

Novembre 2018

SERVICES AUTRES — QUE LA CERTIFICATION DES COMPTES

GUIDE D'APPLICATION À L'ATTENTION DES ENTREPRISES,
DES COMITÉS D'AUDIT, DES CONSEILS D'ADMINISTRATION ET
DE SURVEILLANCE ET DES COMMISSAIRES AUX COMPTES



SOMMAIRE



INTRODUCTION.....	5
-------------------	---

1

LA DETERMINATION DES SERVICES SUSCEPTIBLES D'ÊTRE CONFIES AU COMMISSAIRE AUX COMPTES OU AUX MEMBRES DE SON RESEAU	6
--	----------

1. Les principes applicables à la fourniture de services par le commissaire aux comptes

- 1.1. Les principes fondamentaux de comportement
- 1.2. Les situations à risque et les mesures de sauvegarde
- 1.3. Les incompatibilités résultant de liens personnels, financiers ou professionnels

2. Les services interdits et leur champ d'application territorial

- 2.1. La liste des services interdits
 - 2.1.1. Les services interdits par l'article 5.1 du règlement européen
 - 2.1.2. Les services interdits par l'article 10 du code de déontologie
- 2.2. Le champ d'application des services interdits
 - 2.2.1. Pour le commissaire aux comptes dans les entités situées en France ou dans l'UE
 - 2.2.2. Pour le réseau du commissaire aux comptes dans les entités situées en France ou dans l'UE
 - 2.2.3. Pour le réseau du commissaire aux comptes dans les entités situées hors de l'UE

3. Les services susceptibles d'être confiés au commissaire aux comptes ou à son réseau

- 3.1. Les services de certification des comptes
- 3.2. Les services autres que la certification des comptes

2

LA MISE EN ŒUVRE DES SERVICES AUTRES QUE LA CERTIFICATION DES COMPTES	13
--	-----------

1. L'approbation du comité d'audit

- 1.1. Les cas d'approbation par le comité d'audit
 - 1.1.1 Les règles générales
 - 1.1.2 Le cas particulier des SACC fournis hors de France
 - SACC fourni dans un autre Etat membre de l'UE
 - SACC fourni hors de l'UE
 - 1.1.3. Le cas particulier des SACC fournis dans les groupes comprenant plusieurs EIP dotées d'un comité d'audit
- 1.2. Les modalités d'approbation des SACC par le comité d'audit
 - 1.2.1. La compatibilité avec les textes d'une approbation par catégorie de SACC
 - 1.2.2 La mise en œuvre pratique de l'approbation des SACC
 - 1.2.3 Le compte-rendu des SACC effectivement réalisés
- 1.3. La communication de la décision du comité d'audit au commissaire aux comptes

2. La vérification de son indépendance par le commissaire aux comptes

- 2.1. L'analyse d'indépendance effectuée par le commissaire aux comptes
- 2.2. Exemple de formulaire d'analyse d'indépendance effectuée par le commissaire aux comptes

3. Le plafonnement des honoraires

23

INTRODUCTION

Le règlement européen 537/2014¹ (ci-après *le règlement européen*) et la directive européenne 2014/56² transposée en droit français par l'ordonnance du 17 mars 2016³ sont applicables depuis le 17 juin 2016 aux entités d'intérêt public (EIP). Ces textes européens ont pour objet d'harmoniser le contrôle légal des comptes au niveau européen et d'améliorer la qualité du commissariat aux comptes par un renforcement, notamment, de l'indépendance des auditeurs.

Ces textes permettent aux EIP de confier à leurs commissaires aux comptes (CAC) ou aux membres de leur réseau des prestations de services autres que la certification des comptes dès lors que les conditions suivantes sont remplies :

- ces prestations ne sont pas interdites par l'article 5 du règlement européen, complété par le droit national ;
- les dispositions du code de déontologie de la profession de CAC sont respectées ;
- ces prestations font l'objet d'une approbation par le comité d'audit de l'entité, après analyse des risques en matière d'indépendance et, le cas échéant, des mesures de sauvegarde envisagées.

L'approche introduite par le règlement européen qui délimite les prestations interdites se distingue de celle en vigueur jusqu'au 17 juin 2016 en France qui, depuis la loi de sécurité financière de 2003, définissait les prestations permises.

Ce guide s'adresse aux EIP et à leurs CAC et vise à les aider à appréhender les nouvelles règles et à préciser les modalités de leur mise en œuvre.

Il ne s'applique qu'aux seules missions qualifiées de « services autres que la certification des comptes » confiées par les EIP à leur CAC ou à son réseau⁴. Lorsque l'EIP ou les entités appartenant à sa chaîne de contrôle ne confient pas ces missions au CAC de l'EIP ou à son réseau, la prestation n'est pas soumise à l'approbation du comité d'audit, elle n'entre pas dans le champ de contrôle du H3C et le présent guide ne s'applique pas.

Ce guide a une vocation pratique et constitue un outil d'aide à l'approbation des services autres que la certification des comptes, en :

- explicitant les éléments du dispositif juridique et réglementaire mis en place depuis juin 2016 ;
- proposant des modalités de mise en œuvre permettant aux entreprises, à leur comité d'audit et aux CAC de se conformer à la loi.

Ce guide n'a pas vocation à détailler l'ensemble des règles édictées par le code de déontologie de la profession de CAC mais à mettre en lumière certains aspects particulièrement importants dans l'attribution d'un SACC.

Il convient de noter que ce guide s'adresse aux EIP françaises et traite des services qui leur sont rendus, ainsi qu'aux entités appartenant à leur chaîne de contrôle⁵. Il ne traite pas en revanche des services rendus aux entités appartenant à la chaîne de contrôle d'EIP étrangères.

Ce guide d'application a été préparé par le Département des Entités d'Intérêt Public de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC – Département EIP) et les représentants des entreprises : l'AFEP, le MEDEF, MiddleNext et l'ANSA.

¹ Règlement (UE) N° 537/2014 du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public et abrogeant la décision 2005/909/CE de la Commission.

² Directive 2014/56/UE du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 modifiant la directive 2006/43/CE concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés.

³ Ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes.

⁴ Le réseau peut être défini comme un « ensemble » constitué au minimum de deux professionnels (personnes et/ou entités juridiquement distinctes) dont l'un au moins exerce une activité de commissariat aux comptes, pluridisciplinaire, ayant un caractère local/régional, national ou international et dont les membres ont un intérêt économique commun (cf. article 22 du code de déontologie et la Bonne Pratique professionnelle relative à l'appartenance à un réseau).

⁵ Conformément aux dispositions législatives applicables, pour l'ensemble des dispositions de ce guide, la notion de contrôle doit être entendue au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce, c'est-à-dire qu'une entité en contrôle une autre :

- lorsqu'elle détient directement ou indirectement une fraction du capital lui conférant la majorité des droits de vote dans les assemblées générales de cette société ;
- lorsqu'elle dispose seule de la majorité des droits de vote dans cette société en vertu d'un accord conclu avec d'autres associés ou actionnaires et qui n'est pas contraire à l'intérêt de la société ;
- lorsqu'elle détermine en fait, par les droits de vote dont elle dispose, les décisions dans les assemblées générales de cette société ;
- lorsqu'elle est associée ou actionnaire de cette société et dispose du pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance de cette société.

Il y a en outre présomption de contrôle lorsque la société dispose, directement ou indirectement, d'une fraction des droits de vote supérieure à 40 % et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détient directement ou indirectement une fraction supérieure à la sienne.

1

**LA DETERMINATION
DES SERVICES
SUSCEPTIBLES D'ÊTRE
CONFIES AU CAC OU
AUX MEMBRES
DE SON RESEAU**

1

Les principes applicables à la fourniture de services par le commissaire aux comptes ou par les membres de son réseau

1.1. Les principes fondamentaux de comportement

Le CAC doit s'assurer, avant la réalisation de tout service, par lui-même ou par un membre de son réseau, du respect des principes fondamentaux définis par le code de déontologie⁶ :

- Intégrité ;
- Impartialité ;
- Indépendance et prévention des conflits d'intérêts ;
- Scepticisme professionnel et esprit critique ;
- Compétence ;
- Confraternité ;
- Secret professionnel et discrétion.

1.2. Les situations à risque et les mesures de sauvegarde

Le CAC identifie les risques de nature à affecter d'une quelconque façon la formation, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission.

Il tient compte, en particulier, des risques et contraintes qui résultent, le cas échéant, de son appartenance à un réseau.

Il tient compte également des risques d'autorévision qui pourraient le conduire à se prononcer ou à porter une appréciation sur des éléments résultant de prestations de service fournies par lui-même, la société à laquelle il appartient, un membre de son réseau ou toute autre personne qui serait en mesure d'influer sur le résultat de la mission de certification.

Lorsqu'il se trouve exposé à des situations à risque, le CAC prend immédiatement les mesures de sauvegarde appropriées en vue, soit d'en éliminer la cause, soit d'en réduire les effets à un niveau qui permette l'acceptation ou la poursuite de la mission en conformité avec les exigences légales, réglementaires et celles du code de déontologie.

1.3. Les incompatibilités résultant de liens personnels, financiers ou professionnels

Le CAC veillera au respect des règles d'incompatibilités résultant de liens personnels, financiers ou professionnels dans les conditions prévues aux articles 24 à 28 du code de déontologie.

⁶ Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes mis à jour par le décret n°2017-540 du 12/04/2017.

2

Les services interdits et leur champ d'application territorial

2.1. La liste des services interdits

Les services interdits sont définis par le règlement européen et le code de déontologie⁷.

2.1.1. Les services interdits par l'article 5.1 du règlement européen

Le règlement européen définit dans son article 5.1 onze catégories de services interdits (ci-après dénommés « 11 services de l'article 5.1 du règlement européen ») qui sont les suivantes :

- a. Les services fiscaux portant sur :
 - i. l'établissement des déclarations fiscales ;
 - ii. l'impôt sur les salaires ;
 - iii. les droits de douane ;
 - iv. 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 ;
 - v. 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 ;
 - vi. le calcul de l'impôt direct et indirect ainsi que de l'impôt différé ;
 - vii. la fourniture de conseils fiscaux ;
- b. les services qui supposent d'être associé à la gestion ou à la prise de décision de l'entité auditée⁸ ;
- c. la comptabilité et la préparation de registres comptables et d'états financiers;
- d. les services de paie ;
- e. 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 ;
- f. les services d'évaluation, notamment les évaluations réalisées en rapport avec les services actuariels ou les services d'aide en cas de litige ;
- g. les services juridiques ayant trait à :
 - i. la fourniture de conseils généraux ;
 - ii. la négociation au nom de l'entité auditée, et
 - iii. l'exercice d'un rôle de défenseur dans le cadre de la résolution d'un litige ;
- h. les services liés à la fonction d'audit interne de l'entité auditée ;
- i. les services liés au financement, à la structure, ainsi qu'à l'allocation des capitaux et à la stratégie d'investissement de l'entité auditée, 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 auditée ;
- j. la promotion, le commerce ou la souscription de parts de l'entité auditée ;
- k. les services de ressources humaines ayant trait :
 - i. 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

⁷ Article L. 822-11 du code de commerce.

⁸ Il est interdit en effet au CAC et aux membres de son réseau d'être associés à la gestion ou à la prise de décision de l'entité auditée, quel que soit le service rendu. Cette interdiction vise tout service rendu plaçant le CAC ou le membre de son réseau en position de, par exemple :

- contrôler, diriger ou superviser le personnel de l'entité auditée ;
- assurer un rôle qui est de la responsabilité de la direction ;
- prendre des décisions pour le compte de la direction.

Lorsque le CAC ou le membre du réseau fournit une prestation à l'entité dans le cadre de la réalisation d'un projet, il est en particulier attentif au fait que :

- la direction de l'entité désigne une personne qui dispose des compétences, des connaissances et de l'expérience nécessaires à la supervision de la prestation ;
- la personne ainsi désignée sera, en toute occasion, responsable des prises de décision pour le compte de l'entité.

la sélection de candidats à ces fonctions, ou — la vérification des références des candidats à ces fonctions ;

- ii. à la structuration du modèle organisationnel, et
- iii. au contrôle des coûts.

2.1.2. Les services interdits par l'article 10 du code de déontologie

Les interdictions du règlement européen peuvent faire l'objet d'ajout par les Etats membres (article 5.2 du règlement européen). La France les a complétées par cinq interdictions fixées à l'article 10 du code de déontologie (ci-après dénommées « 5 services de l'article 10 du code de déontologie ») :

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

2.2. Le champ d'application territorial des services interdits

2.2.1. Pour le commissaire aux comptes dans les entités situées en France ou dans l'UE

L'ensemble des services interdits (11 services de l'article 5.1 du règlement européen et 5 services de l'article 10 du code de déontologie) s'appliquent au CAC pour les services rendus aux :

- EIP françaises dont les comptes sont certifiés ;
- entités présentes dans la chaîne de contrôle de l'EIP française, qu'il s'agisse de personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle, lorsque le siège social de ces entités est situé dans l'Union européenne (i.e. toutes les entités mère(s) et filiales au sein de l'UE).

Entités	Le CAC
<ul style="list-style-type: none"> ■ EIP française auditée ■ Mère ou filiale française ■ Mère ou filiale dans l'UE 	<p>Interdictions :</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 11 services de l'article 5.1 du règlement européen ■ 5 services de l'article 10 du code de déontologie

2.2.2. Pour le réseau du commissaire aux comptes dans les entités situées en France ou dans l'UE

L'ensemble des services interdits (11 services de l'article 5.1 du règlement européen et 5 services de l'article 10 du code de déontologie) s'appliquent également aux **membres du réseau** du CAC lorsque ces services sont proposés à l'EIP ainsi qu'à ses mères ou filiales **établies en France**.

En revanche, pour les **entités situées dans l'Union européenne**, les interdictions applicables aux membres du réseau du CAC peuvent différer.

D'une part, les 5 services de l'article 10 du code de déontologie peuvent ne pas être interdits par d'autres Etats membres.

D'autre part, les États membres peuvent autoriser la fourniture de certains services fiscaux⁹ et d'évaluation (article 5.3 du règlement européen)¹⁰, sous réserve que les conditions suivantes soient respectées :

- pas d'effet direct ou effet peu significatif, séparément ou dans leur ensemble, sur les états financiers contrôlés ;
- documentation de l'appréciation de l'effet sur les états financiers contrôlés et explication de manière complète dans le rapport complémentaire destiné au comité d'audit ;
- principes d'indépendance respectés par le CAC.

La France n'ayant pas levé cette option, ces services (ci-après dénommés « services fiscaux et d'évaluation ») ne peuvent pas être rendus en France. D'autres Etats membres ont à l'inverse levé cette option et autorisé la prestation de ces services.

En considération de ces différences, l'article L.822-11 du code de commerce permet aux membres du réseau du CAC établis dans un autre Etat membre de fournir à une entité située dans l'UE et appartenant à la chaîne de contrôle de l'EIP française un service interdit par le code de déontologie français ou un service fiscal ou d'évaluation autorisé par l'Etat membre sur le territoire duquel il est rendu. Dans ce cas, le CAC doit analyser les risques pesant sur son indépendance et appliquer les mesures de sauvegarde appropriées.

⁹ Services a.i et a.iv à a.vii

¹⁰ L'European Contact Group (ECG) a créé un site internet afin d'assurer un suivi de la mise en œuvre de la législation européenne en matière d'audit. Ce site montre comment chacun des 28 États membres de l'UE et 3 pays de l'EEE ont mis en œuvre les textes relatifs à la réforme européenne de l'audit et notamment les options retenues par chaque Etat membre en matière d'autorisation des services fiscaux et des services d'évaluation.
<https://www.8cld.eu/ECGDashboard/ECG%20Dashboard%20%20EU%20Audit%20legislation%20%2003%20July%202017%20%20-%20EXTERNAL.pdf>

Les objectifs principaux d'ECG sont d'aider, dans l'intérêt public, à renforcer la confiance du public dans la profession de l'audit et dans les membres de l'ECG et de participer à la mise en forme constructive de l'environnement réglementaire en travaillant activement avec les décideurs politiques de l'UE et les différents pays européens afin d'identifier les possibilités d'éliminer les barrières réglementaires existantes au sein de l'UE qui entravent le développement d'un marché libre dans les services relatifs à la comptabilité et à l'audit.

Entités	Les membres du réseau du CAC
<ul style="list-style-type: none"> ■ EIP française auditée ■ Mère ou filiale française 	<p>Interdictions :</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 11 services de l'article 5.1 du règlement européen ■ 5 services de l'article 10 du code de déontologie
<ul style="list-style-type: none"> ■ Mère ou filiale dans l'UE 	<p>Interdictions :</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 11 services de l'article 5.1 du règlement européen, hors services fiscaux et d'évaluation (si autorisés par l'Etat Membre) ■ services ajoutés par l'Etat membre (art. 5.2 du règlement européen) <p>Approche risque /sauvegarde :</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 5 services de l'article 10 du code de déontologie ■ services fiscaux et d'évaluation (si autorisés par l'Etat Membre)

2.2.3. Pour le réseau du commissaire aux comptes dans les entités situées hors de l'UE

S'ils sont fournis par un **membre du réseau** du CAC à des entités dont le siège social est situé hors de l'Union européenne et **contrôlés** par l'EIP dont les comptes sont certifiés, les 11 services de l'article 5.1 du règlement européen portent atteinte à l'indépendance et requièrent du CAC des mesures de sauvegarde visant à atténuer les risques causés par ces prestations de services.

Cependant, l'atteinte à l'indépendance ne peut pas être atténuée par des mesures de sauvegarde lorsque le membre concerné du réseau est associé au processus décisionnel de l'entité **auditée** et fournit :

- soit un service qui suppose d'être associé à la gestion ou à la prise de décision de l'entité auditée ;
- soit des services de comptabilité ou de préparation de registres comptables et d'états financiers ;
- soit des services de conception ou de 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 d'information relatifs à l'information financière.

Pour les 5 services de l'article 10 du code de déontologie, le CAC doit apprécier si son indépendance est affectée par le service rendu, au regard des grands principes déontologiques de l'indépendance. Si son indépendance est affectée, il prend, le cas échéant, des mesures de sauvegarde afin d'atténuer les risques causés par cette prestation de services.

S'il ne peut justifier que ces prestations de services n'influent ni sur son jugement professionnel ni sur le rapport d'audit, soit la prestation de services n'est pas effectuée, soit le CAC ne peut continuer à certifier les comptes de l'EIP.

Pour toute autre prestation de services, le CAC analyse les risques pesant sur son indépendance et applique toute mesure nécessaire de sauvegarde de son indépendance.

Il n'y a pas de liste de services interdits pour les entités dont le siège social est situé hors de l'Union européenne et qui **contrôlent l'EIP** dont les comptes sont certifiés. Le CAC doit réaliser une analyse risque/sauvegarde pour s'assurer que son indépendance n'est pas remise en cause par le service envisagé.

Entités	Les membres du réseau du CAC
■ Mère hors UE	<ul style="list-style-type: none"> ■ Approche risque/sauvegarde ■ Pas de liste de services interdits
■ Filiale hors UE	<ul style="list-style-type: none"> ■ 3 services toujours interdits si le membre du réseau du CAC est associé au processus décisionnel article 5.1 du règlement européen, points b), c) et e) ■ Mesures de sauvegarde obligatoires pour les autres services de l'article 5.1 du règlement européen ■ Approche risque /sauvegarde pour les 5 services de l'article 10 du code de déontologie

3

Les services susceptibles d'être confiés au commissaire aux comptes ou à son réseau

¹¹ Point 4.3 de la Foire aux questions sur l'application des nouvelles dispositions encadrant le contrôle légal des comptes, 11 janvier 2018.

¹² Au sens de l'article L. 451-1-2, III du code monétaire et financier.

¹³ Une position du CEAOB, (Committee of European Audit Oversight Body, qui coordonne les autorités de supervision en Europe), publiée le 21 septembre 2018, précise que les diligences menées dans le cadre de la mission fixée par le PCAOB concourent à l'émission de l'opinion : « NAS required by a third country authority are not NAS required by Union or national law.

In general, those services are to be included in the calculation of the cap. However, embedded audit procedures performed according to for example PCAOB standards cannot be separated from audit procedures performed for the statutory audit according to European Directive or Regulation. Even if PCAOB standards might require a higher or more extensive level of controls testing, these audit procedures will also be used for the audit of financial statements according to European Directive or Regulation. Therefore, if audit procedures are used at the same time for the statutory audit according to the EU framework and for the purposes of the PCAOB, the corresponding fees can be regarded as statutory audit fees.»

Le H3C a précisé dans son avis 2018-04 qu'il considère que l'adjectif « national », dans les expressions « dispositions nationales » et « dispositions du droit de l'Union européenne qui ont un effet direct en droit national », vise également le droit des autres Etats membres et les dispositions du droit de l'Union qui ont un effet direct dans le droit des autres Etats membres.

¹⁴ Le H3C a précisé dans son avis 2018-04 qu'il considère que l'adjectif « national », dans les expressions « dispositions nationales » et « dispositions du droit de l'Union européenne qui ont un effet direct en droit national », vise également le droit des autres Etats membres et les dispositions du droit de l'Union qui ont un effet direct dans le droit des autres Etats membres.

Pour les services qui ne figurent pas dans la liste des services interdits, le CAC doit adopter une approche risque/sauvegarde. Il doit identifier les risques éventuels liés à la fourniture du service non interdit et mettre en œuvre les mesures de sauvegarde appropriées quand il en existe. S'il n'en existe pas, et bien que ce service ne soit a priori pas interdit, il ne peut pas fournir le service car ce dernier porterait atteinte son indépendance.

Parmi les services susceptibles d'être confiés au CAC ou à son réseau, on distingue les services de certification des comptes et les services autres que la certification des comptes.

3.1. Les services de certification des comptes

La directive européenne définit le contrôle légal des comptes comme un contrôle des comptes annuels ou consolidés. L'article L823 -18 du code de commerce, modifié par l'ordonnance, retient le terme distinct de certification des comptes, qui a été explicité par le Haut Conseil du Commissariat aux comptes (H3C)¹¹. Celui-ci a précisé que « la certification des comptes requiert la mise en œuvre de travaux permettant au CAC de conclure sur la régularité et la sincérité des comptes et sur le fait qu'ils donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'entité ou de l'ensemble constitué par les entités comprises dans la consolidation, à la fin de l'exercice ».

Le H3C a toutefois estimé qu'une certaine souplesse était envisageable en considérant d'une part, que certaines interventions légales confiées au CAC sont étroitement liées à la mission de certification, voire menées dans le cadre de celle-ci et, d'autre part, que d'autres interventions ont un impact sur le déroulement de la certification des comptes en ce qu'elles contribuent à réduire les travaux nécessaires à celle-ci. Le H3C a précisé que l'approche pratique de cette appréhension souple de la notion de certification de comptes ne devait pas conduire à s'éloigner de la notion juridique de certification des comptes.

Le H3C a souligné à cet égard qu'un service ne pouvait pas être considéré comme relevant de la certification des comptes du seul fait qu'il soit requis par la loi et a expressément exclu de cette qualification plusieurs de ces services, parmi lesquels le contrôle des conventions réglementées, le contrôle du rapport de gestion et du rapport financier annuel ou encore la révélation de faits délictueux, la procédure d'alerte et la lutte contre le blanchiment.

Peuvent à l'inverse être considérés comme participant à la certification des comptes, selon l'analyse du H3C :

- l'examen limité des comptes semestriels¹² ;
- certaines interventions portant sur le contrôle interne réalisées en application de la législation d'un pays tiers (ex : SOX), qui peuvent **pour partie** être considérées comme contribuant à réduire les travaux nécessaires à la certification des comptes, étant précisé que dans cette hypothèse, le CAC doit pouvoir estimer **la part de ces interventions qui contribue à cette réduction**¹³.

3.2. Les services autres que la certification des comptes

Les services autres que la certification des comptes (SACC) susceptibles d'être fournis par le CAC ou son réseau font l'objet d'une approbation dans les conditions et selon les modalités détaillées dans la partie II de ce guide.

Il est à noter que le H3C, dans son avis n° 2017-02, complété par son avis n° 2018-04, a considéré que les services qui sont expressément et exclusivement confiés au CAC d'une EIP en application de dispositions nationales ou de dispositions du droit de l'Union européenne qui ont un effet direct en droit national¹⁴, n'ont pas à être approuvés par le comité d'audit. Cette solution est également applicable aux services fournis par le réseau du CAC à l'EIP ou aux personnes et entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle.

2

LA MISE EN ŒUVRE DES SERVICES AUTRES QUE LA CERTIFICATION DES COMPTES

1 L'approbation du comité d'audit

1

La fourniture de SACC, lorsqu'ils ne sont pas requis par les textes, est subordonnée à l'approbation préalable du comité d'audit, ainsi qu'à la vérification de son indépendance par le CAC.

1.1. Les cas d'approbation par le comité d'audit

1.1.1. Les règles générales

Aux termes de l'article L. 822-11-2 du code de commerce, « *Les services autres que la certification des comptes qui ne sont pas mentionnés au II de l'article L. 822-11 et au I de l'article L. 822-11-1 peuvent être fournis par le commissaire aux comptes ou les membres du réseau auquel il appartient à l'entité d'intérêt public dont il certifie les comptes, ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3, à condition d'être approuvés par le comité spécialisé mentionné à l'article L. 823-19. Ce comité se prononce après avoir analysé les risques pesant sur l'indépendance du commissaire aux comptes et les mesures de sauvegarde appliquées par celui-ci* ».

L'approbation par le comité d'audit de la fourniture d'un SACC par le CAC ou son réseau est donc subordonnée à une analyse, par le comité d'audit, des risques pesant sur l'indépendance du CAC et des mesures de sauvegarde appliquées par celui-ci. Cette analyse, qui tient compte de la vérification de son indépendance par le CAC (cf. II.2), a pour but de vérifier que la fourniture de ces SACC ne remet pas en cause l'indépendance du CAC. Elle peut être contrôlée par le H3C, qui est fondé à vérifier le champ et le contenu de la mission confiée au CAC.

Le comité d'audit de l'EIP doit approuver tous les SACC qui ne sont pas interdits et qui ne sont pas requis par les textes nationaux ou européens, qu'il s'agisse :

- de services fournis par le CAC de l'EIP ou par un membre de son réseau ;
- de services fournis à l'EIP, à une société qui la contrôle ou à une société contrôlée par elle ;
- de services fournis en France, dans un autre Etat membre de l'UE ou hors UE.

Toutefois, ce champ d'application appelle des précisions en ce qui concerne :

- la fourniture d'un SACC à une société qui contrôle ou qui est contrôlée par l'EIP, au sein de l'UE ou hors de l'UE ;
- la fourniture d'un SACC à une EIP appartenant à un groupe comprenant plusieurs EIP dotées d'un comité d'audit.

1.1.2 Le cas particulier des SACC fournis hors de France

Le code de commerce impose la mise en œuvre de la procédure d'approbation par le comité d'audit de l'EIP française en cas de fourniture d'un SACC, par le CAC de l'EIP ou par un membre de son réseau, à une entité contrôlée ou contrôlante sans limitation territoriale. Le fait que le service soit fourni à une entité située dans un autre Etat membre ou hors de l'UE ne dispense donc pas, en tant que tel, le comité d'audit de l'EIP française de l'obligation d'approbation.

Il est à noter cependant que le code de commerce, par exception au principe précédent, ne requiert pas l'approbation de certains services, qui seraient interdits en France, lorsqu'ils sont rendus dans un pays tiers qui les autorise. Ce cas est décrit ci-dessous.

SACC fourni dans un autre Etat membre de l'UE

L'article L.822-11, II du code de commerce prévoit que certains services interdits en France, décrits dans la première partie du guide, aux paragraphes 2.1.2 (5 services de l'article 10 du code de déontologie) et 2.2.2 (services fiscaux et d'évaluation), peuvent être fournis dans certains Etats membres.

Le H3C a souligné, dans son avis n° 2018-04, que tous les services que les membres du réseau du CAC sont susceptibles de fournir, autres que ceux qui leur sont expressément et exclusivement confiés par des dispositions nationales ou européennes (cf. paragraphe 3.2 de la partie 1), doivent être approuvés par le comité d'audit après une analyse des risques que ces services pourraient faire peser sur l'indépendance du CAC et des mesures de sauvegarde appliquées par celui-ci.

Par conséquent, en cas de fourniture d'un SACC à une société contrôlant l'EIP française ou contrôlée par elle et située dans un Etat membre (EM) autre que la France – sous réserve que le service ne soit pas interdit par la législation de l'Etat membre sur le territoire duquel se situe l'entité contrôlée ou contrôlante, les règles d'approbation sont les suivantes :

Entités contrôlant ou contrôlées par l'EIP	SACC fourni par le CAC	SACC fourni par les membres du réseau du CAC
SACC non interdit par la loi française si le service était rendu en France	<ul style="list-style-type: none"> ■ Approbation préalable par le comité d'audit de l'EIP française de tous les SACC ■ Approche risque /sauvegarde par le CAC 	
SACC interdit par la loi française si le service était rendu en France	<ul style="list-style-type: none"> ■ L'approbation par le comité d'audit de l'EIP française ne peut pas être envisageable, le service ne peut être fourni 	<ul style="list-style-type: none"> ■ Approbation préalable par le comité d'audit de l'EIP française des 5 services de l'article 10 du code de déontologie et des services fiscaux et d'évaluation, sous réserve que le service soit autorisé par la législation de l'Etat membre sur le territoire duquel se situe l'entité contrôlée ou contrôlante ■ Approche risque/sauvegarde par le CAC ■ Les autres services de l'article 5.1 du règlement étant interdits, le comité d'audit de l'EIP française ne peut pas les approuver

SACC fourni hors de l'UE

Le code de commerce ne requiert pas la mise en œuvre de la procédure d'approbation lorsque le réseau du CAC de l'EIP fournit des services interdits par la législation française à une entité contrôlée par cette dernière et située hors de l'UE, tels que décrits dans la partie I au paragraphe 2.2.3. Lorsqu'un tel service est fourni, la procédure d'approbation n'est pas applicable mais le CAC de l'EIP française doit mettre en œuvre des mesures de sauvegarde, comme le prévoit le règlement européen.

Le domaine de l'exclusion de la procédure d'approbation est strictement circonscrit :

- ne sont visées que les entités **contrôlées** situées hors de l'UE : les mêmes services qui seraient rendus à une entité contrôlante située hors de l'UE doivent donc être approuvés par le comité d'audit de l'EIP française ;
- ne sont visés que les services **interdits par** la législation française : un service non interdit par la législation française doit donc faire l'objet d'une approbation par le comité d'audit de l'EIP française.

Par conséquent, selon l'interprétation retenue par le Guide¹⁵, en cas de fourniture d'un SACC à une société contrôlant l'EIP française ou contrôlée par elle et située dans un Etat membre (EM) autre que la France – sous réserve que le service ne soit pas interdit par la législation de l'Etat membre sur le territoire duquel se situe l'entité contrôlée ou contrôlante, les règles d'approbation sont les suivantes :

¹⁵ Il est important de noter que cette analyse se fonde sur les termes du règlement et des articles L822-11-1 paragraphe 1 et L822-11-2 du code de commerce, qui ne paraissent pas inclure ces services dans le dispositif d'approbation. Il doit néanmoins être relevé que le H3C, sans viser spécifiquement ces services, a souligné dans sa FAQ de juillet 2018 que les SACC autres que les services obligatoirement confiés au CAC ou à son réseau (cf. paragraphe 3.2 de la partie 1) doivent être approuvés par le comité d'audit, ce qui pourrait conduire à faire prévaloir une interprétation différente. Les EIP peuvent choisir, par souci de prudence et de simplification, de soumettre tous les SACC autres que les services obligatoires susmentionnés à l'approbation du comité d'audit.

Entités	SACC rendu par le réseau du CAC à une entité contrôlée hors UE	SACC rendu par le réseau du CAC à une entité contrôlante hors UE
SACC non interdit par la loi française si le service était rendu en France	<ul style="list-style-type: none"> ■ Approbation préalable par le comité d'audit de l'EIP française de tous les SACC ■ Approche risque/sauvegarde par le CAC 	<ul style="list-style-type: none"> ■ Approbation préalable par le comité d'audit de l'EIP française de tous les SACC ■ Approche risque/sauvegarde par le CAC
SACC interdit par la loi française si le service était rendu en France	<ul style="list-style-type: none"> ■ Approbation du comité d'audit NON REQUISE [Néanmoins, pour mémoire : ■ 3 services toujours interdits si CAC associé au processus décisionnel article 5.1 du règlement européen, points b), c) et e) ; ■ Mesures de sauvegarde par le CAC obligatoires pour les 8 autres services de l'article 5.1 ; ■ Approche risque/sauvegarde par le CAC pour les 5 services de l'article 10 du code de déontologie ; cf. partie 3.2.3] 	<ul style="list-style-type: none"> ■ Approbation préalable par le comité d'audit de l'EIP française toujours requise ■ Approche risque/sauvegarde par le CAC

1.1.3. Le cas particulier des SACC fournis dans les groupes comprenant plusieurs EIP dotées d'un comité d'audit

L'utilisation de l'exemption de comité d'audit, prévue par l'article L.823-20, 5° du code de commerce, étant au choix des entreprises, plusieurs EIP d'un même groupe peuvent se trouver dotées d'un comité d'audit.

Dans cette hypothèse, en application de l'article L.822-11-2 du code de commerce, la fourniture d'un SACC à l'une des entités du groupe pourrait relever de l'approbation de plusieurs comités. Il en irait ainsi par exemple dans le cas d'un SACC fourni à l'EIP contrôlante par un membre du réseau du CAC d'une société contrôlée elle-même EIP. Ce service devrait être approuvé par le comité d'audit de l'EIP contrôlante et par celui de l'EIP contrôlée.

Afin d'éviter ces approbations multiples, l'article L.823-20, 5° du code de commerce autorise l'entité contrôlée qui a décidé de se doter d'un comité d'audit à demander au conseil d'administration ou de surveillance de l'entité qui la contrôle que l'approbation des SACC soit effectuée par le comité d'audit de l'EIP contrôlante (ou l'organe exerçant ses missions). Dans ce cas, le comité d'audit de l'EIP contrôlante doit rendre compte régulièrement des décisions ainsi adoptées au conseil d'administration ou de surveillance de l'EIP contrôlée.

Cette « centralisation » de l'approbation n'est autorisée que dans le cas où l'EIP contrôlée a choisi de se doter d'un comité d'audit : elle ne peut donc être utilisée lorsque cette EIP a mis en œuvre la dispense qui permet de confier au conseil l'exercice des missions du comité d'audit. En outre, cette « centralisation » ne peut être réalisée qu'au niveau de l'EIP contrôlante, laquelle n'a pas la faculté de demander au comité d'audit d'une EIP contrôlée d'approuver les SACC en lieu et place de son propre comité d'audit.

1.2. Les modalités d'approbation des SACC par le comité d'audit

1.2.1. La compatibilité avec les textes d'une approbation par catégorie de SACC

Le code de commerce prévoit que le comité d'audit doit se prononcer après avoir analysé les risques pesant sur l'indépendance du CAC et les mesures de sauvegarde appliquées par celui-ci. S'il ne fait pas de doute que cette approbation doit être préalable à la fourniture du SACC¹⁶, les textes européens et français ne précisent pas en revanche les modalités de sa mise en œuvre.

L'organisation de la procédure d'approbation relève donc de la responsabilité de chaque EIP concernée. Il appartient au comité d'audit d'**organiser la procédure d'approbation dans sa charte ou son règlement intérieur**.

Le comité d'audit peut, en premier lieu, procéder à une approbation spécifique à l'occasion de la fourniture d'un service déterminé.

La mise en œuvre systématique d'un examen au cas par cas peut toutefois soulever des difficultés pratiques à raison de la lourdeur qu'elle peut représenter, qui ne paraît pas toujours justifiée au regard des risques potentiels pesant sur l'indépendance du CAC. L'EIP peut dès lors vouloir mettre en œuvre **une procédure couvrant un ensemble de SACC de même nature pendant une période déterminée**.

Saisi de cette question, le H3C a considéré que « *dans le silence des textes [...] dès lors qu'il a procédé à l'analyse requise par l'article [L.822-11-2], le comité d'audit peut envisager de mettre en place, selon les modalités qu'il estimera les plus adaptées à son organisation, une procédure d'approbation préalable, pour une durée déterminée, d'une liste limitative de catégories de services autres que la certification des comptes, chaque catégorie reposant sur des travaux de même nature* »¹⁷.

¹⁶ L'obligation de mettre en œuvre la procédure d'approbation préalablement à la fourniture du service, qui n'est pas mentionnée explicitement dans les textes mais résulte des termes employés et de l'économie générale du dispositif, est confirmée par le considérant n° 9 du règlement, aux termes duquel « un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit devrait pouvoir fournir des services autres que d'audit, qui ne sont pas interdits au sens du présent règlement, si la fourniture de ces services a été préalablement approuvée par le comité d'audit [...] ». Cette exigence d'antériorité de l'approbation est confirmée par le H3C dans sa réponse en date du 26 juillet 2017.

¹⁷ Avis rendu par le H3C le 26 juillet 2017 sur une saisine portant sur l'approbation des SACC par le comité d'audit d'une EIP (Avis n° 2017-04).

1.2.2. La mise en œuvre pratique de l'approbation des SACC

Les orientations ci-dessous sont envisageables, étant rappelé qu'il revient à chaque EIP de définir les modalités pratiques d'approbation des SACC qu'elle choisit de mettre en œuvre.

- Le comité d'audit identifie d'abord une **liste limitative de catégories de services de même nature** susceptibles de faire l'objet d'une approbation préalable. Pour ce faire, le comité doit apprécier, pour chacune de ces catégories, leurs effets potentiels sur l'indépendance du CAC en procédant à l'analyse requise par l'article L. 822-11-2.

Lors de cette première étape, il paraît utile que le comité d'audit engage un dialogue avec le CAC, afin que ce dernier lui fournisse une analyse explicitant sa propre appréciation du respect du code de déontologie, de l'absence d'effets potentiels sur son indépendance et de la nécessité ou non de mettre en œuvre des mesures de sauvegarde. En effet, la mention générale d'un ou plusieurs types de mission, accompagnée d'une enveloppe quantitative, ne saurait être suffisante pour permettre au comité d'audit de documenter son analyse.

Dans la saisine, il avait été suggéré au H3C de considérer que, sous réserve d'une analyse particulière par les comités d'audit et à condition que soient écartées les missions qui conduiraient le CAC à représenter les intérêts de l'entité, être en situation d'auto-révision ou associé à la gestion ou à la prise de décision de l'entité, les missions ci-dessous pourraient faire l'objet d'une approbation préalable par catégorie :

- **les missions d'audit ou d'examen limité** des comptes des entités certifiées (ou leurs composantes, notamment des éléments de comptes qui peuvent porter sur un périmètre restreint ou une période autre que l'exercice, un autre référentiel comptable...) par le CAC (missions contractuelles) ;
- **les diligences nécessaires** à la certification ou à l'examen des comptes ou du contrôle interne des entités certifiées (ou leurs composantes), notamment lorsqu'elles sont requises par des autorités de pays non membres de l'Union européenne édictant les normes d'audit en vigueur dans leur juridiction (missions édictées par le PCAOB, vérifications SOX...) ¹⁸ ;
- les diligences liées à la **vérification d'informations** portant sur la situation financière ou les comptes de l'entité dans le cadre d'opérations financières telles que l'émission de titres de dette ou de capital (lettres de confort) ;
- **les constats résultant de procédures de contrôles spécifiques**, mises en œuvre à la demande de l'entité, sur des catégories de sujets déterminés portant sur les comptes, les états comptables ou des éléments des comptes, des informations, données ou documents ayant un lien avec la comptabilité ou avec les données qui la sous-tendent, des éléments du contrôle interne relatifs à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière (souvent dénommés procédures convenues), à l'exclusion de toute prestation – même partielle - d'externalisation ;
- **l'établissement d'une attestation** portant sur des informations, chiffrées ou qualitatives, établies par l'entité ayant un lien avec la comptabilité ou des éléments sous-tendant la comptabilité. Cela peut également concerner des éléments de contrôle interne relatifs à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière. Par exemple sont couramment demandées des attestations pour des covenants bancaires, actions de mécénat, CICE, subventions, etc... Cela peut enfin porter sur d'autres types de données à rapprocher de la comptabilité telles que les attestations Eco folio ;

¹⁸ En prenant en compte la FAQ du H3C sur le périmètre des missions relevant de la certification des comptes (v. § 3.1).

- **les consultations** portant sur des sujets en lien avec les comptes et l'information financière et qui ne constituent pas une appréciation sur l'opportunité d'une opération ou sur la réalisation de prévisions. Ces prestations sont couramment pratiquées dans les entreprises pour permettre de mieux appréhender les effets comptables potentiels de réglementations à venir ou d'opérations envisagées (éclairage factuel sur un traitement comptable potentiel dans le cas de différents scénarii, éléments d'information facilitant la bonne compréhension par l'entreprise de nouveaux textes ou de nouvelles obligations lui incombant...);
- les audits, examens limités, consultations ou constats visant à analyser les effets comptables d'une **opération d'acquisition ou de cession**, si ces services d'une part, ne consistent pas, partiellement ou totalement, à valoriser, à élaborer un montage juridique et financier ou à rechercher une cible ou un acquéreur et, d'autre part, ne portent pas sur une opération très importante ou inhabituelle;
- les consultations en matière de **contrôle interne** relatif à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière (conformité à un référentiel donné, avis sur les forces et faiblesses d'un système en place ou en projet...), qui ne recouvrent pas la mission de contrôle légal en particulier pour la correcte appréciation du risque d'anomalie significative ou la détection des fraudes;
- la mission d'**organisme tiers indépendant** prévue par l'article L.225-102-1 du code de commerce (attestation de présence et de sincérité des informations RSE¹⁹), ainsi que les missions d'attestations, de consultations et les constats résultant de procédures convenues portant sur les **informations RSE**.

Le H3C ne s'est pas prononcé a priori sur les services susceptibles de relever de la procédure d'approbation préalable par catégories et n'a donc pas validé la liste ci-dessus. Il relève en conséquence de la responsabilité de chaque EIP d'établir la liste des catégories concernées, dont le H3C souligne qu'elle doit être limitative.

- Le comité d'audit définit ensuite les types et champs des missions qui font l'objet d'une approbation préalable par catégorie en veillant à ce que ceux-ci soient suffisamment précis et détermine la durée de l'approbation.

Comme le H3C l'a souligné, l'approbation doit comprendre une **énumération exhaustive des catégories de SACC** auxquelles elle s'applique, chaque catégorie étant composée de services reposant sur des travaux de même nature. Le H3C a en outre précisé que la mise en œuvre de cette procédure nécessitait que les SACC soient définis avec un **degré de précision suffisant** pour permettre d'apprécier, lors de la proposition effective de réalisation de l'un d'entre eux, le respect des exigences qui ont conduit à son approbation préalable, en particulier des règles applicables à la profession de commissaires aux comptes.

L'approbation doit être donnée pour une **durée déterminée**, dont le H3C estime souhaitable qu'elle **n'excède pas une année**, afin que soient régulièrement prises en compte les évolutions dans l'environnement des entités concernées et l'efficacité de la procédure d'approbation préalable mise en place.

- Le comité détermine enfin le cas échéant les **conditions et limites attachées à son autorisation**, qui peuvent porter sur le montant des honoraires, le processus interne à l'entreprise d'autorisation de chaque mission individuelle, la communication à l'EIP par le CAC de son appréciation sur chaque mission individuelle, les modalités de *reporting* par les CAC des missions individuelles réalisées au titre de cette procédure ainsi que les situations particulières qui justifieraient, selon le cas, une information ou un examen au cas par cas du comité d'audit.

¹⁹ Modifié par l'ordonnance n°2017-1180 du 19 juillet 2017 et son décret d'application en un avis motivé sur la conformité de la déclaration de performance extra-financière et la sincérité des informations RSE.

Il paraît souhaitable que le comité d'audit **documente par écrit** l'ensemble de ces éléments et conclusions.

Lors de la proposition effective de fourniture d'un SACC, les services de l'entité doivent vérifier que celui-ci entre dans le champ de l'approbation préalable par catégories de services et en remplit les conditions. A défaut, le SACC concerné doit être soumis à un examen au cas par cas.

1.2.3. Le compte-rendu des SACC effectivement réalisés

Le H3C a précisé, dans son avis sur les modalités d'approbation des SACC, que quelles que soient ces dernières, il doit être **rendu compte au comité d'audit de tous les SACC effectivement réalisés** afin de lui permettre de remplir sa mission.

Il paraît en particulier souhaitable, dans le cadre de l'examen par catégorie de services, que le comité d'audit effectue **une revue** des missions réalisées (natures et montants), de **l'efficacité de la procédure mise en place** y compris en ce qui concerne la confirmation d'indépendance fournie par le CAC et, le cas échéant, de la nécessité de procéder à des adaptations.

Le comité d'audit peut prévoir la réalisation d'une **synthèse annuelle** par la direction générale de la mise en œuvre des lignes directrices qu'il a établies, qui peut s'appuyer sur l'attestation d'indépendance annuelle du CAC incluse dans le rapport complémentaire au comité d'audit.

Cette synthèse peut servir de base pour le compte rendu par le comité d'audit au conseil d'administration de sa politique en matière d'approbation des SACC.

1.3. La communication de la décision du comité d'audit au commissaire aux comptes

Dans le cadre de la procédure d'approbation par catégorie de SACC, une fois cette approbation donnée par le comité d'audit, il convient de vérifier que la mission envisagée entre bien dans le champ de cette approbation, ce qui peut être effectué par les services de l'entreprise. Après confirmation par le CAC de la compatibilité de la mission envisagée (v. infra), les services de l'entreprise peuvent lui confirmer que la mission est approuvée.

Dans le cadre de l'examen au cas par cas, après réception de la confirmation du CAC, la décision du comité d'audit lui est communiquée au plus tard lors de la signature de la lettre de mission lorsque l'EIP est bénéficiaire du service.

Lorsqu'il s'agit d'une prestation fournie par le réseau du CAC à une entité contrôlée par l'EIP ou qui la contrôle, il convient de mettre en place une procédure entre l'EIP et son CAC, afin que celui-ci puisse transmettre aux membres de son réseau l'approbation du comité d'audit de l'EIP, en amont de la fourniture de la prestation.

2

La vérification de son indépendance par le commissaire aux comptes

2.1. L'analyse d'indépendance effectuée par le commissaire aux comptes

Au-delà de la déclaration d'indépendance annuelle prévue par l'article L. 823-16 du code de commerce, le CAC doit s'assurer, pour chaque mission envisagée par lui ou par son réseau, que le SACC n'est pas interdit et que sa réalisation ne remet pas en cause son indépendance à l'égard de l'EIP dont les comptes sont certifiés.

Les services requis par la législation de l'UE ou par une disposition législative ou réglementaire nationale n'ont pas à être approuvés et ne sont pas concernés par cette vérification²⁰.

La documentation de la vérification de son indépendance par le CAC peut prendre plusieurs formes, selon les services en cause :

- Pour les services qui font l'objet de la procédure d'approbation préalable par catégorie de services, l'analyse se fait en deux temps. D'une part, au moment de la détermination des catégories de SACC susceptibles de faire l'objet de la procédure d'approbation par nature, le CAC procède à une analyse explicitant sa propre appréciation du respect du code de déontologie, de l'absence d'effets potentiels sur son indépendance et de la nécessité ou non de mettre en œuvre des mesures de sauvegarde pour les différentes catégories de services identifiées. D'autre part, lors de la réalisation d'une mission prévue par la procédure, la confirmation d'indépendance peut consister pour le CAC à indiquer que la prestation fournie respecte strictement les exigences qui ont conduit à l'octroi de cette approbation, en particulier en ce qui concerne les règles applicables à la profession de CAC.
- Dans les autres cas, le CAC doit réaliser une analyse de compatibilité du service au regard des interdictions prévues par les textes ainsi que des principes fondamentaux d'indépendance dictant l'exercice professionnel de ses missions, notamment les principes interdisant l'immixtion dans la gestion, l'accomplissement d'actes de gestion ou d'administration, la représentation des intérêts de la société et l'auto-révision.

2.2. Exemple de formulaire d'analyse d'indépendance effectuée par le commissaire aux comptes

L'analyse d'indépendance que le CAC pourra adresser à l'entité en vue de la réalisation d'une prestation précise pourra prendre la forme suivante :

²⁰ Cf. Avis du H3C n°2017-02 du 23 février 2017.

Formulaire d'analyse de l'indépendance relative à un service autre que la certification des comptes - Groupe xxx

Cabinet d'audit ou membre de son réseau réalisant la prestation	
Associé local	
Associé signataire de l'EIP	
	Effet sur le plafonnement, le cas échéant
Entité bénéficiaire de la prestation / Pays du siège social	O/N
Entité EIP mère dont xxx est CAC	O/N
Autre(s) EIP du groupe dont xxx est CAC	O/N
Entité EIP mère "ultime" dont xxx est CAC	
Montant des honoraires (en Euros) de la prestation	
Description des travaux	REPRISE DES PRINCIPAUX TERMES DE LA LETTRE DE MISSION

Prestation ayant fait l'objet d'une approbation préalable par catégorie de SACC	O/N
Confirmation d'indépendance du CAC	La mission, par son objet, son champ et l'organisation des travaux mis en œuvre répond aux exigences qui ont conduit à l'octroi de cette approbation, en particulier en ce qui concerne le strict respect des règles applicables à la profession de commissaire aux comptes
Prestation faisant l'objet d'une approbation individuelle	(O/N)
La prestation est possible conformément au Règlement Européen et au Code de déontologie des CAC - VOIR ANALYSE DETAILLEE ANNEXEE	(O/N)
En particulier, la prestation	
■ n'appartient pas à la liste des services interdits	(O/N)
■ est compatible avec le(s) mandat(s) de CAC d(es) EIP du groupe	(O/N)
■ n'affecte pas l'indépendance de xxx concernant les risques liés à :	
- l'auto-révision	
- l'accomplissement d'actes de gestion	(O/N)
- la défense ou la représentation des intérêts de l'entité	
- les liens personnels, financiers ou professionnels	
Compatibilité de la prestation au regard des règles "locales" si xxx est auditeur légal de l'entité bénéficiaire	(O/N)
Confirmation d'indépendance du CAC	La prestation n'affecte pas l'indépendance de XXX dans l'exercice de sa mission de certification des comptes

3

Le plafonnement des honoraires

Dans le cadre de la vérification de son indépendance, le CAC devra mettre en œuvre les moyens nécessaires pour lui permettre de suivre le respect de la limite prévue par l'article L. 823-18 du code de commerce, qui prévoit que le total des honoraires facturés par le CAC pour les SACC fournis à l'EIP, ou à la personne qui la contrôle ou est contrôlée par elle, ne doit pas excéder 70% de la moyenne des honoraires facturés par le CAC au cours des trois derniers exercices pour le contrôle légal des comptes et des états financiers consolidés de l'entité d'intérêt public et, le cas échéant, de la personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle (étant précisé que les SACC qui sont requis par la législation de l'Union ou par une disposition législative ou réglementaire nationale sont exclus de ce calcul). Ce dispositif entre en vigueur à compter du quatrième exercice ouvert postérieurement au 16 juin 2016, la limite de 70% ne pouvant être calculée avant que le montant des 3 années d'honoraires nécessaires à la détermination du dénominateur ne soit connu (i.e. à compter de l'exercice 2020 pour une entreprise clôturant ses comptes le 31 décembre).

Des précisions sont apportées dans la foire aux questions du H3C mise à jour au 19 juillet 2018 pour la mise en œuvre du calcul. En particulier, il convient de noter que le calcul porte sur les **honoraires facturés par le CAC**.

Concernant le dénominateur, il y a lieu de retenir les honoraires facturés par le CAC au titre du contrôle légal, **en France et dans l'UE**, à l'EIP ainsi qu'aux entités contrôlantes ou contrôlées dès lors que le CAC est également contrôleur légal de ces personnes. Le H3C précise que les honoraires facturés par les membres du réseau sont exclus du calcul.

Concernant le numérateur, les SACC, autres que ceux confiés obligatoirement au CAC, sont pris en compte dès lors qu'ils sont **facturés par le CAC**, qu'ils soient fournis à l'EIP, aux personnes qui la contrôlent ou sont contrôlées par elle, **en France, au sein de l'UE ou dans un pays tiers**. Le champ géographique est donc plus large pour déterminer le numérateur que pour le dénominateur.

La FAQ présente également un exemple chiffré de mise en œuvre du plafonnement.

Le Haut conseil peut, à la demande du CAC, autoriser ce dernier, à titre exceptionnel, à dépasser le plafond précité pendant une période n'excédant pas deux exercices.