

COMPAGNIE
NATIONALE DES
COMMISSAIRES AUX
COMPTES

CNCC
COMPAGNIE
NATIONALE DES
COMMISSAIRES AUX
COMPTES

’
**RÉFORME EUROPÉENNE
DE L’AUDIT**

Les nouvelles règles déontologiques

’

Les supports de formation mis à disposition des participants sont la propriété exclusive de CNCC. En conséquence, toute reproduction, représentation ou diffusion, intégrale ou partielle, par quelque moyen que ce soit, sans accord préalable expressément notifié par CNCC est illicite en application de l'article L.122-4 du Code de la propriété intellectuelle et, est passible des sanctions pénales prévues aux articles L.335-2 et suivants du Code de la propriété intellectuelle.

En particulier, CNCC distribue un support à chaque participant lors des sessions de formation. Si la transmission de ce support est dématérialisée (mail, téléchargement), l'utilisation de ce support est réservée aux seuls participants ayant été présents au séminaire concerné pour un usage strictement personnel.

CNCC
COMPAGNIE
NATIONALE DES
COMMISSAIRES AUX
COMPTES

Sommaire

- › Introduction
- › Principales nouveautés déontologiques
 - ✓ Principes fondamentaux du comportement
 - ✓ Acceptation, conduite et maintien de la mission du CAC
 - ✓ Services interdits – Situations à risque et mesures de sauvegarde
 - ✓ Liens personnels, financiers et professionnels
 - ✓ Interdiction des sollicitations et cadeaux
 - ✓ Honoraires
 - ✓ Démission
- › Règles déontologiques spécifiques aux EIP
 - ✓ Périmètre de l'EIP
 - ✓ Acceptation, conduite et maintien de la mission
 - ✓ Services interdits – Situations à risque et mesures de sauvegarde
 - ✓ Règles relatives à la rotation
 - ✓ Honoraires
- › Autres nouveautés
- › Pour aller plus loin...
- › Conclusion

Introduction

Introduction (1/2)

Sources des nouvelles règles déontologiques :

- **Code de déontologie** modifié par le décret n°2017-540 du 12 avril 2017
- **Code de commerce** (partie législative et réglementaire)
- **Règlement n°537/2014** du parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des EIP

Autres sources en France

- Normes d'Exercice Professionnel
- Avis du H3C
- Doctrine de la CNCC (anciennes BPP)

Introduction (2/2)

Principales nouveautés

- Services autres que la certification des comptes (SACC)
- Liens personnels, financiers et professionnels
- Règles spécifiques aux EIP



Principales nouveautés déontologiques



Principes fondamentaux du comportement

Principes fondamentaux (Art. 3 à 9 CdD)

↳ Maintien des principes fondamentaux

- Intégrité
- Impartialité
- Indépendance et prévention des conflits d'intérêts
- Compétence
- Confraternité
- Discrétion

↳ Introduction de la notion d'esprit critique (scepticisme professionnel)

Le commissaire aux comptes, tout au long de sa mission, adopte une attitude caractérisée par un esprit critique, en étant attentif aux éléments qui pourraient révéler l'existence d'éventuelles anomalies significatives dues à une erreur ou à une fraude et en procédant à une évaluation critique des éléments probants pour la certification des comptes.

Principe d'indépendance (Art. 5 CdD) (1/2)

↳ Délimitation dans le temps de l'exigence d'indépendance pour le commissaire aux comptes et toute personne en mesure d'influer sur le résultat de la mission (reprise de la période indiquée dans l'article 22 de la directive)

1. - Le commissaire aux comptes doit être indépendant de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes. Cette exigence s'applique durant l'exercice contrôlé, la réalisation des travaux de contrôle des comptes et jusqu'à la date d'émission de son rapport.

Toute personne qui serait en mesure d'influer directement ou indirectement sur le résultat de la mission de certification des comptes est soumise aux exigences d'indépendance mentionnées au précédent alinéa.

- Obligation cependant pour le CAC d'être indépendant jusqu'à l'Assemblée générale



Principe d'indépendance (Art. 5 CdD) (2/2)

↳ Désignation des situations pouvant influencer sur les conclusions de la mission

L'indépendance du CAC garantit qu'il émet des conclusions exemptes de :

- Tout parti pris (notion d'objectivité)
- Conflit d'intérêts
- Risque d'autorévision
- Influence liée à des liens personnels, financiers ou professionnels

↳ Extension de la notion de conflit d'intérêts

Le CAC doit veiller à ce que son indépendance ne soit pas compromise par :

- un conflit d'intérêts,
- une relation d'affaires
- une relation directe ou indirecte, existante ou potentielle,

ENTRE

- ses associés,
- ses salariés,
- toute autre personne qui serait en mesure d'influer directement ou indirectement sur la mission de certification,
- les membres de son réseau,

ET

la personne ou l'entité dont il est chargé de certifier les comptes.



Acceptation, conduite et maintien de la mission du commissaire aux comptes

Acceptation d'une mission (Art. 13 CdD)

↳ Vérification et consignation des éléments prévus à l'article L. 820-3 du code de commerce

Avant d'accepter une mission de certification, le commissaire aux comptes **vérifie et consigne** les éléments suivants :

- Information de l'entité de son appartenance à un réseau national ou international pluridisciplinaire et, éventuellement, du montant des honoraires perçus par ce réseau au titre des SACC ainsi que la nature des SACC fournis à l'entité ou à sa chaîne de contrôle
- Eléments relatifs au respect des conditions de son indépendance et, le cas échéant, les mesures de sauvegarde mises en œuvre,
- Eléments établissant qu'il dispose des ressources humaines et matérielles nécessaires

↳ Obtention d'informations sur les CAC des entités incluses dans le périmètre de consolidation lorsque l'entité auditée établit des comptes consolidés

Identification et traitement des risques (Art. 11 CdD)

↳ Maintien de l'approche risque/sauvegarde

- Identification des risques, notamment des risques résultant de l'appartenance du CAC à un réseau,
- Prise en compte des risques d'autorévision

↳ Extension du périmètre de l'autorévision

Il tient compte également des risques d'autorévision le conduisant à se prononcer ou à porter une appréciation sur des éléments résultant de prestations fournies par :

- le CAC lui-même,
- la société à laquelle il appartient,
- un membre de son réseau
- ou toute autre personne qui serait en mesure d'influer sur le résultat de la mission de certification.

↳ Condition pour accepter la mission ou la poursuivre

Le CAC doit être en mesure de justifier que son jugement professionnel, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission ne sont pas affectés.



Services interdits – Situations à risque et mesures de sauvegarde



Services interdits (articles 10 et 10-1 CdD)

Interdictions – Situations à risques – mesures de sauvegarde

- › Liste de services interdits
- › Approche risque/sauvegarde pour les autres services qui ne figurent pas dans la liste
 - Identification des risques
 - Mise en œuvre de mesures de sauvegarde appropriées
- › Disparition du concept de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes (DDL)

Services interdits (article 10 CdD) (1/2)

Liste des services interdits définis à l'article 5.1 du 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 des 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 interdits (article 10 CdD) (2/2)

Liste des services interdits définis à l'article 5.1 du Règlement européen (suite)

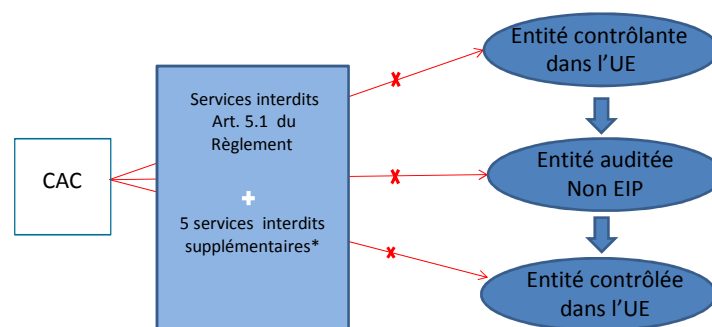
- › **Services juridiques** : prestations d'avocat, négociation pour le compte de l'entité contrôlée, défense dans la résolution d'un litige, fourniture de conseils
- › **Audit interne** : services liés à la fonction d'audit interne
- › **Services liés au financement**, à l'allocation et à la structure des capitaux, la stratégie d'investissement du client d'audit à l'exception de l'émission de services d'assurance 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 interdits (article 10 CdD)

Ajout de cinq services interdits par le législateur français

- ↳ Les services ayant pour objet l'élaboration d'une information ou d'une communication financière
- ↳ La prestation de conseil en matière juridique ainsi que les services qui ont pour objet la rédaction des actes ou la tenue du secrétariat juridique
- ↳ Les missions de commissariat aux apports et à la fusion
- ↳ La prise en charge, même partielle, d'une prestation d'externalisation
- ↳ Le maniement ou le séquestre de fonds.

Services interdits pour le CAC d'une entité non EIP (Art. 10-1 - I CdD et L. 822-11 III cc.)

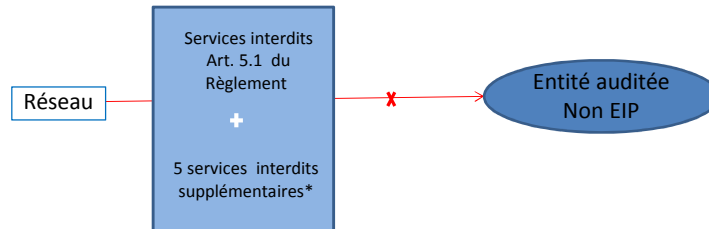


X = interdit

- * - Les services ayant pour objet l'élaboration d'une information ou d'une communication financière
- La prestation de conseil en matière juridique ainsi que les services qui ont pour objet la rédaction des actes ou la tenue du secrétariat juridique
- Les missions de commissariat aux apports et à la fusion
- La prise en charge, même partielle, d'une prestation d'externalisation
- Le maniement ou le séquestre de fonds.

Fourniture de prestations de services par un membre du réseau à l'entité non EIP

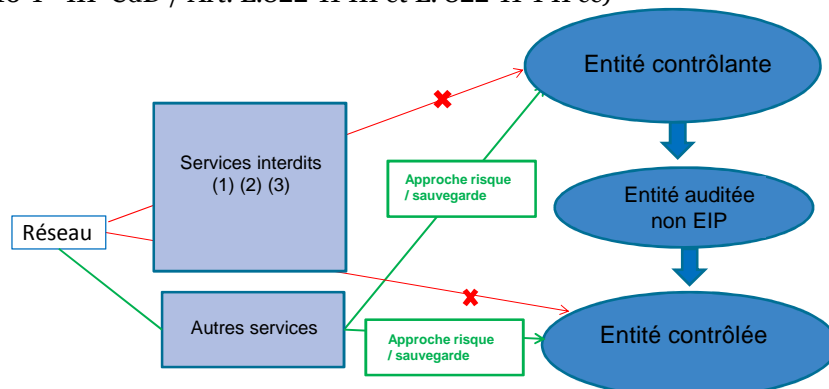
(Art. 10-1- II CdD)



x = interdit

- * - Les services ayant pour objet l'élaboration d'une information ou d'une communication financière
- La prestation de conseil en matière juridique ainsi que les services qui ont pour objet la rédaction des actes ou la tenue du secrétariat juridique
- Les missions de commissariat aux apports et à la fusion
- La prise en charge, même partielle, d'une prestation d'externalisation
- Le maniement ou le séquestre de fonds.

Prestations de services fournis par un membre du réseau à une personne contrôlée ou qui contrôle l'entité non EIP (Art. 10-1 - III CdD / Art. L.822-11 III et L. 822-11-1 II cc)



- (1) Les services ayant pour objet la tenue de la comptabilité, la préparation et l'établissement des comptes et l'élaboration d'une information ou une communication financière, lorsqu'ils sont inclus dans les comptes consolidés soumis à la certification du commissaire aux comptes
- (2) La conception et la mise en œuvre de procédures de contrôle interne ou de gestion des risques relatives à l'élaboration ou au contrôle des informations comptables ou financières incluses dans les comptes consolidés soumis à la certification du commissaire aux comptes ;
- (3) Les services qui supposent d'être associé à la gestion ou à la prise de décision de l'entité dont les comptes sont certifiés.



Services interdits (Art. 10 et 10-1 CdD)

Entités	CAC en France	Membres du réseau
Entité auditée non EIP	11 services (art. 5.1 Règlement) + 5 services (art. 10 CdD)	11 services (art. 5.1 Règlement) + 5 services (art. 10 CdD)
Mère ou filiale dans UE	11 services (art. 5.1 Règlement) + 5 services (art. 10 CdD)	3 services* (art. 10-1 III CdD)
Mère ou filiale hors UE	Pas d'interdiction Approche risque/sauvegarde	3 services* (art. 10-1 III CdD)

* 1) services ayant pour objet la tenue de la comptabilité, la préparation et l'établissement des comptes et l'élaboration d'une information ou une communication financière, lorsqu'ils sont inclus dans les comptes consolidés soumis à la certification du commissaire aux comptes

2) conception et la mise en œuvre de procédures de contrôle interne ou de gestion des risques relatives à l'élaboration ou au contrôle des informations comptables ou financières incluses dans les comptes consolidés soumis à la certification du commissaire aux comptes ;

3) services qui supposent d'être associé à la gestion ou à la prise de décision de l'entité dont les comptes sont certifiés.

23



Liens personnels, financiers et professionnels

Incompatibilités résultant de liens personnels (Art. 25 CdD)

Définition d'un lien personnel

- Lien entre

- Ascendant et descendant au premier degré ;
- Collatéraux au premier degré ;
- Conjoints, personnes pacsées ou concubins.

Définition d'une personne occupant une fonction sensible au sein de l'entité auditée (pas de changement)

- Toute personne ayant la qualité de mandataire social
- Tout préposé chargé de tenir ou d'élaborer les comptes ou documents de gestion
- Tout cadre dirigeant pouvant exercer une influence sur l'établissement des comptes ou documents

Incompatibilités résultant de liens personnels (Art. 25 CdD)

Lien personnel entre d'une part une personne occupant une fonction sensible au sein de l'entité auditée et d'autre part :

Le CAC	X
Les membres de la direction de la société de CAC	X
Les associés et salariés du CAC	X*
Toute autre personne qui participe à la mission	X*
Les membres du réseau	X*

*Si l'existence de ces liens peut amener un tiers objectif, raisonnable et informé à conclure que, malgré les mesures de sauvegarde appliquées, l'indépendance du CAC est compromise.

Incompatibilités résultant de liens financiers (Art. 26 CdD)

Liens financiers incompatibles portant sur les opérations suivantes :

- L'acquisition ou la détention, directe ou indirecte, **d'actions ou de tous autres titres donnant ou pouvant donner accès, directement ou indirectement, au capital ou aux droits de vote** de la personne ou entité dont les comptes sont certifiés.
- L'acquisition ou la détention, directe ou indirecte, d'**instruments financiers** définis par l'article L. 211-1 du code monétaire et financier.

Dérogation ! Sauf acquisition ou détention de titres par l'intermédiaire d'organismes de placement collectif diversifiés, y compris de fonds gérés tels que des fonds de pension ou d'assurance sur la vie pour lesquels le détenteur n'a pas le pouvoir d'influer sur la gestion des investissements.

Incompatibilités des opérations suivantes lorsqu'elles ne sont pas réalisées ou souscrites aux conditions habituelles du marché :

- Tout dépôt de fonds à termes
- Octroi ou maintien de tout prêt ou avance ;
- Souscription d'un contrat d'assurance sur la vie ;
- Octroi ou obtention de sûretés et garanties.

Incompatibilités résultant de liens financiers (Art. 26 CdD)

Périmètre d'interdiction des liens financiers

- le commissaire aux comptes,
- la société de commissaires aux comptes du commissaire aux comptes,
- les associés et les salariés du commissaire aux comptes qui participent à la mission de certification ou
- toute autre personne participant à la mission de certification ainsi que
- les personnes qui leur sont liées (conjoints, personnes pacsées ou concubins et personnes étroitement liées (définition art.3 §26 du règlement UE n°596/2014 sur les abus de marché))

Incompatibilités résultant de liens financiers (Art. 26 CdD)

Liens financiers établis entre l'entité audité ou l'entité « contrôlée ou contrôlante » et :		Acquisition ou détention directe ou indirecte d'actions, de titres donnant accès directement ou indirectement au capital ou aux droits de vote de l'entité audité ou d'instruments financiers	Dépôt de fonds à terme, Octroi ou maintien de tout prêt ou avance, souscription d'un contrat d'assurance sur la vie, octroi ou obtention de sûretés et garanties	Avant la nomination du CAC		Après la nomination du CAC	
CAC	+	X	Sauf si détention via des OPC diversifiés, y compris des fonds gérés (fonds de pension ou d'assurance sur la vie) si le détenteur n'a pas le pouvoir d'influer sur la gestion des investissements	X	Sauf si opérations réalisées ou souscrites aux conditions habituelles du marché	X (1)	
Société de CAC	personnes liées : conjoint, pacsé, concubin et	X		X		X	Sauf si opérations réalisées ou souscrites aux conditions habituelles du marché
Associés et salariés du CAC qui participent à la mission	étroitement liées : enfant à charge, parent appartenant au même ménage ou personne morale, trust ou fiducie contrôlée par une personne liée	X		X		X	
Toute autre personne qui participe à la mission		X		X	✓	X	✓
Liens financiers établis entre l'entité audité et :							
Membres du réseau		X*	✓	X*		X*	
Personnes qui contrôlent la société de CAC ou qui sont contrôlées par elle		X*		X*		X*	

*Si l'existence de ces liens peut amener un tiers objectif, raisonnable et informé à conclure que, malgré les mesures de sauvegarde appliquées, l'indépendance du CAC est compromise.
 (1) Lien financier entre l'entité audité et le CAC

Incompatibilités résultant de liens professionnels (Art. 27 CdD)

Nouvelle définition du lien professionnel :

- Contrat de travail ou relation d'affaires autre qu'une opération courante conclue à des conditions habituelles du marché.

Lien professionnel entre l'entité audité ou ses dirigeants et :		
Le CAC	+	X
Les membres de la direction de la société de CAC	Personnes étroitement liées : Conjoint ou équivalent, enfant à charge, parent appartenant au même ménage ou personne morale, trust ou fiducie contrôlée par une personne liée	X
Les associés et salariés du CAC qui participent à la mission		X*
Toute autre personne qui participe à la mission		X*

*Si l'existence de ces liens peut amener un tiers objectif, raisonnable et informé à conclure que, malgré les mesures de sauvegarde appliquées, l'indépendance du CAC est compromise.



Interdiction des sollicitations et cadeaux



Interdiction des sollicitations et cadeaux

(Art. 10- 2 CdD)

Nouvel article

↳ Reprise de l'article 22 §5 de la directive

Il est interdit :

- ***au commissaire aux comptes,***
- ***à la société de commissaires aux comptes à laquelle il appartient,***
- ***aux membres de la direction de ladite société,***
- ***aux associés et salariés du commissaire aux comptes qui participent à la mission de certification,***
- ***à toute autre personne participant à la mission de certification,***
- ***aux personnes qui leur sont étroitement liées ou qui sont étroitement liées au commissaire aux comptes***

de solliciter ou d'accepter des cadeaux sous forme pécuniaire ou non pécuniaire ou des faveurs de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés ou de toute personne ou entité qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle, sauf si leur valeur n'excède pas un plafond fixé par arrêté du ministre de la justice.



Honoraires



Indépendance financière (Art. 31 CdD)

Elargissement du champ des honoraires à prendre en compte :

- Total des honoraires reçus d'une personne ou entité dont les comptes sont certifiés, et le cas échéant, d'une personne ou entité qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle.

Suppression de l'appréciation du caractère significatif de la part des revenus professionnels au cours des trois premiers exercices d'activité sur l'ensemble de cette période.

Maintien de la possibilité de mettre en place des mesures de sauvegarde



Information sur les honoraires (Art. 32 CdD)

› Maintien de l'article relatif à la publicité des honoraires

- Le CAC informe l'entité dont il certifie les comptes du montant de l'ensemble des honoraires :
 - qu'il a perçu au titre de sa mission légale
 - **Qu'il a perçu au titre des SACC**
 - Que le réseau a reçu au titre des prestations non directement liées à la mission du CAC fournies à une personne contrôlée ou qui contrôle l'entité auditée.

› Autres obligations d'information en matière d'honoraires

- Article L.820-3 cc (information sur le montant des honoraires versés à chacun des commissaires aux comptes est mise, au siège de la personne ou de l'entité contrôlée, à la disposition des associés et actionnaires et, pour les associations, des adhérents et donateurs),
- Article L.823-16 cc pour les mandats EIP et mandats auprès de sociétés de financement



Démission

Démission (Art. 19 CdD) (1/2)

Aucune évolution au niveau des motifs de démission

4 motifs de démission :

- La cessation définitive d'activité ;
- Un motif personnel impérieux, notamment l'état de santé ;
- Les difficultés rencontrées dans l'accomplissement de la mission, lorsqu'il n'est pas possible d'y remédier ;
- La survenance d'un événement de nature à compromettre le respect des règles applicables à la profession, et notamment à porter atteinte à l'indépendance ou à l'objectivité du commissaire aux comptes.

Conservation dans le dossier du CAC des éléments justifiant sa démission

Le commissaire aux comptes joint à son dossier les différents éléments qui justifient sa démission.

Démission (Art. 19 CdD) (2/2)

Impossibilité de démissionner pour se soustraire à ses obligations légales relatives à la procédure de signalement

Le commissaire aux comptes ne peut démissionner pour se soustraire à ses obligations légales relatives notamment :

1° A la procédure d'alerte et à la procédure de signalement prévue à l'article 12 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014;

2° A la révélation de faits délictueux au procureur de la République ;

3° A la déclaration de sommes ou d'opérations soupçonnées d'être d'origine illicite ;

4° A l'émission de son opinion sur les comptes.

Nouveauté : obligation pour le CAC d'informer le H3C de sa démission et d'indiquer les motifs de sa décision

Obligation pour le CAC d'informer l'AMF et l'ACPR quand l'entité relève de ces autorités

’

Règles déontologiques spécifiques aux EIP

’

Périmètre de l'EIP

Périmètre de l'EIP

Rappel de ce qui constitue des EIP

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	<ul style="list-style-type: none"> • Entreprises d'investissement • Sociétés de financement • Etablissements de paiement • Etablissements de monnaie électronique
	Entreprises d'assurances dont <ul style="list-style-type: none"> • Mutuelles • Entreprises de réassurance • Instituts de prévoyance 	<ul style="list-style-type: none"> • 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 : <ul style="list-style-type: none"> • 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. 	<ul style="list-style-type: none"> • Associations faisant appel public à la générosité (APG)

Périmètre de l'EIP

L'Ordonnance n° 2017-484 du 6 avril 2017 relative à la création d'organismes dédiés à l'exercice de l'activité de retraite professionnelle supplémentaire et à l'adaptation des régimes de retraite supplémentaire en unités de rente a modifié le champ des EIP en ajoutant les entités suivantes :

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

(organismes non encore créés à ce jour)



Acceptation, conduite et maintien de la mission du commissaire aux comptes



Acceptation d'une mission auprès d'une EIP (Art. 13 CdD et Art. 6 Règlement UE)

Préparation au contrôle légal des comptes et évaluation des risques qui pèsent sur l'indépendance (article 6 du règlement)

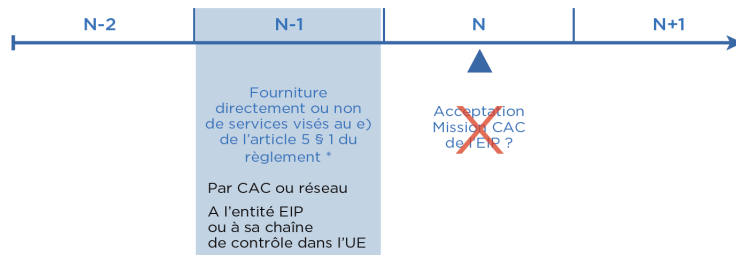
- Avant d'accepter ou de poursuivre une mission, le CAC vérifie et documente les éléments suivants :
 - son respect des exigences en matière d'honoraires (respect du ratio des 70% pour les SACC et de la règle des 15% - article 4 du règlement) et en matière de services interdits et de SACC (article 5 du règlement);
 - le respect des dispositions en matière de durée de la mission d'audit et de sélection (rotation des cabinets, des signataires et procédure de sélection - article 17 du règlement);
 - l'intégrité des membres des organes de surveillance, d'administration et de direction de l'EIP.
- Le CAC ou le cabinet d'audit :
 - confirme chaque année par écrit au comité d'audit que le CAC, le cabinet d'audit et ses associés, ainsi que les membres des instances dirigeantes et les gestionnaires qui effectuent l'audit légal des comptes sont indépendants vis-à-vis de l'entité auditée;
 - discute avec le comité d'audit les risques pesant sur son indépendance et les mesures de sauvegarde appliquées pour atténuer ces risques, qu'il a documentés.



Identification et prévention des risques liés aux missions antérieures (Art. 14 CdD)

Ajout des obligations mentionnées à l'article 5 du règlement en matière de délai de viduité pour les EIP

II. Le commissaire aux comptes ne peut accepter une mission de certification auprès d'une entité d'intérêt public lorsque, au cours de l'exercice précédant celui dont les comptes doivent être certifiés, lui ou tout membre de son réseau a fourni, directement ou indirectement à l'entité d'intérêt public, aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle dans l'Union européenne, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce, les services qui sont mentionnés au e* du 1 de l'article 5 du règlement UE n° 537/2014.

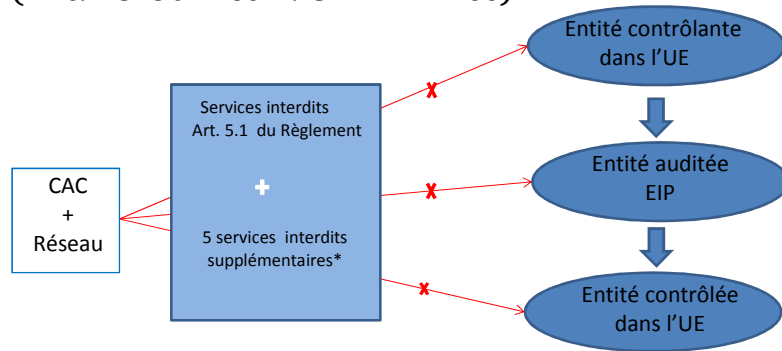


*§1 e) de l'article 5 du règlement : Conception et mise en œuvre de procédures de contrôle interne ou de gestion des risques en rapport avec la préparation et/ou le contrôle de l'information financière ou la conception et la mise en œuvre de systèmes techniques relatifs à l'information financière.



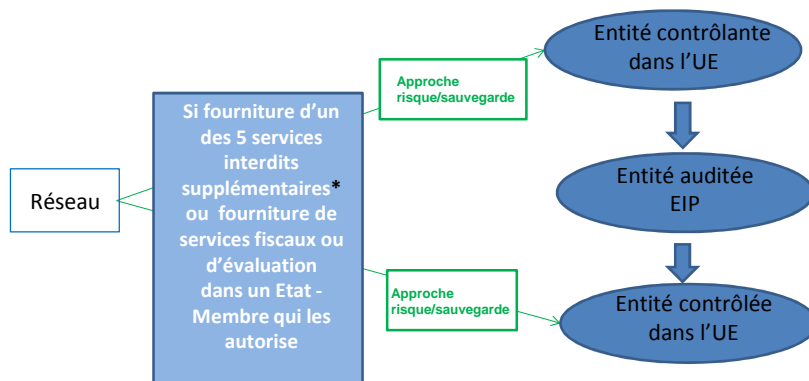
Services interdits – Situations à risque et mesures de sauvegarde

Services interdits pour la certification des comptes d'une EIP (Art. 10 CdD et L. 822-11 II cc)



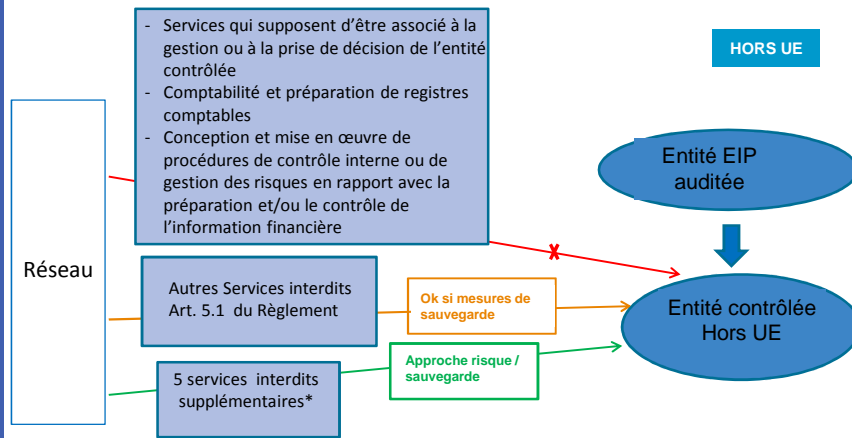
- * - Les services ayant pour objet l'élaboration d'une information ou d'une communication financière
- La prestation de conseil en matière juridique ainsi que les services qui ont pour objet la rédaction des actes ou la tenue du secrétariat juridique
- Les missions de commissariat aux apports et à la fusion
- La prise en charge, même partielle, d'une prestation d'externalisation
- Le maniement ou le séquestre de fonds.

Dérogation introduite par la loi sapin II (Art. L.822-11 II 2^{ème} alinéa cc)



- * - Les services ayant pour objet l'élaboration d'une information ou d'une communication financière
- La prestation de conseil en matière juridique ainsi que les services qui ont pour objet la rédaction des actes ou la tenue du secrétariat juridique
- Les missions de commissariat aux apports et à la fusion
- La prise en charge, même partielle, d'une prestation d'externalisation
- Le maniement ou le séquestre de fonds.

Services interdits pour la certification des comptes d'une EIP (Art. L.822-11-1 I cc)



- * - Les services ayant pour objet l'élaboration d'une information ou d'une communication financière
 - La prestation de conseil en matière juridique ainsi que les services qui ont pour objet la rédaction des actes ou la tenue du secrétariat juridique
 - Les missions de commissariat aux apports et à la fusion
 - La prise en charge, même partielle, d'une prestation d'externalisation
 - Le maniement ou le séquestre de fonds.

Services interdits mandats EIP (Art. 10 CdD, L. 822-11 et L. 822-11-1 cc)

Entités	CAC en France	Membres du réseau
Entité audité EIP	11 services (art. 5.1 Règlement) + 5 services (art. 10 CdD)	11 services (art. 5.1 Règlement) + 5 services (art. 10 CdD)
Mère ou filiale dans UE	11 services (art. 5.1 Règlement) + 5 services (art. 10 CdD)	11 services (art. 5.1 Règlement) + 5 services* (art. 10 CdD)
Mère hors UE	Pas d'interdiction Approche risque/sauvegarde	Pas d'interdiction Approche risque/sauvegarde
Filiale hors UE	Pas d'interdiction Approche risque/sauvegarde	b), c) et e) Art. 5.1 Règlement

* Dérogation loi Sapin II : certains services fiscaux (a), i) et v) à vii) et le service f)) ne sont pas interdits pour les membres du réseau dans certains pays européens qui ont individuellement choisi de les autoriser. Analyse risque/sauvegarde à réaliser au préalable.



Approbation des services autres que la certification des comptes (SACC)

- Règlement (article 5) et art. L822-11-2 du code de commerce

Autorisation préalable du comité d'audit

- ↳ Les SACC qui ne sont pas interdits peuvent être fournis par le CAC ou les membres du réseau auquel il appartient à l'EIP dont il certifie les comptes, ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II de l'article L.233-3, à condition d'être approuvés par le comité spécialisé mentionné à l'article L.823-19.
- ↳ Ce comité se prononce après avoir analysé les risques pesant sur l'indépendance du CAC et les mesures de sauvegarde appliqués par celui-ci.



Limitation des SACC (taux de 70%)

- Règlement (article 4) et art. L.823-18 II cc

Limitation des services autres que la certification des comptes

- ↳ Lorsque le CAC fournit à une EIP dont il est chargé de certifier les comptes ou à la personnes qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle au sens des I et II de l'article L.233-3, des services autres que la certification des comptes, le total des honoraires facturés pour ces autres services se limite à 70% de la moyenne des honoraires facturés au cours des trois derniers exercices pour le contrôle légal des comptes et des états financiers consolidés de l'EIP et, le cas échéant, de la personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle.
- ↳ Les SACC requis par la législation de l'Union ou par une disposition législative ou réglementaire sont exclus de ce calcul.



Règles relatives à la rotation



Rotation obligatoire des cabinets (1/2)

	Entités EIP		Entités non EIP
	Sans co-commissariat	Avec co-commissariat	
Durée du mandat	6 exercices	6 exercices	6 exercices
Durée maximum cumulée des mandats	10 ans	24 ans	Pas de limite donc pas de rotation obligatoire
En cas d'appel d'offre ^{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'EIP, 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.

Rotation obligatoire des cabinets (2/2)

Dispositions transitoires

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 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 2016		
Conséquences	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 durée maximale* : 10 ans ou 10 + 6 exercices (en cas d'appel d'offres) ou 24 ans (en cas de co-CAC) (calcul de l'antériorité du mandat depuis l'origine du mandat)
Articles du Règlement	41.1	41.2	41.3

* Voir le communiqué de la CNCC du 1^{er} juin 2017 (disponible sur Sidoni)

55

Rotation obligatoire des signataires

➤ S'applique à l'ensemble des EIP et aux APG (définition des critères à venir)

➤ Durée maximale de six exercices consécutifs (sans dépasser 7 ans)

➤ Délai de viduité de 3 ans (contre 2 ans avant la réforme)

➤ Dispositions transitoires

- Rotation applicable pour les « nouvelles EIP » 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 s'applique à compter du premier exercice ouvert postérieurement au 31 décembre 2017)

56

Rotation progressive : modalités d'organisation et de fonctionnement des cabinets ayant des mandats EIP (art. R. 822-33)

Mise en place d'un mécanisme de rotation progressive pour les CAC soumis à la rotation des signataires (EIP + AGP) conformément à l'article 17 §7 du règlement

- Le CAC ou le cabinet d'audit instaure un mécanisme de rotation progressive adapté qu'il applique aux personnes les plus élevées dans la hiérarchie qui participent au contrôle légal des comptes, en particulier au moins aux personnes qui sont enregistrées en tant que contrôleurs légaux des comptes.
- La rotation progressive est 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 du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit.
- Le CAC ou le cabinet d'audit doit pouvoir démontrer à l'autorité compétente que ce mécanisme est bien appliqué et adapté à la taille et à la complexité de son activité.

Application à compter du 1er janvier 2017

Revue indépendante des travaux du CAC relatifs à la certification des comptes des EIP (art. R. 822-35 cc)

Les travaux du CAC relatifs à la certification des comptes d'une EIP font l'objet d'une revue indépendante avant la signature

- Concerne les rapports de certification des comptes annuels et consolidés des EIP et le rapport complémentaire du CAC au comité spécialisé

Objectif : vérifier que le signataire pouvait raisonnablement parvenir aux conclusions qui figurent dans les projets de rapport

Revue réalisée par un commissaire aux comptes inscrit sur la liste des CAC qui ne participe pas à la mission de certification sur laquelle elle porte

Si tous les CAC de la société ont participé à la mission ou CAC à titre individuel

- Revue réalisée par un CAC extérieur à la structure
- La transmission des documents ou informations ne constitue pas une violation du secret professionnel

Le réviseur indépendant consigne les informations reçues du CAC pour étayer ses conclusions d'audit (cf article 8 §4 du règlement) et évalue certains éléments tels que l'indépendance du CAC vis-à-vis de l'entité auditée (cf article 8 §5 du règlement)

Revue indépendante applicable à compter du 1er janvier 2017



Information sur la date de fin de mandat (Art. 21 CdD)

Nouveau

- › Obligation pour le CAC d'informer l'entité du fait qu'il ne pourra mener son mandat jusqu'à son échéance

Le commissaire aux comptes dont le mandat ne pourra se poursuivre jusqu'à son échéance par l'application des dispositions de l'article L. 823-3-1 en informe sans délai la personne ou l'entité lors de sa désignation ou de son renouvellement.



Honoraires



Indépendance financière (Art. 31 CdD)(1/2)

↳ Pour les EIP : respect en outre des dispositions du paragraphe 3 de l'article 4 du règlement n°537/2014 (limite des 15%)

- Lorsque les **honoraires totaux reçus d'une EIP au cours de chacun des trois derniers exercices consécutifs représentent plus de 15 % du total des honoraires reçus par le CAC 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 d'audit devrait être soumise à un examen de contrôle qualité de la mission par un autre CAC ou cabinet d'audit avant la publication du rapport d'audit.



Indépendance financière (Art. 31 CdD) (2/2)

↳ Pour les EIP : respect en outre des dispositions du paragraphe 3 de l'article 4 du règlement n°537/2014 (limite des 15%) (suite)

- Lorsque les honoraires reçus d'une telle EIP continuent de dépasser 15 % du total des honoraires reçus par le CAC ou le cabinet d'audit, le comité d'audit décide, sur la base de critères objectifs, si le CAC ou le cabinet d'audit peut continuer à effectuer ce contrôle pendant une période supplémentaire, qui ne peut en aucun cas dépasser deux ans.



Autres nouveautés



CAC devenant dirigeant, administrateur, membre du conseil de surveillance ou occupant un poste de direction (Art. L.822-12 cc)

↳ Délai de viduité ramené à 3 ans au lieu de 5 ans

Les CAC et, au sein des sociétés de CAC, les personnes physiques associés, actionnaires ou dirigeants de cette société 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.

Pendant ce même délai, ils ne peuvent exercer les mêmes fonctions dans une personne ou entité contrôlée ou qui contrôle la personne ou entité dont ils ont certifié les comptes.

Cette interdiction s'applique également à toutes personnes inscrites sur la liste des CAC pendant une durée d'un an suivant leur participation à la mission de certification.



Pour aller plus loin :

- Procédures cabinet
- sanctions encourues par le CAC



Modalités d'organisation et de fonctionnement des cabinets (Art. R. 822-32 et R. 822-33 cc)(1/2)

↳ Reprise des obligations figurant dans l'ancien article 15 du code de déontologie complétées par celles mentionnées aux articles 24 bis et ter de la directive (organisation des cabinets et des travaux)

↳ Procédures nouvelles à mettre en œuvre (à compter du 1^{er} janvier 2017)

- Procédures assurant l'absence de toute intervention des actionnaires ou dirigeants de la société de CAC et le cas échéant du réseau pouvant compromettre l'indépendance et l'objectivité de la personne exerçant les fonctions de CAC au nom de la société
- Mécanismes assurant le respect des décisions et des procédures définies au sein de la structure d'exercice
- Dispositif de contrôle de qualité interne, placé sous la responsabilité d'un commissaire aux comptes, personne physique, inscrit sur la liste mentionnée au I de l'article L. 822-1. Ce dispositif est évalué annuellement et les conclusions de cette évaluation ainsi que toute mesure proposée en vue de modifier le dispositif sont conservées pendant un délai de six ans.
- Constitution d'une documentation sur la manière dont le cabinet respecte ces procédures et diffusion aux salariés

Modalités d'organisation et de fonctionnement des cabinets (Art. R. 822-32 et R. 822-33 cc)(2/2)

Procédures nouvelles à mettre en œuvre à compter du 1^{er} janvier 2017 (suite)

- Procédures assurant que le recours à des tiers, collaborateurs ou experts, pour la réalisation des travaux requis au titre de la mission de certification, ne porte pas atteinte à la qualité du contrôle de qualité interne, ni à la capacité du H3C à surveiller le respect, par le commissaire aux comptes, de la réglementation en vigueur
- Procédures permettant aux salariés de signaler tous les manquements à la réglementation applicable à la profession ainsi qu'au règlement (UE) n° 537/2014
- Procédures permettant l'exécution des missions de certification des comptes et l'organisation du dossier de travail du CAC et assurant la formation des salariés ainsi que l'encadrement et le contrôle de leurs activités

Sanctions pécuniaire / non pécuniaires possibles

Personnes ou entités	Fautes ou manquements	Sanctions pécuniaires possibles		Sanctions autres que pécuniaires possibles
		Personne physique	Personne morale	
Commissaires aux comptes	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	Un maximum de 250 000 €	la plus élevée des sommes suivantes : 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	<ul style="list-style-type: none"> - L'avertissement ; - Le blâme ; - L'interdiction d'exercer la fonction de commissaire aux comptes pour une durée n'excédant pas cinq ans ; - 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 ;
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	Manquement aux dispositions du code de commerce ou du code de déontologie relatives aux liens personnels, professionnels ou financiers	Un maximum de 50 000 €	Un maximum de 500 000 €	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 ;
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	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'expertises	Un maximum de 50 000 €	Un maximum de 500 000 €	
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	Manquement aux règles de viabilité pour la nomination de commissaires aux comptes à des postes de dirigeants, administrateurs	Un maximum de 250 000 €	Un maximum de 500 000 €	

Sanctions spécifiques aux EIP

Personnes ou entités	Fautes ou manquements	Sanctions pécuniaires possibles		Sanctions autres que pécuniaires possibles
		Personne physique	Personne morale	
Les entités d'intérêt public, leurs gérants, administrateurs ou membres du directoire ou du conseil de surveillance	Manquements aux dispositions du code de commerce et du règlement relatives : <ul style="list-style-type: none"> - aux services fournis par les commissaires aux comptes ; - à la désignation des commissaires aux comptes, - à la durée du mandat, - aux honoraires (seuils de 15% et des 70%) 	Un maximum de 250 000 €	la plus élevée des sommes suivantes: 1 million d'euros ou Lorsque le manquement intervient dans le cadre d'une mission de certification la moyenne annuelle des honoraires facturés au titre de l'exercice durant lequel le manquement a été commis et des deux exercices précédant celui-ci	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 ;

Conclusion



Conclusion

✓ Dates d'application

- Nouveau code de déontologie applicable au 1^{er} juin 2017
- Règlement applicable à compter du 17 juin 2016 (sauf dispositions transitoires)
- Ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 applicable à compter du 17 juin 2016 (sauf dispositions transitoires)
- Décret n° 2016-1026 du 26 juillet 2016 pris pour l'application de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 applicable à compter du 29 juillet 2016 (sauf dispositions transitoires)

✓ Une formation sera très prochainement mise à disposition des CAC par la CNCC pour aller plus en avant en termes de règles déontologiques

✓ En cas de questions

- **Saisine de la CEP**
- Saisine du H3C via le président de la CNCC (avis du H3C portant sur le code de déontologie rendu dans le délai d'un mois (article R.821-6 du code de commerce))