

Le 18 décembre 2025

Avis 2025-02

Avis n° 2025-02 de la Haute autorité de l'audit relatif à la désignation d'un commissaire aux comptes en présence d'exercices antérieurs non certifiés

La Haute autorité a été informée de situations particulières liées à l'application de l'article L. 821-5 du code de commerce qui vise à garantir la continuité et la régularité du contrôle légal, y compris pour les exercices antérieurs non certifiés et qui prévoit la nullité des « *délibérations de l'organe mentionné au deuxième alinéa du I de l'article L. 821-40 prises à défaut de désignation régulière de commissaires aux comptes ou sur le rapport de commissaires aux comptes nommés ou demeurés en fonctions contrairement aux dispositions du présent chapitre ou à d'autres dispositions applicables à la personne ou à l'entité en cause* ». Cet article prévoit que « *l'action en nullité est éteinte si ces délibérations sont expressément confirmées par l'organe compétent sur le rapport de commissaires aux comptes régulièrement désignés* ».

Compte tenu de l'importance que peut revêtir l'application de ces dispositions pour un certain nombre de cabinets d'audit et d'entités, la Haute autorité, faisant application de l'article R. 821-50 du code de commerce, s'est saisie de cette question, qu'elle a examinée au cours de sa séance du 2 décembre 2025 à l'issue de laquelle elle a émis l'avis suivant.

Avis de la Haute autorité

Au préalable, il apparaît utile de rappeler que l'article L. 821-44 du code de commerce fixe la durée de mandat du commissaire aux comptes et prévoit que : « *Pour l'exercice des missions de certification des comptes et de certification des informations en matière de durabilité, le commissaire aux comptes est nommé pour un mandat de six exercices. Ses fonctions expirent après la délibération de l'assemblée générale ou de l'organe compétent qui statue sur les comptes du sixième exercice* ». Ainsi, la durée de mandat et la durée de fonction du commissaire aux comptes se superposent et la date de nomination du commissaire aux comptes coïncide avec sa date d'entrée en fonction. En conséquence, le commissaire aux comptes désigné au cours de l'exercice entre en fonction sur cet exercice et son premier rapport de certification portera sur ce même exercice.

Afin de garantir la continuité et la régularité du contrôle légal, y compris pour les exercices antérieurs non certifiés, l'article L. 821-5 du code de commerce s'applique en cas d'irrégularité dans la procédure de nomination du commissaire aux comptes (absence de désignation ou désignation irrégulière : incompétence de l'organe, non-respect des seuils, incompatibilité, absence de suppléant lorsque la loi l'exige...) mais aussi en cas de maintien du commissaire aux comptes contraire aux dispositions applicables (durée maximale de mission atteinte par exemple).

Le dernier alinéa de l'article précité dispose que « *l'action en nullité est éteinte si ces délibérations sont expressément confirmées par l'organe compétent sur le rapport de commissaires aux comptes régulièrement désignés* ».

Par conséquent, deux conditions sont requises pour que les délibérations de l'organe compétent puissent être régularisées.

— En premier lieu, un commissaire aux comptes doit être régulièrement désigné. Cette désignation doit être effectuée par l'organe compétent de l'entité en respectant l'ensemble des dispositions applicables. En application de l'article L. 821-44 du code de commerce précité, le

commissaire aux comptes est nommé pour un mandat de six exercices et son premier rapport de certification portera sur l'exercice au cours duquel il est désigné.

En second lieu, ce même commissaire aux comptes doit élaborer un rapport sur les comptes concernés par les délibérations à régulariser. Pour cela, l'organe compétent de l'entité doit donc également le désigner pour une mission « complémentaire » ou « de régularisation » relative à ce ou ces comptes non certifiés.

La Haute autorité souhaite préciser la nature de cette mission « complémentaire ». De manière générale, l'organe compétent délibère annuellement sur les comptes, en s'appuyant sur le rapport de certification du commissaire aux comptes. En conséquence, le rapport mentionné par l'article L. 821-5 du code de commerce, qui vise à régulariser les délibérations de cet organe, est nécessairement un rapport de certification. La mission réalisée par le commissaire aux comptes est donc une mission légale de certification des comptes portant sur les comptes concernés par les délibérations à régulariser.

La Haute autorité souhaite également préciser la manière dont doivent être évalués les dispositifs de rotation du cabinet et de l'associé signataire ou du commissaire aux comptes personne physique, dans le cas où un commissaire aux comptes réaliserait une telle mission complémentaire visant à régulariser des exercices antérieurs non certifiés.

Il doit être rappelé que le règlement (UE) n° 537/2014, qui concerne les mandats des entités d'intérêt public, a notamment pour objectif « *d'écarter tout risque de familiarité et renforcer ainsi l'indépendance des contrôleurs légaux des comptes et cabinets d'audit* ». A cette fin, il instaure « *une durée maximale de la mission d'audit accomplie par un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit auprès d'une entité contrôlée donnée* » et une rotation des cabinets et des associés signataires, définie en son article 17.

Cet objectif d'éviter tout risque de familiarité et de renforcer ainsi l'indépendance des contrôleurs légaux des comptes et cabinets d'audit est partagé par le droit interne et trouve sa traduction aux articles L. 821-45 et L. 821-34 et du code de commerce qui instaurent une rotation tant des cabinets que des signataires et des commissaires aux comptes personnes physiques. Le code de commerce élargit ce renforcement de l'indépendance du commissaire aux comptes non seulement aux entités d'intérêt public mais également aux « *personnes et entités mentionnées à l'article L. 612-1 et des associations mentionnées à l'article L. 612-4 dès lors qu'elles font appel à la générosité du public au sens de l'article 3 de la loi n° 91-772 du 7 août 1991* ».

Comme exposé précédemment, en application de l'article L. 821-44 du code de commerce, la date de nomination et la date d'entrée en fonction du commissaire aux comptes coïncident. Par conséquent, le risque de familiarité et d'atteinte à l'indépendance entre l'entité et le commissaire aux comptes ne peut être apprécié qu'à compter de l'année de désignation du commissaire aux comptes, lorsqu'il accepte et débute sa mission, qui porte à la fois sur l'exercice en cours et sur les exercices antérieurs non certifiés.

Par conséquent, la Haute autorité considère que la mission de régularisation des exercices antérieurs n'entre pas dans le décompte des exercices à prendre en compte pour la rotation du cabinet.

Le dispositif de rotation des signataires et des commissaires aux comptes personnes physiques tendant également à éviter le risque de familiarité et d'atteinte à l'indépendance entre l'entité et cette personne, la Haute autorité retient le même raisonnement, à savoir celui de ne pas intégrer la mission de régularisation des exercices antérieurs dans le décompte des exercices à prendre en compte pour la rotation des signataires et des commissaires aux comptes personnes physiques.

Florence Peybernès
Présidente du Collège

