



# La réforme de l'audit

*Dossier réalisé par Option Initiatives Audit*

- 1 ..... **Présentation générale de la réforme** ..... 33
- 2 ..... **Un rapport d'audit réformé** ..... 38
- 3 ..... **Spécificités des auditeurs d'EIP** ..... 41
- 4 ..... **L'indépendance de l'auditeur d'EIP** ..... 46
- 5 ..... **La rotation obligatoire et ses mesures d'accompagnement** ..... 49
- 6 ..... **Quel impact pour la France ?** ..... 51

Option Initiatives Audit est une association regroupant des professionnels européens indépendants. Représentant en France plus de 130 cabinets, active dans 17 États membres de l'Union européenne, cette association a œuvré dans les propositions de la Commission européenne en vue de réformer le marché de l'audit. Défenseurs convaincus d'une déconcentration du marché et d'une approche qualitative des missions, ses membres ont participé aux débats tout au long du processus d'adoption des deux textes portant réforme de l'audit. Les avantages du « joint-audit », les risques d'une rotation trop rapide des auditeurs ou d'une réforme non proportionnée ont été le fer de lance de leurs débats. Ils ont également rappelé que des cabinets avec des hauts degrés d'exigence peuvent répondre aux attentes des utilisateurs d'une offre élargie participant à la restauration de la confiance.



### **La réforme européenne de l'audit : les principes généraux de la directive et ceux du règlement, spécifiques aux EIP, sans oublier leurs impacts pour les auditeurs français.**

*Plus de trois ans après la publication par la Commission européenne de son livre vert en octobre 2010, intitulé « Politique en matière d'audit : les leçons de la crise », la réforme de l'audit a enfin abouti, du moins au niveau européen.*

*Au lendemain de la crise financière en 2008, la Commission européenne a identifié un certain nombre de lacunes du secteur de l'audit telles que :*

- des déficiences au niveau des autorités compétentes des États membres ;*
- avec la crise économique et financière, une perte de confiance dans la crédibilité et la fiabilité des états financiers audités, notamment des établissements financiers et des sociétés cotées ;*
- une indépendance de l'auditeur pas assez efficiente ;*
- une trop forte concentration sur le segment haut du marché de l'audit entraînant de facto un risque systémique.*

*Aussi, la réforme de l'audit vise notamment à clarifier le rôle de l'auditeur légal et renforcer son indépendance ainsi qu'à relever le niveau minimal de convergence des pratiques d'audit. Avec ces dispositions, la Commission compte également améliorer la supervision des auditeurs et la coordination entre les autorités compétentes des États membres.*

*Après une présentation générale de la réforme, nous proposons de mettre en exergue les nouveautés prévues pour le rapport d'audit.*

*Les spécificités de l'audit des entités d'intérêt public feront l'objet de parties trois à cinq.*

*Enfin, la dernière partie de notre dossier tentera de mesurer les impacts de la réforme dans le paysage juridique et économique des auditeurs, en soulignant toutefois des interrogations persistantes tant que les mesures françaises d'application n'ont pas été encore dévoilées.*



# 1 Présentation générale de la réforme

*La réforme de l'audit s'articule autour de deux véhicules législatifs : une directive qui vient modifier la 8<sup>e</sup> directive sur les contrôles légaux des comptes annuels et consolidés et un règlement spécifique au contrôle légal des entités d'intérêt public. En raison de nombreuses options figurant tant dans la directive (par exemple, pour le champ de la nomination d'un contrôleur légal) que dans le règlement (pour les aspects liés à la durée et à la rotation des mandats, notamment), les modalités d'application en France de ces textes ne sont pas encore fixées à ce jour.*

## DEUX INSTRUMENTS LÉGISLATIFS POUR RÉFORMER L'AUDIT

### Les textes

Au niveau européen, l'audit légal était jusqu'à présent encadré par la directive 2006/43/CE, dite 8<sup>e</sup> directive, relative aux contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés. Les textes portant réforme de l'audit ont été publiés au JOUE le 27 mai 2014. Il s'agit :

- de la directive 2014/56/UE modifiant la directive 2006/43/CE précitée s'appliquant à tous les auditeurs légaux (que l'entité auditée soit ou non une entité dite « d'intérêt public »),
- du règlement UE 537/2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public, compte tenu de l'impact potentiel de ces entités sur l'économie en général.

### Objet de la directive 2014/56/UE

La nouvelle directive traite essentiellement des conditions d'agrément et d'enregistrement des auditeurs légaux, des règles déontologiques qui leur sont applicables (indépendance, objectivité et secret professionnel) ainsi que du cadre de la supervision publique des auditeurs légaux.

Les principales mesures introduites par la directive modificative 2014/56/UE sont :

- le renforcement de l'indépendance des auditeurs, notamment par le biais de mesures touchant à leur organisation interne (par exemple, la mise en place de procédures appropriées pour garantir leur indépendance) ;
- un rapport d'audit plus informatif ;
- le renforcement des compétences et des pouvoirs des autorités en charge de la supervision publique des auditeurs légaux ;
- la délégation de compétence à la Commission européenne pour l'adoption des normes internationales d'audit (International Standards on Auditing, ISA) ;



– la création d'une instance européenne de supervision, le « Committee of European Auditing Oversight Bodies » (CEAOB) qui a, notamment, pour rôle de coordonner les superviseurs nationaux et de favoriser une application harmonisée de la réforme.

### **Champ du règlement UE 537/2014**

Des règles plus strictes sont fixées par le règlement pour les auditeurs légaux des entités d'intérêt public, « afin de promouvoir leur indépendance et la lutte contre les conflits d'intérêts » (règl art. 1). Nous citerons, notamment :

- la rotation obligatoire des auditeurs légaux tous les 10 ans (principe général) ;
- l'instauration d'une liste de services non audit qui ne peuvent être fournis par l'auditeur légal à l'entité auditée ;
- le renforcement du rôle et des compétences du comité d'audit, en lui attribuant un rôle direct prédominant dans la désignation de l'auditeur légal ;
- des exigences supplémentaires en ce qui concerne le rapport d'audit et le rapport complémentaire destiné au comité d'audit ;
- l'établissement d'un dialogue entre l'auditeur légal et l'autorité de supervision.

### **L'application en France des deux textes**

La directive et le règlement sont entrés en vigueur le 17 juin 2014 et seront applicables à compter du 17 juin 2016 pour la grande majorité des dispositions. Le législateur français devra au plus tard à cette date transposer la directive dans notre droit (par une loi ou éventuellement par une ordonnance).

Quant au règlement européen, bien que d'application directe à partir du 17 juin 2016 (sauf en ce qui concerne l'interdiction des clauses de préférence applicable à compter du 17 juin 2017), le législateur devra prendre position sur un certain nombre d'options qui y sont offertes.

Ainsi, en France, le législateur devra décider s'il maintient deux « régimes » distincts selon que l'entité auditée est ou non une entité d'intérêt public (EIP). Par exemple, faudra-t-il appliquer aux entités non EIP la liste des services non audit interdits aux EIP ? Existera-t-il deux modèles de rapport d'audit ? (voir ci-après fiche 6 « Quel impact pour la France ? »).

## **LA DÉSIGNATION DE L'AUDITEUR LÉGAL**

### **Entreprises concernées**

C'est dans la directive comptable 2013/34/UE parue en juin 2013 que l'on retrouve le champ des entreprises soumises à l'obligation de nomination d'un ou de plusieurs contrôleurs légaux. Il s'agit (dir. 2013/34/UE, art. 34) :

- des entités d'intérêt public ;
- des moyennes entreprises et ;
- des grandes entreprises.

Ainsi, les entreprises qui dépassent les seuils définis de la petite entreprise sont soumises à l'obligation du contrôle légal des comptes.

Une petite entreprise est une entreprise qui, à la date de clôture du bilan, ne dépasse pas les limites chiffrées d'au moins deux des trois critères suivants (dir. 2013/34/UE, art. 3) :

- total bilan : 4 000 000 € ;



- chiffre d'affaires : 8 000 000 € ;
- nombre moyen de salariés au cours de l'exercice : 50.

Si la désignation d'un contrôleur légal pour les petites entreprises n'est pas requise par le droit européen, elle n'est toutefois pas interdite. Il s'agit d'une option que les États membres devront prendre.

**Extrait du considérant 43 de la directive 2013/34/UE : « Les états financiers annuels des petites entreprises ne devraient pas être soumis à cette obligation d'audit [...] Toutefois, la présente directive ne devrait pas empêcher les États membres d'imposer une obligation d'audit pour leurs petites entreprises, en tenant compte des conditions et des besoins spécifiques de ces entreprises et des utilisateurs de leurs états financiers. »**

Les États membres peuvent fixer des seuils supérieurs aux seuils cités ci-avant, sans excéder 6 000 000 € pour le total du bilan et 12 000 000 € pour le chiffre d'affaires.

**REMARQUE** En France, rappelons que les SA et SCA sont dans l'obligation d'avoir un commissaire aux comptes, quelle que soit leur taille.

### Durée du mandat

Un point important à signaler est le fait que la nouvelle directive ne comporte aucune disposition qui encadre la durée des mandats dans des entités non EIP, contrairement à ceux détenus dans des EIP (voir fiche 5 ci-après).

### Champ du contrôle légal

La définition du contrôle légal des comptes est étendue par la nouvelle directive (dir. art. 1 modifiant art. 2 de la directive 2006/43/CE relative aux contrôles légaux des comptes annuels et consolidés).

Outre le contrôle des états financiers annuels ou consolidés requis par l'Union européenne, le contrôle légal des comptes inclut désormais :

- (i) le contrôle des états financiers des petites entreprises lorsqu'il est requis par le droit national et ;
- (ii) le contrôle des états financiers des petites entreprises effectué sur une base volontaire lorsque la législation nationale définit ce contrôle comme un contrôle légal.

### Modalité de désignation et de révocation du contrôleur légal

Les dispositions générales relatives à la désignation d'un auditeur légal contenues dans la 8<sup>e</sup> directive demeurent. Toutefois, nous signalons les deux nouveautés suivantes (dir. art 30 et 31) :

- toute clause contractuelle qui limiterait le choix de l'assemblée générale de l'entité auditée est interdite, et serait, le cas échéant, nulle et non avenue ;
- pour les entités d'intérêt public, la législation des États membres doit permettre aux actionnaires représentant au moins 5 % des droits de vote ou du capital (ou aux autres organes de l'entité auditée ou aux autorités compétentes) d'introduire, s'il existe des motifs valables, un recours devant une juridiction nationale visant à révoquer l'auditeur légal.



## LE RÉFÉRENTIEL D'EXERCICE PROFESSIONNEL

### Les normes d'audit applicables

**Consécration des normes ISA** – Sur le fond, la nouvelle directive 2014/56/UE n'apporte que peu de modifications à la directive 2006/43/CE, qui prévoyait déjà l'adoption par la Commission européenne de normes d'audit internationales s'imposant à tous les États membres mais sans préciser lesquelles. C'est désormais chose faite puisque les normes ISA (International Standards on Auditing) sont consacrées.

Ainsi, les États membres devront appliquer les ISA, normes élaborées par la Fédération internationale d'experts comptables (International Federation of Accountants) par l'intermédiaire de son Conseil international des normes d'audit et d'assurance (IAASB) et adoptées par la Commission européenne (dir. art. 26 et règl. art. 9).

**REMARQUE** En France, les normes d'exercice professionnel publiées depuis 2005 sont dans la plupart des cas une transposition de ces normes ; elles sont par ailleurs numérotées de la même façon pour la plupart d'entre elles.

**Processus d'adoption** – La directive modificative délègue à la Commission européenne le pouvoir d'adopter les normes internationales d'audit (ISA), en tant que normes de contrôle applicables par tous les États membres. Signalons que le calendrier d'adoption envisagé par la Commission n'est pas encore connu à ce jour.

À l'instar des normes comptables internationales (IAS/IFRS), les ISA applicables au sein de l'Union européenne feront l'objet d'une procédure d'adoption par la Commission. Tant qu'elles ne seront pas adoptées par voie de règlements d'homologation, les États membres pourront continuer à appliquer les normes d'audit nationales.

En ce qui concerne les critères d'adoption par l'Union européenne, les normes en question doivent respecter les conditions suivantes (dir. art. 26) :

- a) les normes ont été élaborées suivant des procédures, une supervision publique et une transparence appropriées, et sont généralement admises sur le plan international ;
- b) elles contribuent à un niveau élevé de crédibilité et de qualité des états financiers annuels ou consolidés, conformément aux principes énoncés à l'article 4, paragraphe 3, de la directive 2013/34/UE (« Les états financiers annuels donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise... ») ;
- c) elles favorisent l'intérêt général européen ;
- d) elles ne modifient aucune des exigences de la directive, ni ne les complètent, à l'exception de celles énoncées au chapitre IV « Déontologie » et aux articles 27 « Contrôles légaux des états financiers consolidés » et 28 « Rapport d'audit ».

Enfin, il convient d'attirer l'attention sur le fait que les États membres ne pourront imposer des exigences de contrôle en sus des normes d'audit internationales adoptées par la Commission que :

- si elles sont nécessaires pour répondre à des obligations légales nationales spécifiques ou ;
- si elles renforcent la crédibilité et la qualité des états financiers.

**Champ des normes applicables** – Ces normes d'audit couvriront les domaines suivants : les pratiques d'audit, l'indépendance et les contrôles qualité internes.



## Normes d'audit proportionnées pour les petites entreprises

Lorsqu'un État membre exige le contrôle légal des petites entreprises, il peut prévoir l'application des normes ISA proportionnée à l'ampleur et à la complexité des activités de ces entreprises. Dans cette hypothèse, il peut prendre des mesures pour garantir l'application proportionnée des normes d'audit aux contrôles légaux des comptes desdites entreprises (dir. art. 26. 5.).

Pour mémoire, la France est déjà dotée d'une norme d'audit spécifique pour certaines formes de société dont la taille est inférieure à des seuils (c. com. art. L. 823-12-1 et R. 823-22). Il s'agit de la NEP 910 « Petites entreprises ».

## Les exigences complémentaires pour les EIP

Outre l'application des normes ISA, signalons des exigences supplémentaires énoncées dans le règlement.

**Révélation des irrégularités** – L'auditeur qui soupçonne des irrégularités concernant les états financiers, y compris des fraudes, doit en informer l'entité auditée et l'inviter à enquêter sur l'affaire et à prendre les mesures correctives et préventives appropriées. En l'absence d'enquête par l'entité, l'auditeur doit en informer les autorités compétentes en la matière (règl. art. 7).

**Le contrôle qualité de la mission avant l'émission de l'opinion** – Avant l'émission du rapport d'audit et du rapport complémentaire destiné au comité d'audit, le règlement impose un contrôle qualité formalisé de la mission afin de vérifier le bien-fondé de l'opinion d'audit et des conclusions figurant dans les projets de rapports (règl. art. 8). L'examen doit être réalisé par un contrôleur légal des comptes qui ne participe pas à la réalisation de la mission d'audit sur laquelle porte celui-ci.

**REMARQUE** Par rapport à la revue indépendante des opinions émises qui peut exister dans certains cabinets français (c. déont. art. 15), l'intervention prescrite par le règlement est prévue en amont, avant l'émission des rapports puisqu'elle porte sur des projets.

**Le dossier de transmission** – Outre l'accès à toutes les informations pertinentes concernant l'entité auditée et au dernier contrôle légal des comptes en application de l'article 23 de la directive, l'auditeur précédent permet au nouvel auditeur d'accéder également au rapport complémentaire destiné au comité d'audit et à toute information communiquée aux autorités compétentes en vertu de l'article 12 « Rapport aux autorités compétentes chargées de la surveillance des entités d'intérêt public » et de l'article 13 « Rapport de transparence ».



# 2 Un rapport d'audit réformé

À la demande des parties prenantes en vue d'une amélioration de l'utilité du rapport d'audit, la directive prévoit un rapport d'audit plus détaillé qui permettra, en outre, aux lecteurs de connaître la présence d'incertitudes significatives sur la continuité d'exploitation de l'entité contrôlée (dir. art. 28). Quant au rapport d'audit sur les comptes d'EIP (règl art. 10), il comporte des informations complémentaires par rapport à celles prescrites par la directive.

## LE RAPPORT D'AUDIT : CAS GÉNÉRAL

### Les informations obligatoires

En ce qui concerne le contenu du rapport d'audit, la nouvelle directive est désormais beaucoup plus prescriptive que la 8<sup>e</sup> directive. Le rapport d'audit doit comporter les informations suivantes :

- la mention de l'entité auditée, s'il s'agit de ses états financiers annuels ou consolidés, la date de clôture, la période couverte ainsi que le référentiel comptable utilisé pour leur établissement ;
- la description de l'étendue de l'audit, qui contient au minimum l'indication des normes d'audit appliquées ;
- l'opinion d'audit (sans réserve, avec réserve ou défavorable) exprimant clairement les conclusions quant à l'image fidèle donnée par les états financiers et au respect des exigences légales applicables, ou l'indication quant à l'impossibilité de délivrer une opinion ;
- le cas échéant, une ou plusieurs observations afin d'attirer l'attention sur un point, sans constituer pour autant une réserve ;
- un avis sur la concordance du rapport de gestion avec les états financiers et sa conformité avec les exigences légales et, le cas échéant, une déclaration sur les inexactitudes significatives identifiées dans le rapport de gestion ;
- une déclaration sur d'éventuelles incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances qui peuvent jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ;
- le lieu d'établissement du contrôleur légal ou du cabinet d'audit ;
- la date du rapport d'audit et la signature du contrôleur légal des comptes ou de celui qui effectue le contrôle légal pour le compte du cabinet d'audit.

**PRÉCISIONS** Il est laissé la possibilité aux États membres de ne pas exiger cette signature si elle représente une menace à la sécurité de la personne physique (option qui existait déjà dans la 8<sup>e</sup> directive).

Signalons que les États membres peuvent fixer des exigences supplémentaires en ce qui concerne le contenu du rapport d'audit.

### Point sur la déclaration relative à la continuité d'exploitation

Cette information est capitale car elle permet aux lecteurs du rapport d'audit d'être informés sur la situation de l'entreprise, indépendamment de l'information fournie par





l'entité contrôlée. En France, en cas d'incertitude sur la continuité de l'exploitation relevée par le commissaire aux comptes, celui-ci doit formuler une observation dans son rapport en relation avec l'information fournie sur ce point par l'entité contrôlée (NEP 700, § 10). Avec cette disposition de la directive, il s'agit d'une déclaration du commissaire aux comptes indépendante du fait que l'information puisse être correctement donnée par l'entité. Quant à la portée de cette déclaration, elle ne s'assimile en aucun cas à une appréciation sur les capacités de l'entité à assurer sa continuité d'exploitation.

***Si le commissaire aux comptes doit faire une déclaration sur les incertitudes significatives pesant sur la continuité d'exploitation, il est toutefois précisé que l'étendue du contrôle légal des comptes ne comprend pas d'assurance quant à la viabilité future de l'entité contrôlée ni quant à l'efficacité ou l'efficacité avec laquelle l'organe de direction ou l'organe d'administration a mené ou mènera les affaires de l'entité (dir. art. 25).***

## LE RAPPORT D'AUDIT UNIQUE EN CAS DE COCOMMISSARIAT

Lorsque le contrôle légal des comptes est effectué par plusieurs auditeurs légaux, ils conviennent ensemble des résultats de l'audit et présentent un rapport et un avis conjoints.

En cas de désaccord, chaque auditeur légal présente son avis dans un paragraphe distinct du rapport d'audit et expose les raisons de ce désaccord.

**REMARQUE** En France, la NEP 700 « Rapport sur les comptes annuels et consolidés » prescrit également un seul rapport unique et, en cas de désaccord entre les commissaires aux comptes, chacun doit formuler son opinion dans un rapport commun.

## LE RAPPORT D'AUDIT DES ENTITÉS D'INTÉRÊT PUBLIC

### *Information sur les sujets clés (« key matters »)*

Le règlement prévoit de nombreuses informations en sus des informations requises pour les entités non EIP, avec deux impacts majeurs pour la France :

- l'auditeur légal devra, d'une part, décrire les risques jugés les plus importants d'anomalies significatives (dont le risque de fraude) et présenter les réponses apportées face à ces risques, et ;
- d'autre part, expliquer dans quelle mesure son audit a permis de déceler les irrégularités (dont la fraude).

La France dispose déjà d'une obligation qui s'apparente à la première obligation, la justification des appréciations par le commissaire aux comptes. Celle-ci doit permettre au lecteur de mieux comprendre les raisons qui motivent l'opinion du commissaire aux comptes en exposant les appréciations qui lui semblent importantes.

Néanmoins, cet exercice est assez formel et souvent peu développé. Nos rapports d'audit actuels devraient en conséquence s'en trouver sensiblement modifiés, avec notamment la prise en compte formalisée dans le rapport du risque de fraude.

## **Les Informations supplémentaires**

En sus des informations prévues à l'article 28 de la directive, le rapport d'audit d'une EIP doit comporter les informations suivantes (règl art. 10) :

- l'organe ayant désigné le contrôleur légal ou le cabinet d'audit ;
- la date de désignation et la durée totale de la mission sans interruption (y compris les reconductions et renouvellements), Ce point est important eu égard aux dispositions transitoires liées à la rotation obligatoire des cabinets (voir fiche 5) ;
- afin d'étayer l'opinion d'audit, une description des risques jugés les plus importants d'anomalies significatives (dont le risque de fraude) ainsi qu'une synthèse des réponses du contrôleur légal face à ces risques. Le cas échéant, les principales observations relatives à ces risques seront mentionnées et un renvoi à l'information présentée en annexe sera fait s'il est jugé opportun par le commissaire aux comptes ;
- dans quelle mesure le contrôle légal des comptes a été considéré comme permettant de déceler les irrégularités, notamment la fraude ;
- la confirmation de la cohérence de l'opinion d'audit avec le contenu du rapport complémentaire destiné au comité d'audit ;
- une attestation confirmant qu'il n'a pas été fourni de services non audit interdits et que les contrôleurs légaux sont restés indépendants vis-à-vis de l'entité auditée ;
- l'indication des services, outre le contrôle légal des comptes, qui ont été fournis par le contrôleur légal ou le cabinet d'audit, à l'entité auditée et ses filiales, et qui n'ont pas été communiqués dans le rapport de gestion ou les états financiers.

Les États membres peuvent fixer des exigences supplémentaires.



## 3 Spécificités des auditeurs d'EIP

*Il est clair que la réforme de l'audit vise à bien distinguer l'audit des EIP de celui des autres entités. Preuve est faite que le règlement européen est entièrement consacré à cette catégorie. Parmi les spécificités, signalons le rôle accru du comité d'audit ainsi que l'instauration d'un rapport additionnel émis par les commissaires aux comptes destiné à ce comité.*

### QU'EST CE QU'UNE EIP ?

Les entités d'intérêt public (EIP) sont définies à l'article 2.13 de la directive 2014/56/UE. Par rapport à la 8<sup>e</sup> directive, la définition demeure quasiment inchangée, malgré des tentatives d'élargissement de leur périmètre par la Commission européenne.

Il s'agit des sociétés cotées, des établissements de crédit et des compagnies d'assurances (y compris les établissements mutualistes du Livre II du code de la mutualité).

Toutefois, les États membres peuvent y ajouter d'autres catégories d'entreprise en raison de leur importance publique significative du fait de leur activité, de leur taille ou du nombre.

Signalons qu'en France, les associations faisant appel à la générosité publique (« AGP ») ont également été qualifiées « d'EIP ». Il appartiendra aux pouvoirs publics français de déterminer s'ils souhaitent leur attribuer un autre statut dans le cadre franco-français ou les reporter dans un champ étendu de l'EIP.

Enfin, les filiales EIP sont soumises aux obligations de la directive Audit et du règlement liées à leur statut d'EIP, bien que certaines de leurs obligations soient réduites.

**REMARQUE** Ni le règlement ni la directive n'appliquent le principe de proportionnalité visant par exemple à adapter le dispositif réglementaire aux PME cotées ou à le renforcer pour les entreprises à risque systémique (banques par exemple). Cette absence de proportionnalité peut paraître singulière compte tenu du mobile de cette réforme, la crise financière de 2008.

### RENFORCEMENT DU RÔLE DU COMITÉ D'AUDIT

L'article 39 de la directive « Audit » révisée reprend l'obligation faite à chaque entité d'intérêt public de créer un comité d'audit, instaurée déjà par l'article 41 de l'ancienne directive 2006/43, tout en renforçant l'indépendance et la compétence de ce dernier.

Nous proposons, sous la forme de tableaux, de mettre en valeur les nouveautés par rapport aux dispositions de la directive 2006/43, dite « 8<sup>e</sup> directive ».



# La réforme de l'audit

## Indépendance et compétence du comité d'audit

Dispositions existant dans la directive 2006/43	Nouvelles dispositions
Toute entité d'intérêt public doit être dotée d'un comité d'audit. Comité indépendant ou comité spécialisé de l'organe d'administration ou de surveillance, il est composé de membres non exécutifs de l'organe d'administration et/ou de l'organe de surveillance de l'entité et/ou de membres désignés par l'assemblée générale des actionnaires de l'entité ou pour les entités qui ne comptent pas d'actionnaires, par un organe équivalent.	La majorité des membres du comité doit être indépendante de l'entité (dir. art. 39.1, al. 4), mais les États membres peuvent prévoir que les critères d'indépendance ne s'appliquent pas si le comité d'audit est composé exclusivement de membres de l'organe d'administration ou de surveillance (dir. art. 39.5).
Un membre au moins du comité doit avoir des compétences en matière de comptabilité et/ou d'audit.	Les membres du comité dans leur ensemble doivent être compétents dans le secteur d'activité de l'entité contrôlée (dir. 39.1, al.3).
Les États membres peuvent autoriser les PME qui sont EIP à faire exercer les fonctions du comité d'audit par l'organe d'administration ou de surveillance dans son ensemble, à condition que, lorsque le président de cet organe est un membre exécutif, il ne soit pas le président du comité d'audit (dir. art. 39.25).	Le président du comité d'audit est nommé par les membres dudit comité ou par l'organe de surveillance de l'entité et il doit être indépendant de cette entité. Les États membres peuvent exiger que le président soit élu chaque année par l'assemblée générale des actionnaires, ce qui n'est pas le cas actuellement en France.

**REMARQUE** Le code AFEP-MEDEF de gouvernement d'entreprises des sociétés cotées de juin 2013 requiert en France une majorité de deux tiers de membres indépendants.

Les missions du comité d'audit sont également renforcées par ce même article 39 de la nouvelle directive. Elles recourent assez bien celles proposées dans le code de gouvernance AFEP-MEDEF précité.

## Missions du comité d'audit

Dispositions existant dans la directive 2006/43	Nouvelles dispositions
Suivi du processus d'élaboration de l'information financière.	Suivi du processus d'élaboration de l'information financière et présentation de recommandations ou de propositions pour en garantir l'intégrité
Suivi de l'efficacité des systèmes de contrôle interne, d'audit interne, le cas échéant, et de gestion des risques de la société.	Suivi de l'efficacité des systèmes internes de contrôle qualité et de gestion des risques et, le cas échéant, de l'audit interne, en ce qui concerne l'information financière.
Suivi du contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés.	Suivi et évaluation de la performance du contrôle légal des comptes annuels et consolidés.
Examen et suivi de l'indépendance du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit, en particulier pour ce qui concerne la fourniture de services complémentaires à l'entité contrôlée.	Examen et suivi de l'indépendance des contrôleurs légaux des comptes ou des cabinets d'audit, en particulier pour ce qui concerne le bien-fondé de la prestation de services autres que d'audit à l'entité contrôlée (dir. art 39. 6) et autorisation préalable de ces services non audit par le comité d'audit (règlt art. 5.4).



Missions du comité d'audit (suite...)	
Dispositions existant dans la directive 2006/43	Nouvelles dispositions
	Lorsque les honoraires reçus d'une EIP dépassent pendant trois exercices successifs 15 % du total des honoraires reçus de l'auditeur, le comité d'audit doit décider si la mission d'audit doit être soumise à un contrôle qualité par un autre auditeur avant la publication du rapport d'audit et s'il maintient la mission de l'auditeur pour une période n'excédant pas deux ans (réglt art. 4.3). Communication à l'organe d'administration ou de surveillance des résultats du contrôle légal des comptes et d'explications sur la façon dont le contrôle légal a contribué à l'intégrité de l'information financière ainsi que sur le rôle du comité d'audit dans ce processus (dir. art 39.6).
	Responsabilité de la procédure de sélection du ou des contrôleurs légaux des comptes ou cabinets d'audit et formulation de recommandations concernant le ou les contrôleurs légaux des comptes ou cabinets d'audit à désigner (dir. art 39.6).

### Exemption à l'obligation de nommer un comité d'audit

La directive Audit révisée reconduit les exemptions à l'établissement d'un comité d'audit offertes aux États membres par la directive 2006/43, qui visent :

- les EIP filiales dont la société tête de groupe est dotée d'un comité d'audit conforme aux dispositions de la directive ;
- les sociétés d'investissement, OPCVM et EIP dont l'activité consiste à émettre des titres adossés à des actifs ;
- les établissements de crédit non cotés sur un marché réglementé qui n'ont pas émis de prospectus et dont les éventuels titres de créances cotés n'excèdent pas en valeur nominale 100 M€.

## RAPPORT ADDITIONNEL AU COMITÉ D'AUDIT

### Principe

Outre les spécificités du rapport du commissaire aux comptes sur les comptes des EIP (voir fiche 2), le règlement fait obligation aux auditeurs légaux de soumettre au comité d'audit, au plus tard lors de l'émission du rapport d'audit, un rapport complémentaire détaillé et approfondi (réglt art. 11). Ce rapport est écrit, daté et signé par les contrôleurs légaux.

**Sur le fonds**, le contenu de ce rapport complémentaire est très largement cohérent avec le dispositif légal français (c. com. art. L. 823-16 ; NEP 260 « Communications avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce »).

**Sur la forme**, il représente un changement important car il constitue un rapport distinct et non plus une « communication ». En outre, ce rapport est susceptible d'être remis aux « autorités compétentes » sur leur demande.

### Contenu du rapport additionnel

**Mentions d'ordre général** – Le rapport additionnel doit comprendre les éléments suivants :

- la déclaration d'indépendance des contrôleurs légaux et le nom des associés principaux (le ou les associés signataires). Signalons qu'en France, la fourniture de ces informations est déjà requise ;



- les noms et déclarations d'indépendance des contrôleurs hors réseau ou des experts externes à qui l'auditeur légal de l'entité a fait appel dans le cadre de sa mission de contrôle légal ;
- la nature, la fréquence et l'étendue de la communication avec le comité d'audit ou l'organe qui remplit des fonctions équivalentes au sein de l'entité contrôlée, l'organe de direction et l'organe d'administration ou de surveillance de l'entité contrôlée, y compris les dates des réunions avec ces organes ;
- la description de l'étendue du contrôle légal des comptes et du calendrier de sa réalisation ;
- la répartition des tâches entre les contrôleurs légaux des comptes et/ou les cabinets d'audit, lorsque plusieurs contrôleurs légaux des comptes ou cabinets d'audit ont été désignés.

**REMARQUE** En France, ces trois derniers éléments sont généralement fournis dans la présentation du programme général de travail.

**Mentions relatives à l'exercice de la mission** – Outre les éléments qui viennent d'être exposés, le rapport additionnel doit également comprendre les mentions suivantes :

- méthodes d'audit utilisées, en précisant les parties du bilan qui ont fait l'objet d'une vérification directe et celles qui ont été vérifiées sur la base des tests de systèmes et de conformité, et en expliquant toute variation substantielle dans la pondération des tests de systèmes et de conformité par rapport à l'exercice précédent ;
- seuil de signification quantitatif appliqué pour réaliser le contrôle légal des états financiers dans leur ensemble et, le cas échéant, le ou les seuils de signification pour les autres éléments pris individuellement ainsi que les facteurs qualitatifs pris en compte pour fixer le seuil de signification. Actuellement, en France, cette information n'est pas systématiquement communiquée et sa divulgation fait débat sur ses conséquences éventuelles en termes de qualité de l'information financière ;
- pour la continuité d'exploitation, outre une information similaire à celle qui figure déjà dans le rapport principal sur les comptes, un résumé de l'ensemble des garanties, lettres de confort, engagements d'intervention publique et autres mesures de soutien dont il a été tenu compte pour l'évaluation de la capacité à poursuivre les activités doit être donné. Cette communication est déjà largement appliquée en France via notamment la procédure d'alerte ;
- carences significatives détectées dans le système de contrôle financier interne de l'entité contrôlée ou, dans le cas d'états financiers consolidés, de celui de l'entreprise mère et/ou dans son système comptable. Pour chacune de ces carences significatives détectées, le rapport complémentaire indique si la direction a remédié ou non à la carence en question. En France, la fourniture de cette information au comité d'audit est déjà requise, la formulation du règlement étant cependant plus précise ;
- irrégularités juridiques importantes supposant le non-respect avéré ou suspecté des dispositions législatives et réglementaires ou des statuts, identifiées au cours du contrôle légal des comptes, pour autant que cette information soit pertinente pour le comité d'audit. En France, la fourniture de cette information au comité d'audit est déjà requise ;
- les méthodes d'évaluation (comptables) appliquées aux différents éléments des états financiers annuels ou consolidés, y compris l'impact éventuel des changements intervenus dans ces méthodes. En France, la fourniture de cette information au comité d'audit est déjà requise, son périmètre pouvant même être éventuellement jugé plus large car il couvre toutes les méthodes comptables ;



- la confirmation que tous les documents et explications demandés ont été fournis par l'entité contrôlée ;
- les difficultés importantes rencontrées et les problèmes significatifs découlant du contrôle légal. En France, la fourniture de cette information au comité d'audit est déjà requise, mais la formulation du règlement est plus précise (notamment les « problèmes » qui ont fait l'objet d'une correspondance avec la direction) ;
- enfin, les raisons des éventuels désaccords entre cocontrôleurs sur les procédures d'audit, les règles comptables ou toute autre question concernant le contrôle légal des comptes, en cas de cocommissariat aux comptes. En France, la fourniture de cette information au comité d'audit est déjà requise dans le cadre des conclusions auxquelles conduisent les observations et rectifications présentées par les commissaires aux comptes.

**Mentions relatives au contrôle des états financiers consolidés** – Lorsque le contrôle porte sur des états financiers consolidés, les mentions suivantes sont requises :

- le périmètre de consolidation et les critères d'exclusion appliqués aux entités non consolidées, le cas échéant, et le fait que les critères appliqués sont conformes au cadre de l'information financière. Le niveau de détail requis dans le règlement est plus précis que la formulation retenue en France ;
- les travaux d'audit réalisés par des auditeurs autres que des membres du même réseau que celui dont fait partie le contrôleur des états financiers consolidés. Actuellement, en France, ce type d'information est généralement fourni lorsque le niveau de couverture est significatif.

**Absence de mention des honoraires** – Contrairement au dispositif français (c. com. art. L. 823-16 avec renvoi à L. 820-3), le rapport complémentaire n'aborde pas la question des honoraires, qu'il s'agisse du montant des honoraires perçus par le réseau au titre des prestations non DDL ou encore du montant des honoraires versés à chaque commissaire aux comptes en détaillant les prestations DDL. L'autorisation préalable du comité d'audit pour la fourniture de services non audit, rendue obligatoire par le règlement européen (règl. art. 5. 4), peut expliquer ce fait. Rappelons, en effet que le comité d'audit doit notamment apprécier les risques en matière d'indépendance et les mesures de sauvegarde prises pour atténuer ces risques (règl. art. 4. 3).



# 4 L'indépendance de l'auditeur d'entités d'intérêt public

*Afin de renforcer l'indépendance des auditeurs, le règlement européen prescrit l'interdiction de certains services, d'une part, et limite la nature et le volume d'honoraires des prestations relatives aux « services non audit », d'autre part (règl 537/2014, art. 5 et 4.2).*

## LE PRINCIPE D'UNE LISTE « NOIRE »

### Champ de l'interdiction

Le commissaire aux comptes d'une entité d'intérêt public (EIP), ainsi que tous les membres de son réseau, ne peuvent directement et indirectement, fournir à l'entité dont les comptes sont audités, ainsi qu'à sa maison-mère ou à ses filiales situées dans l'Union européenne, certaines prestations interdites par une liste « noire ».

Cette interdiction court du début de la période contrôlée à la publication du rapport d'audit. Elle concerne aussi l'exercice précédant immédiatement la période contrôlée en ce qui concerne la conception et la mise en œuvre de procédures de contrôle interne ou de gestion des risques en rapport avec l'information financière.

Enfin, les États membres, et donc la France, pourront ajouter des services interdits, mais aussi autoriser certaines prestations en matière fiscale et d'évaluation, sous réserve de respecter trois conditions :

- absence d'impact significatif sur les comptes ;
- explication de l'impact des prestations réalisées sur les états financiers audités ;
- respect du principe d'indépendance.

### La liste des prestations interdites

Les prestations interdites sont les suivantes.

**Prestations de nature fiscale** – Sont interdits les services fiscaux relatifs aux déclarations fiscales, aux taxes sur les salaires et aux droits de douane. L'interdiction porte également sur l'identification des subventions publiques et les incitations fiscales, à moins qu'une assistance du contrôleur légal ne soit requise par le droit national. Il en est de même pour l'assistance aux contrôles fiscaux. Il est également interdit au contrôleur légal de participer au calcul de l'impôt direct et indirect ainsi qu'à celui de l'impôt différé. Enfin, la fourniture de conseils fiscaux est bien sûr prohibée.

**Services liés aux ressources humaines** – Il est interdit au contrôleur légal de participer au service de la paie. Il ne peut pas non plus rechercher et sélectionner des candidats aux fonctions de dirigeants de l'entité contrôlée, ni vérifier leurs références. Les services liés à la structuration du modèle organisationnel et au contrôle des coûts sont également prohibés.





**Services liés au contrôle interne** – Sont interdites, 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 celle-ci. Les prestations sur la fonction d'audit interne de l'entité contrôlée ne peuvent pas non plus être réalisées.

**Services juridiques** – La fourniture de conseils juridiques généraux, la négociation de contrats ou d'actes au nom de l'entité contrôlée ou encore la défense de l'entité dans le cadre de la résolution d'un litige sont interdites.

**Autres services interdits** – Tout service qui conduit à être associé à la gestion ou à la prise de décision de l'entité contrôlée est bien sûr interdit. Il en est de même en ce qui concerne la préparation des états financiers. Les prestations d'évaluation en rapport avec les services d'actuaire ou nécessaires dans le cadre d'un litige (expertise judiciaire, par exemple) sont également prohibées. Enfin, les services liés à la stratégie globale de l'entreprise contrôlée (financement, investissement...) ne peuvent être effectués par le contrôleur légal, sauf en ce qui concerne la fourniture de services d'assurance en rapport avec les états financiers (par exemple, émission de lettres de confort).

Enfin, la promotion, le commerce ou la souscription de parts de l'entité contrôlée sont évidemment proscrits.

### **Interaction avec les DDL**

Dans le contexte français, le champ d'application des diligences directement liées (DDL), qui regroupent des prestations encadrées par des normes d'exercice professionnel, devrait être analysé pour éviter des situations dangereuses, susceptibles de compromettre la séparation de l'audit et du conseil. De même, la notion de matérialité, qui existe dans le code de l'IESBA (International Ethics Standards Board for Accountants), n'est pas intégrée dans les règles françaises et devrait être clarifiée.

## **LES PRESTATIONS AUTORISÉES**

### **Limitation des prestations « non audit »**

Les prestations qui ne sont pas incluses dans la « liste noire » ne doivent pas dépasser 70 % de la moyenne des honoraires versés par l'EIP auditée ou, le cas échéant, par le groupe, au titre du contrôle légal au cours des trois derniers exercices. Reste à savoir si le plafond de 70 % s'applique à l'auditeur légal ou au cabinet d'audit. En tout état de cause, le comité d'audit de l'entité contrôlée sera tenu d'évaluer l'indépendance du commissaire aux comptes (en sus du seuil de 70 % en matière de prestations non audit, un client ne pourra pas représenter plus de 15 % du chiffre d'affaires d'un cabinet pendant plus de trois ans, sauf exception) et d'autoriser préalablement la fourniture de services non audit.

### **Problématique de territorialité des prestations**

Des analyses d'incompatibilité des services non audit avec l'audit légal devront être menées au-delà de la zone géographique « Union européenne ». En effet, si la « liste noire » de services non audit interdits s'applique sans distinction dans tous les États membres, elle n'est, en revanche, pas impérative en dehors de l'Union européenne. Ainsi, une analyse du risque d'autorévision et/ou de conflit d'intérêts devra être menée par l'auditeur pour des

prestations réalisées, par exemple, par l'un des membres de son réseau aux États-Unis, à une société qui contrôle l'EIP auditée ou qui est contrôlée par l'EIP auditée, afin de s'assurer que son indépendance n'est pas compromise.

Des mesures de sauvegarde devront être mises en place, le cas échéant. Dans tous les cas, trois services sont considérés par le règlement comme affectant systématiquement l'indépendance du commissaire aux comptes, sans possibilité d'en atténuer les effets par la mise en place de mesures de sauvegarde. Il s'agit de :

- l'intervention dans la gestion ou dans la prise de décision ;
- la tenue de la comptabilité ;
- la conception ou la mise en œuvre de procédures relatives au contrôle interne, à la gestion des risques et aux systèmes informatiques.

## BULLETIN D'ABONNEMENT



À renvoyer au GROUPE REVUE FIDUCIAIRE - 100 rue La Fayette, 75485 Paris Cedex 10  
SERVICE RELATION CLIENT : Tél 0 826 80 52 52 [p. serviceclient@groupperf.com](mailto:serviceclient@groupperf.com) - [www.groupperf.com/contact](http://www.groupperf.com/contact)

**OUI**, Je m'abonne  
pour 1 an à **RF Comptable**



**POUR TOUTE COMMANDE EN LIGNE\***  
**+ 1 MOIS OFFERT** sur [groupperf.com/offreRFC1](http://groupperf.com/offreRFC1)

11 mensuels + 22 newsletters + l'accès Internet à [www.rfcomptable.com](http://www.rfcomptable.com) et [mrfcomptable.com](http://mrfcomptable.com)  
+ l'arrêté des comptes | édition 2015 - comptes 2014 (2 tomes - parution février et mars)

**166,19 € TTC\***  
105,58 € HT hors métropole

11 mensuels + 22 newsletters + l'accès Internet à [www.rfcomptable.com](http://www.rfcomptable.com) et [mrfcomptable.com](http://mrfcomptable.com)

**110,27 € TTC**  
73,51 € HT hors métropole

Nom/Prénom

Société

Fonction

Adresse

Code postal

Ville

Tél

Fax

E-mail

PAIEMENT PAR :

Chèque à l'ordre du Groupe Revue Fiduciaire

CB N°

\_\_\_\_\_

Date de fin de validité : \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

Clé : \_\_\_\_

Signature du titulaire de la carte :

Conformément à la loi du 6/01/1978, vous pouvez exercer vos droits d'accès, de rectification et d'opposition en vous adressant au Groupe Revue Fiduciaire.  
Si vous souhaitez recevoir des propositions de nos partenaires, merci de cocher la case ci-contre

Nous vous informons que les services suivants, votre abonnement sera reconduit pour un an par tacite reconduction sans avis contraire de votre part deux mois avant la date d'échéance. (TVA presse 2,10 % / TVA édition 5,5 %) Offre valable jusqu'au 30/09/14.

1310PRCDSFC1000



## 5 Rotation des cabinets et mesures d'accompagnement

Une des mesures emblématiques du règlement est l'instauration d'une rotation obligatoire des cabinets détenant des mandats dans des EIP afin de dynamiser le marché de l'audit et surtout d'améliorer l'indépendance des auditeurs. Ainsi, en France, un grand groupe a le même commissaire aux comptes depuis 45 ans ! (Source : Day One.) Afin d'assurer une meilleure préparation aux changements à venir, il est prévu une entrée en application en douceur de cette disposition en raison des mesures transitoires prévues dans le règlement (règl. art. 17).

### LA ROTATION OBLIGATOIRE DES CABINETS EXERÇANT DANS DES EIP

#### Durée des mandats

Le principe retenu est qu'une EIP doit nommer un contrôleur légal ou un cabinet d'audit pour une mission d'au moins un an reconductible, sans toutefois dépasser une durée de plus de dix ans.

Il est important de noter que cette limitation ne joue que pour les mandats dans les EIP. Dans les autres entités, il n'y a pas de limite et donc pas d'obligation liée à la rotation du contrôleur légal ou du cabinet d'audit.

**REMARQUE** Les États membres peuvent fixer une durée maximale inférieure à 10 ans, le mandat sur six exercices prévu par la France devrait donc être conservé.

#### Délai de viduité

À l'expiration des durées maximales des missions, ni le contrôleur légal, ni le cabinet d'audit, ni aucun membre de leurs réseaux ne peut entreprendre le contrôle légal des comptes de la même EIP au cours des quatre années qui suivent.

#### Les extensions de durée possibles

À la fin de la période des dix ans, en cas d'appel d'offres, si le cabinet qui avait le mandat est renouvelé, la durée peut être prolongée jusqu'à vingt ans. En cas de cocommissariat, la durée du mandat peut être portée à vingt-quatre ans, sans qu'il y ait d'ailleurs un appel d'offres.

**REMARQUE** À titre exceptionnel, une prolongation de deux ans supplémentaires peut être accordée par l'autorité compétente (en l'occurrence, le H3C en France).

## **DATE D'APPLICATION DE LA MESURE**

Le règlement est entré en vigueur le 21<sup>e</sup> jour suivant la date de publication au Journal officiel de l'Union européenne (27 mai 2014), soit le 17 juin 2014. Il est applicable à partir du 17 juin 2016, notamment en ce qui concerne la rotation obligatoire des cabinets d'audit d'EIP.

Les dates du 17 juin 2014 et du 17 juin 2016 sont importantes car elles servent de références pour les mesures d'application transitoires.

## **MESURES TRANSITOIRES POUR LES MANDATS EN COURS**

### ***Principe***

Le règlement prévoit des dispositions transitoires pour une application progressive de l'obligation de rotation des contrôleurs légaux des comptes ou des cabinets d'audit dont les mandats sont en cours à la date d'entrée en vigueur du règlement, soit le 17 juin 2014 (règl, art 41).

Pour la computation du délai, l'ancienneté des mandats cumulés est calculée à partir du premier exercice contrôlé d'une même entité d'intérêt public, par un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit. Un cabinet d'audit se comprend comme incluant les autres cabinets dont il a été fait l'acquisition ou qui ont fusionné avec lui (règl, art 17-8).

S'il existe une incertitude quant à la date exacte de début des contrôles légaux des comptes de l'EIP notamment en cas de fusion, d'acquisition ou de changement de structure, le contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit doit en informer l'autorité compétente, le H3C en France, qui déterminera la date applicable pour la détermination de l'ancienneté.

### ***Les différentes situations***

Ces dispositions distinguent trois cas de figure quant aux renouvellements, suivant l'ancienneté des mandats à la date du 17 juin 2014 :

– renouvellements possibles des mandats d'une ancienneté supérieure ou égale à 20 ans s'ils interviennent dans les 6 ans de la date d'entrée en vigueur, soit le 17 juin 2020 au plus tard (règl, art 41.1) ;

– renouvellements possibles des mandats d'une ancienneté supérieure ou égale à 11 ans mais inférieure à 20 ans s'ils interviennent dans les 9 ans de la date d'entrée en vigueur, soit le 17 juin 2023 au plus tard (règl, art 41.2) ;

– renouvellements possibles des mandats acceptés avant la date d'entrée en vigueur et se poursuivant encore au 17 juin 2016, d'une ancienneté inférieure ou égale à 10 ans dans la limite d'une durée maximale de mandats cumulés de 10 ans, 20 ans en cas d'appel d'offres ou 24 ans en cas de cocommissariat aux comptes (règl, art 41.3).

À titre illustratif, dans le 1<sup>er</sup> cas de figure (ancienneté du mandat de 20 ans ou plus à la date du 17 juin 2014), la mission pourrait être poursuivie par un mandat complémentaire de 6 années dès lors que le renouvellement interviendrait avant la date du 17 juin 2020.



## 6 Quel impact pour la France ?

*Si, dans les grandes lignes, la réforme de l'audit ne va pas entraîner de grands bouleversements pour la France, compte tenu de ses pratiques vertueuses déjà en place en matière d'audit légal (cocommissariat aux comptes, prestations non audit strictement limitées, justification des appréciations...), le « diable » se trouve, comme bien souvent, dans le détail, et il reste à ce jour de nombreuses interrogations.*

*En outre, bien que directement applicable en droit français, le règlement comporte des options sur lesquelles le législateur français doit désormais se positionner. Par conséquent, si la réforme de l'audit a abouti au niveau de Bruxelles, le débat se poursuit en France. Nous proposons ici de faire un tour d'horizon des principales problématiques posées par cette réforme.*

### LE PÉRIMÈTRE DES ENTITÉS D'INTÉRÊT PUBLIC

Après de nombreux débats au niveau européen, le périmètre des entités d'intérêt public (EIP) auxquelles s'applique le règlement reste finalement inchangé (voir notre fiche 3).

Au niveau des textes français, il n'existe pas de définition des EIP. En outre, le périmètre des « EIP françaises » varie selon les différentes obligations issues du code de commerce. Ainsi, le périmètre est différent pour la rotation des associés signataires (c. com. art. L. 822-14), la périodicité triennale des contrôles des auditeurs (c. com. art. R. 821-26), le rapport de transparence des auditeurs (c. com. art. R. 823-21) et les comités spécialisés (c. com. art. L. 823-19).

Dans le cadre de la transposition de la directive, le législateur français devra décider s'il choisit ou non de qualifier d'autres entités d'EIP au sens du droit communautaire. Celles-ci seront de facto soumises au règlement avec, notamment pour celles qui ne sont auditées que par un seul commissaire aux comptes, l'obligation de désigner un nouvel auditeur, en théorie, au maximum tous les 10 ans.

### LA ROTATION OBLIGATOIRE DES AUDITEURS POUR LES EIP

Rappelons que, sur option, les États membres peuvent prévoir que la période maximale de 10 ans soit portée (voir notre fiche 5) :

- à une durée maximale inférieure à 10 ans ;
- à 20 ans si un appel d'offres est effectué à l'issue de la période initiale de 10 ans et si l'EIP décide, bien entendu, de renouveler l'auditeur ;
- à 24 ans en cas de cocommissariat aux comptes sans obligation d'appel d'offres pendant cette période.

Pour les EIP disposant de plusieurs commissaires aux comptes, la France devrait s'aligner sur la troisième option (extension à 24 ans), qui constitue une consécration du « joint audit » à la française.

En revanche, pour les EIP ne disposant que d'un seul commissaire aux comptes (souvent plus petites que les précédentes et ne présentant pas de comptes consolidés), le débat



reste entier dans la mesure où la rotation au maximum tous les 10 ans (en pratique tous les 6 ans compte tenu de la durée des mandats en France qui ne devrait pas être remise en cause), doublée de l'obligation de procéder à un appel d'offres, constitue une contrainte importante.

Compte tenu de la rédaction des dispositions transitoires (règl. art. 41), il demeure à ce jour une incertitude sur la possibilité que les mandats de plus de 20 ans à la date du 17 juin 2014 et en cours au 17 juin 2020 puissent se poursuivre jusqu'à leur terme de 6 ans. Le dispositif français devra, éventuellement, prévoir la possibilité d'une fin de mandat avant le terme des 6 ans au regard de la date butoir du 17 juin 2020.

En outre, pour le décompte des années, le point de départ correspondra au 1<sup>er</sup> exercice de l'EIP contrôlé par le cabinet d'audit, y incluant les autres cabinets dont il a fait l'acquisition ou qui ont fusionné avec lui. Étant donné les nombreux regroupements de cabinets d'audit constatés ces dernières années, de nombreux mandats risquent de se retrouver dans cette situation (antériorité cumulée des mandats supérieure ou égale à 20 ans).

Enfin, si le règlement traite du sort des mandats des EIP, il est muet en ce qui concerne celui des filiales non EIP. Faut-il transposer aux filiales les règles de rotation applicables à l'EIP société mère ? En présence de filiales étrangères, comment concilier les options françaises en matière de rotation avec les options retenues par les autres États membres ? Le cas échéant, faut-il revoir les conditions de démission des commissaires aux comptes en France ? etc.

### LA PROCÉDURE D'APPEL D'OFFRES

Le règlement instaure une procédure d'appel d'offres pour la sélection des auditeurs des EIP (sauf exception), hors renouvellement (règl. art. 16). En cas de cocommissariat aux comptes, elle sera obligatoire à l'issue de la période maximale de 24 ans.

En pratique, en France, bon nombre d'EIP procèdent déjà à des appels d'offres, avec une périodicité bien plus courte que les 24 ans. Les dispositions contenues dans le règlement permettront au mieux d'encadrer et d'homogénéiser cette pratique, en allouant par ailleurs au comité d'audit un rôle central.

L'autre disposition novatrice à signaler est l'interdiction pour un tiers (par exemple, un investisseur) d'imposer par une clause contractuelle le choix de l'auditeur.

L'impact pour la France consistera essentiellement à aligner sa législation sur le règlement. Ainsi, actuellement, l'article L. 823-19 du code de commerce impose uniquement l'émission d'une recommandation par le comité spécialisé pour la désignation des commissaires aux comptes pressentis, sans d'autres précisions.

Quant à l'objectif du législateur européen de favoriser ainsi l'émergence d'acteurs alternatifs aux grands réseaux d'audit, il n'est pas certain qu'il soit atteint, en l'absence d'autres mesures réellement incitatives en ce sens.

### LES PRESTATIONS NON AUDIT

En France, les prestations interdites sont expressément mentionnées dans le code de déontologie (c. déont. art. 10). Elles sont applicables indifféremment aux EIP et aux non-EIP, et sont, de surcroît, plus restrictives que celles fixées par le règlement européen (règl. art. 5.1), qui laisse néanmoins la possibilité aux États membres d'y ajouter d'autres prestations.



À titre d'exemple, signalons qu'en France le commissaire aux comptes de l'entité contrôlée ne peut pas expressément manier ou séquestrer des fonds au nom de l'entité.

Le dispositif français actuel comprend, par ailleurs, une deuxième limitation, puisque le commissaire aux comptes n'est autorisé à fournir que des prestations figurant sur la « liste blanche », c'est-à-dire des diligences directement liées (DDL) à la mission de commissaire aux comptes faisant l'objet d'une norme d'exercice professionnel.

Dans ce contexte, la Chancellerie et le H3C ont engagé une réflexion sur le périmètre des prestations non audit que le commissaire aux comptes pourra effectuer :

– faut-il adapter (assouplir) le code de déontologie français en matière de prestations non-audit interdites ?

– la « liste noire », qui ne s'applique que pour les EIP au niveau européen, doit-elle continuer à s'appliquer aux non-EIP en France ? Ne faut-il pas dissocier les prestations non audit autorisées aux EIP de celles aux non-EIP ? Dans l'affirmative, faudra-t-il disposer de deux codes de déontologie distincts ?

– faut-il supprimer la « liste blanche » (les DDL) ? Tout ce qui ne sera pas interdit sera alors autorisé (principe retenu par l'Union européenne après avoir envisagé le dispositif à la française).

Quant à la fourniture de services non audit autorisés et son plafonnement, il est vraisemblable que cette mesure ne devrait impacter, en France, qu'un faible nombre de réseaux d'audit.

## UN RENFORCEMENT DU RÔLE DES COMITÉS D'AUDIT DES EIP

Par rapport à la 8<sup>e</sup> directive, la nouvelle directive (dir. art. 39) et le règlement (règl. art. 16) renforcent l'indépendance et la compétence du comité d'audit ainsi que ses prérogatives.

**Sur le plan de l'indépendance**, la directive modifiée stipule que la majorité des membres doit être indépendante, dont le président, tandis que dans l'ancienne directive, l'exigence d'indépendance ne concernait que le membre du comité d'audit compétent en comptabilité et/ou audit. En outre, la directive modifiée laisse la possibilité aux États membres d'exiger que le président du comité d'audit soit élu chaque année par l'assemblée générale des actionnaires.

**Sur le plan de la compétence**, outre le fait qu'un membre doit avoir au moins une compétence en matière de comptabilité et/ou d'audit, la directive modifiée précise que tous les membres du comité dans leur ensemble doivent avoir une compétence dans le secteur d'activité de l'entité.

Dans le cadre de la transposition de la nouvelle directive, la France devra modifier son cadre législatif, notamment en définissant ce qu'est un membre indépendant et en se positionnant sur l'option proposée (désignation du président du comité d'audit par l'assemblée générale des actionnaires ou non).

**En ce qui concerne les prérogatives du comité d'audit**, le dispositif français actuel prévoit déjà l'obligation de rendre compte à l'organe d'administration ou de surveillance de l'exercice de ses missions, novation introduite par la directive modificative (c. com. art. L. 823-19). En revanche, le comité d'audit se verra assigner de nouvelles missions :

– la responsabilité de la procédure de sélection du (des) auditeur(s) légal (aux) (dir. art. 39, § 6 f) ;

– l'autorisation préalable des services non audit (règl. art. 5.4) ;



– la décision de soumettre la mission d'audit à un contrôle qualité lorsque le seuil des 15 % est dépassé et éventuellement de prolonger de 2 ans au maximum la mission (règlt, art. 4. 3).

**Enfin, s'agissant du rapport complémentaire du commissaire aux comptes** à l'attention du comité d'audit, là encore le dispositif français actuel (c. com. art. L. 823-16 et NEP 260 relative à la communication avec les organes de gouvernance) couvre assez largement les dispositions européennes (règlt, art. 11). Néanmoins, si le rapport complémentaire ne constitue pas pour la France une novation sur le fond, il en est autrement sur le plan de la forme, puisqu'il s'agit désormais d'un « rapport », et non plus d'une « communication », qui est de surcroît susceptible d'être remis aux « autorités compétentes » sur leur demande.

### UN RAPPORT D'AUDIT PLUS DÉTAILLÉ

Bien que les textes français relatifs à l'élaboration des rapports d'audit imposent déjà au commissaire aux comptes de justifier ses appréciations (c. com. art. L. 823-9), les informations qu'ils devront contenir seront dorénavant plus explicites et détaillées.

Ainsi, le rapport d'audit devra comprendre une déclaration sur les incertitudes pouvant remettre en cause la continuité d'exploitation.

Pour les EIP, le rapport d'audit devra également intégrer la dimension liée aux risques de fraude (voir fiche 2).

Au-delà de ces modifications de forme, la réflexion de fond consistera à déterminer si elles nécessitent de revoir l'approche et les travaux d'audit, tels qu'ils sont prévus par les normes d'exercice professionnel actuelles.

***Pour conclure... La transposition de la nouvelle directive et le choix des options prévues dans le règlement par la France doivent s'insérer dans le contexte français existant, mais également tenir compte des positions prises par ses partenaires européens afin de ne pas créer de nouvelles distorsions au niveau du marché européen de l'audit. Notons que lors des débats, les parties prenantes françaises ont nettement marqué leur très fort attachement à l'option du cocommissariat aux comptes, ce qui a permis d'obtenir un allongement de la durée du mandat de 14 ans dans le cadre de cette option. Dans le même temps, la profession a également pointé du doigt les dangers de l'appel d'offre (concentration, « guerre des prix »...). La logique voudrait donc que soit privilégiée, en France, l'option du cocommissariat.***