à faible capitalisation boursière par renvoi à l'article 2 de la directive 2003/71 concernant le prospectus à publier en cas d'offre au public de valeurs mobilières ou en vue de l'admission de valeurs mobilières à la négociation.

³¹ Sont considérées comme PME les sociétés qui, d'après leurs derniers comptes annuels ou consolidés, 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.

Une société à faible capitalisation boursière est une société cotée sur un marché réglementé (Euronext) dont la capitalisation boursière moyenne, au cours des trois années civiles précédentes, a été inférieure à 100 000 000 d'euros sur la base des cours de fin d'année.

³² Il s'agit des cabinets d'audit qui ont reçu moins de 15% du total des honoraires d'audit acquittés par l'ensemble des EIP françaises l'année précédente. Le H3C fournira annuellement la liste correspondante.

Quelle procédure ?

L'EIP doit constituer un dossier permettant aux candidats de comprendre son activité et le type de contrôles à mettre en œuvre. Le dossier indique les critères de sélection, qui doivent être transparents et non discriminatoires. Si des normes spécifiques s'appliquent, le dossier le précise.

Ce dossier n'a pas à être public : la FAQ du H3C précise qu'il ne s'agit pas d'une procédure d'appel d'offres relevant des marchés publics, les candidats répondent sur invitation de l'EIP.

La procédure s'organise ensuite librement, l'EIP négociant à son gré directement avec les candidats.

Le choix

L'évaluation des offres se fait conformément aux critères de sélection fixés préalablement. Les services de l'EIP préparent un rapport sur les conclusions de la procédure, qui doit être validé par le comité d'audit.

Le H3C peut demander à l'EIP de démontrer que la procédure a été organisée de manière équitable.

La prise en compte des conclusions des contrôles du H3C

Dans la procédure d'appel d'offres, les services de l'EIP et le comité d'audit prennent en compte, le cas échéant³³, les conclusions du rapport de contrôle du H3C.

A cette fin, le décret du 26 juillet 2016 prévoit qu'à la demande du comité d'audit, le CAC d'une EIP doit lui fournir les constatations et conclusions consécutives au dernier contrôle du H3C qui concernent l'évaluation de la conception du système de contrôle interne de la qualité du cabinet, l'évaluation du contenu du dernier rapport de transparence du cabinet et, le cas échéant, le contrôle de la mission de certification des comptes de l'EIP concernée. Le H3C a précisé que des éléments relatifs aux constatations et conclusions de l'examen du système de contrôle interne de la qualité du cabinet et, le cas échéant, les constatations et conclusions de l'examen de la mission de certification des comptes de l'EIP peuvent être transmis par le CAC au comité d'audit de l'EIP qui en fait la demande³⁴.

Le Comité d'audit disposerait donc de ces éléments pour les soumissionnaires exerçant actuellement un mandat mais n'aurait pas d'informations équivalentes pour les cabinets nouvellement soumissionnaires. Bien que les textes ne le prévoient pas, il peut être opportun, pour garantir un niveau d'information aussi comparable que possible entre les dossiers des différents soumissionnaires, de prévoir la fourniture de cette information dans le cahier des charges de l'appel d'offres. Ainsi, tous les soumissionnaires fourniraient les conclusions relatives au contrôle interne de la qualité ainsi qu'à l'évaluation du contenu du dernier rapport de transparence du cabinet, et les cabinets déjà nommés par l'EIP fourniraient en sus, le cas échéant, les conclusions relatives au mandat de l'EIP.

Un appel d'offres public à l'échéance des 10 ans pour les missions exercées par un commissaire aux comptes unique

Le Règlement subordonne la prorogation de la mission du CAC unique au-delà de dix ans à la mise en œuvre d'un appel d'offres public³⁵. Cette notion d'appel d'offres public, qui n'est mentionnée que dans le cadre des dispositions relatives à la durée du mandat, n'est pas explicitée par le Règlement. La Commission européenne a précisé que l'appel à candidature doit dans cette hypothèse être rendu public³⁶.

³³ Le décret du 26 juillet 2016 fixe une périodicité maximale de 3 ans pour les contrôles du H3C auprès des cabinets auditant les comptes d'EIP.

³⁴ Avis 2017-05 du H3C du 30 novembre 2017.

³⁵ Article 17.4.a du Règlement.

³⁶ Questions / réponses de la Commission européenne publié en mai 2016.

2.4

Quand les règles de rotation des CAC entrent-elles en vigueur ?

A l'expiration des périodes maximales de renouvellement (*cf. point 2.1*), il est obligatoire de nommer un nouveau cabinet en procédant à un appel d'offres (*cf. point 2.3*). Pour éviter un effet « big bang », des mesures transitoires visent à étaler l'entrée en vigueur de ces durées maximales.

Pour calculer l'ancienneté de la mission, il faut prendre en compte le premier exercice sur lequel porte la lettre de mission dans laquelle le CAC ou le cabinet, éventuellement avant fusion avec d'autres cabinets ou acquisition, a été désigné pour le contrôle légal des comptes de l'EIP pour la première fois si la mission s'est poursuivie sans interruption. Si l'entité est devenue une EIP en conservant le même CAC avant et après ce changement, la date de départ du calcul est celle à laquelle l'entité acquiert le statut d'EIP (par exemple pour une société qui n'était pas cotée, l'exercice à prendre en compte est celui au cours duquel est intervenue la cotation³⁷). Enfin, pour les entités nouvellement qualifiées d'EIP par l'Ordonnance, il convient de se référer à la FAQ du H3C complétée au 19 juillet 2018 pour la détermination de la date de début du décompte de l'antériorité du mandat.

Le bureau du H3C peut être saisi par le CAC d'une question relative à la détermination de la date de départ de son mandat initial, en particulier dans l'analyse des effets des fusions ou acquisitions de cabinets³⁸.

Les mesures transitoires dépendent de l'ancienneté de la mission :

A noter : Les EIP dont le CAC a une moindre ancienneté sont visées par les obligations de rotation avant celles dont le CAC est plus ancien.

- **Le premier exercice contrôlé porte sur les comptes de 1994³⁹ ou avant**
(EIP dont le mandat, au 16/6/2014, avait une ancienneté ≥ 20 ans)
- La rotation s'applique à l'issue du mandat en cours au 17/6/2020.
- **Le premier exercice contrôlé porte sur les comptes postérieurs à 1994, jusqu'aux comptes 2003**
(EIP dont le mandat, au 16/6/2014, avait une ancienneté ≥ 11 ans et < 20 ans)
- La rotation s'applique à l'issue du mandat en cours au 17/6/2023.
- **Le premier exercice contrôlé porte sur les comptes postérieurs aux comptes 2003**

En cas de co-commissariat

- Renouvellement possible jusqu'à la limite de 24 ans maximum.

En cas de mandat unique

- **Le premier exercice contrôlé porte sur les comptes postérieurs ou égaux à 2007 :**
Respecte la condition d'un mandat de moins de 10 ans pouvant être prorogé.

→ Renouvellement possible jusqu'à la limite de 16 ans maximum, sous réserve de conduire un appel d'offres à 10 ans.

Les autres cas (par exemple exercice décalé) nécessitent une analyse particulière, en raison de l'imprécision de la rédaction des mesures de transition, qui résulte en particulier du fait qu'elles ne reprennent pas la terminologie d'exercice et se réfèrent à la date du 16 juin 2014, ainsi que des termes « les missions peuvent rester applicables jusqu'au terme de la durée maximale visée [par le Règlement] ». Il revient à chaque entreprise concernée d'analyser précisément, en fonction de ses dates de nomination et de sa date de clôture, l'application combinée des articles 16, 17 et 41 du Règlement.

→ **Le premier exercice contrôlé porte sur les comptes des années 2004, 2005 ou 2006 :**

Le mandat a dépassé 10 ans sans qu'un appel d'offres ne soit conduit, les conditions de prorogation de la mission ne sont donc pas remplies. A l'entrée en vigueur du règlement,

³⁷ Questions / réponses de la Commission européenne publié en septembre 2014. A noter en revanche, la date à laquelle la réglementation a qualifié le type d'entité visé d'EIP est sans effet pour le calcul (par exemple, le fait que la catégorie « établissement de crédit » n'ait pas été reconnue comme EIP dans la transposition de la directive de 2006 est sans effet sur la détermination de l'ancienneté du mandat).

³⁸ Les modalités de cette saisine sont décrites à l'article R. 823-6-2 du code de commerce.

³⁹ Dans le cas d'exercice décalé, il convient d'ajuster toutes les dates buttoir en fonction de la date du 14/6/2014 : les clôtures 30/6 ou 30/9 ne présentent pas de différence avec les clôtures 31/12. En revanche une clôture entre le 1/1 et le 14/6 implique de décaler les bornes d'une année supplémentaire : par exemple pour les clôtures au 31/03 : 20 ans ou plus : 1^{er} exercice mars 1995 ; 11 ans ou plus : mars 2004.

il n'est plus possible de poursuivre ni de proroger le mandat et en cas d'appel d'offres, le CAC ne peut pas candidater. La loi de ratification de l'Ordonnance a néanmoins permis de repousser l'effet couperet de l'entrée en vigueur du Règlement, en autorisant le CAC à poursuivre son mandat jusqu'à la réunion de l'AG statuant sur les comptes de l'exercice ouvert au plus tard le 16/06/2016.

→ en pratique, l'effet couperet du règlement est décalé d'un an (de 2016 à 2017).

■ Première nomination postérieure au 16/6/2014

Les nouvelles règles en matière de rotation s'appliquent.

2.5

Combien de temps les signataires personnes physiques peuvent-ils exécuter la mission ?

En plus de l'obligation de rotation des cabinets, les CAC des EIP doivent respecter des règles de rotation des signataires, personnes physiques. Le CAC personne physique - ou le signataire du rapport d'audit lorsque c'est un CAC personne morale qui est nommé - ne peut certifier les comptes plus de 6 exercices consécutifs, dans la limite de 7 ans. Il ne peut participer de nouveau au contrôle légal de cette EIP avant l'expiration d'un délai de 3 ans.

Cette règle s'applique également aux CAC des filiales importantes de l'EIP lorsqu'elles ont le même CAC.

Le Règlement impose également au cabinet d'audit de mettre en place une rotation des membres de l'équipe les plus élevés dans la hiérarchie, sur une base individuelle et progressive. Le code de commerce a retenu la possibilité offerte par le droit européen de limiter ce dispositif aux membres de l'équipe inscrits comme CAC⁴⁰.

2.6

Comment la rotation des signataires s'applique-t-elle la première fois ?

Les nouvelles modalités de rotation des signataires s'appliquent à la **certification des comptes de l'exercice ouvert après le 31/12/2016**, soit la certification des comptes de l'année 2017 pour les entreprises dont l'exercice est calé sur l'année civile. **Le calcul se fait de manière rétrospective** : seuls les signataires nommés pour le contrôle des comptes de l'exercice 2012 ou plus tard pourront donc signer le rapport sur les comptes de l'exercice 2017. Pour ceux nommés avant l'exercice 2012, la rotation devra être intervenue pour la signature du rapport sur les comptes 2017.

Les sociétés holding de banques ou d'assurance et les unions mutualistes⁴¹ ont une année supplémentaire de transition (mesure applicable aux exercices ouverts après le 31/12/2017).

⁴⁰ Article 17 du Règlement.

⁴¹ Les entités visées au 6° du III du L.820-1 du code de commerce.

3

LE RÔLE DES ORGANES D'ADMINISTRATION, DE SURVEILLANCE ET DES COMITÉS D'AUDIT DANS LE CADRE DE LA MISSION DE CONTRÔLE LÉGAL

3.1

Dans quels cas doit être constitué un comité d'audit ?

Les EIP (*sur la définition cf. point 1.3*) ainsi que les sociétés de financement sont soumises à l'obligation de constituer un « comité spécialisé », dont les missions sont déterminées par la loi, mais dont la dénomination est libre⁴².

Toutefois, **dans plusieurs situations, ces entités ne sont pas tenues de constituer un comité d'audit**⁴³. Sont principalement concernées⁴⁴ :

- **Les sociétés qui disposent d'un autre organe exerçant les missions du comité d'audit**, à condition qu'elles identifient cet organe et en rendent publique la composition.

Cette exemption permet aux sociétés de confier les missions attribuées au comité d'audit à un autre comité, ou au conseil d'administration ou de surveillance. Le choix a été fait de généraliser cette exemption, qui n'est donc pas réservée aux PME ou aux « petites capitalisations ».

- **Les sociétés qui sont contrôlées par une autre société, dès lors que celle-ci est soumise aux dispositions de l'article L. 823-19 du code de commerce et comporte un organe exerçant les missions du comité d'audit.**

Pour définir le contrôle, l'Ordonnance⁴⁵ se réfère désormais à l'une des situations suivantes : la détention directe ou indirecte d'une fraction du capital conférant la majorité dans les assemblées générales ; la détention de la majorité des droits de vote en vertu d'un accord avec d'autres actionnaires non contraire à l'intérêt social ; la possibilité de déterminer en fait les décisions en assemblée générale ; la détention du pouvoir de nommer ou révoquer la majorité des membres du conseil d'administration ou de surveillance. Il y a présomption de contrôle en cas de détention directe ou indirecte de plus de 40 % des droits de vote dès lors qu'aucun autre actionnaire ne détient directement ou indirectement une participation supérieure⁴⁶.

- **Les établissements de crédit et les sociétés de financement dont les titres ne sont pas admis à la négociation sur un marché réglementé et qui n'ont émis, de manière continue ou répétée, que des titres obligataires, à condition que le montant total nominal de ces titres reste inférieur à 100 millions d'euros et qu'ils n'aient pas publié de prospectus.**

Comme dans le cadre du régime antérieur, ces exemptions sont indépendantes les unes des autres. Ainsi, par exemple, un établissement de crédit qui ne remplirait pas les conditions de l'exemption qui est propre à cette catégorie d'EIP pourrait invoquer les autres cas d'exemption, qu'il soit contrôlé par une société tenue de constituer un comité d'audit ou qu'il confie les missions de ce dernier au conseil d'administration ou de surveillance⁴⁷.

Ces exemptions ne constituent qu'une faculté pour les sociétés qui en bénéficient. Elles peuvent donc faire le choix de constituer un comité d'audit, dont la composition devra respecter les exigences légales et qui devra accomplir l'ensemble des missions définies par la loi (*sur l'application de cette règle aux services autres que la certification, cf. point 4*).

⁴² Article L.823-19 du code de commerce. L'article 39 de la directive 2014/56 emploie en revanche le terme « comité d'audit ».

⁴³ Article L.823-20 du code de commerce.

⁴⁴ Les autres exemptions concernent :

- **Les établissements de crédit et les sociétés de financement** dont les titres ne sont pas admis à la négociation sur un marché réglementé et qui n'ont émis, de manière continue ou répétée, que des titres obligataires, à condition que le montant total nominal de ces titres reste inférieur à 100 millions d'euros et qu'ils n'aient pas publié de prospectus ;

- **Les organismes de titrisation**, s'ils expliquent publiquement les raisons pour lesquelles ils ne jugent pas opportun de disposer d'un comité spécialisé ou de confier les missions du comité spécialisé à un organe d'administration ou de surveillance ;

- **Les organismes de placements collectifs** mentionnés au chapitre IV du titre I^{er} du livre II du code monétaire et financier, à l'exception des organismes mentionnés au 2^o.

Dans le cadre de ces trois exemptions, les missions de ce comité sont exercées, le cas échéant, par le conseil d'administration ou de surveillance ou par l'organe remplissant des fonctions équivalentes. Cette disposition pose question pour le cas des organismes de titrisation.

⁴⁵ Est visé l'article L.233-3, I et II du code de commerce en lieu et place de l'article L.233-16.

⁴⁶ Dans un avis rendu sous l'empire de la législation antérieure, le Comité juridique de l'ANSA avait considéré que bien qu'il soit renvoyé à la notion française de contrôle, les dispositions en cause devaient être lues dans une perspective européenne, une société contrôlée française bénéficiant de l'exemption même si sa société mère relève du droit d'un autre Etat membre (communication n° 12-043).

⁴⁷ Avis du Comité juridique de l'ANSA adopté dans le cadre du régime antérieur (communication n° 09-003).

3.2

Quelle est la composition du comité d'audit ?

L'Ordonnance ne modifie que marginalement les exigences légales relatives à la composition du comité d'audit :

- le comité ne doit être composé que de membres du conseil d'administration ou de surveillance, à l'exclusion de ceux exerçant des fonctions de direction ;
- le comité doit comprendre au moins un membre compétent en matière financière, comptable ou de contrôle légal, la compétence en matière de contrôle légal étant une nouveauté. En plus de cette compétence, ce membre doit également être indépendant, qualité non définie par la loi mais appréciée au regard de critères précisés et rendus publics par le conseil d'administration ou de surveillance⁴⁸.

En plus de ces règles générales, la loi précise que lorsque, par le jeu des exemptions prévues, les missions du comité d'audit sont exercées par le conseil d'administration, ce dernier ne peut être présidé par un président qui exerce également la direction générale de la société pour l'exercice de ces missions⁴⁹.

Rappelons, pour les sociétés qui se réfèrent au code de gouvernement d'entreprise établi par l'Afep et le MEDEF, que ce dernier prévoit que la part des administrateurs indépendants doit être au moins de deux tiers.

3.3

Quelles sont les missions du comité d'audit ?

Le comité d'audit est chargé d'assurer « *le suivi des questions relatives à l'élaboration et au contrôle des informations comptables et financières*⁵⁰ » et doit à ce titre exercer différentes missions.

- Le comité d'audit est chargé de **suivre le processus d'élaboration de l'information financière** et, le cas échéant, de **formuler des recommandations pour en garantir l'intégrité**.
- Il doit également **assurer le suivi de l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques**, ainsi que le cas échéant de l'audit interne, en ce qui concerne les procédures relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière, « *sans qu'il soit porté atteinte à son indépendance* ».

La formulation de recommandations pour garantir l'intégrité du processus d'élaboration de l'information financière ainsi que la référence à l'audit interne constituent des nouveautés introduites par la réforme.

- **Il approuve préalablement à leur réalisation la fourniture des services autres que la certification des comptes** et, à ce titre, s'assure du respect du plafonnement de ces services (cf. point 4).
- Le comité d'audit joue un **rôle de contrôle des conditions d'exercice de la mission des CAC**. Il doit ainsi :
 - adresser au conseil d'administration ou de surveillance une recommandation sur les CAC dont la désignation ou le renouvellement va être proposé à l'assemblée générale. Sauf lorsqu'elle concerne un renouvellement, cette recommandation doit être justifiée et comporter au moins deux choix possibles classés par ordre de préférence⁵¹ (cf. point 2.2) ;
 - assurer le suivi de la réalisation par le CAC de sa mission, en tenant compte, lorsque la société est une EIP, des constatations et conclusions du H3C consécutives aux contrôles d'assurance qualité que celui-ci peut réaliser⁵². Ces constatations n'étant transmises qu'à la demande du comité d'audit, il peut être opportun pour l'EIP de veiller à préciser, dans les documents contractuels relatifs au mandat, que le comité demande au CAC de lui

⁴⁸ Le comité d'audit étant en droit français exclusivement composé de membres du conseil d'administration ou de surveillance, la France a pu lever l'option permettant dans cette hypothèse aux Etats membres de ne pas exiger que tous les membres du comité soient indépendants.

⁴⁹ Article L.823-20 du code de commerce.

⁵⁰ Article L.823-19 du code de commerce.

⁵¹ Article 16 du Règlement. Le même texte organise la procédure de sélection, à l'issue de laquelle le comité d'audit émet sa recommandation, qui doit être organisée par l'entité contrôlée.

⁵² Article L.821-9 du code de commerce, renvoyant à l'article 26 du Règlement.

transmettre systématiquement ces éléments dès qu'il reçoit un rapport définitif de contrôle.

- s'assurer du respect par le CAC des conditions d'indépendance qui lui sont applicables, notamment des conditions propres aux EIP. Il doit ainsi s'assurer du respect des conditions mentionnées à l'article 6 du Règlement qui impose une confirmation annuelle par le CAC au comité d'audit de son indépendance. Cette confirmation devrait couvrir l'analyse du respect des plafonds d'honoraires, des conditions de durée de mission et de l'intégrité des membres des organes de surveillance, d'administration et de direction de l'EIP. Le comité d'audit doit également analyser l'effet sur l'indépendance de toute situation, qui lui est signalée par le CAC, dans laquelle les honoraires reçus de la société contrôlée représenteraient plus de 15 % du montant total des honoraires perçus par le cabinet au cours de chacun des trois derniers exercices (cf. point 3.5.3).

La réforme de l'audit renforce ainsi les missions des comités d'audit qui devront s'assurer que les CAC respectent les conditions d'indépendance définies par le Règlement et le code de commerce.

Afin de permettre au comité d'audit d'exercer ses missions, la loi impose aux CAC :

- de confirmer annuellement et par écrit au comité d'audit leur indépendance à l'égard de la société contrôlée et de discuter, avec le comité, des risques pesant sur leur indépendance ainsi que des mesures de sauvegarde mises en œuvre pour atténuer ces risques⁵³ ;
 - de remettre au comité d'audit un rapport complémentaire au rapport d'audit (cf. point 5.2)⁵⁴.
- Le comité d'audit doit rendre compte régulièrement au conseil d'administration ou de surveillance. Ce compte-rendu porte sur **l'exercice de ses missions, les résultats de la mission de certification des comptes, la manière dont cette mission a contribué à l'intégrité de l'information financière et le rôle qu'il a joué dans ce processus, ces trois derniers points étant nouveaux**. Il doit informer sans délai le conseil de toute difficulté rencontrée.

3.4

Les missions du comité d'audit lui confèrent-elles un pouvoir décisionnel autonome ?

Les missions du comité sont certes modifiées et élargies dans le nouveau régime, mais elles n'impliquent pas la reconnaissance d'une compétence décisionnelle. Si le comité d'audit adopte une position lorsqu'il assure le suivi de l'élaboration de l'information financière et de l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques ou encore lorsqu'il émet une recommandation sur les CAC, ces missions n'ont pas de caractère décisionnel au sens du droit des sociétés dès lors qu'elles sont cantonnées à la phase préparatoire des décisions du conseil. Il en va de même lorsque le comité d'audit « approuve » préalablement à leur réalisation les services autres que la certification, cette approbation n'excluant pas une intervention du conseil d'administration ou de surveillance sous la forme d'un mandat donné au comité, comme la possibilité en est prévue par le code de commerce⁵⁵.

Le comité d'audit, qui ne constitue pas un organe social, agit toujours, selon les termes de la loi, « *sous la responsabilité, selon le cas, de l'organe chargé de l'administration ou de l'organe de surveillance* » et « *sans préjudice des compétences des organes chargés de l'administration, de la direction et de la surveillance* »⁵⁶.

Le comité d'audit agissant sous la responsabilité du conseil d'administration ou de surveillance dont il constitue une émanation, la participation à ce comité ne constitue pas, en tant que telle, un facteur d'aggravation de la responsabilité civile de ses membres.

⁵³ Article 6.2 du Règlement.

⁵⁴ Article 11 du Règlement.

⁵⁵ Articles R.225-29 et R.225-56 du code de commerce.

⁵⁶ Article L.823-19 du code de commerce. Des deux statuts envisagés par la directive, qui prévoit que le comité d'audit est « soit un comité indépendant, soit un comité de l'organe d'administration ou de surveillance » (art. 39), le droit français a clairement choisi le second. ■

3.5

L'évaluation de l'indépendance des CAC

L'ensemble des membres du conseil encourraient la mise en cause de leur responsabilité s'ils ne réagissaient pas à une négligence du comité d'audit⁵⁷.

Il est vrai toutefois qu'au regard des missions dont est investi le comité d'audit, la responsabilité personnelle de ses membres, même si elle est recherchée au titre de leur qualité d'administrateur ou de membre du conseil de surveillance, peut être plus aisée à caractériser. La contribution d'un membre du comité à la réparation du dommage pourrait en outre être personnalisée par le juge et éventuellement majorée, si sa négligence personnelle a pesé d'un poids plus lourd dans la survenance du préjudice⁵⁸.

Par ailleurs, les nouvelles sanctions administratives qui peuvent être prononcées par le H3C sont détaillées dans le point 6.

3.5.1. Quelles sont les conditions d'indépendance que doit respecter le CAC ?

Au-delà des incompatibilités générales prévues par les textes, le CAC doit être indépendant vis-à-vis de l'entité auditée. En amont de sa mission auprès d'une entreprise, qu'elle soit EIP ou non, le CAC vérifie et consigne les éléments relatifs au respect des conditions de son indépendance et, le cas échéant, les mesures de sauvegarde nécessaires pour atténuer les risques pesant sur son indépendance. L'indépendance du CAC est exigée durant l'exercice contrôlé, la période de réalisation des travaux de contrôle et jusqu'à la date d'émission du rapport d'audit.

Selon les termes du code de déontologie, l'indépendance du CAC s'apprécie en réalité et en apparence et se caractérise par l'exercice en toute objectivité des pouvoirs et des compétences qui lui sont conférés par la loi. Elle a pour objectif de garantir que le CAC émet des conclusions exemptes de tout **parti pris, conflits d'intérêts, risque d'autorévision ou influence liée à des liens personnels, financiers ou professionnels**.

En outre, le CAC doit veiller à ce que son indépendance ne soit pas compromise par un **conflit d'intérêts, une relation d'affaires ou une relation directe ou indirecte, existante ou potentielle** entre, d'une part, ses associés, salariés ou toute autre personne participant directement ou indirectement à la mission de certification, ainsi que les membres de son réseau et, d'autre part, la personne ou l'entité auditée. Le CAC ne doit pas se placer dans une situation qui serait perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de sa mission et son indépendance.

3.5.2. Quel est le rôle du CAC dans l'évaluation de son indépendance ?

Dans le cadre du contrôle légal d'une EIP, **le CAC doit fournir au comité d'audit les éléments lui permettant d'évaluer son indépendance**.

Ainsi, le CAC :

- confirme chaque année par écrit que lui-même, le cabinet d'audit et ses associés, mais aussi les directeurs de mission senior et les directeurs de mission (*senior managers et managers*)⁵⁹ qui effectuent le contrôle légal des comptes sont indépendants vis-à-vis de l'entité contrôlée ;

⁵⁷ A l'inverse, la responsabilité d'un membre du conseil d'administration ou de surveillance pourrait être écartée si la preuve est faite de son opposition à la décision du conseil.

⁵⁸ Cf. avis du CJ de l'ANSA du 20 décembre 2005, communication n° 05-071.

⁵⁹ C'est-à-dire les membres des instances dirigeantes et les gestionnaires.

- discute avec le comité d'audit des risques qui pèsent sur son indépendance et des mesures de sauvegarde qu'il a mises en place pour atténuer ces risques, sur la base d'une documentation qu'il a constituée. Celle-ci inclut les éléments démontrant son respect des exigences en matière de durée des mandats (*cf. point 2*), de plafond d'honoraires des services autres que la certification des comptes (*cf. point 4.1 et s.*) et de respect des règles en matière de services interdits (*cf. point 4*).

En matière d'honoraires, si les honoraires totaux facturés à l'EIP par le CAC ou le cabinet d'audit dépassent un pourcentage de 15 % des honoraires totaux du CAC ou du cabinet d'audit sur les trois derniers exercices consécutifs, le CAC en informe le comité d'audit et analyse avec lui les risques pesant sur son indépendance et les mesures de sauvegarde appliquées pour atténuer ces risques⁶⁰.

3.5.3. Comment le comité d'audit évalue-t-il l'indépendance du CAC ?

Il appartient au comité d'audit, au titre de ses missions, de s'assurer du respect des conditions mentionnées au paragraphe précédent⁶¹. A cette fin, il discute avec le CAC des éléments documentant son respect des exigences en matière de durée des mandats, de services interdits et de plafond d'honoraires.

Dans le cas où les conditions relatives au plafond de 15% des honoraires totaux du cabinet décrites au paragraphe précédent ne sont pas respectées, le comité d'audit examine la nécessité d'un examen de contrôle qualité de la mission d'audit par un autre CAC ou cabinet d'audit avant la publication du rapport d'audit.

Si la situation persiste, le comité d'audit décide, sur la base de critères objectifs, si le CAC ou le cabinet d'audit peut continuer à effectuer ce contrôle pendant une période supplémentaire, qui ne peut en aucun cas excéder deux ans.

⁶⁰ Le H3C a précisé l'application pratique de cette règle dans la FAQ (point 5.)

⁶¹ Article L.823-19 II 5° du code de commerce.

4

**LES CONDITIONS APPLICABLES
À LA FOURNITURE D'UN SERVICE
AUTRE QUE LA CERTIFICATION
DES COMPTES**

Dans le dispositif préalable à la réforme de l'audit, la fourniture de services n'entrant pas dans le champ de la certification légale des comptes était interdite, sauf autorisation expresse dans le cadre du dispositif des diligences directement liées à l'audit (DDL). Avec la réforme, sont autorisés tous les services autres que la certification des comptes (SACC) qui ne sont pas interdits. Le dispositif des DDL a donc disparu.

Pour les EIP, la réalisation de ces SACC non interdits est soumise au respect de certaines règles en matière de plafonnement des honoraires liés à ces SACC (cf. point 4.1) et à leur autorisation par le comité d'audit qui doit s'assurer que leur fourniture ne met pas en cause l'indépendance du CAC. Cette analyse peut être contrôlée par le H3C, qui est fondé à vérifier le champ et le contenu de la mission confiée au CAC (sur les missions du H3C cf. point 6).

Les EIP peuvent également faire le choix de confier ces missions à un tiers, la mission n'entrant plus alors dans le champ de contrôle du H3C.

Sur la définition des SACC, la liste des SACC interdits et l'approbation de la fourniture des SACC par le comité d'audit, il convient de se reporter à la partie 4 de la FAQ du H3C et au guide rédigé par la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes, en concertation avec les organisations représentant les entreprises, et traitant spécifiquement des SACC et de l'approbation de leur prestation.

4.1

En quoi consiste le plafonnement des services autres que la certification des comptes ?

Le CAC qui fournit des SACC à une EIP dont il est chargé de certifier les comptes, ou à la personne qui contrôle cette EIP ou qui est contrôlée par elle, doit respecter un plafond en termes d'honoraires liés à ces SACC⁶² : les honoraires facturés au titre de la fourniture de SACC ne doivent ainsi pas dépasser un plafond égal à **70% de la moyenne des honoraires facturés au cours des 3 derniers exercices pour le contrôle des comptes et des états financiers consolidés** de l'EIP et, le cas échéant, de la personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle⁶³.

A noter : Pour le calcul du ratio, les honoraires pris en compte sont ceux facturés par le CAC, ou le cabinet d'audit. Les honoraires afférents aux missions réalisées par des membres du réseau auquel appartient le CAC, ou le cabinet d'audit, ne sont pas pris en compte.

La FAQ du H3C modifiée au 19 juillet 2018 a précisé les modalités de calcul du ratio. Afin de calculer le ratio des SACC fournis par le CAC, il convient de prendre en compte les éléments suivants :

- **Pour le numérateur**, le montant des honoraires facturés au titre des SACC par le CAC de l'EIP, à l'EIP, sa mère et ses filiales pour l'année concernée en excluant les honoraires afférents à des SACC requis par la loi ou par la réglementation ou la législation européenne (rapport en cas d'augmentation de capital, par exemple).
- **Pour le dénominateur**, la moyenne sur les 3 derniers exercices des honoraires facturés par le CAC de l'EIP à l'EIP, sa mère et ses filiales au titre de la certification des comptes annuels et, le cas échéant, consolidés de ces entités.

Numérateur	Honoraires SACC facturés en N par le CAC à l'EIP, sa mère et ses filiales (A l'exclusion des honoraires relatifs aux SACC requis par la législation nationale ou européenne)	≤ 70
Dénominateur	Montant total des honoraires de certification facturés en N-1, N-2 et N-3 par le CAC à l'EIP, sa mère et ses filiales / 3	

⁶² Article L.823-18 du code de commerce.

⁶³ On peut noter que la France a décidé, dans le cadre de la mise en œuvre de la réforme de l'audit légal, d'utiliser l'option offerte par le Règlement d'adopter des règles plus strictes. Le Règlement prévoit en effet que le plafond de 70% ne s'applique que si des SACC ont été fournis par le CAC pendant les 3 derniers exercices consécutifs. La FAQ de la Commission de septembre 2004 est explicite sur le sujet. La France a décidé de ne pas appliquer cette souplesse.

Concernant le champ géographique, il y a lieu de retenir au dénominateur les honoraires facturés par le CAC au titre du contrôle légal, **en France et dans l'UE**, à l'EIP ainsi qu'aux entités contrôlantes ou contrôlées dès lors que le CAC est également contrôleur légal de ces personnes. Concernant le numérateur, les SACC, autres que ceux confiés obligatoirement au CAC, sont pris en compte dès lors qu'ils sont facturés par le CAC, qu'ils soient fournis à l'EIP, aux personnes qui la contrôlent ou sont contrôlées par elle, **en France, au sein de l'UE ou dans un pays tiers**. Le champ géographique est donc plus large pour déterminer le numérateur que pour le dénominateur.

A noter : Les missions requises par une autre législation que celle de l'UE qui n'entrent pas dans la mission de certification (tout ou partie des missions imposées par la législation américaine pour les sociétés cotées aux US, par exemple) ou les missions qui ne sont pas exclusivement confiées au CAC de l'entité (vérification des informations RSE, par exemple) entrent dans le calcul du numérateur.

Le H3C peut, à la demande d'un CAC, autoriser ce dernier, à titre exceptionnel, à dépasser le plafond de 70% pendant une période maximale de 2 exercices.

4.2

Comment le plafond s'applique-t-il dans les groupes ?

Afin de déterminer le montant total des honoraires facturés par le CAC d'une EIP au titre des SACC, **il convient de prendre en compte toutes les prestations fournies à l'EIP, la société qui la contrôle et les filiales contrôlées par elle.**

Lorsqu'un groupe comporte plusieurs EIP, il est nécessaire de s'assurer du respect du plafond pour chaque EIP du groupe, calculé à son niveau. Ainsi, pour un CAC donné, l'EIP mère prendra en compte les honoraires afférents aux SACC fournis par le CAC à elle-même et à toutes ses filiales alors que l'EIP fille prendra en compte ceux facturés au titre des SACC fournis à elle-même, ses filles et sa mère mais pas ceux qui pourraient avoir été facturés à ses « sœurs » ou leurs filles. Dans cet exemple, une mission importante de SACC commanditée par la mère auprès de ce CAC pourrait respecter le plafond calculé pour la mère mais dépasser le plafond pour la fille, les honoraires légaux considérés étant calculés sur une base plus étroite.

4.3

A partir de quelle date le plafond s'applique-t-il ?

Le plafond des honoraires des services autres que la certification des comptes de 70% ne s'applique **qu'à compter du 4^{ème} exercice ouvert postérieurement au 16 juin 2016.**

Ainsi pour une entreprise dont l'exercice correspond à l'année civile, le plafond ne s'appliquera qu'aux SACC fournis au cours de l'exercice ouvert le 1^{er} janvier 2020. Le respect du plafond de 70% sera calculé sur la base des honoraires versés, au titre de la certification légale, au cours des exercices ouverts les 1^{er} janvier 2017, 2018 et 2019.

4.4

Quel rôle est attribué à l'EIP dans le suivi de ce plafond ?

La responsabilité du suivi du plafond et de son respect **incombe aux CAC**. Toutefois, **il appartient au comité d'audit, au titre de ses missions, de s'assurer du respect du plafond** des honoraires relatifs aux SACC, ce point figurant parmi les conditions mentionnées à l'article 6 du règlement européen⁶⁴ (cf. points 3.5.2 et 3.5.3).

⁶⁴ Article L.823-19 II 5° du code de commerce.

5

LE RAPPORT D'AUDIT
ET LE RAPPORT
COMPLÉMENTAIRE

5.1

Quelles sont les évolutions du rapport d'audit ?

S'agissant des EIP, le Règlement modifie le contenu du rapport d'audit établi par les CAC en y introduisant de nouvelles informations. L'objectif est de renforcer l'information fournie sur l'indépendance des CAC, leur mission et la détection d'éventuelles irrégularités, y compris de fraudes. Il s'agit davantage d'une plus grande formalisation que d'une modification de la mission elle-même.

En complément des informations exigées dans le cadre antérieur, le rapport d'audit du CAC se voit ainsi enrichi des informations suivantes⁶⁵ :

- la date initiale de la désignation du CAC et la durée totale de sa mission sans interruption, y compris ses renouvellements précédents ;
- **la justification des appréciations du CAC⁶⁶, celle-ci consistant désormais en une description des risques d'anomalies significatives les plus importants (points clés de l'audit ou « key audit matters »), y compris lorsque ceux-ci sont dus à une fraude, et indiquant les réponses apportées pour faire face à ces risques.**

La description des risques jugés les plus importants d'anomalies significatives se distingue de la pratique de la justification des appréciations qui était en vigueur pour l'ensemble des rapports de certification en ce qu'elle porte davantage sur la démarche d'audit et moins sur les points principaux des comptes de l'entité.

- une explication sur la mesure dans laquelle le contrôle légal des comptes a été considéré comme permettant de déceler les irrégularités, notamment la fraude ;
- la confirmation que l'opinion d'audit est conforme au contenu du rapport complémentaire destiné au comité d'audit ;
- une attestation qu'il n'a pas été fourni de services autres que la certification interdits et que les CAC sont restés indépendants vis-à-vis de l'EIP au cours de l'audit ;
- la mention des services, outre la certification des comptes, qui ont été fournis par les CAC à l'EIP et à ses filiales, et qui n'ont pas été communiqués dans le rapport de gestion ou les états financiers.

Hormis la confirmation mentionnée ci-dessus, le rapport d'audit ne contient pas de référence au rapport complémentaire destiné au comité d'audit.

Le nouveau format de rapport d'audit des EIP s'applique au rapport sur les comptes des exercices ouverts postérieurement au 17 juin 2016⁶⁷.

⁶⁵ Article 10 du Règlement ; articles L823-9 et R. 823-7 du code de commerce.

⁶⁶ Il convient de préciser que des évolutions de la justification des appréciations sont également intervenues pour les non EIP (voir nouvelle NEP sur le rapport d'audit homologuée par arrêté du 26 mai 2017)

⁶⁷ Article 3 de l'arrêté du 26.05.2017

5.2

Quel est l'objectif du rapport complémentaire destiné au comité d'audit ?

Les CAC qui effectuent le contrôle légal d'une EIP ou d'une société de financement remettent au comité d'audit, au plus tard à la date de signature du rapport d'audit, un rapport complémentaire⁶⁸. Ce rapport complémentaire est remis au conseil d'administration ou de surveillance lorsque ce dernier remplit les fonctions du comité d'audit.

Le rapport complémentaire est communiqué sans délai par le CAC au H3C lorsque celui-ci lui en fait la demande. Il est également transmis, dans les mêmes conditions, à l'AMF et à l'ACPR lorsque l'EIP est soumise au contrôle de l'une de ces autorités.

L'objectif de ce rapport complémentaire est de renforcer la valeur du contrôle légal des comptes en améliorant la communication entre les CAC et le comité d'audit. Le rapport complémentaire est signé et daté et contient des informations plus détaillées que le rapport d'audit sur le résultat du contrôle légal. Le comité d'audit, ou l'organe d'administration ou de surveillance remplissant ses fonctions, peut demander aux CAC de discuter des questions essentielles visées dans le rapport complémentaire.

5.3

Quel est le contenu de ce rapport complémentaire ?

Le rapport complémentaire, qui expose les résultats du contrôle légal des comptes, doit comprendre les informations suivantes :

- la déclaration d'indépendance des CAC ;
- lorsque le contrôle légal des comptes a été effectué par un cabinet d'audit, l'identification de chaque associé d'audit principal ayant pris part au contrôle ;
- lorsque les CAC ont pris des dispositions pour que l'une de leurs activités soit menée par un autre CAC ou cabinet d'audit qui n'est pas un membre du même réseau, ou ont fait appel à des experts externes, l'indication de cette situation et la confirmation que les CAC ont reçu de l'autre CAC ou cabinet d'audit et/ou de l'expert externe une confirmation de son indépendance ;
- la description de la nature, de la fréquence et de l'étendue de la communication avec le comité d'audit ou l'organe qui remplit des fonctions équivalentes, y compris les dates des réunions avec ces organes ;
- la description de l'étendue du contrôle légal des comptes et du calendrier de sa réalisation ;
- la répartition des tâches en cas de co-commissariat ;
- la description de la méthodologie utilisée, en précisant les parties du bilan qui ont fait l'objet d'une vérification directe et celles qui ont été vérifiées sur la base des tests de systèmes et de conformité, et en expliquant toute variation substantielle dans la pondération des tests de systèmes et de conformité par rapport à l'exercice précédent même si le contrôle légal des comptes de l'exercice précédent a été effectué par d'autres CAC ;
- les seuils de signification quantitatifs appliqués pour réaliser le contrôle légal des états financiers, ainsi que les facteurs qualitatifs pris en compte pour fixer ces seuils ;
- les appréciations relatives à des événements ou des conditions relevés lors du contrôle légal des comptes qui pourraient mettre sérieusement en doute la capacité de l'entreprise à poursuivre ses activités, en précisant s'ils constituent des incertitudes significatives ;
- un résumé de l'ensemble des garanties, lettres de confort, engagements d'intervention publique et autres mesures de soutien dont il a été tenu compte pour l'évaluation de la capacité à poursuivre les activités ;

⁶⁸ Article 11 du Règlement ; articles L823-16, III et R. 823-21-1 du code de commerce.

- les carences significatives détectées dans le système de contrôle financier interne de l'entreprise et dans son système comptable. Pour chacune de ces carences significatives détectées, le rapport complémentaire indique si la direction a remédié ou non à la carence en question ;
- les cas importants de non-respect avéré ou suspecté des dispositions législatives et réglementaires ou des statuts qui ont été identifiés, pour autant qu'ils soient jugés pertinents afin de permettre au comité d'audit d'accomplir ses tâches ;
- l'analyse des méthodes d'évaluation appliquées aux différents éléments des états financiers annuels ou consolidés, y compris l'impact éventuel des changements intervenus dans ces méthodes ;
- lorsque le contrôle légal porte sur des états financiers consolidés, le périmètre de consolidation et les critères d'exclusion appliqués par l'entreprise aux entités non consolidées, le cas échéant, et l'indication de la conformité des critères appliqués au cadre de l'information financière ;
- le cas échéant, les travaux d'audit réalisés par les contrôleurs de pays tiers, les contrôleurs légaux de comptes, les entités d'audit de pays tiers ou les cabinets d'audit en rapport avec le contrôle légal d'états financiers consolidés, autres que des membres du même réseau que celui dont font partie les CAC des états financiers consolidés ;
- une information relative à la transmission de tous les documents et explications demandés par l'entité contrôlée ;
- l'indication des éventuelles difficultés importantes rencontrées pendant le contrôle légal des comptes, de tout problème significatif découlant du contrôle légal des comptes qui a été discuté ou a fait l'objet d'une correspondance avec la direction et de tout autre problème découlant du contrôle légal des comptes qui, selon le jugement professionnel des CAC, est important pour la supervision du processus d'information financière.

En cas de co-commissariat et de désaccord entre les CAC sur les procédures d'audit, les règles comptables ou toute autre question concernant le contrôle légal des comptes, **les raisons de ce désaccord sont expliquées dans le rapport complémentaire.**

6

LES INTERACTIONS AVEC LE HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES

6.1

Qu'est-ce que le Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C) ?

Le H3C, autorité de régulation de la profession de CAC en France, est une autorité administrative indépendante créée en 2003, devenue autorité publique indépendante en 2008. La réforme a notamment eu pour effet de renforcer ses pouvoirs et d'étendre ses missions.

Ainsi, le H3C est notamment investi des missions suivantes⁶⁹ :

- il procède à l'inscription des CAC et à la tenue de la liste des CAC inscrits ;
- il adopte les normes relatives à la déontologie des CAC, au contrôle interne de qualité et à l'exercice professionnel ;
- il définit les orientations générales et les différents domaines sur lesquels l'obligation de formation continue des CAC peut porter et veille au respect des obligations dans ce domaine ;
- il définit le cadre et les orientations des contrôles des CAC ; il en supervise la réalisation et peut émettre des recommandations dans le cadre de leur suivi ;
- il diligente des enquêtes portant sur les manquements aux dispositions nationales et européennes régissant la profession de CAC ;
- il prononce des sanctions ;
- il coopère avec les autorités d'autres Etats membres exerçant des compétences analogues et les autorités de l'Union européenne chargées de la supervision des EIP, les banques centrales, le Système européen de banques centrales, la Banque centrale européenne et le Comité européen du risque systémique ;
- il suit l'évolution du marché de la réalisation des missions de contrôle légal des comptes des EIP et élabore à ce titre un rapport qu'il transmet notamment à la Commission européenne.

Dans le cadre de ses nouveaux pouvoirs de sanction, le H3C dispose désormais à l'égard des entités et de leurs administrateurs, membres de directoires et de conseils de surveillance, de pouvoirs de sanction en cas de manquement aux règles relatives à la rotation, à l'approbation des services autres que la certification des comptes, aux dispositions relatives aux honoraires ou à la procédure de sélection des CAC⁷⁰, ainsi qu'en cas d'opposition à l'exercice des fonctions des enquêteurs et des contrôleurs du H3C⁷¹ (v. 6.3).

Il est à noter que le H3C a également connu une évolution de sa composition, puisque son Collège ne comprend désormais plus aucun CAC en exercice⁷².

⁶⁹ Article L. 821-1 du code de commerce.

⁷⁰ Article L. 824-1 II 2° du code de commerce, qui renvoie aux manquements aux articles L. 822-11, L. 822-11-1 et L. 822-11-2 du code de commerce et 5 du règlement UE n°537/2014 ; à l'article L. 823-1 du code de commerce ; aux articles L. 823-3-1 du code de commerce et 17 du règlement UE n°537/2014 ; aux articles L. 823-18 du code de commerce et 4 du règlement UE n°537/2014.

⁷¹ L. 824-1 II 3° du code de commerce.

⁷² Article L. 821-2 du code de commerce. ■

6.2

Quels sont les pouvoirs d'enquête du H3C ?

Le Haut conseil a la faculté de diligenter des enquêtes administratives portant sur les manquements aux dispositions nationales et européennes régissant la profession de CAC. Ainsi, il dispose d'un service en charge des enquêtes préalables à l'ouverture des procédures de sanctions. Ce service est dirigé par un rapporteur général et est composé d'enquêteurs habilités⁷³.

Qui peut être à l'origine de ces enquêtes ?

Outre les signalements de tiers dont il est destinataire, le rapporteur général peut également être saisi de tout fait susceptible de justifier l'engagement d'une procédure de sanction par⁷⁴ :

- le premier président de la Cour des comptes ou le président d'une chambre régionale des comptes ;
- le procureur général près la cour d'appel compétente ;
- le président de l'Autorité des marchés financiers ;
- le président de l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution ;
- le président du Haut conseil du commissariat aux comptes ;
- le président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes ou le président d'une compagnie régionale.

Le rapporteur général peut également être saisi de demandes d'entraide pour des enquêtes ouvertes par ses homologues étrangers dans le cadre de la coopération internationale⁷⁵.

Quels sont les moyens offerts au H3C pour enquêter ?

Le rapporteur général peut procéder à une enquête, dès lors qu'il a eu connaissance de signalements. A cette fin, il peut :

- obtenir du CAC, sans que celui-ci puisse opposer le secret professionnel, et exiger une copie de tout document ou information, sous quelque forme que ce soit, concernant la mission de certification des comptes ou toute autre prestation fournie par lui aux personnes ou entités dont il certifie les comptes ;
- obtenir de toute personne et exiger une copie de tout document ou information lié à la mission de certification des comptes ou à toute autre prestation fournie par le CAC aux personnes ou entités dont il certifie les comptes ;
- convoquer et entendre toute personne susceptible de fournir des informations ;
- accéder aux locaux à usage professionnel ;
- demander à des CAC inscrits sur une liste établie par le H3C après avis de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC), de procéder à des vérifications ou d'effectuer des actes d'enquête sous leur contrôle ;
- faire appel à des experts.

A l'issue de l'enquête et après avoir entendu la personne intéressée, le rapporteur général établit un rapport d'enquête qu'il adresse à la formation statuant sur les cas individuels du Collège du H3C⁷⁶. Cette dernière a alors la possibilité d'abandonner les poursuites, ou si les faits le justifient, d'engager une procédure de sanction⁷⁷.

⁷³ Article L. 821-3-1 du code de commerce.

⁷⁴ Article L. 824-4 du code de commerce.

⁷⁵ Article L. 824-15 du code de commerce.

⁷⁶ Article L. 824-8, R. 824-12 et R. 824-13 du code de commerce.

⁷⁷ Article L. 824-8, R. 824-10 et R. 824-11 du code de commerce.

6.3

Quel est le pouvoir de sanction du H3C vis-à-vis des mandataires sociaux ?

Le pouvoir de sanction du H3C a été largement renforcé par la réforme.

Le H3C a notamment un pouvoir de sanction direct sur les EIP, leurs gérants, administrateurs ou membres du directoire ou du conseil de surveillance. Ainsi, il peut envisager des sanctions en cas de manquements aux dispositions du code de commerce et du règlement relatives⁷⁸ :

- aux services fournis par les CAC ;
- à la désignation des CAC ;
- à la durée du mandat ;
- aux honoraires.

Par ailleurs, des sanctions peuvent également être prononcées si les personnes précitées s'opposent de quelque façon que ce soit à l'exercice des fonctions confiées aux agents du H3C en matière de contrôles et d'enquêtes⁷⁹.

En plus d'une interdiction, pour une durée n'excédant pas trois ans, d'exercer des fonctions d'administration ou de direction au sein d'EIP et des fonctions de CAC⁸⁰, les personnes précitées risquent les sanctions pécuniaires suivantes :

- **pour une personne physique, une amende de 50 000 € ou 250 000 € au maximum selon la nature du manquement**⁸¹ ;
- pour une personne morale, la plus élevée des sommes suivantes : 1 million d'euros, ou lorsque le manquement intervient dans le cadre d'une mission de certification, la moyenne annuelle des honoraires facturés au titre de l'exercice durant lequel le manquement a été commis et des deux exercices précédant celui-ci, par le CAC, à la personne ou à l'entité dont il est chargé de certifier les comptes ou, à défaut, le montant des honoraires facturés par le CAC à cette personne ou entité au titre de l'exercice au cours duquel le manquement a été commis, ou bien la somme de 500 000€ selon la nature du manquement⁸².

La sanction prononcée doit être proportionnée et peut être assortie d'un sursis total ou partiel⁸³.

La décision est rendue publique sur le site internet du Haut conseil⁸⁴. La décision peut être frappée d'un recours par la personne mise en cause et, après accord du Collège, par le président du Haut conseil⁸⁵.

⁷⁸ Article L. 824-1 II 2° du code de commerce, qui renvoie aux manquements aux articles L. 822-11, L. 822-11-1 et L. 822-11-2 du code de commerce et 5 du règlement UE n°537/2014 ; à l'article L. 823-1 du code de commerce ; aux articles L. 823-3-1 du code de commerce et 17 du règlement UE n°537/2014 ; aux articles L. 823-18 du code de commerce et 4 du règlement UE n°537/2014.

⁷⁹ Article L. 824-1 II 3° du code de commerce.

⁸⁰ Article L. 824-3 I 1° du code de commerce.

⁸¹ Article L. 824-3 I 2°a) et b) du code de commerce.

⁸² Article L. 824-3 I 2° c) et d) du code de commerce.

⁸³ Article L. 824-3 II du code de commerce.

⁸⁴ Article L. 824-13 et R. 824-22 du code de commerce.

⁸⁵ Article L. 824-14 et R. 824-23 du code de commerce.