

EIP – MISSION COMPLEMENTAIRE – ROTATION

Prise en compte des exercices couverts par la mission complémentaire dans le calcul de la durée maximale prévue à l'article L. 821- 45 C. com. relatif à la rotation du cabinet (non)

La mission complémentaire n'entre pas dans le décompte des exercices à prendre en compte pour le calcul de la durée maximale prévue à l'article L. 821-45 du code de commerce relatif à la rotation du cabinet de commissaire aux comptes. En effet, le cabinet de commissaire aux comptes désigné par l'assemblée générale aux fins de certification des comptes d'une entité d'intérêt public élabore une lettre de mission « initiale ». La mission complémentaire qui lui sera confiée dans une résolution distincte de celle relative à sa désignation, donnera lieu à l'émission d'une lettre de mission spécifique portant sur les comptes de l'exercice concerné. Il en résulte que : « Le premier exercice sur lequel porte la lettre de mission d'audit dans laquelle (...) le cabinet d'audit a été désigné pour la première fois » est celui ressortant de la lettre de mission « initiale ».

(EJ 2025-08)

Question :

Les exercices couverts par la mission complémentaire doivent-ils être pris en compte dans le calcul de la durée maximale prévue à l'article L. 821-45 du code de commerce relatif à la rotation d'une société de commissaires aux comptes exerçant au sein d'une entité d'intérêt public ?

*

A titre liminaire, la Commission des études juridiques rappelle que l'article L. 821-5 du code de commerce dispose :

« 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 ».

Ainsi, lorsqu'un commissaire aux comptes est désigné tardivement ou d'une manière irrégulière, l'entité peut demander au commissaire aux comptes de réaliser une mission complémentaire aux fins de régularisation (extinction des risques de nullité des décisions prises, à défaut notamment de désignation régulière de commissaires aux comptes, par l'assemblée générale ordinaire dans les personnes morales qui sont dotées de cette instance ou par l'organe exerçant une fonction analogue compétent en vertu des règles qui s'appliquent aux autres personnes ou entités).

La Commission analysera la question posée en rappelant, d'une part, les règles applicables à la rotation du signataire (I.) et, d'autre part, en présentant celles relatives à la rotation du cabinet (II.)

I. Obligations de rotation applicables à l'associé commissaire aux comptes personne physique signataire des comptes d'une EIP

La Commission rappelle que l'obligation de rotation des associés signataires des rapports de certification des comptes des personnes morales faisant appel public à l'épargne a été introduite dans la loi n° 2003-706 sur la sécurité financière du 1^{er} août 2003. Elle a ensuite été étendue aux associations faisant appel à la générosité publique. Cette obligation de rotation prend sa forme quasi définitive à la suite des dispositions de l'ordonnance n° 2026-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes, l'article 27 de cette ordonnance ayant modifié l'article L. 822-14 du code de commerce.

Cet article est devenu l'article L. 821-34 du code de commerce depuis le 1^{er} janvier 2024 :

*« I. - Le commissaire aux comptes, personne physique, et, dans les sociétés de commissaires aux comptes, les personnes mentionnées au premier alinéa de l'article L. 821-25 ne peuvent certifier durant plus de six exercices consécutifs, dans la limite de sept années, les comptes des entités d'intérêt public, des personnes et entités mentionnées à l'article L. 612-1 et des associations mentionnées à l'article L. 612-4 dès lors qu'elles font appel à la générosité du public au sens de l'article 3 de la loi n° 91-772 du 7 août 1991. Ils peuvent à nouveau participer à une mission de contrôle légal des comptes de ces personnes ou entités à l'expiration d'un délai de trois ans à compter de la date de clôture du sixième exercice qu'ils ont certifié.
(...) ».*

S'agissant de la question relative à la prise en compte de la mission complémentaire dans le décompte de la durée du mandat, la position constante de la CNCC, rappelée notamment dans une réponse de la Commission¹, est la suivante :

- *« Cette mission est une mission complémentaire à son mandat que le commissaire aux comptes n'a pas le pouvoir de refuser ».*
- *« Le point de départ du mandat de six exercices est le premier exercice en cours à la date de nomination (...) ;*
- ***(...) La mission complémentaire n'entre pas dans le décompte des six exercices du mandat du commissaire aux comptes² ».***

La Commission précise que cette position repose sur les dispositions de l'article L. 821-44, alinéa 1, du code de commerce :

« Pour l'exercice des missions de certification des comptes et de certification des informations en matière de durabilité, le commissaire aux comptes est nommé pour un mandat de six exercices. Ses fonctions expirent après la délibération de l'assemblée générale ou de l'organe compétent qui statue sur les comptes du sixième exercice (...) ».

Enfin, elle rappelle que la CNCC considère que *« les exercices antérieurs à la nomination du commissaire aux comptes ayant fait l'objet d'une régularisation (et donc d'une certification) par lui en raison d'une mission complémentaire que lui a confiée l'entité ou la personne contrôlée en application de l'article L. 820-3-1³ du code de commerce n'entrent pas dans le décompte des six exercices aux termes desquels la rotation du signataire s'impose⁴ ».*

¹ EJ 2011-55 A, Bull CNCC n°165, mars 2012, p. 144.

² Mis en gras pour les besoins de la réponse.

³ Renuméroté article L. 821-5 C. com. à la suite de l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023.

⁴ Etude juridique : « La nomination et la cessation des fonctions du commissaire aux comptes », juin 2022, § 91 p.61.

II. Obligations de rotation du cabinet de commissaire aux comptes

La Commission rappelle que l'obligation de rotation des cabinets de commissaires aux comptes en charge de la certification des comptes d'EIP, prévue par le Règlement (UE) n° 537/2014⁵, a été reprise dans le cadre de l'ordonnance n° 2026-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes sous le nouvel article L. 823-3-1 du code de commerce.

Cet article est devenu l'article L. 821-45 depuis le 1^{er} janvier 2024 :

« I. - Lorsqu'une entité d'intérêt public désigne un commissaire aux comptes unique, celui-ci ne peut procéder à la certification des comptes ou à la certification des informations en matière de durabilité de l'entité d'intérêt public pendant une période supérieure à dix ans.

Toutefois, au terme de cette période, il peut être nommé pour un nouveau mandat d'une durée de six exercices, à la condition que soient respectées les conditions définies aux paragraphes 2 à 5 de l'article 16 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014.

II. - La durée du mandat prévue au premier alinéa du I peut être prolongée jusqu'à une durée maximale de vingt-quatre ans lorsque, au terme de cette période, l'entité d'intérêt public, de manière volontaire ou en application d'une obligation légale, recourt à plusieurs commissaires aux comptes, ou, le cas échéant, à un organisme tiers indépendant et un commissaire aux comptes, dans les conditions prévues au b du 4 de l'article 17 du règlement (UE) n° 537/2014, dès lors qu'ils présentent un rapport conjoint sur la certification des comptes ou sur la certification des informations en matière de durabilité.

III. - A l'issue des mandats mentionnés aux I et II, la Haute autorité de l'audit peut, à titre exceptionnel et si les conditions définies au paragraphe 6 de l'article 17 du règlement (UE) n° 537/2014 sont remplies, autoriser l'entité d'intérêt public qui en fait la demande à prolonger le mandat du commissaire aux comptes pour une durée supplémentaire qui ne peut excéder deux années.

IV. - 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 ou pour laquelle il a procédé à la certification des informations en matière de durabilité avant l'expiration d'une période de quatre ans suivant la fin de son mandat.

V. - 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 précité. La Haute autorité peut être saisi par tout commissaire aux comptes d'une question relative à la détermination de la date de départ du mandat initial ».

La Commission relève que le paragraphe 8 de l'article 17 du règlement (UE) 537/2014 du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014⁵ dispose :

« 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'audit² 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 (...) ».

A la lecture de cet article, la Commission précise que, lorsque le cabinet de commissaire aux comptes est désigné par l'assemblée générale des actionnaires « *pour effectuer les contrôles légaux consécutifs des comptes de la même entité d'intérêt public* » (soit pour un premier mandat d'une durée de six exercices débutant le premier jour de l'exercice de sa nomination), il élaborera une lettre de mission « initiale » concernant ledit exercice. Aux fins de régularisation de sa nomination tardive ou irrégulière, il lui sera confié, par une résolution distincte, une mission complémentaire qui donnera lieu à l'émission d'une lettre de mission spécifique portant sur les comptes de l'exercice concerné.

⁵ Règlement (UE) n° 537/2014 du parlement européen et du conseil du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public et abrogeant la décision 2005/909/CE de la Commission.

Ainsi, la Commission considère-t-elle que « *le 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* » est donc celui ressortant de la lettre de mission « initiale », la mission complémentaire ayant fait l'objet dans un second temps d'une lettre de mission spécifique.

En conclusion, la Commission considère que de manière similaire à la solution retenue quant au décompte des exercices à prendre en compte pour la rotation des associés signataires, la mission complémentaire, lorsqu'elle s'inscrit dans le cadre du dispositif de régularisation effectuée en application des dispositions de l'article L. 821-5 du code de commerce, n'entre pas dans le décompte des exercices à prendre en compte pour la rotation du cabinet.