

le 9 mars 2017
Avis 2017-03

***Avis rendu par le Haut conseil du commissariat aux comptes
en application de l'article R. 821-6 du code de commerce sur auto-saisine relative
à l'application des dispositions concernant la rotation du commissaire aux comptes
désigné en qualité de signataire du rapport sur les comptes***

Introduction

L'article L. 822-14 du code de commerce limite le nombre d'exercices durant lesquels le commissaire aux comptes signataire des comptes de certaines entités peut intervenir en cette qualité. Il prévoit également qu'à l'issue de cette période, l'ancien signataire ne peut plus participer à la mission de contrôle légal de ladite entité avant un délai, usuellement dénommé « délai de viduité », qui se décompte à partir de la date de clôture du sixième exercice qu'il a certifié.

Ce dispositif de rotation des signataires a été instauré par la loi n° 2003-706 du 1^{er} août 2003 de sécurité financière pour les personnes et entités dont les titres financiers sont admis à la négociation sur un marché réglementé (ci-après personnes et entités « cotées ») ainsi que les personnes morales mentionnées à l'article L. 612-1 du code de commerce et les associations mentionnées à l'article L. 612-4 du même code dès lors qu'elles font appel public à la générosité au sens de l'article 3 de la loi n° 91-772 du 7 août 1991.

La directive européenne n° 2006/43/CE du 17 mai 2006 a ensuite prévu l'application de ce dispositif à l'ensemble des personnes et entités répondant à la définition européenne de l'EIP mais a laissé aux Etats membres le choix d'exempter certaines d'entre elles de cette obligation. Faisant usage de cette faculté, la France avait décidé de conserver le périmètre retenu en 2003 et de ne pas étendre le dispositif de rotation des signataires aux EIP non « cotées » appartenant aux secteurs de la banque et de l'assurance.

Les textes européens du 16 avril 2014 portant réforme de l'audit¹ transposés par l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes ont prévu que le dispositif serait désormais applicable à l'ensemble des personnes et entités répondant à la définition européenne d'EIP, sans exemption possible.

C'est ainsi que l'article L. 822-14 du code de commerce dans sa rédaction actuelle, s'il fixe toujours à six exercices, dans la limite de sept ans, le nombre d'exercices consécutifs durant lesquels le commissaire aux comptes signataire du rapport sur les comptes peut intervenir en cette qualité, étend le périmètre des personnes et entités concernées et porte le délai de viduité de 2 ans à 3 ans.

Le Haut conseil a été saisi de difficultés soulevées par la mise en œuvre de ces dispositions.

¹ Directive 2014/56/UE et Règlement n° 537/2014

Il a en particulier été sollicité sur la question de savoir si, pour les personnes et entités nouvellement visées par le dispositif, les exercices certifiés par le signataire antérieurement à la date d'application du texte modifié doivent être pris en compte pour le calcul des six exercices consécutifs.

Il a également été interrogé sur l'application du prolongement d'un an du délai de viduité pour les anciens signataires soumis au délai de viduité de deux ans à la date d'entrée en vigueur de la nouvelle rédaction du texte.

Avis du Haut conseil

Concernant le décompte des six exercices dans les entités nouvellement visées par le dispositif

Le Haut conseil a retenu que le décompte des six exercices doit être effectué à partir du premier exercice au cours duquel sont réunies les conditions posées par le texte, à savoir :

- la personne ou l'entité dont les comptes sont certifiés est une EIP ou fait appel public à la générosité,
- et le commissaire aux comptes, personne physique, intervient en qualité de signataire du rapport sur les comptes de ladite personne ou entité.

Au regard de la première condition ainsi posée, le Haut conseil a considéré qu'il convenait de distinguer :

- les personnes et entités non « cotées » appartenant aux secteurs de la banque et de l'assurance qualifiées d'EIP par le droit européen,
- et les personnes et entités qui deviennent des EIP ou des APG au cours de leur vie sociale.

Concernant les personnes et entités non « cotées » appartenant aux secteurs de la banque et de l'assurance qualifiées d'EIP par le droit européen

Le Haut conseil a relevé que la faculté d'exemption prévue à l'article 39 de la directive n° 2006/43/CE du 17 mai 2006, que la France a choisi d'utiliser lors de la transposition du texte afin de limiter l'obligation de rotation aux seuls signataires déjà soumis à ce dispositif depuis 2003, était sans incidence sur la qualification d'EIP au sens du droit européen.

En conséquence, il est d'avis que pour le décompte des six exercices mentionnés à l'article L. 822-14 du code de commerce actuellement en vigueur, il convient de tenir compte de la date à laquelle la personne ou l'entité a été qualifiée d'EIP par le droit européen et que les exercices consécutifs certifiés par le signataire depuis cette date sont à prendre en compte.

Le Haut conseil a, en outre, constaté que le législateur national avait décidé de différer la prise d'effet de l'obligation de rotation du signataire au premier exercice ouvert postérieurement au 31 décembre 2016² afin de garantir une qualité constante de l'audit sur cet exercice, et en a pris acte.

Concernant les personnes et entités qui deviennent EIP ou APG au cours de leur vie sociale

Pour les personnes et entités qui deviennent EIP ou APG au cours de leur vie sociale, le Haut conseil est d'avis que le point de départ du décompte des six exercices correspond à la date de leur qualification d'EIP ou d'APG. En conséquence, les exercices certifiés antérieurement ne sont pas à prendre en compte.

² 3° de l'article 53 de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes

Concernant la prolongation du délai de viduité

Le Haut conseil est d'avis que les anciens signataires d'ores et déjà visés, à la date d'entrée en vigueur de l'article L. 822-14 du code de commerce dans sa nouvelle rédaction, par l'interdiction temporaire de deux ans de participer à la mission de contrôle légal d'une EIP ou d'une APG, doivent attendre une année supplémentaire avant de pouvoir à nouveau participer à cette mission.

Christine Guéguen

Président du Collège

