

Guide sur la réforme de l'audit légal

JUILLET 2016

AVERTISSEMENT : Ce guide constitue une version provisoire, établie au 26 juillet 2016, qui sera mise à jour en fonction des dispositions définitives du code de commerce, après ratification de l'ordonnance du 17 mars 2016 et prise en compte des éventuels amendements déposés dans le cadre de la loi Sapin II, et après la publication du code révisé de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

Table des matières

1. Les objectifs et le champ de la réforme	2
1.1. Pourquoi une réforme de l'audit légal ?.....	2
1.2. En quoi consiste cette réforme ?	2
1.3. Qu'est-ce qu'une entité d'intérêt public (EIP) ?	3
1.4. Quelle est la date d'application de la réforme ?	3
2. La sélection et la rotation des auditeurs et des associés signataires	5
2.1. Combien de temps une EIP peut-elle nommer le même CAC ?	5
2.2. Quand et comment procéder à un appel d'offres ?	6
2.3. Quand les règles de rotation des auditeurs entrent-elles en vigueur ?	7
2.4. Combien de temps les associés signataires personnes physiques peuvent-ils exécuter la mission ?	9
2.5. Comment la rotation des signataires s'applique-t-elle la première fois	10
3. Le rôle des organes d'administration, de surveillance et des comités d'audit dans le cadre de la mission de contrôle légal.....	11
3.1. Dans quels cas doit être constitué un comité d'audit ?	11
3.2. Quelle est la composition du comité d'audit ?	12
3.3. Quelles sont les missions du comité d'audit ?.....	12
3.4. Les missions du comité d'audit lui confèrent-elles un pouvoir décisionnel autonome ?	14
3.5. L'évaluation de l'indépendance des CAC.....	15
3.5.1. Quelles sont les conditions d'indépendance que doit respecter le CAC ?.....	15
3.5.2. Quel est le rôle du CAC dans l'évaluation de son indépendance?	15
3.5.3. Comment le comité d'audit évalue-t-il l'indépendance du CAC ?.....	16
4. Les conditions applicables à la fourniture d'un service autre que la certification des comptes.....	17
4.1. En quoi consiste le plafonnement des services autres que la certification des comptes ?	17
4.2. Comment le plafond s'applique-t-il dans les groupes ?	18
4.3. A partir de quelle date le plafond s'applique-t-il ?	18
4.4. Quel rôle est attribué à l'EIP dans le suivi de ce plafond ?.....	19
5. Le rapport d'audit et le rapport complémentaire.....	20
5.1. Quelles sont les évolutions du rapport d'audit ?.....	20
5.2. Quel est l'objectif du rapport complémentaire destiné au comité d'audit?.....	20
5.3. Quel est le contenu de ce rapport complémentaire ?	21
5.4. A partir de quel exercice le rapport complémentaire doit-il être établi et remis au comité d'audit ?	22
6. Les interactions avec le Haut Conseil du commissariat aux comptes.....	23
6.1. Qu'est-ce que le Haut Conseil du commissariat aux comptes	23
6.2. Quels sont les pouvoirs d'enquête du Haut Conseil ?	23
6.3. Quel est le pouvoir de sanction du Haut Conseil vis-à-vis des CAC et des administrateurs ?.....	25

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 en matière d'indépendance, d'objectivité et de déontologie qui s'appliquent à ces personnes, et le cadre de la supervision publique 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.

Avec la volonté d'harmoniser davantage les règles au sein de l'Union européenne afin de renforcer 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 relever le niveau minimal des normes d'audit, renforcer la supervision des CAC et des cabinets d'audit et améliorer la protection des investisseurs, concernant en particulier les entités dites « d'intérêt public » (cf. point 1.3).

1.2. En quoi consiste cette réforme ?

Au niveau européen, le dispositif comprend :

- Une directive adoptée en 2014³ concernant le contrôle légal des comptes annuels et consolidés (la « **Directive** ») qui
 - o définit les règles applicables à l'exercice de la profession de CAC ;
 - o précise les conditions de leur agrément et de leur enregistrement ;
 - o renforce considérablement la déontologie et les conditions d'indépendance auxquelles ils sont soumis ;
 - o introduit également de nouvelles règles d'organisation des sociétés de CAC ;
 - o harmonise le contenu des rapports d'audit ; et
 - o 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

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.

EIP de services autres que la certification des comptes est également encadrée. Le Règlement fixe en effet une liste de services interdits que le CAC et les membres de son réseau ne peuvent fournir à l'EIP dont ils certifient les comptes et aux personnes qui la contrôlent ou sont contrôlées par elle au sein de l'UE. Le CAC peut néanmoins fournir à l'EIP des services autres que la certification des comptes et qui ne font pas partie de la liste de services interdits, sous réserve que le comité d'audit de l'entité l'y autorise. Enfin, les montants pouvant être facturés au titre de ces autres services 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 européen.
- Le décret du [date] complète le dispositif et, pour les entreprises, précise :
 - o 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) ;
 - o le contenu du rapport d'audit présenté à l'assemblée générale ;
 - o l'obligation pour les CAC d'établir un rapport complémentaire remis au comité d'audit et, à sa demande, au H3C.
- Un code de déontologie révisé sera publié à l'automne 2016.

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

L'Ordonnance définit les entités d'intérêt public (« **EIP** ») comme étant, outre les sociétés cotées, les établissements de crédit et les entreprises d'assurance et de réassurance, les institutions de prévoyance et les mutuelles. Elle ajoute également à la définition des EIP les sociétés holdings ou têtes de groupe dans le secteur de la banque ou de l'assurance, lorsqu'elles excèdent une certaine taille définie par le décret mentionné au point 1.2 ci-dessus (total du bilan consolidé ou combiné supérieur à 5 milliards d'euros à la clôture de deux exercices consécutifs).

1.4. Quelle est la date d'application de la réforme ?

Le nouveau dispositif issu de la réforme s'applique depuis le **17 juin 2016**.

L'Ordonnance précise en outre que :

- Les compagnies financières holding, les compagnies financières holding mixtes, 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 qui dépassent un seuil fixé par décret ne seront considérées comme des EIP **qu'à compter du premier exercice ouvert postérieurement au 31 décembre 2017**. Ce seuil devrait être fixé à 5 milliards d'euros.
- Le 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**.

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

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

A noter : les dispositions transitoires relatives à la rotation des CAC sont décrites au point 2.3.
--

2. La sélection et la rotation des auditeurs et des associés signataires

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 EIP sont soumises à des règles de rotation et doivent procéder à des appels d'offres dans certains cas.

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

EIP désignant un CAC unique

La prorogation du mandat est possible jusqu'à atteindre une période de 10 ans. Le second mandat prend alors automatiquement fin du fait de l'application du règlement européen. Le CAC peut être renouvelé pour un ultime mandat de 6 exercices à l'issue des 10 ans, à la condition de procéder préalablement à un appel d'offres public (*cf. point 2.2*). La durée maximale en simple mandat est donc de 16 ans, sous réserve d'un appel d'offres à la 10^e année. L'EIP peut également décider de recourir au co-commissariat, en nommant un second commissaire à l'issue de cet appel d'offres public.

EIP en co-commissariat

Le mandat peut être renouvelé jusqu'à atteindre une durée maximale de 24 ans, soit 4 mandats.

A noter : les règles relatives aux obligations de co-commissariat aux comptes demeurent inchangées.

Prorogation exceptionnelle

Une prorogation exceptionnelle au-delà de ces durées peut intervenir sur décision du H3C, au maximum pour deux années supplémentaires. L'entreprise qui souhaite demander au H3C une prorogation du mandat d'un de ses CAC saisit le Haut Conseil par lettre recommandée avec avis de réception, au plus tard 6 mois avant l'expiration du mandat. La demande adressée par l'entreprise 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, et certifiant que la prolongation demandée ne porte pas atteinte à son indépendance.

Le H3C se prononce par décision motivée dans un délai de trois mois à compter de la délivrance d'un accusé de réception à l'entreprise. Le silence gardé pendant ce délai par le H3C vaut acceptation de la demande de prorogation du mandat.

2.2. 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'offres.

Une disposition transitoire du Règlement européen⁶ précise que cette obligation s'applique uniquement à l'expiration de la période maximale de renouvellement autorisé. La portée de cette disposition transitoire étant peu claire, certains acteurs estiment que l'on pourrait considérer qu'une EIP qui procéderait à la nomination d'un nouveau CAC avant d'atteindre la durée maximale (soit à la fin du premier mandat en commissariat simple ou à la fin de l'un des trois premiers mandats en co-commissariat) pourrait le faire sans procéder à un appel d'offres⁷. Cette lecture doit cependant être considérée avec prudence.

En vue de la nomination du CAC, le comité d'audit soumet une recommandation justifiée au conseil d'administration ou de surveillance (le « **Conseil** »), comportant au moins deux choix et une préférence dument motivée entre ces deux choix.

Cette recommandation comporte deux mentions obligatoires :

- **le comité d'audit confirme qu'il n'a pas été influencé par un tiers** dans sa décision
- **aucune clause contractuelle n'a eu pour effet de restreindre son choix.**

Lors de la proposition de désignation à l'assemblée générale (l'« **AG** »), la recommandation et le choix du comité d'audit sont précisés ; si le Conseil n'a pas retenu le choix du comité d'audit, il motive sa décision. La proposition du Conseil doit néanmoins se porter sur un candidat à l'appel d'offres.

Qui postule ?

Pour organiser l'appel d'offres, l'EIP est libre d'inviter les auditeurs de son choix à postuler, sous réserve de ne pas exclure, dans la procédure elle-même, les cabinets dits « du deuxième compartiment »⁸. 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 commissaires aux comptes 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.

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.

⁶ Article 41.4 du règlement européen.

⁷ Cette disposition transitoire ne comporte pas de limite dans sa durée de validité.

⁸ 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.

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, sous la responsabilité de la direction générale, préparent un rapport sur les conclusions, qui doit être validé par le comité d'audit. Pour cela, les services et le comité prennent en compte, le cas échéant⁹, les conclusions du rapport d'inspection du H3C.

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

A noter : les PME et les petites capitalisations boursières¹⁰ sont dispensées de la procédure d'appel d'offres.

Dans les cas de renouvellement du CAC sans appel d'offres (avant 10 ans en simple commissariat ou avant 24 ans en co-CAC), le Conseil propose à l'AG de reconduire la mission, sur recommandation du comité d'audit.

Un appel d'offres public à l'échéance des 10 ans

Le Règlement précise, pour le cas de la prorogation après 10 ans (soit pour 6 exercices supplémentaires en cas de mandat unique, soit jusqu'à la limite de 24 ans en co-commissariat), qu'il convient d'organiser un appel d'offres public. Cette mention ne figure pas explicitement dans la description de la procédure de sélection à laquelle l'Ordonnance renvoie¹¹. Dans ses questions / réponses de mai 2016, la Commission estime que la procédure pour proroger après 10 ans se distingue du cas général et implique de rendre public l'appel à candidatures.

2.3. Quand les règles de rotation des auditeurs 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 2.2*). Pour éviter un effet « big bang », des mesures transitoires visent à étaler la première application.

⁹ Les modalités de prise en compte de ce rapport ne sont pas encore établies : il pourrait s'agir des conclusions générales sur les procédures du cabinet, résultant du dernier contrôle du cabinet par le H3C. Les modalités de communication de ces informations sont encore en discussion avec le H3C.

¹⁰ **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.

¹¹ § 2 à 5 de l'article 16 du règlement européen

Pour calculer l'ancienneté du mandat, il faut prendre en compte le premier exercice sur lequel porte la lettre de mission dans laquelle le contrôleur légal ou le cabinet, éventuellement avant fusion avec d'autres cabinets, 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 où l'entité acquiert le statut d'EIP (par exemple pour une société qui n'était pas cotée, la date de cotation est retenue¹²).

Le H3C peut également être saisi d'une question relative à la date de départ du calcul, en particulier dans l'analyse des effets des fusions de cabinets.

Les mesures de transition dépendent de l'ancienneté du mandat :

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 1994¹³ ou avant**
(EIP dont le mandat, au 16/6/2014, avait une ancienneté $\geq$ 20 ans)
➡ La rotation s'applique **seulement au 17/6/2020, après l'expiration du mandat.**
- **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 $\geq$ 11 ans et $<$ 20 ans)
➡ La rotation s'applique **seulement au 17/6/2023, après l'expiration du mandat.**
- **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**
 - o **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.

L'analyse des autres cas pose difficulté, ce qui est dû à l'imprécision de la rédaction des mesures de transition, en particulier au fait de ne pas avoir repris la terminologie d'exercice et de se référer à la date du 16 juin 2014, tout comme au choix des termes « *les missions peuvent rester applicables jusqu'au terme de la durée maximale visée* [par le règlement] ». Il revient à chaque

¹² 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.

¹³ 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.

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 européen :

- o Le premier exercice contrôlé porte sur les comptes postérieurs à 2003 mais antérieurs à 2006 :
Le mandat a dépassé 10 ans. En l'état actuel des textes, s'il n'y a pas eu appel d'offres dans cet intervalle, il ne serait plus possible de proroger le mandat et en cas d'appel d'offres, le CAC ne pourrait pas candidater.
- o Le premier exercice contrôlé porte sur les comptes 2006 :
Le mandat a atteint 10 ans avec l'audit des comptes 2015. En l'état actuel des textes, pour proroger, il serait nécessaire de conduire un appel d'offres préalablement à la désignation pour les comptes 2016.

Le cas des mandats uniques postérieurs à 2003 qui ont atteint la limite des 10 ans à l'entrée en vigueur du règlement fait l'objet d'un amendement dans le projet de loi Sapin 2, qui permettrait de terminer la certification des comptes de l'exercice ouvert au plus tard le 16/06/2016.

Tableau récapitulatif

Première nomination du CAC	Avant 17 juin 1994	17 juin 1994 et 16 juin 2003	17 juin 2003 et 16 juin 2014	
	Ancienneté ≥ 20 ans	Ancienneté : 11 - 19 ans		
La rotation s'applique au	17 juin 2020 (après expiration du mandat)	17 juin 2023 (après expiration du mandat)	Plusieurs cas ↓	Durée de renouvellement maximum
			Première nomination postérieure au 16 juin 2006	Si co-commissariat, 24 ans
			Première nomination entre 17 juin 2003 et 16 juin 2006	Si mandat unique < 10 ans, 16 ans maximum sous réserve appel d'offres
				Si mandat unique > 10 ans sans appel d'offres, Obligation de rotation dès l'audit des comptes 2016 (ou 2017 PJJ Sapin)

– **Première nomination postérieure au 16/6/2014**

Les nouvelles règles en matière de rotation s'appliquent à l'expiration du mandat.

2.4. Combien de temps les associés 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 personnes physiques. Le CAC personne physique - ou le signataire du rapport d'audit lorsque le cabinet 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 avant l'expiration d'un délai de 3 ans.

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

Le règlement européen impose également au cabinet d'audit de mettre en place une rotation progressive 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 commissaires aux comptes.

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

Cette mesure s'applique 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 mutualistes¹⁴ ont une année supplémentaire de transition (mesure applicable aux exercices ouverts après le 31/12/2017).

¹⁴ 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 entités d'intérêt public (*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 libre¹⁵.

Toutefois, **dans plusieurs hypothèses, ces entités ne sont pas tenues de constituer un comité d'audit**¹⁶. Sont principalement concernées¹⁷ :

- **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, à condition que cette dernière soit elle-même tenue de constituer un comité d'audit**, qui exerce les missions qui auraient été celles du comité d'audit de la société contrôlée¹⁸.
Pour définir le contrôle, l'Ordonnance¹⁹ 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 supérieure.

¹⁵ Article L.823-19 du code de commerce. L'article 39 de la directive 2014/56 emploie en revanche le terme « comité d'audit ».

¹⁶ Article L.823-20 du code de commerce.

¹⁷ 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 Ier du livre II du code monétaire et financier, à l'exception des organismes mentionnés au 2°.

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.

¹⁸ La rédaction du code de commerce semble imposer un transfert des missions au comité de la société contrôlante, alors que la rédaction de la directive n'est pas aussi prescriptive. Celle-ci impose en effet le transfert de missions limitativement citées, qui peuvent être exercées au niveau du groupe.

¹⁹ Est visé l'article L.233-3, I et II du code de commerce en lieu et place de l'article L.233-16.

Bien que le texte de l'Ordonnance renvoie à la notion française de contrôle, il doit être lu dans une perspective européenne : une société contrôlée française bénéficie ainsi de l'exemption, même si la société qui la contrôle relève de la loi d'un autre Etat membre²⁰.

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*).

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 surveillance²¹.

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 non dissocié pour l'exercice de ces missions²².

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 »²³ et doit à ce titre exercer différentes missions dans le cadre du contrôle légal (*sur les services autres que la certification, cf. point 4*).

²⁰ Position adoptée par le comité juridique de l'ANSA sous l'empire du régime antérieur (avis n° 12-043).

²¹ 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.

²² Article L.823-20 du code de commerce.

²³ Article L.823-19 du code de commerce.

- 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* ». Il s'agit ici de respecter l'indépendance de l'audit interne dans cette mission de suivi.

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.

- 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 préférence²⁴ (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 réaliser²⁵ ;
 - 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 européen, article qui impose, avant d'accepter ou de poursuivre le mandat, une confirmation annuelle par le commissaire aux comptes au comité d'audit de différents éléments qui couvrent l'analyse du respect des plafonds d'honoraires, des conditions de durées de mission et de l'intégrité des membres des organes de surveillance, d'administration et de direction de l'EIP. Il doit également analyser l'effet sur l'indépendance de toute situation, qui lui est signalée par le CAC, selon 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 la loi et le Règlement européen.

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 risques²⁶ ;
- de remettre au comité d'audit un rapport complémentaire au rapport d'audit (cf. point 5.2)²⁷.

²⁴ Article 16 du règlement européen. 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.

²⁵ Article L.821-9 du code de commerce, renvoyant à l'article 26 du règlement européen.

²⁶ Article 6.2 du règlement européen.

²⁷ Article 11 du règlement européen.

- 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 » 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 commerce²⁸.

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* »²⁹.

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 (*Sur les sanctions qui peuvent être prononcées par le H3C, cf. point 6*). 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'audit³⁰.

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 préjudice³¹.

²⁸ Articles R.225-29 et R.225-56 du code de commerce.

²⁹ 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.

³⁰ 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.

³¹ Cf. avis du CJ de l'ANSA du 20 décembre 2005, communication n° 05-071.

3.5. L'évaluation de l'indépendance des CAC

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

En amont de sa mission auprès d'une entreprise, qu'elle soit EIP ou non, le contrôleur légal 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.

Son indépendance résulte notamment :

- **d'un exercice impartial en réalité et en apparence** des pouvoirs et des compétences qui lui sont conférés par le droit ;
- **de l'absence d'un conflit d'intérêt ou de relations d'affaires** ou de relation directe ou indirecte, existante ou potentielle entre, d'une part, la personne ou l'entité dont il est chargé de certifier les comptes et, d'autre part, ses associés, salariés ou toute autre personne participant à la mission de certification, ainsi que les membres de son réseau ;
- **l'absence de fourniture directe ou indirecte** à l'entité dont il certifie les comptes, et aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle, et dont le siège social est situé dans l'Union européenne, **de services autres que la certification interdits** et définis ci-après (cf. point 4.2).

Lorsque l'auditeur certifie les comptes d'une EIP, il veille en outre à ce qu'au cours de l'exercice précédant celui dont les comptes doivent être certifiés, lui-même ou tout membre de son réseau n'ait pas fourni, directement ou indirectement, à l'EIP, ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle dans l'Union européenne, des services autres que la certification interdits présentés ci-après (*uniquement les services visés par le 4.2*).

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 senior managers et managers³² qui effectuent le contrôle légal des comptes sont indépendants vis-à-vis de l'entité contrôlée.
- 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 en matière de services autres que la certification (cf. point 4.5) et de respect des règles en matière de services interdits (cf. point 4.2).

En matière d'honoraires, si les honoraires totaux versés par l'EIP au CAC ou à son cabinet dépassent un pourcentage de 15 % des honoraires totaux du cabinet sur les trois derniers exercices consécutifs, le CAC en

³² C'est-à-dire les membres des instances dirigeantes et les gestionnaires.

informe le comité d'audit et analyse avec lui les risques pesant sur son indépendance et les mesures de sauvegarde appliquées pour atténuer ces risques.

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 précédent, qui résulte de l'article 6 du Règlement³³. 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 contrôleur légal des comptes 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.

³³ 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, le dispositif des DDL disparaît. Sont ainsi autorisées tous les services autres que la certification des comptes (SACC) qui ne sont pas interdits.

Pour les EIP, la prestation de ces SACC non interdits est soumise respect de certaines règles en matière de plafonnement des honoraires liés à ces SACC (*cf. point 4.5*) et de 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 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 SACC³⁴ : 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 elle³⁵.

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

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 par le CAC à l'EIP, sa mère et ses filiales pour l'année concernée en excluant les honoraires liés à des services autres que la certification mais requis par la loi ou la réglementation ou la législation européenne (attestation en cas d'augmentation de capital, par exemple).

³⁴ Article L.823-18 du code de commerce.

³⁵ 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 européen d'adopter des règles plus strictes. Le règlement européen 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.

- ➔ **Pour le dénominateur**, la moyenne sur les 3 derniers exercices des honoraires facturés par le CAC à l'EIP, sa mère et ses filiales au titre de la certification des comptes et de l'audit des comptes consolidés de ce groupe.

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)	$\leq 70\%$
Dénominateur	Montant total des honoraires de certification facturés en N-1, N-2 et N-3 à l'EIP, sa mère et ses filiales / 3	

A noter : Les missions requises par une autre législation que celle de l'UE (mission imposée par la législation américaine pour les sociétés cotées aux US, par exemple) ou les missions qui ne sont pas exclusivement confiées au commissaire aux comptes 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 un CAC au titre des SACC et de la certification légale, **il convient de prendre en compte toute 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 de sa perspective. Ainsi, l'EIP mère prendra en compte les honoraires pour toutes ses filiales alors que l'EIP fille prendra uniquement ceux de ses filles mais pas ceux de ses « sœurs » et de leurs filles. Dans cet exemple, une mission importante de SACC commanditée par la mère 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 de 70% ne s'appliquent **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 des SACC, 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 commissaires aux comptes**. 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 européen³⁶ (cf. points 3.5.2 et 3.5.3).

³⁶ 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 européen 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 et la détection d'éventuelles irrégularités, y compris de fraudes.

En complément des informations déjà exigées, le rapport d'audit du CAC se voit ainsi enrichi des informations suivantes³⁷ :

- la date de la désignation et la durée totale de mission sans interruption, y compris les reconductions et les renouvellements précédents des CAC ;
- **une description des risques jugés les plus importants d'anomalies significatives, y compris les risques d'anomalie significative due à une fraude**, ainsi qu'une synthèse des réponses des CAC face à ces risques et, le cas échéant, les principales observations relatives à ces risques ;
- 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'avis 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'entreprise au cours de l'audit ;
- la mention des services, outre le contrôle légal des comptes, qui ont été fournis par les CAC à l'entreprise et à ses filiales, et qui n'ont pas été communiqués dans le rapport de gestion ou les états financiers.

La description des risques jugés les plus importants d'anomalie significative se distingue de la pratique actuelle de la justification des appréciations en ce qu'elle porte davantage sur la démarche d'audit et moins sur les points principaux des comptes de l'entité.

Hormis dans le cas mentionné ci-dessus, le rapport d'audit ne contient pas de référence au rapport complémentaire destiné au comité d'audit.

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

Les CAC qui effectuent le contrôle légal d'une EIP remettent au comité d'audit, au plus tard à la date de présentation du rapport de certification au conseil d'administration ou de surveillance de l'EIP, un rapport complémentaire³⁸. 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 également mis à la disposition du H3C, à sa demande, par les CAC.

³⁷ Article L823-9 du code de commerce et article 10 du règlement Européen.

³⁸ Article L823-16 6° code de commerce et article 11 du règlement Européen.

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 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 destiné au comité d'audit contient les informations suivantes :

- la déclaration d'indépendance des CAC;
- lorsque le contrôle légal des comptes a été effectué par un cabinet d'audit, le rapport identifie 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 contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit qui n'est pas un membre du même réseau, ou ont fait appel à des experts externes, le rapport l'indique et il y est confirmé que les CAC ont reçu de l'autre contrôleur légal des comptes 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;
- une 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;
- les seuils de signification 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;
- 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 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;
- 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;
- si tous les documents et explications demandés ont été fournis par l'entité contrôlée;
- les éventuelles difficultés importantes rencontrées pendant le contrôle légal des comptes;
- tout problème significatif découlant du contrôle légal des comptes qui a été discuté ou a fait l'objet d'une correspondance avec la direction;
- 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.**

5.4. A partir de quel exercice le rapport complémentaire doit-il être établi et remis au comité d'audit ?

L'obligation pour les CAC de remettre un rapport complémentaire au comité d'audit s'appliquera au contrôle légal des comptes **des exercices ouverts à compter du 17 juin 2016**, soit pour les entités dont l'exercice coïncide avec l'année civile, le rapport sur les comptes 2017.

6. Les interactions avec le Haut Conseil du commissariat aux comptes

6.1. Qu'est-ce que le Haut Conseil du commissariat aux comptes ?

Le Haut Conseil du commissariat aux comptes (« H3C »), est une autorité publique indépendante instituée par le Garde des sceaux et créée en 2003. La réforme a notamment eu pour effet de renforcer ses pouvoirs et d'étendre ses missions.

Ainsi, le Haut Conseil est notamment investi des missions suivantes :

- 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 ; il élabore et transmet un rapport à la Commission européenne.

Il est à noter que le H3C a également connu une évolution de sa composition, puisqu'il ne contient désormais plus aucun CAC en exercice.

6.2. Quels sont les pouvoirs d'enquête du Haut Conseil ?

Pour répondre à sa mission de contrôle, le Haut conseil a la faculté de diligenter des enquêtes 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 habilités.

Qui peut être à l'origine de ces enquêtes ?

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

- 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.

Quel est l'objet de ces contrôles ?

Ces contrôles réalisés en fonction d'une analyse des risques portent sur :

- l'évaluation de la conception du système interne de contrôle qualité ;
- l'évaluation du contenu du dernier rapport de transparence ;
- le contrôle de la mission de certification des comptes.

Quels sont les moyens offerts au Haut Conseil pour enquêter ?

Le rapporteur général peut procéder à une enquête, dès lors qu'il a eu connaissance de signalements. Pour mener à bien sa mission, il a la possibilité de se faire assister d'enquêteurs, et peut en outre :

- obtenir du CAC, sans que celui-ci puisse opposer le secret professionnel, 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 ; il peut en exiger une copie ;
- obtenir de toute personne 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 ; il peut en exiger une copie ;
- 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 Haut conseil 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 au Haut conseil. Ce dernier a alors la possibilité si les faits le justifient d'engager une procédure de sanction.

Il est à noter que les constatations et conclusions du Haut Conseil peuvent être transmises sur demande au comité d'audit par le contrôleur légal.

6.3. Quel est le pouvoir de sanction du Haut Conseil vis-à-vis des CAC et des administrateurs ?

Le pouvoir de sanction du H3C vis-à-vis des commissaires aux comptes a été largement renforcé par la réforme.

En outre, conformément au règlement européen, le Haut Conseil suit régulièrement l'évolution du marché de la fourniture de services de contrôle légal et évalue notamment le travail des comités d'audit.

Le Haut Conseil a 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 relatives :

- aux services fournis par les commissaires aux comptes et le suivi de l'indépendance ;
- à la désignation des commissaires aux comptes ;
- 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 Haut Conseil en matière de contrôles et d'enquêtes.

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'entités d'intérêt public et des fonctions de commissaire aux comptes, les personnes précitées risquent les sanctions pécuniaires suivantes :

- **pour une personne physique, la somme est de 250 000 € au maximum ;**
- 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 commissaire aux comptes, 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 commissaire aux comptes à cette personne ou entité au titre de l'exercice au cours duquel le manquement a été commis.