

Réforme Européenne de l'Audit

Note de Présentation
mars 2016



version 1.1

Cette note de présentation évoluera dans son contenu au fur et à mesure de la disponibilité des textes. Suivez l'actualité de la réforme sur le site de la CNCC.

www.cncc.fr



Réforme
Européenne
de l'Audit



Réforme Européenne de l'Audit

Sommaire

Avertissement
Préambule
En bref

Fiches

Champ de la réforme	11
Calendrier	13
Périmètre de l'EIP	15
Durée du mandat et rotation obligatoire des commissaires aux comptes et des cabinets	17
Sélection des auditeurs	21
Rotation des associés signataires	23
Rôle du comité d'audit	25
Services Autres que la Certification des Comptes (SACC)	27
Normes d'audit	35
Audit dans les PME	37
Rapport d'audit	39
Rapport complémentaire au comité d'audit	43
Régulation de la profession	45
Enquêtes et sanctions	49
Gouvernance des cabinets	57
<i>La réforme et la CNCC [à venir*]</i>	
<i>La réforme et les CRCC [à venir*]</i>	
Vos Notes	

* dans une version 2 : informations non encore disponibles

REDA

AVERTISSEMENT v. 1.1

Ce document a été préparé à partir du texte de l'ordonnance n°2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes publiée au Journal Officiel du 18 mars 2016.

Il ne prend en compte que la partie législative des textes relatifs à la réforme, la partie réglementaire étant en cours de rédaction par les services de la Chancellerie.

REDA

Réforme Européenne de l'Audit

Préambule

Cette note est éditée dans une version 1.1 suite à la parution au Journal Officiel du 18 mars 2016 de l'ordonnance n°2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes.

Ce support fera l'objet d'une version 2.0 lors de sa mise à jour après publication de la partie réglementaire des textes relatifs à la réforme de l'audit.

REDA

Réforme Européenne de l'Audit

En bref

CHAMP DE LA RÉFORME	Les textes portant réforme de l'audit sont : - la directive 2014/56/UE modifiant la directive 2006/43/CE s'appliquant à tous les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés, que l'entité auditée soit EIP ou non EIP - le règlement UE 537/2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des EIP.
CALENDRIER	Entrée en application des textes le 17 juin 2016
PÉRIMÈTRE DE L'EIP	L'ordonnance introduit pour la première fois une définition des EIP en France.
DURÉE DU MANDAT ET ROTATION OBLIGATOIRE DES CABINETS	La durée du mandat est maintenue à 6 exercices. La réforme européenne de l'audit prévoit une rotation obligatoire des commissaires aux comptes et des cabinets d'audit EIP. Des dispositions transitoires visant à éviter une mise en œuvre trop brutale de cette règle ont été introduites.
SÉLECTION DES AUDITEURS	Pour les EIP, à l'issue de la durée maximale cumulée des mandats du commissaire aux comptes, le comité d'audit soumet aux instances décisionnaires une recommandation pour la désignation de commissaires aux comptes ou de cabinets élaborée à l'issue d'une procédure de sélection.
ROTATION DES ASSOCIÉS SIGNATAIRES	La rotation des associés signataires s'applique à l'ensemble des EIP ainsi qu'aux APG. Les associés signataires ne peuvent certifier durant plus de six exercices consécutifs les comptes d'une EIP. Le délai de viduité est fixé à trois ans (2 ans avant la réforme).
RÔLE DU COMITÉ D'AUDIT	Les EIP et les sociétés de financement doivent se doter d'un comité spécialisé. Celui-ci, également appelé comité d'audit, a un rôle accru.
SERVICES AUTRES QUE LA CERTIFICATION DES COMPTES (SACC)	Les textes européens entraînent la disparition du concept de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes. Après la réforme, est autorisé tout ce qui n'est pas interdit alors qu'antérieurement tout ce qui n'était pas autorisé était interdit. Il y a cependant un processus d'approbation des services autres que la certification des comptes.
NORMES D'AUDIT	En l'absence de normes d'audit internationales adoptées par la Commission européenne, les commissaires aux comptes se conforment aux normes adoptées par le H3C conformément au processus de normalisation.
AUDIT DANS LES PME	L'article 2 de la directive définit le contrôle légal comme un contrôle des états financiers annuels ou des états financiers consolidés dans la mesure où il est : requis par le droit de l'Union, requis par le droit national en ce qui concerne les petites entreprises¹, volontairement effectué à la demande des petites entreprises. L'ordonnance prévoit la possibilité d'une application proportionnée des normes d'audit aux contrôles légaux des comptes des petites entreprises.
RAPPORT D'AUDIT	Les rapports EIP et non EIP auront une trame commune mais le rapport EIP comprendra des informations supplémentaires spécifiques aux EIP.
RAPPORT COMPLÉMENTAIRE AU COMITÉ D'AUDIT	Lorsque les commissaires aux comptes interviennent auprès de personnes ou d'entités soumises à l'obligation de se doter d'un comité d'audit (EIP + sociétés de financement), ils lui remettent un rapport complémentaire conforme aux dispositions de l'article 11 du règlement.
RÉGULATION DE LA PROFESSION	Une des mesures introduites par la réforme est le renforcement des compétences et des pouvoirs du H3C .
ENQUÊTES ET SANCTIONS	Le H3C diligente des enquêtes portant sur les manquements aux dispositions du Titre II du Livre VIII du code de commerce et à celles du règlement. Les commissaires aux comptes sont passibles de sanctions à raison des fautes disciplinaires qu'ils commettent. Les personnes autres que les commissaires aux comptes sont également passibles de sanctions à raison de certain manquements uniquement.
GOVERNANCE DES CABINETS	Dorénavant, la majorité des droits de vote des sociétés de commissariat aux comptes doit être détenue par des commissaires aux comptes (et non plus par les 3/4) et la majorité au moins des membres des organes de gestion, d'administration, de direction ou de surveillance doit être des commissaires aux comptes (et non plus les 3/4).

REDA

Réforme Européenne de l'Audit

Champ de la réforme

EN BREF

Les textes portant réforme de l'audit sont :

- la **directive** 2014/56/UE modifiant la directive 2006/43/CE s'appliquant à tous les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés, que l'entité auditée soit **EIP ou non EIP**
- le **règlement** UE 537/2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des **EIP**.

La réforme européenne de l'audit a été initiée en 2010 par le commissaire européen Michel Barnier. Cette réforme avait pour but de réformer les services d'audit dans l'Union européenne pour regagner la confiance des investisseurs. Elle avait pour objectifs d'améliorer la qualité des audits, d'ouvrir le marché de l'audit européen à la concurrence, d'accroître la transparence et de prévenir les conflits d'intérêt.

Les textes portant réforme de l'audit ont été publiés au Journal Officiel de l'Union européenne le 27 mai 2014. Il s'agit :

- de la directive 2014/56/UE modifiant la directive 2006/43/CE¹ s'appliquant à tous les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés, que l'entité auditée soit ou non dite « d'intérêt public ».
- du règlement UE 537/2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités dites « d'intérêt public ».

La directive et le règlement sont entrés en vigueur le 16 juin 2014 et seront applicables à compter du 17 juin 2016, sauf dispositions spécifiques.

La directive a été transposée dans notre droit par le législateur français via une ordonnance qui a été adoptée en Conseil des ministres le 16 mars 2016 et publiée au Journal Officiel du 18 mars 2016 conformément à la loi d'habilitation.

Quant au règlement européen, il est d'application directe à partir du 17 juin 2016 ; le législateur a cependant pris position dans l'ordonnance sur un certain nombre d'options qui lui étaient offertes par le règlement.

A ce stade, la transposition n'aborde pas la partie réglementaire des textes comprenant notamment le code de déontologie de la profession. Cette partie sera traitée dans un deuxième temps.

¹ L'indication « directive » dans la rubrique Textes de référence de certaines fiches concerne la directive 2006/43/CE modifiée par la directive 2014/56/UE.

REDA

Réforme Européenne de l'Audit

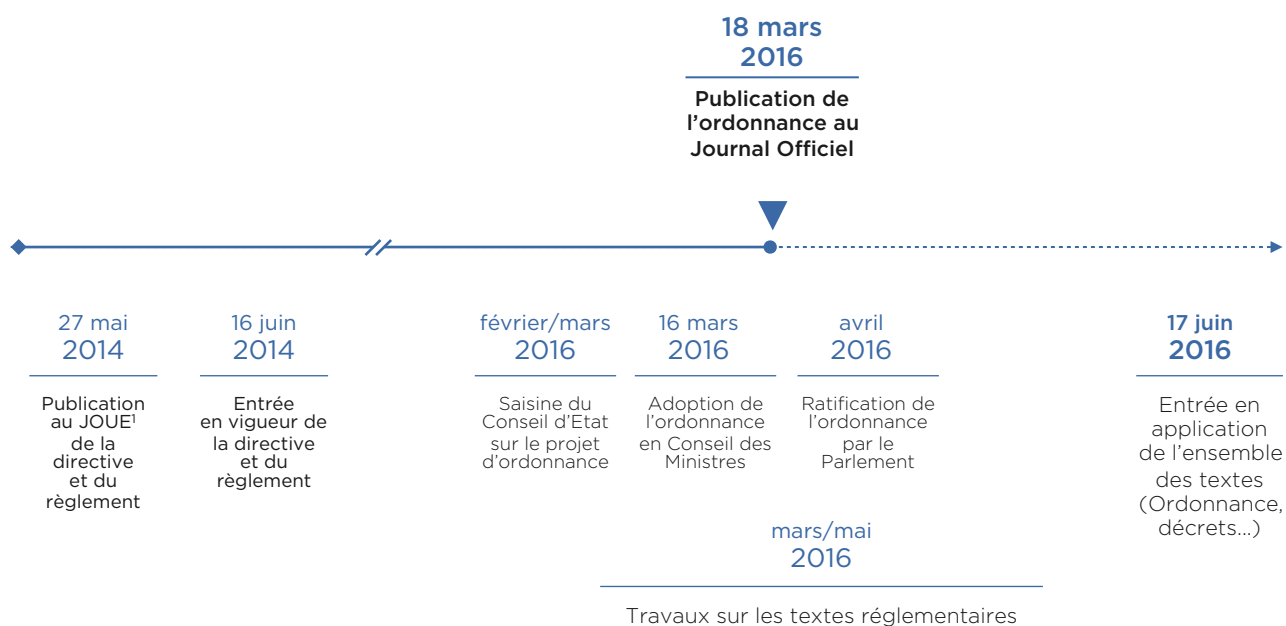
Calendrier

EN BREF

Entrée en application
des textes le **17 juin 2016**

Le calendrier ci-dessous présente les prochaines étapes qui aboutiront le 17 juin prochain à l'entrée en application des textes visant la réforme européenne de l'audit.

Ce calendrier sera complété au fur et à mesure de l'avancement des étapes.



¹ Journal Officiel de l'Union Européenne.

REDA

Réforme Européenne de l'Audit

Périmètre de l'EIP

EN BREF

L'ordonnance introduit pour la première fois une **définition des EIP** en France.

Textes de référence¹

Article L.820-1 du code de commerce,
Article 53 de l'ordonnance

Ce qui change

Par l'appellation « entités d'intérêt public », la directive 2006/43/CE vise dans son considérant (43) les entités ayant une plus grande visibilité et une importance économique telle que le contrôle légal de leurs comptes annuels ou consolidés devrait être soumis à des exigences plus strictes.

Une définition des EIP

En France, il n'existait pas à proprement parler de définition des EIP, le code de commerce établissant, en dehors des sociétés cotées, un périmètre qui variait selon l'obligation visée.

L'ordonnance introduit, pour la première fois, une définition des EIP.

Le tableau présenté à la page suivante donne un aperçu de l'évolution des différents types d'entités et de leur appartenance ou non à la catégorie des EIP.

Les associations faisant appel public à la générosité n'ont pas été incluses dans la définition post réforme des EIP.

A noter que toutes les dispositions du règlement européen s'appliquent à l'ensemble des entités désignées comme EIP, aucune exemption n'étant possible.

¹ Les textes cités font référence aux articles du code de commerce et non aux articles de l'ordonnance sauf pour l'article 53 de l'ordonnance qui traite des dispositions transitoires.

Tableaux de synthèse

AVANT la réforme				
	Rotation des signataires (L.822-14 du code de commerce)	Périodicité du contrôle qualité ramenée à 3 ans (R.821-26 du code de commerce)	Rapport de transparence des cabinets (R.823-21 du code de commerce)	Comité spécialisé (L.823-19 du code de commerce)
Entités cotées sur un marché réglementé	oui	oui	oui	oui
Etablissements de crédit		oui	oui	oui
Entreprises d'assurance		oui		oui
Sociétés de financement		oui	oui	oui
Institutions de prévoyance		oui		oui
Mutuelles Livre II		oui		oui
Organismes de sécurité sociale		oui		
Personnes et entités faisant appel public à la générosité	oui	oui		

APRES la réforme		
	Constituent des EIP	Ne constituent pas des EIP
Entités EIP imposées par la Directive	Entités dont les titres (de capital ou de créance) sont cotés sur un marché réglementé d'un Etat-Membre (y compris OPCVM cotés)	
	Etablissements de crédit	• Entreprises d'investissement • Sociétés de financement • Etablissements de paiement • Etablissements de monnaie électronique
	Entreprises d'assurances dont • Mutuelles • Entreprises de réassurance • Instituts de prévoyance	• Mutuelles du Livre III • Mutuelles du Livre II totalement substituées ou totalement réassurées • Organismes de sécurité sociale
Entités désignées EIP par le législateur français	Lorsque le total de leur bilan consolidé ou combiné excède un seuil fixé par décret : • Les compagnies financières holdings dont l'une des filiales est un établissement de crédit ; • Les compagnies financières holdings mixtes dont l'une des filiales est une entité d'intérêt public ; • Les sociétés de groupe d'assurance ; • Les sociétés de groupe d'assurance mutuelle ; • Les unions mutualistes de groupe ; • Les sociétés de groupe assurantiel de protection sociale.	• Associations faisant appel public à la générosité (APG)

Dispositions transitoires

Les dispositions applicables aux EIP ne seront applicables aux entités désignées EIP par le législateur français (compagnies financières, holdings, sociétés de groupe d'assurance, etc.) qu'à compter du premier exercice ouvert postérieurement au 31 décembre 2017.

Réforme Européenne de l'Audit

Durée du mandat et rotation obligatoire des commissaires aux comptes et des cabinets

EN BREF

La durée du mandat est maintenue à 6 exercices. La réforme européenne de l'audit prévoit une **rotation obligatoire** des commissaires aux comptes et des cabinets d'audit EIP. Des **dispositions transitoires** visant à éviter une mise en œuvre trop brutale de cette règle ont été introduites.

Textes de référence

Articles L.823-3 et L.823-3-1 du code de commerce,
Articles 17 et 41 du règlement n°537/2014
Article 53 de l'ordonnance

Ce qui change

Pour les EIP

La réforme européenne de l'audit prévoit une rotation obligatoire des commissaires aux comptes et des cabinets d'audit après un certain nombre d'années pour les EIP.

	Entités EIP		Entités non EIP
	sans co-commissariat	avec co-commissariat	
Durée du mandat	6 exercices	6 exercices	6 exercices
Durée cumulée maximum des mandats	10 ans	24 ans	Pas de limite donc pas de rotation obligatoire
En cas d'appel d'offres ^{1 2}	+ 6 exercices		
ou	ou		
En cas de co-commissariat ^{2 3}	+ 14 ans		
	Extension exceptionnelle par le H3C de 2 ans maximum sur demande de l'EIP		
Délai de viduité applicable au commissaire aux comptes, au cabinet d'audit et à son réseau	4 ans		

¹ S'il est réalisé à la fin de la période maximale des 10 ans et qu'il conduit au renouvellement du commissaire aux comptes ou du cabinet en place.

² Résulte de la levée par la France d'une option proposée par le règlement européen.

³ Si, au terme de la période initiale de 10 ans, l'entité d'intérêt public, de manière volontaire ou en application d'une obligation légale, recourt à plusieurs commissaires aux comptes et qu'ils présentent un rapport d'audit conjoint.

Ce qui change (suite)

Territorialité de la disposition

Pour tout groupe comportant plus d'une EIP en Europe (notamment les groupes bancaires et assurantiels), la rotation des auditeurs légaux des filiales EIP concernées se fait en fonction des règles locales indépendamment de celles de la tête de groupe.

Calcul de l'antériorité des mandats cumulés

L'ancienneté des mandats cumulés est calculée à partir de la date du premier exercice contrôlé d'une même EIP par un commissaire aux comptes ou un cabinet d'audit. La notion de cabinet d'audit inclut les cabinets dont il a fait l'acquisition ou qui ont fusionné avec lui. En cas d'incertitude quant à la date de début des contrôles légaux, par exemple en raison de fusions, d'acquisitions ou de changements dans la structure du capital, le cabinet d'audit ou le commissaire aux comptes doit en informer le H3C qui déterminera la date de départ du mandat initial.

Dans le cas d'une société qui devient une EIP au cours de sa vie sociale suite à son admission sur le marché réglementé, le critère déclenchant le décompte à partir duquel la durée du mandat est calculée, correspond à l'admission des titres sur un marché réglementé (cf. Avis du H3C 2015-02 du 1er octobre 2015).

Dispositions transitoires

Des dispositions transitoires visant à éviter une mise en œuvre trop brutale de cette disposition ont été introduites.

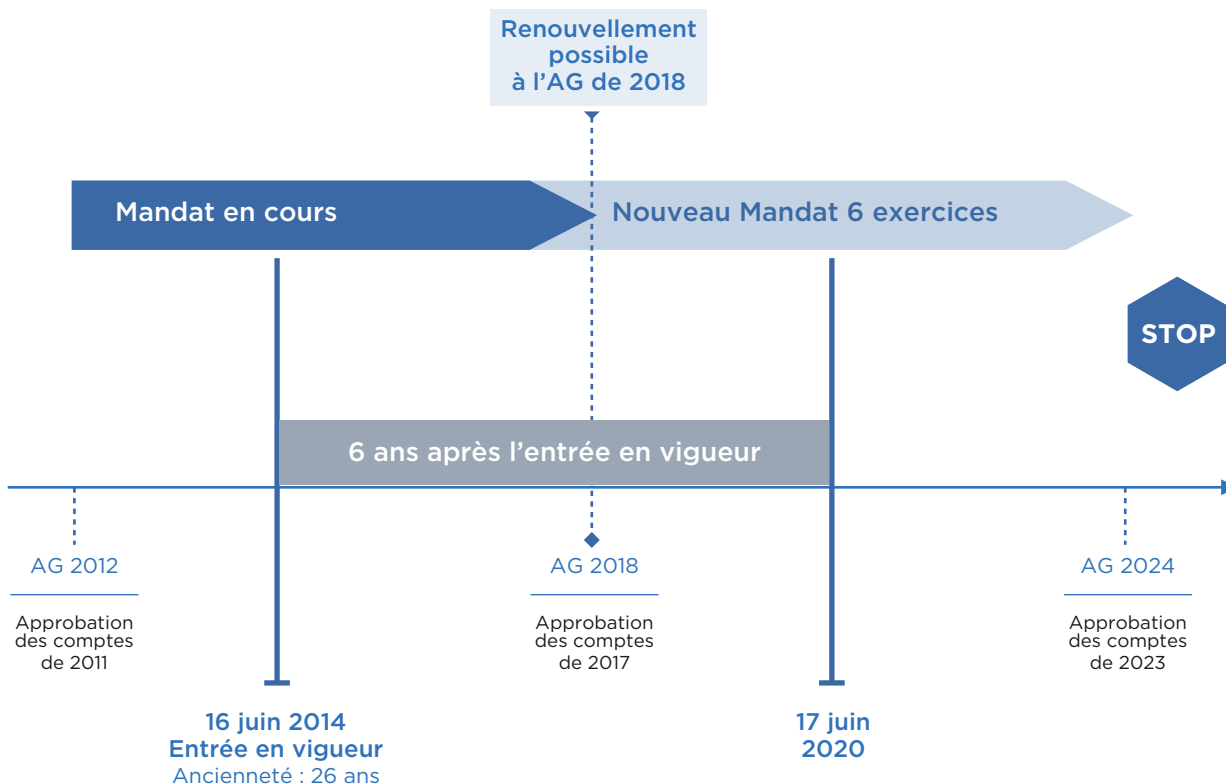
Date des premières nominations pour les mandats concernés	Antérieur à 1994	Entre 1995 et 2003	Entre 2004 et 2013
Mandats concernés	Mandats exercés depuis 20 ans consécutifs ou plus	Mandats exercés entre 11 ans consécutifs et plus et moins de 20 ans consécutifs	Mandats exercés avant l'entrée en vigueur du règlement (2014) et toujours en cours 2 ans après l'entrée en vigueur (2016) (autres mandats = mandats de moins de 11 ans)
Date d'évaluation de l'antériorité des mandats cumulés	16 juin 2014		
Conséquence	Interdiction de renouvellement ou de nouvel engagement à compter du 17 juin 2020 (2014 + 6)	Interdiction de renouvellement ou de nouvel engagement à compter du 17 juin 2023 (2014 + 9)	Maintien de la mission jusqu'à la fin de la période maximale : 10 ans ou 16 ans (en cas d'appel d'offres) ou 24 ans (en cas de co-commissariat) (calcul de l'antériorité du mandat depuis l'origine du mandat)
Article du règlement	41.1	41.2	41.3

Ce qui change (suite)

Exemple

Mandat avec une ancienneté de 26 ans au 16 juin 2014

Première nomination à l'Assemblée Générale (AG) de 1988, dernier renouvellement à l'AG de 2012 : possibilité d'être renouvelé en 2018 (maximum 2014 +6). Fin du mandat à l'AG 2024 d'approbation des comptes 2023.



Pour les non EIP

La rotation obligatoire des commissaires aux comptes et des cabinets ne s'applique pas aux entités non EIP.

REDA

Réforme Européenne de l'Audit

Sélection des auditeurs

Textes de référence

Article 16 du règlement n°537/2014,
Articles L.823-1 II, L.823-3-1 et L.823-19 du code de commerce

Ce qui change

Pour les EIP

Recommandation du comité d'audit

En cas de renouvellement du mandat des commissaires aux comptes ou en cas de désignation de nouveaux commissaires aux comptes, le comité d'audit soumet une recommandation au conseil d'administration ou au conseil de surveillance de l'EIP pour la désignation des commissaires aux comptes ou des cabinets d'audit.

Lorsque le mandat du commissaire aux comptes a atteint sa période maximale, (10 ans ou 10 ans plus six exercices* en cas de commissariat aux comptes unique et 24 ans en cas de co-commissariat aux comptes) et qu'il convient donc de désigner de nouveaux commissaires aux comptes, la recommandation du comité d'audit doit être justifiée et comporter au moins deux choix possibles. Le comité d'audit doit motiver sa préférence pour l'un de ces deux choix et déclarer qu'il n'a pas été influencé par un tiers et qu'aucune clause ne lui a été imposée. **Sa recommandation doit être élaborée à l'issue d'une procédure de sélection.**

*Au terme de la période maximale de 10 ans, en cas de commissariat aux comptes unique, le commissaire aux comptes peut être nommé pour un nouveau mandat de 6 exercices sous réserve que la recommandation du comité d'audit en faveur du renouvellement du commissaire aux comptes en place respecte les critères décrits ci-dessus et notamment qu'elle soit élaborée à l'issue d'une procédure de sélection.

EN BREF

Pour les EIP, à l'issue de la durée maximale cumulée des mandats du commissaire aux comptes, **le comité d'audit soumet aux instances décisionnaires une recommandation pour la désignation de commissaires aux comptes ou de cabinets d'audit** élaborée à l'issue d'une procédure de sélection.

Ce qui change (suite)

Pour les EIP

Procédure d'appel d'offres

La procédure de sélection organisée par l'EIP doit respecter les critères suivants :

Invitation à soumissionner	L'EIP est libre d'inviter tout commissaire aux comptes ou cabinet à l'exclusion de ceux se trouvant en période de viduité. Elle ne peut exclure de la procédure d'appel d'offres les cabinets qui ont reçu au cours de l'année civile précédente moins de 15% des honoraires d'audit versés par les EIP en France.
Dossier d'appel d'offres	Un dossier d'appel d'offres à l'intention des commissaires aux comptes ou cabinets invités à soumissionner permet à ces derniers de comprendre l'activité de l'EIP et la mission à effectuer, indique les critères de sélection transparents et non discriminatoires et les normes de qualité requises le cas échéant.
Rapport sur les conclusions de la procédure de sélection	L'EIP évalue les offres conformément aux critères de sélection et prépare un rapport sur les conclusions de la procédure de sélection qui est validé par le comité d'audit. L'EIP et le comité d'audit prennent en considération les constatations ou conclusions de tout rapport d'inspection, publiées par le H3C, concernant les commissaires aux comptes ou cabinets d'audit candidats.
Dispenses de la procédure de sélection par appel d'offres	Le règlement précise que les PME, sociétés présentant au moins deux des trois critères suivants : nombre de salariés inférieur à 250, un total du bilan ne dépassant pas 43 millions d'euros et un chiffre d'affaires net annuel ne dépassant pas 50 millions d'euros et les sociétés cotées sur un marché réglementé dont la capitalisation boursière moyenne a été inférieure à 100 millions euros sur la base des cours de fin d'année au cours des trois années civiles précédentes ne sont pas tenues de suivre la procédure de sélection par appel d'offres.
Proposition adressée à l'assemblée générale	La proposition adressée à l'assemblée générale des actionnaires contient la recommandation et la préférence formulées par le comité d'audit. Si la proposition diffère de la préférence du comité d'audit, elle expose les raisons pour lesquelles il n'y a pas lieu de suivre la recommandation de ce dernier. Néanmoins les commissaires aux comptes ou cabinets d'audit recommandés doivent avoir participé à la procédure d'appel d'offres.

Pour les non EIP

Les procédures de sélection des auditeurs ne sont pas obligatoires pour les commissaires aux comptes d'entités non EIP.

Réforme Européenne de l'Audit

Rotation des associés signataires

EN BREF

La rotation des associés signataires s'applique à l'ensemble des EIP ainsi qu'aux APG.

Les associés signataires ne peuvent certifier durant plus de six exercices consécutifs¹ les comptes d'une EIP.

Le délai de viduité est fixé à trois ans (2 ans avant la réforme).

Textes de référence

Article L.822-14 du code de commerce

Article 17 du règlement n°537/2014

Article 53 de l'ordonnance

Ce qui change

Pour les EIP

Rotation des associés signataires avant la réforme

La rotation des associés signataires s'applique actuellement en France aux sociétés cotées. Les établissements bancaires et les entreprises d'assurance non cotés ont bénéficié de l'exemption prévue à l'article 39 de la directive 2006/43/CE (possibilité laissée aux Etats-Membres). Ainsi, en ce qui concerne la rotation des associés, ces entités n'étaient pas assimilées à des EIP.

Rotation des associés signataires post réforme

Champ d'application

La rotation des associés signataires s'applique à l'ensemble des EIP telles que définies dans le code de commerce.

Elle s'applique aux commissaires aux comptes personnes physiques et dans les cabinets, aux commissaires aux comptes personnes physiques associés, actionnaires ou dirigeants du cabinet qui signent le rapport sur les comptes d'une EIP ainsi que ceux qui signent les comptes des filiales importantes de cette EIP lorsque le cabinet qui certifie les comptes de ces filiales est également celui qui signe les comptes de cette EIP.

Durée maximale

Les associés signataires ne peuvent certifier durant plus de **six exercices consécutifs¹** les comptes d'une EIP.

Délai de viduité

Les associés signataires ne peuvent à nouveau participer à une mission de contrôle légal de ces personnes ou entités avant l'expiration d'un **délai de trois ans** (au lieu de deux ans précédemment) à compter de la date de clôture du sixième exercice qu'ils ont certifié.

Rotation progressive applicable aux personnes hiérarchiquement les plus élevées

L'article 17 du règlement prévoit que les commissaires aux comptes ou les cabinets d'audit instaurent un mécanisme de rotation progressive adapté qu'ils appliquent aux personnes les plus élevées dans la hiérarchie qui participent au contrôle légal des comptes, en particulier au moins aux commissaires aux comptes inscrits. La rotation progressive doit être effectuée par étapes, sur une base individuelle et non sur la base de l'équipe entière chargée de la mission. Elle est proportionnelle à la taille et à la complexité de l'activité des commissaires aux comptes ou des cabinets d'audit.

¹ Sans que les 6 exercices dépassent 7 années

Ce qui change (suite)

Pour les EIP

Dispositions transitoires

- L'ordonnance prévoit que les dispositions relatives à la rotation des signataires (article L.822-14 du code de commerce) s'appliquent aux «nouvelles EIP»¹ à compter du premier exercice ouvert postérieurement au 31 décembre 2016 (à l'exception des EIP désignées par le législateur français (compagnies financières, holdings, etc) pour lesquelles la rotation des signataires s'applique à compter du premier exercice ouvert postérieurement au 31 décembre 2017).

Pour les non EIP

La rotation des associés signataires a été maintenue pour les associations faisant appel à la générosité publique (AGP) alors qu'elles ne sont pas des EIP.

A noter que la rotation des associés signataires s'applique aux personnes et entités visées à l'article L.612-1 et aux associations visées à l'article L.612-4 dès lors que ces personnes font appel public à la générosité au sens de l'article 3 de la loi n° 91-772 du 7 août 1991 (modifié par l'ordonnance n°2015-904 du 23 juillet 2015).

La notion d'« appel à la générosité publique » (AGP) est ainsi devenue la notion d'« appel public à la générosité » (APG).

Les associations concernées par la rotation des associés signataires sont donc celles dépassant deux des trois seuils de l'article L.612-1 (activité économique) et celles percevant plus de 153 000 euros de subventions publiques qui :

- **afin de soutenir l'une des causes visées par l'article 3 de la loi de 1991, font appel public à la générosité ;**

et

- **qui collectent des dons par cette voie excédant un seuil qui sera fixé par décret.**

A noter que dans sa nouvelle rédaction, l'article 3 ne donne aucune définition de l'appel public à la générosité (APG) et ne précise pas les modalités de l'APG.

Suite à ces modifications, le périmètre de la rotation des commissaires aux comptes signataires d'APG risque d'être sensiblement modifié.

A noter que la rotation progressive ne s'applique pas aux APG, ces dernières n'étant pas des EIP.

¹ Etablissements de crédit, entreprises d'assurance et de réassurance, institutions de prévoyance et mutuelles.

Réforme Européenne de l'Audit

Rôle du comité d'audit

EN BREF

Les EIP et les sociétés de financement doivent se doter d'un comité spécialisé. Celui-ci, également appelé comité d'audit, a un rôle accru.

Textes de référence

Articles L.823-19, L.823-20 et L.823-21 du code de commerce,
Articles 4, 6 et 16 du règlement.

Ce qui change

Pour les EIP

Les EIP doivent se doter d'un comité spécialisé, également appelé comité d'audit.

Le comité d'audit a un rôle accru.

Ses missions au sein des EIP sont notamment les suivantes :

Missions du comité d'audit au sein des EIP	
Processus d'élaboration de l'information financière	Le comité d'audit agissant sous la responsabilité, selon le cas, de l'organe chargé de l'administration ou de l'organe de surveillance, assure le suivi du processus d'élaboration de l'information financière et, le cas échéant, formule des recommandations pour en garantir l'intégrité. Il assure le suivi de l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques, ainsi que, le cas échéant, de l'audit interne, en ce qui concerne les procédures relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière, sans qu'il soit porté atteinte à son indépendance.
Mission du commissaire aux comptes	Le comité d'audit suit la réalisation par le commissaire aux comptes de sa mission. En ce qui concerne les EIP, il tient compte des constatations et conclusions du H3C consécutives aux contrôles réalisés. Il s'assure du respect par le commissaire aux comptes des conditions d'indépendance définies à la section 2 du chapitre II du titre II du Livre VIII du code de commerce. Il s'assure également, pour les EIP, du respect des conditions mentionnées à l'article 6 du règlement (respect des conditions avant d'accepter ou de poursuivre une mission, confirmation annuelle de son indépendance et évaluation des risques qui pèsent sur son indépendance). Il rend compte régulièrement à l'organe collégial chargé de l'administration ou à l'organe de surveillance de l'exercice de ses missions. Il rend compte également des résultats de la mission de certification des comptes, de la manière dont cette mission a contribué à l'intégrité de l'information financière et du rôle qu'il a joué dans ce processus. Il l'informe sans délai de toute difficulté rencontrée.
Services autres que la certification des comptes	Le comité d'audit approuve, pour les EIP, la fourniture par le commissaire aux comptes, de services autres que la certification des comptes non interdits.
Procédure de sélection du commissaire aux comptes	Le comité d'audit émet une recommandation sur les commissaires aux comptes proposés à la désignation par l'assemblée générale ou l'organe exerçant une fonction analogue. Cette recommandation adressée à l'organe chargé de l'administration ou à l'organe de surveillance est élaborée conformément aux dispositions de l'article 16 du règlement. Il émet également une recommandation à cet organe lorsque le renouvellement du mandat du ou des commissaires aux comptes est envisagé à l'issue d'une procédure de sélection, en cas de commissariat aux comptes unique, à la fin de la période maximale de dix ans, pour une période de six exercices (option appel d'offres).
Honoraires d'audit : Honoraires reçus d'une EIP supérieurs à 15% des honoraires totaux reçus par un commissaire aux comptes	Lorsque les honoraires totaux reçus d'une EIP représentent, pendant les trois derniers exercices consécutifs, plus de 15% du total des honoraires reçus par le commissaire aux comptes ou le cabinet d'audit, ce dernier en informe le comité d'audit et analyse avec lui les risques pesant sur son indépendance et les mesures de sauvegarde appliquées pour atténuer ces risques. Le comité d'audit examine si la mission devrait être soumise à un examen de contrôle qualité de la mission par un autre commissaire aux comptes ou cabinet d'audit avant la publication du rapport d'audit. Si la situation persiste, le comité d'audit décide si le commissaire aux comptes ou le cabinet d'audit peut continuer à effectuer ce contrôle pendant une période supplémentaire, qui ne peut en aucun cas excéder deux ans.

Le comité d'audit ou l'organe qui en exerce les fonctions est tenu à une obligation de confidentialité à l'égard des informations relatives :

- aux services fournis par les membres du réseau auquel appartient le commissaire aux comptes qui lui seraient communiquées (article L.820-3 du code de commerce),
- aux constatations et conclusions du H3C (article L.823-19 du code de commerce).

Exemptions possibles

Ne sont pas tenus de se doter d'un comité d'audit :

- Les établissements de crédit dont les titres ne sont pas admis à la négociation sur un marché réglementé et qui n'ont émis, de manière continue ou répétée, que des titres obligataires, à condition que le montant total nominal de ces titres reste inférieur à 100 millions d'euros et qu'ils n'aient pas publié de prospectus ;
- Les organismes de titrisations, s'ils expliquent publiquement les raisons pour lesquelles ils ne jugent pas opportun de disposer d'un comité spécialisé ou de confier les missions du comité spécialisé à un organe d'administration ou de surveillance ;
- Les organismes de placements collectifs mentionnés au chapitre IV du titre Ier du livre II du code monétaire et financier, à l'exception des organismes de titrisations ;
- 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 ;
- Les personnes et entités contrôlées par une autre personne ou entité, lorsque cette dernière est elle-même soumise à l'obligation de se doter d'un comité spécialisé et comporte un organe exerçant les missions de ce comité spécialisé.

Pour les EIP qui ne sont pas tenues de désigner un comité spécialisé, les missions de ce comité sont exercées, le cas échéant, par l'organe d'administration ou de surveillance ou par l'organe remplissant des fonctions équivalentes.

Pour les non EIP

Seules les sociétés de financement ont l'obligation de se doter d'un comité d'audit.

Les autres entités non EIP n'ont pas l'obligation de se doter d'un comité d'audit.

Les missions du comité d'audit dans le cas de sociétés de financement sont plus réduites :

Missions du comité d'audit au sein des non EIP	
Processus d'élaboration de l'information financière	Le comité d'audit agissant sous la responsabilité, selon le cas, de l'organe chargé de l'administration ou de l'organe de surveillance, assure le suivi du processus d'élaboration de l'information financière et, le cas échéant, formule des recommandations pour en garantir l'intégrité. Il assure le suivi de l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques, ainsi que, le cas échéant, de l'audit interne, en ce qui concerne les procédures relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière, sans qu'il soit porté atteinte à son indépendance.
Mission du commissaire aux comptes	Le comité d'audit suit la réalisation par le commissaire aux comptes, de sa mission. Il s'assure du respect par le commissaire aux comptes des conditions d'indépendance définies à la section 2 du chapitre II du titre II du Livre VIII du code de commerce. Il rend compte régulièrement à l'organe collégial chargé de l'administration ou à l'organe de surveillance de l'exercice de ses missions. Il rend compte également des résultats de la mission de certification des comptes, de la manière dont cette mission a contribué à l'intégrité de l'information financière et du rôle qu'il a joué dans ce processus. Il l'informe sans délai de toute difficulté rencontrée.

Exemptions possibles

Ne sont pas tenues de se doter d'un comité d'audit, 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.

Réforme Européenne de l'Audit

Services Autres que la Certification des Comptes (SACC)

Rappel lexicologique : Le règlement évoque pour les services interdits, les «services autres que d'audit» alors que l'ordonnance parle de «services autres que la certification des comptes». Nous retiendrons donc la notion de « Services autres que la certification des comptes» (SACC) en remplacement de la notion de «services non audit» (SNA).

Textes de référence

Articles L.822-11 et suivants et L.823-18 du code de commerce,
Articles 4 et 5 du règlement
Article 53 de l'ordonnance

Ce qui change

Entités EIP

Entités non EIP

Services interdits

La réforme de l'audit a entraîné la disparition du concept de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes. Après la réforme, est autorisé tout ce qui n'est pas interdit contrairement à la situation avant la réforme où tout ce qui n'était pas autorisé était interdit.

Les services interdits sont les suivants :

Services autres que la certification des comptes interdits par le règlement européen

- ✓ **Fiscalité** : préparation de déclarations, services liés aux taxes sur les salaires, aux droits de douane, identification de subventions publiques et d'incitations fiscales, assistance en matière de contrôle fiscal, calcul d'impôts directs et indirects et des impôts différés, conseils fiscaux
- ✓ Services impliquant d'être **associé à la gestion ou à la prise de décisions de l'entité contrôlée**
- ✓ **Comptabilité** : tenue, préparation de registres comptables et d'états financiers
- ✓ **Paie**
- ✓ **Contrôle interne, gestion des risques, systèmes informatiques** : conception ou mise en place de procédures ou de systèmes relatifs à l'information financière
- ✓ **Services d'évaluation**
- ✓ **Services juridiques** : prestations d'avocat, négociation pour le compte de l'entité contrôlée, défense dans la résolution d'un litige, fourniture de conseils
- ✓ **Audit interne** : services liés à la fonction d'audit interne
- ✓ **Services liés au financement**, à l'allocation et à la structure du capital, à la stratégie d'investissement du client d'audit, à l'exception de l'émission de services d'assurances en relation avec les états financiers incluant l'émission de lettres de confort en lien avec les prospectus émis par l'entité contrôlée
- ✓ Promouvoir, vendre ou souscrire des actions de l'entité contrôlée
- ✓ **Ressources humaines** : recrutement de membres de la direction, structuration de l'organisation, contrôle des coûts

Services autres que la certification des comptes interdits ajoutés par les pouvoirs publics français dans une démarche d'alignement avec l'actuel article 10 du code de déontologie ¹

- ✓ Mission de **commissariat aux apports et à la fusion**
- ✓ La prise en charge, même partielle, d'une **prestation d'externalisation**
- ✓ **L'élaboration d'une information ou d'une communication financière**
- ✓ **Le maniement ou le séquestre de fonds**

A noter que le principe des services autorisés et des services interdits est introduit dans le code de commerce à l'article L.822-11 avec un renvoi au code de déontologie pour la liste des services interdits.

¹ Conformément à l'option offerte par le paragraphe 2 de l'article 5 du règlement, la CNCC comprend que quatre services interdits supplémentaires vont être ajoutés. Ces services figurent dans la version actuelle de l'article 10 du code de déontologie.

EN BREF

Les textes européens entraînent la **disparition du concept de diligences directement liées** à la mission du commissaire aux comptes. **Après la réforme, est autorisé tout ce qui n'est pas interdit** alors qu'antérieurement tout ce qui n'était pas autorisé était interdit.

Il y a cependant un processus d'approbation des services autres que la certification des comptes.

Ce qui change (suite)

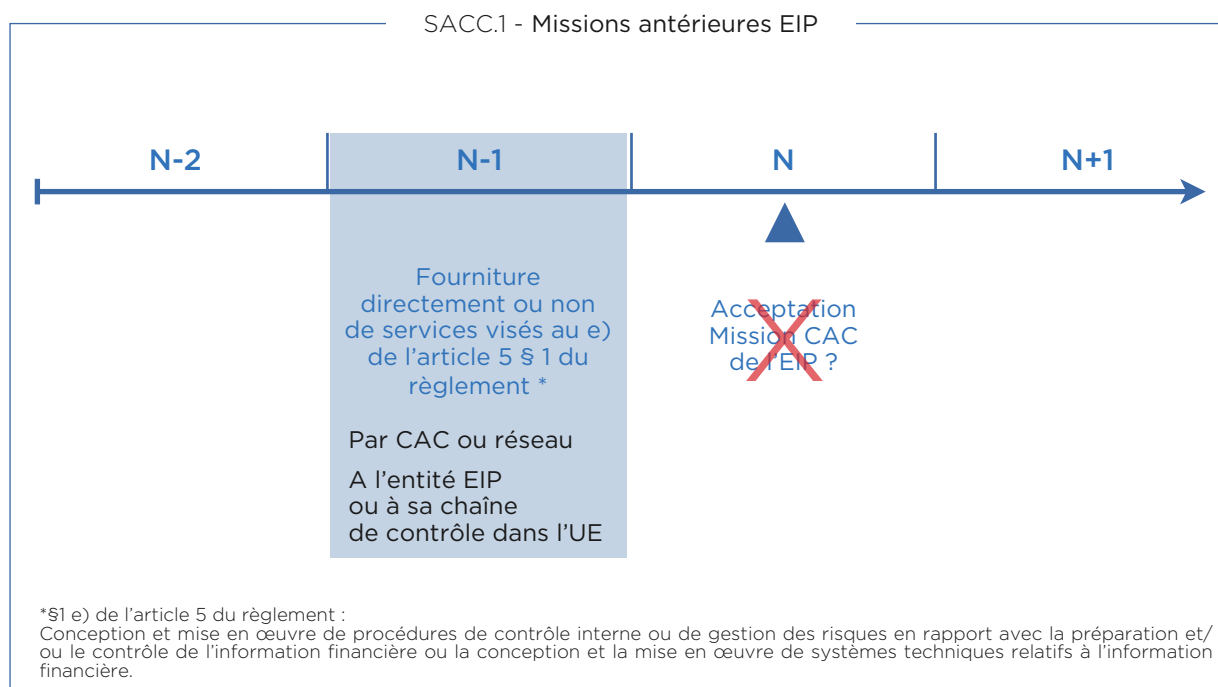
Pour les EIP

Périmètre des interdictions

Délai de viduité

Il est interdit au commissaire aux comptes d'accepter une mission de certification lorsqu'au cours de l'exercice précédant celui dont les comptes doivent être certifiés, ce dernier ou tout membre du réseau auquel il appartient a fourni, directement ou indirectement, à l'entité d'intérêt public dont il est appelé à certifier les comptes, ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle dans l'Union européenne, les services visés au e) du premier paragraphe de l'article 5 du règlement, c'est-à-dire **la conception et la mise en œuvre de procédures de contrôle interne ou de gestion des risques en rapport avec la préparation et/ou le contrôle de l'information financière ou la conception et la mise en œuvre de systèmes techniques relatifs à l'information financière**

(article L.822-11 I).



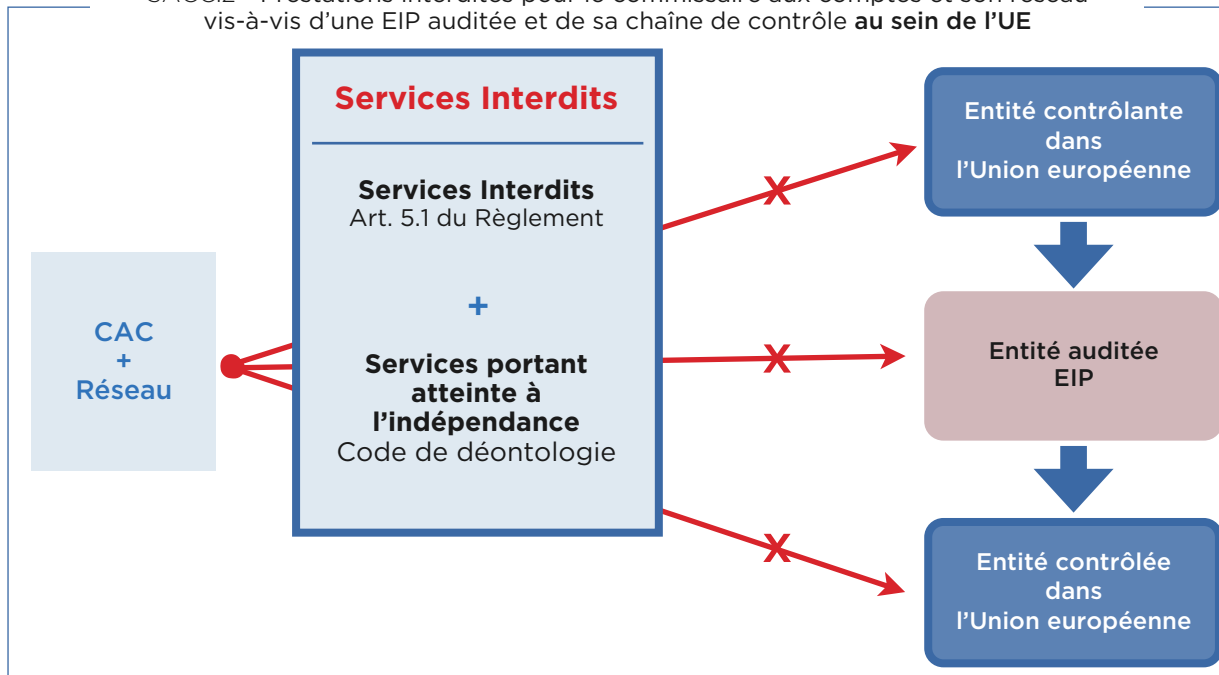
Ce qui change (suite)

Pour les EIP

Interdictions applicables au commissaire aux comptes et à son réseau pendant la mission

Le commissaire aux comptes et les membres de son réseau ne peuvent fournir, directement ou indirectement, à l'entité d'intérêt public auditée et aux entités contrôlantes ou aux entités contrôlées dont le siège social est situé dans l'Union européenne, des services autres que la certification des comptes interdits par le règlement (paragraphe 1 de l'article 5) ainsi que les services portant atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes qui sont définis par le code de déontologie (article L.822-11 II).

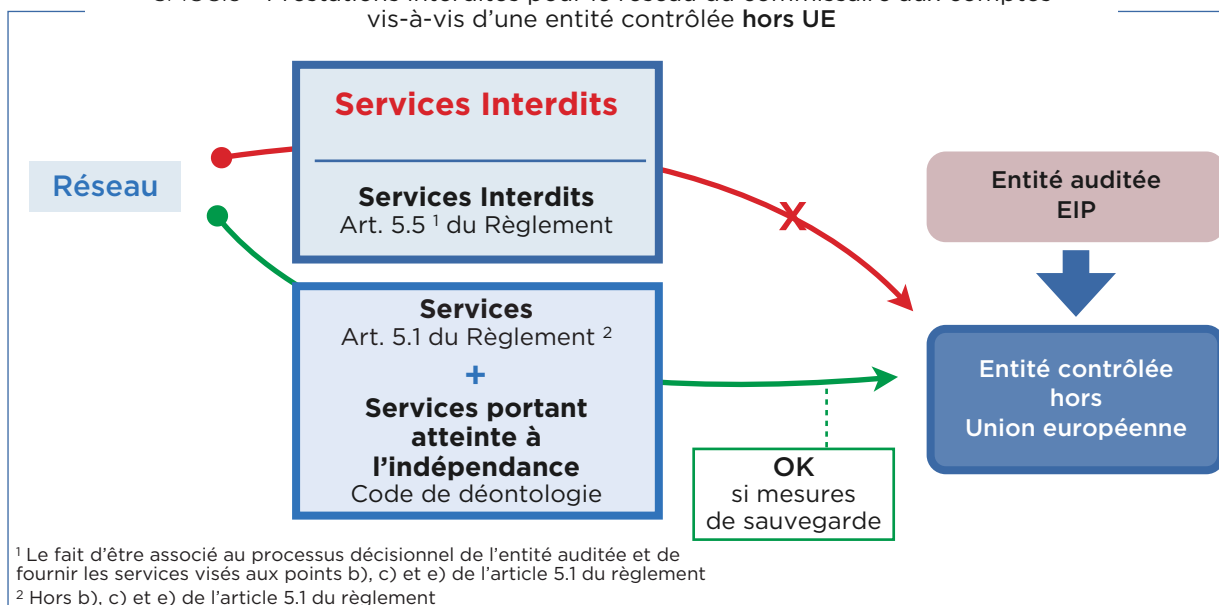
SACC.2 - Prestations interdites pour le commissaire aux comptes et son réseau vis-à-vis d'une EIP auditée et de sa chaîne de contrôle au sein de l'UE



A noter que l'ordonnance ne précise pas les règles d'interdiction pour les membres du réseau si les règles locales dans d'autres pays de l'UE sont moins restrictives.

Le commissaire aux comptes d'une entité d'intérêt public met en œuvre des mesures mentionnées au paragraphe 5 de l'article 5 du règlement lorsqu'un membre de son réseau fournit un des services autres que la certification des comptes interdits mentionnés au paragraphe 1 de l'article 5 du règlement ou un des services portant atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes définis par le code de déontologie à une entité contrôlée dont le siège est situé hors de l'Union européenne (article L. 822-11-1 I).

SACC.3 - Prestations interdites pour le réseau du commissaire aux comptes vis-à-vis d'une entité contrôlée hors UE



Ce qui change (suite)

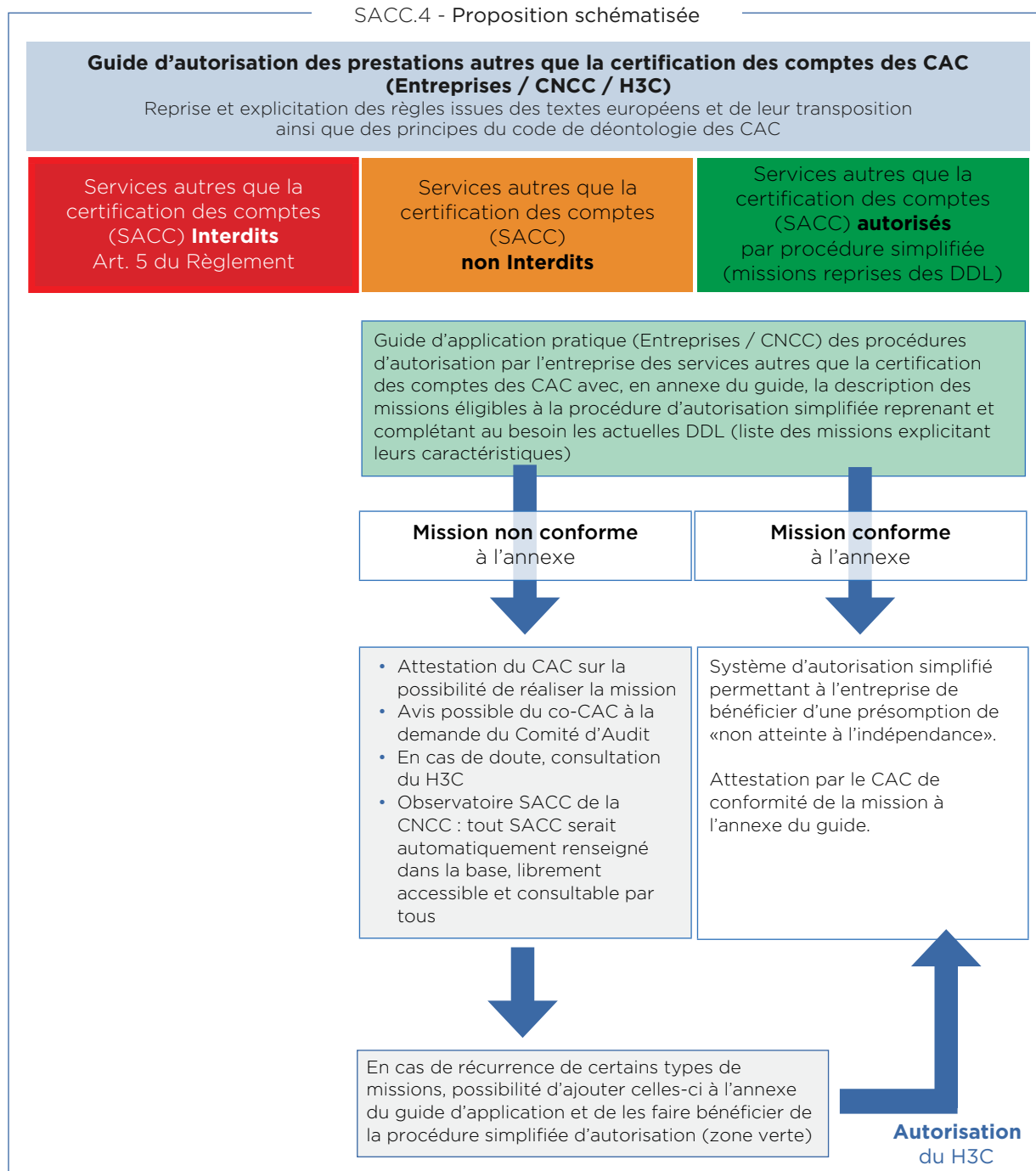
Pour les EIP

Approbation par le comité d'audit

Les services autres que la certification des comptes non interdits peuvent être fournis par le commissaire aux comptes ou les membres de son réseau à l'EIP auditée ou aux entités contrôlantes ou aux entités contrôlées à condition d'être approuvés par le comité d'audit. Ce comité se prononce après avoir analysé les risques en matière d'indépendance et les mesures de sauvegarde appliquées par le commissaire aux comptes (article L.822-11-2).

Proposition des représentants des entreprises et de la CNCC en vue de la mise en œuvre d'un dispositif en matière de services autres que la certification des comptes EIP/non EIP :

SACC.4 - Proposition schématisée



Ce qui change (suite)

Pour les EIP

Plafonnement des honoraires relatifs aux services autres que la certification des comptes

L'article L.823-18 du code de commerce prévoit que, 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, 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 son entreprise mère ou des entreprises qu'elle contrôle.

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

Les honoraires d'audit légal à prendre en compte comprennent ceux qui sont versés au commissaire aux comptes (personne physique ou cabinet d'audit) par l'EIP, par son/ses entités mères et/ou ses entreprises contrôlées, au titre du commissariat aux comptes et des états financiers consolidés de ce groupe d'entreprises des trois derniers exercices.

La quatrième année, les honoraires relatifs aux services autres que la certification des comptes réalisés par le commissaire aux comptes ou le cabinet d'audit auprès des différentes entités du groupe ne peuvent dépasser 70% de la moyenne des honoraires de commissariat aux comptes facturés au cours des trois derniers exercices. Le plafond s'appliquera à tous les honoraires facturés au titre des services autres que la certification des comptes et les services autres que la certification des comptes imposés par la législation de l'UE ou la législation nationale.

Le plafond ne s'applique qu'au «commissaire aux comptes ou cabinet d'audit » de l'entité audité et ne concerne pas les autres missions qui seraient réalisées par des membres du réseau du cabinet d'audit. (Ce point a été confirmé par la Commission européenne - Q&A du 3 septembre 2014).

Formule

Honoraires de Services autres que la certification des comptes (SACC) réalisés en N par le CAC auprès des entités du groupe.
(Hors ceux imposés par la législation nationale ou de l'UE)

Honoraires de commissariat aux comptes N-1, N-2, N-3 versés au CAC
par l'EIP, mères et filles

3

≤ 70%

Exemple

Années	Honoraires de commissariat aux comptes *	Honoraires SACC
N-3	200	
N-2	220	
N-1	120	
Total N-3 + N-2 + N-1	540	
Moyenne N-3 + N-2 + N-1	180	
Calcul Honoraires SACC		inférieur à 70% de la moyenne N-3 à N-1
		126
* perçus par le CAC ou le cabinet d'audit pour l'audit de l'EIP, ses maisons-mères et/ou ses filiales		

Soit une moyenne des honoraires de commissariat aux comptes de 180. La 4^{ème} année, les services autres que la certification des comptes non interdits rendus par le contrôleur légal ou le cabinet d'audit de l'EIP aux différentes entités du groupe ne peuvent dépasser 70% de 180 soit 126.

Le H3C peut, à la demande du commissaire aux comptes, autoriser ce dernier, à titre exceptionnel, à dépasser ce plafond pour une période de deux exercices maximum.

Ce qui change (suite)

Pour les EIP

Dispositions transitoires

Le plafonnement des services autres que la certification des comptes entre en vigueur à compter du quatrième exercice ouvert postérieurement au 16 juin 2016.

Pour les non EIP

Services interdits

Les services interdits applicables aux EIP ont été étendus aux non EIP. Le concept de diligences directement liées à l'audit a également été supprimé pour les non EIP.

Périmètre des interdictions

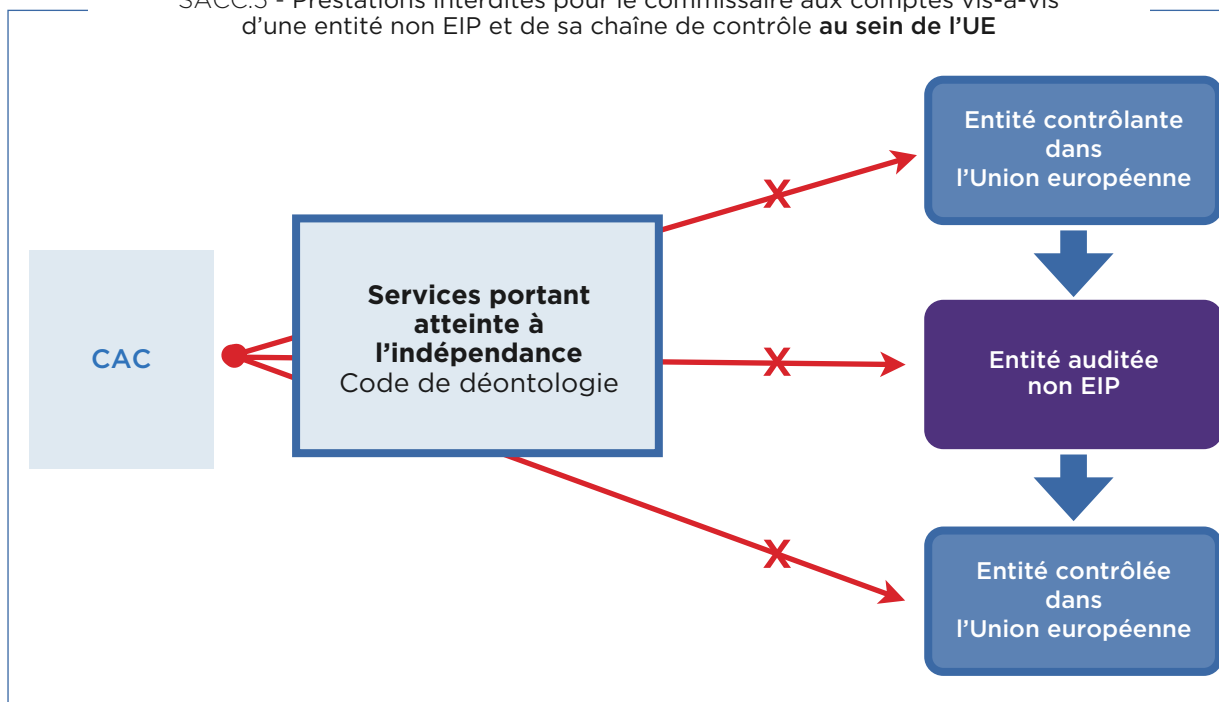
Délai de viduité

Le délai de viduité ne concerne que les prestations fournies aux entités EIP.

Interdictions applicables au commissaire aux comptes pendant la mission

Le commissaire aux comptes ne peut fournir, directement ou indirectement, à l'entité auditée non EIP et aux entités contrôlantes ou contrôlées dont le siège social est situé dans l'Union européenne, des services portant atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes qui sont définis par le code de déontologie (article L.822-11 III du code de commerce).

SACC.5 - Prestations interdites pour le commissaire aux comptes vis-à-vis d'une entité non EIP et de sa chaîne de contrôle **au sein de l'UE**



Ce qui change (suite)

Pour les non EIP

Les membres du réseau ne peuvent fournir directement ou indirectement à l'entité auditée les services portant atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes qui sont définis par le code de déontologie (article L.822.11 III du code de commerce).

A noter que les règles d'interdiction applicables aux membres du réseau vis-à-vis de la chaîne de contrôle de l'entité auditée non EIP devront être précisées dans le code de déontologie.

Approbation par le comité d'audit

Non applicable pour les non EIP

Proposition des représentants des entreprises et de la CNCC en vue de la mise en œuvre d'un dispositif en matière de services autres que la certification des comptes EIP/non EIP

Il a été décidé d'un commun accord entre les représentants des entreprises (AFEP, MEDEF, CGPME) et la CNCC d'appliquer le dispositif en matière de services autres que la certification des comptes à la fois aux EIP et aux non EIP (cf schéma SACC.4). Le dispositif sera cependant simplifié pour les non EIP.

Plafonnement des honoraires relatifs aux services autres que la certification des comptes

Non applicable pour les non EIP

Entités EIP	Entités non EIP
-------------	-----------------

Dispositions transitoires

- Les dispositions relatives aux services autres que la certification des comptes entrent en vigueur le 17 juin 2016 à l'exception de celles relatives au plafonnement des honoraires relatifs aux services autres que la certification des comptes (cf p.30).

Points en attente

- Les contours du nouveau texte (articles L.822.11 et suivants) pour les services autres que la certification des comptes seront précisés par décret (notamment code de déontologie).
- Un guide d'application pratique des procédures d'autorisation par l'entreprise des services autres que la certification des comptes des commissaires aux comptes et un guide d'autorisation des prestations de services autres que la certification des comptes des commissaires aux comptes seront rédigés afin d'aider les entreprises et notamment les comités d'audit et les commissaires aux comptes à respecter les règles applicables en matière de services autres que la certification des comptes.

REDA

Réforme Européenne de l'Audit

Normes d'audit

EN BREF

En l'absence de normes d'audit internationales adoptées par la Commission européenne, les commissaires aux comptes se conforment aux normes adoptées par le H3C conformément au processus de normalisation.

Textes de référence

Articles L.821-1, L.821-2, L.821-12-1, L.821-13 et L.821-14 du code de commerce
Article 26 de la directive

Ce qui change

Entités EIP	Entités non EIP
Normes d'audit internationales (ISA)	
Les commissaires aux comptes exercent leur mission conformément aux normes d'audit internationales adoptées par la Commission européenne dans les conditions définies par l'article 26 de la directive ainsi que, le cas échéant, aux normes françaises venant compléter ces normes. En l'absence de normes d'audit internationales adoptées par la Commission européenne, les commissaires aux comptes se conforment aux normes adoptées par le H3C conformément au processus de normalisation. A noter que les normes d'exercice professionnel publiées depuis 2005 sont dans la plupart des cas proches des normes d'audit internationales. Lorsqu'une norme internationale d'audit a été adoptée par la Commission européenne, le H3C peut imposer des procédures ou des exigences supplémentaires, si elles sont nécessaires pour donner effet aux obligations légales nationales ou pour renforcer la crédibilité et la qualité des documents comptables.	
Processus d'adoption des normes	
• Les projets de normes sont élaborés par une commission composée à parité de membres du collège du H3C et de commissaires aux comptes, placée auprès du H3C. • Les normes sont adoptées par le H3C après avis de la CNCC. • Elles sont homologuées par arrêté du garde des sceaux.	

Ce qui change (suite)

Entités EIP	Entités non EIP
Proportionnalité des normes d'audit pour les petites entreprises	
Pour la certification des comptes des petites entreprises¹, le commissaire aux comptes applique les normes de manière proportionnée à la taille de la personne ou de l'entité et à la complexité de ses activités dans des conditions fixées par le H3C (article L.821-13 III du code de commerce). A noter que les normes d'audit françaises comprennent déjà une norme d'audit spécifique pour certaines formes de sociétés dont la taille est inférieure à certains seuils, la norme 910 - Certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article L 823-12-1 du code de commerce².	

Point en attente

- Le calendrier d'adoption des normes d'audit internationales envisagé par la Commission n'est pas encore connu à ce jour.

¹ Conformément à la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, une petite entreprise est une entreprise qui, à la date de clôture du bilan, ne dépasse pas les limites chiffrées d'au moins deux des trois critères suivants:

. Total du bilan : 4 000 000 EUR
. Chiffre d'affaires net : 8 000 000 EUR
. Nombre moyen de salariés au cours de l'exercice : 50

² Seuils actuels (deux des trois critères suivants) :

. Total du bilan : 1 550 000 EUR
. Chiffre d'affaires net : 3 100 000 EUR
. Nombre moyen de salariés au cours de l'exercice : 50

Réforme Européenne de l'Audit

Audit dans les PME

Textes de référence

Articles 2, 22 ter, 24 bis et 24 ter, 26, 29 de la directive
Articles L.821-13 et L.823-12-1 du code de commerce

Ce qui change

EN BREF

L'article 2 de la directive définit le **contrôle légal** comme un contrôle des états financiers annuels ou des états financiers consolidés dans la mesure où il est :

- **requis par le droit de l'Union,**
- **requis par le droit national** en ce qui concerne les petites entreprises¹,
- **volontairement effectué à la demande** des petites entreprises.

L'ordonnance prévoit la possibilité d'une **application proportionnée des normes d'audit** aux contrôles légaux des comptes des petites entreprises.

Entités EIP	Entités non EIP
Définition du contrôle légal	
L'article 2 de la directive définit le contrôle légal comme un contrôle des états financiers annuels ou des états financiers consolidés dans la mesure où il est : a) requis par le droit de l'Union, b) requis par le droit national en ce qui concerne les petites entreprises¹, c) volontairement effectué à la demande des petites entreprises, qui satisfait aux contraintes légales nationales équivalentes à celles d'un contrôle au titre du point b), lorsque la législation nationale définit ce contrôle comme un contrôle légal des comptes.	
Proportionnalité des normes d'audit pour les petites entreprises	
Pour la certification des comptes des petites entreprises ¹ , le commissaire aux comptes applique les normes de manière proportionnée à la taille de la personne ou de l'entité et à la complexité de ses activités dans des conditions fixées par le H3C (article L.821-13 III du code de commerce).	
Contrôle qualité²	
L'article 29 de la directive prévoit que les contrôles sont appropriés et proportionnés à l'échelle et à la taille de l'activité du contrôleur légal ou du cabinet contrôlé. Les Etats membres doivent exiger des autorités compétentes, lorsque le contrôle porte sur le contrôle légal des comptes annuels ou consolidés de petites et moyennes entreprises, de tenir compte du fait que les normes d'audit adoptées conformément à l'article 26 de la directive sont conçues pour être appliquées d'une manière proportionnée à l'échelle et à la complexité de l'activité de l'entité contrôlée.	
Simplification des procédures d'organisation du cabinet d'audit²	
Les Etats membres ont la possibilité de lever des options de simplification des obligations requises par la directive, pour les contrôles légaux ou volontaires des comptes des petites entreprises, en ce qui concerne : • la préparation au contrôle légal des comptes et l'évaluation des risques qui pèsent sur l'indépendance (article 22 ter) ; • l'organisation interne des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit (article 24 bis) ; • l'organisation des travaux (article 24 ter, paragraphes 3 et 6).	

¹ Conformément à la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, une petite entreprise est une entreprise qui, à la date de clôture du bilan, ne dépasse pas les limites chiffrées d'au moins deux des trois critères suivants :

. Total du bilan : 4 000 000 EUR
. Chiffre d'affaires net : 8 000 000 EUR
. Nombre moyen de salariés au cours de l'exercice : 50

² De telles dispositions devraient être traitées dans la partie réglementaire des textes.

Ce qui ne change pas

Entités EIP	Entités non EIP
Norme PE	
L'article L.823-12-1 est maintenu. Il prévoit que les commissaires aux comptes exercent leurs diligences selon une norme d'exercice professionnel spécifique dans : • les sociétés en nom collectif, • les sociétés en commandite simple, • les sociétés à responsabilité limitée • et les sociétés par actions simplifiées qui ne dépassent pas, à la clôture d'un exercice social, deux des trois seuils suivants, fixés par décret en Conseil d'Etat : • le total de leur bilan : 1.550 K€ • le montant HT de leur chiffre d'affaires : 3.100 K€ • et l'effectif moyen : 50 salariés.	

Réforme Européenne de l'Audit

Rapport d'audit

EN BREF

Les **rapports EIP et non EIP** auront une **trame commune** mais le **rapport EIP** comprendra des **informations supplémentaires** spécifiques aux EIP.

Textes de référence

Article L.823-9 du code de commerce,
Article 28 de la directive,
Article 10 du règlement

Ce qui change

La réforme européenne de l'audit avait pour objectif d'enrichir le rapport d'audit afin de le rendre plus utile aux utilisateurs.

Pour les EIP

Le rapport d'audit pour les EIP doit comprendre à la fois les rubriques prévues à l'article 28 de la directive (applicables à l'ensemble des rapports EIP et non EIP) et les rubriques spécifiques aux rapports EIP prévues à l'article 10 du règlement.

Il existe certaines différences entre le rapport actuel prévu par les NEP et l'article 10 du règlement sur le rapport d'audit des entités d'intérêt public. En effet, les NEP ne prévoient pas les mentions suivantes dans le rapport :

- l'indication de la date de désignation et de la durée totale de la mission des contrôleurs légaux (art.10.2.b)
- la description des risques d'anomalies significatives jugés les plus importants et la synthèse des réponses du commissaire aux comptes face à ces risques (non prévue dans la NEP 700 et la NEP 705 ne répond pas à cette disposition du règlement dans la mesure où elle n'est pas prescriptive sur cette description des risques) (art.10.2.c)
- une explication déterminant dans quelle mesure le contrôle légal des comptes a été considéré comme permettant de déceler les irrégularités, notamment la fraude (art.10.2.d)
- une confirmation de la conformité de l'avis d'audit avec le contenu du rapport complémentaire destiné au comité d'audit visé à l'article 11 du règlement (art.10.2.e)
- l'attestation qu'il n'a pas été fourni de services autres que d'audit interdits visés à l'article 5, paragraphe 1, et que les contrôleurs légaux des comptes ou les cabinets d'audit sont restés indépendants vis-à-vis de l'entité contrôlée au cours de l'audit (art. 10.2.f)
- l'indication des services, outre le contrôle légal des comptes, qui ont été fournis par le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit à l'entité contrôlée et sa ou ses filiales et qui n'ont pas été communiqués dans le rapport de gestion ou les états financiers (art.10.2.g).

Par ailleurs les NEP devraient faire état du fait que :

- le rapport d'audit ne contient pas de références au rapport complémentaire destiné au comité d'audit (art.10.3)
- le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit ne fait pas usage du nom d'une autorité compétente, quelle qu'elle soit, d'une manière qui puisse indiquer ou laisser entendre que cette autorité approuve ou cautionne le rapport d'audit (art.10.4).

Ce qui change (suite)

Pour les non EIP

Le rapport d'audit pour les non EIP doit comprendre les rubriques prévues à l'article 28 de la directive (applicables à l'ensemble des rapports EIP et non EIP).

Il n'existe pas de différence majeure entre le rapport d'audit prévu par les NEP et l'article 28 de la directive sur le rapport d'audit.

La NEP 700 est conforme aux dispositions de l'article 28 d) de la Directive mais elle va au-delà en prévoyant que le commissaire aux comptes justifie de ses appréciations. Cependant, l'article L.823-9 du code de commerce maintient la justification des appréciations.

Ainsi, il n'existe pas de différence majeure entre le rapport d'audit actuel et le rapport d'audit non EIP post réforme.

Trame du rapport

Les rapports EIP et non EIP auront une trame commune mais le rapport EIP comprendra des informations supplémentaires spécifiques aux EIP.

Entités EIP	Entités non EIP
Entités EIP et non EIP Informations obligatoires à mentionner dans le rapport d'audit (article 28 de la directive)	
✓ Désignation de l'entité contrôlée, comptes annuels ou consolidés concernés, date et période couverte, référentiel comptable utilisé ✓ Etendue du contrôle légal et normes d'audit appliquées ✓ Opinion d'audit (réserve, sans réserve, refus pour désaccord, refus pour limitation) ✓ Observation pour attirer l'attention sur un point sans pour autant remettre en cause l'opinion d'audit (paragraphe d'observation) ✓ Avis sur la concordance du rapport de gestion avec les états financiers et sa conformité avec les exigences légales et une déclaration en cas d'inexactitudes significatives identifiées dans le rapport de gestion (article 34 de la Directive 2013/34/UE) ✓ Déclaration de toute incertitude significative liée à certains événements ou circonstances pouvant conduire à douter de manière significative de la capacité de l'entité à poursuivre ses activités ✓ Identification du lieu où le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit est établi.	
Entités EIP • Informations complémentaires à fournir dans le rapport d'audit	
✓ Organe de l'entité qui a désigné les contrôleurs légaux des comptes ou les cabinets d'audit ✓ Date de cette désignation et durée totale de la mission sans interruption, y compris les reconductions et les renouvellements ✓ En appui de l'opinion d'audit • Description des risques d'anomalies significatives les plus importants, notamment les risques dus à la fraude • Résumé des réponses des contrôleurs légaux face à ces risques • Principales observations relativement à ces risques, le cas échéant • Renvoi clair à l'information présentée dans les notes aux états financiers relativement à ces risques lorsque cela est pertinent ✓ Capacité du contrôle légal à déceler les irrégularités et notamment la fraude ✓ Conformité de l'opinion avec le contenu du rapport complémentaire au comité d'audit (article 11) ✓ Attestation relative à la non fourniture de services autres que la certification des comptes interdits et au respect de l'indépendance par le contrôleur légal au cours de l'audit ✓ Indication des services non audit fournis par le contrôleur légal à l'entité contrôlée et ses filiales non mentionnés dans le rapport annuel ou les états financiers.	

Points en attente

- L'ordonnance précise que le contenu du rapport d'audit est fixé par décret en Conseil d'Etat (article L.823-9 du code de commerce). Le contenu du rapport d'audit sera donc précisé dans la partie réglementaire des textes.
- La date de première application du rapport d'audit post réforme n'a pas été précisée dans l'ordonnance. Elle devrait l'être dans la partie réglementaire des textes.
Le Q&A de la Commission européenne du 3 septembre 2014 suggère cependant d'appliquer les dispositions relatives au rapport d'audit aux exercices ouverts à compter du 17 juin 2016.
- Un nouvel exemple de rapport d'audit EIP et non EIP devra être préparé par la CNCC.

REDA

Réforme Européenne de l'Audit

Rapport complémentaire au comité d'audit

Textes de référence

Article L.823-16 du Code de commerce
Article 11 du règlement
Article 53 de l'ordonnance

Ce qui change

Pour les EIP

Lorsque les commissaires aux comptes interviennent auprès de personnes ou d'entités soumises à l'obligation de se doter d'un comité d'audit telles que les EIP, les commissaires aux comptes remettent au comité d'audit un rapport complémentaire conforme aux dispositions de l'article 11 du règlement.

Ces dispositions représentent un changement important dans la mesure où elles sont prescriptives dans le détail et instituent un rapport « distinct » daté et signé et non plus une « communication » comme le prévoit le dispositif légal français actuel.

En outre, ce rapport est susceptible d'être mis à la disposition des autorités compétentes.

EN BREF

Lorsque les commissaires aux comptes interviennent auprès de **personnes ou d'entités soumises à l'obligation de se doter d'un comité d'audit** (EIP + sociétés de financement), ils lui remettent un **rapport complémentaire** conforme aux dispositions de l'article 11 du règlement.

Entités EIP

Informations obligatoires à fournir dans le rapport complémentaire au comité d'audit

- ✓ Attestation d'indépendance
- ✓ Identification des associés d'audit principaux ayant participé à l'audit
- ✓ Confirmation de la réception d'une déclaration d'indépendance des experts externes utilisés par le cabinet d'audit
- ✓ Description de la nature et de la fréquence des échanges avec le comité d'audit, l'organe de direction, d'administration ou de surveillance de l'entité contrôlée ainsi que les dates des éventuelles réunions avec ces organes
- ✓ Etendue et calendrier de l'audit
- ✓ Répartition des travaux en cas de co-commissariat
- ✓ Méthodologie utilisée, parties du bilan directement vérifiées, celles vérifiées sur la base de tests de système ou de conformité, incluant une analyse de toute variation substantielle par rapport à n-1 dans la pondération des tests de substance et de conformité
- ✓ Seuils de signification appliqués et le cas échéant, le ou les seuils de signification pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir ainsi que les facteurs pris en compte pour fixer le seuil de signification
- ✓ Appréciations relatives à des événements pouvant conduire à douter de manière significative de la capacité de l'entité à poursuivre ses activités. Résumé des garanties, lettres de soutien...ayant servi de base pour l'évaluation de la capacité à poursuivre les activités
- ✓ Déficiences significatives détectées dans le système de contrôle interne et le système comptable
- ✓ Cas de non-conformité vis-à-vis des lois ou des régulations dans la mesure où ils sont jugés importants pour permettre au comité d'audit d'accomplir ses tâches
- ✓ Analyse des méthodes d'évaluation appliquées aux différents éléments des états financiers annuels ou consolidés, y compris l'impact des changements intervenus dans ces méthodes
- ✓ Périmètre de consolidation et critères d'exclusion du périmètre
- ✓ Identification, le cas échéant, des travaux d'audit réalisés par des auditeurs de pays tiers n'appartenant pas au réseau du contrôleur légal chargé des comptes consolidés
- ✓ Indication sur l'obtention ou non de toutes les explications et documents requis de l'entité contrôlée
- ✓ Reporting des difficultés significatives rencontrées pendant l'audit, des points significatifs discutés avec le management et de tout autre problème important pour la supervision du processus d'information financière
- ✓ Raisons d'un désaccord éventuel au sein du collège des contrôleurs légaux.

Ce qui change (suite)

Pour les non EIP

Parmi les commissaires aux comptes intervenant sur les entités non EIP, seuls ceux intervenant sur des sociétés de financement sont soumis à l'obligation de fournir un rapport complémentaire au comité d'audit.

A noter que la remise du rapport complémentaire au comité d'audit par le commissaire aux comptes ne dispense pas ce dernier de respecter les autres obligations prévues à l'article L.823-16 du code de commerce.

Ce qui ne change pas

Rappel des obligations prévues à l'article L.823-16	
Entités EIP	Entités non EIP
Informations à fournir par tous les commissaires aux comptes, selon le cas, au conseil d'administration ou à l'organe de direction et au conseil de surveillance ainsi que, le cas échéant, au comité spécialisé	
✓ Programme général de travail ✓ Modifications devant être apportées aux comptes ✓ Irrégularités et inexactitudes découvertes ✓ Conclusions auxquelles conduisent les observations et rectifications sur les résultats de la période comparés à ceux de la période précédente.	
Entités EIP	Entités non EIP
Informations à fournir par tous les commissaires aux comptes, intervenant auprès d'EIP, de sociétés de financement ou de personnes ou d'entités qui se sont volontairement dotées d'un comité d'audit	
✓ Examen des risques pesant sur l'indépendance des commissaires aux comptes et mesures de sauvegarde ✓ Faiblesses significatives de contrôle interne concernant les procédures relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière ✓ Déclaration d'indépendance ✓ Prestations fournies par les membres du réseau auquel les commissaires aux comptes sont affiliés ✓ Prestations autres que la certification des comptes accomplies par les commissaires aux comptes.	

Il convient de préciser que les obligations prévues à l'article L.823-16 n'ont pas changé (en dehors du rapport complémentaire).

Elles s'appliquent en partie à tous les commissaires aux comptes (programme de travail, modifications devant être apportées aux comptes, irrégularités et inexactitudes découvertes et conclusions auxquelles conduisent les observations et rectifications).

Les autres informations prévues à l'article L.823-16 ne sont à fournir que pour les commissaires aux comptes intervenant auprès d'EIP, de sociétés de financement ou de personnes ou d'entités qui se sont volontairement dotées d'un comité d'audit.

Dispositions transitoires

- Le rapport complémentaire au comité d'audit est applicable à compter du premier exercice ouvert postérieurement au 16 juin 2016 (article 53 de l'ordonnance).

Point en attente

- Un exemple de rapport complémentaire au comité d'audit devra être préparé par la CNCC afin de clarifier les informations à fournir au comité d'audit.

Réforme Européenne de l'Audit Régulation de la profession

EN BREF

Une des mesures introduites par la réforme est le **renforcement des compétences et des pouvoirs du H3C**.

Textes de référence

Articles L.821-1 et suivants, L.823-3-1 du code de commerce,
Articles 29 et 32 de la directive,
Articles 21, 23, 24, 26 et 27 du règlement
Article 53 de l'ordonnance

Ce qui change

Entités EIP	Entités non EIP
Nouveau rôle du H3C	
Une des mesures introduites par la réforme est le renforcement des compétences et des pouvoirs du H3C. La directive, dans son article 32, précise que l'autorité compétente assume la responsabilité finale de la supervision : ✓ De l'agrément et de l'enregistrement des contrôleurs légaux des comptes, ✓ De l'adoption des normes relatives à la déontologie et au contrôle interne de qualité des cabinets d'audit et des activités d'audit, ✓ De la formation continue, ✓ Des systèmes d'assurance qualité, ✓ Des systèmes d'enquête et des systèmes administratifs en matière disciplinaire.	
L'ordonnance définit les missions du H3C : ▶ Le H3C procède à l'inscription des commissaires aux comptes et à la tenue de la liste prévue à l'article L. 822-1 du code de commerce. ▶ Il adopte les normes relatives à la déontologie des commissaires aux comptes, au contrôle interne de qualité et à l'exercice professionnel. ▶ Il définit les orientations générales et les différents domaines sur lesquels l'obligation de formation continue peut porter et veille au respect de leurs obligations dans ce domaine. ▶ Il définit le cadre et les orientations des contrôles ; il en supervise la réalisation et peut émettre des recommandations dans le cadre de leur suivi. ▶ Il diligente des enquêtes portant sur les manquements aux dispositions du titre II du livre VIII du code de commerce et à celles du règlement. ▶ Il prononce des sanctions (cf chapitre IV du titre II du livre VIII du code de commerce). ▶ Il statue, comme instance d'appel sur les décisions prises par les commissions régionales de discipline (prévues à l'article L.824-9 du code de commerce) en matière de contentieux des honoraires. ▶ Il coopère avec les autorités d'autres Etats exerçant des compétences analogues et les autorités de l'Union européenne chargées de la supervision des entités d'intérêt public, les banques centrales, le Système européen de banques centrales, la Banque centrale européenne et le Comité européen du risque systémique. ▶ Il suit l'évolution du marché de la réalisation des missions de contrôle légal des comptes des EIP; il élabore et transmet un rapport à la Commission européenne (article 27 du règlement) (seul point spécifique aux EIP).	

Ce qui change (suite)

Entités EIP	Entités non EIP
Composition du H3C Les missions confiées au H3C sont exercées par le collège sauf dispositions contraires. ► Le collège du H3C comprend 14 membres au lieu de 12 : • Quatre magistrats, dont : • Un membre de la Cour de cassation, président du Haut conseil ; • Deux magistrats de l'ordre judiciaire ; • Un magistrat de la Cour des comptes ; • Le président de l'Autorité des marchés financiers ou son représentant, • Le président de l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution ou son représentant, • Le directeur général du Trésor ou son représentant, • Un professeur des universités spécialisé en matière juridique, économique ou financière, • Quatre personnes qualifiées en matière économique et financière choisies respectivement pour leur compétence dans le domaine : • des offres au public et des sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, • de la banque ou de l'assurance, • des petites et moyennes entreprises, des personnes morales de droit privé ayant une activité économique ou des associations, • de la comptabilité nationale et internationale ; • Deux personnes ayant exercé la profession de commissaire aux comptes. En effet, l'article 21 de la directive précise que les autorités compétentes doivent être indépendantes des contrôleurs légaux. ► Le bureau est composé du président du H3C et de deux membres élus par le collège en son sein. Il est chargé d'exercer les attributions suivantes : • Autorisation donnée à l'EIP qui en fait la demande de prolonger le mandat du commissaire aux comptes pour une durée supplémentaire qui ne peut excéder deux années, • Détermination de la date de départ du mandat initial suite à une saisine d'un commissaire aux comptes dans le cadre de la rotation des cabinets (article 17 du règlement et article L.823-3-1 du code de commerce), • Autorisation donnée à un commissaire aux comptes, à titre exceptionnel, de dépasser le seuil des 70% relatif aux services autres que la certification des comptes pendant une période n'excédant pas deux exercices. ► En matière de sanctions, et pour connaître du contentieux des honoraires, le H3C statue en formation restreinte, composée d'un magistrat de l'ordre judiciaire qui en est le président et de quatre autres membres élus par le collège en son sein, à l'exception des membres du bureau et du directeur général du Trésor ou de son représentant. Les membres de la formation restreinte ne participent pas aux délibérations du collège portant sur des cas individuels. ► Le H3C dispose d'un service chargé de procéder aux enquêtes préalables à l'ouverture de procédures de sanctions. Ce service est dirigé par un rapporteur général et composé d'enquêteurs habilités par ce dernier.	
Commission H3C/CNCC ► Une commission composée à parité de membres du collège et de commissaires aux comptes est placée auprès du H3C afin d'élaborer les projets de normes. Le nombre et les modalités de désignation de ses membres ainsi que les règles relatives à son organisation et à son fonctionnement sont fixés par le règlement intérieur du H3C.	

Ce qui change (suite)

Entités EIP	Entités non EIP
Délégation des missions du H3C à la CNCC	
► Le H3C peut déléguer à la CNCC la réalisation des missions suivantes ou de certaines d'entre elles : • L'inscription et la tenue de la liste ; • Le suivi du respect des obligations de formation continue des commissaires aux comptes ; • Les contrôles non EIP. Les conditions de la délégation du H3C à la CNCC sont fixées par une convention homologuée par arrêté du garde des sceaux.	

Ce qui ne change pas

Entités EIP	Entités non EIP
Contrôles	
A noter qu'il ne devrait pas y avoir de changement majeur pour les contrôles organisés selon des modalités définies par le H3C. Lorsqu'ils concernent des commissaires aux comptes exerçant des missions auprès d'EIP, les contrôles seront effectués par des contrôleurs du H3C. Lorsqu'ils concernent des commissaires aux comptes n'exerçant pas de missions auprès d'EIP, les contrôles pourront être effectués par des contrôleurs du H3C ou être délégués par le H3C à la CNCC. Le seul point nouveau est que cette délégation se fait en application d'une convention homologuée par arrêté du ministre de la Justice qui détermine le cadre, les orientations et les modalités des contrôles. Les contrôles peuvent être effectués avec le concours de l'AMF et de l'ACPR. Pour la réalisation des contrôles, les agents du H3C peuvent recourir à des experts, afin notamment de procéder à des vérifications.	

Dispositions transitoires

- La CNCC et les CRCC demeurent compétentes pour l'achèvement des contrôles périodiques et occasionnels commencés avant le 17 juin 2016.

Points en attente

- Les conventions de délégation sont en cours d'écriture. Ce sont elles qui détermineront les conditions de délégation en matière d'inscription, de formation et de contrôle qualité.

REDA

Réforme Européenne de l'Audit

Enquêtes et sanctions

Textes de référence

Articles L.821-1, L.821-2, L.821-3-1, L.824-1 et suivants
du code de commerce,
Article 23 du règlement,
Articles 30 et suivants de la directive,
Article 53 de l'ordonnance

EN BREF

Le **H3C diligente des enquêtes** portant sur les **manquements** aux dispositions du Titre II du Livre VIII du code de commerce et à celles du règlement.

Les **commissaires aux comptes** sont passibles de sanctions à raison des **fautes disciplinaires** qu'ils commettent.

Les **personnes autres que les commissaires aux comptes** sont également passibles de sanctions à raison de **certain manquements uniquement**.

Ce qui change

Entités EIP	Entités non EIP
Enquêtes diligentées par le H3C	
Le H3C diligente des enquêtes portant sur les manquements aux dispositions du Titre II du Livre VIII du code de commerce et à celles du règlement. Le H3C dispose d'un service chargé de procéder aux enquêtes préalables à l'ouverture des procédures de sanction. Ce service est dirigé par un rapporteur général et composé d'enquêteurs habilités par ce dernier. Le rapporteur général est saisi de tout fait susceptible de justifier l'engagement d'une procédure de sanction par : • le Premier président de la Cour des comptes ou le président d'une chambre régionale des comptes, • le procureur général près la cour d'appel compétente, • le président de l'AMF, • le président de l'ACPR, • le président du H3C, • le président de la CNCC. Le rapporteur général peut également se saisir des signalements dont il est destinataire. Le rapporteur général procède à une enquête. Il peut désigner des enquêteurs pour l'assister. Le rapporteur général et les enquêteurs peuvent, à cet effet, demander à des commissaires aux comptes inscrits sur une liste établie par le H3C après avis de la CNCC, de procéder à des vérifications ou d'effectuer des actes d'enquête sous leur contrôle.	
Formation restreinte	
En matière de sanctions, et pour connaître du contentieux des honoraires, le H3C statue en formation restreinte. La formation restreinte est composée du magistrat de l'ordre judiciaire qui en est le président et de quatre autres membres élus par le collège en son sein, à l'exception des membres du bureau et du directeur général du Trésor ou de son représentant. Les membres de la formation restreinte ne participent pas aux délibérations du collège portant sur des cas individuels.	

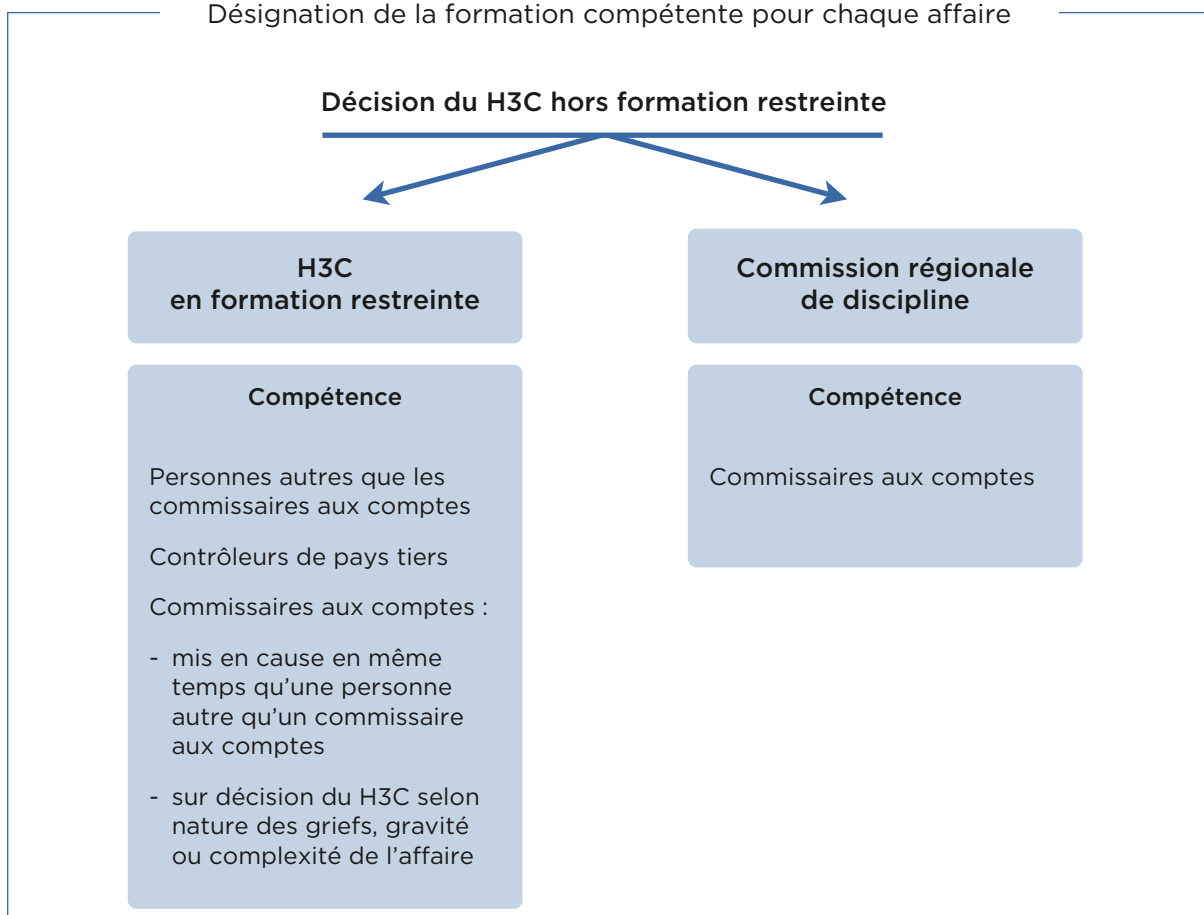
Ce qui change (suite)

Entités EIP	Entités non EIP
Suspension provisoire d'un commissaire aux comptes	
Lorsque des faits d'une particulière gravité apparaissent de nature à justifier des sanctions pénales ou disciplinaires, le rapporteur général peut, lorsque l'urgence et l'intérêt public le justifient, et après que l'intéressé a été mis en mesure de présenter ses observations, saisir le H3C qui délibère hors la présence de la formation restreinte d'une demande de suspension provisoire d'une durée maximale de six mois, d'un commissaire aux comptes, personne physique. Le rapporteur général ou le H3C peut être saisi d'une demande de suspension provisoire par le Premier président de la Cour des comptes ou le président d'une chambre régionale des comptes, le procureur général près la cour d'appel compétente, le président de l'AMF, de l'ACPR, du H3C ou de la CNCC. Le H3C hors la présence de la formation restreinte peut à tout moment mettre fin à la suspension provisoire de sa propre initiative ou à la demande de l'intéressé. La suspension provisoire cesse de plein droit dès que les actions pénale et disciplinaire sont éteintes.	
Engagement d'une procédure de sanction	
A l'issue de l'enquête et après avoir entendu la personne intéressée, le rapporteur général établit un rapport d'enquête qu'il adresse au H3C. Lorsque les faits justifient l'engagement d'une procédure de sanction, le H3C délibérant hors la présence des membres de la formation restreinte arrête les griefs qui sont notifiés par le rapporteur général à la personne intéressée. La notification expose les faits passibles de sanction. Elle est accompagnée des principaux éléments susceptibles de fonder les griefs. La personne intéressée peut consulter le dossier et présenter ses observations. Elle peut se faire assister par un conseil de son choix à toutes les étapes de la procédure. Le rapporteur général établit un rapport final qu'il adresse au H3C avec les observations de la personne intéressée.	
Commissions régionales de discipline	
Une commission régionale de discipline est établie au siège de chaque cour d'appel. Elle est compétente pour prononcer des sanctions à l'égard des commissaires aux comptes inscrits auprès de la compagnie régionale du même ressort. Chaque commission est composée de : • un magistrat de l'ordre judiciaire qui en assure la présidence ; • un magistrat de la chambre régionale des comptes ; • un membre de l'enseignement supérieur spécialisé en matière juridique, économique ou financière ; • une personne qualifiée en matière juridique, économique ou financière ; • un membre de la compagnie régionale des commissaires aux comptes. Les membres de la commission sont nommés par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice, pour une durée de trois ans renouvelable.	

Ce qui change (suite)

Entités EIP	Entités non EIP
Compétences de la Commission régionale de discipline / du H3C	
Le H3C, statuant hors la présence des membres de la formation restreinte, désigne la formation compétente pour statuer. Cette décision est notifiée à la personne poursuivie. La commission régionale de discipline connaît de l'action intentée contre un commissaire aux comptes. Par dérogation à cette disposition, le H3C, statuant en formation restreinte, connaît de l'action intentée contre un commissaire aux comptes lorsque ce dernier est mis en cause en même temps qu'une personne autre qu'un commissaire aux comptes (les associés ou salariés du commissaire aux comptes, les entités d'intérêt public, leurs gérants, administrateurs ou membres du directoire ou du conseil de surveillance, les personnes soumises à l'obligation de certification de leurs compte, leurs gérants, administrateurs ou membres du directoire ou du conseil de surveillance, tout dirigeant, administrateur, membre du conseil de surveillance ou personne occupant un poste de direction au sein d'une personne ou entité ainsi que cette personne ou entité) ou lorsque le H3C le décide en raison de la nature des griefs, de leur gravité, de la complexité de l'affaire ou des nécessités de la bonne administration. Le H3C, statuant en formation restreinte, connaît de l'action intentée à l'encontre des contrôleurs de pays tiers agréés dans un Etat non membre de l'Union européenne ou non partie à l'accord sur l'Espace économique européen et à l'encontre des personnes autres que les commissaires aux comptes.	

Désignation de la formation compétente pour chaque affaire



Procédure de sanction

La formation compétente pour statuer convoque la personne poursuivie à une audience qui se tient deux mois au moins après la notification des griefs.

La personne poursuivie peut être assistée ou représentée par le conseil de son choix.

La formation délibère hors la présence des parties et du rapporteur général. Elle peut enjoindre à la personne intéressée de mettre un terme au manquement et de s'abstenir de le réitérer. Elle rend une décision motivée.

Ce qui change (suite)

Entités EIP	Entités non EIP
Dispositions transitoires	
Les commissions régionales de discipline ont compétence pour statuer sur les procédures de discipline pendant le 17 juin 2016, devant les commissions régionales d'inscription statuant en chambres régionales de discipline. Le H3C statuant en formation restreinte est compétent pour se prononcer sur les appels formés avant le 17 juin 2016 contre les décisions des commissions régionales d'inscription et contre les décisions des mêmes commissions statuant en chambres régionales de discipline (article 53 de l'ordonnance).	
Sanctions	
Les commissaires aux comptes sont passibles de sanctions à raison des fautes disciplinaires¹ qu'ils commettent. Les personnes ou entités autres que les commissaires aux comptes sont passibles de sanctions à raison de certains manquements. Les sanctions possibles à raison des fautes ou manquements commis sont présentées dans le tableau ci-après :	

Personnes ou Entités	
Commissaires aux comptes	
Fautes ou Manquements	
Faute disciplinaire ¹	
Sanctions possibles	
• L'avertissement ; • Le blâme ; • L'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pour une durée n'excédant pas cinq ans ² ; • La radiation de la liste ; • Le retrait de l'honorariat ; • La publication d'une déclaration indiquant que le rapport présenté à l'assemblée générale ne remplit pas les exigences imposées par le présent code ou, le cas échéant, par l'article 10 du règlement ; • L'interdiction, pour une durée n'excédant pas trois ans, d'exercer des fonctions d'administration ou de direction au sein d'une société de commissaire aux comptes et au sein d'entités d'intérêt public.	
Sanctions pécuniaires possibles	
Personne physique	Personne morale
Un maximum de 250 000 € ²	La plus élevée des sommes suivantes ² : • 1 million d'euros ou • lorsque la faute intervient dans le cadre d'une mission de certification, la moyenne annuelle des honoraires facturés au titre de l'exercice durant lequel la faute a été commise et des deux exercices précédant celui-ci, par le commissaire aux comptes, à la personne ou à l'entité dont il est chargé de certifier les comptes ou, à défaut, le montant des honoraires facturés par le commissaire aux comptes à cette personne ou entité au titre de l'exercice au cours duquel la faute a été commise.

¹ Constitue une faute disciplinaire, tout manquement aux conditions légales d'exercice de la profession ainsi que toute négligence grave et tout fait contraire à la probité ou à l'honneur.

² Les sanctions peuvent être assorties du sursis total ou partiel. Si, dans le délai de cinq ans à compter du prononcé de la sanction, la personne sanctionnée commet une faute entraînant le prononcé d'une nouvelle sanction, celle-ci entraînera, sauf décision motivée, l'exécution de la première sanction sans confusion possible avec la seconde.

Ce qui change (suite)

Entités EIP		Entités non EIP	
Personnes ou Entités			
Associés, Salariés du commissaire aux comptes, Toute autre personne participant à la mission de certification ou les personnes qui sont étroitement liées au commissaire aux comptes			
Fautes ou Manquements			
Manquement aux dispositions du code de commerce ou du code de déontologie relatives aux liens personnels, professionnels ou financiers (article L.822-11-3 du code de commerce)			
Sanctions possibles			
L'interdiction, pour une durée n'excédant pas trois ans, d'exercer des fonctions d'administration ou de direction au sein d'entités d'intérêt public, et des fonctions de commissaire aux comptes ²			
Sanctions pécuniaires possibles			
Personne physique		Personne morale	
Un maximum de 50 000 € ²		Un maximum de 500 000 € ²	

Entités EIP	
Personnes ou Entités	
Les entités d'intérêt public, leurs gérants, administrateurs ou membres du directoire ou du conseil de surveillance	
Fautes ou Manquements	
Manquements aux dispositions du code de commerce et du règlement relatives : • aux services fournis par les commissaires aux comptes (articles L.822-11 et suivants du code de commerce et article 5 du règlement) • à la désignation des commissaires aux comptes (article L.823-1 du code de commerce) • à la durée du mandat (article L.823-3-1 du code de commerce et article 17 du règlement) • aux honoraires (seuils de 15% et des 70%) (article L.823-18 du code de commerce et article 4 du règlement)	
Sanctions possibles	
L'interdiction, pour une durée n'excédant pas trois ans, d'exercer des fonctions d'administration ou de direction au sein d'entités d'intérêt public et des fonctions de commissaire aux comptes ²	
Sanctions pécuniaires possibles	
Personne physique	Personne morale
Un maximum de 250 000 € ²	la plus élevée des sommes suivantes ² : • 1 million d'euros • ou • lorsque le manquement intervient dans le cadre d'une mission de certification, la moyenne annuelle des honoraires facturés au titre de l'exercice durant lequel le manquement a été commis et des deux exercices précédant celui-ci, par le commissaire aux comptes, à la personne ou à l'entité dont il est chargé de certifier les comptes ou, à défaut, le montant des honoraires facturés par le commissaire aux comptes à cette personne ou entité au titre de l'exercice au cours duquel le manquement a été commis.

² Les sanctions peuvent être assorties du sursis total ou partiel. Si, dans le délai de cinq ans à compter du prononcé de la sanction, la personne sanctionnée commet une faute entraînant le prononcé d'une nouvelle sanction, celle-ci entraînera, sauf décision motivée, l'exécution de la première sanction sans confusion possible avec la seconde.

Ce qui change (suite)

Entités EIP	Entités non EIP
Personnes ou Entités	
Les personnes ou entités soumises à l'obligation de certification de leurs comptes, leurs gérants, administrateurs ou membres du directoire ou du conseil de surveillance, ainsi que les associés, salariés du commissaire aux comptes, toute autre personne participant à la mission de certification ou les personnes qui sont étroitement liées au commissaire aux comptes	
Fautes ou Manquements	
Lorsqu'elles s'opposent de quelque façon que ce soit à l'exercice des fonctions confiées aux agents du H3C en matière de contrôles et d'enquêtes (chapitre IV du code de commerce, section 2 du chapitre 1er et article 23 du règlement)	
Sanctions possibles	
L'interdiction, pour une durée n'excédant pas trois ans, d'exercer des fonctions d'administration ou de direction au sein d'entités d'intérêt public et des fonctions de commissaire aux comptes ²	
Sanctions pécuniaires possibles	
Personne physique	Personne morale
Un maximum de 50 000 € ²	Un maximum de 500 000 € ²

Personnes ou Entités	
Tout dirigeant, administrateur, membre du conseil de surveillance ou personne occupant un poste de direction au sein d'une personne ou entité, ainsi que cette personne ou entité	
Fautes ou Manquements	
Manquement aux règles de viduité pour la nomination de commissaires aux comptes à des postes de dirigeants, administrateurs (article L.822-12 du code de commerce) ³	
Sanctions possibles	
L'interdiction, pour une durée n'excédant pas trois ans, d'exercer des fonctions d'administration ou de direction au sein d'entités d'intérêt public et des fonctions de commissaire aux comptes ²	
Sanctions pécuniaires possibles	
Personne physique	Personne morale
Un maximum de 250 000 € ²	Un maximum de 500 000 € ²

² Les sanctions peuvent être assorties du sursis total ou partiel. Si, dans le délai de cinq ans à compter du prononcé de la sanction, la personne sanctionnée commet une faute entraînant le prononcé d'une nouvelle sanction, celle-ci entraînera, sauf décision motivée, l'exécution de la première sanction sans confusion possible avec la seconde.

³ Article L.822-12 : Les commissaires aux comptes et, au sein des sociétés de commissaires aux comptes, les personnes exerçant les fonctions de commissaire aux comptes (associés, actionnaires ou dirigeants) ne peuvent être nommés dirigeants, administrateurs, membres du conseil de surveillance ou occuper un poste de direction au sein des personnes ou entités qu'ils contrôlent, moins de trois ans après la cessation de leurs fonctions. Cette interdiction s'applique également à toutes personnes autres que celles mentionnées précédemment, inscrites sur la liste des commissaires aux comptes, pendant une durée d'un an suivant leur participation à la mission de certification.

Ce qui change (suite)

Entités EIP	Entités non EIP
-------------	-----------------

Les sanctions prévues pour les commissaires aux comptes (à l'exception de la radiation de la liste, du retrait de l'honorariat et de la publication d'une déclaration relative au rapport) peuvent être assorties de la sanction complémentaire de l'inéligibilité aux organismes professionnels pendant dix ans au plus.

En cas de faute ou de manquement réitéré dans les cinq années à compter de la date à laquelle la sanction pécuniaire précédemment prononcée est devenue définitive, une sanction pécuniaire plus lourde peut être prononcée, sans toutefois excéder le double des montants mentionnés dans le tableau ci-dessus.

Décisions

Les sanctions sont déterminées en tenant compte :

- de la gravité et de la durée de la faute ou du manquement reprochés ;
- de la qualité et du degré d'implication de la personne intéressée ;
- de la situation et de la capacité financière de la personne intéressée, au vu notamment de son patrimoine et, s'agissant d'une personne physique de ses revenus annuels, s'agissant d'une personne morale de son chiffre d'affaires total ;
- de l'importance soit des gains ou avantages obtenus, soit des pertes ou coûts évités par la personne intéressée, dans la mesure où ils peuvent être déterminés ;
- du degré de coopération dont a fait preuve la personne intéressée dans le cadre de l'enquête ;
- des manquements commis précédemment par la personne intéressée.

Publicité des décisions

La décision de la commission régionale de discipline ou du H3C est publiée sur le site internet du H3C. Le cas échéant, elle est également rendue publique dans les publications, journaux ou supports qu'ils désignent, dans un format de publication proportionné à la faute ou au manquement commis et à la sanction infligée. Les frais sont supportés par les personnes sanctionnées.

La décision est publiée sous forme anonyme dans l'une ou l'autre des circonstances suivantes :

- Lorsque la publication de la décision est susceptible de causer à la personne sanctionnée un préjudice grave et disproportionné, notamment, dans le cas d'une sanction infligée à une personne physique, lorsque la publication inclut des données personnelles ;
- Lorsque la publication serait de nature à perturber gravement la stabilité du système financier, de même que le déroulement d'une enquête ou d'un contrôle en cours.

Lorsqu'une décision de sanction fait l'objet d'un recours, le H3C, informé sans délai, le cas échéant, par la commission régionale de discipline, publie immédiatement cette information sur son site internet.

Voies de recours

La personne sanctionnée ou le président du H3C, après accord du collège, peut former un recours de pleine juridiction devant le Conseil d'Etat qui statuera au fond du dossier.

³ Article L.822-12 : Les commissaires aux comptes et, au sein des sociétés de commissaires aux comptes, les personnes exerçant les fonctions de commissaire aux comptes (associés, actionnaires ou dirigeants) ne peuvent être nommés dirigeants, administrateurs, membres du conseil de surveillance ou occuper un poste de direction au sein des personnes ou entités qu'ils contrôlent, moins de trois ans après la cessation de leurs fonctions. Cette interdiction s'applique également à toutes personnes autres que celles mentionnées précédemment, inscrites sur la liste des commissaires aux comptes, pendant une durée d'un an suivant leur participation à la mission de certification. .

REDA

Réforme Européenne de l'Audit

Gouvernance des cabinets

Textes de référence

Article 3 de la directive,
Article L.822-1-3 du code de commerce

EN BREF

Dorénavant, la majorité des droits de vote des sociétés de commissariat aux comptes doit être détenue par des commissaires aux comptes (et non plus par les 3/4) et la majorité au moins des membres des organes de gestion, d'administration, de direction ou de surveillance doit être des commissaires aux comptes (et non plus les 3/4).

Ce qui change

Pour être inscrites sur la liste des commissaires aux comptes, les sociétés doivent remplir les conditions suivantes :

Entités EIP	Entités non EIP
Règles avant la réforme dans le droit français (L.822-9 du code de commerce)	
Les 3/4 des droits de vote des sociétés de commissaires aux comptes sont détenus par des commissaires aux comptes ou des sociétés de commissaires aux comptes inscrits sur la liste prévue à l'article L. 822-1 ou des professionnels régulièrement agréés dans un autre Etat membre de la Communauté européenne pour l'exercice du contrôle légal des comptes. Les fonctions de gérant, de président du conseil d'administration ou du directoire, de président du conseil de surveillance et de directeur général sont assurées par des commissaires aux comptes inscrits sur la liste prévue à l'article L. 822-1 ou régulièrement agréés dans un autre Etat membre de la Communauté européenne pour l'exercice du contrôle légal des comptes. Les 3/4 au moins des membres des organes de gestion, d'administration, de direction ou de surveillance doivent être des commissaires aux comptes inscrits sur la liste prévue à l'article L. 822-1 ou régulièrement agréés dans un autre Etat membre de la Communauté européenne pour l'exercice du contrôle légal des comptes.	
Règles après la réforme dans le droit français (L.822-3-1 du code de commerce)	
La majorité des droits de vote des sociétés de commissaires aux comptes sont détenus par des commissaires aux comptes ou des sociétés de commissaires aux comptes inscrits sur la liste prévue à l'article L. 822-1 ou des professionnels régulièrement agréés dans un autre Etat membre de la Communauté européenne pour l'exercice du contrôle légal des comptes. Les fonctions de gérant, de président du conseil d'administration ou du directoire, de président du conseil de surveillance et de directeur général sont assurées par des commissaires aux comptes inscrits sur la liste prévue à l'article L. 822-1 ou régulièrement agréés dans un autre Etat membre de la Communauté européenne pour l'exercice du contrôle légal des comptes. La majorité au moins des membres des organes de gestion, d'administration, de direction ou de surveillance doivent être des commissaires aux comptes inscrits sur la liste prévue à l'article L. 822-1 ou régulièrement agréés dans un autre Etat membre de la Communauté européenne pour l'exercice du contrôle légal des comptes.	

REDA

VOS NOTES

A series of horizontal dotted lines for writing, spanning the width of the page. The lines are evenly spaced and provide a guide for note-taking. On the left side of the page, there are large, stylized letters 'P' and 'A' in grey and blue respectively, which serve as decorative elements. The 'P' is positioned on the left, and the 'A' is on the right, both partially overlapping the dotted lines.

