HAUTE AUTORITÉ DE L'AUDIT

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

mise à jour au 22 septembre 2026

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

Depuis janvier 2018, le H3C, devenu la H2A le 1er janvier 2024, a apporté des réponses aux questions dont il a été officiellement saisi, que ce soit par des réponses individuelles ou plus largement par des avis publiés sur son site internet.

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

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

Sommaire

1. Procédure d'appel d'offres (AO) pour la désignation des commissaires aux comptes dans les entités d'intérêt public (EIP) 3

2. Durée maximale de la mission du commissaire aux comptes « Rotation des cabinets » 7

3. Rotation des associés d'audit principaux « Rotation des signataires » 11

4. Interventions du commissaire aux comptes : Exercice professionnel, Missions, Prestations, Services autres que la certification des comptes « SACC » 13

5. Plafonnement des honoraires totaux reçus d'une EIP par le commissaire aux comptes au regard du total des honoraires reçus par ce dernier (règle des 15%) 24

6. Rapport de transparence 29

7. Contrôle de l'activité professionnelle des commissaires aux comptes 31

8. Comité spécialisé 32

Annexes 35

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

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

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

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

Publié le 11 janvier 2018

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

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

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

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

Les conditions sous-tendant la nomination d'un commissaire aux comptes pour un nouveau mandat de 6 exercices à l'issue d'une période de 10 ans sont prévues au 2nd alinéa du I de l'article L. 821-45 du Code de commerce. Cet article dispose qu'au terme de la période maximale de 10 ans, le commissaire aux comptes peut être nommé pour un nouveau mandat de 6 exercices *« à la condition que soient respectées les conditions définies aux paragraphes 2 à 5 de l'article 16 du règlement UE »*, à savoir organiser une procédure d'appel d'offres.

Publié le 11 janvier 2018

Mis à jour le 27 mai 2025

1.3. Les EIP qui ne sont pas tenues de mettre en œuvre une procédure d'AO pour nommer leur commissaire aux comptes[1] du fait de l'exemption prévue par le règlement européen[2] bénéficient-elles également de cette exemption, au terme de la période maximale de 10 ans, pour renouveler le mandat de leur commissaire aux comptes pour 6 exercices supplémentaires ?

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

---

[1] Les EIP suivantes qui satisfont aux critères énoncés à l'article 2 point f) du règlement (UE) 2017/1129 du 14 juin 2017 «petites et moyennes entreprises ou PME», sont exemptées de l'obligation d'AO :
i) « petites et moyennes entreprises » (PME) : les sociétés qui, d'après leurs derniers comptes annuels ou consolidés publiés, présentent au moins deux des trois caractéristiques suivantes :
- un nombre moyen de salariés inférieur à 250 personnes sur l'exercice financier,
- 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 ;
ii) les petites et moyennes entreprises au sens de l'article 4, paragraphe 1, point 13), de la directive 2014/65/UE, soit les « sociétés dont la capitalisation boursière moyenne a été inférieure à 200 000 000 EUR sur la base des cotations de fin d'exercice au cours des trois dernières années civiles »

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

Les conditions de nomination d'un commissaire aux comptes pour un nouveau mandat de 6 exercices à l'issue d'une période de 10 ans sont prévues à l'alinéa 2 du I de l'article L. 821-45 du Code de commerce. Ce texte renvoie aux paragraphes 2 à 5 de l'article 16 du règlement européen n°537/2014, en ce compris le paragraphe 4 qui prévoit l'exemption d'appel d'offres pour les EIP qui satisfont aux critères énoncés à l'article 2, paragraphe 1, points f) et t), de la directive 2003/71/CE.

Publié le 11 janvier 2018

Mis à jour le 27 mai 2025

1.4. Les mutuelles[3] bénéficient-elles de l'exemption d'AO prévue par le règlement européen ?

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

S'agissant des bénéficiaires de l'exemption, le 4. de l'article 16 du règlement renvoie aux critères quantitatifs énoncés à l'article 2, §1, f) et t) de la directive 2003/71/CE[4] et non aux définitions elles-mêmes, lesquelles mentionnent la qualité de « société ». Le fait que les mutuelles ne soient pas des sociétés n'est donc pas un obstacle au bénéfice de l'exemption. Cette interprétation du 4. de l'article 16 est confortée par l'éclairage du considérant 18 du règlement, qui vise les entreprises et non les sociétés en mettant en avant les seuls critères de taille[5].

Publié le 11 janvier 2018

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

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

Les conditions de nomination d'un commissaire aux comptes sont prévues à l'article L. 821-40 du Code de commerce. Concernant les EIP, le II de cet article renvoie à l'article 16 du règlement européen, qui prévoit que la désignation du commissaire aux comptes intervient sur recommandation du comité d'audit, élaborée à l'issue d'une procédure d'AO.

Publié le 11 janvier 2018

Mis à jour le 27 mai 2025

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

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

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

Publié le 11 janvier 2018

[3] Les mutuelles sont des personnes morales de droit privé à but non lucratif (article L. 110-1 du Code de la mutualité)
[4] Sur le contenu de ces dispositions, voir supra, notes de bas de page n°2 et 3.
[5] Extrait du considérant 18 du règlement (UE) n° 537/2014 « *(...) Cependant, étant donné qu'une procédure de sélection de ce type pourrait engendrer des coûts disproportionnés pour les entreprises à faible capitalisation boursière ou les petites et moyennes entités d'intérêt public par rapport à leur taille, il convient de dispenser ces entreprises et entités de l'obligation d'organiser une procédure de sélection d'un nouveau contrôleur légal des comptes ou d'un nouveau cabinet d'audit.* »
[6] Article 140, II. 2 de la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique dite loi Sapin II

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

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

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

Publié le 11 janvier 2018 et précisé le 19 juillet 2018

1.8. Dans une EIP, autre que celles exemptées d'AO pour la nomination de leur commissaire aux comptes[7], la désignation d'un commissaire aux comptes suppléant requiert-elle la mise en œuvre d'une procédure d'AO ?

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

Le 1er alinéa du I. de l'article L. 821-40 du Code de commerce énonce les conditions de désignation des commissaires aux comptes, sans distinction quant à leurs fonctions de titulaire ou suppléant.
En outre, le II. du même article, qui n'opère pas non plus cette distinction, précise que dans les EIP *« les commissaires aux comptes sont en outre désignés conformément aux dispositions de l'article 16 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014 »*, article qui prévoit la mise en œuvre d'une procédure d'AO.

Publié le 11 janvier 2018

Mis à jour le 27 mai 2025

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

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

Il ressort des termes utilisés au 3ème alinéa du I de l'article L. 821-40 du Code de commerce, que le commissaire aux comptes suppléant est *« appelé à remplacer »* le commissaire aux comptes titulaire et n'est pas *« désigné »* commissaire aux comptes titulaire.

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

Publié le 11 janvier 2018

Mis à jour le 27 mai 2025

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

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

La situation envisagée ne correspond pas à l'une des situations dans lesquelles le suppléant est appelé à remplacer le titulaire, prévues au 2ème alinéa de l'article L. 821-40 du Code de commerce à savoir le refus, l'empêchement, la démission ou le décès.

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

Publié le 11 janvier 2018

Mis à jour le 27 mai 2025

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

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

Le commissaire aux comptes suppléant ayant déjà exercé la mission de certification des comptes de l'entité (en remplacement du titulaire empêché), sa nomination pour un mandat de 6 exercices, successivement à ce remplacement, constitue un renouvellement de sa mission. Or, le 3 de l'article 16 du règlement n°537/2014 prévoit l'organisation d'un AO *« à moins qu'il ne s'agisse du renouvellement de la mission d'audit »*.

Publié le 11 janvier 2018

1.12. Lorsqu'une EIP fait certifier ses comptes par deux co-commissaires aux comptes, quelle est la durée maximale de mission de certification pour ces co-commissaires aux comptes ? Un appel d'offres doit-il être organisé au bout de la période de 10 ans ?

Lorsqu'une EIP a donné la mission de certification de ses comptes à deux co-commissaires aux comptes dès l'origine et conserve deux co-commissaires aux comptes, elle n'est pas tenue de mettre fin au mandat de ces co-commissaires aux comptes au terme de la période de 10 ans ni d'organiser à ce moment un appel d'offres. La durée maximale que peut exercer chacun de ces commissaires aux comptes est alors de 24 ans, soit 4 mandats de 6 ans, à condition de mettre en place une procédure de renouvellement à la fin de chaque mandat.

L'article L.821-45 du Code de commerce prévoit que la durée maximale d'exercice de la mission de certification des comptes d'un commissaire aux comptes unique d'une EIP est de 10 ans, avec possibilité d'extension à 16 ans sous la condition qu'au terme de la période de 10 ans, l'EIP procède à un appel d'offres et décide de renouveler le mandat du commissaire aux comptes.

Le II de ce même article prévoit la possibilité d'extension de la durée maximale de 10 ans à 24 ans, si, au terme des 10 ans, l'EIP recourt à plusieurs commissaires aux comptes, dans des conditions renvoyant notamment au règlement (UE) n°537/2014, article 17.

La H2A considère que le II de cet article se comprend également pour un commissaire aux comptes unique.

Dans la situation où, depuis l'origine, deux commissaires aux comptes sont désignés, la H2A estime que, dans la mesure où l'article L. 821-45 prévoit que la familiarité qui peut s'installer entre l'EIP et le commissaire aux comptes au bout de 10 ans peut être évitée par le renouvellement du commissaire aux comptes à l'issue d'un appel d'offres ou par la désignation d'un second commissaire aux comptes, dès lors, si dès l'origine, deux co-commissaires aux comptes exercent la mission, le double regard est assuré et le risque de familiarité est couvert pendant 24 années, sans qu'il soit nécessaire d'organiser un appel d'offres au bout de 10 ans.

Publié le 27 mai 2025

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

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

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

Le V de l'article L. 821-45 du Code de commerce renvoie à l'article 17 du règlement (UE) n°537/2014 pour le calcul de la durée de la mission, qui, selon les termes de son point 8 précise que *« la durée de la mission d'audit est calculée à compter du premier exercice sur lequel porte la lettre de mission d'audit dans laquelle le contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit a été désigné pour la première fois pour effectuer des contrôles légaux consécutifs des comptes de la même [EIP] ».*

Dans le cas particulier où la première nomination serait intervenue alors que l'entité n'était pas juridiquement qualifiée d'EIP, le décompte de la durée de la mission s'effectue en tenant compte des exercices contrôlés par le commissaire aux comptes au cours desquels l'entité disposait déjà des caractéristiques qui ont ultérieurement été retenues pour la qualifier juridiquement d'EIP.

Illustration

E est une entreprise du bâtiment dont les titres sont admis à la négociation sur un marché règlementé depuis le 1er novembre 1999. Ses exercices sociaux, d'une durée de 12 mois, s'ouvrent le 1er janvier et se clôturent le 31 décembre de chaque année.

La société X est commissaire aux comptes de E depuis 1990.

Il convient de considérer que E qui a juridiquement été qualifiée d'EIP le 29 juin 2008, date d'expiration du délai de transposition de la directive n°2006/43/CE qui a introduit cette notion dans le droit européen, avait néanmoins déjà les caractéristiques qui ont ultérieurement été prises en compte pour la qualifier légalement d'EIP, et ce depuis le 1er novembre 1999.

Le décompte de la mission doit donc s'effectuer à partir du 1er jour de l'exercice 1999, à savoir le 1er janvier 1999.

1ère publication le 11 janvier 2018 et dernière mise à jour le 27 mai 2025

Dans le cas particulier de la survenance d'une opération de fusion, d'acquisition ou de changement dans la structure du capital qui concernerait le commissaire aux comptes ou l'EIP, le lien qui unit le commissaire aux comptes et l'EIP n'est pas systématiquement rompu. En effet, la permanence de ce lien peut être rompue dans certaines circonstances, lorsqu'une nouvelle relation s'établit entre les parties conduisant à devoir retenir pour le décompte de la durée maximale de la mission une date de départ du mandat initial différente de la date à laquelle le commissaire aux comptes a été désigné pour la première fois en tant que commissaire aux comptes de l'EIP.

En cas de doute, le commissaire aux comptes devra saisir le bureau de la Haute autorité en étayant sa demande des éléments qui le conduisent à s'interroger sur la permanence de sa relation avec l'EIP qui l'a mandaté pour certifier ses comptes.

Le V de l'article L. 821-45 du Code de commerce prévoit que : *« Pour l'application du présent article la durée de la mission est calculée conformément aux prescriptions de l'article 17 du règlement (UE) n°537/2014 (…). Le Haut conseil peut être saisi par tout commissaire aux comptes d'une question relative à la détermination de la date de départ du mandat initial ».*

L'article 17 du règlement (UE) n°537/2014 auquel renvoie le V de l'article L.821-45 prévoit au point 8. :*« 8. Aux fins du présent article, la durée de la mission d'audit est calculée à compter du premier exercice sur lequel porte la lettre de mission d'audit dans laquelle le contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit a été désigné pour la première fois pour effectuer des contrôles légaux consécutifs des comptes de la même entité d'intérêt public.*

Aux fins du présent article, le cabinet d'audit doit comprendre d'autres cabinets dont il a fait l'acquisition ou qui ont fusionné avec lui.

S'il existe une incertitude quant à la date à laquelle le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit a commencé à effectuer des contrôles légaux consécutifs des comptes de l'entité d'intérêt public, par exemple en raison de fusions, d'acquisitions ou de changements dans la structure du capital, le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit informe immédiatement l'autorité compétente de ces incertitudes, laquelle détermine en dernier lieu la date applicable aux fins du premier alinéa. »

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

La prise en compte de l'antériorité pour l'application du dispositif de rotation des cabinets varie selon que l'EIP relève des dispositions prévues aux 1° à 5° du III de l'article L. 821-1 du Code de commerce, au 6° ou aux 7° à 9° de ce même III.

a. Personnes et entités visées aux 1° à 5° du III de l'article L. 821-2 du Code de commerce

Il s'agit des entités suivantes :

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

Pour ces entités, le décompte de la durée maximale de la mission s'effectue en appliquant le point de départ tel qu'indiqué supra au point 2.1.

b. Personnes et entités visées au 6° du III de l'article L. 821-2 du Code de commerce

Il s'agit des entités listées ci-après, dès lors qu'à la clôture de deux exercices consécutifs, le total de leur bilan consolidé ou combiné est supérieur à 5 milliards d'euros [8] :

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

Ces entités perdent leur qualification d'EIP dès lors qu'elles n'ont pas dépassé, pendant deux exercices consécutifs, le seuil de 5 milliards d'euros pour le total de leur bilan consolidé ou combiné[9].

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

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

Dans le cas particulier des entités qui répondront à la qualification d'EIP visée au 6° du III de l'article L. 821-1 du Code de commerce après le premier exercice ouvert postérieurement au 31 décembre

[8] Article D. 821-1 du Code de commerce
[9] Article D. 821-1 du Code de commerce

2017, le décompte de la durée de la mission s'effectuera à partir de la date de qualification d'EIP de l'entité, en appliquant le point de départ tel qu'indiqué supra au point 2.1.

Mis à jour le 27 mai 2025

c. Personnes et entités visées aux 7° à 9° du III de l'article L. 821-2 du Code de commerce

Il s'agit des entités suivantes :

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

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

Ces EIP ont été créées par l'ordonnance n° 2017-484 du 6 avril 2017 prise par le Gouvernement en vertu du 1° de l'article 114 de la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique dite loi « Sapin II », l'ayant habilité à créer *« une nouvelle catégorie d'organismes ayant pour objet l'exercice de l'activité de retraite professionnelle supplémentaire »*. S'agissant de nouvelles entités, elles acquerront la qualification d'EIP à partir de leur date de création.

1ère publication le 11 janvier 2018 et dernière mise à jour le 27 mai 2025

2.3. Le commissaire aux comptes étant appelé à certifier les comptes d'exercices comptables, quelle acception convient-il de retenir du terme « années » utilisé dans le Code de commerce pour le calcul de la durée maximale de la mission et pour le calcul de l'antériorité du mandat pour les commissaires aux comptes désignés avant le 16 juin 2014 ?

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

La notion de « période » est utilisée à l'article L. 821-45 du Code de commerce.

En outre, le 1. de l'article 17 du règlement, article auquel renvoie l'article L. 821-45 précité, envisage que la durée minimale de la mission puisse être fixée (par les Etats membres) à un « an ». Pour que cette règle soit applicable, cette notion d'« année » doit être entendue comme la période au titre de laquelle porte le contrôle du commissaire aux comptes et qui fait l'objet de son rapport, émis postérieurement à la clôture des comptes et présenté à l'assemblée générale de l'exercice suivant.

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

Il en est de même pour le calcul de l'antériorité du mandat pour les commissaires aux comptes désignés avant le 16 juin 2014 : pour les mandats soumis aux dispositions transitoires prévues par l'article 41 du règlement, il convient également d'envisager la notion d' « année » comme renvoyant à la « période contrôlée » par le commissaire aux comptes, entendue comme la durée cumulée des exercices certifiés.

L'article 17 du règlement (UE) n° 537/2014 régit la règle de durée maximale de la mission. Pour faciliter la mise en œuvre de cette nouvelle disposition, des dispositions transitoires ont été prises qui régissent le sort des mandats qui étaient en cours à la date d'entrée en vigueur du règlement. Ces dispositions qui figurent à l'article 41 du règlement déclinent différentes règles selon l'antériorité de la mission. L'article 41 n'est donc pas autonome mais complète l'article 17 pour gérer la situation particulière des mandats qui étaient en cours à la date d'entrée en vigueur du règlement.

En conséquence, l'acceptation du terme « années » par « période contrôlée » est applicable à toutes les missions, qu'elles aient été engagées postérieurement à l'entrée en vigueur du règlement européen (application de l'article 17) ou antérieurement à cette date (application de l'article 17 et de l'article 41).

Publié le 11 janvier 2018

Mis à jour le 27 mai 2025

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

Un commissaire aux comptes peut accepter un mandat de 6 exercices alors même qu'il n'est pas certain de pouvoir exercer ce mandat jusqu'à son terme par effet de la durée maximale prévue à l'article L. 821-45 du Code de commerce. Dans une telle situation, il en informe sans délai la personne ou l'entité lors de sa désignation.

La caducité anticipée du mandat ainsi accepté s'impose par l'effet de la loi au commissaire aux comptes et à l'entité en application de la durée maximale prévue à l'article L. 821-45 du Code de commerce. Cette situation est expressément traitée à l'article 21 du Code de déontologie qui dispose *que « le commissaire aux comptes dont le mandat ne pourra se poursuivre jusqu'à son échéance par l'application des dispositions de l'article* [L.821-45] *en informe sans délai la personne ou l'entité lors de sa désignation ou de son renouvellement »*.

Si, à l'issue de la durée maximale de la mission, le commissaire aux comptes demeure en fonction, il encourt un risque de poursuite disciplinaire, en application de l'article L. 821-70 du Code de commerce.

Pour l'entité, en application de l'article L821-5 du Code de commerce, il existe un risque d'invocation de la nullité des délibérations prises par l'organe mentionné au deuxième alinéa du I de l'article L. 821-40.

« Sont nulles les 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.

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. »

Publié le 11 janvier 2018

Mise à jour le 12 juin 2025

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

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

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

Le premier alinéa du I de l'article L. 821-45 du Code de commerce dispose que les dispositions relatives à la durée maximale de la mission ne s'imposent qu'aux (seuls) commissaires aux comptes qui procèdent à la certification des comptes de l'entité d'intérêt public. Tel n'est pas le cas du commissaire aux comptes suppléant qui n'a pas eu à suppléer le titulaire.

A l'issue de la durée maximale de la mission du commissaire aux comptes titulaire, le commissaire aux comptes suppléant, membre du même réseau que le commissaire aux comptes titulaire, ne peut pas succéder à ce dernier, compte tenu du délai de viduité de 4 ans prévu au IV de l'article L. 821-45 du Code de commerce.

Le IV. de l'article L. 821-45 du Code de commerce dispose que *« le commissaire aux comptes ou, le cas échéant, un membre de son réseau au sein de l'Union européenne ne peut accepter de mandat auprès de l'entité d'intérêt public dont il a certifié les comptes avant l'expiration d'une période de quatre ans suivant la fin de son mandat ».*

Publié le 11 janvier 2018

Mise à jour le 27 mai 2025

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

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

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

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

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

Dans son avis, le Haut conseil a, en outre, constaté que concernant ces personnes et entités le législateur national avait décidé de différer la prise d'effet de l'obligation de rotation du signataire au 1er exercice ouvert postérieurement au 31 décembre 2016[2] afin de garantir une qualité constante de l'audit sur cet exercice, et en a pris acte.

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

En complément, la Haute autorité apporte les précisions suivantes :

- concernant les personnes et entités visées au 6° du III de l'article L. 821-2 du Code de commerce, le décompte des six exercices que le commissaire aux comptes peut certifier s'effectue à compter du 1er exercice ouvert postérieurement au 31 décembre 2017.

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

- concernant les personnes et entités visées aux 7° à 9° du III de l'article L. 821-2 du Code de commerce, le décompte des six exercices que le commissaire aux comptes peut certifier s'effectue à compter du 1er exercice de création de ces entités.

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

Publié le 11 janvier 2018

Mis à jour le 27 mai 2025

3.2. Le signataire qui était soumis au délai de viduité de deux ans avant l'entrée en vigueur des modifications apportées à l'article L. 821-34 du Code de commerce qui prolongent ce délai d'un an, doit-il attendre une année supplémentaire avant de pouvoir à nouveau participer à la mission de contrôle légal ?

Conformément à la position retenue par le Haut conseil dans son avis n° 2017-03, l'ancien signataire d'ores et déjà visé par l'interdiction temporaire de deux ans à la date d'entrée en vigueur de l'article L. 821-34 du Code de commerce doit attendre une année supplémentaire avant de pouvoir à nouveau participer à la mission.

Publié le 11 janvier 2018

Mis à jour le 27 mai 2025

3.3. Le dispositif de rotation des associés d'audit principaux est-il applicable au réviseur indépendant ?

Conformément aux dispositions de l'article R. 821-84 du Code de commerce le réviseur indépendant est un commissaire aux comptes *« qui ne participe pas à la mission de certification sur laquelle [porte sa revue indépendante] »*. En conséquence, il n'est ni visé par le dispositif de rotation des associés d'audit principaux (« rotation des signataires »)[10], ni visé par le mécanisme de rotation progressive des personnes les plus élevées dans la hiérarchie qui participent au contrôle légal des comptes[11].

Cependant, compte tenu de l'objet de la revue indépendante qui consiste à *« déterminer si le contrôle légal des comptes ou l'associé d'audit principal pouvait raisonnablement aboutir à l'avis et aux conclusions figurant dans les projets de rapports »*, la Haute autorité recommande que les commissaires aux comptes soumettent le réviseur indépendant aux mêmes règles de rotation que l'associé signataire. En conséquence, le réviseur indépendant ne devrait pas procéder à la revue indépendante des travaux relatifs à la certification des comptes d'une EIP durant plus de six exercices consécutifs dans la limite de sept ans ni n'exécuter de nouveau cette revue ou participer à la mission de contrôle légal des comptes de cette EIP avant l'expiration d'un délai de trois ans à compter de la date de clôture du sixième exercice, objet de sa revue.

Publié le 18 juillet 2019

Mis à jour le 27 mai 2025

3.4. Le signataire soumis au délai de viduité peut-il, pendant ce délai, réaliser la revue indépendante des travaux relatifs à la certification des comptes de l'EIP au titre de laquelle ce délai s'impose ?

Conformément aux dispositions de l'article L. 821-34 du Code de commerce, le signataire soumis au délai de viduité ne peut pas, pendant ce délai, participer à la mission de certification des comptes de l'EIP au titre de laquelle ce délai s'impose. Or, comme mentionné au point 3.3., le réviseur indépendant est un commissaire aux comptes *« qui ne participe pas à la mission de certification sur laquelle [porte sa revue indépendante] »*. En conséquence, aucune disposition n'interdit au signataire soumis au délai de viduité d'effectuer, pendant ce délai, la revue indépendante des travaux relatifs à la certification des comptes de l'EIP au titre de laquelle ce délai s'impose.

Cependant, pour le même motif que celui invoqué au point 3.3., la Haute autorité recommande que les commissaires aux comptes ne permettent pas au signataire soumis au délai de viduité de procéder à la revue indépendante des travaux relatifs à la certification des comptes de l'EIP au titre de laquelle ce délai s'impose.

Publié le 18 juillet 2019

Mis à jour le 27 mai 2025

[10] 1er et 2ème alinéas de l'article 7 du règlement (UE) n° 537/2014 et article L. 822-14 du Code de commerce

[11] 3ème et 4ème alinéa de l'article 7 du règlement (UE) n° 537/2014 et 3° de l'article D. 821-82 du Code de commerce

4. Interventions du commissaire aux comptes : Exercice professionnel, Missions, Prestations, Services autres que la certification des comptes « SACC »

4.1. Quelles sont, depuis les évolutions du Code de commerce à la suite de l'ordonnance 2023-1142 du 6 décembre 2023[12], les distinctions opérées entre exercice professionnel, missions et prestations du commissaire aux comptes ?

Dans le prolongement de la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises, le Code de commerce distingue explicitement, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023, les interventions du commissaire aux comptes selon qu'elles relèvent de missions ou de prestations.

En application de l'article L. 821-2, III du Code de commerce, la notion de « mission » recouvre :

- la mission de certification des comptes ;
- la mission de certification des informations en matière de durabilité ;
- toute autre mission confiée au commissaire aux comptes par la loi ou le règlement.

Les autres missions confiées par la loi ou le règlement peuvent être exercées :

- par le commissaire aux comptes de l'entité, c'est-à-dire celui qui certifie les comptes ou les informations en matière de durabilité ;
- ou par un commissaire aux comptes désigné spécifiquement, indépendamment d'une mission de certification (par exemple : distribution d'un acompte sur dividende, réalisation de certaines opérations sur le capital, commissariat aux avantages particuliers, aux apports, à la fusion ou à la transformation).

En application de l'article L. 821-2, IV du Code de commerce, la notion de « prestation » désigne la fourniture de services et d'attestations qui ne relèvent pas d'une mission, telle que définie ci-avant.

a. La mission de certification des comptes

La mission de certification des comptes, prévue par l'article L. 821-53 du Code de commerce, a pour objet l'audit des comptes annuels ou consolidés[13] réalisé par le commissaire aux comptes dans le cadre de son mandat de certification des comptes en vue de l'expression d'une opinion sur leur régularité, leur sincérité et l'image fidèle qu'ils donnent du patrimoine, de la situation financière et du résultat des opérations de l'exercice écoulé de l'entité à la fin de cet exercice ou du résultat de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation.

Cette mission est équivalente, au sens du droit de l'Union européenne, à la mission de « contrôle légal des comptes »[14], telle qu'issue notamment de la directive 2006/43/CE et reprise par le règlement (UE) n° 537/2014.

La mission de certification des comptes ne se limite pas aux seuls travaux strictement nécessaires à l'émission de l'opinion sur les comptes.

Elle comprend également certaines interventions prévues par la loi ou le règlement, indissociables du mandat de certification et réalisées par le commissaire aux comptes de l'entité dans le cadre normal de son exercice. **Ces interventions font partie intégrante de la mission de certification**

[12] Ordonnance n°2023-1142 du 6 décembre 2023 relative à la publication et à la certification d'informations en matière de durabilité et aux obligations environnementales, sociales et de gouvernement d'entreprise des sociétés commerciales.

[13] Le cas échéant, combinés.

[14] Lors de la transposition des textes européens, le législateur a fait le choix d'utiliser le terme de « certification des comptes » lorsqu'il s'agit de viser l'intervention du commissaire aux comptes sur le territoire national et celui de « contrôle légal des comptes » s'agissant de l'intervention d'un contrôleur légal des comptes dans un pays de l'UE. Lorsqu'en application de l'article 3 bis de la Directive 2014/56/UE du 16 avril 2014, le commissaire aux comptes de l'entité intervient dans un pays de l'UE pour effectuer le contrôle légal des comptes d'entités contrôlant cette dernière ou contrôlées par elle, le terme de « certification des comptes » doit être traduit par « contrôle légal des comptes ».

des comptes, bien qu'elles ne constituent pas en elles-mêmes des diligences nécessaires pour l'expression de l'opinion. (voir question 4.4 infra).

b. La mission de certification des informations en matière de durabilité

L'ordonnance n°2023-1142 du 6 décembre 2023 a transposé en droit français les dispositions législatives de la directive 2022/2464 dite « CSRD » (*Corporate Sustainability Reporting Directive*). Cette transposition a permis l'introduction en droit français de la nouvelle mission de certification des informations en matière de durabilité confiée aux commissaires aux comptes ainsi qu'aux organismes tiers indépendants (OTI) après inscription sur les listes[15].

Le vérificateur des informations en matière de durabilité peut donc être désigné parmi les professionnels suivants[16] :

- le ou les commissaires aux comptes (ou l'un d'entre eux) également titulaires du mandat de certification des comptes ; et/ou

- un ou des commissaires aux comptes, distincts du ou des commissaires aux comptes titulaires du mandat de certification des comptes ; et/ou

- un ou des organismes tiers indépendants inscrits sur la liste tenue par la Haute autorité de l'audit.

c. Les autres missions confiées au ou à un commissaire aux comptes par la loi ou le règlement

Relèvent également de la catégorie des missions, les autres missions confiées au ou à un commissaire aux comptes par la loi ou le règlement. Elles sont prévues par des dispositions légales et règlementaires spécifiques. Elles ne relèvent pas de missions de certification et peuvent être réalisées sous réserve du respect des règles d'indépendance :

- soit par le commissaire aux comptes de l'entité désigné pour certifier les comptes ;
- soit par le commissaire aux comptes de l'entité désigné pour certifier les informations en matière de durabilité ;
- soit par un commissaire aux comptes désigné spécifiquement, indépendamment de toute mission de certification.

Ces missions constituent des interventions autonomes et à part entière, distinctes des missions de certification, auxquelles elles ne sont pas rattachées, même lorsqu'elles sont exercées par le commissaire aux comptes de l'entité.

d. Les prestations

Relèvent de la notion de prestation, au sens de l'article L. 821-2, IV du Code de commerce, les services et attestations qui ne relèvent pas d'une mission telle que définie par l'article L. 821-2, III du Code de commerce, c'est-à-dire les interventions fournies en l'absence de toute disposition légale ou réglementaire confiant expressément leur réalisation aux commissaires aux comptes.

Ces prestations correspondent à des interventions contractuelles, non confiées aux commissaires aux comptes par la loi ou le règlement, et dont la réalisation procède d'un choix de l'entité. Elles peuvent être réalisées :

- soit par le commissaire aux comptes qui certifie les comptes ou les informations en matière de durabilité ;
- soit par un commissaire aux comptes n'ayant pas de mission de certification des comptes ou des informations en matière de durabilité pour l'entité concernée.

La qualification d'une intervention en tant que prestation résulte donc de l'absence de disposition légale ou règlementaire confiant expressément l'intervention aux commissaires aux comptes,

[15] Commissaire aux comptes inscrit sur la liste mentionnée au II de l'article L.821-13 du Code de commerce et OTI inscrit sur la liste mentionnée à l'article L.822-3 du Code de commerce.

[16] FAQ H2A « Mission de certification des informations en matière de durabilité » - version mise à jour en mars 2025 - § I

indépendamment du fait que le commissaire aux comptes certifie ou non les comptes ou les informations en matière de durabilité de l'entité.

Lorsqu'un texte légal ou règlementaire confie une intervention à un tiers indépendant sans la confier au commissaire aux comptes en cette qualité et qu'un commissaire aux comptes est choisi pour la réaliser, cette intervention constitue une prestation (pour exemples, les attestations EGAlim ; C. com. art. L. 441-1-1).

e. L'exercice professionnel du commissaire aux comptes

En application de l'article L. 821-1 du Code de commerce, les dispositions du chapitre 1er du titre II du livre VIII du même Code sont applicables aux commissaires aux comptes dans l'exercice de leur profession.

L'article L. 821-3 du Code de commerce dispose que la profession de commissaire aux comptes consiste en l'exercice de missions et en la fourniture de prestations.

L'exercice professionnel comprend également les obligations légales attachées au statut de commissaire aux comptes, applicables dans toute mission ou prestation. À ce titre, l'article L. 821-10 du Code de commerce prévoit notamment des obligations légales de signalement des irrégularités et inexactitudes, de révélation des faits délictueux au procureur de la République ainsi que de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme[17], applicables au commissaire aux comptes à l'occasion de toute intervention, qu'elle relève d'une mission ou d'une prestation.

Ces obligations légales, attachées au statut même de commissaire aux comptes, ne constituent ni des missions, ni des prestations, ni des services autres que la certification des comptes.

La distinction entre les différentes catégories d'interventions du commissaire aux comptes est synthétisée dans le schéma figurant en annexe 6.

Publié le 22 septembre 2026

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

Les services que le commissaire aux comptes peut fournir à l'entité d'intérêt public dont il certifie les comptes ou aux entités contrôlant cette dernière ou contrôlées par elle[18] peuvent être appréhendés à la lumière des dispositions issues du règlement (UE) n°537/2014 et de leur articulation avec le Code de commerce.

1) Au sens du droit européen

Au sens du règlement précité, les interventions du contrôleur légal des comptes sont classées en **trois catégories :**

a. le contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés et, le cas échéant, l'assurance de l'information en matière de durabilité ;

b. les services autres que d'audit requis par la législation de l'Union européenne (UE) ou la législation nationale ;

c. les services autres que d'audit non requis par la législation nationale ou la législation de l'UE, sous réserve que leur fourniture ne contrevienne pas aux dispositions régissant l'exercice du commissariat aux comptes et notamment aux règles d'indépendance.

[17] Les obligations relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme sont regardées comme des obligations légales attachées au statut de commissaire aux comptes, applicables à toute intervention exercée ès qualités.
Cette analyse s'inscrit dans la continuité des dispositions du Code monétaire et financier relatives aux personnes assujetties et de la NEP 9605, qui appréhendent ces obligations comme inhérentes à l'exercice professionnel du commissaire aux comptes.

[18] Au sens des I et II de l'article L. 233-3 du Code de commerce

La notion de « services autres que d'audit » regroupe l'ensemble des interventions susceptibles d'être réalisées pour l'entité par le contrôleur légal des comptes en dehors de sa mission de certification des comptes ou de celle relative aux informations en matière de durabilité, à l'exclusion des services expressément interdits.

Ces services requièrent, en conséquence, du commissaire aux comptes, la mise en œuvre de travaux autres que ceux qui sont strictement nécessaires à l'émission de son opinion sur les comptes annuels et les comptes consolidés.

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

a) revenus provenant du contrôle légal des comptes ;

b) revenus provenant de services autres que d'audit, autres que ceux visés à l'article 5, paragraphe 1, qui sont requis par la législation de l'Union ou la législation nationale ; et

c) revenus provenant de services autres que d'audit, autres que ceux visés à l'article 5, paragraphe 1, qui ne sont pas requis par la législation de l'Union ou la législation nationale. »

2) Au sens du droit français

Lors de la transposition des textes européens, le législateur a choisi d'utiliser les termes « certification des comptes » pour « contrôle légal des comptes » lorsqu'il s'agit de viser l'intervention du commissaire aux comptes en France et les termes « services autres que la certification des comptes » (SACC) pour désigner les « services autres que d'audit ». Par ailleurs, le législateur français a distingué, dans le code de commerce, la mission de certification des informations en matière de durabilité qui ne relève ni de la mission de certification des comptes, ni d'un service autre que la certification des comptes.

Cette typologie a donc été établie au vu du terme *« certification des comptes »* retenu dans la législation française, en particulier à l'article L. 821-53 du Code de commerce.

L'expression « contrôle légal des comptes » est toutefois également utilisée dans le Code de commerce, le plus souvent s'agissant de l'intervention d'un contrôleur légal des comptes dans un pays de l'UE mais parfois également pour faire référence à la « certification des comptes »[19].

L'article L.821-66, II du Code de commerce distingue, pour les besoins du calcul du plafonnement des honoraires (cf. 4.7) :

- les services autres que la certification des comptes qui sont requis par la législation de l'Union européenne ou par une disposition législative ou règlementaire nationale (catégorie b définie au 1) ci-avant) qui correspondent à des **missions réalisées par le commissaire aux comptes de l'entité**, au sens de l'article L. 821-2, III du Code de commerce ;
- les services autres que la certification des comptes, autres que ceux précités, qui correspondent à la notion de **prestations** au sens de l'article L.821-2, IV définies comme des services et attestations ne relevant pas d'une mission légale mais fournies par le commissaire aux comptes de l'entité c'est-à-dire celui certifiant les comptes ou les informations en matière de durabilité (catégorie c définie au 1) ci-avant).

Il en résulte que la notion de services autres que d'audit issue du règlement européen recouvre, en droit français, deux types d'interventions de nature différente :

- les autres missions légales ou règlementaires réalisées par le commissaire aux comptes de l'entité ;
- les prestations réalisées par le commissaire aux comptes de l'entité, lorsque l'intervention est fournie à la demande de l'entité en l'absence de texte légal ou règlementaire les confiant aux commissaires aux comptes.

Cette lecture permet d'articuler la terminologie européenne des services autres que d'audit avec la notion de SACC au sens de l'article L. 821-66 du Code de commerce et la distinction entre

[19] C'est le cas pour exemple au sein de l'article L. 821-34, I, de l'article L. 821-44 alinéa 3 ou encore dans l'article D. 821-187 du Code de commerce.

missions et prestations opérée par le Code de commerce, en cohérence avec les évolutions introduites par l'ordonnance n°2023-1142 du 6 décembre 2023.

La distinction entre les différentes catégories d'interventions du commissaire aux comptes exposée à la question 4.1 et celle-ci, ainsi que leur articulation avec la notion de SACC, est synthétisée dans le schéma figurant en annexe 6.

Publié le 11 janvier 2018 et précisé le 19 juillet 2018

Modifié le 22 septembre 2026

4.3. À quoi sert cette typologie d'interventions ?

Le classement des interventions du commissaire aux comptes en trois catégories distinctes (voir question 4.2.1) de la présente FAQ), qui repose sur les textes européens portant réforme de l'audit, est nécessaire à la bonne application de plusieurs dispositions visant à renforcer l'indépendance du commissaire aux comptes dans l'exercice de sa mission de certification des comptes, en particulier des EIP.

Il permet notamment au comité spécialisé d'identifier les services dont il doit autoriser la fourniture avant leur réalisation (voir question/réponse 4.5 infra) ou encore au commissaire aux comptes de déterminer le volume d'honoraires qu'il peut facturer au titre des SACC et d'élaborer la liste des EIP dont il certifie les comptes, classées en fonction des revenus qu'il en a tirés et qu'il communique chaque année à la Haute autorité[20].

Publié le 11 janvier 2018

Modifié le 22 septembre 2026

4.4. Dans la mesure où certaines interventions, en particulier celles requises par le droit français, sont étroitement liées à la certification des comptes, est-il envisageable d'avoir une acception « souple » de la notion de certification des comptes ?

La certification des comptes requiert la mise en œuvre de travaux permettant au commissaire aux comptes de conclure sur la régularité et la sincérité des comptes et sur le fait qu'ils donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'entité ou de l'ensemble constitué par les entités comprises dans la consolidation, à la fin de l'exercice[21].

La mission de certification des comptes ne se limite cependant pas aux travaux strictement nécessaires à l'émission de l'opinion sur les comptes annuels ou consolidés[22].

Au sens du Code de commerce (voir question 4.1), la mission de certification des comptes comprend l'ensemble des interventions confiées au commissaire aux comptes dans le cadre de son mandat, en lien avec l'information financière et certaines opérations ou documents produits par l'entité dont notamment ceux adressés aux actionnaires.

---

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

[21] Article L821-53 du Code de commerce : *« Les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice.*

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

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

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

[22] Le cas échéant, combinés.

À ce titre, certaines interventions prévues par la loi ou le règlement, qui ne constituent pas des travaux pour l'émission de l'opinion sur les comptes, sont indissociables du mandat du commissaire aux comptes et s'inscrivent dans le périmètre de la mission de certification des comptes. Ces interventions, qualifiées d'**autres vérifications requises par les textes légaux et réglementaires**, font partie intégrante de la mission de certification des comptes en tant qu'interventions étroitement liées à cette mission.

La qualification d'une intervention en tant qu'autre vérification requise par les textes légaux et réglementaire repose notamment sur les critères suivants, qui constitue un faisceau d'indices :

- l'emplacement du texte légal au sein des dispositions du Code de commerce relatives à la mission de certification des comptes (par exemple, la vérification des informations données dans le rapport de gestion prévue à l'article L.821-54, I, l'attestation de la publication et de la mise à disposition du rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices prévue à l'article L.821-54, III , la vérification du respect de l'égalité entre les actionnaires, associés ou membres de l'organe compétent prévue à l'article L.821-56) ;
- le rattachement direct de l'intervention au rapport du commissaire aux comptes sur les comptes qui constitue le livrable de la mission de certification des comptes, lorsque cette intervention donne lieu à des mentions, attestations ou conclusions intégrées à ce rapport (par exemple, l'attestation de la sincérité et de la concordance avec les comptes annuels des informations relatives aux délais de paiement des fournisseurs et des clients, prévue aux articles L. 441-14 et D. 821-181 du Code de commerce ; la mention, le cas échéant, des prises de participation et de contrôle intervenues au cours de l'exercice, prévue à l'article L. 233-6 du même Code ; la mention, le cas échéant, des informations relatives à l'actionnariat et à l'autocontrôle, prévue à l'article L. 233-13 du même Code) ;
- l'existence de dispenses légales applicables aux mandats de certification de trois exercices, permettant d'identifier, a contrario, certaines de ces interventions comme étant attendues dans le cadre d'un mandat de six exercices puisque liées à l'exercice normal de la mission de certification des comptes (par exemple, le rapport du commissaire aux comptes en cas de non-respect par l'entité de ses obligations de communication des documents prévus dans le cadre de la prévention des difficultés en application des articles L. 232-3 et L. 232-4 du Code de commerce ; l'attestation de l'exactitude du montant global des rémunérations versées aux cinq ou dix personnes les mieux rémunérées, prévue à l'article L. 225-115, 4° du même Code ; le rapport sur les conventions réglementées, selon la forme sociale, notamment en application des articles L. 223-19, L. 225-40 et L. 227-10).

Ces autres vérifications requises par les textes légaux ou réglementaires ne constituent ni des prestations, ni des services autres que d'audit au sens du règlement (UE) n°537/2014 ni des services autres que la certification des comptes au sens du Code de commerce. Elles relèvent de la mission de certification des comptes, même si elles donnent lieu à des diligences distinctes des travaux réalisés pour l'expression de l'opinion sur les comptes. Elles sont, à ce titre, prises en compte dans les honoraires facturés au titre du contrôle légal des comptes, notamment pour l'application des dispositions relatives au plafonnement des honoraires de 70% (voir question 4.7 infra).

Publié le 11 janvier 2018

Modifié le 22 septembre 2026

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

Conformément à la position retenue par le Haut conseil dans son avis n° 2017-02 du 23 février 2017 (annexe 2) et son avis n°2018-04 du 19 juillet 2018 (annexe 5), le comité spécialisé doit approuver les SACC susceptibles d'être fournis par le commissaire aux comptes ou les membres de son réseau, à l'EIP dont le commissaire aux comptes certifie les comptes ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3, à l'exception des services qui leur sont **expressément et exclusivement confiés** par des dispositions nationales ou des dispositions du droit de l'UE d'application directe en droit national

et de ceux pour lesquels l'obligation d'approbation a expressément été exclue par des dispositions nationales ou du droit de l'UE. Bien évidemment, l'exclusion de tels SACC de l'obligation d'approbation par le comité spécialisé ne saurait justifier la réalisation par le commissaire aux comptes, en application d'une disposition d'un autre État membre, d'un service interdit en France.

Sur la notion de SACC en droit européen et en droit français, voir question 4.2.

Comme il est précisé dans l'avis n°2018-04, l'adjectif *« national »* dont il est fait usage dans les expressions *« dispositions nationales »* et « *dispositions du droit de l'Union européenne qui ont un effet direct en droit national »* vise non seulement les dispositions françaises et les dispositions du droit de l'Union qui ont un effet direct en droit français mais également le droit des autres États membres et les dispositions du droit de l'Union qui ont un effet direct dans le droit des autres États membres.

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

L'article L. 821-30 du Code de commerce énonce que *« les services autres que la certification des comptes qui ne sont pas mentionnés au II de l'article L. 821-28 peuvent être fournis par le commissaire aux comptes ou les membres du réseau auquel il appartient à l'entité d'intérêt public dont il certifie les comptes, ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3, à condition d'être approuvés par le comité spécialisé mentionné à l'article L. 821-67. Ce comité se prononce après avoir analysé les risques pesant sur l'indépendance du commissaire aux comptes et les mesures de sauvegarde appliquées par celui-ci. »*

Publié le 11 janvier 2018 et précisé le 19 juillet 2018

Modifié le 22 septembre 2026

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

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

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

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

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

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

En particulier, pour les EIP, en sus de l'analyse que le commissaire aux comptes doit effectuer pour apprécier si les SACC que lui ou un membre de son réseau envisage de fournir sont de nature à affecter d'une quelconque façon la formation, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission, le comité spécialisé doit désormais préalablement approuver ces services, après avoir analysé, d'une part, les risques qu'ils peuvent faire peser sur l'indépendance du commissaire aux comptes et, d'autre part, les mesures de sauvegarde appliquées par celui-ci. Cette nouvelle mission confiée au comité spécialisé est expressément prévue à l'article L. 821-30 du Code de commerce, qui, s'il définit les conditions auxquelles est soumise l'approbation préalable, ne précise pas cependant ses modalités de mise en œuvre.

Publié le 11 janvier 2018

Modifié le 27 mai 2025

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

Les honoraires à prendre en compte pour déterminer l'assiette sur laquelle est calculé le plafonnement sont les honoraires facturés par le commissaire aux comptes **au titre du contrôle légal des comptes de l'EIP** (comptes annuels et, le cas échéant comptes consolidés), des personnes qui la contrôlent (entité mère ou grand-mère) ou qui sont contrôlées par elle (entité fille ou petite fille)[23], qu'il intervienne en France ou dans un autre pays de l'Union européenne, dès lors que le commissaire aux comptes est également contrôleur légal de ces personnes. Ces honoraires s'entendent de ceux afférents à la mission de certification des comptes, incluant les autres vérifications requises par les textes légaux et réglementaires qui en font partie intégrante (voir question 4.4 supra).

L'article L. 821-66 du Code de commerce dispose en son II que *: « Lorsque le commissaire aux comptes fournit à une [EIP] dont il est chargé de certifier les comptes, ou à la personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle au sens des*

I et II de l'article L. 233-3, des services autres que la certification des comptes, le total des honoraires facturés pour ces autres services se limite à 70 % de la moyenne des honoraires facturés au cours des trois derniers exercices pour le contrôle légal 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 elle.

Les services autres que la certification des comptes qui sont requis par la législation de l'Union ou par une disposition législative ou règlementaire sont exclus de ce calcul ».

Le II de l'article L. 821-66 du Code de commerce précité n'indique expressément ni le prestataire qui facture les honoraires de contrôle légal (commissaire aux comptes et/ou membres de son réseau), ni le périmètre géographique de réalisation de ce contrôle légal.

Toutefois, s'agissant du prestataire, au regard du premier membre de phrase du II de l'article L. 821-66 qui vise le commissaire aux comptes, il apparait que seuls les honoraires facturés par ce dernier doivent être pris en compte (et non pas ceux facturés par les membres de son réseau).

Par ailleurs, s'agissant du périmètre géographique d'intervention, l'usage du terme *« contrôle légal des comptes »* sous-tend qu'il convient de prendre en compte les missions de contrôle légal réalisées dans l'UE par le commissaire aux comptes. En effet, comme mentionné à la question/réponse 4.1 supra, lors de la transposition des textes européens, le législateur a fait le choix d'utiliser le terme de *« certification des comptes »* lorsqu'il s'agit de viser l'intervention du commissaire aux comptes sur le territoire national et celui de *« contrôle légal des comptes »* lorsqu'il s'agit de viser l'intervention d'un contrôleur légal des comptes dans un pays de l'UE.

Le périmètre géographique des honoraires des SACC auxquels le plafond s'applique comprend les honoraires facturés par le commissaire aux comptes au titre des SACC fournis à l'EIP ainsi qu'aux personnes qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle, en France, dans un autre pays de l'Union européenne ou dans un pays tiers.

Le II de l'article L. 821-66 du Code de commerce précité ne précise pas le périmètre géographique des entités concernées par la fourniture de SACC. Aussi, les SACC dont les honoraires sont plafonnés sont ceux susceptibles d'être fournis à l'EIP, les sociétés contrôlantes ou contrôlées, en France, dans les autres pays de l'UE et dans les pays tiers.

Enfin, ne sont pas pris en compte pour le calcul du plafond les honoraires des SACC qui sont **expressément et exclusivement** confiés au commissaire aux comptes de l'entité par des dispositions nationales ou des dispositions du droit de l'Union européenne d'application directe en droit national (qui correspondent en droit français aux autres missions confiées au commissaire aux comptes de l'entité par la loi ou le règlement au sens de l'article L. 821-2, III du Code de commerce) ainsi que ceux expressément exclus par les dispositions nationales ou du droit de l'Union européenne (notamment, les honoraires relatifs à la mission de certification des informations en matière de durabilité[24]).

Cela est expressément prévu par l'alinéa 2 du II précité.

A l'instar du paragraphe 4.4, l'adjectif *« national »* dont il est fait usage dans les expressions *« dispositions nationales »* et « *dispositions du droit de l'Union européenne qui ont un effet direct en droit national »* vise non seulement les dispositions françaises et les dispositions du droit de l'Union qui ont un effet direct en droit français mais également le droit des autres États membres et les dispositions du droit de l'Union qui ont un effet direct dans le droit des autres États membres.

En revanche, les interventions que la loi ou le règlement confie à un commissaire aux comptes, sans en réserver expressément et exclusivement la réalisation par le commissaire aux comptes de l'entité

[23] Notion de contrôle au sens des I et II de l'article L. 233-3 du Code de commerce

[24] Conformément au règlement (UE) 537/2014, art. 4

(chargé de la certification des comptes ou des informations en matière de durabilité), sont assimilées, pour l'application du plafonnement prévu au II de l'article L. 821-66 du Code de commerce, à des SACC non requis par la loi ou le règlement. Lorsqu'elles sont réalisées par le commissaire aux comptes de l'entité, les honoraires correspondants sont ainsi pris en compte dans le calcul du plafond des 70%. Cette qualification pour les besoins du calcul du plafonnement est sans incidence sur leur qualification, en droit français, de mission au sens de l'article L.821-2, III du Code de commerce.

La position exprimée ci-avant peut être schématisée comme suit :

$$\frac{\text{Honoraires de SACC } \textbf{non requis par les textes légaux et règlementaires} \text{ facturés en N par le commissaire aux comptes à l'EIP, aux personnes qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle[25], en France, dans d'autres pays de l'UE ou dans un pays tiers (}\textbf{prestations contractuelles}\text{) et/ou } \textbf{missions confiées par un texte légal ou réglementaire à un commissaire aux comptes,} \text{ sans être exclusivement et expressément confiées au commissaire aux comptes de l'entité, } \textbf{et réalisées par le commissaire aux comptes de l'entité}}{\text{Moyenne annuelle des honoraires de } \textbf{contrôle légal des comptes (incluant les autres vérifications requises par les textes légaux et réglementaires)} \text{ facturés en N-3+N-2+N-1, par le commissaire aux comptes à l'EIP, aux personnes qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle[16], en France ou dans d'autres pays de l'UE}} \leq 70\ \%$$

Illustration : Calcul du plafond des 70% des honoraires des SACC dans un groupe contrôlé

Faits : E est une EIP située en France qui détient une filiale en Allemagne (F1).

F1 détient elle-même une filiale F2 en Italie, et une filiale F3 en Chine. Il est par ailleurs constaté **que F2 et F3, petites filles de E, sont contrôlées par E au sens de l'article L. 233-3 du Code de commerce**.

La société X est commissaire aux comptes de E et contrôleur légal de F2 (détention d'un passeport européen).

La société X exerce sa mission de commissaire aux comptes de E en co-commissariat avec la société Y.

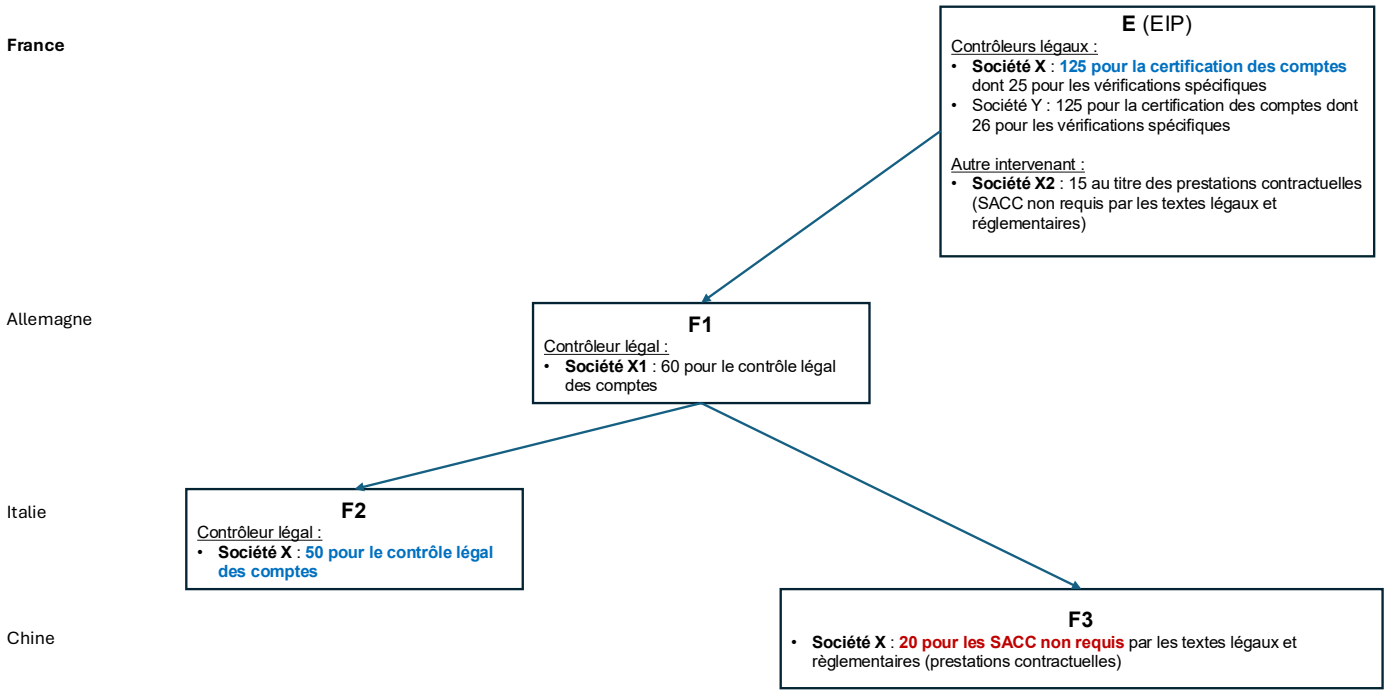
La société X appartient à un réseau dont les deux autres membres sont les sociétés X1 et X2.

La société X1 est contrôleur légal de F1

Par mesure de simplification, chaque année depuis N-3 :

- **La société X** facture les honoraires suivants :
    - 125 **à E au titre de la certification de ses comptes** dont 25 au titre des autres **vérifications** requises par un texte légal ou réglementaire **intégrées à la mission de certification des comptes** c'est-à-dire les interventions légalement prévues et indissociables du mandat de certification des comptes (comme le contrôle des conventions règlementées),
    - 50 à F2 au titre du contrôle légal de ses comptes,
    - **20 à F3 au titre des prestations contractuelles fournies à la demande de l'entité c'est-à-dire des SACC *non requis*** *par des textes légaux et règlementaires,*
- La société Y facture 125 à E au titre de la certification de ses comptes dont 26 au titre des autres v**érifications requises par un texte légal et réglementaire intégrées à la mission de certification des comptes**,
- La société X1 facture 60 à F1 au titre du contrôle légal de ses comptes,
- La société X2 facture 15 à E **au titre des prestations contractuelles fournies à la demande de l'entité c'est-à-dire de SACC *non requis*** *par des textes légaux et règlementaires*

[25] Notion de contrôle au sens des I et II de l'article L. 233-3 du Code de commerce



d'entités contrôlées, les honoraires à retenir au numérateur et au dénominateur pour l'application du plafond de 70 % prévu à l'article L.821-66 du Code de commerce ?

Réponse :

Vérification du ratio au niveau de l'EIP E en N

La vérification du respect de la règle de plafonnement des honoraires SACC (70%) s'apprécie au regard du ratio suivant :

$$\frac{20}{[(125+50)*3]/3} = 11.43\%$$

Publié le 19 juillet 2018

Modifié le 22 septembre 2026

4.8. Quelles sont les conditions pour que le dispositif de plafonnement des honoraires de SACC (règle des 70%) s'applique pour un commissaire aux comptes ?

Le dispositif de plafonnement des honoraires de SACC (règle des 70%) s'applique pour un commissaire aux comptes détenant un mandat dans une entité qui a le statut d'EIP et aux conditions suivantes :

1. L'entité est une EIP ou une entité qui contrôle ou est contrôlée par une EIP depuis au moins trois exercices consécutifs ;

2. Le commissaire aux comptes détient le mandat dans cette EIP depuis au moins trois exercices consécutifs ;

3. Il n'est pas nécessaire que le commissaire aux comptes ait réalisé des SACC pour cette EIP pendant trois exercices consécutifs.

Article L. 821-66 du Code de commerce

« (…) II.-Lorsque le commissaire aux comptes fournit à une entité d'intérêt public dont il est chargé de certifier les comptes, ou à la personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3, des services autres que la certification des comptes, le total des honoraires facturés pour ces autres services se limite à 70 % de la moyenne des honoraires facturés au cours des trois derniers exercices pour le contrôle légal des comptes et des états financiers consolidés de l'entité d'intérêt public et, le cas échéant, de la personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle. (…)

III.-La Haute autorité peut, à la demande du commissaire aux comptes, autoriser ce dernier, à titre exceptionnel, à dépasser le plafond prévu au II pendant une période n'excédant pas deux exercices. »

1. Le II de l'article L. 821-66 du Code de commerce pose deux conditions pour l'application du dispositif :

- les SACC que le commissaire aux comptes envisage de fournir doivent concerner une EIP (*« lorsque le [*commissaire aux comptes*] fournit à une [EIP] »*) ou une entité qui contrôle ou est contrôlée par une EIP (*« ou à la personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 »*),
- le calcul du dépassement de plafond doit être effectué en tenant compte de la moyenne des honoraires de certification des comptes facturés, au cours des trois derniers exercices, à cette EIP et, le cas échéant, à sa mère ou sa fille *(« le total des honoraires [SACC] se limite à 70 % de la moyenne des honoraires facturés au cours des trois derniers exercices pour le contrôle légal des comptes et des états financiers consolidés de l'entité d'intérêt public et, le cas échéant, de la personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle »).*

2. Le II de l'article L. 821-66 du Code de commerce dispose que le plafond d'honoraires est limité à *« 70 % de la moyenne des honoraires facturés au cours des trois derniers exercices pour le contrôle légal des comptes et des états financiers consolidés de l'entité d'intérêt public et, le cas échéant, de la personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle »*.

L'objectif du dispositif est de préserver l'indépendance du commissaire aux comptes dans l'exercice de sa mission de certification des comptes en considérant que ce n'est qu'à partir de trois années d'antériorité qu'il convient de plafonner les honoraires de SACC (au risque que l'indépendance, dans la certification des comptes, soit affectée). Pour que cette disposition soit applicable, la certification des comptes doit avoir été effectuée par le même commissaire aux comptes pendant au moins trois exercices consécutifs.

3. Le règlement (UE) 537/2014 prévoit dans le 2. de l'article 4 : *« Lorsque le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit fournit à l'entité contrôlée, à son entreprise mère ou aux entreprises qu'elle contrôle, pour une période de trois exercices consécutifs ou plus, des services autres que d'audit, autres que ceux visés à l'article 5, paragraphe 1, du présent règlement, le total des honoraires pour ces services se limite à 70 % maximum de la moyenne des honoraires versés au cours des trois derniers exercices consécutifs pour le contrôle légal des comptes de l'entité contrôlée et, le cas échéant, de son entreprise mère, des entreprises qu'elle contrôle, et des états financiers consolidés de ce groupe d'entreprises. »*

Toutefois, la loi française, faisant application du point 4 de l'article 4 du règlement (UE) 537/104 qui autorise les Etats membres à appliquer une règle plus stricte que celle fixée au point 2. du même article 4 ayant introduit dans le dispositif de plafonnement des honoraires de SACC la mention « pour une période de trois exercices consécutifs ou plus », n'a pas repris cette mention.

Publié le 27 mai 2025

Modifié le 22 septembre 2026

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

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

Pour l'application de la règle du plafonnement des honoraires reçus de l'EIP prévue au 3. de l'article 4 du règlement UE n° 537/2014, il convient de prendre en compte :

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

Les termes *« cabinet d'audit »* et *« EIP »* utilisés au 3. de l'article 4 du règlement UE sont précisément définis à l'article 2 de la directive 2006/43 et visent respectivement la structure juridique détentrice du mandat et l'entité juridique répondant à la qualification d'EIP.

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

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

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

S'agissant de la règle du plafonnement des honoraires de SACC le législateur a fait usage de l'option permettant de prévoir des dispositions nationales plus strictes que les dispositions européennes. Ainsi, l'alinéa 1er du II de l'article L.821-66 du Code de commerce utilise la notion d'honoraires *« facturés »* plutôt que celle d'honoraires versés/reçus dont fait usage l'article 4 du règlement UE qui renvoie à une notion de flux de trésorerie.

S'agissant de la règle du plafonnement de 15%, le législateur a renvoyé au règlement sans apporter de précision (alinéa 3 du II de l'article L. 821-66 du Code de commerce). Cependant, afin de garantir la prise en compte de bases homogènes dans le calcul des plafonnements de 70% et de 15%, et dans la mesure où l'option ouverte par le règlement permettait d'adopter des exigences plus strictes pour l'ensemble des dispositions de l'article 4, on peut considérer que la volonté du législateur national était de retenir une notion uniforme d'honoraires facturés.

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

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

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

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

Publié le 11 janvier 2018 et précisé le 19 juillet 2018

Modifié le 27 mai 2025

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

- Pour le commissaire aux comptes

Pour l'application de la règle du plafonnement des honoraires reçus de l'EIP prévue au 3. de l'article 4 du règlement (UE) n° 537/2014, le commissaire aux comptes doit informer sans délai le comité d'audit de l'EIP du dépassement du ratio de 15% après que les comptes du commissaire aux

comptes du 3ème exercice consécutif de dépassement du ratio de 15% (puis du 4ème exercice de dépassement le cas échéant) ont été approuvés par l'organe compétent.

Le commissaire aux comptes doit informer le comité d'audit de l'EIP de la survenance du dépassement dès que celui-ci est avéré, c'est-à-dire lorsque :

- Les honoraires totaux du commissaire aux comptes du 3ème exercice consécutif de dépassement (et du 4ème, le cas échéant) ont été facturés ;
- Les comptes annuels du commissaire aux comptes du 3ème exercice consécutif de dépassement (et du 4ème, le cas échéant) sont définitifs, ce qui suppose qu'ils soient arrêtés puis approuvés par l'organe compétent appelé à statuer sur les comptes.

- Pour le comité d'audit de l'EIP

Concernant les dispositions applicables après le dépassement du ratio de 15% sur les trois derniers exercices consécutifs du commissaire aux comptes, le comité d'audit de l'EIP, lorsqu'il en est informé par son commissaire aux comptes, examine l'opportunité de faire réaliser un examen de contrôle qualité de la mission par un autre commissaire aux comptes avant la publication du prochain rapport d'audit sur les comptes clos de l'EIP.

Au préalable, après avoir été informé par le commissaire aux comptes du dépassement du ratio de 15% sur les trois derniers exercices consécutifs, le comité d'audit de l'EIP *« analyse avec lui les risques pesant sur leur indépendance et les mesures de sauvegarde appliquées pour atténuer ces risques »*. Cette analyse conjointe doit être documentée dans le dossier d'audit du commissaire aux comptes.

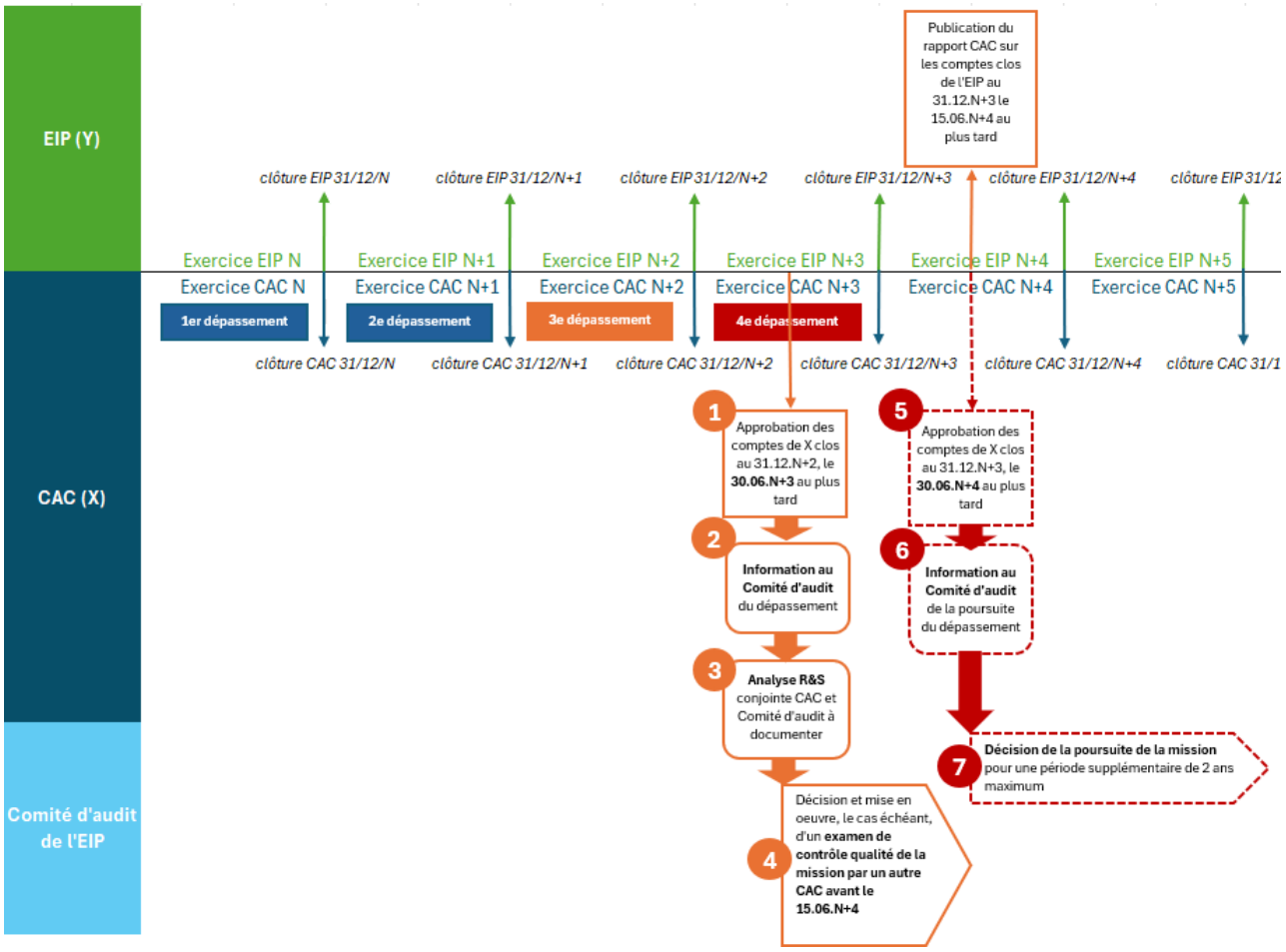
Puis, *« le comité d'audit examine si la mission d'audit devrait être soumise à un examen de contrôle qualité de la mission par un autre contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit avant la publication du rapport d'audit »* (soulignement ajouté).

Concernant les dispositions applicables après le dépassement du ratio de 15% sur le quatrième exercice consécutif du commissaire aux comptes, le règlement (UE) ne prévoit pas de délai pour la décision que doit prendre le comité d'audit de l'EIP de poursuite de la mission par le commissaire aux comptes « *pendant une période supplémentaire, qui ne peut en aucun cas dépasser deux ans ».*

Exemples illustratifs

Cas n°1 : Les dates de clôture du commissaire aux comptes X et de l'EIP Y coïncident (31 décembre)

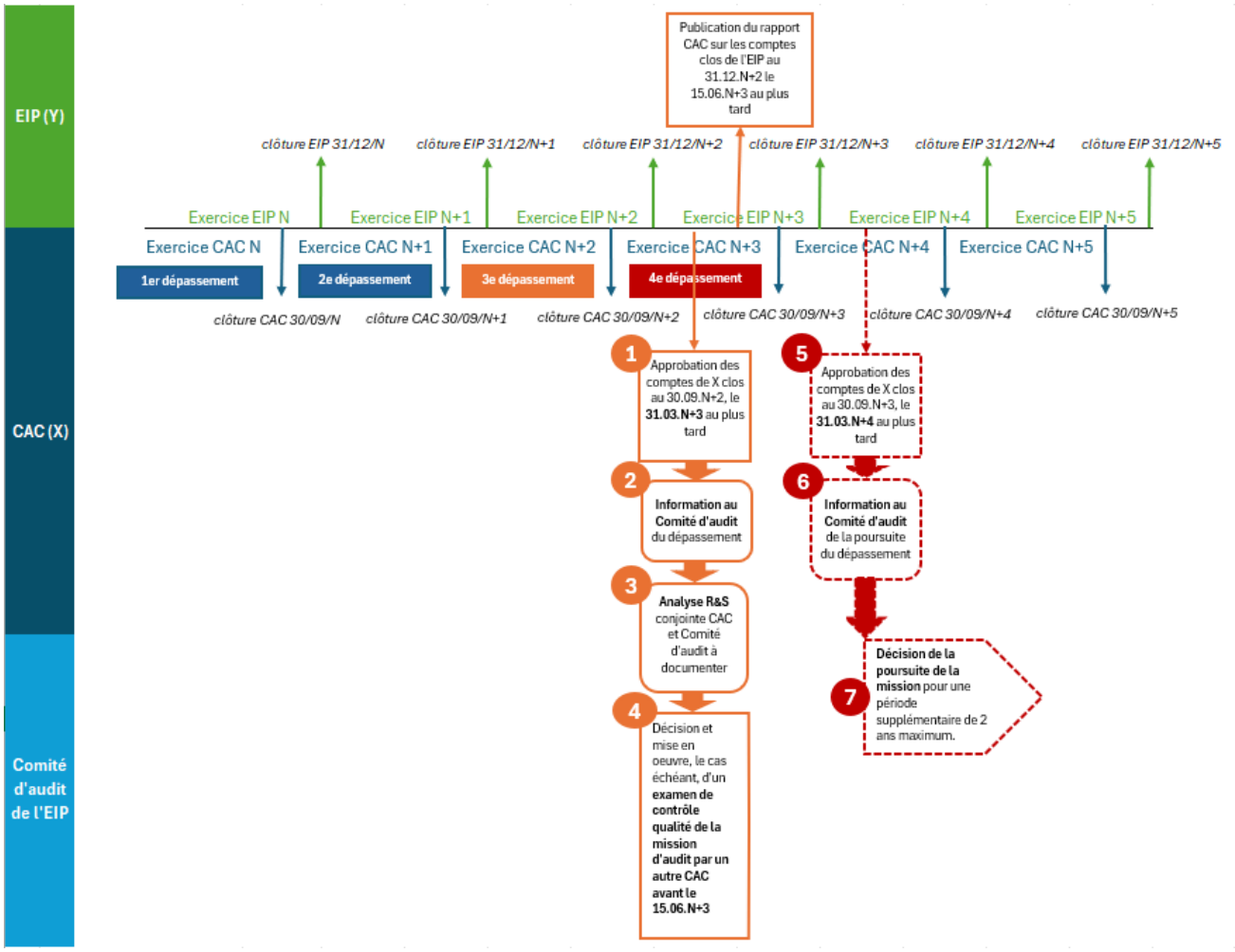
Les honoraires reçus de l'EIP Y par X au cours des exercices consécutifs clos au 31.12.N, 31.12.N+1 et au 31.12.N+2 représentent plus de 15 % des honoraires totaux reçus par X, toutes activités confondues.



Cas n°2 : Les dates de clôture du commissaire aux comptes X et de l'EIP Y diffèrent

Le commissaire aux comptes clôture ses comptes au 30.09 tandis que l'EIP clôture ses comptes au 31.12.

Les honoraires reçus de l'EIP Y par X au cours des exercices consécutifs clos au 30.09.N, 30.09.N+1 et au 30.09.N+2 représentent plus de 15 % des honoraires totaux reçus par X, toutes activités confondues.



Publié le 12 mars 2026

5.3. Le commissaire aux comptes étant appelé à certifier les comptes d'exercices comptables, quelle acception convient-il de retenir du terme « ans » utilisé dans le règlement (UE) ?

Par analogie avec la réponse à la question 2.3 de la présente FAQ, le terme « ans » du 3. de l'article 4 du règlement (UE) n°537/2014 est à interpréter comme « exercices », dans la phrase *« Lorsque les honoraires reçus d'une telle entité d'intérêt public continuent de dépasser 15 % du total des honoraires reçus par le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit, ou, le cas échéant, par le contrôleur du groupe effectuant le contrôle légal, le comité d'audit décide, sur la base de critères objectifs, si le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit ou le contrôleur du groupe chargé du contrôle légal des comptes d'une telle entité ou d'un tel groupe d'entités peut continuer à effectuer ce contrôle pendant une période supplémentaire, qui ne peut en aucun cas dépasser deux ans ».* (soulignement ajouté)

Le terme de « *période* » s'applique au « *contrôle* », c'est-à-dire à la mission de certification des comptes. Or, la mission de certification des comptes porte sur une période contrôlée, c'est-à-dire l'exercice. De plus, le mandat lui-même du commissaire aux comptes est défini en nombre d'exercices.

Publié le 12 mars 2026

5.4. Quelles sont les conséquences pour le commissaire aux comptes, le comité d'audit et l'EIP du non-respect des obligations prévues par l'alinéa 3 de l'article 4 du règlement (UE) n° 537/2014 ?

S'agissant des obligations qui incombent au commissaire aux comptes prévues par l'alinéa 3 de l'article 4 du règlement (UE) n° 537/2014, le défaut d'information au comité d'audit de l'EIP du

dépassement sur les trois derniers exercices consécutifs puis, le cas échéant, sur les quatre derniers exercices consécutifs constitue un manquement aux conditions légales d'exercice de la profession de commissaire aux comptes, passible de poursuite disciplinaire sur le fondement de l'article L.821-70 I. 1 du Code de commerce.

S'agissant du comité d'audit de l'EIP, en application du 5° de l'article L.821-67 du Code de commerce, ce dernier s'assure du respect des conditions d'indépendance du commissaire aux comptes et prend les mesures nécessaires à l'application du paragraphe 3 de l'article 4 du règlement (UE) n° 537/2014 et s'assure, en outre, du respect des conditions mentionnées à l'article 6 du même règlement. Ainsi, en cas d'absence de décision par le comité d'audit sur la poursuite du mandat du commissaire aux comptes pendant une période supplémentaire, les membres du comité d'audit, dès lors qu'ils sont membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance de l'EIP, sont passibles des sanctions prévues à l'article L. 821-72 du Code de commerce, en application de l'article L. 821-70 II qui vise au 2° d) les « manquements aux dispositions relatives aux honoraires prévues à l'article L. 821-66 et à l'article 4 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014 », sous réserve toutefois que le manquement puisse leur être imputé, soit après analyse des actions menées par le comité d'audit et par le commissaire aux comptes au regard de leurs obligations respectives.

En l'absence de décision du comité d'audit de l'EIP sur la poursuite de la mission, le maintien du commissaire aux comptes dans ses fonctions est irrégulier et les délibérations de l'organe compétent, prises en l'absence de commissaire aux comptes régulièrement désigné, encourent la nullité en application des dispositions de l'article L. 821-5 du Code de commerce.

L'article L.821-5 du Code de commerce prévoit que *« sont nulles les 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.*

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. »

Publié le 12 mars 2026

6. Rapport de transparence

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

La description du réseau[26] doit être envisagée au niveau mondial, alors que les informations à fournir au titre des contrôleurs légaux ou cabinets d'audit membres dudit réseau[27] doivent être envisagées au (seul) niveau européen.

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

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

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

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

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

Publié le 11 janvier 2018

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

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

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

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

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

Publié le 11 janvier 2018

[26] Prévue au i du b) du 2. de l'article 13 du règlement
[27] Prévues au (ii) du b) du 2. de l'article 13 du règlement

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

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

Le k) du 2. de l'article 13 du règlement prévoit que des informations sur le chiffre d'affaires total du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit, ventilé selon les catégories définies aux i) à iv) de ce même k) doivent être incluses dans le rapport annuel de transparence *« si ces informations ne sont pas communiquées dans [les états financiers du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit] au sens de l'article 4, paragraphe 2[28], de la directive 2013/34/UE »*.

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

Publié le 11 janvier 2018

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

La possibilité de ne pas publier la liste des EIP contrôlées[29] est sans objet dans le contexte français.

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

Publié le 11 janvier 2018

[28] *Paragraphe 2 de l'article 4 de la directive 2013/34/UE : « les états financiers annuels sont établis avec clarté et en conformité avec les dispositions de la présente directive »*
[29] *Dernier paragraphe du k) de l'article 13 du règlement*

7. Contrôle de l'activité professionnelle des commissaires aux comptes

1.1 Le rapport de contrôle d'un cabinet peut-il être communiqué dans son intégralité au comité spécialisé ou à l'organe exerçant les fonctions de ce comité alors que ledit rapport peut contenir des constations et conclusions issues de l'examen de missions de certification des comptes d'autres entités que celle pour laquelle le comité spécialisé ou l'organe exerçant les fonctions de ce comité réalise sa mission ?

Conformément à la position retenue par le Haut conseil dans son avis n° 2017-05 du 30 novembre 2017 (annexe 4), le commissaire aux comptes d'une EIP doit communiquer à la demande du comité spécialisé ou de l'organe exerçant les fonctions de ce comité, les éléments du rapport de contrôle de son cabinet qui suivent :

- les constatations et conclusions de l'examen du système de contrôle interne de qualité du cabinet ;
- le cas échéant, les constatations et conclusions sur l'examen de la mission de certification des comptes de l'EIP ainsi que « la fiche mandat » correspondante lorsque celle-ci est annexée au rapport de contrôle.

Afin de faciliter l'exercice de ce droit de communication, les commissaires aux comptes sont invités à informer le comité spécialisé ou l'organe exerçant les fonctions de ce comité au sein de l'entité dont ils certifient les comptes du fait que le cabinet auquel ils appartiennent a été contrôlé par le Haut conseil et que le rapport leur est communicable dans les conditions de l'avis n° 2017-05. Cette information est donnée après réception du rapport définitif de contrôle.

L'article D. 821-200 du Code de commerce énonce que *« Le commissaire aux comptes d'une entité d'intérêt public communique à la demande du comité spécialisé mentionné à l'article L. 821-67 ou de l'organe exerçant les fonctions de ce comité les constatations et conclusions du Haut conseil du commissariat aux comptes consécutives aux contrôles réalisés en application de l'article L. 821-9 qui concernent :*
1° L'évaluation de la conception du système de contrôle interne de qualité ;
2° L'évaluation du contenu du dernier rapport de transparence ;
3° Le contrôle de la mission de certification des comptes de l'entité d'intérêt public concernée ».

Publié le 19 juillet 2018

Mis à jour le 27 mai 2025

8. Comité spécialisé

1.2 Quelles sont les personnes et entités qui ont l'obligation de se doter d'un comité spécialisé ?

Les EIP et les sociétés de financement ont l'obligation de se doter d'un comité spécialisé.

Le I de l'article L.821-67du Code de commerce prévoit qu': *« au sein des EIP au sens de l'article L. 821-2 et des sociétés de financement au sens du II de l'article L. 511-1 du Code monétaire et financier, un comité spécialisé agissant sous la responsabilité, selon le cas, de l'organe chargé de l'administration ou de l'organe de surveillance, assure le suivi des questions relatives à l'élaboration et au contrôle des informations comptables et financières et des informations en matière de durabilité. »*

Cette obligation ne trouve pas à s'appliquer aux personnes ou entités constituées sous forme de fonds puisque n'ayant pas de personnalité morale, elles ne disposent pas d'organe d'administration ou de surveillance et qu'en leur absence les conditions nécessaires à la constitution du comité spécialisé ne peuvent pas être remplies.

L'article L.821-67 du Code de commerce précise en son I que le comité spécialisé dont doivent se doter les EIP et les sociétés de financement agit sous la responsabilité de l'organe d'administration ou de surveillance.

Il précise en son II que la composition de ce comité est fixée, selon le cas par l'organe d'administration et de surveillance et qu'elle ne peut comprendre que des membres de l'organe chargé de l'administration ou de la surveillance en fonction dans la société, à l'exclusion de ceux exerçant des fonctions de direction.

Publié le 18 juillet 2019

Mise à jour 27 mai 2025

1.3 Quelles sont les personnes et entités qui sont exemptées de cette obligation ?

Certaines EIP et sociétés de financement bénéficient d'une exemption d'obligation de se doter d'un comité spécialisé. Il s'agit dans certains cas d'une exemption franche, dans d'autres, d'une exemption assortie de la condition que les fonctions du comité spécialisé soient confiées à un organe qui le substitue au sein de l'EIP ou de la société de financement.

a. EIP et sociétés de financement qui bénéficient d'une exemption franche de se doter d'un comité spécialisé

Il s'agit des EIP et des sociétés de financement contrôlées[30] par ou liées à une EIP ou une société de financement qui comporte un organe exerçant les missions de comité spécialisé.

Il est précisé qu'aucune disposition ne prévoit que le comité spécialisé de l'EIP ou de la société de financement contrôlante doive remplir les fonctions dévolues au comité spécialisé de l'EIP ou de la société de financement contrôlée.

Le 5° de l'article L.821-68 du Code de commerce énonce que *« ne sont pas tenu(e)s de se doter d'un comité spécialisé (…) les personnes et entités contrôlées par une autre personne ou entité au sens des I et II de l'article L. 233-3, lorsque cette dernière est elle-même soumise aux dispositions de l'article L. 821-67 et comporte un organe exerçant les missions de ce comité spécialisé ».*

Les articles L.322-3 du Code des assurances, L.212-3-1 du Code de la mutualité et L.931-14-1 du Code de la sécurité sociale exonèrent également certaines personnes et entités de l'obligation de se doter d'un comité spécialisé. Ces personnes et entités répondent aux mêmes caractéristiques que celles mentionnées au 5° de l'article L. 821-68 du Code de commerce en ce qu'elles sont contrôlées (au sens de l'article L.233-16 du Code de commerce) ou liées (au sens du 1° de l'article L.356-1 du Code des assurances, de l'article L.21-7-1 du Code de la mutualité et de l'article L.933-2 du Code de la sécurité sociale) à une personne ou entité dotée d'un comité spécialisé.

[30] Pour les personnes et entités visées au 5° de l'article L. 823-19 du Code de commerce, notion de contrôle au sens des I et II de l'article L. 233-3 du Code de commerce
Pour les personnes et entités visées aux articles L. 322-3 du Code des assurances, L. 212-3-1 du Code de la mutualité et L. 931-14-1 du Code de la sécurité sociale, notion de contrôle au sens de l'article L. 233-16 du Code de commerce et notion de lien au sens du 1° de l'article L. 356-1 du Code des assurances, L. 212-7-1 du Code de la mutualité ou L. 933-2 du Code de la sécurité sociale

b. EIP et sociétés de financement qui bénéficient d'une exemption assortie de la condition que les fonctions du comité spécialisé soient confiées à un organe qui le substitue au sein de l'EIP ou la société de financement

Les EIP et les sociétés de financement qui suivent, et qui sont celles visées aux 1°, 2° et 3° de l'article L. 821-68 du Code de commerce, peuvent décider de ne pas se doter d'un comité spécialisé sous réserve qu'elles confient les missions de ce comité à l'organe d'administration ou de surveillance ou à un organe remplissant des fonctions équivalentes[31].

- Etablissements de crédit et sociétés de financement32 répondant à certains critères

Le 1° de l'article L.821-68 du Code de commerce énonce que « *ne sont pas tenus de se doter d'un comité spécialisé (…) 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* ».

- Organismes de titrisation à condition d'expliquer publiquement leur choix

Le 2° de l'article L.821-68 du Code de commerce énonce que *« ne sont pas tenus de se doter d'un comité spécialisé (…) 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 ».*

L'explication requise concerne les organismes qui confient les missions du comité spécialisé à un organe qui remplit des fonctions équivalentes au conseil d'administration ou au conseil de surveillance.

- Organismes de placements collectifs

Le 3° de l'article L.821-68 du Code de commerce énonce que *« ne sont pas tenus de se doter d'un comité spécialisé (…) 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° ».*

Les EIP et sociétés de financement qui disposent d'un organe qui exerce les missions du comité spécialisé peuvent décider de ne pas se doter d'un comité spécialisé sous réserve d'identifier cet organe et de rendre publique sa composition.

Le 4° de l'article L.821-68 du Code de commerce énonce que *« ne sont pas tenu(e)s de se doter d'un comité spécialisé (…) les personnes et entités disposant d'un autre organe exerçant les missions de ce comité spécialisé, sous réserve d'identifier cet organe, qui peut être l'organe chargé de l'administration ou l'organe de surveillance, et de rendre publique sa composition ».*

Publié le 18 juillet 2019

Modifié le 27 mai 2025

1.4 Dans quelles situations le commissaire aux comptes a-t-il l'obligation de remettre un rapport complémentaire au comité spécialisé (RCCA) ?

Le commissaire aux comptes doit remettre un RCCA au comité spécialisé ou à l'organe qui remplit les fonctions du comité spécialisé et qui peut être l'organe chargé de l'administration ou de surveillance ou un autre organe.

Le III de l'article L.821-63 du Code de commerce dispose que *« lorsqu'ils interviennent auprès de personnes ou d'entités soumises aux dispositions de l'article L. 821-67, les commissaires aux comptes chargés d'une mission de certification des comptes remettent au comité spécialisé au sens dudit article un rapport complémentaire conforme aux dispositions de l'article 11 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014. Ce rapport est remis à l'organe chargé de l'administration ou à l'organe de surveillance lorsque celui-ci remplit les fonctions du comité spécialisé ».*

En conséquence, un RCCA doit être remis par le commissaire aux comptes des EIP et sociétés de financement visées à l'article L.821-67 du Code de commerce dès lors :

- que celles-ci bénéficient d'une exemption non franche (entités mentionnées au point 2.b.)

[31] Avant dernier alinéa de l'article L.821-68 du Code de commerce

[32] Pour les sociétés de financement, application pour les exercices clos à compter du 26.05.19 et au plus tard le 01.09.19 (date d'application du 26° du I de l'article 20 de la loi Pacte qui harmonise la situation des sociétés de financement avec celle des établissements de crédit).

- ou qu’elles décident de ne pas faire usage de l’exemption qui leur est offerte par les textes de ne pas se doter d’un comité spécialisé (entités mentionnées aux points 2.a. et 2.b.)

Publié le 18 juillet 2019

Mis à jour le 27 mai 2025

Annexes

Annexe 1 Avis n° 2017-03 du H3C du 9 mars 2017 relatif à l'application des dispositions concernant la rotation du commissaire aux comptes désigné en qualité de signataire du rapport sur les comptes	35
Annexe 2 Avis n° 2017-02 du H3C du 23 février 2017 relatif à l'approbation des services autres que la certification des comptes par le comité d'audit d'une EIP	38
Annexe 3 Avis n° 2017-04 du H3C du 26 juillet 2017 relatif à l'approbation des services autres que la certification des comptes par le comité d'audit d'une EIP	39
Annexe 4 Avis n° 2017-05 du H3C du 30 novembre 2017 relatif à la communication de ses rapports de contrôle à la demande du comité spécialisé ou de l'organe exerçant les fonctions de ce comité	41
Annexe 5 Avis n° 2018-04 du H3C du 19 juillet 2018 relatif à l'approbation des services autres que la certification des comptes par le comité d'audit d'une EIP	43
Annexe 6 Schéma des interventions du commissaire aux comptes	46

Annexe 1

le 9 mars 2017

Avis 2017-03

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

Introduction

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

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

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

Les textes européens du 16 avril 2014 portant réforme de l'audit[33] transposés par l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes ont prévu que le dispositif serait désormais applicable à l'ensemble des personnes et entités répondant à la définition européenne d'EIP, sans exemption possible.

C'est ainsi que l'article L. 822-14 du Code de commerce dans sa rédaction actuelle, s'il fixe toujours à six exercices, dans la limite de sept ans, le nombre d'exercices consécutifs durant lesquels le commissaire aux comptes signataire du rapport sur les comptes peut intervenir en cette qualité, étend le périmètre des personnes et entités concernées et porte le délai de viduité de 2 ans à 3 ans.

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

[33] Directive 2014/56/UE et Règlement n° 537/2014

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

Avis du Haut conseil

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

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

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

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

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

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

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

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

Le Haut conseil a, en outre, constaté que le législateur national avait décidé de différer la prise d'effet de l'obligation de rotation du signataire au premier exercice ouvert postérieurement au 31 décembre 2016[34] afin de garantir une qualité constante de l'audit sur cet exercice, et en a pris acte.

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

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

Concernant la prolongation du délai de viduité

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

[34] 3° de l'article 53 de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes

Christine Guéguen

Président du Collège

Annexe 2

Le 23 février 2017

Avis 2017-02

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

Introduction

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

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

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

Avis du Haut conseil

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

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

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

Christine Guéguen

Président du Collège

Annexe 3

Le 26 juillet 2017

Avis 2017-04

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

Introduction

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

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

Avis du Haut conseil

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

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

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

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

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

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

Christine Guéguen

Président du Collège

Annexe 4

Le 30 novembre 2017

Avis 2017-05

Avis du Haut conseil du commissariat aux comptes relatif à l'application des dispositions de l'article R 823-21-3 du Code de commerce concernant la communication de ses rapports de contrôle à la demande du comité spécialisé mentionné à l'article L. 823-19 du même Code ou de l'organe exerçant les fonctions de ce comité

Introduction

L'article R. 823-21-3 du Code de commerce dispose que « *Le commissaire aux comptes d'une entité d'intérêt public communique à la demande du comité spécialisé mentionné à l'article L. 823-19 ou de l'organe exerçant les fonctions de ce comité les constatations et conclusions du Haut conseil du commissariat aux comptes consécutives aux contrôles réalisés en application de l'article L. 821-9 qui concernent :*

1° L'évaluation de la conception du système de contrôle interne de qualité ;

2° L'évaluation du contenu du dernier rapport de transparence ;

3°Le contrôle de la mission de certification des comptes de l'entité d'intérêt public concernée. »

Les constatations et conclusions du Haut conseil consécutives au contrôle réalisé dans un cabinet de commissariat aux comptes en application de l'article L. 821-9 du Code de commerce sont regroupées dans un rapport présentant le résultat de l'examen du système de contrôle interne de qualité de ce cabinet et d'une sélection de missions de certification des comptes effectuées par celui-ci (mandats) revues dans le cadre dudit contrôle. Ce rapport est accompagné d'annexes. Il contient l'ensemble des éléments visés aux 1°, 2° et 3° de l'article précité.

Le Haut conseil a été informé de difficultés soulevées par la mise en œuvre de ces dispositions, et en particulier de la question de savoir si le rapport de contrôle d'un cabinet peut être communiqué dans son intégralité aux organes mentionnés à l'article R. 823-21-3 du Code de commerce dans la mesure où ledit rapport peut contenir des constatations et conclusions issues de l'examen de missions de certification des comptes d'autres entités que celle pour laquelle le comité spécialisé ou l'organe exerçant les fonctions de ce comité réalise sa mission.

Il s'est saisi d'office de cette question sur le fondement de l'article R. 821-6 du Code de commerce.

Avis du Haut conseil

La structure d'un rapport de contrôle permet de scinder facilement celui-ci en différentes parties, et de ne communiquer au comité spécialisé d'une entité d'intérêt public ou à l'organe exerçant les fonctions de ce comité que les éléments relatifs aux constatations et conclusions de l'examen du système de contrôle interne de qualité du cabinet qui certifie les comptes de l'entité, ainsi que ceux portant sur la mission de certification des comptes de l'entité lorsque cette mission a été revue dans le cadre du contrôle.

En conséquence, le Haut conseil est d'avis qu'à la demande du comité spécialisé ou de l'organe exerçant les fonctions de ce comité, le commissaire aux comptes de l'entité concernée doit, en

application de l'article R. 823-21-3 du Code de commerce, communiquer les éléments du rapport de contrôle de son cabinet qui suivent :

- les constatations et conclusions de l'examen du système de contrôle interne de qualité du cabinet ;
- le cas échéant, les constatations et conclusions sur l'examen de la mission de certification des comptes de l'entité ainsi que « la fiche mandat » correspondante lorsque celle-ci est annexée au rapport de contrôle.

Afin de faciliter l'exercice de ce droit de communication, le Haut conseil invite les commissaires aux comptes à informer le comité spécialisé ou l'organe exerçant les fonctions de ce comité au sein de l'entité dont ils certifient les comptes, du fait que le cabinet auquel ils appartiennent a été contrôlé par le Haut conseil et que le rapport leur est communicable dans les conditions du présent avis.

Cette information est donnée après réception par le cabinet du rapport définitif de contrôle.

Christine Guéguen

Président du Collège

Annexe 5

Le 19 juillet 2018

Avis 2018-04

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

Introduction

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

Le 23 février 2017, en réponse à une saisine de l'Association Nationale des Sociétés par Actions portant sur *« l'obligation, ou non, pour le commissaire aux comptes d'une EIP, de demander l'autorisation préalable du comité d'audit avant d'accomplir une mission en application d'une disposition légalement obligatoire, qui ne relève pas stricto sensu de la certification légale des comptes »*, le Haut conseil a émis un avis (avis n°2017-02).

La situation examinée n'intéressant que la fourniture de SACC par le commissaire aux comptes à l'EIP dont il certifie les comptes, ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 du Code de commerce, le Haut conseil a estimé utile de se prononcer sur l'applicabilité de son avis précité aux SACC fournis par les membres du réseau du commissaire aux comptes, à ces mêmes entités.

Avis du Haut conseil

Le Haut conseil estime que la conclusion exprimée dans son avis n°2017-02 selon laquelle *« [le] texte ne trouve pas à s'appliquer aux services fournis par le commissaire aux comptes de l'entité en application de dispositions nationales qui lui en confient expressément et exclusivement la réalisation[, et qu'il] en est de même des services qui sont expressément et exclusivement confiés au commissaire aux comptes de l'entité par des dispositions du droit de l'Union européenne qui ont un effet direct en droit national »* est également applicable aux SACC fournis par les membres du réseau du commissaire aux comptes de l'EIP à cette EIP, ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 du Code de commerce.

Le Haut conseil souligne qu'à l'instar de la précision apportée dans son avis susvisé, les autres services que les membres du réseau du commissaire aux comptes sont susceptibles de fournir doivent être

approuvés par le comité d'audit après une analyse des risques que ces services pourraient faire peser sur l'indépendance du commissaire aux comptes et des mesures de sauvegarde appliquées par celui-ci.

Enfin, le Haut conseil estime utile de préciser que l'adjectif *« national »* dont il est fait usage dans les expressions *« dispositions nationales »* et « *dispositions du droit de l'Union européenne qui ont un effet direct en droit national »* vise non seulement les dispositions françaises et les dispositions du droit de l'Union qui ont un effet direct en droit français, mais également le droit des autres Etats membres et les dispositions du droit de l'Union qui ont un effet direct dans le droit des autres Etats membres.

Christine Guéguen

Président du Collège

Classification des interventions du commissaire aux comptes

Normes H2A | Contrôles* H2A | Enquêtes H2A

Exercice professionnel du CAC

Signalement des irrégularités et des inexactitudes à la prochaine réunion de l'organe délibérant (C. com. art. L.821-10, al.1)

Révélation des faits délictueux (C. com. art. L. 821-10, al. 2)

Blanchiment des capitaux (C. com. art. L.821-10, al.3) — NEP 9605

Interventions du CAC relevant d'un texte légal ou règlementaire

Missions

Mission de certification des informations en matière de durabilité — Contrôles H2A

Toute mission confiée au CAC de l'entité ou un CAC par la loi ou par le règlement

Liste non exhaustive des missions

Controle légal des comptes

Mission de certification des comptes — Contrôles H2A

Calcul des 70% : Dénominateur

Opinion sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes d'une entité (C. com. art. L.821-53)

+ **Autres vérifications requises par les textes légaux et réglementaires**

Procédure d'alerte dans les entités pour lesquelles un texte le prévoit (2) ➔ **obligation légale applicable au CAC uniquement dans l'exercice de son mandat de certification des comptes**

Pour toutes les sociétés

- Rapport de gestion et rapport sur la gestion du groupe (C. com. art. L.821-54, I) — NEP 9510
- Documents adressés aux actionnaires à l'occasion de l'AG (C. com. art. L.821-54, I)
- Informations de durabilité intégré au rapport de gestion (C. com. art. L.821-54, I)
- Attestation publication et mise à disposition du rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices (C. com. art. L. 821-54, III)
- Egalité entre les actionnaires (C. com. art. L.821-56)
- Informations sur les délais de paiement (C. com. art. L.441-14)
- Rapport financier annuel ou semestriel (CMF, art. L.451-1-2) pour les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé
- Prise de participation et de controle (C. com. art. L.233-6)
- Documents liés à la prévention des difficultés (C. com. art. L.232-3 et L.232-4)
- Conventions réglementées (sauf SNC - SCS) (3)

Pour les sociétés par actions

- Informations sur l'actionnariat et l'autocontrôle (C. com. art. L.233-13)
- Informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise (4)
- Montant global des dons (C. com. art. L. 225-115, 5°)
- Montant global des 5 ou 10 personnes les mieux rémunérés (C. com. art. L.225-115, 4°)

Liste non exhaustive des autres vérifications requises par les textes légaux et règlementaires

Contrôles H2A — **Le CAC de l'entité**

Calcul des 70% : Exclue du calcul

SACC requis par la législation nationale ou le droit de l'UE

- Opérations concernant le capital société et les émissions de valeurs mobilières — R
- Augmentation du capital avec suppression du DPS (C. com. art. L.225-135, al. 3) — R
- Utilisation d'une délégation de pouvoir ou de compétence par l'organe compétent pour procéder à une augmentation du capital (C. com. art. L.225-135, al. 4) — R
- Utilisation de la délégation consentie par l'AGE au CA ou au directoire pour fixer la liste des bénéficiaires au sein de catégories de personnes répondant à des caractéristiques déterminées et le nombre de titres à attribuer à chacun d'eux (C. com. art. L.225-138, I-al. 2) — R
- Réduction du capital (C. com. art. L.225-204, al. 2) — R
- Autorisation d'attribution d'options de souscription ou d'achat d'actions (C. com. art. L. 225-177 al.1) — R
- etc.
- Transformation (C. com. art. L.225-244) => le CAC, s'il en existe, pour les SA, SAS, SCA dotées d'un CAC avec un mandat de 6 exercices qui se transforme en SA, SAS, SCA, SARL, SCS, société civile — A
- Paiments en actions (C. com. art. L.232-19 al.3) — R
- Vérification de l'actif et du passif (C. com. art. L. 228-39) dans le cas d'une émission d'obligations convertibles en action — R
- Prospectus (Règlement UE 2017/1129 ; RG AMF art. 212-15) — R A
- Gestionnaires EHPAD (Arrêté du 29-12-2023) — A

Contrôles H2A — **Un CAC (1)**

Calcul des 70% : Incluse au numérateur si la mission est réalisée par le CAC - assimilée à un SACC non requis pour le CAC de l'entité

- Opérations concernant le capital social et les émissions de valeurs mobilières confiées à un CAC — R
- Un CAC :
  - augmentation du capital avec suppression du DPS (C. com. art. L.225-136, 1°, L.225-138 et L.225-138-1) — R
  - constatation de la libération d'actions par compensation de créances (C. com. art. L. 225-146) — C
  - autorisation d'attribution de stock-options (C. com. art. L. 225-177) — R
  - autorisation d'attribution d'actions gratuites (C. com. art. L. 225-197-1) — R
  - rachat d'actions (C. com. art. L. 225-209-2). — R
- Apports en nature - Commissaire aux apports (C. com. art. L.225-8, L.225-14 al.1) — R
- Acomptes sur dividendes (C. com. art. L.232-12) — R
- Transformations (5) (C. com. art. L.223-43) — R
- Commissaire à la transformation (6) (C. com. art. L.224-3, R.224-3, L.225-245-1) — R A
- Fusion - Commissaire à la fusion (C. com. art. L.236-8 e L.236-10, I) : quand fusion entre sociétés par action et/ou SARL — R
- Missions dans les CARPA (7) : — R
  - au titre de l'aide juridique (Art. 30, loi n° 91-647 du 10 juillet 1991), — R
  - au titre des dépôts et maniements de fonds (Art. 241-2, décret du 27 novembre 1991)
- Certification des rapports contructeurs - Airbag Takata (Arrêté du 29-07-25) — A
- Vérification de l'actif et du passif (C. com. art. L.228-39) dans le cas d'une émission d'obligations par une société par actions n'ayant pas établi deux bilans régulièrement approuvés par ses actionnaires — R
- Contrôle des comptes de gestion des majeurs protégés (Décret 2024-659 du 02-07-2024) — R A
- Gestionnaires EHPAD (Arrêté du 29-12-2023) si aucun CAC n'a été désigné pour certifier les comptes — A

Services et attestations qui ne relèvent pas d'une mission

Prestations

A la demande de l'entité, sans texte légal ou règlementaire

Contrôles H2A

Le CAC

Calcul des 70% : Numérateur

Approche risque/sauvegarde

SACC non requis par la législation nationale ou le droit de l'UE

Un CAC

Prestations contractuelles (liste non exhaustive des prestations)

Exemples :
- évaluation de l'efficacité du contrôle interne comptable et financier,
- audit financier contractuel, le cas échéant,
- attestation des ratios financiers,
- diagnostic de la solvabilité,
- attestation de l'utilisation des fonds reçus conformément à leur objet,
- examen du respect des délais de paiement,
- attestation de la conformité sociale,
- attestations EGAlim lorsque l'intervention est effectuée par un CAC,
- diagnostic de l'appréciation de l'efficacité des dispositifs cybersécurité,

etc.

XXX	Classification de l'article 14 du règlement (UE) 537/2014 du 16 avril 2014
XXX	Plafonnement des honoraires SACC du CAC pour les EIP - Règle des 70%
XXX	Spécifiquement rattaché à la mission de certification des comptes dans le Code de commerce par les articles positionnés dans la sous-section 2 du chapitre 1er du titre II du Livre VIII (C. com. art. L.821-53 à L.821-56)
XXX	Interventions rattachées au livrable de la mission de certification des comptes : le rapport sur les comptes
XXX	Spécifiquement exclue comme diligence légale pour le mandat ALPE (Audit légal des petites entreprises) de trois exercices par l'article L.821-57 du Code de commerce
R	Rapport
A	Attestation
C	Certificat du CAC

Contrôles* H2A — * Contrôles de la H2A : uniquement si le CAC réalise une mission de certification des comptes ou des informations en matière de durabilité

(1) Les missions prévues par les textes légaux et règlementaires pour "un CAC" peuvent être assurées par le CAC de l'entité.

(2) Entités dans lesquelles la procédure d'alerte du CAC n'est pas prévue. Dans les entités suivantes (CNCC, NI.III § 2.21.6), la loi impose la nomination d'un CAC sans pour autant prévoir la mise en œuvre d'une procédure d'alerte :
– les établissements publics de l'État,
– les SCPI, les sociétés d'épargne forestière et groupements forestiers d'investissement (C. mon. fin. art. L.214-110 modifié par loi 2025-391 du 30-04-2025),
– les fonds communs de placement (C. mon. fin. art. L.214-24-25),
– les missions de contrôle de la comptabilité spéciale des administrateurs et mandataires judiciaires,
– les missions de contrôle des comptes d'ensemble des partis et groupements politiques,
– les missions spéciales exercées par les commissaires aux comptes dans les caisses de règlements pécuniaires des avocats (Carpa),
les OPCI constitués sous la forme de fonds de placement immobilier (C. mon. fin. art. L.214-54),
– les fondations reconnues d'utilité publique (Bull. CNCC n°189, mars 2018, EJ 2013-98),
– les établissements d'utilité publique.

(3) Textes applicables pour l'intervention du CAC sur les conventions règlementées :
- SA (C. com. art. L.225-38 à L.225-43 ; art. L.225-86 à L.225-91),
- Sociétés européennes (C. com. art. L.229-7, al. 1),
- SARL (C. com. art. L.223-19 à L.223-21) à l'exception des EURL dont le gérant est associé unique (C. com. art. L.223-19, al. 3),
- SAS (C. com. art. L.227-10 à L.227-12) à l'exception des Sasu (C. com. art. L.227-10, al. 4),
- SCA (C. com. art. L.225-38 à L.225-43, sur renvoi de l'art. L.226-10 du même Code),
- Personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique (C. com. art. L.612-5), dont font partie les associations ayant une activité économique, les sociétés civiles ayant une activité économique et les opérateurs de compétences (Opco), qui remplacent les organismes paritaires collecteurs agréés (Opca),
- Fondations reconnues d'utilité publique (FRUP) (article 8 des nouveaux statuts types approuvés par le Conseil d'État le 19-6-2018, qui renvoie à l'article L.612-5 du Code de commerce),
- Associations, visées à l'article L.612-4 du Code de commerce, ayant reçu annuellement des autorités administratives ou d'un Epic des subventions dont le montant global excède 153 000 € (C. com. art. L.612-5),
- Sociétés coopératives agricoles et unions de coopératives agricoles (C. com. art. L.225-38 à L.225-43 sur renvoi de l'art. L. 529-1 du Code rural),
- Sociétés coopératives et sociétés coopératives européennes pour les conventions n'ayant pas pour objet la mise en œuvre des statuts (Loi 47-1775 du 10-9-1947 art. 27 et loi de sécurité financière 2003-706 du 1-8-2003 art. 123),
- Etablissements de crédit et sociétés de financement (C. com. art. L 225-38 à L 225-43 sur renvoi de l'art. L.511-39 du Code monétaire et financier qui depuis l'ordonnance 2013-544 du 27-6-2013 vise également les sociétés de financement),
- Sociétés civiles de placement immobilier et sociétés d'épargne forestière (C. mon. fin. art. L.214-106 issu de l'ordonnance 2013-676 du 25-7-2013),
- Institutions de prévoyance, leurs unions et fédérations (CSS art. R.931-3-24 à R.931-3-28, A.931-3-8 et A.931-3-9),
- Institutions de retraite complémentaire et leurs fédérations (CSS art. R.922-30, R.922-31, R.931-3-26 et R.931-3-28),
- Mutuelles et leurs unions (C. mutualité art. L.114-32 à L.114-37),
- Sociétés d'assurance mutuelles du Code des assurances (C. ass. art. R.322-57),
- Organisations syndicales et professionnelles sous la forme d'association subventionnée ou ayant une activité économique (C. com. art. L.612-5),
- Comités interprofessionnels du logement (CCH art. L.313-31),
- Sociétés d'exercice libéral (Loi 90-1258 du 31 décembre 1990 art. 1 et 12, modifiée par la loi 2001-420 du 15 mai 2001),
- Comité social et économique (C. trav. art. L.2315-70),
- Grands ports maritimes (C. transports art. R.5312-20 et R.5312-21).

(4) Textes applicables pour l'intervention du CAC sur le rapport sur le gouvernement d'entreprise :
- SA (C. com. art. L.225-37, al.6 et L.225-68 al.6)
- Sociétés européennes (C. com. art. L.229-7 avec renvoi aux dispositions de la section 2 du chapitre V du titre II du livre II du Code de commerce),
- SCA (C. com. art. L.225-37, al.6 et L.225-68 al.6 sur renvoi de l'art. L.226-10-1 du même Code)
- autres personnes morales ayant leur siège statutaire en France dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé (C. mon. fin. art. L 451-1-2)

(5) Un CAC :
- SARL dotée d'un CAC qui se transforme en SA, SCA, SAS, SNC, société civile
-SARL non dotée d'un CAC en SNC, SCS, société civile ou SA, SCA, SAS

(6) Un commissaire à la transformation :
- SARL non dotée d'un CAC qui se transforme en SA, SCA, SAS (Rapport du C. com. art. L.224-3)
- SAS, SAS, SCA non dotées d'un CAC en SA, SAS, SCA (Rapport du C. com. art. L.224-3)
- SA non dotée d'un CAC en SE (Rapport du C. com. art. L.225-245-1)
- SNC, SCS, sociétés civiles non dotées d'un CAC en SA, SAS, SCA (Rapport du C. com. art. L.224-3)

(7) La CNCC considère que l'exercice de la mission spécifique Aide juridique par le(s) CAC n'entraîne pas une extension du périmètre de sa mission à la certification des comptes annuels et constate qu'une CARPA peut avoir des CAC différents pour réaliser chacune des missions spécifiques (aide juridique et maniement de fonds) et celle de la certification des comptes de l'association - CNCC, EJ 2010-68-A