



Le nouveau cadre déontologique du commissariat aux comptes

Missions et prestations après la loi Pacte

Par **Patrick Iweins**, associé Advolis Orfis, commissaire aux comptes, expert judiciaire près la Cour d'appel de Paris, vice-président de la Commission d'éthique professionnelle de la CNCC.

1	Les principales novations du code de déontologie	31
2	Les notions fondamentales du code de déontologie	36
3	Application aux prestations « rebond »	40
4	Application aux services antérieurement « interdits »	47
5	Application à d'autres prestations potentielles	58
	Annexe : liste des services interdits (EIP)	64



Le cadre déontologique du commissariat aux comptes

**« L'extension du périmètre des missions du commissaire aux comptes traduit la reconnaissance d'une véritable profession »
(Christine Guéguen, présidente du Haut Conseil du commissariat aux comptes)**

La loi Pacte a, au-delà de l'instauration de nouveaux seuils de nomination, apporté de réelles novations au cadre déontologique de la profession de commissaire aux comptes (CAC) et, notamment (loi 2019-486 du 22 mai 2019, art. 20 ;

décret 2020-292 du 21 mars 2020) :

- la suppression des services ajoutés par le législateur français à la liste des services interdits par le règlement européen pour les missions de certification des comptes des entités d'intérêt public (EIP) (UE, règt 537/2014 du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des EIP) ;
- la suppression de la liste des services interdits pour les entités non EIP ;
- l'introduction de la possibilité, pour les CAC, de fournir, en dehors ou dans le cadre d'une mission légale, des services et attestations (c. com. art. L. 820-1-1). On distingue désormais (c. déont., art. 1^{er}) :

- les « missions », qui couvrent les missions de contrôle légal et les autres missions susceptibles d'être confiées au CAC par la loi ou le règlement ;
- les « prestations », qui regroupent les services et attestations qui peuvent être fournis par le CAC, en dehors ou dans le cadre d'une mission légale.

Le code de déontologie comprend ainsi, depuis le 25 mars 2020, deux parties distinctes fixant les dispositions devant être respectées par le commissaire aux comptes :

- dans l'exercice de son activité professionnelle, quelle que soit la nature de la mission ou de la prestation qu'il fournit (dispositions communes) ;
- dans la réalisation d'une mission de certification des comptes, ainsi que dans celle d'une autre mission ou prestation pour l'entité dont il certifie les comptes (dispositions complémentaires).

La disparition des services interdits (auprès des non-EIP) et la réduction de leur liste (pour les EIP) s'accompagnent de la réaffirmation de l'impartialité requise du commissaire aux comptes dans l'exercice de sa mission ou prestation, et du respect du principe d'indépendance auquel il est soumis, seul à pouvoir garantir (c. déont., art. 5) :

- l'émission de conclusions exemptes de tout parti pris, conflit d'intérêts, influence liée à des liens personnels, financiers ou professionnels ;
- l'absence de risque d'autorévision.



1 Les principales novations du code de déontologie des commissaires aux comptes

Trois grandes novations du code de déontologie des commissaires aux comptes qui s'applique depuis le 25 mars 2020 méritent d'être signalées (décret 2020-292 du 21 mars 2020,

JO du 24 ; c. com., livre VIII, ann. 8-1).

PÉRIMÈTRE DES MISSIONS ET PRESTATIONS VISÉES PAR LE CODE DE DÉONTOLOGIE : CLARIFICATION

Problématique

Des questions récurrentes portaient sur le périmètre des missions visées par le code de déontologie. Ses dispositions s'appliquaient-elles aux seules missions de certification des comptes ou trouvaient-elles également à s'appliquer aux autres missions susceptibles d'être réalisées par le commissaire aux comptes intervenant *ès qualité* ?

Les positions exprimées par la Commission d'éthique professionnelle (CEP) de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) reposaient sur une vision élargie de l'application du code de déontologie.

Activité professionnelle exercée *ès qualité de commissaire aux comptes*

PRINCIPE ÉNONCÉ PAR LE CODE DE DÉONTOLOGIE

Le code de déontologie, s'inscrivant dans le prolongement de la loi Pacte, lève les hésitations résiduelles de certains professionnels : les dispositions du code de déontologie s'appliquent à l'exercice de l'activité professionnelle de commissaire aux comptes quelle que soit la nature des missions ou des prestations qu'il fournit (c. déont. art. 1^{er}).

Ainsi, le professionnel, intervenant *ès qualité* dans le cadre d'une prestation ou d'une mission autre que celle de certification des comptes, devra respecter les dispositions du titre I du code de déontologie, résumées ci-après dans la partie « Principes communs à toutes les missions et prestations », avant toute acceptation d'intervention et tout au long de celle-ci (c. déont. art. 2).

ÉLÉMENTS PERMETTANT DE QUALIFIER CETTE ACTIVITÉ PROFESSIONNELLE

Il est possible de se référer au § 4 de la NEP 9605 « Obligations du commissaire aux comptes en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du



Le cadre déontologique du commissariat aux comptes

terrorisme » pour cerner l'intervention de qualité de commissaire aux comptes. Cette dernière résulte (NEP 9605, § 4) :

- des dispositions légales et réglementaires sur le fondement desquelles la mission ou la prestation est mise en œuvre ;
- de la mention de la qualité de commissaire aux comptes dans les documents de restitution de la mission ou de la prestation ;
- ou encore de la référence, dans ces documents, à l'application des normes relatives à l'exercice professionnel des commissaires aux comptes (NEP) ou de la doctrine professionnelle élaborée par la CNCC.

Mais cette qualification peut aussi résulter d'un faisceau d'indices parmi lesquels l'utilisation d'un papier à en-tête d'une structure ayant pour objet l'exercice du commissariat aux comptes (NEP 9605, § 4).

PRINCIPES COMMUNS À TOUTES LES MISSIONS ET PRESTATIONS

La première partie du code (titre I), qui s'applique à l'ensemble des missions et prestations relevant de l'activité professionnelle du commissaire aux comptes, est structurée en cinq sections.

Principes fondamentaux de comportement

Ces principes immuables font partie de l'ADN de tout professionnel. La plupart d'entre eux figuraient dans les précédentes versions du code de déontologie :

- **intégrité** (c. déont. art. 3) ;
- **impartialité** (c. déont. art. 4) ;
- **indépendance et prévention des conflits d'intérêts** (c. déont. art. 5) (voir développements dans la partie 2 du dossier « Les notions fondamentales du code de déontologie ») ;
- **esprit critique** (c. déont. art. 6). Cette notion fait l'objet d'un développement spécifique dans le code à l'article 23 dans la partie relevant de la certification des comptes ;
- **compétence et diligence** (c. déont. art. 7) ;
- **confraternité** (c. déont. art. 8) ;
- **secret professionnel et discrétion** (c. com. art. L. 822-15 ; c. déont. art. 9).

Conduite de la mission ou de la prestation

RECOURS À DES COLLABORATEURS OU EXPERTS

Le principe du recours à des collaborateurs et experts demeure possible. Pour autant, ces derniers interviennent sous la responsabilité directe du commissaire aux comptes (c. déont. art. 10).

DÉMISSION ET FIN DE MISSION

► **Obligation de lutte antiblanchiment.** Une nouvelle disposition étend à l'ensemble de l'activité professionnelle du commissaire aux comptes l'interdiction de démissionner d'une mission ou de mettre fin à une prestation pour se soustraire à la déclaration de sommes ou d'opérations soupçonnées d'origine illicite (c. déont. art. 11).

1 Les principales novations du code de déontologie



► **Démission d'une mission de certification légale des comptes.** En la matière, les dispositions du précédent code sont maintenues (c. déont. art. 28). Le professionnel ne peut ainsi « organiser » son incompatibilité.

S'il est amené à démissionner dans les conditions prévues à l'article 28 (motifs légitimes), il se doit d'en informer le Haut Conseil aux commissaires aux comptes (H3C), et, le cas échéant, l'Autorité des marchés financiers (AMF) et l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution (ACPR) (c. déont. art. 28).

Honoraires

Les dispositions antérieures concernant les honoraires sont étendues à l'ensemble des missions et prestations en lien avec le respect des règles d'indépendance.

Ainsi, la rémunération du commissaire aux comptes doit être en rapport avec l'importance des diligences à mettre en œuvre au regard de la nature de la mission ou de la prestation et de la complexité des activités de l'entité pour laquelle elle est réalisée (c. déont. art. 12).

Par ailleurs, l'acceptation d'une forme de rémunération proportionnelle ou conditionnelle ainsi que, en tout état de cause, la sollicitation ou l'acceptation de cadeaux au-dessus d'un seuil restant à fixer par arrêté, demeurent proscrites (c. déont. art. 13 et 14).

Publicité, sollicitation personnalisée et proposition de services en ligne

Le recours à la publicité demeure possible dans le respect de conditions strictes (respect de l'indépendance, dignité et honneur de la profession, absence d'éléments comparatifs...) (c. déont. art. 15).

L'interdiction de toute sollicitation personnalisée ou proposition de services en ligne a été supprimée, mais ces dernières sont soumises à des conditions strictes (loi 2016-547 du 18 novembre 2016, art. 3 ; c. déont. art. 16, I) :

- information sincère sur la nature des missions et prestations proposées ;
- respect des règles déontologiques de la profession (dignité, confraternité...) ;
- absence d'élément comparatif.

La sollicitation personnalisée ne peut être effectuée que sous la forme d'un envoi postal ou d'un courrier électronique adressé à une personne physique ou morale déterminée. Tout démarchage physique ou téléphonique est proscrit (c. déont. art. 16, II).

Enfin, la vigilance doit être de mise concernant les sites Internet (c. déont. art. 16, III) :

- éviter toute confusion dans l'utilisation des noms de domaines ;
- ne pas utiliser d'encart ou de bannière publicitaire autre que ceux de la profession ou des professions avec lesquelles le professionnel est autorisé à s'associer...

Limitations et interdictions de certaines prestations

Alors que sont supprimés les services interdits qui figuraient à l'article 10 de la précédente version du code de déontologie (autres que ceux prévus par le règlement européen pour les EIP), de nouvelles limitations sont prévues afin, notamment, de respecter le monopole d'autres professions.



Le cadre déontologique du commissariat aux comptes

CONSULTATIONS JURIDIQUES

La première limitation précise l'articulation entre les modifications législatives apportées par la loi Pacte et l'article 59 de la loi 71-1130 du 31 décembre 1971 portant réforme de certaines professions judiciaires et juridiques concernant le respect du monopole des autres professions (c. déont. art. 17, I).

Ainsi, le commissaire aux comptes ne peut donner de consultations juridiques et rédiger des actes sous seing privé que dans les conditions prévues à l'article 59 de la loi précitée (c. déont. art. 17, II) : les personnes exerçant une activité professionnelle réglementée peuvent, dans les limites autorisées par la réglementation qui leur est applicable, donner des consultations juridiques relevant de leur activité principale et rédiger des actes sous seing privé qui constituent l'accessoire direct de la prestation fournie (loi 71-1130 précitée, art. 59).

Si le principe est énoncé clairement, la question va, en pratique, se poser quant à l'appréciation du « caractère accessoire direct de la prestation fournie ».

On ne peut qu'insister sur la vigilance à apporter par le professionnel dans cette appréciation qui devra, en tout état de cause, être formalisée dans son dossier.

RÉCEPTION, CONSERVATION OU DÉLIVRANCE DE FONDS

La seconde limitation porte sur la fourniture de prestations conduisant à recevoir, conserver ou délivrer des fonds et valeurs ou à donner quittance. Dès lors que cette prestation n'est plus interdite, le code de déontologie l'encadre : le commissaire aux comptes doit alors disposer d'un mandat spécial de l'entité qui le sollicite précisant que cette opération est réalisée par virement électronique grâce à la fourniture de codes d'accès spécifiques aux comptes bancaires en ligne de cette entité (c. déont. art. 17, III).

LIMITATIONS DES SERVICES AUX PERSONNES / ENTITÉS DONT LE CAC CERTIFIE LES COMPTES

En complément des principes applicables à l'ensemble des missions et prestations, le titre II du code de déontologie précise les dispositions particulières à respecter par le commissaire aux comptes dans le cadre de son activité professionnelle pour le compte de la personne ou de l'entité dont il certifie les comptes dès lors qu'il exerce une mission d'intérêt général dans les conditions fixées par la loi.

Au-delà de la révision de la liste des services interdits, les évolutions des principes applicables à l'exercice de leur activité professionnelle pour le compte de la personne ou de l'entité dont le professionnel certifie les comptes sont limitées.

Points inchangés

Les incompatibilités résultant de liens personnels, financiers ou professionnels ne sont pas modifiées (c. déont. art. 31 à 35).

Demeurent interdits, pour la certification des comptes d'une entité d'intérêt public (EIP), les services rémunérés décrits par le règlement européen auquel fait référence le code de commerce (UE, règl. 537/2014 du 16 avril 2014, art. 5, § 1 sur renvoi de c. com. art. L. 822-11, II). La liste de ces services interdits est fournie dans l'annexe à notre dossier.



Nouvelle donne concernant les services interdits

Les principales novations afférentes aux missions de certification portent sur (c. déont. art. 18) :

- la suppression de la liste des services interdits pour les entités non EIP ;
- la suppression des services ajoutés par le législateur français à la liste des services interdits par le règlement européen pour les missions de certification des comptes des EIP.

Cette réduction du champ des interdictions, sans incidence sur les incompatibilités résultant de liens avec l'entité qui demeurent, conduit à inscrire l'approche risques-sauvegarde au centre du nouveau dispositif.

Mesures maintenues et adaptées, le cas échéant, au nouveau cadre de l'exercice professionnel

Les autres mesures prévues par la précédente version du code de déontologie demeurent et se trouvent adaptées, le cas échéant, au nouveau contexte post loi Pacte :

- acceptation, conduite et maintien de la mission de contrôle légal :
 - documentation de l'acceptation (c. com. art. L. 820-3 ; c. déont. art. 21 et 24),
 - identification et prévention des risques liés aux missions ou prestations antérieures (c. déont. art. 22),
 - conduite de la mission dans le respect des normes d'audit (c. déont. art. 23, I),
 - évaluation critique (c. déont. art. 23, I),
 - modalités de poursuite du mandat, de démission, de succession entre confrères (c. déont. art. 25 à 28)...
- exercice en réseau :
 - identification préalable à toute acceptation de mission (c. déont. art. 29),
 - organisation spécifique du commissaire aux comptes membre d'un réseau (c. déont. art. 30) ;
- incompatibilités résultant de liens personnels, financiers et professionnels (c. déont. art. 31 à 35) ;
- honoraires :
 - niveau ne créant pas de dépendance financière du professionnel à l'égard de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés (c. déont. art. 36),
 - information sur le montant des honoraires perçus au titre de ses différentes missions et prestations (c. déont. art. 37).



2 Les notions fondamentales du code de déontologie des commissaires aux comptes

Alors que le respect du principe d'indépendance et d'absence de conflit d'intérêts constitue la pierre angulaire de l'exercice professionnel, la réduction de la liste des services interdits dans les entités d'intérêt public (EIP) et leur suppression dans les non-EIP inscrivent la mise en œuvre de l'approche risques-sauvegarde au cœur du dispositif.

Le Haut Conseil du commissariat aux comptes rend des avis sur saisine par un commissaire aux comptes et contrôle le respect de ces règles par les professionnels.

LE PRINCIPE D'INDÉPENDANCE ET DE PRÉVENTION DES CONFLITS D'INTÉRÊTS

Le principe d'indépendance et de prévention des conflits d'intérêts, applicable à l'ensemble des missions et prestations, est explicité à l'article 5 du code de déontologie et fait l'objet de développements spécifiques à l'article 19 pour les missions de certification des comptes ou d'autres prestations ou missions pour l'entité dont il certifie les comptes.

Définition : exercice impartial de la mission ou prestation

L'indépendance du commissaire aux comptes, qui s'apprécie en réalité et en apparence, demeure caractérisée par l'exercice en toute objectivité des pouvoirs et compétences conférés par la loi : le professionnel doit éviter de se placer dans une situation qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de sa mission ou prestation (c. déont. art. 5, I).

Nouvelles précisions apportées dans le code

Le nouveau code de déontologie donne une importance accrue à l'indépendance du professionnel en affirmant qu'elle garantit (c. déont. art. 5, II) :

- l'émission de conclusions exemptes de tout parti pris, conflit d'intérêts, influence liée à des liens professionnels directs ou indirects, y compris entre ses associés, les membres de son réseau et la personne ou l'entité à laquelle il fournit la mission ou la prestation [...];
- l'absence de risque d'autorévission dont la notion se trouve explicitée. Il s'agit du risque conduisant le professionnel à se prononcer ou à porter une appréciation sur des éléments résultant de mission ou prestations fournies par lui-même, la société à laquelle il appartient, ou un membre de son réseau.

Le respect du principe d'indépendance et de prévention des conflits d'intérêts apparaît ainsi comme la véritable garantie, pour les tiers, d'un exercice impartial de la mission ou de la prestation et de l'émission de conclusions exemptes de tout parti pris.



À ce titre, le respect de ce principe fondamental, principal pilier sur lequel repose la légitimité de l'exercice professionnel du commissariat aux comptes, va être au centre des développements des parties suivantes du dossier dédiées respectivement à l'application des nouvelles dispositions du code de déontologie à l'exercice :

- des prestations « rebond » des commissaires aux comptes (partie 3) ;
- de prestations antérieurement dites « prestations interdites » (partie 4) ;
- d'autres prestations potentielles des professionnels (partie 5).

L'APPROCHE RISQUES-SAUVEGARDE

Principe

Face à la dualité d'approche des questions d'éthique et de déontologie (approche prescriptive ou non), le nouveau code de déontologie réaffirme le choix de l'approche risques-sauvegarde qui privilégie l'exercice du jugement par le professionnel en vue d'apprécier la situation dans laquelle il se trouve et les risques auxquels il est exposé (c. déont. art. 5, III).

Les nouvelles dispositions reprennent, pour l'essentiel, celles contenues dans la précédente version du code. Pour autant, les mesures de sauvegarde, à défaut de pouvoir éliminer la source du risque, doivent en réduire les effets à un niveau suffisamment faible pour que son indépendance ne risque pas d'être affectée (c. déont. art. 5, III).

Mise en œuvre en quatre phases

L'approche risques-sauvegarde comprend, en général, quatre phases :

- identification des risques ;
- appréciation de la situation ;
- identification de mesures de sauvegarde et appréciation du caractère approprié de telles mesures ;
- conséquences sur le déroulement de la mission. Si la situation fait réellement courir un risque de perception de perte d'indépendance et qu'aucune mesure de sauvegarde n'apparaît satisfaisante, le professionnel doit en tirer toutes les conséquences.

EXEMPLE

Identification d'un risque : existence d'un lien familial entre l'un des membres de l'équipe d'audit, n'exerçant pas de responsabilité dans la « chaîne de contrôle », et une personne exerçant une responsabilité dans la société auditée.

Appréciation de la situation : dès lors que cette personne détient un niveau de responsabilité élevé touchant au domaine des comptes, cette situation est considérée comme susceptible de porter atteinte à l'apparence d'indépendance de l'auditeur.

Identification de mesures de sauvegarde : le collaborateur concerné n'intervient plus sur le dossier.

Conséquence sur le déroulement de la mission : si aucune mesure n'apparaît satisfaisante, il est décidé de renoncer à la fourniture d'une prestation incompatible avec son statut d'auditeur, voire, le cas échéant, à la réalisation de la mission d'audit.



Le cadre déontologique du commissariat aux comptes

Précisions complémentaires

MISSION DE CERTIFICATION DES COMPTES

S'agissant des interventions pour l'entité pour laquelle le professionnel certifie les comptes, le code explicite ainsi le processus d'identification et de traitement des risques : l'appréciation du commissaire aux comptes porte notamment sur les risques d'atteinte à l'intégrité, à l'impartialité, à l'indépendance. Elle porte également sur les risques de conflits d'intérêts ou d'autorévision, ainsi que sur ceux qui résultent de liens personnels, professionnels ou financiers (c. déont. art. 19, I).

PRESTATIONS AUPRÈS D'UNE EIP

Les prestations que le commissaire aux comptes ou le membre de son réseau envisage de fournir à une EIP ou aux entités de sa chaîne de contrôle doivent être approuvées par le comité d'audit. Ce comité se prononce après analyse des risques pesant sur l'indépendance du commissaire aux comptes et des mesures de sauvegarde appliquées par celui-ci (c. com. art. L. 822-11-2).

LES POINTS DE VIGILANCE DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Les règles à respecter

Ainsi que mentionné précédemment, les incompatibilités résultant des liens personnels, financiers ou professionnels demeurent quelle que soit l'entité concernée.

S'agissant des EIP, la liste des 11 services interdits prévus par le règlement européen subsiste (voir cette liste dans l'annexe du dossier). Le commissaire aux comptes doit en outre veiller à l'information et l'autorisation des comités d'audit.

S'agissant des non-EIP, si les interdictions afférentes aux prestations rendues aux entités dont le professionnel certifie les comptes ont disparu afin d'éviter toute surtransposition dans le droit national, les professionnels n'en doivent pas moins porter une vigilance particulière :

- au respect du principe d'indépendance et à l'absence de conflit d'intérêts et ce, avant et tout au long du déroulement de son intervention ;
- à la mise en œuvre rigoureuse et documentée de l'approche risques-sauvegarde.

Une documentation précise à constituer

Le raisonnement suivi par le professionnel avant d'accepter d'intervenir, ou au cours de son intervention, doit faire l'objet d'une documentation précise permettant de justifier l'absence d'atteinte à son indépendance, de risque de conflit d'intérêts et d'autorévision ou, le cas échéant, l'adoption de mesures de sauvegarde appropriées permettant de réduire le risque à un niveau suffisamment faible.

LE RÔLE DU H3C

L'élargissement du périmètre des prestations s'accompagne d'une vigilance et responsabilité renforcées sous le regard du Haut Conseil du commissariat aux comptes (H3C) en sa qualité d'organe de supervision de la profession.



Saisine pour avis par un professionnel

Au-delà de sa participation à l'élaboration des textes et au contrôle de la profession, le H3C peut être saisi, pour avis, par tout professionnel en cas de doute sérieux ou de difficulté d'interprétation dans l'identification ou le traitement de risques afférents à son indépendance (c. déont. art. 19, III).

Contrôle

Le périmètre de contrôle du H3C comprend notamment le respect des règles d'indépendance et il a été étendu aux autres missions exercées ou toute autre prestation fournie par le professionnel aux personnes ou entités dont il certifie les comptes (c. com. art. R. 821-71 modifié par décret 2020-292 du 21 mars 2020).

La documentation ainsi réunie par le professionnel, dans le cadre de prestations fournies aux entités dont il certifie les comptes, pourra être examinée par les équipes de contrôle du H3C.

Ainsi que l'a précisé la Présidente du H3C lors d'une conférence récente, « le corollaire de la liberté est la responsabilité ».



**Générez de l'innovation
efficace dans votre cabinet
d'expertise comptable.**

De nombreux schémas et outils d'aide
au diagnostic et à la prise de décision.

NOUVEAUTÉ

29 € TTC 1^{re} édition

Parution novembre 2020
150 pages environ

Commandez au 01 48 00 59 66 ou boutique.grouperf.com



3 Application du code de déontologie aux prestations « rebond » du CAC

Les plus « sensibles » des nouvelles prestations autres que la certification des comptes, qui peuvent, depuis leur ouverture par la loi Pacte, être effectuées par le commissaire aux comptes auprès d'une entité, sont analysées sous l'angle déontologique.

REMARQUE LIMINAIRE Les éléments ci-après reprennent, pour l'essentiel, la structure du raisonnement devant être suivi par la Commission d'éthique professionnelle de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC). Pour autant, les conclusions exprimées reflètent le seul point de vue de l'auteur et n'engagent pas l'institution. Seule la publication officielle par la CNCC des réponses aux saisines exprimera sa position officielle.

Par ailleurs, ainsi que le rappelle la Commission dans toutes ses réponses, ces dernières sont émises sous réserve d'avis contraire du Haut Conseil du commissariat aux comptes (H3C) qui serait exprimé sur des questions de principe postérieurement à la date de communication desdites réponses.

PRESTATIONS SUSCEPTIBLES D'ÊTRE CONFIÉES AUX COMMISSAIRES AUX COMPTES

État d'avancement des travaux de la CNCC

Dans le prolongement de la loi Pacte qui, au-delà du relèvement des seuils, a ouvert de nouvelles perspectives à la profession, la CNCC a réfléchi sur les types de prestations qui pourraient être rendues par les professionnels au-delà de la mission de certification des comptes.

Ont ainsi été identifiés 24 types de prestations susceptibles d'être confiées par une entité à un commissaire aux comptes. Elles ont été classées en quatre grandes catégories :

- données financières ;
- respect des textes légaux et réglementaires ;
- conformité et efficacité d'un processus ;
- numérique.

Ces prestations ont fait l'objet d'une saisine de la Commission d'éthique professionnelle (CEP) de la CNCC portant notamment sur l'analyse de leur faisabilité par le commissaire aux comptes de l'entité concernée, qu'elle soit ou non EIP. Si les travaux de la Commission sont bien avancés au jour de la rédaction de ce dossier, les positions définitives n'ont pas encore été arrêtées par la CNCC.

Principes généraux

Sont reprises ci-après certaines des prestations jugées les plus intéressantes au regard de l'analyse susceptible d'être menée par le professionnel. Chacune fait l'objet d'une présentation reposant sur le descriptif figurant sur le site Internet de la CNCC et d'une analyse synthétique du raisonnement à suivre par le professionnel.



Pour autant, dès lors que la prestation effective pourra différer dudit descriptif, le professionnel devra ajuster en conséquence son analyse et la documentation devant figurer dans son dossier.

Il devra également tenir compte, le cas échéant, de la volumétrie des honoraires au regard de sa mission de commissaire aux comptes de l'entité.

Certaines prestations portent sur des diagnostics ou l'appréciation de conformité de processus existant et ont donc vocation, in fine, à la mise en place, par l'entité, de mesures correctives.

Dans le respect du principe d'indépendance et afin d'éviter tout risque d'autorévision, le commissaire aux comptes devra se garder, pour l'ensemble des prestations, de participer à la mise en œuvre, même partielle, des recommandations qu'il aura formulées.

PRESTATIONS « DONNÉES FINANCIÈRES »

Analyse des risques et des zones de vulnérabilité

OBJECTIF

La prestation vise à restituer la prise de connaissance de l'entité et à analyser les risques inhérents d'anomalies dans les données financières et les vulnérabilités de l'entité, au travers notamment des étapes suivantes :

- prise de connaissance du secteur d'activité de l'entité et de son environnement réglementaire ;
- prise de connaissance des activités de l'entité, de son organisation et de son système d'information ;
- identification des risques inhérents d'anomalies dans les données financières ;
- identification des vulnérabilités de l'entreprise au regard de sa continuité d'exploitation (modèle économique et structure financière, évolution du secteur d'activité...) ;
- formalisation d'une cartographie des risques, des forces, faiblesses apparentes, et formulation de recommandations.

LIVRABLE

Il s'agit d'un rapport long comportant une identification des premières zones de risques, une cartographie des risques et des recommandations sur les améliorations nécessaires ou souhaitables.

APPRÉCIATION DE LA RÉALISATION PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES DE L'ENTITÉ

Cette prestation, qui mobilise les compétences habituelles d'un commissaire aux comptes, apparaît parfaitement appropriée au sein d'une entité où il ne réalise pas de mission de certification des comptes.

Si les trois premiers volets de l'objectif ne posent pas de difficulté au commissaire aux comptes de l'entité, les deux derniers étendent le périmètre de cette prestation sur des thématiques susceptibles de poser une difficulté au regard du respect des principes d'indépendance et d'impartialité :

- la cartographie des risques constitue un élément déterminant dans la structuration du contrôle interne et, à ce titre, son élaboration est de la responsabilité de l'entité. Sa



Le cadre déontologique du commissariat aux comptes

formalisation par le commissaire aux comptes de l'entité conduirait ce dernier à se trouver dans une situation susceptible de faire courir des risques trop importants d'autorévision ou de perte d'indépendance ;

– l'appréciation des vulnérabilités de l'entreprise au regard de sa continuité d'exploitation (modèle économique et structure financière, évolution du secteur d'activité...), devant se traduire par la formulation de recommandations sur les améliorations nécessaires ou souhaitables, présente également un risque de conflit d'intérêts ou de perte d'indépendance, voire d'immixtion dans la gestion. Ces difficultés ressortiront, par exemple, lorsque se posera la question du déclenchement d'une procédure d'alerte.

L'approche risques-sauvegarde ne permettra pas, au cas particulier, de mettre en place des mesures appropriées permettant de réduire le risque à un niveau suffisamment faible pour que l'indépendance du professionnel ne soit pas affectée.

Dans ces conditions, il n'apparaît pas possible au commissaire aux comptes de mener les deux derniers volets de cette prestation au sein de l'entité dont il est amené à certifier les comptes.

Évaluation de l'efficacité du contrôle interne comptable et financier

OBJECTIF

L'objectif de la prestation est d'identifier les forces et les faiblesses d'un processus au regard de sa capacité à fournir des informations financières et comptables fiables, à travers les travaux suivants :

- prise de connaissance de chacun des processus visés et des règles et principes comptables applicables ;
- évaluation de la conception du contrôle interne du processus qui concourt à l'élaboration des données financières ;
- évaluation de l'efficacité du contrôle interne du processus ;
- vérification de la correcte application des règles et principes comptables applicables aux opérations traitées dans ce processus ;
- restitution orale et écrite auprès de l'entité.

LIVRABLE

Cette prestation débouche sur un rapport long relatif à la capacité des processus à maîtriser les risques d'anomalies significatives dans les comptes, ainsi que sur des recommandations pour améliorer la fiabilité du processus de production de l'information comptable et financière de l'entité.

APPRÉCIATION DE LA RÉALISATION PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES DE L'ENTITÉ

Cette prestation, comme la précédente, mobilise les compétences habituelles d'un commissaire aux comptes.

Les objectifs ainsi décrits ne font pas, en tant que tels, porter un risque sur l'indépendance. Sans préjuger d'autres facteurs à prendre en considération, elle peut ainsi être menée par le commissaire aux comptes de l'entité.



Pour autant, au-delà de la vigilance habituelle lors de la rédaction de ses recommandations, le professionnel devra surtout veiller à ne pas être partie prenante dans leur mise en œuvre pour limiter tout risque d'autorévission ou de perte d'indépendance.

Attestation de données prévisionnelles et de business plans

OBJECTIF

La prestation consiste à attester des données financières prévisionnelles ou des données d'un business plan reposant sur la base d'informations communiquées par l'entité. Elle est structurée comme suit :

- prise de connaissance des données relatives au secteur d'activité et, en particulier, des prévisions économiques et des aspects relatifs à la concurrence ;
- prise de connaissance et évaluation de la qualité des informations prises en compte pour établir les données prévisionnelles. il s'agit en particulier des données concernant le chiffre d'affaires (contrats, commandes...) ainsi que la structure des fonds propres et des financements (engagements d'apports d'actionnaires, subventions reçues...);
- appréciation de la vraisemblance des hypothèses retenues pour l'élaboration des données prévisionnelles ;
- vérification de la fiabilité des données comptables servant de base aux projections ;
- vérification que les informations prévisionnelles respectent bien les hypothèses décrites et que les calculs ont été correctement effectués ;
- restitution orale et écrite auprès de l'entité.

LIVRABLE

Le commissaire aux comptes livre une attestation sous forme négative de la présentation sincère des données prévisionnelles / du business plan.

APPRÉCIATION DE LA RÉALISATION PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES DE L'ENTITÉ

En considération des objectifs ainsi décrits, l'intervention peut être réalisée par le commissaire aux comptes de l'entité.

Il veillera toutefois à ce que :

- les données prévisionnelles et le business plan soient bien établis par l'entité, sans aucune intervention de sa part ;
- il ne soit porté aucune appréciation sur la faisabilité de la réalisation des données prévisionnelles.

PRESTATIONS « RESPECT DES TEXTES LÉGAUX ET RÉGLEMENTAIRES »

Parmi ces prestations, nous avons sélectionné celle portant sur la vérification des dispositions liées à la forme juridique de l'entité.



Le cadre déontologique du commissariat aux comptes

Objectif

Pour cette prestation, l'objectif est de vérifier la conformité d'une entité au regard de certaines obligations légales ou réglementaires liées à sa forme juridique, selon le déroulé suivant :

- prendre connaissance du secteur d'activité de l'entité et de son environnement réglementaire ;
- prendre connaissance des obligations juridiques liées à la forme sociale de l'entité sur la thématique retenue ;
- établir une cartographie des risques de non-conformité à ces obligations ;
- prendre connaissance des procédures en vigueur au niveau de la thématique retenue ;
- identifier les dispositifs internes mis en place pour veiller au respect des obligations relatives à cette thématique ;
- vérifier le respect des dispositions juridiques applicables à l'entité ;
- restitution orale et écrite auprès du client.

Livrable

Le commissaire aux comptes fournit un rapport détaillé des constats et recommandations.

Appréciation de la réalisation par le commissaire aux comptes de l'entité

Ce type de prestation dépasse le cadre prévu des vérifications spécifiques à effectuer dans le périmètre du contrôle légal.

Avant d'être réalisée par le commissaire aux comptes de l'entité, cette prestation requiert un examen attentif destiné à s'assurer :

- qu'elle n'est pas constitutive d'une source de conflit d'intérêts potentiel ;
- qu'elle ne puisse être assimilée à une consultation juridique en contradiction avec les règles régissant le respect du monopole des autres professions (voir partie 1 du dossier, sous-partie « Limitations et interdictions de certaines prestations »).

PRESTATIONS « CONFORMITÉ ET EFFICACITÉ D'UN PROCESSUS »

Parmi ces prestations, nous avons sélectionné celle portant sur l'appréciation de la conformité d'un processus à un référentiel.

Objectif

Ce type de prestation a pour objectif de vérifier la conformité d'un processus au regard d'un référentiel.

ATTENTION S'agissant du cas d'une attestation positive, il convient de réaliser les travaux estimés nécessaires pour obtenir l'assurance raisonnable permettant de présenter une conclusion positive.

La prestation requiert que le commissaire aux comptes effectue les travaux suivants :

- recensement des obligations propres à ce référentiel ;
- établissement d'une cartographie des risques de non-conformité à ce référentiel ;
- prise de connaissance de l'organisation et des procédures mises en place au sein de l'entité pour respecter ce référentiel (cellule dédiée, contrôle interne spécifique...) ;



- vérification de la conformité du fonctionnement des procédures au regard d'un référentiel ;
- prise de connaissance des réclamations, litiges et rapports d'inspection ;
- restitution orale et écrite auprès de l'entité.

Livrable

Il s'agit d'une attestation sous forme positive portant sur la conformité des processus au référentiel visé.

Appréciation de la réalisation par le commissaire aux comptes de l'entité

La rédaction d'une telle attestation ne présente pas, en tant que telle, sous un angle déontologique, de difficulté spécifique pour le commissaire aux comptes d'une entité.

PRESTATIONS « NUMÉRIQUE »

Parmi ces prestations, nous avons sélectionné celle portant sur l'analyse de l'exposition au risque cyber.

Objectif

Ce type de prestation a pour objectif d'estimer les risques induits par une cyberattaque sur l'entreprise et nécessite les travaux suivants :

- déterminer l'exposition de l'entité face aux risques cyber ;
- mesurer la maturité de l'entité pour faire face à ce type de risques ;
- envisager les scénarios probables d'attaques ;
- évaluer les impacts financiers ;
- faire une restitution orale et écrite auprès du client.

Livrable

La prestation donne lieu à un rapport d'analyse sur les risques cyber auxquels l'entité est exposée.

Appréciation de la réalisation par le commissaire aux comptes de l'entité

Les trois premiers volets de la prestation ne présentent pas, en principe, de difficulté spécifique dès lors que le commissaire aux comptes de l'entité dispose de la compétence appropriée.

S'agissant du volet « évaluation des impacts financiers », l'objectif recherché, dès lors qu'il se limite à une évaluation générique des risques financiers potentiels n'est pas générateur de conflit d'intérêts.

En revanche, le professionnel ne peut pas procéder à une évaluation des dommages en cas de cyber-attaque.



SYNTHÈSE : VIGILANCE SYSTÉMATIQUE AU REGARD DE L'INDÉPENDANCE

En conclusion, dès lors que le professionnel prend la précaution de limiter tout risque d'autorévision en évitant d'élaborer des éléments structurants du contrôle interne de l'entité (matrice des risques) ou en participant à la mise en place de mesures correctives, les différentes prestations « rebond » devraient, sauf exception, pouvoir être réalisées par le commissaire aux comptes de l'entité disposant de la compétence appropriée.

Pour autant, tout professionnel devra, de manière systématique, procéder, au préalable, à l'analyse de la prestation et documenter dans son dossier qu'elle n'est pas de nature à affecter son impartialité ou son indépendance, tant en réalité qu'en apparence.

Même si rien ne s'oppose, sur le principe, pour la plupart des prestations « rebond », à leur réalisation par le commissaire aux comptes de l'entité, la vigilance particulière portée par le professionnel lors de la phase d'analyse préalable à l'acceptation devra être ajustée au contexte particulier de chaque situation examinée.



4 Application du code de déontologie aux services des CAC antérieurement « interdits »

Avec la réduction de la liste des services interdits résultant de la loi Pacte (c. com. art. L. 822-11), se pose la question de la réalisation éventuelle de prestations interdites sous l'emprise de la précédente version du code, à l'aune du nouveau dispositif en vigueur.

La Commission d'éthique professionnelle (CEP) de la CNCC a fait l'objet de saisines, en vue de l'élaboration d'un guide d'analyse de situations, portant sur les cinq services additionnels interdits antérieurement pour les entités EIP et non EIP :

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

REMARQUE LIMINAIRE Si les travaux de la Commission d'éthique professionnelle de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) sont bien avancés au jour où nous publions, les positions définies n'ont pas encore été arrêtées. Les éléments repris ci-après reprennent, pour l'essentiel, la structure du raisonnement à suivre par le professionnel. Pour autant, les conclusions exprimées reflètent le seul point de vue de l'auteur et n'engagent pas l'institution. Seule la publication officielle par la CNCC des réponses aux saisines exprimera sa position officielle.

Par ailleurs, ainsi que le rappelle la Commission dans toutes ses réponses, ces dernières sont émises sous réserve d'avis contraire du Haut Conseil du commissariat aux comptes (H3C) qui serait exprimé sur des questions de principe postérieurement à la date de communication desdites réponses.

COEXISTENCE DES MISSIONS DE COMMISSARIAT AUX APPORTS / À LA FUSION ET DE COMMISSARIAT AUX COMPTES

La question posée porte sur la possibilité, pour le commissaire aux comptes d'une entité (EIP ou non-EIP) ou pour un membre de son réseau, d'accepter une mission de commissaire aux apports / à la fusion de l'entité dont il certifie les comptes ou d'une entité de sa chaîne de contrôle.

Même si les étapes du raisonnement pourront être différentes selon que l'on se place dans le cadre d'une EIP ou d'une non-EIP, la démarche d'analyse sera similaire et comprendra une première étape supplémentaire spécifique au cas des EIP.



Le cadre déontologique du commissariat aux comptes

Première étape spécifique aux EIP : la mission de commissaire aux apports / à la fusion s'assimile-t-elle à une prestation d'évaluation ?

Si la mission s'assimilait à une prestation d'évaluation, elle relèverait toujours des services interdits au paragraphe 1 de l'article 5 du règlement européen relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des EIP.

RÈGLT UE 537/2014 DU 16 AVRIL 2014, ART. 5.1 1. Le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit procédant au contrôle légal des comptes d'une entité d'intérêt public, ou tout membre du réseau dont fait partie le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit, ne fournissent pas, directement ou non, à l'entité contrôlée, à son entreprise mère ou aux entreprises qu'elle contrôle dans l'Union des services autres que d'audit interdits [...].

Aux fins du présent article, les services autres que d'audit interdits sont : [...]

- f) les services d'évaluation [...].

En effet, le législateur français n'a pas choisi, lors de la transposition en droit français des dispositions dudit règlement, d'autoriser les services fiscaux et les services d'évaluation comme les dispositions européennes lui en laissaient la faculté. La loi Pacte ne vient pas remettre en cause ces interdictions.

La mission réalisée par le commissaire aux apports / à la fusion repose sur la réalisation de diligences permettant d'exprimer :

- en cas d'apport, une conclusion sur le fait que la valeur des apports n'est pas surévaluée et que le capital est libéré ;
- en cas de fusion, un avis sur le caractère équitable du rapport d'échange.

À ce titre, il est un évaluateur de deuxième niveau amené à porter une opinion sur l'évaluation effectuée par les dirigeants des entités parties prenantes à l'opération sur laquelle il aura été désigné. L'examen des diligences susceptibles d'être menées par le commissaire aux apports ou à la fusion montre que les évaluations que ce dernier est susceptible de réaliser n'ont pas vocation à remplacer celles effectuées par les entités parties prenantes à l'opération considérée. Elles portent, le plus souvent, sur la mise en œuvre d'approches alternatives et d'approches de sensibilité et visent, ainsi, à conforter son opinion sur les valeurs proposées.

Ces missions ne relèvent pas donc pas d'un service d'évaluation, service interdit par l'article 5, 1, f), du règlement UE 537/2014 précité et ce, qu'elles soient réalisées par le commissaire aux comptes de l'entité ou par un membre de son réseau.

Ces missions sont-elles porteuses d'un risque d'autorévision ?

Le commissaire aux apports ou à la fusion ne réalise pas de service d'évaluation et ses travaux se limitent à apprécier la pertinence des calculs préparés par les entités prenant part à l'opération.

Il ne se trouve donc pas, en principe, dans une situation d'autorévision qui se caractériserait par le fait d'être amené à se prononcer sur des éléments résultant de prestations fournies par lui-même ou par un membre de son réseau (c. déont. art. 5, II).

Ces missions génèrent-elles des risques de conflit d'intérêts ?

Les missions de commissariat aux apports ou à la fusion peuvent concerner des opérations de nature très différente. Le professionnel se trouvera donc confronté à des situations diverses (par exemple, opérations entre entités sous contrôle commun ou sous contrôle distinct) qui peuvent s'avérer complexes. L'étendue de ses diligences variera selon la typologie et le contexte des opérations.

En tout état de cause, il convient de souligner l'importance des attentes des parties prenantes dans ce type d'opération, notamment en présence de plusieurs catégories d'actionnaires (minoritaires...).

ENJEU POUR LES PARTIES PRENANTES DE NOMMER UN COMMISSAIRE AUX APPORTS OU À LA FUSION

À la suite d'évolutions législatives récentes (loi 2016-1691 du 9 décembre 2016 sur la transparence, la lutte contre la corruption et la modernisation de la vie économique dite « Sapin 2 », loi Pacte et loi 2019-744 du 19 juillet 2019 de simplification, de clarification et d'actualisation du droit des sociétés dite « Soilhi »), l'intervention d'un commissaire à la fusion, voire celle d'un commissaire aux apports, n'est pas obligatoire notamment dans les cas suivants :

- absorption d'une filiale à 100 % ou apport partiel d'actifs à ladite filiale ;
- fusion entre deux filiales à 100 % d'une même société ;
- absorption d'une filiale, société par actions, détenue à 90 % dès lors qu'un ou plusieurs actionnaires détenant au moins 5 % du capital ne s'y opposent pas.

Ainsi, l'intervention d'un commissaire aux apports ou d'un commissaire à la fusion dans les opérations de fusion ou d'apports entre entités n'est, pour l'essentiel, rendue obligatoire qu'en présence d'une pluralité d'associés ou d'actionnaires.

En conséquence, sa nomination, dans les cas où elle n'est pas rendue obligatoire par la loi, reflète l'intérêt que présente l'intervention d'un « expert indépendant » au regard d'autres parties prenantes (autorités de tutelle, administration fiscale, établissement financier, garant...).

PRISE EN COMPTE DANS L'ANALYSE D'UN RISQUE DE CONFLIT D'INTÉRÊTS

Compte tenu de l'importance des attentes des parties prenantes, la réalisation, par le commissaire aux comptes, d'une mission de commissaire aux apports ou à la fusion pour l'entité, EIP ou non, dont les comptes sont certifiés ou pour une entité de sa chaîne de contrôle affecterait, aux yeux des tiers, son impartialité et son objectivité.

Elle le placerait par ailleurs, dans l'exercice de sa mission de commissaire aux comptes, en situation de conflit d'intérêts de nature à affecter son indépendance ou son apparence d'indépendance.

Le risque de conflit d'intérêts existerait de la même façon lorsque la mission de commissaire aux apports ou à la fusion serait réalisée auprès d'une entité de la chaîne de contrôle de l'entité, EIP ou non, dont le commissaire aux comptes certifie les comptes et son indépendance s'en trouverait affectée.

En effet, l'impartialité ou l'objectivité du commissaire aux comptes ou du membre de son réseau pourra être contestée lorsque l'entité, EIP ou non, se trouve être la société de tête ou la filiale de l'entité pour laquelle le commissaire aux comptes ou un membre de son réseau réalise une mission de commissaire aux apports ou à la fusion.



Le cadre déontologique du commissariat aux comptes

Ainsi, en raison des attentes des parties prenantes à ces opérations, le commissaire aux comptes se placerait dans une situation de conflit d'intérêts si lui-même ou un membre de son réseau acceptait de réaliser une mission de commissariat aux apports / à la fusion auprès de l'entité, EIP ou non, ou auprès des sociétés entrant dans sa chaîne de contrôle.

Existe-t-il des mesures de sauvegarde ?

Les mesures de sauvegarde envisageables pourraient, par exemple, consister :

- à faire intervenir des équipes différentes, ou un membre du réseau du commissaire aux comptes de l'entité ;
- ou bien à réaliser une revue indépendante des travaux du commissaire aux comptes, ou de ceux du commissaire aux apports ou à la fusion.

S'agissant d'une mission légale s'inscrivant dans un contexte intéressant des parties prenantes aux entités concernées par l'opération, on peut estimer que ces mesures ne constituent pas des mesures appropriées permettant d'éliminer le risque de conflit d'intérêts ou d'en réduire les effets à un niveau acceptable permettant l'acceptation ou la poursuite de la mission.

En conséquence, on peut considérer qu'il n'existe pas de mesure de sauvegarde appropriée permettant au commissaire aux comptes d'une entité (EIP ou non) ou un membre de son réseau d'accepter une mission de commissaire aux apports ou à la fusion de l'entité (EIP ou non) dont les comptes sont certifiés ou d'une entité de sa chaîne de contrôle.

En définitive, la coexistence des missions de commissariat aux comptes et de commissariat aux apports / à la fusion au sein d'une même entité, ou au sein de la chaîne de contrôle, n'apparaît pas possible et aucune mesure de sauvegarde ne semble appropriée.

PRESTATIONS DE SERVICE D'INFORMATION FINANCIÈRE

La question posée porte sur la possibilité pour le commissaire aux comptes d'une entité, EIP ou non, ou pour un membre de son réseau, de fournir un service ayant pour objet l'élaboration d'une information ou d'une communication financière à l'entité dont les comptes sont certifiés ou à une entité de sa chaîne de contrôle.

Cas d'une EIP : s'agit-il d'un service interdit ?

Les différents cas de figure sont à analyser au regard des dispositions du règlement UE 537/2014 du 16 avril 2014.

APPLICATION À L'EIP ET À SA CHAÎNE DE CONTRÔLE

► *EIP*. De manière similaire aux services d'évaluation (voir ci-avant partie « Coexistence des missions de commissariat aux apports / à la fusion et de commissariat aux comptes »), il faut se référer au paragraphe 1 de l'article 5 du règlement européen.

RÈGLT UE 537/2014 DU 16 AVRIL 2014, ART. 5.1 1. [...] Aux fins du présent article, les services autres que d'audit interdits sont :

4 Application aux services antérieurement « interdits »



- a) les services fiscaux portant sur :
 - i) l'établissement des déclarations fiscales ; [...]
 - [...]
 - vi) le calcul de l'impôt direct et indirect ainsi que de l'impôt différé ;
 - vii) la fourniture de conseils fiscaux ;
- [...]
- c) la comptabilité et la préparation de registres comptables et d'états financiers [...].

La fourniture d'un service ayant pour objet l'élaboration d'une information ou d'une communication financière apparaît visée au i, vi et vii du a) ou au c) de l'article 5.1 du règlement et constitue donc un service interdit au sens de cet article.

► **Chaîne de contrôle de l'EIP.** Le code de commerce interdit également la fourniture des services énumérés au paragraphe 1 de l'article 5 précité au commissaire aux comptes et aux membres de son réseau (c. com. art. L. 822-11, II) :

- tant à l'EIP dont les comptes sont certifiés ;
- qu'aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle (au sens de c. com. art. L. 233-3, I et II) et dont le siège social est dans l'Union européenne.

APPLICATION À UNE ENTITÉ NON CONTRÔLÉE

La fourniture de tels services par le commissaire aux comptes d'une EIP, ou par un membre de son réseau, à une entité non contrôlée n'est donc pas interdite (voir ci-dessus).

Pour autant, en application du code de déontologie, une analyse détaillée devra être menée sur les risques résultant de la fourniture de tels services. Le professionnel devra vérifier qu'il ne se trouve pas confronté à un conflit d'intérêts, ou placé dans une situation de nature à affecter son impartialité ou son indépendance, tant en réalité qu'en apparence (c. déont. art. 5 et 19).

S'il identifie de tels risques, il lui reviendra d'apprécier la possibilité de mesures de sauvegarde appropriées (c. déont. art. 19).

CAS DES ENTITÉS CONTRÔLÉES PAR UNE EIP DONT LE SIÈGE EST SITUÉ HORS DE L'UNION EUROPÉENNE

Les textes auxquels se référer sont les suivants.

C. COM. ART. L. 822-11, I Le commissaire aux comptes d'une entité d'intérêt public met en œuvre les mesures mentionnées au paragraphe 5 de l'article 5 du règlement UE 537/2014 du 16 avril 2014, lorsqu'un membre du réseau auquel il appartient fournit un des services mentionnés au II de l'article L. 822-11 à une personne ou une entité qui est contrôlée par l'entité d'intérêt public, au sens des I et II de l'article L. 233-3, dont le siège est situé hors de l'Union européenne.

RÈGLT UE 537/2014 DU 16 AVRIL 2014, ART. 5.5 Lorsqu'un membre d'un réseau auquel appartient le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit procédant au contrôle légal des comptes d'une entité d'intérêt public fournit l'un des services autres que d'audit, visés aux paragraphes 1 et 2, à une entreprise enregistrée dans un pays tiers et soumise au contrôle de l'entité d'intérêt public contrôlée, le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit concerné apprécie si son indépendance serait compromise par cette prestation de services du membre du réseau. [...].

Aux fins du présent paragraphe :

- a) le fait d'être associé au processus décisionnel de l'entité contrôlée et de fournir les services visés au paragraphe 1, deuxième alinéa, points b), c) et e), est toujours considéré comme une atteinte à cette indépendance qui ne peut être atténuée par des mesures de sauvegarde ;
- [...].



Le cadre déontologique du commissariat aux comptes

Dans cette situation, le commissaire aux comptes devra réaliser une analyse du service fourni afin de déterminer si ce dernier engendre un risque pour son indépendance vis-à-vis de l'EIP dont il certifie les comptes.

Si le service rendu par le membre du réseau consiste à établir la comptabilité et ou à effectuer la préparation de registres comptables et d'états financiers, ce service est considéré par le point c du paragraphe 1 de l'article 5 du règlement comme portant atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes et aucune mesure de sauvegarde n'apparaît suffisante pour en atténuer les effets.

EN CONCLUSION

Pour résumer, on peut estimer que la fourniture d'un service ayant pour objet l'élaboration d'une information ou d'une communication financière à une EIP ou aux entités de sa chaîne de contrôle, dont le siège social est situé dans l'Union européenne, par le commissaire aux comptes de l'EIP ou par un membre de son réseau relève des services interdits.

En revanche, la fourniture de ce même service à une entité sœur de l'EIP dont le commissaire aux comptes certifie les comptes ou à une entité de sa chaîne de contrôle dont le siège est situé hors de l'Union européenne n'apparaît pas interdite, mais elle nécessite une analyse détaillée des risques, tant au moment de l'acceptation de la mission qu'au cours de sa réalisation.

Cas d'une non-EIP

En l'absence d'interdiction pour les entités non EIP, la démarche à suivre pour l'analyse comprendra les étapes suivantes.

LA PRESTATION ENVISAGÉE EST-ELLE PORTEUSE D'UN RISQUE D'AUTORÉVISION ?

Dès lors que la prestation envisagée porte sur la fourniture d'une information financière, il convient, en premier lieu, de s'interroger sur le risque d'autorévision susceptible d'en résulter. Le professionnel s'intéressera alors avec attention :

- à la nature de l'information concernée ;
- aux conditions d'utilisation de cette information par l'entité ;
- à l'éventualité d'une intervention de sa part (opinion ou appréciation à porter) sur lesdites informations qu'il aura ainsi contribué à déterminer.

Si le risque d'autorévision est caractérisé et si aucune mesure de sauvegarde n'apparaît appropriée, il n'acceptera pas la mission.

En revanche, en l'absence d'identification de risque d'autorévision ou en cas de mise en œuvre d'une mesure de sauvegarde appropriée compte tenu, par exemple, du caractère non significatif de l'information produite, le commissaire aux comptes devra apprécier les risques éventuels susceptibles d'affecter son indépendance.

ANALYSE DU RISQUE PORTANT SUR L'INDÉPENDANCE DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

En l'absence de risque d'autorévision, le commissaire aux comptes devra s'intéresser aux menaces que la fourniture de cette prestation serait de nature à faire porter sur son indépendance ou son apparence d'indépendance :

- si aucune menace n'est identifiée, il pourra accepter la mission après avoir documenté sa démarche ;
- en cas d'identification d'une menace, il lui reviendra d'apprécier si des mesures de sauvegarde appropriées peuvent être prises lui permettant de supprimer le risque ou l'apparence de perte d'indépendance.

En conclusion :

- la fourniture d'un service ayant pour objet l'élaboration d'une information ou d'une communication financière à une EIP ou aux entités de sa chaîne de contrôle, dont le siège social est situé dans l'Union européenne, par le commissaire aux comptes de l'EIP ou par un membre de son réseau relève des services interdits ;
- dans le cadre d'une non-EIP, en l'absence d'interdiction, cette prestation doit donner lieu à une analyse détaillée destinée à permettre au professionnel de s'assurer qu'elle ne lui fait pas courir de risque d'autorévulsion ou de perte ou d'apparence de perte d'indépendance.

PRESTATIONS DE SERVICE JURIDIQUE

La question posée porte sur la possibilité pour le commissaire aux comptes d'une EIP ou d'une non-EIP, ou pour un membre de son réseau, de fournir une prestation en matière de conseil juridique ainsi que des services qui ont pour objet la rédaction des actes ou la tenue du secrétariat juridique à l'entité dont les comptes sont certifiés.

Principales dispositions d'ordre juridique

RÉGLEMENTATION SPÉCIFIQUE AU CAS D'UNE EIP

Selon les dispositions du paragraphe 1 de l'article 5 du règlement européen, se trouvent notamment interdits les services juridiques ayant trait à (UE, règl. 537/2014, art. 5.1, point g) :

- i) la fourniture de conseils généraux ;
- ii) la négociation au nom de l'entité contrôlée ; et
- iii) l'exercice d'un rôle de défenseur dans le cadre de la résolution d'un litige.

RÉGLEMENTATION GÉNÉRALE

► **Code de déontologie.** Le commissaire aux comptes ne peut donner de consultations juridiques et rédiger des actes sous seing privé que dans les conditions prévues par l'article 59 de la loi 71-1130 du 31 décembre 1971 portant réforme de certaines professions judiciaires et juridiques (c. déont. art. 17) (voir partie 1 du dossier « Les principales novations du code de déontologie des commissaires aux comptes », sous-partie « Limitations et interdictions de certaines prestations »).

► **Loi 71-1130 du 31 décembre 1971.** Nul ne peut, directement ou par personne interposée, à titre habituel et rémunéré, donner des consultations juridiques ou rédiger des actes sous seing privé, pour autrui (loi 71-1130 précitée art. 54) :

- 1° s'il n'est titulaire d'une licence en droit ou s'il ne justifie, à défaut, d'une compétence juridique appropriée à la consultation et la rédaction d'actes en matière juridique qu'il est autorisé à pratiquer conformément aux articles 56 à 66 [...].

► **Réponse ministérielle.** Il n'existe pas de définition de la notion de consultation juridique, mais une réponse du ministère de la Justice distingue une telle consultation de l'information à caractère documentaire qui consiste à renseigner un interlocuteur sur l'état du droit ou de la jurisprudence relativement à un problème donné (rép. Fouché, n° 24085, JO 7 septembre 2006, Sén. quest. p. 2356).

Cette réponse indique également que les personnes exerçant des activités professionnelles réglementées autres que judiciaires ou juridiques, les personnes exerçant une profession non réglementée ainsi que certains organismes peuvent toutefois être autorisés à donner des consultations en matière juridique et à rédiger des actes sous seing privé, dans des conditions très précises définies dans l'intérêt même des usagers du droit (rép. Fouché précitée).



Le cadre déontologique du commissariat aux comptes

Application à la profession de commissaire aux comptes

Aucun texte régissant la profession de commissaire aux comptes ne prévoit de disposition spécifique autorisant le professionnel à fournir une prestation en matière de conseil juridique ainsi que des services qui ont pour objet la rédaction des actes ou la tenue du secrétariat juridique.

APPLICATION AU COMMISSAIRE AUX COMPTES D'UNE EIP

En l'état actuel de la législation et de l'interdiction édictée par le règlement européen relative à la fourniture de « conseils généraux » d'ordre juridique (UE, règl't 537/2014, art. 5.1), il apparaît que le commissaire aux comptes ne peut pas fournir une prestation en matière de conseil juridique ainsi que des services qui ont pour objet la rédaction des actes ou la tenue du secrétariat juridique à l'EIP dont les comptes sont certifiés ou à une entité de sa chaîne de contrôle.

Il est possible que le réseau du commissaire aux comptes comporte un membre qui détient la « compétence juridique » au sens des articles 54 à 60 de la loi 71-1130 précitée. Pour autant, l'interdiction édictée par le point g du paragraphe 1 de l'article 5 du règlement européen s'impose au commissaire aux comptes mais également à tout membre de son réseau.

On peut considérer que la rédaction d'actes juridiques ou la tenue du secrétariat juridique implique nécessairement la fourniture d'un conseil juridique. En conséquence, une prestation en matière de conseil juridique ainsi que des services ayant pour objet la rédaction des actes ou la tenue du secrétariat juridique ne pourront pas être rendus par un membre du réseau à l'EIP dont les comptes sont certifiés, ni aux entités de la chaîne de contrôle de l'EIP dont les comptes sont certifiés.

APPLICATION AU COMMISSAIRE AUX COMPTES D'UNE NON-EIP

L'article 66-1 de la loi 71-1130 précitée dispose que le présent chapitre ne fait pas obstacle à la diffusion en matière juridique de renseignements et information à caractère documentaire.

On peut dès lors estimer que la réalisation de diagnostics de conformité liés à l'application d'une réglementation ou d'un texte légal, avec émission de recommandations générales, n'est pas interdite au commissaire aux comptes, à condition que les travaux ne le conduisent pas à réaliser une consultation juridique (voir partie 3 du dossier « Application du code de déontologie aux prestations " rebond " du CAC », sous-partie « Les prestations " respect des textes légaux et réglementaires " »).

EXEMPLES

- Diagnostic sur le respect de dispositions liées à la forme juridique de l'entité, comme le respect des règles statutaires relatives au système de gouvernance de l'entité : tenue des assemblées générales, réalisation des procès-verbaux, exhaustivité des résolutions, etc.
- Diagnostic sur le respect de certaines obligations dans le domaine social.

Le commissaire aux comptes devra alors mettre en œuvre son jugement professionnel afin de s'assurer qu'il demeure dans le cadre d'une mission annexe et le documenter dans son dossier.



En conclusion, la fourniture d'une prestation de service juridique par le commissaire aux comptes d'une entité :

- apparaît proscrite dans le cadre d'une EIP ;
- devrait, en revanche, dans le cadre d'une non-EIP, donner lieu à une analyse préalable approfondie avant toute acceptation afin de s'assurer que ladite prestation :
 - est bien annexe à sa mission et ne peut s'assimiler à une consultation juridique,
 - n'est pas de nature à affecter son indépendance.

PRESTATIONS D'EXTERNALISATION

La question posée porte sur la possibilité pour le commissaire aux comptes d'une entité, EIP ou non, ou pour un membre de son réseau de fournir un service lié à la prise en charge, même partielle, d'une prestation d'externalisation à l'entité dont il certifie les comptes ou à une entité que cette dernière contrôle.

Approche de la notion d'externalisation

Une prestation d'externalisation peut se définir comme la prise en charge, totale ou partielle, en toute autonomie, d'une activité ou d'une fonction qui est en principe assumée par l'entreprise, et se différencie de la sous-traitance.

Quelle que soit sa durée, une prestation d'externalisation se caractérise par la présence des trois critères cumulatifs suivants :

- la prise en charge d'une fonction interne propre à l'entreprise ;
- l'autonomie du prestataire dans les prises de décisions ;
- la prise de responsabilités à la place de l'entreprise.

Cas d'une EIP : s'agit-il d'un service interdit ?

LES DISPOSITIONS DU RÈGLEMENT EUROPÉEN

Le paragraphe 1 de l'article 5 du règlement UE 537/2014 précité dispose : [...] aux fins du présent article, les services autres que d'audit interdits sont :

- [...]
- b) des services qui supposent d'être associé à la gestion ou à la prise de décision de l'entité contrôlée ; [...].

ANALYSE

Selon l'acceptation de cette notion, la fourniture d'une prestation d'externalisation conduit le prestataire, quelle que soit la durée de la prestation, à être associé, en réalité ou en apparence, « à la gestion ou à la prise de décision de l'entité contrôlée », ce qui constitue une des interdictions prévues par les paragraphes 1 et 5 de l'article 5 du règlement sur renvoi des articles L. 822-11 et L. 822-11-1 du code de commerce en ce qui concerne les entités EIP et les entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elles qui ont leur siège social au sein de l'Union européenne ou en dehors.

Les dispositions des articles précités s'appliquent au commissaire aux comptes et aux membres de son réseau. La réalisation par l'un des membres de son réseau, telle que définie ci-avant, placerait le commissaire aux comptes dans une situation interdite.



Le cadre déontologique du commissariat aux comptes

CONCLUSION

En conséquence, la réalisation d'une prestation d'externalisation, telle que définie ci-dessus, par le commissaire aux comptes de l'EIP ou son réseau, que ce soit au bénéfice de l'EIP ou d'une filiale de cette EIP, impliquerait d'être associé à la gestion ou à la prise de décision de l'entité contrôlée, ce qui est interdit au commissaire aux comptes d'une EIP et aux membres de son réseau.

Cas d'une non-EIP

NÉCESSITÉ D'UNE ANALYSE RISQUES-SAUVEGARDE

En l'absence d'interdiction, le commissaire aux comptes d'une non-EIP doit mener une analyse risques et sauvegarde pour évaluer les risques de perte d'indépendance, voire d'autorévision, relatifs à une prestation d'externalisation fournie par lui-même ou son réseau à l'entité non EIP ou à une de ses filiales.

Dès lors que le prestataire prend en charge la réalisation « en toute autonomie » de tout ou partie des opérations relatives à une activité ou une fonction de l'entreprise, la fourniture d'une prestation d'externalisation conduit le prestataire à être associé « à la gestion ou à la prise de décision de l'entité contrôlée », ce qui constitue une atteinte à son indépendance.

Au-delà du risque d'indépendance, un risque d'autorévision peut également se présenter lorsque les responsabilités que le professionnel endosse le conduisent à être partie prenante au contrôle interne de l'entité.

PRÉSUMPTION D'ABSENCE DE MESURE DE SAUVEGARDE APPROPRIÉE POUR UNE PRESTATION RENDUE À L'ENTITÉ CONTRÔLÉE

En cas d'identification d'un risque, le commissaire aux comptes prend immédiatement les mesures de sauvegarde appropriées en vue soit d'en éliminer la cause, soit d'en réduire les effets à un niveau suffisamment faible pour que son indépendance ne risque pas d'être affectée et pour permettre l'acceptation ou la poursuite de la mission ou de la prestation en conformité avec les exigences légales, réglementaires et celles du code de déontologie.

Au regard de l'importance du risque attaché à la prestation d'externalisation telle que définie précédemment, aucune mesure de sauvegarde n'apparaît appropriée et la prestation ne peut être réalisée.

CONDUITE DE L'ANALYSE RISQUES-SAUVEGARDE POUR UNE PRESTATION D'EXTERNALISATION RENDUE, PAR LE CAC OU SON RÉSEAU, À UNE ENTITÉ CONTRÔLÉE PAR UNE NON-EIP DONT IL CERTIFIE LES COMPTES

En revanche, s'agissant de la fourniture d'une prestation d'externalisation par le commissaire aux comptes ou son réseau à une filiale d'une non-EIP, il convient de conduire l'analyse risques-sauvegarde ci-dessous.

► *La prestation envisagée est-elle porteuse d'un risque d'autorévision ?* En présence d'un tel risque, il convient d'évaluer l'impact de la prestation fournie en tenant compte des éléments de contexte propres à l'entité (non EIP) et à la filiale concernée par la prestation :

- si l'impact sur les comptes de l'entité dont les comptes sont certifiés ou sur les comptes de l'entité contrôlée par l'entité dont les comptes sont certifiés est significatif, et qu'aucune mesure de sauvegarde n'est possible, la prestation ne peut être réalisée ;
- si l'impact est significatif mais que des mesures de sauvegarde peuvent être mises en œuvre, le commissaire aux comptes devra analyser le caractère approprié des mesures de sauvegarde possibles ;



– si l'impact est non significatif, il conviendra d'analyser les autres risques potentiels pouvant peser sur l'indépendance du commissaire aux comptes.

► *Analyse du risque portant sur l'indépendance du commissaire aux comptes.* Le professionnel doit s'intéresser aux menaces que la fourniture de cette prestation serait de nature à faire porter sur son indépendance ou son apparence d'indépendance.

La notion de « prise de responsabilité à la place du management » concerne toute opération pouvant conduire le commissaire aux comptes à prendre des décisions pour le compte de l'entité (non EIP) dont il certifie les comptes, ou à influencer les décisions que prend cette dernière.

S'agissant d'une entité contrôlée par l'entité (non EIP), et à condition que sa gouvernance soit indépendante de celle de l'entité dont il certifie les comptes, le commissaire aux comptes doit évaluer la possibilité de prendre des mesures de sauvegarde appropriées, par exemple :

- travaux non effectués par le commissaire aux comptes ;
- travaux effectués par du personnel autre que l'équipe d'audit ;
- intervention d'un tiers auditeur (par exemple, le co-commissaire aux comptes).

Pour autant, il apparaît que la prestation d'externalisation crée toujours un risque d'indépendance et, dans certains cas, un risque d'autorévision. Le commissaire aux comptes devra donc s'interroger pour savoir s'il existe des mesures de sauvegarde suffisantes permettant de réduire le risque à un niveau qui ne compromet pas son indépendance en réalité ou en apparence.

Conclusion

La fourniture d'une prestation d'externalisation telle que définie ci-avant apparaît proscrite dans le cadre d'une EIP.

S'agissant d'une prestation d'externalisation à rendre par le commissaire aux comptes à une entité non EIP :

– si elle est à rendre à l'entité dont il certifie les comptes, il existe une présomption d'absence de sauvegarde appropriée pour réduire le risque attaché à cette prestation à un niveau acceptable et la prestation ne pourra, en principe, être réalisée ;

– si elle est à rendre à l'entité contrôlée par celle dont il certifie les comptes, le professionnel devra être particulièrement vigilant sur la réalité de la mesure de sauvegarde qu'il mettra en œuvre.



5 Application du code de déontologie à d'autres prestations potentielles du CAC

La Commission d'éthique professionnelle de la CNCC a été saisie sur l'analyse, au plan de la déontologie, de prestations pouvant être rendues possibles par la loi Pacte, autres que les prestations dites « rebond » (voir partie 3 de ce dossier) et les services antérieurement « interdits » (voir partie 4 du dossier). Nous nous intéressons dans cette partie à l'établissement de la liasse fiscale et à celui de l'annexe.

ÉTABLISSEMENT DE LA LIASSE FISCALE

La question posée porte sur la possibilité pour le commissaire aux comptes d'une entité (EIP ou non EIP), ou pour un membre de son réseau, d'établir la liasse fiscale de l'entité dont il certifie les comptes ou celle de ses filiales.

Que recouvre l'établissement de la liasse fiscale ?

L'établissement de la liasse fiscale, obligation reposant sur l'entreprise, peut se définir comme celui de la déclaration des résultats annuels de l'entité à l'administration fiscale afin de justifier du calcul de l'impôt sur les bénéfices. Elle est généralement effectuée après l'établissement des comptes annuels et, donc, après que la détermination du résultat fiscal et le calcul de l'impôt sur les bénéfices ont été effectués lors de la préparation des comptes annuels.

En France, cette mission est le plus souvent un « sous-produit », connexe à la mission d'établissement des comptes annuels. Elle est réalisée, à partir d'un logiciel spécifique, de façon automatique pour l'essentiel des informations auxquelles sont ajoutées par saisie manuelle des informations complémentaires. Elle fait ensuite, en principe, l'objet d'une télédéclaration à l'administration, requérant un mandat du client.

Cette déclaration, à caractère purement fiscal, se distingue des comptes annuels que l'entité produit et qui doivent être approuvés par son assemblée générale.

Cas d'une EIP : s'agit-il d'un service interdit ?

DISPOSITIONS DU RÈGLEMENT EUROPÉEN À L'EIP ET À SA CHAÎNE DE CONTRÔLE

Le paragraphe 1 de l'article 5 du règlement UE 537/2014 du 16 avril 2014 dispose : [...] aux fins du présent article, les services autres que d'audit interdits sont :

- a) les services fiscaux portant sur :
 - i) l'établissement des déclarations fiscales ; [...]
 - vi) le calcul de l'impôt direct et indirect ainsi que de l'impôt différé ;
 - vii) la fourniture de conseils fiscaux ; [...].

Il est donc interdit au commissaire aux comptes d'une EIP et aux membres de son réseau d'établir la liasse fiscale de l'EIP dont il certifie les comptes et celle des entités de la chaîne de contrôle de cette dernière dont le siège est situé dans l'UE.

CAS D'UNE FILIALE DE L'EIP SITUÉE DANS UN PAYS HORS UE

Selon le code de commerce, le commissaire aux comptes d'une EIP met en œuvre les mesures mentionnées au paragraphe 5 de l'article 5 du règlement UE 537/2014 du 16 avril 2014, lorsqu'un membre du réseau auquel il appartient fournit un des services mentionnés à l'article L. 822-11, II, à une personne ou une entité qui est contrôlée par l'EIP (au sens de c. com. art. L. 233-3, I et II) dont le siège est situé hors de l'Union européenne (c. com. art. L. 822-11-1, I).

On peut donc estimer que si un membre du réseau du commissaire aux comptes fournit une prestation d'établissement de la liasse fiscale à une entreprise d'un pays tiers (hors UE) soumise au contrôle de l'EIP dont les comptes sont certifiés, le commissaire aux comptes apprécie si son indépendance est compromise par cette prestation.

Cas d'une non-EIP

Rappelons que le code commerce interdit au commissaire aux comptes d'accepter ou de poursuivre une mission de certification auprès d'une personne ou d'une entité qui n'est pas une entité d'intérêt public lorsqu'il existe un risque d'autorévision ou que son indépendance est compromise et que des mesures de sauvegarde appropriées ne peuvent être mises en œuvre (c. com. art. L. 822-11, III).

ÉTABLISSEMENT DE LA LIASSE FISCALE DE L'ENTITÉ DONT LES COMPTES SONT CERTIFIÉS

À la différence d'autres pays, la France se caractérise par une très forte connexion entre la comptabilité et la fiscalité. Compte tenu de l'importance du risque d'autorévision, cette situation ne rend la prestation possible ni pour le commissaire aux comptes ni pour les membres de son réseau.

Cette prestation n'apparaîtrait possible que dans le cadre d'une mission de simple compilation des données fournies par le client, prestation sans réelle valeur ajoutée. Encore faudrait-il s'assurer qu'elle ne fait pas courir un risque de perte d'apparence d'indépendance au professionnel.

ÉTABLISSEMENT, PAR UN MEMBRE DU RÉSEAU DU CAC, DE LA LIASSE FISCALE DE L'ENTITÉ DONT LES COMPTES SONT CERTIFIÉS

L'établissement de la liasse fiscale par un membre du réseau du commissaire aux comptes qui certifie les comptes ne paraît réduire le risque d'autorévision et d'atteinte à l'indépendance de ce dernier à un niveau acceptable que dans un seul cas : c'est celui où les comptes annuels seraient préalablement établis par l'entité, une entité du groupe, ou ses conseils non membres du réseau et où le membre du réseau ne ferait que saisir les données communiquées par l'entité, y compris l'ensemble des informations complémentaires devant figurer sur la liasse fiscale.

ÉTABLISSEMENT, PAR LE CAC, DE LA LIASSE FISCALE DES FILIALES DE L'ENTITÉ DONT IL CERTIFIE LES COMPTES

Les liasses fiscales des filiales de l'entité dont le commissaire aux comptes certifie les comptes ne font pas partie des éléments devant être contrôlés par ce dernier dans le cadre de sa mission de certification des comptes de l'entité.



Le cadre déontologique du commissariat aux comptes

On peut donc estimer que le risque d'autorévision pourrait être écarté si les comptes annuels, la détermination du résultat fiscal et le calcul de l'impôt sur les bénéfices sont entièrement établis par l'entité, une entité du groupe ou ses conseils non membres du réseau.

En revanche, si la filiale entre dans le périmètre d'intégration fiscale, la vérification du calcul du résultat imposable et de la charge d'impôt de ladite filiale entre dans la mission de certification des comptes de la société tête de groupe et, donc, l'établissement de la liasse fiscale de la filiale présente un risque d'autorévision.

Le commissaire aux comptes devra également s'assurer que cette situation n'est pas de nature à porter atteinte à son indépendance.

ÉTABLISSEMENT, PAR UN MEMBRE DU RÉSEAU DU CAC, DE LA LIASSE FISCALE DES FILIALES DE L'ENTITÉ DONT LES COMPTES SONT CERTIFIÉS

L'établissement, par un membre du réseau du commissaire aux comptes, de la liasse fiscale pour une filiale de l'entité dont il certifie les comptes n'apparaît pas porter atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes dès lors que les comptes annuels sont établis par l'entité, une entité du groupe ou ses conseils non membres du réseau.

En revanche, la situation peut être différente si la filiale fait partie du périmètre d'intégration fiscale (voir ci-dessus).

Dans tous les cas, le commissaire aux comptes devra s'assurer que cette situation n'est pas de nature à porter atteinte à son apparence d'indépendance.

Conclusion

L'établissement de la liasse fiscale pour une EIP, ou une de ses filiales, située dans l'UE apparaît interdit. Dans le cas où la prestation serait rendue par un membre du réseau du commissaire aux comptes à une filiale située dans un pays tiers (hors UE), le commissaire aux comptes devrait apprécier si son indépendance est compromise.

S'agissant d'une non-EIP dont le commissaire aux comptes certifie les comptes, l'établissement de la liasse fiscale fait apparaître, sauf exception à documenter, un risque d'autorévision trop important.

S'agissant de l'établissement éventuel de la liasse de filiales non EIP de l'entité (non EIP) dont il certifie les comptes, une analyse préalable devra être menée par le commissaire aux comptes afin de s'assurer que cet établissement ne présente pas un risque d'autorévision ou un risque de perte d'indépendance. Tel serait notamment le cas en présence d'une filiale faisant partie du périmètre d'intégration fiscale dont l'entité serait tête de groupe.

Au-delà des questions portant sur le risque d'autorévision ou d'atteinte à son indépendance, le professionnel devra également intégrer dans son analyse le risque de voir sa responsabilité engagée en cas de contestation par l'administration fiscale.

ÉTABLISSEMENT DE L'ANNEXE DES COMPTES ANNUELS

La question posée porte sur la possibilité pour le commissaire aux comptes d'une entité, EIP ou non, ou pour un membre de son réseau d'établir l'annexe des comptes annuels de l'entité dont il certifie les comptes et celle des entités de sa chaîne de contrôle.



Cas d'une EIP : s'agit-il d'un service interdit ?

Le règlement européen dispose (UE, règl 537/2014, art. 5.1) : aux fins du présent article, les services autres que d'audit interdits sont :

– [...] c) la comptabilité et la préparation de registres comptables et d'états financiers [...].

Or, les comptes annuels comprennent le bilan, le compte de résultat et une annexe, qui forment un tout indissociable (c. com. art. L. 123-12, al. 3). Ainsi, l'annexe fait partie intégrante des comptes de l'entité.

En conséquence, il est interdit au commissaire aux comptes d'une EIP d'établir l'annexe des comptes annuels de ladite entité, mais également celle des entités de la chaîne de contrôle de cette EIP, qu'elles soient ou non elles-mêmes des EIP, dont le siège social est situé dans l'Union européenne.

En ce qui concerne l'établissement de l'annexe des comptes annuels d'entités de la chaîne de contrôle de l'entité dont le commissaire aux comptes certifie les comptes, situées en dehors de l'UE, que ces entités soient ou non elles-mêmes des EIP, il peut être considéré comme portant atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes et aucune mesure de sauvegarde n'apparaît appropriée afin de réduire ce risque (UE, règl 537/2014 précité, art. 5.5, a) (voir partie 4 du dossier « Application du code de déontologie aux services des CAC antérieurement interdits », sous-partie « Cas des entités contrôlées par une EIP dont le siège est situé hors UE »).

Cas d'une non-EIP

ÉTABLISSEMENT DE L'ANNEXE DES COMPTES DE L'ENTITÉ DONT LES COMPTES SONT CERTIFIÉS

L'annexe des comptes annuels, formant un tout indissociable avec les états de synthèse, fait partie des documents comptables certifiés par le commissaire aux comptes et joints au rapport d'audit.

L'établissement de l'annexe des comptes annuels de l'entité dont il certifie les comptes placerait donc le commissaire aux comptes en situation d'autorévision dès lors qu'il serait amené à se prononcer, dans le cadre de sa mission de certification, sur un document qu'il aurait lui-même établi.

Dans la mesure où l'opinion du commissaire aux comptes porte directement sur l'annexe, partie intégrante des comptes, les mesures de sauvegarde consistant à faire intervenir une personne ne faisant pas partie de l'équipe d'audit ou un membre de son réseau ne constituent pas une mesure de sauvegarde appropriée permettant d'éliminer ou de réduire le risque d'autorévision à un niveau acceptable permettant la réalisation de cette prestation.

ÉTABLISSEMENT DE L'ANNEXE DES COMPTES D'ENTITÉS CONTRÔLÉES PAR L'ENTITÉ DONT LES COMPTES SONT CERTIFIÉS

L'annexe des comptes des entités de la chaîne de contrôle de l'entité dont le commissaire aux comptes certifie les comptes ne fait pas partie des éléments susceptibles d'être contrôlés par ce dernier dans le cadre de sa mission. Toutefois, l'annexe des comptes des filiales contrôlées peut faire partie des éléments qu'il est amené à consulter afin d'émettre son opinion sur les comptes établis par l'entité dont il est commissaire aux comptes.

Le risque d'autorévision ou le risque de perte d'indépendance ne peut pas être écarté lors de l'établissement, par le commissaire aux comptes de l'entité mère, de l'annexe des comptes annuels des entités contrôlées par l'entité non EIP dont il certifie les comptes.



Le cadre déontologique du commissariat aux comptes

Cette annexe, en effet, comprend des informations complémentaires à la bonne analyse de la situation financière de l'entité et comporte des informations qui sont susceptibles d'être intégrées ou d'avoir une incidence sur l'établissement des comptes de la société mère.

En outre, si le groupe établit des comptes consolidés, le commissaire aux comptes de l'entité non EIP contrôlante certifiera également les comptes consolidés intégrant ceux des entités contrôlées par cette entité. Il pourra ainsi être amené à prendre connaissance des annexes des dites entités pour fonder son opinion.

Dans ces conditions, le risque d'autorévision ou de perte d'indépendance ne peut donc pas être écarté.

Il lui appartiendra en conséquence de réaliser une analyse des risques portant sur son indépendance ou son apparence d'indépendance en fonction de divers critères, notamment :

- le contexte général du groupe ;
- les situations justifiant la présence d'informations complémentaires dans l'annexe de l'entité, objet du contrôle de la part du professionnel (litiges, dépréciation des titres...) ;
- le poids et la place, au sein du groupe, de l'entité auditée par le commissaire aux comptes (filiale, sous-filiale...) ;
- le volume des honoraires pour la réalisation de cette prestation...

À l'issue de cette analyse, en l'absence de risque identifié, le commissaire aux comptes pourra réaliser cette prestation.

En revanche, si l'analyse de la situation conduit à l'identification d'un risque d'autorévision ou de perte d'indépendance, le commissaire aux comptes devra mettre en œuvre les mesures de sauvegarde appropriées permettant de réduire ce risque à un niveau acceptable. Si aucune mesure de sauvegarde appropriée ne peut être mise en œuvre, il ne pourra pas réaliser cette prestation.

ÉTABLISSEMENT DE L'ANNEXE DE L'ENTITÉ QUI CONTRÔLE CELLE DONT LES COMPTES SONT CERTIFIÉS

L'annexe des comptes annuels de la société mère donne des informations sur les titres de participation qu'elle détient, leurs mouvements et leur valorisation, informations incluant celles relatives aux titres de l'entité dont le commissaire aux comptes certifie les comptes.

L'établissement, par le commissaire aux comptes d'une non-EIP, de l'annexe de la société mère, qu'elle soit ou non EIP, pourrait être susceptible de générer un risque de perte d'indépendance. Il lui appartiendra donc de réaliser une analyse de la situation en fonction de divers critères, notamment :

- le contexte du groupe ;
- le poids et la place, au sein du groupe, de l'entité auditée par le commissaire aux comptes ;
- l'existence de litiges ;
- la présence ou non de minoritaires ;
- l'existence de dirigeants communs.

De manière similaire au cas précédent, il lui reviendra de tirer les conséquences de son analyse.



La prestation d'assistance, par le commissaire aux comptes de l'entité, à la rédaction de l'annexe des comptes d'une EIP ou d'une entité de sa chaîne de contrôle fait partie de la liste des services interdits par le règlement européen.

Si cette prestation ne peut pas non plus être rendue à l'entité non EIP dont le professionnel certifie les comptes, sa réalisation pour une entité de la chaîne de contrôle paraît possible. Pour autant, cette situation peut être porteuse de risques sur son indépendance ou apparence d'indépendance et requiert donc une analyse approfondie avant toute acceptation.

À l'issue de cette analyse, le professionnel appréciera s'il existe des mesures de sauvegarde appropriées permettant de réduire le risque à un niveau acceptable. Cette analyse devra être documentée.

L'indépendance, pierre angulaire de l'exercice du commissariat aux comptes

La réflexion menée pour limiter les effets, sur l'activité des professionnels, des relèvements des seuils s'est traduite par l'identification de nouvelles prestations susceptibles d'être réalisées et s'accompagne d'une réduction du périmètre des services interdits.

Le nouveau code de déontologie tire les conséquences de cette situation dès lors qu'il est désormais applicable à l'ensemble de l'activité professionnelle du commissaire aux comptes.

Pour autant, la réduction, voire la suppression des services interdits – ne subsistent que ceux interdits aux commissaires aux comptes d'EIP par les dispositions de l'article 5 du règlement européen – s'accompagne d'une plus grande responsabilité des professionnels dans leur appréciation documentée de l'absence de risque sur leur indépendance ou apparence d'indépendance.

La disparition de certaines interdictions ne signifie donc pas que le champ des possibles est sans limite.

La vocation de la profession des commissaires aux comptes est d'œuvrer en vue de l'intérêt général. Leur indépendance, pierre angulaire de leur exercice professionnel, doit être assurée en toute circonstance. C'est sur ce socle qu'il leur revient de dessiner leur avenir afin d'éviter que d'autres ne le définissent à leur place !



● Annexe : liste des services « interdits » aux CAC des EIP (règlement européen)

Voici la liste des services interdits par l'article 5 du règlement UE 537/2014 du 16 avril 2014 pour les commissaires aux comptes qui exercent une mission de certification des comptes auprès d'une entité d'intérêt public (EIP) et pour les membres de leur réseau.

Services interdits aux commissaires aux comptes et aux membres de leur réseau dans les EIP (UE, règl 537/2014 du 16 avril 2014, art. 5.1)

Les services fiscaux portant sur :

- l'établissement des déclarations fiscales* ;
- l'impôt sur les salaires ;
- les droits de douane ;
- l'identification des subventions publiques et des incitations fiscales, à moins qu'une assistance de la part du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit pour la fourniture de ces services ne soit requise par la loi* ;
- l'assistance lors de contrôles fiscaux menés par les autorités fiscales, à moins qu'une assistance de la part du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit lors de ces contrôles ne soit requise par la loi* ;
- le calcul de l'impôt direct et indirect ainsi que de l'impôt différé* ;
- La fourniture de conseils fiscaux*.

Les services qui supposent d'être associé à la gestion ou à la prise de décision de l'entité contrôlée.

La comptabilité et la préparation de registres comptables et d'états financiers.

Les services de paie.

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.

Les services d'évaluation, notamment les évaluations réalisées en rapport avec les services actuariels ou les services d'aide en cas de litige*.

Les services juridiques ayant trait à :

- la fourniture de conseils généraux ;
- la négociation au nom de l'entité contrôlée ;
- l'exercice d'un rôle de défenseur dans le cadre de la résolution d'un litige.

Les services liés à la fonction d'audit interne de l'entité contrôlée.

Les services liés au financement, à la structure, ainsi qu'à l'allocation des capitaux et à la stratégie d'investissement de l'entité contrôlée, sauf en ce qui concerne la fourniture de services d'assurance en rapport avec les états financiers, telle que l'émission de lettres de confort en lien avec des prospectus émis par l'entité contrôlée

La promotion, le commerce ou la souscription de parts de l'entité contrôlée.

Les services de ressources humaines ayant trait :

• aux membres de la direction en mesure d'exercer une influence significative sur l'élaboration des documents comptables ou des états financiers faisant l'objet du contrôle légal des comptes, dès lors que ces services englobent :

- la recherche ou la sélection de candidats à ces fonctions, ou
 - la vérification des références des candidats à ces fonctions ;
- à la structuration du modèle organisationnel ; et
- au contrôle des coûts.

***Dérogation** : lorsqu'un membre du réseau auquel il appartient qui est établi dans un État membre fournit à une personne ou entité qui contrôle ou qui est contrôlée par l'EIP, et dont le siège social est situé dans l'Union européenne, ces services dans un État membre qui les autorise, le commissaire aux comptes analyse les risques pesant sur son indépendance et applique les mesures de sauvegarde appropriées (c. com. art. L. 822-11, II).