

Études **juridiques**

La **nomination**
et la **cessation**
des fonctions
du **commissaire
aux comptes**

Mission de contrôle légal
des comptes

Juin 2022

CNCC
COMPAGNIE
NATIONALE DES
COMMISSAIRES AUX
COMPTES

ÉTUDES JURIDIQUES

LA NOMINATION ET LA CESSATION DES FONCTIONS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Mission de contrôle légal des comptes

Avec la collaboration de Didier PORACCHIA
Professeur à l'École de droit de La Sorbonne (Paris I)

JUIN 2022

LA NOMINATION ET LA CESSATION DES FONCTIONS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Table des matières

NOMINATION ET CESSATION DES FONCTIONS	8
CHAPITRE I : LA NOMINATION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES	10
Section 1. Règles relatives aux entités soumises au contrôle légal	11
I. LIBERTÉ DE CHOIX	11
II. CAS DE NOMINATION OBLIGATOIRE D'UN COMMISSAIRE AUX COMPTES	12
A. Nomination obligatoire à raison d'un franchissement de seuil	12
a. Obligation de nomination dans une entité	12
b. Obligation(s) de nomination dans les « petits groupes »	13
B. Obligation de nomination sans condition de seuils	20
III. NOMBRE DE COMMISSAIRES AUX COMPTES	21
A. Co-commissariat	21
B. Commissaire aux comptes suppléant	22
IV. TABLEAU DES PRINCIPAUX CAS DE NOMINATION OBLIGATOIRE	23
Section 2. Règles relatives au commissaire aux comptes	44
I. QUALITÉS POUR ÊTRE NOMMÉ	44
A. Inscription sur la liste	44
a. Conditions d'inscription des personnes physiques	44
b. Conditions d'inscription des personnes morales	44
B. Obligation de formation	45
C. Absence d'incompatibilité, de suspension ou d'interdiction	45
a. Incompatibilités générales	45
b. Incompatibilités spéciales	50
c. Conséquences de l'appartenance à un réseau pluridisciplinaire	57
d. Incompatibilités temporaires ou interdictions	59
II. ACCEPTATION DE LA MISSION	63
A. Vérification préalable à l'acceptation de la mission	63
B. Choix exercé par le commissaire aux comptes	64
Section 3. Procédure de nomination	65
I. NOMINATION PAR LA PERSONNE OU L'ENTITÉ	65
A. Informations de l'entité contrôlée	65
B. Statuts et organes compétents	66
C. Date de nomination du commissaire aux comptes	68
II. NOMINATION JUDICIAIRE	69
A. Omission de désignation	69
B. Récusation	70
C. Désignation à la demande d'associés	70
III. NOMINATION PAR LE PRÉSIDENT D'UNE COMPAGNIE RÉGIONALE	70
IV. DATE D'ENTRÉE EN FONCTIONS	71
V. PUBLICITÉ ET INFORMATIONS	72
A. Publicité lors de la constitution d'une société	72
B. Publicité des nominations en cours de vie sociale	72

C. Notification à la Compagnie régionale.....	72
D. Changement de signataire en cours de mandat de la personne morale commissaire aux comptes.....	73
E. Informations disponibles au siège social.....	73
F. Rapport de transparence.....	73
Section 4. Absence ou irrégularité dans la nomination – sanctions.....	74
I. NULLITÉ DES DÉLIBÉRATIONS.....	74
II. RESPONSABILITÉ PÉNALE.....	78
III. RESPONSABILITÉ DISCIPLINAIRE.....	79
IV. RESPONSABILITÉ CIVILE.....	79
V. DÉFAUT DE PUBLICITÉ.....	80
CHAPITRE II : DURÉE DES FONCTIONS.....	82
Section 1. Durée légale du mandat.....	83
I. DURÉE DE SIX EXERCICES.....	84
II. DURÉE PARTICULIÈRE DE TROIS EXERCICES.....	84
Section 2. Cas particuliers.....	86
I. DURÉE MAXIMUM CUMULÉE DES FONCTIONS DANS LES ENTITÉS D'INTÉRÊT PUBLIC (EIP).....	86
II. NOMINATION JUDICIAIRE.....	90
III. SUPPLÉANCE ET REMPLACEMENT.....	91
CHAPITRE III : LA CESSATION DES FONCTIONS.....	92
Section 1. Les causes de cessation des fonctions.....	93
I. ARRIVÉE DU TERME ET NON-RENOUVELLEMENT.....	93
A. Arrivée du terme.....	93
B. Non-renouvellement.....	94
II. DÉMISSION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES.....	95
A. Conditions de fond.....	95
B. Modalités de la démission.....	97
III. DÉCÈS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES, DISPARITION DE LA SOCIÉTÉ DE COMMISSAIRES AUX COMPTES (DISSOLUTION ET TRANSMISSION UNIVERSELLE DU PATRIMOINE DE LA SOCIÉTÉ).....	98
A. Décès du commissaire aux comptes.....	98
B. Disparition de la société de commissaires aux comptes (dissolution et transmission universelle du patrimoine de la société).....	98
IV. EMPÊCHEMENT.....	99
V. RÉCUSATION.....	102
VI. RELÈVEMENT JUDICIAIRE.....	103
A. Causes du relèvement : La faute et l'empêchement.....	103
a. La faute.....	103
b. L'empêchement.....	105
B. Les personnes habilitées à demander le relèvement.....	106
C. La procédure de relèvement.....	106
D. Publicité de la décision.....	107
E. Les effets du relèvement.....	107
VII. ÉVÈNEMENTS AFFECTANT L'ENTITÉ CONTRÔLÉE.....	107
A. Franchissement des seuils à la baisse.....	107
B. Transformation de la personne contrôlée.....	108

C. Dissolution suivie ou non d'une liquidation amiable	109
a. <i>Dissolution sans liquidation</i>	110
b. <i>Dissolution suivie d'une liquidation amiable</i>	111
D. Sauvegarde et procédure collective	111
Section 2. Les modalités de la cessation des fonctions	112
I. OBLIGATIONS À L'ÉGARD DU SUCCESSEUR	112
II. INCIDENCES SUR LA MISSION	112
A. Cessation des fonctions entre la date de l'assemblée générale et la clôture de l'exercice	113
B. Cessation des fonctions après la clôture mais avant l'assemblée générale statuant sur les comptes de l'exercice précédent	113
III. INFORMATION ET PUBLICITÉ	113
BIBLIOGRAPHIE	115
INDEX	116

ABRÉVIATIONS UTILES (1)

ACPR	Autorité de contrôle prudentiel et de résolution
AMF	Autorité des marchés financiers
CGI	Code général des impôts
CNCC	Compagnie nationale des commissaires aux comptes
CRCC	Compagnie régionale des commissaires aux comptes
CEP	Réponse technique de la Commission d'éthique professionnelle de la CNCC
EJ	Réponse technique de la Commission des études juridiques de la CNCC
EIP	Entité d'intérêt public
H3C	Haut Conseil du commissariat aux comptes
NEP	Norme d'exercice professionnel
PCG	Plan comptable général
SA	Société anonyme
SARL	Société à responsabilité limitée
SAS	Société par actions simplifiée
SCiv.	Société civile
SCA	Société en commandite par actions
SE	Société européenne
SEML	Société d'économie mixte locale
SNC	Société en nom collectif

(1) Les articles issus des différents codes sont suivis d'une mention abrégée du code concerné. Par exemple « C. com. » pour le code de commerce ou « C. mon. fin. » pour le code monétaire et financier.



NOMINATION ET CESSATION DES FONCTIONS

- 1 Le statut et l'exercice des fonctions de commissaire aux comptes n'étaient pas, jusqu'à la loi n° 2001-420 du 15 mai 2001 relative aux nouvelles régulations économiques, envisagés de façon réellement unitaire. La loi du 15 mai 2001 est venue opportunément modifier cet ordonnancement légal en créant le Titre II du Livre VIII du code de commerce dont la fonction est de regrouper les dispositions applicables au commissaire aux comptes quelle que soit l'entité dans laquelle il est amené à exercer sa mission. Au-delà de la création de ce titre, la loi du 15 mai 2001, a dans cette perspective d'unification, rendu applicable à tous les commissaires aux comptes nommés dans toute personne morale ou entité, les dispositions figurant alors aux articles L. 225-218 à L. 225-242 du code de commerce, dispositions qui, du fait de leur localisation s'appliquaient principalement aux sociétés anonymes. La loi n° 2003-706 du 1^{er} août 2003 de sécurité financière, outre les modifications de fond qu'elle a apportées à la profession en créant, en particulier, le Haut Conseil du commissariat aux comptes (« H3C »), a poursuivi le mouvement d'unification en développant et en réécrivant les dispositions figurant dans le titre II du Livre VIII du code de commerce, titre qui compte alors un chapitre relatif aux dispositions générales applicables à la profession, un concernant l'organisation et le contrôle de la profession, un troisième relatif au statut des commissaires aux comptes. C'est l'ordonnance n° 2005-1126 du 8 septembre 2005 qui achève l'unification de la partie législative applicable aux commissaires aux comptes en codifiant, principalement, dans un quatrième chapitre, les règles relatives à l'exercice du contrôle légal des comptes qui figuraient auparavant dans diverses parties du code de commerce. Cet ensemble normatif a fait l'objet de nombreuses modifications depuis cette date dont les dernières résultent de la loi dite Pacte n° 2019-486 du 22 mai 2019.
- 2 Au plan réglementaire, la profession était régie principalement par le décret n° 69-810 du 12 août 1969, qui a été modifié plusieurs fois. Ce texte a été codifié dans le code de commerce (Décret n° 2007-431 du 25 mars 2007) dans les articles R. 821-1 à R. 823-21. Ces articles ont depuis été modifiés à de nombreuses reprises, notamment pour mettre le droit français en conformité avec les dispositions issues du droit européen. En l'état du droit positif, les dispositions réglementaires figurant dans le code de commerce applicables aux commissaires aux comptes sont codifiées aux articles D. 820-1, R. 820-1-1 à R. 824-27 et A. 822-1 à A. 823-37.
- 3 On notera également que les commissaires aux comptes doivent, dans l'exercice de leurs fonctions, respecter les normes d'exercice professionnel adoptées par le H3C, après avis de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (« CNCC »), et homologuées par arrêté du garde des sceaux (2). Ils doivent également respecter le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes qui a été institué par le décret n° 2005-1412 du 16 novembre 2005 et qui, dans sa dernière version, est issu du décret n° 2020-292 du 21 mars 2020.
- 4 La nomination et la cessation des fonctions de commissaire aux comptes sont donc régies principalement par les dispositions des articles L. 820-1 et suivants du code de commerce, complétées par les dispositions de la partie réglementaire dudit code. La matière apparaît aujourd'hui beaucoup plus lisible que par le passé, même si d'autres textes d'importance restent non codifiés et trouvent à s'appliquer lorsqu'il s'agit de s'intéresser à la nomination et à la cessation des fonctions de commissaire aux comptes. On pense bien sûr au code de déontologie annexé au Livre VIII de la partie réglementaire du code de commerce (3), et également à tous les textes spéciaux relatifs à chaque entité concernée par le contrôle. Il convient en outre de ne pas oublier les textes européens et en particulier ceux d'application directe comme le règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public (« EIP »).

C'est cet ensemble normatif qui régit la mission de contrôle légal des comptes par un commissaire aux comptes qu'il convient d'étudier à travers trois chapitres relatifs successivement à la nomination du commissaire aux comptes, à la durée de sa mission et à la cessation de ses fonctions.

La présente étude juridique ne traite ni des autres missions légales qui peuvent être confiées à un commissaire aux comptes ni des prestations qui peuvent être rendues par un commissaire aux comptes à une entité dont il ne certifie pas les comptes, à la demande des dirigeants de celle-ci.

(2) Sur l'élaboration de ces normes v. art. L. 821-14 C. com.

(3) Annexe 8-1 de la partie réglementaire du code de commerce.



CHAPITRE 1 :

LA NOMINATION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

- 5 La nomination du commissaire aux comptes peut reposer soit sur la volonté de l'entité de se doter d'un contrôleur légal (4), soit sur la loi qui fait obligation à de très nombreuses entités de nommer un commissaire aux comptes (v. *infra* sect. I, IV. Tableau des principaux cas de nomination obligatoire). Cette obligation de nomination n'implique cependant en principe ni que l'entité soit contrainte dans le choix de son commissaire aux comptes ni que le commissaire aux comptes pressenti soit obligé d'accepter le mandat qu'on lui propose. Il est évident, en revanche, que les modalités de désignation du commissaire aux comptes doivent respecter un certain nombre de conditions, tant du côté de l'entité qui va être soumise au contrôle légal (Section 1) que du côté du commissaire aux comptes (Section 2), ainsi qu'une procédure (Section 3). À défaut, la nomination du commissaire aux comptes serait irrégulière, ce qui ne serait pas sans conséquence sur l'entité, sur ses dirigeants et sur le commissaire aux comptes (Section 4).

Section 1. Règles relatives aux entités soumises au contrôle légal

I. LIBERTÉ DE CHOIX

- 6 L'entité ou la personne morale peut librement choisir son ou ses commissaires aux comptes. Pour garantir cette liberté, l'article L. 823-1 du code de commerce répute non écrite toute clause qui limite le choix de l'organe compétent de l'entité ou de la personne morale devant ou souhaitant nommer un commissaire aux comptes à certaines catégories ou listes de commissaires aux comptes (5). L'entité peut décider de se tourner vers une personne physique ou vers une société de commissaires aux comptes. Dans cette dernière situation, les fonctions de commissaire aux comptes sont exercées, au nom de la société, par les commissaires aux comptes personnes physiques associés, actionnaires ou dirigeants de cette société qui signent le rapport destiné à l'organe appelé à statuer sur les comptes (art. L. 822-9 C. com.) (6). L'avis 2016-03 du H3C précise à ce titre que « *La désignation des signataires peut être régie par les procédures internes mises en place dans les sociétés de commissaires aux comptes. Ainsi, dans le cadre de l'application de la bonne pratique professionnelle relative à la rotation, des cabinets ont mis en place des telles procédures. À cet effet, lorsque plusieurs commissaires aux comptes interviennent sur un même dossier, ces cabinets ont défini un ensemble de critères permettant d'attribuer, parmi ceux-ci, le rôle de « signataire(s) »* » (7).
- 7 Le fait que le commissaire aux comptes inscrit sur la liste de l'article L. 822-1 I. du code de commerce établie par le H3C soit rattaché à la CRCC dans le ressort de laquelle se trouve son adresse professionnelle (8) ou son siège social (9), ne l'empêche pas de pouvoir exercer sa profession sur l'ensemble du territoire (art. R. 822-1 C. com.). Une société ou une entité peut donc choisir de nommer un commissaire aux comptes qui exercera sa mission en dehors du ressort territorial de sa CRCC.

(4) Sous réserve de disposition légale contraire, toute entité peut se doter volontairement d'un ou plusieurs commissaires aux comptes, v. pour un Barreau d'avocats, EJ 2012-109, *Bull. CNCC* n° 170, juin 2013, p. 301.

(5) Il a ainsi été jugé qu'un pacte d'associés ne peut contrevenir à la liberté de désignation du commissaire aux comptes : CA. Paris 18-11-2021, n° 18/19179, BRDA n° 24-2021, p.4.

(6) Ces personnes ne peuvent exercer les fonctions de commissaire aux comptes qu'au sein d'une seule société de commissaire aux comptes. Par exception, l'exercice de ces fonctions est possible simultanément au sein d'une société de commissaire aux comptes et d'une autre société de commissaire aux comptes dont la première détient plus de la moitié du capital ou dans le cas où les associés des deux entités sont communs pour au moins la moitié d'entre eux (cf. art. L. 822-9 C. com.). Par ailleurs, à défaut d'interdiction, tout commissaire associé ou actionnaire peut exercer individuellement, en dehors de la société, les fonctions de commissaire aux comptes, en ce sens Com., 28 janv. 1992, n° 90-15.837, BJS 1992, n° 130, p. 412, note J.-F. BARBIÉRI.

(7) Dans la pratique des cabinets, sont parfois identifiés des associés « mandataire social » ou « responsable technique ». Cependant cette distinction n'est plus obligatoire depuis qu'elle ne figure plus à l'art. R. 822-94 C. com. qui prévoyait que « *Tout rapport ou tout document émanant d'une société de commissaires aux comptes dans l'exercice de sa mission légale comporte, indépendamment de la signature sociale, la signature de celui ou de ceux des commissaires aux comptes associés, actionnaires ou dirigeants cette société qui ont participé à l'établissement de ce rapport ou de ce document* » et dont les dispositions ont été remplacées en 2016 par celles de l'art. R. 823-7 C. com. qui n'imposent plus cette double signature. En effet l'art. R. 823-7 C. com. prévoit seulement que : « *Le rapport est signé par le commissaire aux comptes, personne physique, ou, lorsque le mandat est confié à une société de commissaires aux comptes, par la personne mentionnée au premier alinéa de l'article L. 822-9* ». Enfin, cette distinction a perdu de son intérêt depuis l'arrêt « Logex », rendu par la Cour de cassation le 23 mars 2010 (Com. 23 mars 2010, n° 09-10 791, *Bull. CNCC* n° 58, p.389, note critique Ph. MERLE. Comparez la note approbative de J.-J. DAIGRE, in *Rev. Sociétés* 2010, p. 174), qui a décidé que « *le commissaire aux comptes agissant en qualité d'associé, d'actionnaire ou de dirigeant d'une société titulaire d'un mandat de commissaire aux comptes répond personnellement des actes professionnels qu'il accomplit au nom de cette société, quelle qu'en soit la forme* ». Il en résulte que lorsqu'une action en responsabilité civile est intentée contre une société de commissaires aux comptes, titulaire du mandat, le plus souvent, si sa responsabilité est retenue, une condamnation *in solidum* sera prononcée contre la société prise en la personne de son mandataire social ou du commissaire aux comptes titulaire d'une délégation ou d'une subdélégation et le commissaire aux comptes, personne physique, signataire technique.

(8) V. art. R. 822-14 2 C. com.

(9) Si ce siège est à l'étranger il sera tenu compte du premier établissement ouvert sur le territoire national, cf. art. R. 822-1 C. com.

- 8 Dans certaines situations particulières, la liberté de choix de la personne ou de l'entité n'est pas totale. Outre le fait que le commissaire aux comptes doit être dans une situation où aucune incompatibilité ne l'empêche d'exercer sa mission (v. *infra* n° 28 et s.), certaines personnes morales sont tenues d'obtenir l'autorisation de certaines autorités, comme l'AMF, pour nommer tel commissaire aux comptes (10) ou de respecter des procédures particulières pour arrêter le choix de leur(s) commissaire(s) aux comptes (11). Il en va spécialement ainsi des personnes soumises au respect des obligations de publicité et de mise en concurrence prévues par le code de la commande publique. Sans entrer dans le détail, on notera que dans ces situations, la nomination des commissaires aux comptes doit respecter les règles relatives à la passation des marchés publics. Pour autant, les opérateurs publics ne peuvent imposer, dans les appels d'offres, des conditions qui ne seraient pas compatibles avec les règles impératives qui régissent la nomination, la durée, la mission légale et la cessation des fonctions du ou des commissaires aux comptes qui participeront à l'appel d'offres (12). À ce titre, il n'est pas envisageable de fixer une durée de la mission du commissaire aux comptes inférieure, par exemple, à six exercices (13), ou de soumettre la substitution du suppléant, lorsqu'il en existe un, au titulaire lorsque ce dernier n'est plus en mesure d'exercer ses fonctions, au consentement de l'établissement public (14).
- 9 On notera enfin que la nomination d'un commissaire aux comptes peut être exceptionnellement judiciaire (v. *infra* n° 127 et s.). Le choix appartient alors au magistrat.

II. CAS DE NOMINATION OBLIGATOIRE D'UN COMMISSAIRE AUX COMPTES

- 10 Sans entrer ici dans le détail (v. *infra* IV. Tableau des principaux cas de nomination obligatoire), il convient cependant de rappeler les principaux cas de nomination obligatoire d'un commissaire aux comptes en distinguant les nominations soumises au dépassement de seuils (A), de celles qui ne sont pas soumises au franchissement de seuils (B).

A. Nomination obligatoire à raison d'un franchissement de seuil

- 11 On peut ici distinguer deux situations. Celle dans laquelle la loi prend en considération le franchissement par la personne ou l'entité de certains seuils pour lui imposer la nomination d'un commissaire aux comptes (a.) et celle où le franchissement de seuil est le fait de plusieurs entités composant un groupe. Il s'agira d'aborder le cas des nominations obligatoires au sein des « petits groupes » (b.).

a. Obligation de nomination dans une entité

- 12 Depuis la loi Pacte n° 2019-486 du 22 mai 2019 l'obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes dans les sociétés commerciales est harmonisée et systématiquement soumise au dépassement de certains seuils à la clôture de l'exercice. Une société commerciale (15) est tenue de désigner un commissaire aux comptes si à la clôture d'un exercice elle dépasse deux des trois seuils suivants : total du bilan de quatre millions d'euros, chiffre d'affaires hors taxe de huit millions d'euros et effectif salarié de cinquante (seuils dits 4/8/50) (16).

Le total du bilan et le montant hors taxe du chiffre d'affaires sont déterminés conformément aux cinquième et sixième alinéas de l'article D. 123-200 du code de commerce. Ainsi, le total du bilan est égal à la somme des montants nets des éléments d'actif. Le montant net du chiffre d'affaires hors taxe est égal au montant des ventes de produits et services liés à l'activité courante (17), diminué des réductions sur ventes, de la taxe sur la valeur ajoutée et des taxes assimilées. Enfin l'effectif salarié à prendre en considération est le nombre moyen de salariés apprécié selon les

(10) Tel est par exemple le cas pour la nomination d'un CAC dans un Fonds de capital investissement, un Fonds commun de placement, une SICAV... V. *infra* Chap. I, Sect. 1, IV. Tableau des principaux cas de nomination obligatoire. Plus exceptionnellement encore, une Autorité peut nommer un commissaire aux comptes supplémentaire dans l'entité sous sa supervision. Tel est le cas de l'ACPR, lorsque la situation le justifie, en application de l'article L. 612-43 du code monétaire et financier, voir *Guide des relations ACPR-Commissaire aux comptes*, ACPR – CNCC, juill. 2018, p. 16.

(11) V. notamment *infra* n° 24 pour les EIP.

(12) CE, 6 déc. 2017, 7^e et 2^e ch. réunies, n° 405651, *Bull. CNCC* n° 188, 2017, p. 523, note Ph. MERLE considérant que le pouvoir adjudicateur ne peut résilier pour faute, en application des stipulations du cahier des charges, le marché public dont la mission du commissaire aux comptes est l'objet. En cas de faute, le pouvoir adjudicateur doit demander au juge de relever le commissaire aux comptes de sa mission en application de l'article L. 823-7 C. com.

(13) EJ 2005-194, *Bull. CNCC* n° 143, 2006, p. 518.

(14) Art. L. 823-1 al. 3 C. com.

(15) Société Anonyme (SA) : art. L. 225-218 C. com. ; Sociétés en Nom Collectif (SNC) : art. L. 221-9 C. com. ; Sociétés en Commandite Simple (SCS) : art. L. 221-9 par renvoi de l'art. L. 222-2 C. com. ; Sociétés en Commandite par Actions (SCA) : art. L. 221-9 par renvoi de l'art. L. 222-2 C. com. par renvoi de l'article L. 226-1 C. com. ; Sociétés à Responsabilité Limitée (SARL) : art. L. 223-35 C. com. ; Société par Actions Simplifiée (SAS) : art. L. 227-9-1 C. com.

(16) Lorsqu'elle a un commissaire aux comptes et que le mandat de ce dernier expire, elle est tenue de le renouveler ou de nommer un autre commissaire aux comptes sauf si elle n'a pas dépassé les seuils pendant les deux exercices précédant l'expiration du mandat de commissaire aux comptes. Ce mandat expirant durant l'exercice (N + 1) qui suit le dernier exercice objet de la mission de certification (N), les deux années à prendre en considération sont le dernier exercice objet de la mission de certification (N) et l'exercice qui le précède (N - 1), selon la CNCC (v. EJ 2021-28).

(17) Le calcul de ce montant doit être effectué à la lumière des règles figurant dans le PCG. Pour un exemple, v. EJ 2021-37.

modalités prévues au I de l'article L. 130-1 du code de la sécurité sociale sur renvois des articles D. 210-21 et D. 123-200, dernier alinéa, du code de commerce. Par dérogation, il est apprécié sur le dernier exercice comptable lorsque celui-ci ne correspond pas à l'année civile précédente.

- 13 Les GIE et Groupements européens d'intérêt économique sont tenus de désigner un commissaire aux comptes s'ils emploient à la clôture d'un exercice cent salariés ou plus ou s'ils émettent des obligations (18).
- 14 Les personnes morales de droit privé non commerçantes exerçant une activité économique ont l'obligation de nommer un commissaire aux comptes si elles dépassent à la clôture d'un exercice deux des trois seuils suivants : cinquante salariés, un montant hors taxe du chiffre d'affaires ou des ressources de trois millions cent mille euros (19) et un total du bilan d'un million cinq cent cinquante mille euros (20). Les salariés pris en compte sont ceux qui sont liés à la personne morale par un contrat de travail à durée indéterminée ; le nombre de salariés est égal à la moyenne arithmétique des effectifs à la fin de chaque trimestre de l'année civile ou de l'exercice comptable lorsque celui-ci ne coïncide pas avec l'année civile.
- 15 **D'autres entités ont l'obligation de nommer un commissaire aux comptes lorsque certains seuils sont dépassés en raison de leur forme (par exemple : associations, fonds de dotation, coopératives agricoles...), ou de leur activité (par exemple : dispensateurs de formation, partis politiques...) (21).**

b. Obligation(s) de nomination dans les « petits groupes »

- 16 Aux termes de l'article L. 823-2-2 du code de commerce issu de la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises (loi Pacte), les personnes et entités, autres que les entités d'intérêt public et celles astreintes à publier des comptes consolidés, qui contrôlent une ou plusieurs sociétés au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce désignent au moins un commissaire aux comptes lorsque l'ensemble qu'elles forment avec les sociétés qu'elles contrôlent dépasse deux des trois seuils suivants (« petit groupe ») : un total cumulé du bilan de quatre millions d'euros, un montant cumulé hors taxe du chiffre d'affaires de huit millions d'euros (22), un nombre moyen de salariés au cours d'un exercice égal à cinquante (23) (seuils dits 4/8/50). Cette obligation ne s'impose pas à la personne ou l'entité précitée lorsqu'elle est contrôlée par une personne ou entité qui a désigné un commissaire aux comptes (24). En outre, l'article L. 823-2-2 du code de commerce impose à chaque société contrôlée, membre du « petit groupe » tel que précédemment défini, de nommer un commissaire aux comptes si elle dépasse individuellement deux des trois seuils suivants : un total du bilan de deux millions d'euros, un montant hors taxe du chiffre d'affaires de quatre millions d'euros, un nombre moyen de salariés au cours de l'exercice égal à vingt-cinq (seuils dits 2/4/25).
- 17 Plusieurs observations doivent être faites sur ces cas de nomination obligatoire au sein des « petits groupes ». On rappellera tout d'abord que selon la loi le même commissaire aux comptes peut être désigné par les sociétés contrôlées et la personne ou entité qui les contrôle (25). Ensuite, les obligations de nomination prévues dans les personnes et entités composant les « petits groupes » s'appliquent lorsque les seuils précités sont dépassés au cours

(18) Art. L. 251-12 et L. 252-7 C. com.

(19) Aux termes de l'article R. 612-1 du code de commerce, « le montant hors taxe du chiffre d'affaires est égal au montant des ventes de produits et services liés à l'activité courante ; le montant des ressources est égal au montant des cotisations, subventions et produits de toute nature liés à l'activité courante ». Pour la CNCC (EJ 2021-04), la notion de « ressources » est l'un des critères de dépassement des seuils déclenchant l'obligation de désigner un commissaire aux comptes. Dans cette perspective, elle relève que « le « montant net du chiffre d'affaires », résultant de la définition réglementaire, ne comprend pas l'ensemble des ressources courantes de certaines entreprises, en particulier, les subventions d'exploitation, certaines locations immobilières et les produits financiers ». Il convient donc de calculer ces ressources et de ne pas se limiter au calcul du chiffre d'affaires. Ainsi, les ressources d'une société de construction vente, c'est-à-dire les produits comptabilisés d'avance, doivent être pris en compte avant la remise des clefs des biens livrés pour savoir si la société dépasse les seuils de nomination d'un commissaire aux comptes en application de l'article R. 612-1 du code de commerce, même si la société a opté conformément au PCG pour la méthode à l'achèvement, laquelle consiste à comptabiliser le chiffre d'affaires et le résultat des contrats de construction à long terme, au terme de l'opération – EJ 2021-04. La CNCC (EJ 2021-42) considère également que les « concours public » au sens du règlement ANC 2018-06 doivent être pris en compte pour déterminer le « montant des ressources » et donc pour savoir si le seuil de trois millions cent mille euros est dépassé.

(20) Art. L. 612-1 et R. 612-1 C. com.

(21) V. *infra* Chap. I, Sect. 1, IV. Tableau des principaux cas de nomination obligatoire.

(22) Ces deux seuils sont déterminés conformément aux cinquième et sixième alinéa de l'article D. 123-200 C. com.

(23) Seuil calculé conformément au dernier alinéa de l'article D. 123-200 C. com.

(24) Sauf si elle est une société commerciale qui dépasse les seuils individuels « généraux » obligeant de procéder à la nomination d'un commissaire aux comptes. Pour la CNCC, cette société devra également nommer un commissaire aux comptes si elle dépasse deux des trois seuils visés à l'alinéa 3 de l'article L. 823-2-2 (seuils dits 2/4/25), puisqu'elle est une société contrôlée significative par la tête du « petit groupe » (v. Questions/Réponses relatives à l'application de la loi Pacte, CNCC, Octobre 2020, question 2.6).

(25) Art. L. 823-2-2 *al.* 3 C. com.

d'un exercice (26). Si les sociétés contrôlées n'ont pas la même date de clôture que la personne ou l'entité qui les contrôle, la CNCC considère que, pour le calcul des seuils cumulés (4/8/50) au niveau du « petit groupe », il convient de tenir compte des données chiffrées figurant dans les derniers comptes annuels arrêtés des entités qui composent l'ensemble. La nomination des commissaires aux comptes doit intervenir dans les meilleurs délais au cours de l'exercice qui suit celui au titre duquel les seuils précités ont été franchis. Par ailleurs, l'obligation pour la personne ou l'entité contrôlante de nommer de nouveau un commissaire aux comptes au terme du mandat ne cesse que si l'ensemble (27) qu'elle forme avec les sociétés qu'elle contrôle n'a pas dépassé les chiffres cumulés fixés pour deux des trois critères (seuils 4/8/50 en cumul) pendant les deux exercices précédant l'expiration du mandat du commissaire aux comptes (28). De même, les sociétés contrôlées ne sont plus tenues de désigner de nouveau un commissaire aux comptes dès lors qu'elles n'ont pas dépassé les chiffres fixés pour deux des trois critères (seuils 2/4/25) pendant les deux exercices précédant l'expiration du mandat du commissaire aux comptes. Par conséquent, si deux des trois seuils concernés ne sont pas franchis par l'entité en cause (29) seulement pendant l'exercice précédant l'expiration du mandat du commissaire aux comptes, celle-ci aura l'obligation, à l'expiration du mandat du commissaire aux comptes, de le renouveler ou de nommer un nouveau commissaire aux comptes.

- 18 La CNCC (30) est venue préciser la manière dont il convenait de comprendre la notion de petit groupe (31) et les situations dans lesquelles elle considère qu'il doit (ou pas) y avoir nomination d'un commissaire aux comptes. Ainsi, pour la CNCC, les personnes et entités visées à l'alinéa 1^{er} de l'article L. 823-2-2 du code de commerce, c'est-à-dire celles qui contrôlent plusieurs sociétés, ne sont pas identifiées par le législateur. Par conséquent, une personne physique (32), une SCiv. (33), une association ou toute autre personne ou entité française (34) peut entrer dans le domaine d'application de l'alinéa 1^{er}. Dans une telle situation, lorsque les seuils de l'ensemble qu'elle forme avec les sociétés qu'elle contrôle sont dépassés en cumul (4/8/50), elle est tenue de nommer un commissaire aux comptes. La CNCC considère cependant que lorsque la tête du « petit groupe » est une personne physique, l'obligation de désigner un commissaire aux comptes ne lui est pas applicable (35). Il en est de même lorsque cette personne est mise sous tutelle (36).

(26) Pour la CNCC (EJ 2020-17) : « Dans l'attente d'éventuelles précisions qui pourraient être apportées par le législateur sur les modalités d'application du premier alinéa de l'article L. 823-2-2 du code de commerce, (...) l'obligation de désignation d'un commissaire aux comptes édictée audit alinéa doit être examinée lors de chaque arrêté des comptes annuels de la « tête de petit groupe », et seulement en cette occasion, en calculant les agrégats sur la base des comptes annuels des entités composant le « petit groupe » à la date de clôture de l'exercice pour lequel les comptes annuels de la « tête de petit groupe » sont arrêtés. La perte du contrôle intervenue postérieurement à la clôture de l'exercice ne doit donc pas être prise en compte par l'assemblée statuant sur les comptes de l'exercice concerné et se prononçant sur la désignation d'un commissaire aux comptes à la suite du dépassement des seuils constaté à la clôture dudit exercice ». Par ailleurs, l'obligation de nommer les commissaires aux comptes est maintenue tant que les filiales significatives ou le « petit groupe » ne passe pas en dessous des seuils pendant les deux exercices précédant l'expiration du mandat du commissaire aux comptes (cf. art. D. 823-1 et D. 823-1-1 C. com.). Pour la CNCC (EJ 2021-46) les mandats visés par ces dispositions légales sont ceux des seuls commissaires aux comptes nommés en application du dispositif sur les petits groupes.

(27) V. Questions/Réponses relatives à l'application de la loi Pacte, CNCC, Octobre 2020, question 2.11. Pour la CNCC (EJ 2021-09) ces derniers comptes annuels des entités qui composent l'ensemble du groupe sont également les premiers à prendre en considération pour savoir si chacune des entités franchit deux des trois seuils de filiale significative. Pour celles qui les franchissent, la nomination du commissaire aux comptes doit intervenir dans les six mois suivant la clôture de cet exercice.

(28) V. Questions/Réponses relatives à l'application de la loi Pacte, CNCC, Octobre 2020, question 2.13.

(29) Ou le groupe.

(30) Questions/Réponses relatives à l'application de la loi Pacte, CNCC, Octobre 2020, questions 2.1 à 5.1.

(31) À cet égard, elle précise qu'il appartient aux dirigeants de déterminer s'il existe un « petit groupe », cette information devant être mise par les dirigeants des entités à la disposition des commissaires aux comptes de celles-ci, Questions/Réponses relatives à l'application de la loi Pacte, précit., n° 2.10.

(32) Questions/Réponses relatives à l'application de la loi Pacte, CNCC, Octobre 2020, question 2.3.

(33) Questions/Réponses relatives à l'application de la loi Pacte, CNCC, question 2.1. Cependant, la CNCC note justement que si la SCiv. dépasse individuellement les seuils de nomination propres à sa forme juridique (art. L. 612-1 et R. 612-1 C. com.), elle est tenue en application de ces dispositions de nommer un commissaire aux comptes dont le mandat devra être de 6 exercices.

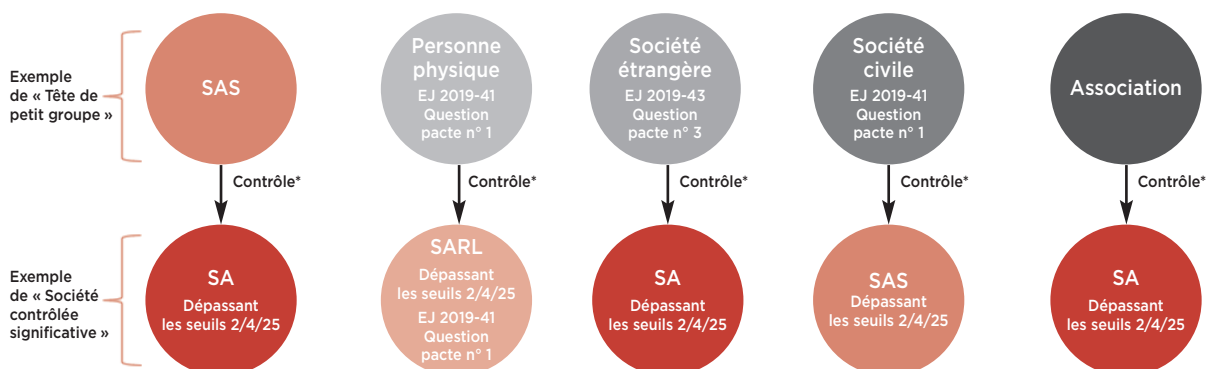
(34) Questions/Réponses relatives à l'application de la loi Pacte, CNCC, Octobre 2020, question 2.4.

(35) Les sociétés contrôlées significatives qui font partie du « petit groupe » restent soumises à l'obligation de désigner un commissaire aux comptes.

(36) EJ 2021-62.

SCHÉMA n° 1

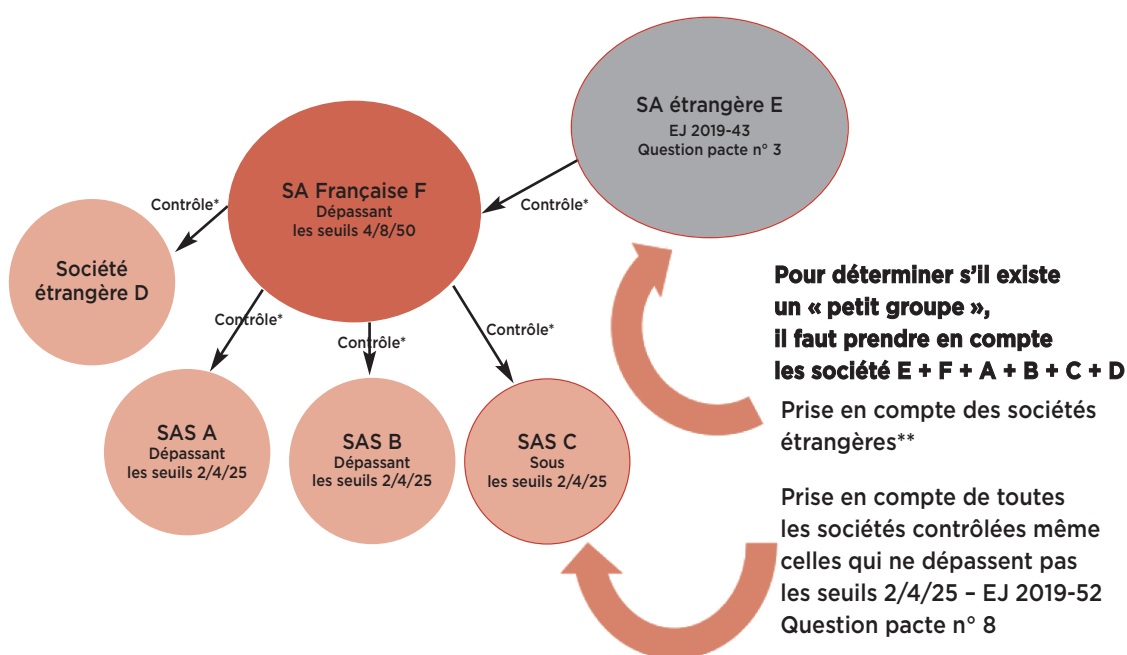
Dans ces illustrations non exhaustives, les entités font partie d'un « petit groupe ».



* Contrôle au sens de l'art. L. 233-3 C. com.

- 19 Pour la détermination de ces seuils cumulés (4/8/50), la CNCC considère logiquement que la tête de groupe et toutes les sociétés contrôlées doivent être prises en considération, peu important qu'elles soient civiles (37) ou commerciales, françaises ou étrangères (38) puisque la loi ne distingue pas. Il importe peu également qu'elles soient ou non tenues individuellement de nommer un commissaire aux comptes à raison de leur appartenance au « petit groupe » et du dépassement de deux des trois seuils visés à l'alinéa 3 de l'article L. 823-2-2 du code de commerce (2/4/25) (39).

SCHÉMA n° 2



* Contrôle au sens de l'art. L. 233-3 C. com.

** ANSA n° 20-020 pour les contrôlantes étrangères.

(37) Questions/Réponses relatives à l'application de la loi Pacte, question 2.2. Comme cela a été indiqué plus haut, la SCiv. tenue par des dispositions spéciales (art. L. 612-1 et R. 612-1 C. com.) de nommer un commissaire aux comptes pour 6 ans devra respecter cette obligation légale spéciale.

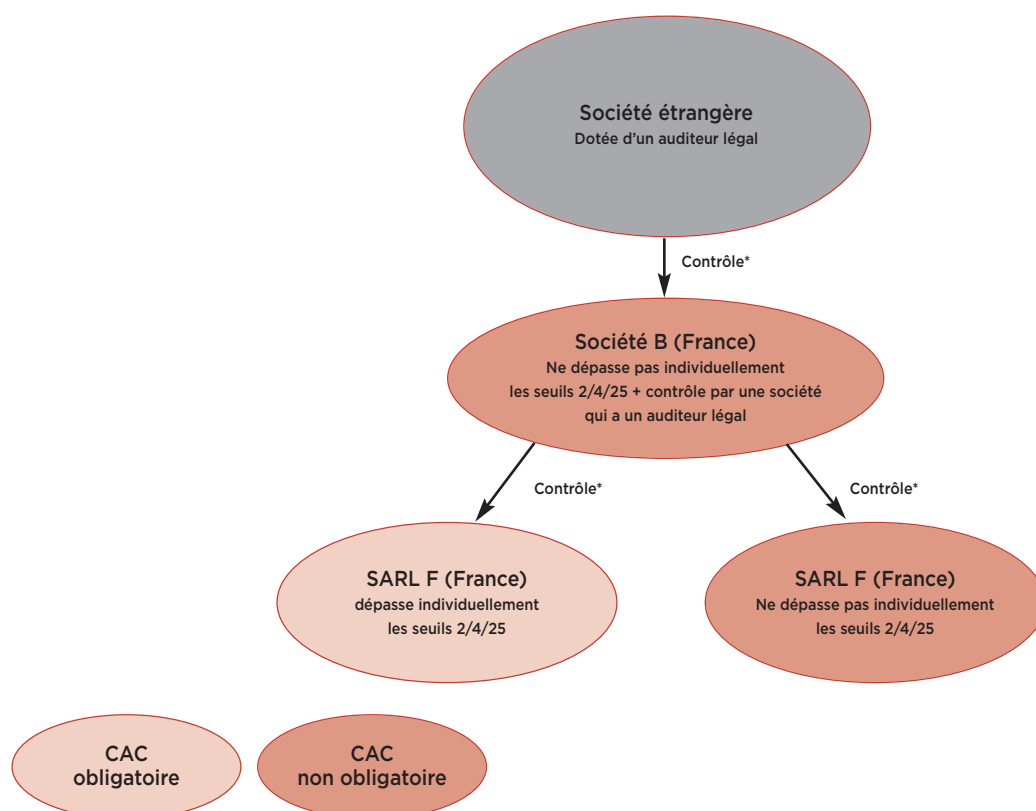
(38) Questions/Réponses relatives à l'application de la loi Pacte, CNCC, Octobre 2020, question 2.5.

(39) Questions/Réponses relatives à l'application de la loi Pacte, CNCC, Octobre 2020, question 2.7.

- 20 Concernant la dispense de nomination d'un commissaire aux comptes visée à l'alinéa 2 de l'article L. 823-2-2 du code de commerce, la CNCC considère que lorsqu'une « tête de petit groupe » française est contrôlée par une personne ou entité étrangère qui a un auditeur légal, elle n'a pas en principe l'obligation de nommer un commissaire aux comptes puisqu'elle est contrôlée par une personne ou entité qui a désigné un contrôleur légal des comptes (40) (schéma n° 3). Cependant, si la tête française du sous-groupe est une société qui dépasse deux des trois seuils (2/4/25) visés à l'alinéa 3 du texte précité, elle sera une société contrôlée significative du « petit groupe » dont la « tête » est la personne ou entité étrangère et devra nommer un commissaire aux comptes (41). La situation est identique si la société « tête de groupe » est contrôlée par une société française ayant nommé un commissaire aux comptes (42). Pour la CNCC, si c'est une personne physique qui contrôle la société tête du petit groupe, cette dernière société ne remplit pas les conditions de l'exemption et doit nommer un commissaire aux comptes (43) (schéma n° 4).

SCHÉMA n° 3

Ensemble composé de 4 entités qui dépasse en cumul les seuils 4/8/50.



* Contrôle au sens de l'art. L. 233-3 C. com.

(40) Questions/Réponses relatives à l'application de la loi Pacte, précit., 2.6 Pour la CNCC : « il convient de retenir une conception générique du terme "commissaire aux comptes" utilisé dans le deuxième alinéa de l'article L. 823-2-2 du code de commerce ».

(41) Elle le devra également si d'autres dispositions spéciales le lui imposent.

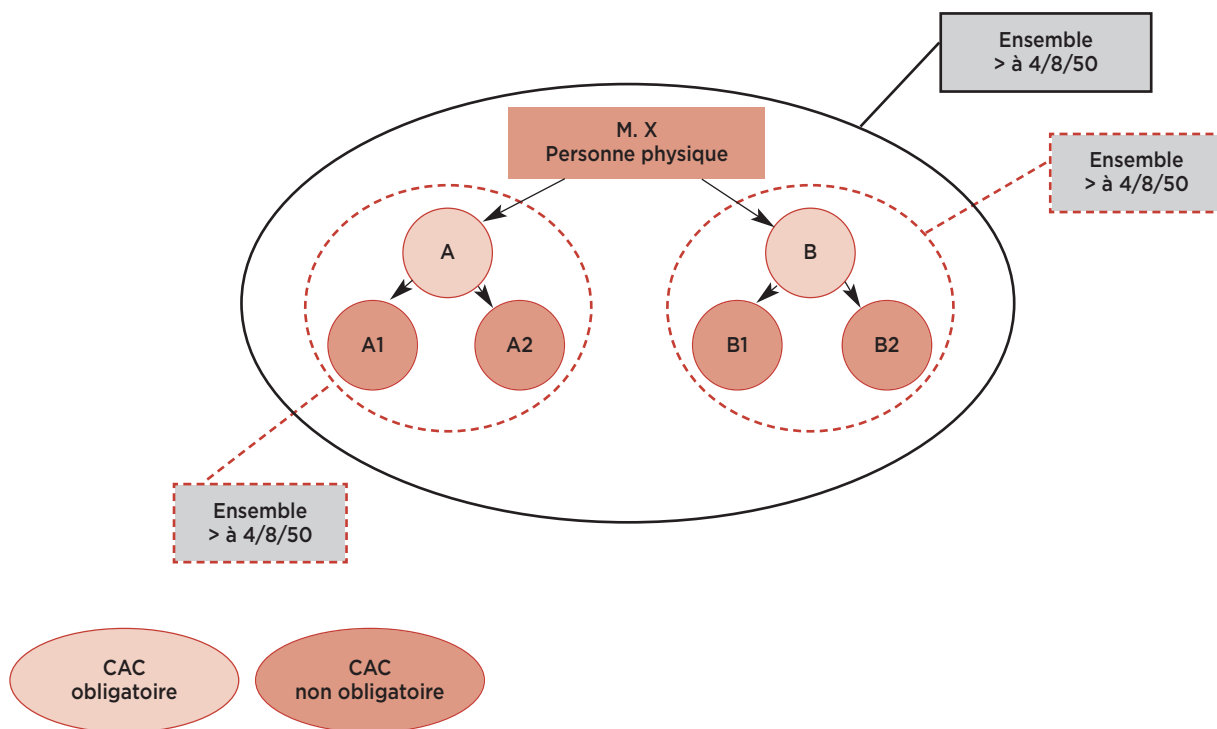
(42) Questions/Réponses relatives à l'application de la loi Pacte, CNCC, Octobre 2020, question 2.8.

(43) EJ 2021-15.

SCHEMA n° 4

A et B ne sont pas astreintes à publier des comptes consolidés. Ce ne sont pas des EIP.

A, A1, A2, B, B1 et B2 ne dépassent pas individuellement deux des trois seuils 2/4/25.



- 21** Pour la CNCC, dès lors que le « petit groupe » dépasse deux des trois seuils (4/8/50) à la clôture d'un exercice, chacune des sociétés contrôlées significatives, c'est-à-dire dépassant deux des trois seuils prévus à l'alinéa 3 de l'article L. 823-2-2 C. com. doit nommer un commissaire aux comptes même si le commissaire aux comptes de la personne ou de l'entité qui est à la tête du groupe n'a pas été désigné en application du premier alinéa de cet article (44).
- 22** La CNCC a également précisé plusieurs points concernant les « petits groupes » et la consolidation. Elle considère que lorsque la tête du « petit groupe » est une SCiv. qui contrôle un sous-groupe tenu d'établir et de publier des comptes consolidés, cette SCiv. qui contrôle l'entité consolidante est tenue de nommer un commissaire aux comptes si elle et les sociétés qu'elle contrôle (ensemble formant le « petit groupe ») dépassent deux des trois seuils (4/8/50) prévus à l'alinéa 1 de l'article L. 823-2-2 C. com (45). Dans cette situation, étant dans un « petit groupe » au sens de l'article L. 823-2-2 du code de commerce puisque la SCiv. contrôlante n'est ni une entité d'intérêt public (EIP), ni une société astreinte à publier des comptes consolidés, les sociétés contrôlées devront nommer un commissaire aux comptes si elles dépassent individuellement deux des trois seuils spécifiques de l'alinéa 3 de l'article précité, peu important qu'elles entrent dans le périmètre de consolidation de l'entité consolidante contrôlée par la SCiv (46). (schéma n° 5). La CNCC considère également que les dispositions de l'article L. 823-2-2 du code de commerce s'appliquent lorsque la société tête du « petit groupe » est une société qui, n'étant pas tenue d'établir et de publier des comptes consolidés, choisit de consolider volontairement (schéma n° 6).

(44) Questions/Réponses relatives à l'application de la loi Pacte, CNCC, Octobre 2020, question 2.12.

(45) Questions/Réponses relatives à l'application de la loi Pacte, CNCC, Octobre 2020, question 3.3. ; EJ 2019-41 et EJ 2020-17.

(46) Questions/Réponses relatives à l'application de la loi Pacte, CNCC, Octobre 2020, question 3.4.

SCHÉMA n° 5

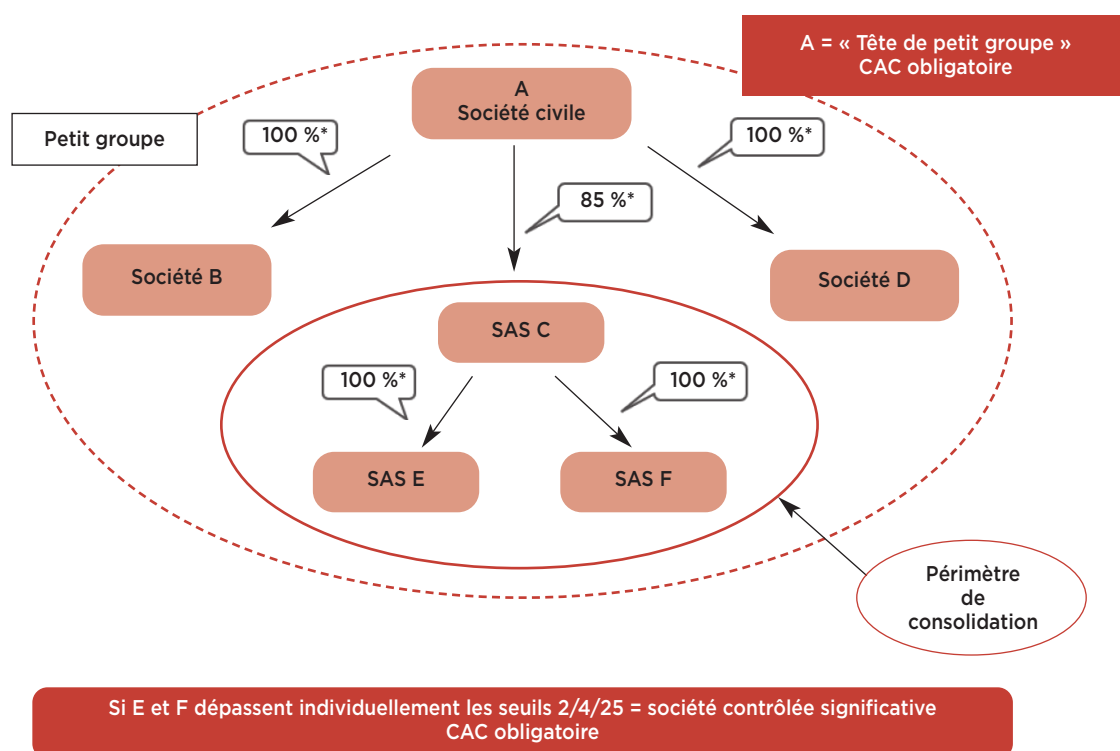
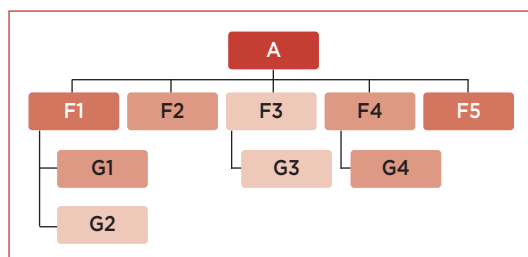


SCHÉMA n° 6

Périmètre de consolidation volontaire



- Filiales ne dépassant pas 2 des 3 seuils 2/4/25
- Filiales dont les seuils > 2/4/25 mais < 4/8/50
- Filiales dépassant 2 des 3 seuils 4/8/50
- Mère consolidante

CAC obligatoire

CAC obligatoire

CAC obligatoire

CAC non obligatoire

- 23** Enfin, la CNCC a apporté certaines précisions sur la notion de contrôle. Elle a tout d'abord logiquement considéré que le contrôle au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce envisagé par l'article L. 823-2-2 du même code correspondait à toutes les situations visées par ce texte. Dans ce cadre, la CNCC est notamment venue préciser l'application de la présomption de contrôle posée par le II de l'article L. 233-3 (47) et les situations de contrôle conjoint visées au III dudit article (48). Aux termes du II de l'article L. 233-3 du code de commerce une personne « est présumée exercer ce contrôle lorsqu'elle 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 ». Pour la CNCC, « le contrôle défini au II de l'article L. 233-3 ne s'appliquant qu'au contrôle

(47) EJ 2020-65 ; EJ 2021-26, voir également EJ 2019-69.

(48) Questions/Réponses relative à l'application de la loi Pacte, CNCC, Octobre 2020, questions 4.1 et 4.2. Aux termes du III de l'article L. 233-3 C. com. : « deux ou plusieurs personnes agissant de concert sont considérées comme en contrôlant conjointement une autre lorsqu'elles déterminent en fait les décisions prises en assemblée générale ».

d'une personne sur une autre, la détention par deux personnes, d'une fraction identique, chacune supérieure à 40 % des droits de vote dans une troisième, ne permet pas d'attribuer le contrôle à l'une des deux en raison de l'égalité des droits de vote détenus. La présomption, simple, énoncée au II de l'article L. 233-3 doit donc être écartée dans ce type de situation ». En revanche, dans la situation où deux personnes détiennent chacune 45 ou 49 % des droits de votes dans la même société, celles-là sont susceptibles de la contrôler conjointement au sens du III de l'article L. 233-3 du code de commerce. Pour que le contrôle conjoint soit constitué conformément aux dispositions précitées, deux conditions doivent être réunies. Il faut que les personnes susceptibles d'exercer un contrôle conjoint agissent de concert et que l'action de concert conduise les concertistes à déterminer en fait, c'est-à-dire dans la réalité, les décisions prises en assemblée générale de la personne susceptible d'être contrôlée conjointement. S'agissant de la première condition, l'article L. 233-10 du code de commerce précise notamment que sont considérées comme agissant de concert les personnes qui ont conclu un accord en vue d'exercer des droits de vote, pour mettre en œuvre une politique commune vis-à-vis de la société. Comme le rappelle la CNCC (49), *« pour caractériser l'existence d'un contrôle par plusieurs personnes sur une autre, il faut que les premières aient conclu un accord, c'est-à-dire une entente concertée et volontaire, qui régit, de manière contraignante, l'exercice des droits de vote que ces personnes détiennent dans l'autre personne, afin d'atteindre des objectifs communs »*. Cette entente peut exister même si elle n'est pas formalisée dans un écrit. Ainsi, pour la jurisprudence, même *« en l'absence d'accord écrit, l'existence d'une action de concert peut être démontrée par un faisceau d'indices graves, précis et concordants »* (50). En outre, la loi présume l'existence d'une action de concert dans les cinq situations envisagées par l'article L. 233-10 du code de commerce (51).

Si le concert est établi, cela ne signifie pas nécessairement qu'il y a contrôle conjoint. Il n'y aura contrôle conjoint d'une personne que s'il est démontré que les concertistes déterminent, dans la réalité, les décisions prises en assemblée générale. On notera, avec la CNCC (52) que l'observation de convergence de comportement entre certains actionnaires lors d'assemblées de la société ne suffit pas à caractériser l'existence d'un contrôle conjoint. C'est donc en fonction de tous les éléments précités que le commissaire aux comptes qui s'interroge sur l'existence d'un contrôle conjoint d'une personne doit fonder son analyse.

- Par ailleurs, si le contrôle d'une société est détenu par une indivision, il faut certainement considérer que les indivisaires, qui sont tous individuellement associé ou actionnaire, agissent de concert (53). Et s'ils déterminent en fait les décisions des assemblées, il faut en conclure qu'ils la contrôlent conjointement.
- La CNCC s'est également interrogée sur la personne exerçant le contrôle en cas de démembrement des titres de l'entité contrôlée. Elle a pu considérer (54) dans une situation donnée, que la nue-propriété conférait en principe le contrôle puisque le nu-propiétaire de plus de la moitié des actions pouvait en principe nommer et révoquer les membres des organes d'administration, de direction et de surveillance (cf. C. com. art. L. 233-3 I 4°). Elle remarque cependant qu'il faudra tenir compte des stipulations statutaires qui peuvent largement répartir le droit de vote entre usufruitier et nu propriétaire (55), mais aussi des conventions passées entre le nu-propiétaire et l'usufruitier permettant à ce dernier d'exercer les droits de vote du nu-propiétaire (56).

(49) EJ 2020-65 ; EJ 2021-26.

(50) Com., 15 mai 2012, n° 11-11.633, *Rev. Sociétés*, 2012, p. 509, note H. LE NABASQUE.

(51) Art. L. 233-10 C. com. : « I. – Sont considérées comme agissant de concert les personnes qui ont conclu un accord en vue d'acquiescer, de céder ou d'exercer des droits de vote, pour mettre en œuvre une politique commune vis-à-vis de la société ou pour obtenir le contrôle de cette société.

II. – Un tel accord est présumé exister :

1° Entre une société, le président de son conseil d'administration et ses directeurs généraux ou les membres de son directoire ou ses gérants.

2° Entre une société et les sociétés qu'elle contrôle au sens de l'article L. 233-3.

3° Entre des sociétés contrôlées par la même ou les mêmes personnes.

4° Entre les associés d'une société par actions simplifiée à l'égard des sociétés que celle-ci contrôle.

5° Entre le fiduciaire et le bénéficiaire d'un contrat de fiducie, si ce bénéficiaire est le constituant.

III. – Les personnes agissant de concert sont tenues solidairement aux obligations qui leur sont faites par les lois et règlements ».

(52) EJ 2020-65.

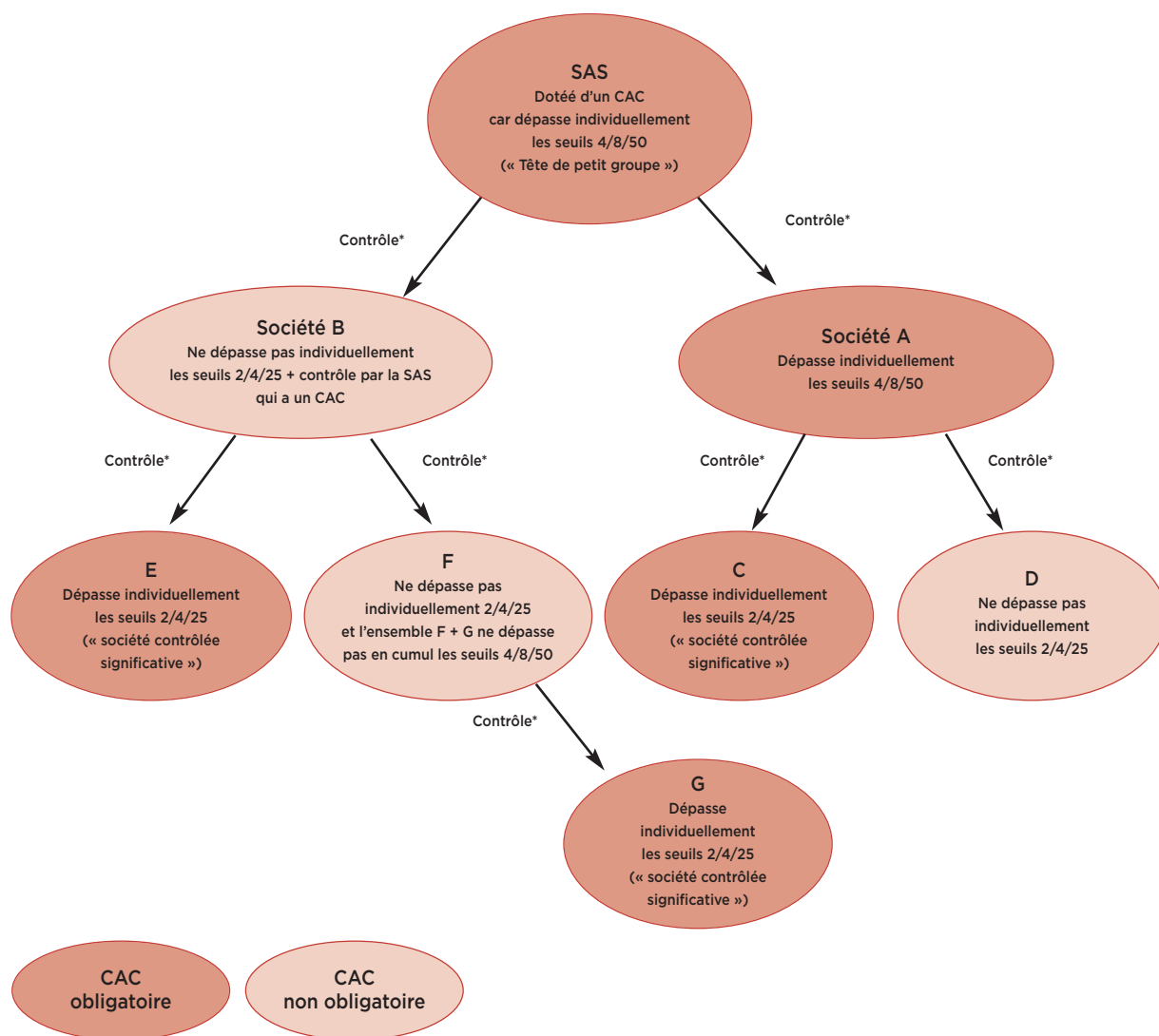
(53) Les droits de vote des associés indivisaires étant exprimé par un mandataire unique (cf. art. 1844 al. 2 C. civ.), les associés indivisaires suivent donc une « politique commune » vis-à-vis de la société. Ils doivent certainement être considérés comme agissant de concert (art. L. 233-10 C. com.) à tout le moins lorsqu'ils se sont accordés pour nommer ce mandataire. En cas de désaccord entre indivisaires et de nomination judiciaire de ce mandataire commun, l'action de concert pourrait ne peut être établie puisque celle-ci suppose que les personnes composant ce concert aient conclu un accord qui dans ce cas est, *a priori*, absent. On notera en outre que l'article L. 233-10 C. com. ne pose aucune présomption de concert entre les membres de l'indivision.

(54) Questions/Réponses relatives à l'application de la loi Pacte, CNCC, Octobre 2020, question 51.

(55) Art. 1844 C. civ., art. L. 225-110 C. com.

(56) Art. 1844 al. 3 C. civ.

SCHÉMA DE SYNTHÈSE n° 7



* Contrôle au sens de l'art. L. 233-3 C. com.

B. Obligation de nomination sans condition de seuils

- 24 Sans prétendre à l'exhaustivité (57), il convient de relever que toutes les entités d'intérêt public (58) (EIP) ont l'obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes sans condition de dépassement de seuil et quelle que soit leur forme juridique (59). Ainsi une société commerciale qui est une EIP et qui ne dépasse pas deux des trois « seuils 4/8/50 » est tenue d'avoir au moins un commissaire aux comptes.
- 25 De même les sociétés d'économie mixte locales, bien qu'elles revêtent la forme de société anonyme, sont tenues, sans condition de seuil de désigner au moins un commissaire aux comptes (60).
- 26 Au-delà de la loi, les statuts peuvent également imposer à la société de désigner un commissaire aux comptes. À défaut de précision statutaire contraire, cette désignation devra intervenir sans condition de seuil (61).

(57) Voir Chap. I, Sect. 1, IV. Tableau des principaux cas de nomination obligatoire.

(58) La liste des entités d'intérêt public figure à l'article L. 820-1 C. com.

(59) Art. L. 823-2-1 C. com.

(60) Art. 1524-8 C. collec. terri.

(61) Rien ne s'oppose à ce qu'une entité ou une personne non soumise à l'obligation de désigner un commissaire aux comptes prévoit sa nomination dès qu'elle dépasse certains seuils. Si cette personne ou entité est obligée de nommer un commissaire aux comptes lorsqu'elle dépasse certains seuils légaux, elle pourra toujours déclencher cette nomination avant le dépassement desdits seuils soit en fixant un seuil de nomination statutaire inférieur aux seuils légaux, soit en ne prévoyant pas de seuil. En revanche, la fixation de seuils statutaires ne peut pas conduire à ne pas nommer un commissaire aux comptes lorsque la personne ou l'entité dépasse les seuils légaux de nomination.

III. NOMBRE DE COMMISSAIRES AUX COMPTES

- 27 Toute entité soumise au contrôle légal de ses comptes se trouve dans l'obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire. Dans certaines circonstances, elle doit nommer (au moins) deux commissaires aux comptes (A). Elle peut également être tenue de nommer, pour chaque commissaire aux comptes titulaire, un commissaire aux comptes suppléant (B).

A. Co-commissariat

- 28 Certaines entités sont tenues de désigner deux commissaires aux comptes titulaires (62). Tel est le cas pour les entités et les personnes astreintes à publier des comptes consolidés (63). Dès lors qu'une entité est soumise à une telle obligation, elle doit procéder à la nomination d'au moins deux commissaires aux comptes. Rien ne l'empêche d'en désigner plus de deux.
- 29 Par ailleurs, si une entité, qui n'est pas dans l'obligation de publier des comptes consolidés décide néanmoins de le faire, elle n'est pas dans l'obligation de nommer deux commissaires aux comptes dans la mesure où la loi n'impose la nomination de deux commissaires aux comptes que si l'entité ou la personne morale est dans l'obligation de publier des comptes consolidés (64).
- 30 Sont également soumis à l'obligation de nommer deux commissaires aux comptes : la Caisse des dépôts et consignations (art. L. 518-15 C. mon. et fin.), les partis et groupements politiques (art. 11-7, loi n° 88-227 du 11 mars 1988), les établissements publics de l'État, qu'ils soient ou non soumis aux règles de la comptabilité publique, établissant des comptes consolidés en application de l'article 13 de la loi n° 85-11 du 3 janvier 1985 relative aux comptes consolidés de certaines sociétés commerciales et entreprises publiques (65).
- 31 La règle du co-commissariat s'applique encore aux établissements de crédit, aux sociétés de financement et aux entreprises d'investissement (art. L. 511-38 C. mon. et fin.) ainsi qu'aux établissements de paiement (art. L. 511-38 C. mon. et fin. sur renvoi de l'art. L. 522-19 C. mon. et fin.). Cependant, pour les entreprises d'investissement soumises au contrôle de l'ACPR, le contrôle peut être exercé par un seul commissaire aux comptes lorsque le montant du total de leur bilan est inférieur à cent millions d'euros (66). De même, le contrôle d'un établissement de crédit ou d'une société de financement peut être exercé par un seul commissaire aux comptes lorsque le montant du bilan est inférieur à quatre cent cinquante millions d'euros. Ce montant est porté à dix fois cette somme, à savoir quatre milliards cinq cents millions d'euros, pour les établissements affiliés à un organe central lorsque, en vertu de dispositions législatives, réglementaires ou statutaires, ils ont l'obligation de soumettre leurs comptes annuels à l'approbation de celui-ci (67). On notera, en revanche, que l'ACPR peut, lorsque la situation le justifie, procéder à la désignation d'un commissaire aux comptes supplémentaire notamment dans les entreprises d'investissement, les établissements de crédit et les sociétés de financement (68).
- 32 Lorsque l'entité doit procéder à la nomination de plusieurs commissaires aux comptes titulaires, ceux-ci doivent appartenir à des structures d'exercice professionnel distinctes, c'est-à-dire qui n'ont pas de dirigeants communs, n'entretiennent pas entre elles de liens capitalistiques ou financiers et n'appartiennent pas à un même réseau (69). Cette obligation doit être respectée tout au long de leur mission. Si elle ne peut être respectée, l'un des commissaires aux comptes doit démissionner sans délai (70). Elle a vocation à s'appliquer au commissaire aux comptes suppléant qui viendrait à remplacer l'un des commissaires aux comptes titulaires.
- 33 L'entité qui décide de nommer un co-commissaire est souveraine dans sa décision. Le commissaire aux comptes en place ne peut s'opposer à une telle nomination au motif qu'elle ne se justifie pas (71).

(62) Sur lesquels v. Avis H3C n° 2016-03 du 28 juin 2016.

(63) Sur l'obligation d'établir des comptes consolidés et les cas d'exemption, v. EJ 2021-38. Une EURL en dessous des seuils de désignation d'un commissaire aux comptes qui, par ailleurs est la société mère d'un groupe et qui établit à ce titre des comptes consolidés a l'obligation de désigner deux commissaires aux comptes. En cas de co-commissariat, la mission de chaque commissaire aux comptes porte à la fois sur les comptes sociaux et sur les comptes consolidés (EJ 2008-24, *Bull. CNCC* n° 151, 2008, p. 556). V. égal. EJ 2003-32, *Bull. CNCC* n° 132, 2003, p. 661.

(64) V. en ce sens *Bull. CNCC* n° 102, juin 1996, p. 302 ; adde. art L. 823-2 C. Com. : Les personnes et entités astreintes à publier des comptes consolidés désignent au moins deux commissaires aux comptes.

(65) V. plus largement Chap. I, Sect. 1, IV. Tableau des principaux cas de nomination obligatoire.

(66) Art. 3122-2 Régl. ANC 2014-07 du 26 nov. 2014 relatif aux comptes des entreprises du secteur bancaire.

(67) Art. 3112-1 Régl. ANC 2014-07 du 26 nov. 2014 relatif aux comptes des entreprises du secteur bancaire.

(68) Art. L. 612-43 C. mon. et fin.

(69) Article 24 du code de déontologie, v. sur l'appartenance des commissaires aux comptes à un même réseau, CEP 2012-19, *Bull. CNCC* n° 171, 2013, p. 588, v. également « *Pratique professionnelle relative à l'appartenance à un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes* », identifiée et promue au rang de bonne pratique professionnelle par le H3C le 18 décembre 2014.

(70) Avis H3C 2011-04 du 17 févr. 2011.

(71) Com., 22 oct. 1991, *Bull. JOLY* 1992, p. 46, note J.-F. BARBIÉRI.

- 34 La nomination du co-commissaire doit intervenir à une date qui lui permette de remplir sa mission, c'est-à-dire de préférence au plus tard avant la date de clôture du premier exercice qu'il devra contrôler (72).

Si l'entité n'a pas procédé à cette nomination avant la clôture du premier exercice à contrôler, il faut alors confier au co-commissaire aux comptes nommé une mission complémentaire de certification des comptes de l'exercice antérieur à sa nomination, mission qu'il exercera conjointement avec le commissaire aux comptes déjà en fonctions (73).

Quand l'entité se dote volontairement d'un second commissaire aux comptes après la date de clôture du dernier exercice, cette mission complémentaire n'a pas lieu d'être.

B. Commissaire aux comptes suppléant

- 35 Jusqu'à la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 dite « loi SAPIN II » (74), l'article L. 823-1 alinéa 2 du code de commerce imposait la désignation d'un ou plusieurs commissaires aux comptes suppléants appelés à remplacer le ou les titulaires en cas de refus, d'empêchement, de démission ou de décès du ou des commissaires aux comptes titulaires (75). Cette désignation s'effectuait dans les mêmes conditions que celles des commissaires aux comptes titulaires. Le principe était donc la nomination en nombre égal de commissaires aux comptes titulaires et de commissaires aux comptes suppléants (76). Depuis cette loi, la nomination ne s'impose que si le commissaire aux comptes titulaire nommé obligatoirement ou volontairement est une personne physique ou une société unipersonnelle (77). En d'autres termes, la nomination d'un commissaire aux comptes suppléant ne s'impose plus si le commissaire aux comptes titulaire désigné est une personne morale pluripersonnelle. Faut-il nommer un suppléant lorsque le titulaire est une société pluri-associés dont un seul associé est commissaire aux comptes ? La réponse est négative puisque le commissaire aux comptes titulaire est une société pluripersonnelle. Toutefois et afin d'éviter le risque de discontinuité dans le contrôle, il reste possible de nommer volontairement un commissaire aux comptes suppléant.

Les commissaires aux comptes suppléants ayant cette qualité lors de l'entrée en vigueur de la loi du 9 décembre 2016 doivent cependant être maintenus dans leur fonction jusqu'au terme de leur mandat puisque la loi a seulement supprimé l'obligation de nomination sans mettre fin aux mandats existants. En outre, pour la CNCC (78), la nomination d'un suppléant s'impose nonobstant les termes de l'article L. 823-1 alinéa 2 du code de commerce lorsqu'un texte légal spécifique ou une disposition statutaire prévoit qu'un suppléant doit être nommé. Dans ces situations, il y a lieu d'appliquer le texte spécial ou les statuts qui dérogent au principe général sus-énoncé et de nommer un commissaire aux comptes suppléant, même si le commissaire aux comptes titulaire est une personne morale pluripersonnelle. Cette règle ne doit être écartée que si le texte spécial rend expressément applicable l'article L. 823-1 du code de commerce précité. Autrement dit, « *ce n'est que si le texte de loi ou les statuts prévoyant la nomination d'un suppléant précisent que ce dernier doit être nommé* » en application de l'article L. 823-1 du code de commerce » ou « *dans les conditions prévues à l'article L. 823-1 du code de commerce* », qu'il est possible de ne pas nommer de commissaire aux comptes suppléant lorsque le commissaire aux comptes titulaire est une personne morale pluripersonnelle » (79).

Dès lors, la nomination d'un suppléant demeure obligatoire notamment pour les administrateurs et mandataires judiciaires (art. R. 814-29 C. com.), les fondations universitaires (art. R. 719-205 C. éduc.), les comités sociaux et économiques dépassant les seuils (art. L. 2315-73 C. trav.).

Par ailleurs, la nomination volontaire d'un commissaire aux comptes suppléant est toujours possible.

On notera enfin que lorsque le suppléant est conduit à remplacer le commissaire aux comptes titulaire même temporairement, l'entité doit nommer un nouveau suppléant si le commissaire aux comptes suppléant devenu titulaire est une personne physique ou une société unipersonnelle, conformément aux dispositions de l'article L. 823-1 du code de commerce (80).

(72) EJ 2006-121, *Bull. CNCC* n° 145, 2007, p. 148.

(73) Pour la CNCC, dans le cadre de l'introduction en bourse d'une société, le co-commissaire aux comptes nouvellement nommé peut effectuer un audit des comptes consolidés de l'exercice antérieur à sa nomination sous la forme d'un service autre que la certification des comptes (c'est-à-dire d'une prestation et non d'une mission) et cosigner le rapport d'audit sur ces comptes avec le co-commissaire aux comptes déjà en fonction, v. EJ 2018-55.

(74) Sur laquelle v. J.-F. BARBIÉRI, *Réforme de l'audit légal : un mouvement perpétuel asynchrone*, BJS 2017, p. 93.

(75) Il en va également ainsi en cas de relèvement des fonctions (art. R. 823-5 al. 4 C. com.). En revanche, le remplacement n'opère pas de plein droit en cas de récusation.

(76) *Bull. CNCC* n° 55, 1984, p. 359 ; *Bull. CNCC* n° 114, 1999, p. 261.

(77) Pour la CNCC, « *la lecture de l'article L.823-1 I al. 2 ne permet pas d'étendre la suppression de l'obligation de nomination d'un commissaire aux comptes suppléant aux sociétés unipersonnelles, quelle que soit la composition de l'actionnariat de celles-ci et quel que soit le nombre de dirigeants commissaires aux comptes inscrits de ces sociétés unipersonnelles.* » - EJ 2021-73.

(78) V. EJ 2017-04, *Bull. CNCC* n° 186, 2017, p. 324.

(79) *Ibid.*

(80) Toutefois, même si le commissaire aux comptes est une société pluripersonnelle, la nomination d'un suppléant reste obligatoire si les statuts ou la loi prévoient la nomination d'un suppléant, cf. EJ 2017-04 ; V. EJ 2014-03, *Bull. CNCC* n° 175, 2014, p. 403, la mission de ce nouveau suppléant cesse dès que l'ancien suppléant devenu titulaire redevient suppléant, c'est-à-dire après que l'assemblée aura approuvé les comptes de l'exercice sur lesquels le commissaire aux comptes suppléant devenu titulaire est intervenu. V. égal. en cas de co-commissariat volontaire, EJ 2019-29.

- 36 Le commissaire aux comptes suppléant est soumis pour sa nomination aux mêmes conditions que le titulaire. S'appliquent ainsi les règles relatives aux incompatibilités, aux modes de nomination, de publicité et de récusation.
- 37 La notion de suppléance interdit qu'une même personne puisse cumuler les qualités de commissaire aux comptes titulaire et de commissaire aux comptes suppléant. Lorsque le commissaire aux comptes titulaire est une personne morale, le commissaire aux comptes personne physique qui exerce les fonctions au nom de la société de commissaires aux comptes et le commissaire aux comptes suppléant ne peuvent être les mêmes personnes sur un même mandat (81). En revanche, une société de commissaires aux comptes peut être le suppléant de l'un de ses actionnaires, commissaire aux comptes titulaire, à la condition que ce dernier n'intervienne pas pour le compte de la société lors de l'exercice de la suppléance (82).
- 38 Lorsque l'entité contrôlée a plusieurs commissaires aux comptes, la CNCC recommande que chaque commissaire aux comptes suppléant soit rattaché à un titulaire. La suppléance de chaque titulaire est alors assurée par le commissaire aux comptes qui lui est rattaché (83). À défaut, c'est le suppléant dont la nomination est la plus ancienne qui est désigné pour assurer le remplacement nécessaire (84).

IV. TABLEAU DES PRINCIPAUX CAS DE NOMINATION OBLIGATOIRE

Entités	Textes applicables	Organes compétents (en cours de vie sociale)	Observations	Suppléant obligatoire même si le CAC titulaire est une société pluri-person- nelle (85)
Administrateurs judiciaires	Art. L. 811-11-1 C. com. Art. R. 814-29 al. 2 à 4 C. com.	Le mandataire de justice désigne le commissaire aux comptes. Le magistrat inspecteur régional et le magistrat coordonnateur mentionné à l'article R. 814-29 du C. com. sont informés, dans les quinze jours, de toutes les décisions de nomination et de cessation de fonctions du commissaire aux comptes et de son suppléant.	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire et un suppléant sans condition de seuils .	OUI
Associations culturelles (86) (87)	Art. 19-3 et 21 de la loi du 9 décembre 1905 Art. 6 du décret n° 2021-1844 du 27 décembre 2021	L'assemblée générale (art. 19 de la loi du 9 décembre 1905).	Obligation de certification des comptes lorsque le montant total des avantages et ressources provenant de l'étranger dépasse le seuil de 50 000 euros (88).	NON

(81) Com., 28 janv. 1992, n° 60-15837, *Bull. JOLY* 1992, p. 412, note J.-F. BARBIÉRI ; Rev. Sociétés 1992, p. 727, note D. VIDAL.

(82) V. CEP 2004-37, *Bull. CNCC* n° 136, 2004, p. 747 ; v. égal. EJ 2017-90, *Bull. CNCC* n° 193, 2019. Cette situation ne semble pas mettre en péril l'indépendance ni du commissaire aux comptes titulaire, ni du suppléant.

(83) Concernant la règle de rattachement du commissaire aux comptes suppléant au commissaire aux comptes titulaire, la CNCC observe que « *même si la résolution qui prévoit la désignation d'un commissaire aux comptes suppléant ne mentionne pas de manière explicite le nom du titulaire qu'il est susceptible d'être amené à remplacer, dans la pratique, la résolution afférente à la désignation du commissaire aux comptes suppléant suit généralement celle de la désignation du commissaire aux comptes titulaire. L'ordre des résolutions pourrait faciliter, en cas de doute, un « fléchage » permettant de rattacher un commissaire aux comptes suppléant à un commissaire aux comptes titulaire.* », EJ 2019-29.

(84) *Bull. CNCC* n° 90, 1993, p. 282.

(85) V. EJ 2017-04, *Bull. CNCC* n° 186, 2017, p. 324.

(86) Les associations inscrites à objet culturel des départements du Bas-Rhin, Haut-Rhin et de Moselle ont l'obligation de certifier leurs comptes en application de l'article 79-X du code civil local lorsque le montant total des avantages et ressources dépasse le seuil de 50 000 euros (art. 13 du décret n° 2022-619 du 22 avril 2022).

(87) Les fiducies et personnes morales de droit français mentionnées aux 2° à 5° du II de l'article 19-3 de la loi du 9 décembre 1905, ayant servi d'intermédiaires pour permettre aux associations de bénéficier de financement provenant de l'étranger sont tenues de faire certifier leurs comptes dès lors qu'elles bénéficient d'avantages et de ressources dont le total annuel des montants et des valorisations dépasse 15 300 euros (art. 14 du décret n° 2022-619 du 22 avril 2022).

(88) Lorsque les associations culturelles, constituées avant le 26 août 2021, ont bénéficié, au cours de l'exercice comptable considéré, d'avantages ou de ressources provenant de l'étranger, elles assurent la certification de leurs comptes au plus tard le 1^{er} janvier suivant le premier exercice comptable complet suivant l'entrée en vigueur du décret n° 2021-1844 soit le 1^{er} janvier 2023.

Entités	Textes applicables	Organes compétents (en cours de vie sociale)	Observations	Suppléant obligatoire même si le CAC titulaire est une société pluri- personnelle
Associations organisant l'exercice public d'un culte (89)	Art. 4-1 de la loi du 2 janvier 1907 Art. 4 du décret n° 2021-1789 du 23 décembre 2021	L'assemblée générale (3 ^e alinéa de l'article 19 de la loi du 9 décembre 1905 sur renvoi de l'article 4 de la loi du 2 janvier 1907).	Obligation de certification des comptes lorsque : - Elles délivrent des documents tels que certificats, reçus, états, factures ou attestations permettant à un contribuable d'obtenir une réduction d'impôt en application des articles 200 et 238 bis du code général des impôts. - Le montant des subventions publiques reçues annuellement dépasse 23 000 euros. - Leur budget annuel dépasse 100 000 euros (90).	NON
Associations émettant des obligations	Art. L. 612-1 C. com. sur renvoi art. L. 213-15 du C. mon. et fin.	Assemblée générale ordinaire ou organe exerçant une fonction analogue (art. L. 823-1 C. com.).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condition de seuils .	NON
Associations et fondations recevant des dons ouvrant droit au bénéfice du donateur à déduction fiscale	Art. L. 612-4 C. com. ; décret n° 2007-644 du 30 avril 2007 sur renvoi de l'art. 4-1, al. 2 de la loi n° 87-571 du 23 juillet 1987	Assemblée générale ordinaire ou organe exerçant une fonction analogue (art. L. 823-1 C. com.).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire lorsque le montant annuel des dons reçus excède 153 000 euros (91).	NON
Associations habilitées à consentir des prêts pour la création et le développement d'entreprises par des chômeurs ou titulaires des minima sociaux	Art. R. 518-60 3 ^e C. mon. et fin.	Assemblée générale ordinaire ou organe exerçant une fonction analogue (art. L. 823-1 C. com.).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condition de seuils .	NON
Associations « PERP »	Art. R. 144-9 C. assur.	Assemblée générale ordinaire ou organe exerçant une fonction analogue (art. L. 823-1 C. com.).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire et un suppléant sans condition de seuils .	OUI

(89) Sur renvoi de l'article 4 dernier alinéa de la loi du 2 janvier 1907, les fiducies et personnes morales de droit français mentionnées aux 2^e à 5^e du II de l'article 19-3 de la loi du 9 décembre 1905, ayant servi d'intermédiaires pour permettre aux associations de bénéficier de financement provenant de l'étranger sont tenues de faire certifier leurs comptes dès lors qu'elles bénéficient d'avantages et de ressources dont le total annuel des montants et des valorisations dépasse 15 300 euros (art. 14 du décret n° 2022-619 du 22 avril 2022).

(90) Applicable aux associations organisant l'exercice d'un culte, constituées avant le 26 août 2021, au plus tard le 1^{er} janvier suivant le premier exercice comptable complet suivant l'entrée en vigueur du décret n° 2021-1789 du 23 décembre 2021 soit le 1^{er} janvier 2023.

(91) La nomination du commissaire aux comptes doit intervenir l'année où le montant des dons excède 153 000 euros (*Bull. CNCC* n° 144, p. 699 ; « *Guide du commissaire aux comptes dans les associations, fondations et autres organismes sans but lucratif* », édition CNCC, janv. 2016, p. 113, 3.1.3.1.2.) Faute de disposition dérogatoire au principe général selon lequel lorsque les seuils ne sont plus dépassés le mandat du commissaire aux comptes court jusqu'à l'expiration de la période de 6 exercices, le commissaire aux comptes de l'association reste en fonctions jusqu'à l'expiration des 6 exercices pour lesquels il a été désigné (*Bull. CNCC* n° 91, p. 316 et v. réponse de la Chancellerie *Bull. CNCC* n° 155, p. 490). Dès lors que le montant des dons perçus par une association ou une fondation ouvrant droit à une réduction d'impôt sur le revenu ou à une réduction d'impôt sur les sociétés est supérieur à 153 000 euros, l'association bénéficiaire doit nommer un commissaire aux comptes titulaire et un commissaire aux comptes suppléant, peu important que le reçu fiscal soit matériellement émis ou non ; ce qui compte dans la détermination du montant de 153 000 euros de dons ouvrant droit au bénéfice du donateur à avantage fiscal, c'est que le don ouvre droit par nature à une réduction d'impôt quand bien même le donateur ne serait pas imposable ou n'aurait pas demandé la délivrance d'un reçu fiscal (*Bulletin CNCC*, n° 158, p. 416).

Entités	Textes applicables	Organes compétents (en cours de vie sociale)	Observations	Suppléant obligatoire même si le CAC titulaire est une société pluri- personnelle
Associations recevant des subventions publiques	Art. L. 612-4 C. com., art. D. 612-5 C. com.	Assemblée générale ordinaire ou organe exerçant une fonc- tion analogue (art. L. 823-1 C. com.).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire lorsque mon- tant subventions publiques annuelles supérieur à 153 000 euros (92).	NON
Caisse Centrale de mutualité sociale agricole (CCMSA) (93)	Art. L. 114-8 CSS	Assemblée générale de la CCMSA.	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condi- tion de seuils. Lorsque ces organismes éta- blissent des comptes combi- nés, la certification est effectuée par deux commis- saires aux comptes au moins.	NON
Caisses d'épargne	Art. L. 511-38 C. mon. et fin.	Assemblée générale ordinaire ou organe exerçant une fonc- tion analogue (art. L. 823-1 C. com.).	Obligation de nommer au moins deux commissaires aux comptes titulaires sans condi- tion de seuils.	NON
Caisse des dépôts et consignations	Art. L. 518-15 C. mon. et fin.	Commission de surveillance de la Caisse des dépôts et consi- gnations sur proposition du directeur général.	Obligation de nommer deux commissaires aux comptes titulaires sans condition de seuils.	NON
CARPA Aide juridique	Art. 30 de la loi n° 91-647 du 10 juill. 1991 ; Art. 241-2 du décret n° 91-1197 du 27 nov. 1991	Caisse des règlements pécu- niaires	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condi- tion de seuils.	NON
CARPA Maniement des fonds	Art. 241-2 du décret n° 91-1197 du 27 nov. 1991	Le ou les conseils de l'ordre au- près desquels est instituée la CARPA	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condi- tion de seuils.	NON
Centres de formation d'apprentis (dont la compa- bilité n'est pas tenue par un compte public) et sections d'apprentissage	Art. L. 6352-8 C. trav. Art. R. 6352-19 C. trav.	Assemblée générale ordinaire ou organe exerçant une fonc- tion analogue (art. L. 823-1 C. com.).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire et un sup- pléant quand franchissement à la fin de l'année civile ou à la clôture de l'exercice de deux des trois suivants : - Effectif : 3 - CA HT ou ressources : 153 000 € - Bilan : 230 000 €	OUI

(92) La nomination du commissaire aux comptes doit intervenir l'année où ladite subvention a été accordée (« *Guide du commissaire aux comptes dans les associations, fondations et autres organismes sans but lucratif* », édition CNCC, janv. 2016, p. 113, 3.1.3.1.2. ; *Bull. CNCC* n° 91 p. 316 et 95 p. 583). Il convient de tenir compte de toutes les subventions perçues (sur la notion de subventions, voir *Bull. CNCC* n° 140, p. 551 ; n° 148, p. 608 et n° 158, juin 2010, p. 418) (sur la notion d' « autorité administrative » de l'art. L. 612-4 C. com., voir *Bull. CNCC* n° 141, p. 143 ; n° 144, p. 701 ; n° 145, p. 147 ; n° 149, p. 116 et n° 150, p. 296). Voir également le guide CNCC « *Guide du commissaire aux comptes dans les associations, fondations et autres organismes à but non lucratif* », janvier 2016, p. 109, n° 3.1.2.5.

Faute de disposition dérogatoire au principe général selon lequel lorsque les seuils ne sont plus dépassés le mandat du commissaire aux comptes court jusqu'à l'expiration de la période de 6 exercices, le commissaire aux comptes de l'association reste en fonctions jusqu'à l'expiration des 6 exercices pour lesquels il a été désigné (*Bull. CNCC* n° 91, p. 316 et voir réponse de la Chancellerie *Bull. CNCC* n° 155 p. 490).

(93) Depuis le 1^{er} janvier 2008, la caisse nationale de mutualité sociale agricole a l'obligation de nommer un commissaire aux comptes en application de l'article L. 114-8 du CSS au même titre que tous les organismes nationaux de sécurité sociale (autres que ceux du régime national) (article 31 de la loi n° 2005-1579 du 19 décembre 2005 de financement de la sécurité sociale pour 2006). Auparavant, toutes les caisses de mutualité sociale agricole (nationale, départementales et régionales) étaient soumises à l'obligation de nommer un commissaire aux comptes en application de l'article 723-46 du C. rur.

Entités	Textes applicables	Organes compétents (en cours de vie sociale)	Observations	Suppléant obligatoire même si le CAC titulaire est une société pluri- personnelle
Chambres de commerce et d'industrie, chambres régionales de commerce et d'industrie	Art. L. 712-6 C. com.	Assemblée générale des membres consulaires.	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condition de seuils.	NON
Chambres de métiers et de l'artisanat	Art. 19 ter C. artisanat	Assemblée générale de l'établissement	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condition de seuils.	NON
Comité social et économique	Art. L. 2315-73 C. trav., Art. D. 2315-40 C. trav.	Membres élus du comité social et économique.	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire et un suppléant, distincts de ceux de l'entreprise, quand franchissement de deux des trois seuils suivants : - Effectif : 50 - Ressources annuelles : 3 100 000 € HT - Bilan : 1 550 000 €	OUI
Conseil national des courtiers de marchandises assermentés	Art. R. 131-37 C. com.	Membres du Conseil national des courtiers	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire et un suppléant sans condition de seuils.	OUI
Conseil des maisons de vente (<i>remplace le Conseil des ventes volontaires aux enchères publiques</i>)	Art. L. 321-19 C. com.	Membres du conseil des maisons de vente	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condition de seuils (94).	NON
Conseil des ventes volontaires de meubles aux enchères publiques (<i>remplacé par le Conseil des maisons de vente</i>)	Art. L. 321-21 C. com., Art. R. 321-43 C. com.	Membres du conseil des ventes volontaires de meubles aux enchères publiques.	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condition de seuils.	NON
Coopératives agricoles	Art. R. 524-22-1 C. rur.	Assemblée générale ordinaire	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire et un suppléant quand franchissement de deux des trois seuils suivants : - Bilan : 267 K € - CA HT : 534 K € - Effectif : 10	OUI

(94) L'entrée en vigueur de ces dispositions aura lieu avec la première réunion du collège du Conseil des maisons de vente. Un décret est en attente de publication (art.2, III, de la loi n° 2022-267 du 28 février 2022 visant à moderniser la régulation du marché de l'art).

Entités	Textes applicables	Organes compétents (en cours de vie sociale)	Observations	Suppléant obligatoire même si le CAC titulaire est une société pluri- personnelle
Entités d'intérêt public (95)	Art. L. 823-2-1 C. com.	Assemblée générale ordinaire ou organe exerçant une fonction analogue (art. L. 823-1 C. com.).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condition de seuils .	NON
Entités ayant l'obligation de publier des comptes consolidés	Art. L. 823-2 C. com., Art. R. 233-16 C. com.	Assemblée générale ordinaire ou organe exerçant une fonction analogue (art. L. 823-1 C. com.).	Obligation de nommer au moins deux commissaires aux comptes titulaires quand franchissement de deux des trois seuils suivants : - Bilan : 24 000 K€ - CA net : 48 000 K€ - Nombre moyen de salariés : 250	NON
Entreprises d'investissement	Art. L. 511-38 C. mon. et fin.	Organe de l'établissement compétent pour approuver les comptes (art. D. 511-8 C. mon. et fin.), après avis de l'ACPR (art. L. 612-43 et D. 511-10 et s. C. mon. et fin.).	Obligation de nommer au moins deux commissaires aux comptes titulaires sans condition de seuils . Le contrôle peut être exercé par un seul commissaire aux comptes lorsque le montant du total du bilan de l'entreprise d'investissement est inférieur à cent millions d'euros (Règlement ANC n° 2014-07 relatif aux comptes des entreprises du secteur bancaire, art. 3122-2). Lorsque cette condition est remplie, et que l'entreprise d'investissement est soumise soit aux règles de la comptabilité publique, soit à un régime spécifique d'approbation de ses comptes présentant des garanties jugées suffisantes par l'ACPR, celle-ci peut décider de lever l'obligation de certification. Ces dérogations ne sont pas applicables lorsque l'entreprise d'investissement est tenue d'établir des comptes sur base consolidée. L'ACPR peut, lorsque la situation le justifie, procéder à la désignation d'un commissaire aux comptes supplémentaire (art. L. 612-43 et R. 511-13 C. mon. et fin.).	NON

(95) Art. L. 820-1 C. com. : « III - Pour l'application du présent titre les termes : "entité d'intérêt public" désignent :

1° Les établissements de crédit mentionnés au I de l'article L. 511-1 du code monétaire et financier ayant leur siège social en France.

2° Les entreprises d'assurance et de réassurance mentionnées aux articles L. 310-1 et L. 310-1-1 du code des assurances, à l'exception des sociétés d'assurance mutuelles dispensées d'agrément administratif en application de l'article R. 322-117-1 du code des assurances.

3° Les institutions de prévoyance et leurs unions régies par le titre III du livre IX du code de la sécurité sociale, à l'exception de celles mentionnées au 3° de l'article L. 931-6-1 du code de la sécurité sociale.

4° Les mutuelles et unions de mutuelles régies par le livre II du code de la mutualité, à l'exception de celles mentionnées au 3° de l'article L. 211-11 du code de la mutualité.

(suite page suivante)

Entités	Textes applicables	Organes compétents (en cours de vie sociale)	Observations	Suppléant obligatoire même si le CAC titulaire est une société pluri- personnelle
Entreprises dont l'activité professionnelle consiste à obtenir pour autrui des avantages fiscaux liés à des investissements réalisés Outre-Mer	Art. 242 septies CGI	Assemblée générale ordinaire ou organe exerçant une fonc- tion analogue (art. L. 823-1 C. com.).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condi- tion de seuils.	NON
Établissements de crédit	Art. L. 511-38 C. mon. et fin. (établissements de crédit mentionnés au I de l'art. L. 511-1 C. mon. et fin. ayant leur siège social en France)	Organe de l'établissement compétent pour approuver les comptes (art. D. 511-8 C. mon. et fin.).	Obligation de nommer au moins deux commissaires aux comptes sans condition de seuils. Le contrôle peut être exercé par un seul commissaire aux comptes lorsque le montant du bilan de l'établissement est inférieur à 450 millions d'euros. Ce montant est porté à dix fois la somme mentionnée ci-des- sus pour les établissements affiliés à un organe central (art. 3112-1, Règlement ANC n° 2014- 07 relatif aux comptes des en- treprises du secteur bancaire). Lorsque cette condition est remplie, et que l'établissement est soumis soit aux règles de la comptabilité publique, soit à un régime spécifique d'approba- tion de ses comptes présentant des garanties jugées suffisantes par l'ACPR, celle-ci peut déci- der de lever l'obligation de cer- tification. Ces dérogations ne sont pas applicables lorsque l'établissement de crédit est tenu d'établir des comptes sur base consolidée. L'ACPR peut, lorsque la situa- tion le justifie, procéder à la désignation d'un commissaire aux comptes supplémentaire. (art. L. 612-43 et R. 511-13 C. mon. et fin.).	NON

(95) (suite) :

5° Les personnes et entités dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé ; 6° Lorsque le total de leur bilan consolidé ou combiné excède un seuil fixé par décret : (1)

a) Les compagnies financières holdings au sens de l'article L. 517-1 du code monétaire et financier dont l'une des filiales est un établissement de crédit.
b) Les compagnies financières holdings mixtes au sens de l'article L. 517-4 du code monétaire et financier dont l'une des filiales est une entité d'intérêt public au sens du présent article.

c) Les sociétés de groupe d'assurance au sens de l'article L. 322-1-2 du code des assurances.

d) Les sociétés de groupe d'assurance mutuelle au sens de l'article L. 322-1-3 du code des assurances.

e) Les unions mutualistes de groupe au sens de l'article L. 111-4-2 du code de la mutualité.

f) Les sociétés de groupe assurantiel de protection sociale au sens de l'article L. 931-2-2 du code de la sécurité sociale.

7° Les fonds de retraite professionnelle supplémentaire mentionnés à l'article L. 381-1 du code des assurances.

8° Les mutuelles ou unions de retraite professionnelle supplémentaire mentionnées à l'article L. 214-1 du code de la mutualité.

9° Les institutions de retraite professionnelle supplémentaire mentionnées à l'article L. 942-1 du code de la sécurité sociale. »

Entités	Textes applicables	Organes compétents (en cours de vie sociale)	Observations	Suppléant obligatoire même si le CAC titulaire est une société pluri- personnelle
Établissements de monnaie électronique	Art. L. 511-38 C. mon. et fin. sur renvoi de l'art. L. 526-39	Assemblée générale ordinaire ou organe exerçant une fonc- tion analogue (art. L. 823-1 C. com.).	Obligation de nommer au moins deux commissaires aux comptes titulaires sans condi- tion de seuils . Le contrôle peut être exercé par un seul commissaire aux comptes lorsque le montant du bilan de l'établissement est infé- rieur à 450 millions d'euros. Ce montant est porté à dix fois la somme mentionnée ci-dessus pour les établissements affiliés à un organe central (Règlement ANC n° 2014-07 relatif aux comptes des entreprises du secteur bancaire, art. 3112-1). Lorsque cette condition est remplie, et que l'établissement est soumis soit aux règles de la comptabilité publique, soit à un régime spécifique d'approba- tion de ses comptes présen- tant des garanties jugées suffisantes par l'ACPR, celle-ci peut décider de lever l'obliga- tion de certification. Ces dérogations ne sont pas applicables lorsque l'établis- sement est tenu d'établir des comptes sur base consolidée (art. L. 511-38 C. mon. et fin.). L'ACPR peut, lorsque la situa- tion le justifie, procéder à la désignation d'un commissaire aux comptes supplémentaire (art. L. 612-43 et R. 511-13 C. mon. et fin.).	NON
Établissements de paiement	Art. L. 511-38 C. mon. et fin. sur renvoi de l'art. L. 522-19 Art. L. 522-20 C. mon. et fin.	Organe de l'établissement compétent pour approuver les comptes (art. D. 511-8 C. mon. et fin.).	Obligation de nommer au moins deux commissaires aux comptes titulaires sans condi- tion de seuils . Le contrôle peut être exercé par un seul commissaire aux comptes lorsque le montant du bilan de l'établissement est inférieur à 450 millions d'euros. Ce montant est porté à dix fois la somme mentionnée ci-des- sus pour les établissements affiliés à un organe central (art. 3112-1, Règlement ANC n° 2014-07 relatif aux comptes des entreprises du secteur bancaire). Lorsque cette condi- tion est remplie, et que l'éta- blissement est soumis soit aux règles de la comptabilité publique, soit à un régime spé- cifique d'approbation de ses comptes présentant des garanties jugées suffisantes	NON

Entités	Textes applicables	Organes compétents (en cours de vie sociale)	Observations	Suppléant obligatoire même si le CAC titulaire est une société pluri- personnelle
Établissements de paiement (suite)	Art. L. 511-38 C. mon. et fin. sur renvoi de l'art. L. 522-19, Art. L. 522-20 C. mon. et fin.	Organe de l'établissement compétent pour approuver les comptes (art. D. 511-8 C. mon. et fin.).	par l'ACPR, celle-ci peut déci- der de lever l'obligation de cer- tification. Ces dérogations ne sont pas applicables lorsque l'établissement est tenu d'éta- blir des comptes sur base consolidée. L'ACPR peut, lorsque la situa- tion le justifie, procéder à la désignation d'un commissaire aux comptes supplémentaire (art. L. 612-43 et R. 511-13 C. mon. et fin.).	NON
Établissements d'utilité publique	Art. 5 II, loi n° 87-571 du 23 juillet 1987	Assemblée générale ordinaire ou organe exerçant une fonc- tion analogue (art. L. 823-1 C. com.).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condi- tion de seuils.	NON
Établissements publics de l'État (EPN) non soumis aux règles de la comptabilité publique	Art. 30 de la loi n° 84-148 du 1 ^{er} mars 1984 ; Art. 33 du décret n° 85-295 du 1 ^{er} mars 1985	Assemblée générale ordinaire ou organe exerçant une fonc- tion analogue (art. L. 823-1 C. com.). Lorsque des titres financiers de l'établissement sont admis aux négociations sur un marché réglementé, cette nomination est effectuée après avis de l'AMF (art. 30, loi n° 84-148 du 1 ^{er} mars 1984).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire quand fran- chissement de deux des trois seuils suivants (96) : - Bilan : 1 550 K€ - CA HT : 3 100 K€ - Effectif : 50	NON
Établissements publics de l'État (EPN), qu'ils soient ou non soumis aux règles de la comptabilité publique et établissant des comptes consolidés	Art. 30, loi n° 84-148 du 1 ^{er} mars 1984 ; Art. 13, loi n° 85-11 du 3 janvier 1985 ; Art. 13, décret n° 86-221 du 17 février 1986	Assemblée générale ordinaire ou organe exerçant une fonc- tion analogue (art. L. 823-1 C. com.). Lorsque des titres financiers de l'établissement sont admis aux négociations sur un marché réglementé, cette nomination est effectuée après avis de l'AMF (art. 30, loi n° 84-148 du 1 ^{er} mars 1984).	Obligation de nommer au moins deux commissaires aux comptes titulaires (voir <i>Bull.</i> <i>CNCC</i> n° 155, p. 462).	NON
Établissements publics de santé (EPS)	Art. L. 6145-16 CSP Art. D. 6145-61-7 CSP	Conseil de surveillance sur pro- position du directeur de l'éta- blissement, au terme d'une procédure de mise en concu- rrence conduite dans les condi- tions prévues par le code de la commande publique et confor- mément à un cahier des charges type arrêté par les mi- nistres chargés du budget et de la santé (art. R. 6145-61-2 CSP).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire quand le total des produits du compte de résultat principal, constaté lors de l'approbation du compte financier, est égal ou supérieur à cent millions d'euros pendant trois exercices consécutifs (art. D. 6145-61-7 CSP) (97).	NON

(96) Les établissements publics de l'État ne sont plus tenus de recourir à un commissaire aux comptes dès lors qu'ils n'ont pas dépassé les seuils de deux de ces trois critères pendant les deux exercices précédant l'expiration du mandat du commissaire aux comptes (décret du 1^{er} mars 1985, art. 33).

(97) La certification s'applique aux comptes de l'exercice suivant l'approbation du compte financier du dernier de ces trois exercices. Lorsque les comptes d'un établissement soumis à la certification font apparaître un total de produits du compte de résultat principal inférieur à cent millions d'euros pendant les troisième, quatrième et cinquième années du mandat de l'instance chargée de la certification, l'établissement n'est plus soumis à l'obligation de certification de ses comptes à l'issue de la période de six exercices prévue à l'article R. 6145-61-2.

Entités	Textes applicables	Organes compétents (en cours de vie sociale)	Observations	Suppléant obligatoire même si le CAC titulaire est une société pluri- personnelle
Fédérations départementales des chasseurs	Art. L. 421-9-1 C. envir.	Assemblée générale (art. 11 des statuts types prévus par l'arrêté du 4 décembre 2003).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condi- tion de seuils.	NON
Fédérations interdéparte- mentales des chasseurs	Art. L. 421-9-1 sur renvoi de l'article L. 421-12 C. envir.	Assemblée générale (art. 11 des statuts types prévus par l'ar- rêté du 4 décembre 2003).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condi- tion de seuils.	NON
Fédération nationale des chasseurs	Art. L. 421-15 C. envir.	Assemblée générale (art. 10 des statuts types prévus par l'arrêté du 4 décembre 2003).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes sans condition de seuils.	NON
Fédérations d'institutions de retraite complémentaire	Art. L. 931-13 CSS sur renvoi de l'art. L. 922-9 ; Art. R. 922-56 CSS	Assemblée générale ou commission paritaire.	Obligation de nommer au moins deux commissaires aux comptes titulaires et deux sup- pléants sans condition de seuils.	OUI
Fédération de mutuelles	Art. L. 114-38 C. mut. ; Art. D. 114-10 C. mut.	Assemblée générale.	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire en cas de dépassement de deux des seuils prévus à l'article D. 114-10 C. de la mutualité : a) 1 524 490 Euros pour le total du bilan ; b) 3 048 980 Euros pour le montant hors taxes des res- sources ; c) 50 salariés en équivalent temps plein.	NON
Fiducie	Art. 12 de la loi n° 2007-211 du 19 février 2007	Le fiduciaire.	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condi- tion de seuils lorsque le ou les constituants sont eux-mêmes tenus de désigner un commis- saire aux comptes.	NON
Fondations de coopération scientifique	Voir « Fondation reconnue d'utilité publique ».			
Fondations d'entreprise	Art. 19-9 de la loi n° 87-571 du 23 juillet 1987	Conseil d'administration.	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condi- tion de seuils.	NON
Fondations hospitalières	Voir « Fondation reconnue d'utilité publique ».			
Fondations partenariales	Voir « Fondation d'entreprise ».			

Entités	Textes applicables	Organes compétents (en cours de vie sociale)	Observations	Suppléant obligatoire même si le CAC titulaire est une société pluri- personnelle
Fondations reconnues d'utilité publique	Art. 5 II de la loi n° 87-571, 23 juill. 1987 sur renvoi de l'art. 18	Selon le cas, conseil d'adminis- tration ou conseil de surveil- lance sur proposition du directoire (art. 7 des statuts types).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condi- tion de seuils.	NON
Fondations reconnues d'utilité publique habilitées à faire certains prêts	Art. R. 518-60 C. mon. et fin.	Assemblée générale ordinaire ou organe exerçant une fonc- tion analogue (art. L. 823-1 C. com.).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condi- tion de seuils.	NON
Fondations universitaires	Art. R. 719-205 C. éduc.	Conseil d'administration de l'établissement qui abrite la fondation après avis du conseil de gestion de la fondation.	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire et un sup- pléant sans condition de seuils Ceux-ci peuvent être égale- ment commissaire aux comptes de l'établissement.	OUI
Fonds de Capital Investissement (FCI)	Art. L. 214-24-40 C. mon. et fin. sur renvoi de l'art. L. 214-27	Gérant, conseil d'administra- tion ou directoire de la société de gestion, après accord de l'AMF.	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condi- tion de seuils.	NON
Fonds communs de créances constitués avant l'ordonnance n° 2008-566 du 13 juin 2008 (devenus Fonds communs de titrisation)	Voir « Fonds communs de titrisation » sous « Organismes de titrisation ».			
Fonds communs de placement	Art. L. 214-8-6 C. mon. et fin. (voir également art. L. 214-24-40 C. mon. et fin. pour les fonds d'investissement à vocation générale).	Gérant, conseil d'administra- tion ou directoire de la société de gestion, après accord de l'AMF (art. L. 214-8-6 C. mon. et fin.).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condi- tion de seuils.	NON
Fonds de dotation	Art. 140 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie	Conseil d'administration (art. 3, décret n° 2009-158 du 11 février 2009 relatif aux fonds de dota- tion).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire quand le montant total de ses res- sources dépasse 10 000 € en fin d'exercice.	NON
Fonds d'épargne salariale	Art. L. 214-24-40 sur renvoi de l'article L. 214-163 C. mon. et fin.	Gérant, conseil d'administra- tion ou directoire de la société de gestion, après accord de l'AMF.	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condi- tion de seuils.	NON
Fonds de fonds alternatifs	Art. L. 214-24-40 C. mon. et fin. sur renvoi de l'art. L. 214-139	Gérant, conseil d'administra- tion ou directoire de la société de gestion, après accord de l'AMF.	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condi- tion de seuils.	NON
Fonds de garantie contre la défaillance des mutuelles et unions pratiquant des opérations d'assurance	Art L. 431-4 C. mut.	Conseil de surveillance	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condi- tion de seuils.	NON

Entités	Textes applicables	Organes compétents (en cours de vie sociale)	Observations	Suppléant obligatoire même si le CAC titulaire est une société pluri- personnelle
Fonds d'investissement à vocation générale sous forme de SICAV/ de FCP	Art. L. 214-24-31 C. mon. et fin. (SICAV) ; Art. L. 214-24-40 C. mon. et fin. (FCP)	Gérant, conseil d'administration ou directoire de la société de gestion, après accord de l'AMF.	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condition de seuils.	NON
Fonds de placement immobilier	Art. L. 214-24-40 C. mon. et fin. sur renvoi art. L. 214-78 (voir également art. L. 214-54 C. mon. et fin., pour les organismes de placement collectif immobilier)	Gérant, conseil d'administration ou directoire de la société de gestion, après accord de l'AMF (art. L. 214-24-40 C. mon. et fin.).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condition de seuils.	NON
Fonds paritaire de garantie des institutions de prévoyance	Art. L. 931-37 CSS	Conseil d'administration (art. L. 931-37 CSS).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condition de seuils.	NON
Fonds de pérennité	Art. 177, loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises	Organe exerçant une fonction analogue à l'assemblée générale ?	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire dès lors que le montant total de ses ressources dépasse 10 000 € à la clôture du dernier exercice.	NON
Fonds professionnels à vocation générale	Art. L. 214-24-40 C. mon. et fin. sur renvoi de l'art. L. 214-143	Gérant, conseil d'administration ou directoire de la société de gestion, après accord de l'AMF.	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condition de seuils.	NON
Grands ports maritimes (établissement public de l'État)	Art. L. 5312-8 C. transp. et R. 5312-68 C. transp.	Ministre chargé de l'économie, sur proposition du conseil de surveillance (art. R. 5312-68 C. transp.).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condition de seuils.	NON
Groupements de coopération sanitaire de droit privé	Art. L. 6133-5 CSP Art. R. 6133-4 CSP	Assemblée générale ordinaire ou organe exerçant une fonction analogue (art. L. 823-1 C. com.).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condition de seuils.	NON
Groupement d'épargne retraite populaire	Art. R. 144-9 C. assur.	L'assemblée générale	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire et un suppléant sans condition de seuils.	OUI
Groupements d'Intérêt Économique (GIE)	Art. L. 251-12 al. 3 et art. R. 251-1 C. com.	Associés à l'unanimité ou à la majorité fixée par les statuts (art. L. 251-12 al. 3 C. com.).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire pour les : - GIE émettant des obligations, ou - GIE ayant 100 salariés ou plus à la clôture de l'exercice (98)	NON

(98) Le GIE n'est plus tenu de désigner un commissaire aux comptes dès lors qu'il compte moins de cent salariés pendant deux exercices précédant l'expiration du mandat (art. R. 251-1 C. com.).

Entités	Textes applicables	Organes compétents (en cours de vie sociale)	Observations	Suppléant obligatoire même si le CAC titulaire est une société pluri- personnelle
Groupements Européens d'Intérêt Économique (GEIE)	Art. L. 251-12 C. com. sur renvoi de l'art. L. 252-7	Associés à l'unanimité ou à la majorité fixée par les statuts (art. L. 251-12 al. 3 C. com.).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire pour les : - GIE émettant des obligations, ou - GIE ayant 100 salariés ou plus à la clôture de l'exercice	NON
Institutions de prévoyance et leurs unions	Art. L. 931-13 CSS Art. L. 820-1 III 3° C. com. (institutions de prévoyance et leurs unions régies par le titre III du livre IX CSS, à l'exception de celles mentionnées au 3° de l'art. L. 931-6-1 CSS)	Commission paritaire ou l'assemblée générale ordinaire (art. R. 931-3-55 CSS), après avis de l'ACPR (art. L. 612-43 et R. 612-59 C. mon. et fin.).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condi- tion de seuils . L'ACPR peut, lorsque la situa- tion le justifie, procéder à la désignation d'un commissaire aux comptes supplémentaire (art. L. 612-43 et R. 612-59 C. mon. et fin.).	NON
Institutions de retraite complémentaire	Art. L. 931-13 CSS sur renvoi de l'art. L. 922-9 Art. R 922-56 CSS	Commission paritaire ou l'assemblée générale ordinaire (art. R. 931-3-55 CSS).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire et un sup- pléant sans condition de seuils .	OUI
Intermédiaires en biens divers	Art. L. 550-5 C. mon. et fin.	Désignation à la demande du gestionnaire par décision de justice prise après avis de l'AMF (art. L. 550-5 C. mon. et fin.).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condi- tion de seuils .	NON
Mandataires judiciaires	Art. L. 811-11-1, al. 1 C. com. sur renvoi de l'art. L. 812-9 ; Art. R. 814-29 al. 2 à 4 C. com.	Le mandataire de justice désigne le commissaire aux comptes. Le magistrat inspecteur régio- nal et le magistrat coordonna- teur mentionné à l'art. R. 811-40 C. com. sont informés, dans les quinze jours, de toutes les dé- cisions de nomination et de cessation de fonctions du commissaire aux comptes et de son suppléant.	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire et un sup- pléant sans condition de seuils .	.OUI
Mutuelles du Livre II	Art. L. 114-38 C. mut. Art. L. 820-1 III 4° C. com. (mutuelles et unions de mutuelles régies par le livre II C. mut., à l'exception de celles mentionnées au 3° de l'art. L. 211-11 C. mut.)	Assemblée générale.	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condi- tion de seuils. L'ACPR peut, lorsque la situa- tion le justifie, procéder à la désignation d'un commissaire aux comptes supplémentaire sauf pour les mutuelles ayant pour activité exclusive la réassurance (art. L. 612-43 et R. 612-59 C. mon. et fin.).	NON

Entités	Textes applicables	Organes compétents (en cours de vie sociale)	Observations	Suppléant obligatoire même si le CAC titulaire est une société pluri- personnelle
Mutuelles du Livre III	Art. L. 114-38 C. mut.	Assemblée générale.	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire quand franchissement de deux des trois seuils suivants (art. D. 114-10 C. mutualité) : - Total du bilan : 1 524 490 € - Montant HT des ressources : 3 048 980 € - Salariés : 50	NON
Offices Publics de l'Habitat (OPH)	Art. R. 423-27 C. const. et hab.	Conseil d'administration.	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condition de seuils.	NON
Ordre national des : - médecins, chirurgiens-dentistes, sage-femmes - infirmiers - masseurs-kinésithérapeutes - pédicures-podologues - pharmaciens	- Art. L. 4122-2 CSP - Art. L. 4312-7 CSP - Art. L. 4321-16 CSP - Art. L. 4322-9 CSP - Art. L. 4231-7 CSP	Conseil national de ces professions.	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condition de seuils.	NON
Organismes de formation professionnelle continue	Art. L. 6352-8 C. trav. Art. R. 6352-19 C. trav.	Assemblée générale ordinaire ou organe exerçant une fonction analogue (art. L. 823-1 C. com.).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire et un suppléant quand franchissement de deux des trois seuils suivants (99) : - Bilan : 230 K€ - CA HT : 153 K€ - Effectif : 3 salariés	OUI
Organisme de gestion collective des droits d'auteur, des droits voisins et droit des producteurs de base de données	Art. L. 323-6 CPI	Assemblée générale ordinaire.	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condition de seuils.	NON

(99) Le chiffre d'affaires à retenir comprend le chiffre d'affaires de l'activité de formation et, en cas de pluriactivités, également les chiffres d'affaires de ces dernières (*Bull. CNCC* n° 86, p. 346 et s.). Les dispensateurs de formation mentionnés à l'article R. 6352-20 du code du travail ne sont plus tenus à l'obligation de désigner un commissaire aux comptes lorsqu'ils ne dépassent pas les chiffres fixés pour deux des trois critères définis à l'article R. 6352-19 du code du travail pendant deux exercices successifs.

Entités	Textes applicables	Organes compétents (en cours de vie sociale)	Observations	Suppléant obligatoire même si le CAC titulaire est une société pluri- personnelle
Organismes nationaux de sécurité sociale (autres que ceux du régime général)	Art. L. 114-8 CSS Art. D. 114-4-5 CSS	Assemblée générale ordinaire ou organe exerçant une fonction analogue (art. L. 823-1 par renvoi de l'art. D. 114-4-5 C. com.).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire et un suppléant sans condition de seuils et deux commissaires aux comptes titulaires et deux suppléants lorsque l'organisme établit des comptes combinés.	OUI
OPérateurs de CCompétence (OPCO)	Art. R. 6332-36 C. trav.	Assemblée générale ordinaire ou organe exerçant une fonction analogue (art. L. 823-1 C. com.).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire et un suppléant sans condition de seuils .	OUI
Organismes de soutien à la création d'entreprise	Art. R. 5141-25 C. trav.	Assemblée générale ordinaire ou organe exerçant une fonction analogue (art. L. 823-1 C. com.).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condition de seuils .	NON
Organismes de titrisation Fonds communs de titrisation (ex. : Fonds communs de créances) Société de titrisation constituée sous forme de SA ou de SAS	Art. L. 214-185 C. mon. et fin.	Gérant, conseil d'administration ou directoire de la société de gestion.	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condition de seuils .	NON
	Art. L. 214-179 C. mon. et fin.	Conseil d'administration ou le directoire.	Obligation de nommer un commissaire aux comptes titulaire sans condition de seuils .	NON
Organismes d'utilité générale (associations loi 1901, associations régies par la loi locale en vigueur dans les départements de la Moselle, du Bas-Rhin et du Haut-Rhin, fondations reconnues d'utilité publique et fondations d'entreprise souhaitant rémunérer leurs dirigeants tout en étant exemptées des impôts commerciaux)	Art. 261, 7, 1 ^{er} CGI, d ; Art. 242 C annexe II CGI	Assemblée générale ordinaire ou organe exerçant une fonction analogue (art. L. 823-1 C. com.).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condition de seuils pour les associations et fondations.	NON

Entités	Textes applicables	Organes compétents (en cours de vie sociale)	Observations	Suppléant obligatoire même si le CAC titulaire est une société pluri- personnelle
Partis et groupements politiques	Art. 11-7 de la loi n° 88-227 du 11 mars 1988	La plus haute instance dirigeante de la formation politique ou, le cas échéant, par la personne désignée par les statuts (norme 7-103, § 04).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condition de seuils et deux commissaires aux comptes titulaires lorsque les ressources dépassent 230 000 euros.	NON
« Petit groupe » : (100) (101) - Personne ou entité tête d'un « petit groupe » - Société significative d'un « petit groupe »	Art. L. 823-2-2 al. 1 ^{er} al. C. com. Art. D. 823-1 C. com. Art. L. 823-2-2 al 3 ^e C. com. Art. D. 823-1-1 C. com.	Assemblée générale ordinaire ou organe exerçant une fonction analogue (art. L. 823-1 C. com.).	- Entité tête : Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire et un commissaire aux comptes suppléant quand franchissement de deux des trois seuils suivants : • Bilan : 4 000 K€ • CA HT : 8 000 K€ • Effectif : 50 salariés - Filiale significative : obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire et un commissaire aux comptes suppléant quand franchissement de deux des trois seuils suivants : • Bilan : 2 000 K€ • CA HT : 4 000 K€ • Effectif : 25 salariés	NON
Personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique	Art. L. 612-1 C. com. Art. R. 612-1 C. com.	Assemblée générale ordinaire ou organe exerçant une fonction analogue (art. L. 823-1 C. com.).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire quand franchissement de deux des trois seuils suivants (102) : - Bilan : 1 550 K€ - CA HT : 3 100 K€ - Effectif : 50 salariés	NON
Services de santé au travail interentreprises	Art. D. 4622-57 C. trav.	Assemblée générale ordinaire ou organe exerçant une fonction analogue (art. L. 823-1 C. com.).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condition de seuils (103).	NON

(100) Pas applicable aux EIP et aux entités astreintes à publier des comptes consolidés ou si l'entité est elle-même contrôlée par une personne ou une entité qui a désigné un commissaire aux comptes.

(101) « Petit groupe » : ensemble formé par une personne ou une entité, **non EIP et non astreinte à publier des comptes consolidés**, qui contrôle au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce une ou plusieurs sociétés et qui dépasse deux des trois seuils fixés par décret (seuils européens : 4 millions d'euros de total bilan, 8 millions d'euros de chiffre d'affaires hors taxes, 50 salariés). Les chiffres à retenir sont les chiffres agrégés tels qu'ils ressortent des derniers comptes annuels arrêtés de la tête de groupe et des sociétés contrôlées composant le « petit groupe » (sans prorata et sans élimination des opérations internes).

(102) La nomination du commissaire aux comptes devra intervenir au cours de l'exercice suivant celui où les seuils sont dépassés donc sa mission débutera avec les comptes du premier exercice qui suit celui au cours duquel les seuils sont dépassés (« *Guide du commissaire aux comptes dans les associations, fondations et autres organismes sans but lucratif* », CNCC, janv. 2016, p. 112, 3.1.3.1.1.).

Les personnes morales ne sont plus tenues à l'obligation d'établir des comptes annuels lorsqu'elles ne dépassent pas les chiffres fixés pour deux des trois critères définis ci-dessus pendant deux exercices successifs et il est mis fin dans les mêmes conditions au mandat du commissaire aux comptes par l'organe délibérant appelé à statuer sur les comptes annuels (art. R. 612-1 C. com.) (« *Guide du commissaire aux comptes dans les associations, fondations et autres organismes sans but lucratif* », CNCC, janv. 2016, p. 114, 3.1.3.3.2. et voir réponse de la Chancellerie Bull. CNCC n° 155 p. 490).

(103) Cf. position de la Commission des études juridiques de la CNCC publiée au Bull. CNCC n° 137, mars 2005, p. 123.

Entités	Textes applicables	Organes compétents (en cours de vie sociale)	Observations	Suppléant obligatoire même si le CAC titulaire est une société pluri- personnelle
Sociétés Anonymes (SA)	Art. L. 225-218 C. com. Art. D. 225-164-1 C. com.	Assemblée générale ordinaire des actionnaires (art. L. 225-228 C. com.).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire quand fran- chissement de deux des trois seuils suivants : - Bilan : 4 000 K€ - CA HT : 8 000 K€ - Effectif : 50 salariés Désignation en justice à la demande d'un ou plusieurs actionnaires représentant au moins le 10 ^e du capital. Nomination obligatoire à la demande d'un ou plusieurs associés représentant au moins le tiers du capital.	NON
Sociétés À Responsabilité Limitée (SARL)	Art. L. 223-35 C. com. Art. D. 221-5 C. com. sur renvoi de l'art. D. 223-27	Décision collective des associés (art. L. 223-29 C. com. sur renvoi de l'art. L. 223-35).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire quand fran- chissement de deux des trois seuils suivants (104) (104 bis) : - Bilan : 4 000 K€ - CA HT : 8 000 K€ - Effectif : 50 salariés Nomination obligatoire à la demande d'un ou plusieurs associés représentant au moins le tiers du capital.	NON
Sociétés Civiles de Placement Immobilier (SCPI)	Art. L. 214-110 C. mon. et fin.	Assemblée générale ordinaire.	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condi- tion de seuils.	NON
Sociétés Coopératives de Production (SCOP)	Art. 19 de la loi n° 78-763 du 19 juil. 1978,	Assemblée générale ordinaire (art. L. 223-35 C. com. sur renvoi de l'art. 19 de la loi n° 78-763 du 19 juil. 1978).	Obligation de désigner un ou plusieurs commissaires aux comptes dans les conditions prévues par les dispositions applicables à la forme choisie (SA, SARL ou SAS).	NON

(104) La nomination du commissaire aux comptes devra intervenir au cours de l'exercice suivant celui où les seuils sont dépassés. Elle n'est pas obligatoire pour le contrôle des comptes de l'exercice au cours duquel les seuils sont dépassés (Cf. EJ 2005-126, *Bull. CNCC* n° 140, p. 700).
(104 bis) La SARL n'est plus tenue de désigner un commissaire aux comptes dès lors qu'elle n'a pas dépassé les chiffres fixés pour deux de ces trois critères pendant les deux exercices précédant l'expiration du mandat du commissaire aux comptes (art. R. 221-5 C. com.).

Entités	Textes applicables	Organes compétents (en cours de vie sociale)	Observations	Suppléant obligatoire même si le CAC titulaire est une société pluri- personnelle
Sociétés contrôlées par une société d'économie mixte locale	Voir « Société d'économie mixte locale »			NON
Sociétés d'assurance	Voir « Entités d'intérêt public ».			NON
Sociétés d'Assurance Mutuelles (SAM)	Art. L. 322-26-2-4 C. assur. Art. R. 322-67 C. assur. Art. L. 820-1 III 2° C. com. (entreprises d'assurance et de réassurance mentionnées aux art. L. 310-1 et L. 310-1-1 C. assur., à l'exception des sociétés d'assurance mutuelles dispensées d'agrément administratif en application de l'art. R. 322-117-1 C. assur.)	Assemblée générale ordinaire.	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condi- tion de seuils . L'ACPR peut en outre, lorsque la situation le justifie, procéder à la désignation d'un commis- saire aux comptes supplémen- taire (art. L. 612-43 C. mon. et fin.).	NON
Sociétés d'Économie Mixte Locale (SEML)	Art. L. 1524-8 CGCT	Assemblée générale ordinaire des actionnaires (art. L. 225-228 C. com sur ren- voi de l'art. L. 1522-1, 1° CGCT).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condi- tion de seuils .	NON
Sociétés contrôlées par une SEML (105)	Art. L. 1524-8 CGCT	Organe compétent selon la forme sociale de la société	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condi- tion de seuils .	NON
Sociétés d'épargne forestière	Art L. 214-110 C. mon. et fin.	Assemblée générale ordinaire.	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condi- tion de seuils .	NON

(105) Ces dispositions issues de la loi n° 2022-217 du 21 février 2022 relative à la différenciation, la décentralisation, la déconcentration et portant diverses mesures de simplification de l'action publique locale sont applicables aux sociétés contrôlées par une SEML au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce à compter du 1^{er} août 2022.

Entités	Textes applicables	Organes compétents (en cours de vie sociale)	Observations	Suppléant obligatoire même si le CAC titulaire est une société pluri- personnelle
Sociétés de financement	Art. L. 511-38 C. mon. et fin.	Organe de l'établissement compétent pour approuver les comptes (art. D. 511-8 C. mon. et fin.).	Obligation de nommer au moins deux commissaires aux comptes titulaires sans condi- tion de seuils . Le contrôle peut être exercé par un seul commissaire aux comptes lorsque le montant du bilan est inférieur à 450 mil- lions d'euros. Ce montant est porté à dix fois la somme men- tionnée ci-dessus pour les éta- blissements affiliés à un organe central (art. 3112-1, Règlement ANC n° 2014-07 relatif aux comptes des entreprises du secteur bancaire). Lorsque cette condition est remplie, et que l'établissement est soumis soit aux règles de la comptabi- lité publique, soit à un régime spécifique d'approbation de ses comptes présentant des garanties jugées suffisantes par l'ACPR, celle-ci peut déci- der de lever l'obligation de cer- tification. Ces dérogations ne sont pas applicables lorsque la société de financement est tenue d'établir des comptes sur base consolidée. L'ACPR peut, lorsque la situa- tion le justifie, procéder à la désignation d'un commissaire aux comptes supplémentaire (art. L. 612-43 et R. 511-13 C. mon. et fin.).	NON
Sociétés de placement à Prépondérance Immobilière à CAPITAL Variable (SPICAV)	Art L. 214-24-31 6° C. mon. et fin. sur renvoi de l'art. L. 214-65 (voir également art. L. 214-54 C. mon. et fin. pour les OPCI).	Gérant, conseil d'administra- tion ou directoire de la société de gestion, après accord de l'AMF.	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condi- tion de seuils .	NON
Sociétés Professionnelles de Placement à Prépondérance Immobilière à CAPITAL Variable (SPPICAV)	Art L. 214-24-31 6° C. mon. et fin. sur renvoi de l'art. L. 214-65 (voir également art. L. 214-54 C. mon. et fin. pour les OPCI).	Gérant, conseil d'administra- tion ou directoire de la société de gestion, après accord de l'AMF.	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condi- tion de seuils .	NON

Entités	Textes applicables	Organes compétents (en cours de vie sociale)	Observations	Suppléant obligatoire même si le CAC titulaire est une société pluri- personnelle
Sociétés d'Exercice Libéral (SEL)	Art. 1 ^{er} , loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990	En fonction de la forme choisie : – SELAFA : voir sociétés anonymes ; – SELAS : voir sociétés par actions simplifiées ; – SELCA : voir sociétés en commandite par actions ; – SELARL : voir sociétés à responsabilité limitée.		
Société de gestion de portefeuille	Art. L. 532-9 C. mon. et fin.	Assemblée générale ordinaire ou organe exerçant une fonc- tion analogue (art. L. 823-1 C. com.).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condi- tion de seuils.	NON
Sociétés d'Investissement à Capital Fixe (SICAF)	Art. L. 214-133 6° C. mon. et fin. (voir art. L. 214-24-40 C. mon. et fin., pour les fonds d'investissement à vocation générale).	Conseil d'administration ou directoire après accord de l'AMF	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condi- tion de seuils.	NON
Sociétés d'Investissement à Capital Variable (SICAV)	Art. L. 214-7-2 6° C. mon. et fin. (voir également art. L. 214-24-40 C. mon. et fin., pour les fonds d'investissement à vocation générale)	Conseil d'administration ou directoire après accord de l'AMF (art. L. 214-7-2 6° C. mon. et fin.).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condi- tion de seuils.	NON
Sociétés en Commandite Simple (SCS)	Art. L. 221-9 C. com.. sur renvoi de l'art. L. 222-2 Art. D. 221-5 C. com.	Décision collective des associés (art. L. 221-9 C. com.).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire quand fran- chissement de deux des trois seuils suivants (106) : – Bilan : 4 000 K€ – CA HT : 8 000 K€ – Effectif : 50 salariés Nomination obligatoire à la demande d'un ou plusieurs associés représentant au moins le tiers du capital.	NON
Sociétés en Commandite par Actions (SCA)	Art. L. 226-6 C. Com. Art. D. 221-5 C. com.	Assemblée générale ordinaire	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire quand fran- chissement de deux des trois seuils suivants : – Bilan : 4 000 K€ – CA HT : 8 000 K€ – Effectif : 50 salariés Nomination obligatoire à la demande d'un ou plusieurs as- sociés représentant au moins le tiers du capital (art. L. 226-6 C. com.).	NON

(106) La SCS n'est plus tenue de désigner un commissaire aux comptes dès lors qu'elle n'a pas dépassé les chiffres fixés pour deux de ces trois critères pendant les deux exercices précédant l'expiration du mandat du commissaire aux comptes (art. R. 221-5 C. com.).

Entités	Textes applicables	Organes compétents (en cours de vie sociale)	Observations	Suppléant obligatoire même si le CAC titulaire est une société pluri- personnelle
Sociétés en Nom Collectif (SNC)	Art. L. 221-9 C. com. Art. D. 221-5 C. com.	Décision collective des associés (art. L. 221-9 C. com.).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire quand fran- chissement de deux des trois seuils suivants (107) : - Bilan : 4 000 K€ - CA HT : 8 000 K€ - Effectif : 50 salariés Nomination obligatoire à la demande d'un ou plusieurs associés représentant au moins le tiers du capital.	NON
Sociétés européennes	Art. L. 225-218 C. com. (voir également art. L. 229-1 C. com. sur renvoi de l'art. 16 règlement CE n° 2157/2001 du 8 octobre 2001)	Assemblée générale ordinaire des actionnaires (art. L. 225-228 C. com.).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes quand franchisse- ment de deux des trois seuils suivants : - Bilan : 4 000 K€ - CA HT : 8 000 K€ - Effectif : 50 salariés Nomination obligatoire à la demande d'un ou plusieurs associés représentant au moins le tiers du capital (art. L. 225-218 C. com.).	NON
Sociétés par Actions Simplifiées (SAS)	Art. L. 227-9-1 C. com. Art. D. 227-1 C. com.	Décision collective des associés (art. L. 227-9 C. com.).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes quand franchisse- ment de deux des trois seuils suivants : - Bilan : 4 000 K€ - CA HT : 8 000 K€ - Effectif : 50 salariés Nomination obligatoire à la de- mande d'un ou plusieurs asso- ciés représentant au moins le tiers du capital.	NON
Sociétés de Participations Financières de Professions Libérales (SPFPL)	Art. 1 ^{er} de la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990.	Se référer à la forme sociale choisie par la SPFPL (SARL, SAS, SA ou SCA).		
Succursales d'entreprises d'assurance étrangères	Art. L. 329-3 C. assur.	Organe exerçant une fonction analogue à celle de l'assemblée générale ordinaire (art. L. 823-1 C. com.).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condi- tion de seuils.	NON

(107) La SNC n'est plus tenue de désigner un commissaire aux comptes dès lors qu'elle n'a pas dépassé les chiffres fixés pour deux de ces trois critères pendant les deux exercices précédant l'expiration du mandat du commissaire aux comptes (art. R. 221-5 C. com.).

Entités	Textes applicables	Organes compétents (en cours de vie sociale)	Observations	Suppléant obligatoire même si le CAC titulaire est une société pluri- personnelle
Syndicats professionnels d'employeurs, leurs unions et les associations d'employeurs voulant établir leur représentativité	Art. L. 2135-6 al. 1 C. trav.	Assemblée générale ordinaire ou organe exerçant une fonction analogue (art. L. 823-1 C. com.).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condition de seuils .	NON
Syndicats professionnels ou d'employeurs, leurs unions, associations de salariés ou d'employeurs	Art. L. 2135-6 al. 2 C. trav. Art. D. 2135-9 C. trav.	Assemblée générale ordinaire ou organe exerçant une fonction analogue (art. L. 823-1 C. com.).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire quand les ressources sont supérieures à 230 000 € à la clôture d'un exercice (108).	NON
Union d'économie sociale pour l'accession à la propriété	Art. 23 des statuts-types homologué par le décret n° 2007-1595 du 9 novembre 2007	Assemblée générale ordinaire (art. 23 des statuts-types).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire et un suppléant sans condition de seuils .	OUI
Unions de mutuelles du Livre II	Art. L. 114-38 C. mut. Art. L. 820-1 III 4° C. com. (mutuelles et unions de mutuelles régies par le livre II C. mut., à l'exception de celles mentionnées au 3° de l'art. L. 211-11 C. mut.)	Assemblée générale.	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condition de seuils . L'ACPR peut, lorsque la situation le justifie, procéder à la désignation d'un commissaire aux comptes supplémentaire sauf pour les mutuelles ayant pour activité exclusive la réassurance (art. L. 211-7-2 C. mut.) (art. L. 612-43 et R. 612-59 C. mon. et fin.).	NON
Universités (EPSCP)	Art. L. 712-9 al. 4 C. éduc.	Ministre chargé de l'économie, sur proposition des organes dirigeants (art. 30, loi n° 84-148 du 1 ^{er} mars 1984) (Voir <i>Bulletin CNCC</i> n° 150 p. 301).	Obligation de nommer au moins un commissaire aux comptes titulaire sans condition de seuils .	NON

(108) Est pris en compte pour le calcul des ressources mentionnées au premier alinéa le montant des subventions, des produits de toute nature liés à l'activité courante, des produits financiers ainsi que des cotisations. Sont toutefois déduites de ce dernier montant les cotisations reversées, en vertu de conventions ou des statuts, à des syndicats professionnels de salariés ou d'employeurs et à leurs unions ou à des associations de salariés ou d'employeurs mentionnés à l'article L. 2135-1 du code du travail.

Section 2. Règles relatives au commissaire aux comptes

I. QUALITÉS POUR ÊTRE NOMMÉ

A. Inscription sur la liste

- 39 Nul ne peut exercer les fonctions de commissaire aux comptes s'il n'est préalablement inscrit sur la liste visée au I de l'article L. 822-1 du code de commerce (109) établie par le H3C et s'il n'a pas prêté serment (110).

a. Conditions d'inscription des personnes physiques

- 40 Pour être inscrit sur la liste, il faut être français, ressortissant d'un État membre de l'Union européenne ou d'un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ou d'un autre État étranger lorsque celui-ci admet les nationaux français à exercer le contrôle légal des comptes. Il faut également ne pas avoir été l'auteur de faits contraires à l'honneur ou à la probité ayant donné lieu à une condamnation pénale ou à une sanction disciplinaire de radiation. Il faut encore ne pas avoir été frappé de faillite personnelle ou de l'une des mesures d'interdiction ou de déchéance prévues au livre VI du code de commerce. Il faut en outre, en principe (111), avoir accompli un stage professionnel d'une durée de trois ans chez un commissaire aux comptes ou une personne agréée par un État membre de l'Union européenne pour exercer le contrôle légal des comptes et avoir réussi les épreuves du certificat d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes ou être titulaire du diplôme d'expertise comptable.

b. Conditions d'inscription des personnes morales

- 41 Aux termes de l'article L. 822-1-3 du code de commerce, pour être inscrite sur la liste des commissaires aux comptes, une société doit remplir les conditions suivantes :

« 1° La majorité des droits de vote de la société sont détenus par des commissaires aux comptes ou des sociétés de commissaires aux comptes inscrits sur la liste prévue au I de l'article L. 822-1 ou des contrôleurs légaux des comptes régulièrement agréés dans un autre État membre de l'Union européenne. Lorsqu'une société de commissaires aux comptes détient une participation dans le capital d'une autre société de commissaires aux comptes, les actionnaires ou associés non commissaires aux comptes ne peuvent détenir plus de la majorité de l'ensemble des droits de vote des deux sociétés (112).

2° Les fonctions de gérant, de président, de président du conseil d'administration ou du directoire, de directeur général unique, de président du conseil de surveillance, de directeur général et de directeur général délégué sont assurées par des commissaires aux comptes inscrits sur la liste prévue au I de l'article L. 822-1 ou régulièrement agréés dans un autre État membre de l'Union européenne pour l'exercice du contrôle légal des comptes.

3° La majorité au moins des membres des organes de gestion, d'administration, de direction ou de surveillance doivent être des commissaires aux comptes inscrits sur la liste prévue au I de l'article L. 822-1 ou régulièrement agréés dans un autre État membre de l'Union européenne pour l'exercice du contrôle légal des comptes. Les représentants permanents des sociétés de commissaires aux comptes associés ou actionnaires doivent être des commissaires aux comptes inscrits sur la liste prévue au I de l'article L. 822-1 ou régulièrement agréés dans un autre État membre de l'Union européenne pour l'exercice du contrôle légal des comptes ».

En outre, une société de contrôle légal régulièrement agréée dans un État membre de l'Union européenne peut être inscrite sur la liste sans avoir à respecter les conditions précitées. Mais dans ce cas, les fonctions de commissaire aux comptes ne peuvent être exercées au nom de la société que par des personnes physiques inscrites sur la liste visée au I de l'article L. 822-1 du code de commerce.

(109) L'article L. 822-1 du code de commerce prévoit l'établissement d'une autre liste par le H3C, celle qui énumère les contrôleurs de pays tiers mentionnés au I de l'article L. 822-1-5 du même code. Cette inscription (sur les conditions à remplir, cf. art L. 822-1-5 C. com. précit.) conditionne en principe (v. les cas d'exonération de l'obligation d'inscription) la validité en France des rapports de certification signés par les contrôleurs inscrits. En revanche, cette inscription ne confère pas le droit de conduire des missions de certification des comptes auprès de personnes ou entités dont le siège est situé sur le territoire français.

(110) EJ 2021-84.

(111) Il existe de nombreux régimes dérogatoires, v. art. L. 822-1-2 et R. 822-5 et s. C. com.

(112) La CNCC considère que lorsque la société de commissaire aux comptes est détenue par une autre société de commissaire aux comptes, les associés des personnes morales détenant majoritairement les droits de vote aux deux niveaux doivent être des personnes inscrites sur la liste prévue au I de l'article L. 822-1 du code de commerce. En outre, et « concernant l'application de cette règle à deux ou plusieurs niveaux, la CNCC considère que l'application de la règle prévue par l'article L. 822-1-3, 1° (...) s'analyse au niveau d'un binôme de sociétés de commissaires aux comptes, l'une ayant des participations dans l'autre, sans autre limite. En conséquence, il peut y avoir plusieurs niveaux de participation entre sociétés de commissaires aux comptes, à la condition que cette règle soit respectée pour chaque "binôme" de sociétés au sein du groupe ». (EJ 2017-01).

- 42 On notera que le fait de faire usage du titre de commissaire aux comptes ou de titres tendant à créer une similitude ou une confusion avec celui-ci, sans être régulièrement inscrit sur la liste précédemment envisagée et avoir prêté serment, est puni d'un an d'emprisonnement et de quinze mille euros d'amende (art. L. 820-5 C. com.).

B. Obligation de formation

- 43 Toute personne inscrite sur la liste mentionnée au I de l'article L. 822-1 du code de commerce (113) qui n'a pas exercé des fonctions de commissaire aux comptes pendant trois ans et qui n'a pas respecté durant cette période l'obligation de formation professionnelle continue lui permettant d'entretenir et de perfectionner ses connaissances est tenue de suivre une formation continue particulière avant d'accepter une mission de certification (art. L. 822-4 C. com.). Les conditions de cette formation particulière sont fixées à l'article R. 822-22 du code de commerce (114). Un commissaire aux comptes qui n'aurait ni respecté son obligation de formation de 120 heures, ni son obligation de formation particulière, ne peut accepter un mandat (115). S'il accepte, il est susceptible d'engager sa responsabilité civile à l'égard de l'entité qui l'a nommé. Il est également passible de sanctions disciplinaires. Enfin, les délibérations prises sur rapport du commissaire aux comptes nommé contrairement aux dispositions légales encourent la nullité (116). Si la nullité de ces assemblées est prononcée pour ce motif, la responsabilité de la nullité incombe au commissaire aux comptes ayant accepté sa mission alors qu'il ne respectait pas les conditions légales.

C. Absence d'incompatibilité, de suspension ou d'interdiction

- 44 Ne peuvent être nommées commissaires aux comptes que les personnes inscrites sur la liste établie par le H3C et qui ne sont pas frappées d'une mesure d'interdiction ou de suspension. À ce titre, le commissaire aux comptes condamné pour fraude fiscale pourra être temporairement interdit d'exercer par le tribunal au titre de peines complémentaires (art. 1750 CGI).
- 45 Le commissaire aux comptes auquel il est proposé une mission de certification ne doit pas être dans une situation d'incompatibilité professionnelle. On peut ici distinguer les incompatibilités générales (a) et les incompatibilités spéciales (b).

a. Incompatibilité générale

- 46 Les fonctions de commissaire aux comptes sont incompatibles (117) avec toute activité commerciale (118), qu'elle soit exercée directement ou par personne interposée. C'est pourquoi, pour la CNCC, « *il ressort des textes régissant les deux métiers "Le chiffre et l'assurance" que l'activité commerciale de courtier et d'intermédiation en assurance/banque est incompatible, en l'état actuel des textes, avec l'activité de Commissaire aux comptes* » (119).

Pour le H3C l'exercice d'une activité commerciale résulte de la réalisation de plusieurs actes de commerce tels que définis aux articles L. 110-1 et L. 110-2 du code de commerce à l'exclusion des actes de commerce réalisés dans le cadre des stricts besoins de la vie courante. Pour le H3C, l'exercice direct d'une activité commerciale doit s'entendre

(113) Cette obligation de formation ne concerne donc pas aujourd'hui le commissaire aux comptes qui s'est fait radier volontairement de la liste (et qui n'a plus la qualité de commissaire aux comptes) et qui demande sa réinscription.

(114) Art. R. 822-22 C. com. « *La formation continue particulière prévue à l'article L. 822-4 est de quarante heures. Elle doit être accomplie, par sessions continues ou discontinues, dans les dix-huit mois qui précèdent l'acceptation d'une mission de certification des comptes et assure l'actualisation des connaissances et des compétences du commissaire aux comptes concerné.*

L'obligation de formation continue particulière est satisfaite par :

1° La participation obligatoire, à raison de vingt heures, au programme spécifique mis en œuvre par la compagnie nationale et les compagnies régionales des commissaires aux comptes ; et

2° La participation volontaire, pour un minimum de vingt heures, à des séminaires de formation, des programmes d'autoformation encadrée ou des formations ou enseignements à distance, selon des modalités définies par arrêté du garde des sceaux, ministre de la Justice.

Le programme de formation continue particulière mentionné au 1° et ses modalités de mise en œuvre sont fixés par la compagnie nationale des commissaires aux comptes.

Les heures de formation continue particulière suivies au titre du présent article sont éligibles à l'obligation de formation continue prévue par l'article R. 822-21. ».

(115) Cf. art. 2 C. déont.

(116) Art. L. 820-3-1 C. com. ; v. *infra* n° 158 et s.

(117) Les incompatibilités s'appliquent à la fois au commissaire aux comptes titulaire et suppléant, v. Avis du H3C en application de l'article 1^{er}-5 du décret du 12 août 1969 (art. R. 821-6 C. com.) sur une saisine individuelle (4 décembre 2006). Pour la CNCC, « *rien n'interdit à un commissaire aux comptes d'être accrédité comme organisme certificateur mentionné à l'article L. 6316-2 du code du travail par France compétence ou par tout autre organisme certificateur accrédité par le Comité français d'accréditation (COFRAC)* » – EJ 2019-112.

(118) On notera que le commissaire aux comptes ne devrait pas pouvoir être associé d'une SNC, lequel a la qualité de commerçant. Mais, en sens inverse, on pourrait également relever que ce qui est interdit par la loi n'est pas d'avoir la qualité de commerçant, mais d'exercer une activité commerciale ce que ne fait pas nécessairement l'associé d'une SNC. Par ailleurs, pour la CNCC, les missions de mandataire *ad hoc*, d'administrateur ou liquidateur amiable de sociétés ne constituent pas des activités commerciales et ne sont donc pas incompatibles avec le statut de commissaire aux comptes, EJ 2009-126, *Bull. CNCC*, n° 158, 2010, 8, p. 430.

(119) EJ 2019-24.

comme l'exerce par le commissaire aux comptes lui-même, en son nom et pour son compte de ladite activité, alors que l'exercice par personne interposée implique l'intervention d'un tiers. Ce tiers peut être une personne physique qui agit en réalité sous l'influence et au bénéfice du commissaire aux comptes. Il peut également être une personne morale ou un groupement dont le commissaire aux comptes maîtrise les décisions, que ce soit en vertu de l'exercice de droits de vote ou d'un mandat social (120), d'une convention ou d'un pouvoir de fait.

Par exception le commissaire aux comptes est autorisé à exercer :

- des activités commerciales accessoires à la profession d'expert-comptable, s'il est également inscrit sur la liste des experts comptables, et qu'il exerce ces activités dans le respect des règles de déontologie et d'indépendance des commissaires aux comptes et dans les conditions prévues au troisième alinéa de l'article 22 de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 portant institution de l'ordre des experts-comptables et réglementant le titre et la profession d'expert-comptable et,
- des activités commerciales accessoires exercées par la société pluri-professionnelle d'exercice dans les conditions prévues à l'article 31-5 de la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 relative à l'exercice sous forme de sociétés des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé et aux sociétés de participations financières de professions libérales.

Les fonctions de commissaire aux comptes sont également incompatibles avec toute activité salariée. Dans ce dernier cas cependant, la loi admet que le commissaire aux comptes puisse dispenser un enseignement se rattachant à l'exercice de sa profession ou occuper un emploi rémunéré chez un commissaire aux comptes ou un expert-comptable (art. L. 822-10 2° C. com.). Par ailleurs, l'article L. 527-1-1 du code rural et de la pêche maritime admet qu'au sein et pour le compte des fédérations agréées pour la révision mentionnée à l'article L. 527-1 du code rural et de la pêche maritime, les missions de contrôle légal des comptes de coopératives agricoles et des sociétés civiles d'intérêt collectif agricole (121) soient exercées par les personnes physiques inscrites sur la liste prévue à l'article L. 822-1 du code de commerce et que par dérogation aux dispositions du 2° de l'article L. 822-10 du même code, ces personnes soient employées par la fédération (122). Dans ce cas, ces personnes ne sont pas autorisées à exercer d'autres missions de contrôle légal des comptes. Elles peuvent, en revanche, être habilitées, en tant que réviseur agréé, à exercer les missions de contrôle de conformité prévues à l'article L. 527-1 du code rural et de la pêche maritime sauf auprès d'une entité dont elles certifient les comptes.

- 47** Le commissaire aux comptes doit également exercer sa profession de manière indépendante (art. L. 822-10 1° C. com.). Par conséquent, sont incompatibles avec les fonctions de commissaire aux comptes toute activité ou tout acte de nature à porter atteinte à son indépendance. Cette exigence d'indépendance, qui doit être respectée en permanence, est d'autant plus centrale que, lorsque le commissaire aux comptes se propose d'intervenir pour une entité qui n'est pas une EIP, aucune mission ou prestation ne lui est interdite *per se*, à la différence des EIP. Le commissaire aux comptes ne peut accepter une mission ou une prestation qui mettrait en cause son indépendance (123). À cet égard, l'article L. 822-11 III du code de commerce interdit au commissaire aux comptes d'accepter ou de poursuivre une mission de certification auprès d'une personne ou d'une entité qui n'est pas une EIP lorsqu'il existe un risque d'autorévision ou que son indépendance est compromise et que des mesures de sauvegarde appropriées ne peuvent être mises en œuvre (124).

- 48** Cette exigence d'indépendance du commissaire aux comptes est précisée à l'article 5 du code de déontologie. Selon cette disposition, « *1. Le commissaire aux comptes doit être indépendant de la personne ou de l'entité à laquelle il fournit une mission ou une prestation. Il doit également éviter de se placer dans une situation qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de sa mission ou de sa prestation. Ces exigences s'appliquent pendant toute la durée de la mission ou de la prestation, tant à l'occasion qu'en dehors de leur exercice.* »

(120) V. H3C, déc. Form. Restreinte, 9 avril 2021, n° FR 2020-01 S. condamnant à des peines disciplinaires un commissaire aux comptes, représentant légal et associé de sociétés commerciales exerçant des activités commerciales.

(121) Art. L. 612-1, al. 3 C. com.

(122) V. sur les questions posées par cette situation : Avis H3C, n° 2014-03, 27 mars 2014 « relatif au contrôle légal des comptes des coopératives agricoles confié aux fédérations agréées pour la révision agricole » et Avis H3C, n° 2018-02 portant sur la possibilité d'exercer concomitamment au sein d'une même coopérative les missions de commissaire aux comptes et de réviseur coopératif.

(123) Art. 5 C. déont. On rappellera qu'aux termes de l'article L. 820-1 I du code de commerce, les dispositions applicables aux commissaires aux comptes figurant dans le titre II du Livre VIII du code de commerce sont applicables aux commissaires aux comptes quelle que soit la nature des missions ou des prestations qu'ils fournissent.

(124) V. sur ces mesures, CNCC, code de déontologie 2020 – Fiche 8 – « *Risque d'autorévision ou d'indépendance : comment réaliser une approche "risque/sauvegarde" ?* » ; sur les nombreux cas envisagés par la CNCC et par le H3C, v. not. Y. GUYON et B. FRANÇOIS, J.-Cl. Sociétés Traité, Fasc. 134-10 : Commissaires aux comptes – Statut et conditions générales d'exercice du contrôle, n° 57 et s.

Toute personne qui serait en mesure d'influer directement ou indirectement sur le résultat de la mission ou de la prestation est soumise aux exigences d'indépendance mentionnées au présent article.

II. – L'indépendance du commissaire aux comptes s'apprécie en réalité et en apparence. Elle se caractérise par l'exercice en toute objectivité des pouvoirs et des compétences qui sont conférés par la loi. Elle garantit qu'il émet des conclusions exemptes de tout parti pris, conflit d'intérêt, influence liée à des liens personnels, financiers ou professionnels directs ou indirects, y compris entre ses associés, salariés, les membres de son réseau et la personne ou l'entité à laquelle il fournit la mission ou la prestation. Elle garantit également l'absence de risque d'autorévision conduisant le commissaire aux comptes à se prononcer ou à porter une appréciation sur des éléments résultant de missions ou de prestations 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 ou de la prestation.

III. – Lorsqu'il se trouve exposé à des situations à risque, le commissaire aux comptes prend immédiatement les mesures de sauvegarde appropriées en vue, soit d'en éliminer la cause, soit d'en réduire les effets à un niveau suffisamment faible pour que son indépendance ne risque pas d'être affectée et pour permettre l'acceptation ou la poursuite de la mission ou de la prestation en conformité avec les exigences légales, réglementaires et celles du présent code.

Lorsque les mesures de sauvegarde sont insuffisantes à garantir son indépendance, il met fin à la mission ou à la prestation ».

49 Aussi, avant d'accepter une mission de certification, le commissaire aux comptes doit-il vérifier qu'il se trouve dans une situation d'indépendance vis-à-vis de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes et qu'il ne se placera pas en situation d'autorévision (125). Plus précisément, il doit identifier et traiter les risques de nature à « *affecter d'une quelconque façon la formation, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission de contrôle légal* » et donc notamment les risques d'atteinte à son intégrité, à son impartialité et à son indépendance. Il doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation et des risques et, le cas échéant, qu'il a pris les mesures de sauvegarde appropriées. Il ne peut accepter une mission de contrôle légal ou la poursuivre que s'il est en mesure de justifier que son jugement professionnel, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission ne sont pas affectés (126).

50 L'obligation générale d'indépendance en réalité et en apparence ne se limite donc pas aux situations spéciales envisagées par le code de commerce (v. *infra* n° 56 et s.) où le commissaire aux comptes aurait pris, reçu ou conservé un intérêt auprès de la personne qu'il contrôle ou auprès d'une personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle au sens des paragraphes I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce.

En d'autres termes, l'indépendance du commissaire aux comptes peut se trouver atteinte dans d'autres situations. Certaines d'entre elles ont été envisagées par la CNCC, et également par le H3C. Ce dernier doit en effet notamment veiller au respect de la déontologie et à l'indépendance des commissaires aux comptes (127). Il peut être saisi à cet égard par de nombreuses personnes (128).

51 Ainsi, la CNCC a-t-elle élaboré une « Foire Aux Questions » (FAQ), post loi Pacte et code de déontologie du 24 mars 2020, relative à la mise en œuvre de l'analyse « risque/sauvegarde » pour les entités non EIP » (129) concernant les nouvelles offres et les services anciennement interdits. Dans cette FAQ, la CNCC envisage notamment la question de la compatibilité des services qui faisaient auparavant l'objet d'interdictions strictes pour les entités (EIP et) non EIP. L'analyse porte sur les situations dans lesquelles les services sont réalisés pour l'entité dont les comptes sont certifiés ou pour une entité contrôlée par l'entité dont les comptes sont certifiés alors que le commissaire aux comptes n'a pas de mission de certification dans cette entité. À titre d'exemple, elle considère notamment qu'exercer concomitamment les fonctions de commissaire aux comptes et de commissaire aux apports ou à la fusion fait naître une présomption forte d'incompatibilité. Elle considère également que dans ces situations le fait de faire intervenir un membre du réseau ou une équipe différente de celle de l'audit ne constituent pas des mesures de sauvegarde permettant de réduire suffisamment le risque.

(125) V. sur ce point, la pratique professionnelle élaborée par la CNCC relative à l'autorévision identifiée comme bonne pratique par le H3C dans sa décision 2011-02 du 8 novembre 2011 et qui a aujourd'hui valeur de doctrine.

(126) Art. 19 C. déont.

(127) Art. L. 821-1, 2° C. com.

(128) Art. R. 821-6 C. com.

(129) V. Questions/réponses relatives au code de déontologie post PACTE. Mise en œuvre de l'analyse « risque/sauvegarde » pour les entités non EIP : Nouvelles offres et services auparavant interdits, CNCC, avril 2021.

De même, lorsque deux sociétés ont en commun leurs dirigeants et leurs actionnaires majoritaires mais qu'elles n'ont pas de lien en capital, l'expert-comptable de l'une des sociétés ne peut accepter d'être commissaire aux comptes de l'autre au risque de porter atteinte à son indépendance et donc de violer les dispositions de l'article L. 822-10 du code de commerce et celles du code de déontologie (130).

- 52** La CNCC a encore pu considérer (131) que le fait, pour le père du commissaire aux comptes de plusieurs sociétés d'un groupe, d'être l'un des avocats du groupe (132), s'il ne constitue pas une situation spécialement interdite par le code de déontologie, allait conduire le fils à vérifier les travaux réalisés par son père dans le cadre de ses missions menées auprès du groupe. Une telle situation était donc susceptible d'affecter, tant en apparence qu'en réalité, l'indépendance du commissaire aux comptes dans l'exercice de ses fonctions. Aussi, la CNCC a-t-elle estimé, en application des principes fondamentaux de comportement et en particulier du principe d'indépendance, qu'il n'était pas possible pour un fils et son père d'exercer simultanément les fonctions de commissaire aux comptes et d'avocat dans les mêmes sociétés clientes.

Pour la CNCC et le H3C (133), la qualité d'adhérent d'une association, d'un syndicat ou d'un parti politique dont le commissaire aux comptes certifie les comptes porte atteinte à son indépendance dès lors que cette qualité lui donne accès au droit de vote de l'association, du syndicat ou du parti politique et lui permet en conséquence de se prononcer, au cours de l'assemblée générale annuelle, sur les comptes objet de sa mission. De la même façon, l'exercice d'un mandat d'administrateur au sein du conseil d'administration d'une association, d'un syndicat ou d'un parti politique par le commissaire aux comptes exerçant sa mission de certification dans ces entités serait contraire aux règles d'indépendance et d'impartialité qu'il doit respecter (134).

- 53** À côté de ces situations où l'indépendance du commissaire aux comptes est nécessairement compromise, il existe de nombreux cas dans lesquels cette indépendance risque d'être affectée. Le commissaire aux comptes doit les analyser. S'il considère que le risque est avéré il lui appartient de prendre les mesures de sauvegarde appropriées en vue, soit d'éliminer la cause de la situation à risque, soit d'en réduire les effets à un niveau suffisamment faible pour que son indépendance ne risque pas d'être affectée et pour permettre l'acceptation ou la poursuite de la mission de contrôle légal en conformité avec les exigences légales et réglementaires, incluant celles du code de déontologie.

- 54** Tel est par exemple le cas d'un commissaire aux comptes détenant, comme personne physique, la majorité des parts d'une SCI dont il est gérant, et qui loue des locaux à la SARL dont il contrôle les comptes. Cette situation peut engendrer un conflit d'intérêts au sens de l'article 5 du code de déontologie et menacer son indépendance. Il convient par conséquent de mettre en œuvre des mesures de sauvegarde. Cela pourrait, par exemple, conduire la SCI, si cela est possible, à résilier le bail ou encore le commissaire aux comptes à céder une partie de ses parts dans la SCI pour perdre sa qualité de majoritaire (135).

De même, l'acceptation par un professionnel de la mission de commissaire aux comptes dans une association subventionnée par la commune dont il est conseiller municipal est susceptible de le mettre dans une position qui pourrait compromettre son indépendance à l'égard de l'association dont il est appelé à certifier les comptes ou qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de cette mission. Il lui appartient d'adopter des mesures de sauvegarde. Dans cette perspective, la CNCC a considéré, dans le cas où le mandat de commissaire aux comptes des associations subventionnées serait accepté par l'associé du commissaire aux comptes conseiller municipal, que le fait que le commissaire aux comptes élu municipal n'intervienne d'aucune manière dans les diligences

(130) V. CEP 2006-73, *Bull. CNCC* n° 145, 2007, p. 187 ; CEP 2007-19, *Bull. CNCC* n° 147, 2007, p. 524 ; comp CEP 2017-11, *Bull. CNCC* n° 193, traitant de la question du cumul des fonctions d'expert-comptable et de commissaire aux comptes dans des sociétés sans lien de contrôle capitalistique, sans actionnariat de contrôle commun, ayant ou non des liens commerciaux entre elles et ayant des dirigeants communs et prônant une approche risque/sauvegarde.

(131) V. CEP 2006-45, *Bull. CNCC* n° 144, 2006, p. 725.

(132) En réalité le père est l'avocat de plusieurs sociétés du groupe.

(133) V. Avis H3C 1^{er} juill. 2008.

(134) Pour la CNCC, il n'est pas expressément interdit à un commissaire aux comptes de réaliser des dons à l'entité qu'il contrôle. Cela étant, cet acte peut menacer son indépendance. Aussi, la CNCC considère-t-elle que ces dons doivent respecter plusieurs conditions cumulatives : le don ne doit pas donner accès au commissaire aux comptes au statut de membre disposant d'un droit de vote dans l'entité dont il certifie les comptes ; le don réalisé n'a pas pour objet de compenser tout ou partie des honoraires du commissaire aux comptes ; le don n'est pas d'un montant significatif ni pour le commissaire aux comptes au regard de ses honoraires, ni pour l'entité qui le reçoit au regard des autres dons et subventions dont elle bénéficie ; le commissaire aux comptes analyse et documente le risque éventuel de perte d'indépendance et de conflit d'intérêts. Si l'existence d'un tel risque est avérée, il prend les mesures de sauvegarde appropriées, en vue d'éliminer ce risque ou d'en réduire les effets, permettant l'acceptation ou la poursuite de sa mission et documente son dossier de travail (CEP 2018-17, *Bull. CNCC* n° 197, 2020).

(135) V. CEP 2006-76, *Bull. CNCC* n° 146, 2007, p. 357.

opérées par l'associé signataire et son équipe de collaborateurs pouvait être considéré comme une des mesures de sauvegarde efficace (136).

Toujours à titre d'exemple de situation pouvant menacer l'indépendance du commissaire aux comptes, on notera que la CNCC est d'avis que l'exercice concomitant des missions de commissaire aux comptes et d'expert-comptable dans des sociétés sans lien de contrôle entre elles, ayant ou non des liens commerciaux entre elles et ayant des dirigeants communs n'est pas interdit mais nécessite une analyse des risques tant au moment de l'acceptation de la mission qu'au cours de celle-ci (137).

- 55** Au-delà de ces situations analysées par la CNCC, on notera que le H3C est également saisi de faits pouvant donner lieu à application des règles relatives à l'indépendance des commissaires aux comptes. Il est alors amené à se prononcer sur l'application de ces règles, ainsi que sur les éventuelles mesures de sauvegarde à prendre lorsqu'il existe seulement un risque pour le commissaire aux comptes de n'être, ou de ne pas apparaître, indépendant comme le montre l'avis reproduit ci-après.

Dans cet avis rendu le 24 novembre 2005, le H3C s'est prononcé sur une situation susceptible d'affecter l'exercice de la mission d'un commissaire aux comptes d'une SA. En l'espèce, la mission est exercée au sein d'une SA dans le cadre d'un co-commissariat. Cette SA projette de conclure un accord de partenariat commercial avec une SARL dont le frère et la sœur du commissaire aux comptes détiennent respectivement 40 % et 60 % des parts sociales et dont la gérance est confiée au beau-père du frère du commissaire aux comptes. Les termes de cet accord seraient les suivants :

- préconisation croisée des produits de chaque société avec rémunération sous forme de commissions en cas de vente ;
- mise à disposition au profit des développeurs de la SARL d'un bureau au siège de la SA ;
- projet de développement de produits en commun ;
- éventuellement, au terme d'une période de douze mois, rachat de la SARL par la SA.

La période actuelle se caractérise par la mise à disposition gracieuse de la SARL d'un bureau équipé au siège social de la SA.

Le H3C a rendu l'avis suivant : « *Le Haut Conseil considère que la situation exposée ci-dessus ne constitue pas une situation interdite par la loi. Elle ne relève pas non plus des incompatibilités légales, ces dernières régissant les liens entre les commissaires aux comptes et les personnes dont ils certifient les comptes ou les personnes qu'elles contrôlent ou qui sont contrôlées par elles (au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce).*

Le Haut Conseil estime toutefois que, d'une part, le lien familial existant entre le commissaire aux comptes et les associés de la SARL, et d'autre part, les éléments circonstanciés de l'espèce sont susceptibles de constituer un risque d'atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes.

En l'espèce, le Haut Conseil relève que :

- les frère et sœur du commissaire aux comptes détiennent l'intégralité du capital social de la SARL,
- le partenariat commercial envisagé implique une collaboration étroite entre les deux entités qui se caractérise par la mise à disposition gracieuse de locaux et le versement éventuel de commissions entre les entités,
- un rapprochement des deux entités est envisagé.

Au vu de ces éléments, le Haut Conseil estime que les frère et sœur du commissaire aux comptes sont susceptibles d'exercer une influence sur ce dernier à l'occasion de l'exercice de sa mission légale. Il estime également que ces liens familiaux et la mise à disposition gracieuse de locaux sont de nature à porter atteinte à l'apparence d'indépendance du commissaire aux comptes vis-à-vis de l'entité dont il est amené à certifier les comptes.

(136) V. Bull. CNCC n° 151, p. 587 ; pour d'autres situations faisant naître un risque, v. Bull. CNCC n° 159, p. 566, considérant qu'en raison des risques de perte d'indépendance et de conflit d'intérêts, il n'est pas souhaitable qu'une association transfère son compte dans une banque ayant comme commissaire aux comptes le président de cette association ; Bull. CNCC 2010, p. 243 traitant de la question où l'un des co-commissaires aux comptes est le père du co-signataire personne physique de la société co-commissaire aux comptes de l'entité, situations créant un risque de perte d'indépendance et de conflit d'intérêts ; voir égal. Bull. CNCC n° 166, 2012 ; Bull. CNCC n° 170, 2013, p. 307 abordant la question d'une mission de commissariat à la fusion (et aux apports) pour des sociétés sœurs de la société dont il est commissaire aux comptes ; voir égal. Bull. CNCC n° 202, juin 2021 : EJ 2018-14 et CEP 2020-01 considérant, dans le cadre d'une émission obligatoire que « dans la mesure où le commissaire nommé en application de l'article L. 228-39 du code de commerce ne fournit pas un service mais délivre une conclusion sur la conformité des règles et principes comptables appliqués dans un état comptable, le commissaire aux comptes d'une EIP ou d'une entité qui n'est pas EIP ne devrait pas se placer dans une situation d'autorévision, et la réalisation de cette mission par le commissaire aux comptes de l'entité n'affecterait pas son impartialité et son objectivité. Pour certaines opérations portant sur le capital d'une société par actions qui n'a pas de commissaire aux comptes (certaines opérations concernant le capital social et émissions de valeurs mobilières), les textes prévoient que les diligences que ce dernier aurait dû mettre en œuvre le soient par un commissaire aux comptes désigné de manière ponctuelle. L'objectif et la nature de la mission du commissaire à la vérification de l'actif et du passif en application de l'article L. 228-39 du code de commerce sont compatibles avec la réalisation des missions précitées qui seraient confiées à un commissaire aux comptes de manière ponctuelle ».

En conséquence, le Haut Conseil s'est interrogé sur les mesures de sauvegarde susceptibles d'éliminer les risques déontologiques liés à la situation ci-dessus décrite ou d'en atténuer les effets.

Il est d'avis, au vu des éléments relatifs à la période actuelle, que l'exercice de la mission de certification en co-commissariat peut atténuer les effets de ces risques. Il préconise également les mesures suivantes :

- *informer les organes dirigeants de la SA des liens familiaux qui unissent le commissaire aux comptes aux organes de direction de la SARL ;*
- *pour le cas où le commissaire aux comptes requérant exercerait sous forme de société, proposer qu'un autre associé de cette société devienne signataire des comptes de la SA.*

Le Haut Conseil estime par ailleurs, que dans l'hypothèse où l'accord de partenariat commercial serait conclu selon les termes présentés par le requérant, ces mesures de sauvegarde ne seraient pas suffisantes. En effet, ces dernières ne pourraient mettre fin aux risques déontologiques causés par les liens d'affaires qu'entreprendraient la SA et la SARL. Dans une telle hypothèse, le Haut Conseil est d'avis que le commissaire aux comptes de la SA doit démissionner de son mandat ».

Le H3C s'est prononcé sur plusieurs situations menaçant l'indépendance du commissaire aux comptes (138). À ce titre, il considère que « *l'indépendance d'un commissaire aux comptes et l'exercice impartial de sa mission ne sont pas nécessairement compromis par l'existence d'un litige impliquant deux entités dont il certifie les comptes. Une telle situation est toutefois susceptible de conduire à un conflit d'intérêts, au sens de l'article 6 (139) du code de déontologie si les travaux de ce commissaire aux comptes sont susceptibles d'avoir une incidence sur la résolution du litige* » (140). Le Haut Conseil a pu encore considérer que cette indépendance pouvait être compromise lorsqu'existe un lien familial étroit entre le commissaire aux comptes de plusieurs entités et l'expert-comptable de ces mêmes entités, même si ces liens ne créent aucune incompatibilité légale (141).

b. Incompatibilités spéciales

- 56** Au-delà du principe général d'indépendance, le code de commerce et le code de déontologie envisagent certaines situations spéciales d'incompatibilités, situations où l'on considère finalement que l'indépendance du commissaire aux comptes est irréfragablement affectée. Certaines de ces situations visent tous les commissaires aux comptes (1), tandis que d'autres sont seulement interdites aux commissaires aux comptes d'entités d'intérêt public (2).

1. Les liens incompatibles avec l'entité contrôlée et les entités liées

- 57** Ces incompatibilités reposent principalement sur l'existence d'un intérêt reçu ou maintenu par le commissaire aux comptes auprès de l'entité contrôlée ou de certaines personnes qui lui sont apparentées. Selon l'article L. 822-11-3 I, al. 1^{er} du code de commerce, « *Le commissaire aux comptes ne peut prendre, recevoir ou conserver, directement ou indirectement, un intérêt auprès de la personne ou de l'entité dont il est chargé de certifier les comptes, ou auprès d'une personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle au sens des paragraphes I et II de l'article L. 233-33 (142)* ». La Chambre criminelle de la Cour de cassation considère que l'article L. 822-11-3 I précité pose des interdictions et des incompatibilités générales suffisamment précises pour pouvoir être directement sanctionnées pénalement en application de l'article L. 820-6 du code de commerce. Par conséquent, les situations spéciales d'interdiction ou d'incompatibilité précisées à l'article L. 822-11-3 du code de commerce, et sur l'invitation de ce texte, au sein du code de déontologie (143) ne constituent que des cas particuliers de la situation plus largement prohibée par l'article L. 822-11-3 I, al. 1^{er} du code de commerce.

(138) V. Avis H3C n° 2014-03 portant sur plusieurs questions relatives à l'exercice du commissariat aux comptes dans le secteur coopératif agricole.

(139) Actuel art. 5 C. déont.

(140) V. Avis H3C du 24 oct. 2008, En l'espèce, un litige existait quant à la fixation du prix de 100% des actions C vendues par une société B à une société A, les sociétés B et C ayant le même commissaire aux comptes. Dans ce cadre, le H3C considère que le commissaire aux comptes de ces deux sociétés « *doit examiner si ses travaux sont susceptibles d'avoir une incidence sur la détermination du prix d'acquisition des titres de la société C. Dans l'affirmative, il lui appartient de mesurer les risques d'influences de la part de la société B de nature à compromettre l'exercice impartial de sa mission dans la société C et d'en tirer, le cas échéant, les conséquences sur le maintien de son mandat.* » ; V. égal. pour d'autres situations envisagées par le H3C, Avis H3C, 23 oct. 2008 ; Avis H3C 9 mai 2012, n° 2012-06 (absence d'impossibilité pour un commissaire à la transformation d'être nommé commissaire aux comptes de l'entité transformée).

(141) V. Avis H3C, 8 juin 2012, n° 2012-07. Plusieurs entités avaient pour expert-comptable un cabinet dont le gérant était le frère de leur commissaire aux comptes (à titre personnel et en tant que signataire pour le compte d'une personne morale).

(142) Le fait que le commissaire aux comptes ait conservé un intérêt auprès d'une société sœur ne constitue pas *ipso facto* une situation d'incompatibilité. Cette situation risque cependant de porter atteinte à son indépendance. Il devra donc prendre les mesures de sauvegarde qui s'imposent et éventuellement ne pas accepter sa mission. v. avis du H3C en application de l'article 1^{er}-5 du décret du 12 août 1969 (actuel R. 821-6 C. com.) sur une auto-saisine (11 janvier 2007).

(143) Crim., 6 avril 2016, n° 15-81.273, *Bull. CNCC* 2016, note crit. Ph. MERLE ; Rev. Sociétés 2016, p. 616, note J.-M. MOULIN ; BJS 2016, p. 354, note J.-F. BARBIÉRI ; Dr. Sociétés 2016, comm. 113, note R. SALOMON ; Dr. pénal 2016, comm. 97, note J.-H. ROBERT ; comp. Cass. crim., 16 juin 2010, n° 09-81813, *Bull. CNCC* n° 159, sept. 2010, p. 533, obs. Ph. MERLE ; BJS 2010, n° 196, p. 893, note J.-F. BARBIÉRI ; Dr. Sociétés 2010, comm. n° 192, note R. SALOMON ; D. 2010, p. 1866, obs. A. LIENHARD ; Rev. Sociétés 2011, p. 55, note H. MATSOPOULOU ; RTD com. 2011, p. 185, obs. B. BOULOC ; Sur renvoi CA Paris, 17 janv. 2012 : *Bull. CNCC* juin 2012, n° 166, p. 363, note Ph. MERLE.

- 58 L'article L. 822-11-3 du code de commerce précité décline les situations prohibées en envisageant :
- l'existence de liens personnels, financiers et professionnels, concomitants ou antérieurs à la mission de commissaire aux comptes, incompatibles avec la mise en œuvre de sa mission,
 - la fourniture de prestations de service par un membre du réseau pluridisciplinaire auquel appartient le commissaire aux comptes, à la personne ou l'entité contrôlée ou qui contrôle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce, la personne ou l'entité dont les comptes sont certifiés par ledit commissaire aux comptes.

- 59 En application de l'article L. 822-11-3 I, alinéa 2 du code de commerce, le code de déontologie définit « *les liens personnels, financiers et professionnels, concomitants ou antérieurs à la mission du commissaire aux comptes, incompatibles avec l'exercice de celle-ci* », et précise également « *les restrictions à apporter à la détention d'intérêts financiers par les personnes mentionnées au II [de l'article L. 822-11-3] dans les sociétés dont les comptes sont certifiés par lui* » (144).

- Incompatibilités résultant de liens personnels :

- 60 L'article 32 du code de déontologie définit les incompatibilités résultant de liens personnels :

« I. – Pour l'application du présent code, constitue un lien personnel, le lien entre :

1° Ascendant et descendant au premier degré.

2° Les collatéraux au premier degré.

3° Les conjoints, les personnes liées par un pacte civil de solidarité, ou les concubins au sens de l'article 515-8 du code civil.

II. – Est incompatible avec l'exercice de la mission de contrôle légal tout lien personnel entre, d'une part, une personne occupant une fonction sensible (145) au sein de la personne ou entité dont les comptes sont certifiés et, d'autre part :

1°) Le commissaire aux comptes.

2°) L'un des membres de la direction de la société de commissaires aux comptes (146).

III. – Les liens définis au I sont incompatibles avec l'exercice de la mission de contrôle légal lorsqu'ils sont établis entre, d'une part, une personne occupant une fonction sensible au sein de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés par le commissaire aux comptes et, d'autre part, un associé ou un salarié du commissaire aux comptes, toute autre personne qui participe à la mission de certification, ou un membre du réseau auquel appartient le commissaire aux comptes, si l'existence de ces liens amènerait un tiers objectif, raisonnable et informé à conclure que, malgré les mesures de sauvegarde appliquées, l'indépendance du commissaire aux comptes est compromise ».

(144) Le II de l'article L. 822-11-3 dispose que « *les associés et les salariés du commissaire aux comptes qui participent à la mission de certification, toute autre personne participant à la mission de certification ainsi que les personnes qui leur sont étroitement liées ou qui sont étroitement liées au commissaire aux comptes au sens de l'article 3, paragraphe 26, du règlement (UE) n° 596/2014 du 16 avril 2014, ne peuvent détenir d'intérêt substantiel et direct dans la personne ou l'entité dont les comptes sont certifiés, ni réaliser de transaction portant sur un instrument financier émis, garanti ou autrement soutenu par cette personne ou entité, sauf s'il s'agit d'intérêts détenus par l'intermédiaire d'organismes de placement collectifs diversifiés, y compris de fonds gérés tels que des fonds de pension ou des assurances sur la vie* ». Les situations visées par le II de l'article L. 822-11-3 sont des interdictions formulées à l'encontre d'autres personnes que le commissaire aux comptes (ou du commissaire aux comptes signataire). La violation de ces interdictions par ces personnes est sanctionnée par l'article L. 824 II. C. com. En revanche, ces interdictions ne constituent pas, à elle seule, des cas d'incompatibilité du commissaire aux comptes ou de la société de commissaire aux comptes. Elles peuvent constituer des cas d'incompatibilité lorsque les liens en cause correspondent à ceux définis dans le code de déontologie. Par ailleurs, l'existence des situations envisagées par le II de l'article L. 821-11-3 pourrait menacer l'indépendance de la société de commissaire aux comptes et suivant les circonstances lui interdire d'accepter une mission de certification ou l'obliger à démissionner. Les personnes étroitement liées au commissaire aux comptes au sens de l'article 3 paragraphe 26 du règlement (UE) n° 596/2014 du 16 avril 2014 sur les abus de marché, sont : « a) le conjoint ou un partenaire considéré comme l'équivalent du conjoint conformément au droit national ; b) l'enfant à charge conformément au droit national ; c) un parent qui appartient au même ménage depuis au moins un an à la date de la transaction concernée ; d) une personne morale, un trust ou une fiducie, ou un partenariat, dont les responsabilités dirigeantes sont exercées par une personne exerçant des responsabilités dirigeantes ou par une personne visée aux points a), b) et c), qui est directement ou indirectement contrôlé(e) par cette personne, qui a été constitué(e) au bénéfice de cette personne, ou dont les intérêts économiques sont substantiellement équivalents à ceux de cette personne ».

(145) Selon l'article 31 du code de déontologie, est réputé exercer des fonctions dites « sensibles » au sein de la personne dont les comptes sont certifiés :

a) Toute personne ayant la qualité de mandataire social.

b) Tout préposé de la personne ou entité chargé de tenir les comptes ou d'élaborer les états financiers et les documents de gestion.

c) Tout cadre dirigeant pouvant exercer une influence sur l'établissement de ces états et documents.

On notera que la nature libérale de la mission exercée par un expert-comptable au sein de l'entité contrôlée est exclusive de tout lien de subordination entre ce dernier et son client. Il s'ensuit que le terme « préposé » utilisé dans l'article précité du code de déontologie ne s'applique pas à un expert-comptable assurant une mission de présentation des comptes, *Bull. CNCC* n° 147, 2007, p. 525.

(146) Est considérée comme membre de la direction d'une société de commissaires aux comptes toute personne pouvant influencer sur les opinions exprimées dans le cadre de la mission de contrôle légal ou qui dispose d'un pouvoir décisionnel en ce qui concerne la gestion, la rémunération, la promotion ou la supervision des membres de l'équipe chargée de cette mission (art. 31 C. déont.).

- 61 Par conséquent, les liens précités résultant du III de l'article 32 du code de déontologie, peuvent créer pour lui une incompatibilité d'exercice d'une mission de contrôle légal.

On notera par ailleurs que, parmi les situations visées par le code de déontologie, certaines constituent des incompatibilités per se (lien personnel), tandis que d'autres ne le sont que si l'existence du lien (financier ou professionnel) amène un tiers objectif, raisonnable et informé à conclure que, malgré les mesures de sauvegarde appliquées, l'indépendance du commissaire aux comptes est compromise ou que l'opération caractérisant le lien n'est pas réalisée (ou souscrite) à des conditions normales de marché.

- Incompatibilité résultant de liens financiers :

- 62 L'article 33 du code de déontologie définit les incompatibilités résultant de liens financiers :

« I. – Sont incompatibles avec l'exercice de la mission de contrôle légal, les liens financiers qui sont établis entre, d'une part, la personne ou l'entité dont les comptes sont certifiés ou une personne ou entité qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce et, d'autre part, le commissaire aux comptes, la société de commissaires aux comptes à laquelle il appartient, les associés et les salariés du commissaire aux comptes qui participent à la mission de certification, ou toute autre personne participant à la mission de certification ainsi que les personnes qui leur sont liées au sens du 3° du I de l'article 25 du présent code (147) et au sens du paragraphe 26 de l'article 3 du règlement (UE) n° 596/2014 du 16 avril 2014 (148) et portant sur les opérations suivantes :

1° L'acquisition ou la détention, directe ou indirecte, d'actions ou de tous autres titres donnant ou pouvant donner accès, directement ou indirectement, au capital ou aux droits de vote de la personne ou entité dont les comptes sont certifiés.

2° L'acquisition ou la détention, directe ou indirecte, d'instruments financiers définis par l'article L. 211-1 du code monétaire et financier.

Par dérogation au premier alinéa, n'est pas incompatible avec l'exercice d'une mission de contrôle légal la détention d'actions, de titres ou d'instruments financiers par l'intermédiaire d'organismes de placement collectif diversifiés, y compris de fonds gérés tels que des fonds de pension ou d'assurance sur la vie pour lesquels le détenteur n'a pas le pouvoir d'influer sur la gestion des investissements.

*II. – Sont incompatibles avec l'exercice de la mission de contrôle légal les liens financiers qui sont établis entre les mêmes personnes que celles mentionnées au I lorsque les opérations **n'ont pas été réalisées, ou souscrites aux conditions habituelles du marché** et qu'elles portent sur :*

1° Tout dépôt de fonds à terme ;

2° L'octroi ou le maintien de tout prêt ou avance ;

3° La souscription d'un contrat d'assurance sur la vie ;

4° L'octroi ou l'obtention de sûretés et garanties.

*Ces liens sont également incompatibles avec l'exercice de la mission de contrôle légal lorsqu'ils sont établis entre la personne ou l'entité dont les comptes sont certifiés et **le commissaire aux comptes postérieurement à sa nomination ou sa désignation.***

*III. – Sont incompatibles avec l'exercice de la mission de contrôle légal les liens financiers mentionnés au 1° et au 2° du I et aux 1° à 4° du II et établis entre d'une part la personne ou l'entité dont les comptes sont certifiés et, d'autre part, les membres du réseau auquel appartient le commissaire aux comptes, les personnes qui contrôlent la société de commissaire aux comptes ou qui sont contrôlées par elle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce, **si l'existence de ces liens peut amener un tiers objectif, raisonnable et informé à conclure que, malgré les mesures de sauvegarde appliquées, l'indépendance du commissaire aux comptes est compromise.** »*

L'existence de liens financiers entre le commissaire aux comptes et une société qui prendrait le contrôle d'une entité dont il certifie les comptes (149) devrait entrer dans le champ d'application des dispositions précitées puisque le code de déontologie ne s'intéresse pas à la cause de la naissance du lien financier incompatible ou devenu incompatible (150).

(147) Il s'agit ici d'une erreur. Le renvoi à opérer devrait être à l'article 32 I 3°. Cette erreur devrait rester sans conséquence dans la mesure où les personnes envisagées par le texte précité le sont également par le paragraphe 26 de l'article 3 du Règlement européen 596/2014 a) qui cite « le conjoint ou un partenaire considéré comme l'équivalent du conjoint conformément au droit national ».

(148) Sur les personnes visées au paragraphe 26 de l'article 3 du Règlement 596/2014, v. *supra* note de bas de page 142.

(149) V. Avis, 30 déc. 2008 rendu par le H3C mais sur le fondement de l'ancien article 28 du C. déont, *réf. D.* 2008-674 du 2 juill. 2008.

(150) Encore faut-il que le lien visé puisse devenir incompatible. Tel ne sera pas le cas de la souscription d'un contrat d'assurance puisque l'événement incompatible est la souscription, laquelle est un événement instantané ne se poursuivant pas dans le temps. En revanche, la détention d'instruments financiers perdurant dans le temps peut devenir incompatible, ou encore le maintien d'un prêt ou d'une avance.

- Incompatibilité résultant de liens professionnels :

- 63** L'article 34 du code de déontologie définit les liens professionnels de la façon suivante :
- « I. – Il existe un lien professionnel entre deux personnes lorsqu'elles sont liées par un contrat de travail ou une relation d'affaires qui n'est pas une opération courante conclue à des conditions habituelles de marché. »*
- Les liens professionnels énoncés à l'article 34 du code de déontologie sont concomitants (151).
- 64** L'article aborde ensuite les situations d'incompatibilité nées d'un lien professionnel.
- 65** *« II. – Est incompatible avec l'exercice de la mission de contrôle légal tout lien professionnel entre, d'une part, la personne ou entité dont les comptes sont certifiés ou ses dirigeants et, d'autre part, le commissaire aux comptes ou l'un des membres de la direction de la société de commissaires aux comptes, ainsi que les personnes qui leur sont étroitement liées au sens du paragraphe 26 de l'article 3 du règlement (UE) n° 596/2014 du 16 avril 2014.*
- III. – Est incompatible avec l'exercice de la mission de contrôle légal tout lien professionnel entre, d'une part, la personne ou entité dont les comptes sont certifiés ou ses dirigeants et, d'autre part, les associés et salariés du commissaire aux comptes qui participent à la mission de certification, toute autre personne participant à la mission de certification, ainsi que les personnes qui leur sont étroitement liées au sens du paragraphe 26 de l'article 3 du règlement (UE) n° 596/2014 du 16 avril 2014, si l'existence de ce lien amène un tiers objectif, raisonnable et informé à conclure que, malgré les mesures de sauvegarde appliquées, l'indépendance du commissaire aux comptes est compromise ».*
- 66** Depuis sa modification par le décret n° 2017-540 du 12 avril 2017, le code de déontologie n'établit plus d'incompatibilité générale à raison de liens professionnels antérieurs ayant pu exister notamment entre le commissaire aux comptes et l'entité qui souhaite lui confier une mission de certification de ses comptes (152). Désormais donc, il n'est plus interdit de manière générale à un commissaire aux comptes d'accepter une mission lorsque lui-même, ou la société de commissaires aux comptes à laquelle il appartient, a établi ou fourni, dans les deux ans qui précèdent, des évaluations comptables, financières ou prévisionnelles ou, dans le même délai, a élaboré des montages financiers sur les effets desquels il serait amené à porter une appréciation dans le cadre de sa mission.
- 67** De même, il ne lui est pas interdit de réaliser une mission de commissariat aux apports ou à la fusion, qui ne s'assimile pas à « des évaluations comptables, financières ou prévisionnelles », puis d'accepter ultérieurement une mission de commissaire aux comptes (153). En revanche, si le commissaire aux comptes pressenti a vérifié au cours des deux derniers exercices les opérations d'apport ou de fusion de la société ou des sociétés que celle-ci contrôle au sens des I et II de l'article L. 233-16 du code de commerce, il conviendra d'en faire état dans le projet de résolution relatif à sa nomination (art. L. 823-1 I al. 4 C. com.).
- 68** Dans toutes ces situations cependant, le commissaire aux comptes devra s'assurer que les missions ou prestations passées, réalisées par lui ou un membre du réseau auquel il appartient, au bénéfice de la personne ou de l'entité dont il se propose de certifier les comptes, ne le placent pas en situation d'autorévision ou ne menacent pas son indépendance (154) de manière telle qu'aucune mesure de sauvegarde appropriée ne peut être mise en place et donc à ne pouvoir accepter la mission de certification. Il convient de rappeler à cet égard que la CNCC considère que le fait de mener concomitamment des missions de commissaires aux apports ou à la fusion et de certification dans une même entité (155) menace l'indépendance du commissaire aux comptes (156). Il pourrait en aller de même si ces missions se succèdent dans un très court laps de temps. Il appartiendra aux commissaires aux comptes de mener son analyse sur son indépendance.

(151) V. égal. *Memento Audit et commissariat aux comptes*, Francis Lefebvre 2020-2021, n° 3734.

(152) Plus précisément, les incompatibilités spéciales qui résultaient de liens antérieurs définis à l'article 29 III du code de déontologie (voir égal. art. 24 C. déont.) dans sa version issue du décret n° 2009-557 du 19 mai 2009 ont été supprimées par le décret du 10 février 2010 à la suite d'une plainte de la Commission européenne qui considérait que ces dispositions restreignaient la liberté de prestation de services par les réseaux de cabinet d'audit, voir Y. GUYON et B. FRANÇOIS, J.-Cl. Sociétés Traité, Fasc. 134-10, commissaire aux comptes – Statut et conditions générales d'exercice du contrôle, n° 59.

(153) V. déjà antérieurement à la réforme du code de déontologie par le décret n° 2010-131 du 10 février 2010, CEP 2005-39, *Bull. CNCC* n° 141, 2006, p. 210.

(154) Art. 22 I C. déont. : « Avant d'accepter sa nomination, le commissaire aux comptes analyse la nature des missions ou prestations que lui-même ou le cas échéant le réseau auquel il appartient auraient réalisées antérieurement pour la personne ou l'entité intéressée ou pour la personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle, au sens des I et II de l'article L. 233-3, afin d'identifier, notamment, les risques d'autorévision qui pourraient résulter de la poursuite de leurs effets dans le temps. Il apprécie leur importance au regard des comptes et met en place les mesures de sauvegarde appropriées. Dans un tel cas, il communique à la personne ou à l'entité dont il sera chargé de certifier les comptes, pour mise à disposition des actionnaires et associés, les renseignements concernant les missions ou prestations antérieures à sa nomination ».

(155) Ou dans une entité qu'elle contrôle.

(156) Questions/réponses relatives au code de déontologie post PACTE – Mise en œuvre de l'analyse « risque/sauvegarde » pour les entités non EIP : Nouvelles offres et services auparavant interdits, CNCC, avril 2021, v. *supra* n° 51.

- 69 Par ailleurs, le H3C (157) a rendu un avis important sur la possibilité pour un professionnel d'accepter une mission légale de commissariat aux comptes alors qu'il a mené, dans les deux ans qui ont précédé, une mission d'expertise comptable. Cet avis, rendu alors que le code de déontologie édictait des incompatibilités en raison de liens professionnels ayant pu exister entre l'entité dont les comptes sont certifiés et le commissaire aux comptes deux ans avant son entrée en fonction reste en partie d'actualité dans la mesure où il précise les risques nés d'une telle situation sur l'indépendance du commissaire aux comptes résultant des missions qu'il a pu mener dans l'entité au titre de sa mission d'expertise comptable. Ainsi, le H3C rappelle dans cet avis que le professionnel concerné devait particulièrement analyser sa situation :

« • lorsque le professionnel a réalisé tout ou partie des travaux sous-tendant l'établissement des comptes annuels ; en effet, lorsque l'entité « externalise » tout ou partie de la tenue de sa comptabilité et de l'établissement de ses comptes annuels, elle délègue les travaux qu'ils impliquent à un expert-comptable qui procède alors à des évaluations lorsqu'il fait application des dispositions du III du plan comptable général relatif aux « règles de comptabilisation et d'évaluation » ;

• lorsqu'il lui est demandé dans le cadre d'une création d'entreprise d'apporter son expertise en matière de régime fiscal ou encore d'organisation administrative et comptable les mieux adaptés aux besoins de l'entreprise, une telle situation étant susceptible de le placer en situation d'autorévision ou d'affecter son indépendance au sens des articles 5 et 20 ».

En dernier lieu, il convient de rappeler que le H3C, saisi d'un cas particulier, a estimé que des travaux menés par un cabinet dans le cadre d'une mission consistant à mesurer la « certificabilité des comptes » avaient à l'évidence comporté des évaluations comptables, financières et prévisionnelles et pourraient entraîner des risques d'autorévision du fait même de la poursuite de leurs effets dans le temps. Cette situation a fait l'objet d'un avis rendu le 16 octobre 2006 par le H3C.

Le H3C relève enfin que la jurisprudence a retenu à la charge de l'expert-comptable un devoir général d'assistance et de conseil qui doit notamment le conduire à analyser de façon exacte la situation de son client, transcrire de manière réfléchie les données communiquées par lui, obtenir les documents et renseignements nécessaires pour établir une comptabilité véritable et sincère et fournir les mises en garde et commentaires appropriés sur les comptes sociaux.

Ce devoir général d'assistance et de conseil implique que le commissaire aux comptes, en cas de succession de missions d'expertise comptable et de certification des comptes, analyse sa situation au regard des articles 5 et 20 du code de déontologie (158).

- 70 De la même manière s'agissant de l'existence de liens professionnels antérieurs de nature à empêcher le commissaire aux comptes d'accepter une mission de certification, le H3C a eu à répondre à la question de savoir s'il était possible, pour un cabinet X, d'accepter la mission de commissariat aux comptes d'un établissement public industriel et commercial alors qu'il avait mené, dans les deux ans précédents, une mission consistant à mesurer la « certificabilité » des comptes de cet établissement (159). Pour le H3C la réponse est négative. Les travaux, mis en œuvre dans les deux ans qui avaient précédé la mission de commissariat aux comptes au titre de laquelle le cabinet X était pressenti, avaient comporté des évaluations comptables, financières et prévisionnelles et entraînaient des risques d'autorévision du fait même de la poursuite de leurs effets dans le temps.

Le H3C a précisé également que le cabinet Y, sous-traitant du cabinet X dans le cadre de la mission contractuelle, se trouverait lui aussi en situation d'incompatibilité s'il venait à accepter cette même mission de commissariat aux comptes, eu égard au fait que ce cabinet a réalisé des prestations de même nature que celles effectuées par le cabinet X et selon le même calendrier.

En dernier lieu et sur le fondement des dispositions de l'article 29 III alinéa 2 du code de déontologie (160), le H3C a estimé également que les diligences mises en œuvre par les cabinets X et Y dans le cadre de leur mission contractuelle placeraient les membres de leurs réseaux respectifs dans une situation d'incompatibilité s'ils venaient à accepter cette même mission de commissariat aux comptes.

(157) V. Avis H3C, 4 déc. 2006 ; sur cet avis, voir les commentaires d'A. AUVRAY et de Ph. MERLE au *Bull. CNCC* n° 145, 2007, p. 3.

(158) Le renvoi correspond aux articles 5 et 22 du code de déontologie en vigueur.

(159) Avis rendu par le H3C en application de l'article 1^{er}-5 du décret du 12 août 1969 (art. R. 821-6 C. com.) sur saisine individuelle (16 oct. 2006).

(160) L'article 29 III du code de déontologie est devenu l'article 34 dans la version du code en vigueur depuis le 25 mars 2020.

Les situations visées par le H3C dans l'avis précité, si elles n'entraînent plus ipso facto d'incompatibilité, placent cependant le commissaire aux comptes dans une situation, à tout le moins, de risque d'autorévision (161). Dès lors, s'il ne peut prendre les mesures de sauvegarde nécessaires pour éviter ce risque (ou permettant d'en réduire les effets à un niveau suffisamment faible pour que son indépendance ne risque pas d'être affectée), le commissaire aux comptes ne pourra pas accepter une mission de certification dans l'entité concernée.

2. Fourniture de services plaçant le commissaire aux comptes d'une entité d'intérêt public (EIP) en situation d'incompatibilité

- 71** La loi Pacte n° 2019-486 du 22 mai 2019 (162) a supprimé les interdictions générales prévues par les textes à l'encontre du commissaire aux comptes portant sur la fourniture de missions ou de prestations à l'entité dont il contrôle les comptes. En d'autres termes, le commissaire aux comptes d'une personne ou entité peut réaliser concomitamment à sa mission de contrôle légal des comptes et au bénéfice de cette personne ou de cette entité, d'autres missions ou prestations de service sous réserve, lorsque ces dernières sont de nature à compromettre son indépendance ou à générer un risque d'autorévision, que des mesures de sauvegarde appropriées puissent être mises en œuvre.
- 72** La loi interdit cependant au commissaire aux comptes et au réseau auquel il appartient, la réalisation de plusieurs services lorsque l'entité dans laquelle il exerce ou souhaite exercer sa mission est une EIP. Ces dernières sont définies par les articles L. 820-1 III et D. 820-1 du code de commerce. Il s'agit des entités suivantes :
- « 1° Les établissements de crédit mentionnés au I de l'article L. 511-1 du code monétaire et financier ayant leur siège social en France.
 - 2° Les entreprises d'assurance et de réassurance mentionnées aux articles L. 310-1 et L. 310-1-1 du code des assurances, à l'exception des sociétés d'assurance mutuelles dispensées d'agrément administratif en application de l'article R. 322-117-1 du code des assurances.
 - 3° Les institutions de prévoyance et leurs unions régies par le titre III du livre IX du code de la sécurité sociale, à l'exception de celles mentionnées au 3° de l'article L. 931-6-1 du code de la sécurité sociale.
 - 4° Les mutuelles et unions de mutuelles régies par le livre II du code de la mutualité, à l'exception de celles mentionnées au 3° de l'article L. 211-11 du code de la mutualité.
 - 5° Les personnes et entités dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé.
 - 6° Lorsque le total de leur bilan consolidé ou combiné excède un seuil fixé par décret (163) :
 - a) Les compagnies financières holdings au sens de l'article L. 517-1 du code monétaire et financier dont l'une des filiales est un établissement de crédit.
 - b) Les compagnies financières holdings mixtes au sens de l'article L. 517-4 du code monétaire et financier dont l'une des filiales est une entité d'intérêt public au sens du présent article.
 - c) Les sociétés de groupe d'assurance au sens de l'article L. 322-1-2 du code des assurances.
 - d) Les sociétés de groupe d'assurance mutuelle au sens de l'article L. 322-1-3 du code des assurances.
 - e) Les unions mutualistes de groupe au sens de l'article L. 111-4-2 du code de la mutualité.
 - f) Les sociétés de groupe assurantiel de protection sociale au sens de l'article L. 931-2-2 du code de la sécurité sociale.
 - 7° Les fonds de retraite professionnelle supplémentaire mentionnés à l'article L. 381-1 du code des assurances.
 - 8° Les mutuelles ou unions de retraite professionnelle supplémentaire mentionnées à l'article L. 214-1 du code de la mutualité.
 - 9° Les institutions de retraite professionnelle supplémentaire mentionnées à l'article L. 942-1 du code de la sécurité sociale ».
- 73** Il est ainsi interdit au commissaire aux comptes d'accepter une mission de certification auprès d'une EIP, lorsqu'au cours de l'exercice précédent celui dont les comptes doivent être certifiés, ce dernier ou tout membre du réseau auquel il appartient a fourni, directement ou indirectement, à l'EIP, ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle dans l'Union européenne, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce,

(161) V. égal. Avis H3C, 7 avril 2008 ; Avis H3C, 21 févr. 2008 ; Avis H3C, 11 juin 2010 ; Avis H3C, 26 juill. 2010.

(162) Voir not. J.-F. BARBIÉRI, *La réforme du commissariat aux comptes par la loi PACTE : rabetage du contrôle légal et lots de consolation*, BJS juin 2019, n° 119w5, p. 84.

(163) Une personne ou une entité est qualifiée d'EIP en application du 6° du III de l'article L. 820-1 C. com. lorsque à la clôture de deux exercices consécutifs, le total de son bilan consolidé ou combiné est supérieur à cinq milliards d'euros. Elle perd cette qualification dès lors qu'elle n'a pas dépassé le seuil fixé pendant deux exercices consécutifs (art. D. 820-1 C. com.).

les services mentionnés au e du paragraphe 1 de l'article 5 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014. Les services concernés sont : 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 (164).

74 Il est également interdit au commissaire aux comptes et aux membres du réseau (165) auquel il appartient de fournir directement ou indirectement à l'EIP dont il certifie les comptes, et 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 du code de commerce et dont le siège social est situé dans l'Union européenne (166), les services mentionnés au paragraphe 1 de l'article 5 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014 (167).

75 Les services que ni le commissaire aux comptes, ni les membres du réseau auquel il appartient ne peuvent fournir à l'EIP dont il certifie les comptes ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens de I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce dès lors que leur siège est situé dans l'Union européenne sont :

« 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) des services qui supposent d'être associé à la gestion ou à la prise de décision de l'entité contrôlée ;

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 contrôlée ; et

iii) l'exercice d'un rôle de défenseur dans le cadre de la résolution d'un litige ;

(164) Art. L. 822-11 I C. com. et art. 22 II C. déont.

(165) Art. L. 822-11 II al. 1^{er} C. com.

(166) Lorsque les services visés sont rendus par un membre du réseau à une personne ou entité dont le siège est situé hors de l'Union européenne et qui est contrôlée par l'EIP au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce, le contrôleur légal voit son indépendance compromise par la prestation de services du membre du réseau (cf. art. 5 § 5 b, Régl. 537/2014 du 16 avr. 2014 posant cette présomption irréfragable)). Le contrôleur légal doit prendre les mesures de sauvegarde nécessaires. Il ne peut continuer d'effectuer le contrôle légal des comptes de l'EIP que s'il peut justifier que cette prestation de services n'influe pas sur son jugement professionnel ni sur le rapport d'audit (art. L. 822-11 I C. com. et 5 § 5 Régl. 537/2014 du 16 avril 2014). Selon ce dernier texte, est toujours considéré comme une atteinte à cette indépendance qui ne peut être atténuée par des mesures de sauvegarde le fait d'être associé au processus décisionnel de l'entité contrôlée et de fournir soit des services portant sur la comptabilité et la préparation de registres comptables et d'états financiers, soit des services relatifs à 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. La réalisation de ces prestations par l'un des membres du réseau auquel appartient le commissaire aux comptes de l'EIP à une entité ou une personne morale ayant son siège en dehors de l'Union européenne qui est contrôlée par l'EIP place le commissaire aux comptes de ladite entité en situation interdite puisqu'il est irréfragablement présumé avoir perdu son indépendance. Il est donc tenu de démissionner.

(167) Aux termes de l'article L. 822-11-2 du code de commerce, les services autres que la certification des comptes non interdits par l'article L. 822-11, II et par l'article L. 822-11-1 du même code, peuvent être fournis par le commissaire aux comptes ou les membres du réseau auquel il appartient à l'EIP dont il certifie les comptes, ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce, à la condition d'être approuvés par le comité d'audit de l'EIP. 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. Sur la mise en œuvre de cette disposition, v. *Memento Audit et commissariat aux comptes*, 2020-2021, n° 3781 et s.

- h) les services liés à la fonction d'audit interne de l'entité contrôlée ;
- 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 contrôlée, sauf en ce qui concerne la fourniture de services d'assurance en rapport avec les états financiers, telle que l'émission de lettres de confort en lien avec des prospectus émis par l'entité contrôlée ;
- j) la promotion, le commerce ou la souscription de parts de l'entité contrôlée ;
- 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 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 ».

- 76** Par dérogation aux règles qui viennent d'être énoncées, lorsqu'un membre du réseau auquel il appartient et qui est établi dans un État membre de l'Union européenne fournit à une personne ou entité qui contrôle ou qui est contrôlée par l'EIP, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce, et dont le siège social est situé dans l'Union européenne des services mentionnés aux i et iv à vii du a et au f du 1 du même article 5 dans un État membre qui les autorise (168), le commissaire aux comptes analyse les risques pesant sur son indépendance et applique les mesures de sauvegarde appropriées.
- 77** Comme cela a déjà été mentionné (*supra*, n° 49), en dehors des situations interdites qui viennent d'être énumérées, le commissaire aux comptes de l'EIP doit, de façon générale (169), identifier les situations et 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. Lorsque les risques sont identifiés, il lui appartient de prendre 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 la poursuite de la mission en conformité avec les exigences légales, réglementaires, et déontologiques.
- 78** Le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation et des risques et, le cas échéant, qu'il a pris les mesures appropriées. Si aucune mesure de sauvegarde ne lui permet d'accepter la mission ou de l'exercer dans des conditions conformes aux exigences légales, réglementaires et déontologiques, il doit y renoncer (170). En cas de doute sérieux ou de difficultés d'interprétation, il saisit, pour avis, le H3C (171).

c. Conséquences de l'appartenance à un réseau pluridisciplinaire

- 79** L'appartenance à un réseau national ou international, dont les membres ont un intérêt économique commun et qui n'a pas pour activité exclusive le contrôle légal des comptes (172) fait aujourd'hui peser plusieurs obligations sur le commissaire aux comptes qui désire effectuer sa mission auprès d'une entité qui reçoit des prestations de services d'un autre membre du même réseau. La loi va même plus loin puisqu'elle limite la possibilité pour le commissaire aux comptes d'exercer sa mission auprès des EIP et des personnes morales ou entités contrôlées ou qui contrôlent l'EIP au sens de l'article L. 233-3 I et II du code de commerce et à qui l'un des membres du réseau a fourni ou fournit certains services (173). Plus encore, les services autres que la certification des comptes n'entrant pas dans le domaine de l'article L. 822-11 du code de commerce que souhaitent rendre le commissaire aux comptes ou les membres de son réseau à l'EIP dont il certifie les comptes ou aux personnes et entités qui la contrôle ou qui sont contrôlés par elle doivent être spécialement approuvés par le comité d'audit de l'EIP avant de pouvoir être réalisés (174).

(168) L'article 5 § III du Règlement 537/2014 permet aux États membres d'autoriser la fourniture des services visés par l'article L. 821-11 II du code de commerce à certaines conditions. Cela explique la raison pour laquelle le droit français a prévu cette dérogation pour tenir compte des autorisations données éventuellement par d'autres pays de l'UE.

(169) V. CEP 2006-76, *Bull. CNCC* n° 146, 2007, p. 357 ; Avis rendu par le H3C en application de l'article 1-5 du décret du 12 août 1969 (actuel art. R. 821-6 C. com.) sur saisine individuelle (24 nov. 2005).

(170) En revanche, il ne peut pas démissionner de son mandat de contrôleur légal pour réaliser d'autres missions ou prestations, Avis H3C, n° 2011-22. Il pourra cependant être tenu de démissionner si un membre du réseau réalise des prestations interdites.

(171) Cet avis ne lie pas le juge judiciaire. En revanche, il lie certainement le H3C en toutes ses composantes même disciplinaires.

(172) Sur la problématique des réseaux, v. not. H. NALLET, Les réseaux pluridisciplinaires et les professions du droit : rapport au Premier ministre, Doc. fr., coll. « Rapports officiels », 1999.

(173) Voir *supra* n° 73 et s.

(174) Art. L.822-11-2 C. com.

80 En dehors de cette dernière situation, l'appartenance à un réseau pluridisciplinaire devra être prise en considération par le commissaire aux comptes, qu'il intervienne au sein d'une EIP ou non, pour détecter et traiter les situations susceptibles de remettre en cause son indépendance, de créer un conflit d'intérêts ou de créer un risque d'autorévulsion. Dans toutes ces situations qui peuvent naître des prestations fournies par le réseau à la personne ou à l'entité dont il souhaite contrôler les comptes ou aux personnes qui la contrôlent ou qu'elle contrôle, le commissaire devra prendre les mesures de sauvegarde appropriées ou refuser le mandat (cf. art. 5, 19, 21, 22 C. déont.). S'il accepte le mandat, il devra pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse des risques et qu'il a le cas échéant pris les mesures de sauvegarde adéquates.

81 En outre, aux termes de l'article 29 du code de déontologie, préalablement à toute acceptation d'un mandat et au cours de ce mandat, le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier qu'il appartient ou non à un réseau national ou international, qui n'a pas pour activité exclusive le contrôle légal des comptes et dont les membres ont un intérêt économique commun et qu'il a procédé à l'analyse de la situation.

L'appartenance à un réseau oblige également le commissaire aux comptes à s'organiser de manière particulière. Il doit mettre en place une organisation et des procédures lui permettant d'être informé de la nature et du montant des prestations fournies ou susceptibles d'être fournies par l'ensemble des membres du réseau à toute personne ou entité dont il certifie les comptes, ainsi qu'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 du code de commerce.

82 La notion de réseau n'est définie ni par le code de commerce, ni par le code de déontologie (175).

Ce dernier précise seulement en son article 29 un certain nombre d'indices d'appartenance à un réseau :

« a) Une direction ou une coordination communes au niveau national ou international.

b) Tout mécanisme conduisant à un partage des revenus ou des résultats ou à des transferts de rémunération ou de coûts en France ou à l'étranger.

c) La possibilité de commissions versées en rétribution d'apports d'affaires.

d) Une dénomination ou un signe distinctif communs.

e) Une clientèle habituelle commune.

f) L'édition ou l'usage de documents destinés au public présentant le réseau ou chacun de ses membres et faisant mention de compétences pluridisciplinaires.

g) L'élaboration ou le développement d'outils techniques communs.

Toutefois, ne constituent pas de tels indices l'élaboration ou le développement d'outils techniques communs lorsqu'ils s'inscrivent dans le cadre d'une association technique ayant pour unique objet l'élaboration ou le développement de ces outils, le partage des connaissances ou l'échange des expériences ».

En cas de doute sur son appartenance à un réseau, le commissaire aux comptes saisit pour avis le H3C. Celui-ci adopte une vision élargie de la notion de réseau (176) puisqu'il considère en particulier que l'intérêt économique commun entre les membres du groupement peut exister même en l'absence de partage de revenus (177). Il semble par ailleurs attacher une grande importance à la publicité que pourrait mener le groupement pluridisciplinaire sur son existence, publicité qui caractériserait la recherche d'une clientèle commune et emporterait donc la qualification de réseau et non celle de simple association technique (178).

83 Pour déterminer son éventuelle appartenance à un réseau, le commissaire aux comptes se référera à la décision n° 2014-03 du 19 décembre 2014 du H3C identifiant une bonne pratique relative à l'appartenance à un réseau au sens de l'article 22 (actuel article 29) du code de déontologie. Cette bonne pratique (179), qui a aujourd'hui valeur de doctrine professionnelle, vient préciser tout d'abord le caractère essentiel de l'intérêt économique commun pour

(175) V. cependant la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006, art. 2, 7 : « réseau, la structure plus vaste : destinée à un but de coopération, à laquelle appartient un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit, et dont le but manifeste est le partage de résultats ou de coûts ou qui partage un actionariat, un contrôle ou une direction communs, des politiques et des procédures communes en matière de contrôle de qualité, une stratégie commerciale commune, l'utilisation d'une même marque ou d'une partie importante des ressources professionnelles. » ; voir dans le même sens la définition donnée par le code d'éthique de l'IESBA.

(176) V. Avis du H3C, 8 mars 2007, où le H3C a estimé que la présence de dirigeants communs dans deux sociétés ayant pour objet l'activité d'expert-comptable et de commissariat aux comptes et la signature d'un protocole de cession faisant naître entre les cabinets un lien de contrôle au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce sont de nature à caractériser leur appartenance à un réseau. Ce réseau peut se limiter à ces deux sociétés.

(177) V. Avis H3C, 29 mars 2007 ; Ph. MERLE, Des réseaux de commissaires aux comptes, *Bull. JOLY* 2007, § 310, p. 1131.

(178) V. Avis précité, Ph. MERLE, , n° 34, p. 1144.

(179) La référence aux bonnes pratiques professionnelles qui figurait à l'article L.821-1 du code de commerce a été supprimée par l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes mais ces dernières constituent une doctrine du H3C susceptible d'aider les commissaires aux comptes dès lors qu'elle n'est pas en contradiction avec les dispositions en vigueur ».

la qualification de réseau (180), ce qui permet de distinguer cet ensemble de la « simple » association technique. Elle présente ensuite la démarche d'analyse à adopter pour apprécier si un ensemble constitue un réseau au sens de l'article 29 du code de déontologie. Elle analyse enfin les indices d'appartenance à un réseau figurant dans l'article précité du code de déontologie.

- 84 La CNCC s'est également interrogée sur plusieurs situations susceptibles de caractériser l'existence d'un réseau. À titre d'exemple, elle a ainsi été amenée à considérer qu'un commissaire aux comptes en nom personnel d'une société, associé au sein d'une société de commissaires aux comptes ayant également pour associé principal une personne associée d'une autre société d'expertise comptable ayant le même client constituaient un réseau dès lors que les dénominations des sociétés intégraient le nom patronymique des principaux associés et partageaient en conséquence en partie la même dénomination (181). Plus généralement, la CNCC considère que des détentions en capital sur les mêmes structures, l'existence de locaux et d'un secrétariat communs et, enfin, le recours par les différentes structures à des salariés d'une des structures, sont des faits qui constituent un faisceau d'indices de nature à caractériser l'existence d'un réseau (182). Elle a encore estimé que la détention par un co-commissaire aux comptes d'une participation de 40 % dans la société de l'autre co-commissaire aux comptes conduit à la constitution d'un réseau empêchant les commissaires aux comptes d'être co-commissaires aux comptes sur le même dossier (183).

d. Incompatibilités temporaires ou interdictions

- 85 Il s'agit tout d'abord d'interdire au commissaire aux comptes d'exercer, pendant une certaine durée, des fonctions dans l'entité ou la personne contrôlée, mais aussi aux personnes ayant été dirigeants ou salariés d'une personne morale ou d'une entité, d'exercer pendant une certaine durée, les fonctions de commissaire aux comptes de cette personne ou entité (184).

Il s'agit également d'interdire aux commissaires aux comptes personnes physiques et aux commissaires aux comptes signataires d'une société de commissaires aux comptes de certifier durant plus de six exercices consécutifs, dans la limite de sept années, les comptes des entités d'intérêt public, des personnes et entités mentionnées à l'article L. 612-1 du code de commerce et des associations mentionnées à l'article L. 612-4 du même code dès lors qu'elles font appel à la générosité du public au sens de l'article 3 de la loi n° 91-772 du 7 août 1991 (obligation de « rotation des signataires »)

Cette obligation est complétée par une obligation de rotation de la société de commissaires aux comptes dans les entités d'intérêt public (v. *infra* n° 205 et s.).

L'objectif poursuivi par le législateur tant européen que national est de s'assurer de l'indépendance du commissaire aux comptes tant substantielle qu'en apparence, laquelle serait *per se* menacée dans les situations envisagées ici.

- 86 En application de l'article L. 822-12 du code de commerce, les commissaires aux comptes et les membres signataires d'une société de commissaires aux comptes ne peuvent être nommés dirigeants (185), administrateurs, membres du conseil de surveillance (186) ou occuper un poste de direction (187) des personnes ou entités qu'ils contrôlent, moins

(180) Voir égal. Avis 2012-05 du 4 mai 2012 ; Avis H3C, 3 juillet 2009.

(181) V. CEP 2009-18, *Bull. CNCC* déc. 2009, p. 748.

(182) V. CEP 2010-14, *Bull. CNCC* n° 161, mars 2011.

(183) V. CEP 2012-19, *Bull. CNCC* n° 171, 2013, p. 588.

(184) Ces interdictions temporaires existaient déjà avant la réforme opérée par la loi de sécurité financière, art. anc. L. 225-225 et L. 225-226 C. com., sur les évolutions liées à la loi de sécurité financière v. not. D. PORACCHIA, La loi de sécurité financière et la réforme du commissariat aux comptes, Dr et patr. janv. 2004, p. 62.

(185) La CNCC estime que « la notion de dirigeant n'est quant à elle pas définie en droit, elle se déduit de la notion de dirigeant de fait qui a été précisée au fil du temps par une abondante jurisprudence (Cass. com. 23 nov. 1999, RJDA 2000, n° 270, p. 227 ; Cass. com., 4 mars 2003, RJDA 2003, n° 724, p. 645...). Est reconnue dirigeant de fait, toute personne qui, dépourvue de mandat social, s'est immiscée dans la gestion, l'administration ou la direction d'une société. Par souci de simplification, on regroupe sous ce vocable les personnes chargées de gérer, d'administrer et de représenter la personne morale. Tout dépend donc de la forme juridique de la société... », EJ 2006-131, *Bull. CNCC* n° 144, 2006, p. 707, spé. p. 709.

(186) La loi ne distinguant pas, il importe peu que la qualité d'administrateur ou de membre du conseil de surveillance soit établie par la loi (cas des SA ou des SE) ou résulte seulement des statuts (cas des SAS notamment qui peuvent créer tout type d'organe de direction ou de contrôle et les nommer par homonymie de la même manière que ceux prévus par la loi et en particulier par les dispositions relatives aux SA pourtant inapplicables aux SAS concernant ces organes, cf. art. L. 227-1 C. Com). Dans ce cas cependant on pourrait considérer que l'interdiction ne vise que les membres du conseil de surveillance des SAS qui bénéficieraient statutairement de pouvoirs équivalents, voir identiques, à ceux des membres d'un conseil de surveillance d'une société dualisée organisée par la loi. Par ailleurs, les termes employés par l'article L. 822-12 du code de commerce ne constituent pas une transposition correcte de l'article 22 bis de la Directive 2006/43 qui exige que les États membres veillent à ce qu'un contrôleur légal des comptes ou l'associé d'audit principal ne soit pas autorisé, avant l'expiration d'un certain délai à devenir « c) membre non exécutif de l'organe d'administration ou membre de l'organe de surveillance de l'entité contrôlée ». Cela ne se limite donc pas à ne pas pouvoir devenir administrateur ou membre du conseil de surveillance. Dans les entités qui ne connaissent pas ces organes (ex. : association) le commissaire aux comptes ne pourra devenir membre de l'organe d'administration ou de surveillance de ces entités quelle que soit leur appellation avant l'expiration du délai de viduité.

(187) La question se pose de savoir ce qu'il convient d'entendre par « un poste de direction ». On notera que cette notion doit être lue à l'aune de la Directive précitée qui vise « un poste de direction important au sein de l'entité contrôlée ». Il s'agit très certainement non seulement des postes que peuvent occuper les dirigeants « exécutifs » mandataires sociaux, mais également les salariés de l'entreprise, cadre dirigeant au sens de l'article L. 3111-2 du code du travail, et qui ont une influence suffisante sur les décisions prises par l'entité. Par exemple, lorsque la société a mis en place un Comex, ses membres occupent « un poste de direction important ».

de trois années après la cessation de leurs fonctions (188). Il est ainsi interdit au commissaire aux comptes (ou à l'associé signataire) de conclure un contrat de travail portant sur un poste de direction important dans la période de viduité de trois ans après la cessation de ses fonctions, peu important à cet égard qu'il ait ou non commencé à exécuter ce contrat de travail avant la fin de la période de viduité ou seulement postérieurement à son expiration (189).

- 87 Pendant ce même délai, ils ne peuvent exercer les mêmes fonctions chez une personne ou entité contrôlée ou qui contrôle au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce la personne ou entité dont ils ont certifié les comptes.
- 88 L'interdiction vise les commissaires aux comptes personnes physiques, la personne morale titulaire du mandat, les commissaires aux comptes signataires au nom de la société de commissaires aux comptes.
- Cette interdiction est étendue à tout commissaire aux comptes non signataire qui a participé à la mission de certification. Pour ces derniers l'interdiction n'est que d'un an suivant leur participation à la mission de certification.
- Par ailleurs, pour la CNCC, l'article L. 822-12 du code de commerce n'interdit pas que les associés dirigeants salariés d'une société de commissaires aux comptes A, signataires ou non des rapports établis dans le cadre du commissariat aux comptes exercés dans la société B, conservent leur mandat de dirigeant dans A, postérieurement à la prise de participation de A dans B (190).
- 89 En outre, selon l'article L. 822-13 du code de commerce, les personnes ayant été dirigeants (191) ou salariés d'une personne ou entité ne peuvent être nommées commissaires aux comptes de cette personne ou entité moins de cinq années après la cessation de leurs fonctions (192). Cette interdiction est applicable aux sociétés de commissaires aux comptes dont lesdites personnes sont devenues associées, actionnaires ou dirigeantes.
- 90 Pendant le même délai, elles ne peuvent être nommées commissaires aux comptes des personnes ou entités possédant au moins 10 % du capital de la personne ou de l'entité dans laquelle elles exerçaient leurs fonctions, ou dont celle-ci possédait au moins 10 % du capital lors de la cessation de leurs fonctions. Cette interdiction est applicable aux sociétés de commissaires aux comptes dont lesdites personnes sont devenues associées, actionnaires ou dirigeantes.
- 91 La loi impose également une rotation des commissaires aux comptes personnes physiques et des associés, actionnaires ou dirigeants certifiant les comptes au nom de la personne morale commissaire aux comptes (*cf.* art. L. 822-9 C. com.) de certaines personnes ou entités (193). Rappelons que le commissaire aux comptes, personne physique, et, dans les sociétés de commissaires aux comptes, les personnes physiques associées ou actionnaires ou dirigeants de cette société ne peuvent certifier durant plus de six exercices consécutifs (194), dans la limite de sept années, les

(188) Pour J.-F. BARBIÉRI, *loc. cit.*, la cessation des fonctions s'entend ici de la cessation générale de l'activité de contrôle légal. Cette position nous semble discutable. Le délai de viduité en cause n'a pas vocation à permettre ce qui est par ailleurs interdit à tout commissaire aux comptes (emploi salarié, exercice d'une activité commerciale, directement ou indirectement). En revanche, et inversement, dans la mesure où l'occupation des fonctions objet de la période de viduité n'est pas visée par une incompatibilité générale, on voit mal pourquoi le législateur aurait exigé du commissaire aux comptes une complète cessation de son activité de contrôle légal pour faire courir le délai de viduité alors que pour éviter tout risque relatif à l'indépendance du commissaire aux comptes seule la cessation de ses fonctions dans l'entité en cause puis le respect du délai de viduité suffit.

(189) CJUE, 24 mars 2021, aff. C-950/19, BJS mai 2021, n° 200a3, p. 46 ; *Bull. CNCC* n° 202, juin 2021 - juillet 2021.

(190) EJ 2006-131, *Bull. CNCC*, précit. Cette solution devrait toujours s'appliquer malgré l'ajout de nouvelles interdictions par l'ordonnance du 17 mars 2016, puisque celles-ci ne correspondent pas à l'hypothèse envisagée. De même, la CNCC considère que rien ne s'oppose à ce qu'un associé, dirigeant salarié de la société A commissaire aux comptes d'une autre société B dont elle prend le contrôle, non signataire des rapports établis dans le cadre du commissariat aux comptes mené par la société A, puisse devenir dirigeant de la société B. Il conviendra cependant ici que l'associé de la société A n'ait pas participé à la mission de certification des comptes de la société B.

(191) Sur la notion de dirigeant v. *supra* note de bas de page n° 185.

(192) La CNCC estime que la notion de cessation de fonction vise tant l'arrivée du terme du mandat que la démission et la demande de radiation de la liste des commissaires aux comptes, EJ 2003-210, *Bull. CNCC* n° 133, 2004, p. 154.

(193) Le H3C a identifié une bonne pratique professionnelle relative à la rotation des commissaires aux comptes personne physique et des associés signataires, Délibération 22 juillet 2010. Cette bonne pratique a aujourd'hui valeur de doctrine professionnelle pour les parties non rendues obsolètes par la modification des dispositions légales à laquelle elle se réfère.

(194) La bonne pratique professionnelle relative à la rotation en application de l'article L. 822-14 précise que « le dispositif de rotation vise à introduire une rupture dans les relations de familiarité qui peuvent s'instaurer entre le ou les associés signataires et l'entité ou la personne contrôlée », dès lors « le calcul de la période de six exercices est effectué en tenant compte du nombre d'exercices qu'un commissaire aux comptes a certifié, quelle que soit la structure d'exercice professionnelle titulaire du mandat ». Ainsi un commissaire aux comptes personnes physiques ayant certifié les comptes d'une entité visée à l'article L. 822-14 pendant 4 exercices puis certifié les comptes de cette même entité en qualité de signataire de la société de commissaire aux comptes devenue titulaire du mandat pendant les deux exercices suivants sera soumis à l'obligation de rotation.

comptes des EIP (195), des personnes et entités mentionnées à l'article L. 612-1 du code de commerce et des associations mentionnées à l'article L. 612-4 du même code dès lors qu'elles font appel à la générosité du public au sens de l'article 3 de la loi n° 91-772 du 7 août 1991 (196). Ils peuvent à nouveau participer à une mission de contrôle légal des comptes de ces personnes ou entités à l'expiration d'un délai de trois ans (197) à compter de la date de clôture du sixième exercice qu'ils ont certifié. Pour la CNCC, les exercices antérieurs à la nomination du commissaire aux comptes ayant fait l'objet d'une régularisation (et donc d'une certification) par lui en raison d'une mission complémentaire que lui a confiée l'entité ou la personne contrôlée en application de l'article L. 820-3-1 du code de commerce n'entrent pas dans le décompte des six exercices aux termes desquels la rotation du signataire s'impose. Cette obligation de rotation s'impose également aux signataires personne physique (ou au commissaire aux comptes personne physique) ayant au nom de la personne morale détentrice du mandat certifiés les comptes des filiales importantes d'une EIP (198) lorsque cette dernière et sa filiale ont désigné le même commissaire aux comptes.

92 Il résulte de ces dispositions que le ou les commissaires aux comptes signataires soumis à l'obligation de rotation ne peuvent plus participer à une mission de certification des comptes (199) de la personne morale ou de l'entité dont ils certifieraient les comptes avant l'expiration du délai de trois ans. En cas de méconnaissance de l'obligation de rotation, les rapports signés par le commissaire aux comptes n'ayant pas respecté son obligation de rotation seront irréguliers. Pour la CNCC, « *afin de régulariser la situation, les dirigeants de la société de commissaire aux comptes doivent désigner la personne physique associée, actionnaire ou dirigeant qui signera désormais le rapport destiné à l'organe appelé à statuer sur les comptes de la société concernée ; cette information sera apportée à l'attention de la direction de la société cliente à travers une lettre de mission. La personne ainsi désignée procédera à la certification des comptes clos (...) déjà certifiés de façon irrégulière avant sa désignation et continuera à le faire pour les prochains exercices jusqu'à l'échéance posée par l'article L. 822-14 du code de commerce* » (200).

Cela étant, dans sa bonne pratique professionnelle « *relative à la rotation en application de l'article L. 822-14 du code de commerce* » (201) qui a aujourd'hui, *mutatis mutandis*, valeur de doctrine professionnelle le H3C recommande, pour éviter que ne se crée une trop grande familiarité entre le signataire et le groupe auquel appartient la personne

(195) L'ordonnance 2016-315 du 17 mars 2016 appliquant en droit français les textes européens sur l'audit (Directive 2014/56/UE et Règlement 537/2014) a étendu à toutes les entités d'intérêt public l'obligation de rotation qui ne s'appliquait qu'à certaines d'entre elles et singulièrement aux personnes et entités dont les titres étaient admis à la négociation sur un marché réglementé. Du fait de cette extension la question s'est posée 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 devaient être pris en compte pour le calcul des six exercices consécutifs. Pour le H3C (Avis 2017-03 et FAQ H3C du 18 juill. 2019, § 3.1), la réponse n'est pas unitaire. Concernant les personnes et entités non « cotées » appartenant aux secteurs de la banque et de l'assurance qualifiées d'EIP par le droit européen depuis la directive 2006/43 du 17 mai 2006, le H3C est d'avis que pour le décompte des six exercices 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. Mais le H3C a également 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 2016. Concernant les entités qui deviennent des entités d'intérêt public (ou des associations visées par l'article L. 822-14 du code de commerce au cours de leur vie sociale), le point de départ du décompte des six exercices correspond à la date de leur qualification d'EIP ou d'association entrant dans le domaine de l'article L. 822-14 du code de commerce ; V. égal. en ce sens, EJ 2017-12. Pour les entités visées au 6° du III de l'article L. 820-1 du code de commerce (notamment certaines compagnies financières holding) il s'agit du premier exercice ouvert postérieurement au 31 décembre 2017.

(196) Selon la CNCC (EJ 2020-13) ces associations soumises à l'obligation de rotation sont :

- Toutes les associations visées à l'article L. 612-1 et ayant un commissaire aux comptes, c'est-à-dire celles qui ayant une activité économique, dépassent deux des trois seuils prévus par cette disposition ou celles qui ne dépassant ces seuils ont nommé volontairement un commissaire aux comptes.
- Les associations recevant des subventions publiques de la part des autorités administratives et des EPIC pour un montant supérieur à 153 000 euros et qui font appel à la générosité du public (sur cette notion v. not. EJ 2009-12, *Bull. CNCC* n° 155, sept. 2009, p. 597) au sens de la loi n° 91-772 du 7 août 1991 et franchissent le seuil de 153 000 euros de ressources collectées par ce biais (décret n°2019-504 du 22 mai 2019). Les commissaires aux comptes des associations ne dépassant pas ce dernier seuil ne sont donc pas soumis à l'obligation de rotation.

N'y sont pas non plus soumises les fondations, et les fonds de dotations qui sont régis par des textes autonomes et distincts des articles L. 612-1 et suivants du code de commerce, même s'ils font appel à la générosité du public (V. EJ 2020-13, *Bull. CNCC* n° 201, mars 2021 adde. EJ 2017-87, *Bull. CNCC* n° 190, 2018, p. 273). Pour ces associations, la CNCC estime que les principes posés par la Bonne pratique professionnelle précitée concernant les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé trouvent également à s'appliquer aux entités faisant appel public à la générosité. Ainsi, dès lors que l'entité ne fait plus appel public à la générosité, l'obligation de rotation cesse de s'appliquer pour le commissaire aux comptes signataire.

(197) Ce délai qui était de deux ans a été prolongé d'une année par l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016. Pour le H3C (v. H3C FAQ, 18 juillet 2019 § 3.2) le commissaire aux comptes qui était soumis au délai de validité « *de deux ans à la date d'entrée en vigueur du nouvel article L. 822-14 doit attendre une année supplémentaire avant de pouvoir participer à la mission* ».

(198) La notion de filiale importante n'est pas définie dans la loi. Elle a cependant été précisée par le H3C dans sa bonne pratique relative à la rotation (...), précit. Au sens de l'article L. 822-14 du code de commerce, il conviendrait d'entendre le terme « filiale » comme renvoyant à une société française contrôlée de manière exclusive au sens de l'article L. 233-16 II du code de commerce et non à la filiale au sens de l'article L. 233-1 du même code. Concernant le caractère important de la filiale française, il ressort de la bonne pratique que « *sans vouloir négliger les critères qualitatifs, la prise en compte de critères objectifs, exprimés par exemple en pourcentage de paramètres mesurant la contribution de la filiale aux comptes consolidés, pourrait permettre cette identification* » ; v. égal. EJ 2010-153, *Bull. CNCC* n° 161, 2011, p. 107.

(199) Quelle que soit la qualité en laquelle il intervient dans le cadre de cette mission.

(200) V. EJ 2020-21. En outre, et conformément à l'article L. 820-3-1 du code de commerce, pour éviter toute nullité des délibérations prises sur rapport d'un commissaire aux comptes demeuré irrégulièrement en fonction (v. *infra* n° 92), il conviendra de réunir une nouvelle assemblée générale confirmant ces décisions sur rapport du nouveau signataire.

(201) Délibération du H3C du 22 juill. 2010, précit.

ou l'entité contrôlée, « que le commissaire aux comptes soumis à la rotation et au délai de viduité (de trois ans (202))... dans une entité du groupe ne puisse plus participer à une mission de contrôle légal des comptes, de la personne ou de l'entité mère ni d'aucune de ses filiales françaises importantes, avant l'expiration dudit délai. Ainsi, un commissaire aux comptes soumis à la rotation en sa qualité de signataire des comptes d'une personne ou entité mère ne pourra, en application de la recommandation, participer à une mission de contrôle légal dans ses filiales françaises importantes avant l'expiration d'un délai de... (trois) ans à compter de la date de clôture du sixième exercice de la mère qu'il a certifié. En conséquence, quand bien même il n'aurait pas été signataire des comptes de ces filiales importantes pendant six exercices consécutifs, il ne pourra pas participer au contrôle de leurs comptes pendant (...) (trois) ans. De la même manière, un commissaire aux comptes soumis à la rotation en sa qualité de signataire des comptes d'une filiale française importante ne pourra, en application de la recommandation, participer à une mission de contrôle légal dans la mère ainsi que dans une autre filiale importante, avant l'expiration d'un délai de... (trois) ans à compter de la date de clôture du sixième exercice de la filiale qu'il a certifié. Quand bien même il n'aurait pas été signataire des comptes de cette mère ou d'une autre filiale importante pendant six exercices consécutifs, il ne pourra pas participer au contrôle de leurs comptes pendant... (trois) ans ».

- 93** En revanche, un commissaire aux comptes ayant participé à une mission de certification des comptes d'une personne visée à l'article L. 822-14 du code de commerce sans être signataire n'est pas soumis à l'obligation de rotation et pourra donc exercer la fonction de certification des comptes de cette personne ou entité pendant six exercices quel que soit le nombre d'années pendant lesquelles il a participé à la mission de certification des comptes de la personne ou de l'entité (203).
- 94** Par ailleurs, la loi interdisant seulement de participer à la mission de certification, le commissaire aux comptes soumis au délai de viduité à l'égard de l'EIP dont il a certifié les comptes pendant six exercices devrait pouvoir procéder à la revue indépendante (204) des travaux du commissaire aux comptes relatifs à la certification des comptes de cette entité. On notera toutefois que le H3C (205) recommande de ne pas permettre au commissaire aux comptes soumis au délai de viduité de trois ans de procéder durant cette période à la revue indépendante précitée (206).
- 95** La question se pose en revanche de savoir si l'obligation de rotation cesse lorsque l'entité ou la personne sort des catégories de personnes ou entités visées à l'article L. 822-14 du code de commerce. Dans ces situations, l'obligation de rotation doit cesser puisque l'entité n'est plus de celles au sein desquelles les fonctions de commissaires aux comptes (ou signataires) ne peuvent se poursuivre lorsque le même commissaire aux comptes a certifié les comptes de l'entité pendant six exercices consécutifs (207).
- 96** On notera enfin que l'obligation de rotation prévue à l'article L. 822-14 du code de commerce ne pourrait concerner le commissaire aux comptes suppléant personne physique que si, remplaçant le commissaire aux comptes titulaire, il certifie les comptes d'une personne ou entité visée à l'article L. 822-14 du code de commerce. La période de six exercices est décomptée à partir de la date à laquelle il a exercé sa mission légale de certification au sein de l'entité en tant que titulaire.
- 97** À côté de l'obligation de rotation des « signataires » ou du commissaire aux comptes personne physique titulaire du mandat prévue à l'article L. 822-14 du code de commerce, l'article L. 823-3-1 du code de commerce organise la rotation des personnes morales titulaires des mandats de commissaire aux comptes détenus par toute personne dans les entités d'intérêt public. Le commissaire aux comptes tenu de cesser de procéder à la certification des comptes de l'EIP (208) ne peut accepter de mandat auprès de cette EIP avant l'expiration d'une période de quatre ans suivant la cessation de son mandat. Cette interdiction s'applique également aux membres du réseau au sein de l'Union européenne auquel il appartient.

(202) Le délai qui était initialement de deux ans a été porté à trois ans (v. note de bas de page n° 195).

(203) V. ; EJ 2010-153, *Bull. CNCC* n° 161, mars 2011, p. 107, Bonne pratique relative à la rotation (...), précit., 6 a) : « le décompte des six exercices consécutifs s'effectue sur les seuls exercices qui ont été "certifiés" par l'associé concerné. Ainsi, sa présence antérieure sur le dossier, pour des fonctions autres que celles d'associé signataire, n'est pas décomptée ». V. égal. EJ 2013-54, *Bull. CNCC* n° 172, 2013, p. 650. On notera cependant que l'article 17 § 7 al. 3 du Règlement européen n° 537/2014 oblige le contrôleur légal ou cabinet d'audit à instaurer un mécanisme de rotation progressive adapté qu'il applique aux personnes les plus élevées dans la hiérarchie qui participent au contrôle légal des comptes, en particulier au moins aux personnes qui sont enregistrées en tant que contrôleurs légaux. La rotation progressive est effectuée par étapes, sur une base individuelle, et non sur la base de l'équipe entière chargée de la mission. Elle est proportionnelle à la taille et à la complexité de l'activité du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit.

(204) Laquelle exclut qu'elle soit réalisée par un commissaire aux comptes qui participe à la mission de certification (art. R. 822-35 al. 2 C. com.).

(205) V. égal. EJ 2013-54, précit.

(206) V. FAQ H3C, 18 juillet 2019, § 3.4. En outre, le H3C s'il note (FAQ précit., § 3.3) que les dispositions légales relatives à l'obligation de rotation ne s'appliquent pas au réviseur indépendant, recommande, en raison de la mission dudit réviseur, qu'il ne procède pas à la revue indépendante des travaux relatifs à la certification des comptes d'un EIP durant plus de six exercices consécutifs dans la limite de sept ans et qu'il n'exécute pas de nouveau cette revue ou participe à la mission de contrôle légal des comptes de cette EIP avant l'expiration d'un délai de trois ans à compter de la date de clôture du sixième exercice, objet de sa revue.

(207) En ce sens, Bonne pratique professionnelle relative à la rotation (...), précit.

(208) Voir *infra* n° 205 et s.

II. ACCEPTATION DE LA MISSION

A. Vérification préalable à l'acceptation de la mission

- 98 Avant d'accepter une mission de certification proposée par la personne morale ou l'entité désirant le nommer, le commissaire aux comptes doit vérifier que l'accomplissement de sa mission future est compatible avec les exigences légales, réglementaires et déontologiques (art. 21 C. déont.) (209). À cet effet, il doit vérifier et consigner les éléments relatifs au respect des conditions de son indépendance posées par le code de déontologie et aux situations d'incompatibilités visées par l'article L. 822-11-3 du code de commerce et, le cas échéant, les mesures de sauvegarde appropriées pour éliminer la cause des risques pesant sur son indépendance ou en réduire les effets à un niveau suffisamment faible pour que son indépendance ne risque pas être affectée.
- Dans cette perspective, il doit réunir les informations nécessaires sur la structure de la personne ou entité dont les comptes seront certifiés, son actionnariat et son domaine d'activité. Il doit également se renseigner sur le mode de direction de la structure et sur la politique de ses dirigeants en matière de contrôle interne et d'information financière.
- 99 Lorsque la mission de certification concerne une personne ou une entité qui établit des comptes consolidés, il doit s'efforcer également d'obtenir les informations nécessaires sur les commissaires aux comptes ou contrôleurs légaux des personnes ou entités incluses dans le périmètre de consolidation et sur le cadre réglementaire auquel ces derniers sont soumis (art. 21 dern. al. C. déont.).
- 100 Ces renseignements dûment collectés, il doit ensuite identifier les risques de nature à affecter d'une quelconque façon la formation, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission de contrôle légal. Comme nous l'avons déjà indiqué (*supra* n° 49), il doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation et des risques, et le cas échéant, qu'il a pris les mesures appropriées. Il ne peut accepter une mission de contrôle légal ou la poursuivre que s'il est en mesure de justifier que son jugement professionnel, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission de contrôle légal ne sont pas affectés (210).
- 101 Dans cette perspective, le commissaire aux comptes doit encore, avant d'accepter sa nomination et sous réserve d'une incompatibilité, analyser « *la nature des missions ou prestations que lui-même ou le cas échéant le réseau auquel il appartient auraient réalisées antérieurement pour la personne ou l'entité intéressée ou pour la personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce, afin d'identifier, notamment, les risques d'autorévision qui pourraient résulter de la poursuite de leurs effets dans le temps. Il apprécie leur importance au regard des comptes et met en place les mesures de sauvegarde appropriées.*
- Dans un tel cas, il communique à la personne ou à l'entité dont il sera chargé de certifier les comptes, pour mise à disposition des actionnaires et associés, les renseignements concernant les missions ou prestations antérieures à sa nomination* » (art. 22 C. déont.).
- 102 En outre, le commissaire aux comptes doit, avant d'accepter sa mission, vérifier et consigner les éléments établissant qu'il dispose des ressources humaines nécessaires à la bonne exécution de sa mission de certification des comptes.
- 103 Avant d'accepter (ou de poursuivre) une mission de contrôle légal des comptes d'une EIP, le commissaire aux comptes doit (211), outre les éléments précédents, vérifier et documenter son respect des exigences prévues aux articles 4 (relatif aux honoraires d'audit) et 5 (relatif aux services interdits) du Règlement Européen n° 537/2014 et des conditions figurant à l'article 17 dudit Règlement (rotation des mandats et des signataires). Il doit également vérifier l'intégrité des membres des organes de surveillance, d'administration et de direction de l'EIP et documenter cette vérification (212).
- 104 Par ailleurs le commissaire aux comptes, appelé à succéder en tant que titulaire à un commissaire aux comptes dont le mandat vient à expiration et qui n'est pas renouvelé, doit, avant d'accepter cette nomination, s'assurer auprès de ce confrère que le non-renouvellement de son mandat n'est pas motivé par une volonté de la personne ou de l'entité contrôlée de contourner les obligations légales. La même obligation s'impose au commissaire aux comptes suppléant appelé à succéder de plein droit au commissaire aux comptes titulaire qui démissionne ou est empêché, avant la date normale d'expiration de son mandat (art. 26 C. déont.) (213).

(209) Le code de déontologie ne précise pas si cette obligation s'applique au commissaire aux comptes suppléant. Dans la mesure où les règles relatives aux incompatibilités s'appliquent également à lui, la CNCC estime qu'il est soumis à cette obligation.

(210) Voir art. 19 I et II C. déont.

(211) Art. 6, Règl. UE 537/2014 ; art. L. 820-3 III. C. com.

(212) Art. 6 § 1 c), le tout sans préjudice de la directive 2005/60/CE (4^e directive anti-blanchiment).

(213) La communication avec le commissaire aux comptes sortant doit s'établir, selon certains auteurs, par écrit pour éviter toute contestation, J. MESTRE, D. VELARDOCHIO, *Lamy sociétés commerciales* 2021, n° 1376.

La CNCC a également estimé que cette procédure s'applique, même si le successeur du titulaire démissionnaire n'est pas le suppléant, en raison du décès de ce dernier (214). Il en va également ainsi pour le commissaire aux comptes nommé en cas de démission simultanée du commissaire aux comptes titulaire et du commissaire aux comptes suppléant.

- 105** Enfin, en application de l'article L. 561-2 12° bis du code monétaire et financier, les commissaires aux comptes mettent en œuvre les obligations relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme définies aux sections 2 à 7 du chapitre I^{er} du titre VI du Livre V du code monétaire et financier. Dans cette perspective, ils se conforment à la norme d'exercice professionnel relative aux obligations du commissaire aux comptes en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme (NEP-9605) qui leur impose notamment de n'accepter la relation d'affaires, et plus spécialement ici la mission de certification, qu'après avoir identifié le « client », le cas échéant le bénéficiaire effectif et après avoir recueilli et analysé tout autre élément d'information nécessaire à la connaissance du client (215). Si le commissaire aux comptes ne parvient pas à identifier le bénéficiaire effectif, il ne peut pas accepter la mission.

B. Choix exercé par le commissaire aux comptes

- 106** Le commissaire aux comptes, titulaire ou suppléant, peut accepter ou refuser la mission qui lui est proposée, y compris en cas de désignation judiciaire (216). Par conséquent, sa nomination par la personne morale ou l'entité, ou encore la réalisation, par ces structures, des publicités légales, ne fait pas entrer en fonctions le commissaire aux comptes (217). L'entrée en fonctions dépend de son acceptation qui peut être expresse, voire tacite (218). En d'autres termes, le caractère effectif de la nomination d'un commissaire aux comptes nécessite l'acceptation de ce dernier (219). Elle peut notamment résulter de la signature du procès-verbal de l'assemblée générale ordinaire des personnes morales qui sont dotées de cette instance (ou de l'organe exerçant une fonction analogue compétent en vertu des règles qui s'appliquent aux autres personnes ou entités) ayant procédé à sa nomination, de la signature des statuts lors de la constitution de la société (220), d'une lettre séparée (221) ou même d'un courriel adressé à la personne morale ou à l'entité attestant de l'acceptation par le commissaire aux comptes de sa mission (222). Cette acceptation peut encore résulter de l'accomplissement de la formalité d'information de la CRCC. Son acceptation tacite résulte de la réalisation de la mission pour laquelle il a été nommé.
- 107** Si le commissaire aux comptes n'a pas accepté dans un délai raisonnable, il faut désigner un autre commissaire aux comptes à la place de celui qui, désigné, n'a pas exercé les fonctions qui lui étaient dévolues (223). Si le commissaire aux comptes a émis une lettre de mission mais que celle-ci n'a pas été acceptée alors qu'il a débuté sa mission légale, il sera considéré comme ayant accepté le mandat. L'absence de signature de la lettre de mission par l'entité ou la personne contrôlée ne met pas obstacle à son droit à rémunération dès lors qu'il a rempli sa mission (224).
- 108** Le commissaire aux comptes suppléant qui, le cas échéant, a été nommé par la personne ou l'entité (225) doit également accepter sa nomination. En revanche, son entrée en fonctions comme commissaire titulaire en remplacement du précédent titulaire ne suppose pas son acceptation puisque cette fonction éventuelle a déjà été acceptée.

(214) V. CEP 2006-30, *Bull. CNCC* n° 147, 2007, p. 528.

(215) Voir NEP 9605 § 12 et s.

(216) Pour la CNCC (EJ 2019-83) « la possibilité de refuser une nomination comme commissaire aux comptes, qu'elle émane d'une désignation par l'entité ou d'une décision judiciaire, tient au caractère libéral de la profession ».

(217) V. *Bull. CNCC* n° 119, 2000, p. 399.

(218) Les juges peuvent donc être amenés à qualifier de fictive la nomination d'un commissaire aux comptes qui n'aurait pas été averti de sa nomination, et n'aurait jamais été invité à mettre en œuvre ses contrôles, TGI Mulhouse, 12 avril 1985, *Bull. CNCC* n° 60, 1985, p. 479.

(219) Ainsi, la simple désignation d'un commissaire aux comptes dans les statuts ou par l'assemblée générale des actionnaires ne saurait permettre à des mandataires sociaux de prétendre qu'ils ont satisfait à l'obligation de provoquer la nomination de ce commissaire aux comptes, dès lors que cette désignation n'a pas été portée à la connaissance de celui-ci et que ce dernier n'a jamais été invité à opérer les contrôles pour lesquels il était prétendument mandaté. Trib. corr. Paris, 31^e ch., 2 nov. 1979, *Revue des sociétés* 1980.796, note B. BOULOC ; Gaz. Pal. 1980.2.408, note A.P.S.

(220) V. *Bull. CNCC* n° 119, 2000, p. 399.

(221) L'annexe III du décret du 9 février 1998 ; voir également en ce sens *Bull. CNCC* n° 119, 2000, p. 399.

(222) Même lorsqu'il informe la société de son intention d'accepter la mission, le commissaire aux comptes doit impérativement être informé de sa nomination. À défaut, sa désignation pourrait être considérée comme fictive, v. *Mémento Audit et commissariat aux comptes*, Francis Lefebvre, 2020-2021, n° 2274 ; TGI Mulhouse, 12 avril 1985, *Bull. CNCC* 60, 1985, jur. p. 479, note E. DU PONTAVICE.

(223) E. DU PONTAVICE, précit.

(224) CA Grenoble, ch. com., 5 nov. 2020, *Bull. CNCC* n° 200.

(225) Il n'appartient pas à la CRCC de proposer le nom du suppléant.

Cependant, pour entrer en fonctions, il faut qu'il ait été informé du refus, de l'empêchement, de la démission ou du décès du titulaire qu'il doit remplacer (226). Pour la CNCC, le commissaire aux comptes suppléant doit notamment intervenir en cas d'information par :

- la personne morale ou l'entité (227) ;
- le titulaire personne physique ou la société de commissaires aux comptes titulaire qu'il remplace ;
- le co-commissaire aux comptes qu'il remplace ou par l'autre co-commissaire ;
- une CRCC ;
- le H3C (228).

- 109 Dans ces situations, le commissaire aux comptes suppléant ne peut se prévaloir d'un manque d'information. Il doit assumer immédiatement ses fonctions ou démissionner (229) en respectant les limites prévues par le code de déontologie (v. *infra* n° 223 et s.).

Section 3. Procédure de nomination

I. NOMINATION PAR LA PERSONNE OU L'ENTITÉ

A. Informations de l'entité contrôlée

- 110 Selon l'article L. 820-3 I du code de commerce, si le commissaire aux comptes appartient à un réseau national ou international qui n'a pas pour activité exclusive le contrôle légal des comptes et dont les membres ont un intérêt économique commun, il doit en informer par écrit la personne ou l'entité dont il se propose de certifier les comptes (230).
Le cas échéant, il l'informe également du montant global des honoraires perçus par ce réseau au titre des services autres que la certification des comptes ainsi que la nature de ces services fournis par ce réseau à la personne ou à l'entité dont ledit commissaire aux comptes se propose de certifier les comptes, 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 du code de commerce (231).
- 111 Ces informations, communiquées par le commissaire aux comptes, sont intégrées aux documents mis à la disposition des actionnaires en application de l'article L. 225-108 du code de commerce (232). Actualisées chaque année par le commissaire aux comptes, elles sont mises à la disposition, au siège de la personne dont il certifie les comptes, des associés et actionnaires et, pour les associations, des adhérents et des donateurs.
- 112 Lorsque la nomination est envisagée dans une EIP, le détail des prestations fournies au titre des services autres que la certification des comptes peut être communiqué, à sa demande, au comité d'audit (233) ou, selon le cas, à l'organe chargé de l'administration ou à l'organe de surveillance.
- 113 Lorsque le commissaire aux comptes a vérifié, au cours des deux derniers exercices, les opérations d'apports ou de fusion de la société ou des sociétés que celle-ci contrôle au sens des I et II de l'article L. 233-16 du code de commerce, il en informe la personne ou l'entité contrôlée afin que le projet de résolution (234) émanant de la direction et le désignant en fasse état (art. L. 823-1 I al. 4 C. com.).

(226) Ainsi, pour la CNCC : « La responsabilité tant civile que pénale du commissaire aux comptes suppléant ne peut pas être engagée lorsqu'il a été informé tardivement du décès du commissaire aux comptes titulaire. On ne peut notamment lui reprocher de ne pas avoir révélé des faits délictueux dont il n'a pu avoir connaissance. », *Bull. CNCC* n° 63, 1986, p. 310.

(227) Aux termes de l'article R. 824-27 du code de commerce, « en cas de suspension provisoire, d'interdiction temporaire ou de radiation, le président de la compagnie régionale informe aussitôt de cette mesure les personnes auprès desquelles le commissaire aux comptes exerçait des fonctions ». Par ailleurs, lorsqu'aucune procédure d'information concernant la cessation des fonctions du commissaire aux comptes titulaire n'est prévu par la loi, la CNCC considère que c'est à l'entité concernée de prévenir le commissaire aux comptes suppléant, *EJ* 2010-5, *Bull. CNCC* n° 161, mars 2011, p. 103.

(228) Hypothèse du relèvement du commissaire aux comptes titulaire cf. art. R. 823-6 C. com.

(229) V. *Bull. CNCC*, précit.

(230) Cette information concerne toutes les personnes et entités soumises au contrôle légal.

(231) Pour la CNCC, et dans le silence des textes, la période de référence relative aux prestations fournies est limitée à l'exercice social antérieur à celui au cours duquel la nomination du commissaire aux comptes est envisagée, v. *Bull. CNCC* n° 133, 2004, p. 175.

(232) Cette disposition ne bénéficie qu'aux actionnaires des sociétés anonymes et aux actionnaires commanditaires des sociétés en commandite par actions.

(233) Comité prévu par l'article L. 823-19 du code de commerce.

(234) Pour la CNCC (*Bull. CNCC* n° 158, juin 2010, p. 432 (*EJ* 2009-123)) « l'absence de mention de son intervention antérieure en tant que commissaire aux comptes dans la résolution désignant le commissaire aux comptes est une irrégularité qu'il convient de signaler à la plus prochaine assemblée. Le commissaire aux comptes doit présenter à l'assemblée générale un rapport signalant l'irrégularité ainsi que le risque d'action en nullité et il peut présenter la possibilité de régulariser la situation ».

B. Statuts et organes compétents

- 114** La nomination des commissaires aux comptes titulaires et suppléants peut tout d'abord être réalisée au moment de la constitution de la société. Ils peuvent alors être désignés par les statuts. Cette situation devrait se rencontrer, après la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises, en cas de désignation volontaire d'un commissaire aux comptes dans une société. En effet, cette loi a généralisé, pour toutes les sociétés commerciales, la condition de franchissement de seuils pour l'obligation de nomination. Ce franchissement étant constaté à partir des comptes annuels, il convient d'attendre au moins la clôture du premier exercice social pour pouvoir procéder à cette constatation. Sont également désignés par les statuts les commissaires aux comptes des entités d'intérêt public qui acquièrent cette qualité dès leur constitution ou agrément (établissements de crédit par exemple).
- 115** En dehors des cas de nomination statutaire, les commissaires aux comptes sont désignés par l'assemblée générale ordinaire dans les personnes morales qui sont dotées de cette instance ou par l'organe exerçant une fonction analogue (235) compétent en vertu des règles qui s'appliquent aux autres personnes ou entités, ou par l'organe expressément désigné par la loi (par exemple : par la société de gestion d'un organisme de placement collectif constitué sous la forme d'un fonds sans personnalité morale) (236).
- Ainsi, pour les SA, les commissaires aux comptes sont proposés à la désignation de l'assemblée générale par un projet de résolution émanant du conseil d'administration ou du conseil de surveillance ou, sous certaines conditions, par les actionnaires (237). En outre, lorsque les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé, le conseil d'administration choisit les commissaires aux comptes qu'il envisage de proposer, sans que prenne part au vote le directeur général et le directeur général délégué, s'ils sont administrateurs (238).
- 116** L'organe compétent pour nommer le commissaire aux comptes est libre de son choix. Mais ce choix devra lui-même respecter les dispositions impératives qui régissent la prise de décision dudit organe. Ainsi, si l'assemblée générale ordinaire d'une société refuse de nommer les commissaires aux comptes prévus par la délibération inscrite à l'ordre du jour, elle ne pourra pas nommer régulièrement d'autres commissaires aux comptes dans la mesure où elle ne peut en principe délibérer que sur les questions inscrites à l'ordre du jour, tout au moins dans les sociétés où celui-ci est requis (239).
- 117** Cette liberté interdit la nomination sous condition suspensive du commissaire aux comptes. Une telle désignation pourrait porter atteinte au libre choix par l'assemblée générale (ou par l'organe exerçant une fonction analogue) du commissaire aux comptes puisque « *les actionnaires ayant désigné un commissaire aux comptes sous condition suspensive, pourraient être différents de ceux en place lors du fait générateur de l'entrée en fonction. Dès lors, les actionnaires se verraient de fait imposer un commissaire aux comptes* », ce qui ferait obstacle au libre choix de désignation du commissaire aux comptes par l'assemblée générale. Par conséquent, pour la CNCC, « *compte tenu de la nature de la mission, d'une part, et de la liberté de choix de l'organe délibérant, d'autre part, il n'est pas possible de désigner un commissaire aux comptes sous condition suspensive* » (240).
- 118** On rappellera par ailleurs que toute clause contractuelle qui limite le choix de l'assemblée générale ou de l'organe exerçant une fonction analogue à certaines catégories ou listes de commissaire aux comptes est réputée non écrite. La nomination (éventuelle) du ou des commissaires aux comptes suppléants est réalisée dans les mêmes conditions que la nomination du ou des commissaires aux comptes titulaires.
- 119** Au-delà de la compétence de l'organe, la loi organise de manière spéciale la procédure de sélection des commissaires aux comptes dont la nomination sera proposée à l'assemblée générale (241) des entités d'intérêt public. Cette procédure de sélection ne s'applique cependant ni aux désignations statutaires exigées en vue de l'immatriculation des

(235) Lequel peut, suivant les circonstances, être délicat à identifier et offrir à l'entité la possibilité de déterminer cet organe, v. not. EJ 2012-109, *Bull. CNCC* n° 170, 2013, p. 301.

(236) Pour un détail V. Chap. I, Sect. 1, IV. Tableau des principaux cas de nomination obligatoire.

(237) Art L. 225-228 C. com.

(238) Art. L. 22-10-66 C. com.

(239) Cass. com., 14 févr. 2018, n° 15-16.525, *Bull. CNCC* n° 189, 2018, p. 75, note Ph. MERLE ; Rev. Sociétés 2018, p. 316, note B. SAINTOURENS ; BJS avril 2018, n° 1181, p. 214, note crit. J.-F. BARBIÉRI. Il conviendra dans ce cas d'organiser une nouvelle assemblée avec pour ordre du jour leur nomination ou à tout le moins de régulariser leur nomination conformément à l'article L. 235-4 C. com.

(240) EJ 2014-125, *Bull. CNCC* n° 178, 2015, p. 307.

(241) Ou l'organe équivalent.

sociétés ni aux désignations judiciaires en cas d'omission ni aux désignations réalisées en application des articles L. 214-7-2, L. 214-24-31, L. 214-133, L. 214-162-5 (désignation dans les SICAV, les SICAF et les sociétés de libre partenariat) et L. 612-43 (cas où l'ACPR peut désigner un commissaire aux comptes supplémentaire) du code monétaire et financier. Dans ces situations, l'EIP informe le H3C des modalités de cette désignation.

- 120** La procédure de sélection, prévue aux paragraphes 2 à 5 de l'article 16 du Règlement (UE) 537/2014 est divisée en trois phases. La première phase consiste à réaliser un appel d'offres et constitue la procédure de sélection, à strictement parler, mise en place par l'entité (cf. art. 16, paragraphe 3.). C'est en principe sur le fondement de cet appel d'offres que le comité d'audit (242) doit ensuite élaborer sa recommandation à l'organe d'administration ou de surveillance de l'EIP pour la désignation du ou des commissaires aux comptes (cf. art. 16, paragraphe 2.). Enfin, cet organe d'administration ou de surveillance proposera à l'assemblée ou à l'organe compétent la nomination du ou des commissaires aux comptes (cf. art 16, paragraphe 5.).
- 121** Avant de détailler ces trois phases, il convient de préciser que la première phase, l'appel d'offres, ne s'impose pas à toutes les EIP (243). En sont exonérées celles qui satisfont aux critères énoncés à l'article 2, paragraphe 1, points f) et t) de la Directive 2003/71 CE. Il s'agit des EIP qui présentent au moins deux des trois caractéristiques suivantes : un nombre moyen de salariés inférieur à deux cent cinquante personnes sur l'ensemble de l'exercice, un total du bilan ne dépassant pas quarante-trois millions d'euros et un chiffre d'affaires net annuel ne dépassant pas cinquante millions d'euros (petites et moyennes entreprises). Il s'agit également des entités cotées sur un marché réglementé dont la capitalisation boursière moyenne a été inférieure à cent millions d'euros sur la base des cours de fin d'année au cours des trois années civiles précédentes (sociétés à faible capitalisation boursière). Dans ces entités exonérées (244), la nomination du commissaire aux comptes aura lieu à l'issue des deux phases suivantes, adaptées en tant que de besoin.
- 122** En dehors de la situation précédemment envisagée, l'organisation d'un appel d'offres n'est pas non plus nécessaire lorsqu'il s'agit de renouveler le mandat du commissaire aux comptes (245) de l'EIP (246), sauf dans le cas prévu par l'article L. 823-3-1 I alinéa 2 du code de commerce. En d'autres termes, l'organisation d'un appel d'offres s'impose dans toutes les situations où l'EIP nomme un nouveau commissaire aux comptes, mais aussi lorsque la mission de certification du seul commissaire aux comptes de l'EIP a atteint la limite légale cumulée de dix ans et que cette entité souhaite le nommer pour un nouveau mandat de six exercices (247).
- 123** La procédure de sélection que doit mettre en place l'EIP en vue de nommer son ou ses commissaires aux comptes et dont est chargé le comité d'audit ne relève pas des marchés publics (248). Aux termes du point c) de l'article 16, paragraphe 3. du Règlement (UE) 537/2014, l'EIP est libre de déterminer la procédure de sélection et peut négocier directement avec les soumissionnaires intéressés au cours de la procédure. Cela étant, cette procédure de sélection est en partie encadrée :
- si l'EIP est libre d'inviter tout commissaire aux comptes à concourir à l'exclusion de ceux en période de viduité en raison de l'obligation de rotation des mandats, elle ne peut exclure de la procédure d'appel d'offres les commissaires aux comptes qui ont reçu moins de 15 % du montant total des honoraires d'audit acquittés par l'ensemble des entités d'intérêt public en France au cours de l'année civile précédente,

(242) C'est-à-dire au comité de l'article L. 823-19 du code de commerce.

(243) Même dans le cas visé à l'alinéa 2 de l'article L. 823-3-1 du code de commerce, cf. FAQ H3C, 18 juill. 2019, 1.3.

(244) Dont peuvent faire partie les mutuelles, cf. FAQ H3C, précit., 1.4.

(245) Pour le H3C (FAQ H3C, précit., § 1.2), « pour permettre au commissaire aux comptes, désigné initialement à l'issue d'une procédure d'AO (appel d'offres), de certifier les comptes au-delà de la durée maximale de la mission de 10 ans, l'EIP doit mettre en place une nouvelle procédure d'AO. Cette procédure doit être organisée avant l'échéance des 10 ans mais ne peut pas conduire à anticiper la nomination du commissaire aux comptes, par l'organe compétent, en prévoyant d'en différer les effets ».

(246) Comme le relève le H3C (FAQ H3C, précit., 1.11) le 3 de l'article 16 du Règlement prévoit l'organisation d'un appel d'offre « à moins qu'il ne s'agisse du renouvellement de la mission d'audit ». C'est la raison pour laquelle le H3C considère que « l'EIP n'a pas à organiser d'AO (appel d'offre) pour permettre au commissaire aux comptes suppléant d'exercer un mandat de 6 exercices à l'issue du mandat du commissaire aux comptes titulaire qu'il a été appelé à remplacer ». Il précise par ailleurs que lorsque le commissaire aux comptes suppléant est appelé à remplacer le titulaire, ce remplacement ne suppose pas l'organisation d'une procédure d'appel d'offre (FAQ H3C, précit., 1.9). En revanche, la désignation d'un commissaire aux comptes suppléant d'une EIP, qui est effectuée aux mêmes conditions qu'un commissaire aux comptes titulaire, suppose en principe l'organisation d'un appel d'offre (FAQ H3C, précit., 1.8).

(247) L'article 41, 3. et 41, 4. du Règlement (UE) 537/2014 fixe une période transitoire pour l'application obligatoire de la procédure d'appel d'offre (art. 16.3) dans cette situation. Aux termes de l'article 41, 4. « l'article 16, paragraphe 3, est applicable aux missions de contrôle légal des comptes uniquement après l'expiration de la durée visée à l'article 17, paragraphe 1, deuxième alinéa », c'est-à-dire après l'expiration du délai de dix ans. Il en résulte pour le H3C (FAQ H3C, précit., 1.7) que ce paragraphe 4 s'applique exclusivement aux situations visées au paragraphe 3 de l'article 41, c'est-à-dire aux situations dans lesquelles le mandat a été accepté avant le 16 juin 2014 et qui se poursuit encore au 17 juin 2016. Dans ces seuls cas, le commissaire aux comptes qui n'aurait pas été nommé par appel d'offre peut poursuivre son mandat jusqu'au terme de la durée maximale de dix ans, sans que l'EIP n'ait à organiser d'appel d'offre. En revanche, une EIP qui envisage de nommer, à l'issue du mandat de six exercices du commissaire aux comptes en place aux dates précitées, un autre commissaire aux comptes, doit procéder à un appel d'offres.

(248) V. FAQ H3C, précit., 1.1.

- le dossier d'appel d'offres préparé par l'EIP à l'intention des commissaires aux comptes doit leur permettre de comprendre l'activité de l'entité contrôlée et les particularités du contrôle légal des comptes à effectuer (par exemple présence de comptes consolidés). Il doit indiquer les critères de sélection transparents et non discriminatoires qui sont utilisés par l'EIP pour évaluer les offres soumises par les commissaires aux comptes ainsi que les normes à respecter,
- l'entité doit ensuite évaluer les offres soumises par les commissaires aux comptes conformément aux critères de sélection figurant dans le dossier d'appel d'offres et préparer un rapport sur les conclusions de la procédure de sélection. Ce rapport est validé par le comité d'audit. L'EIP et le comité d'audit doivent prendre en considération les constatations ou conclusions de tout rapport d'inspection concernant les commissaires aux comptes candidats (249),
- enfin l'EIP doit être en mesure de démontrer, sur demande du H3C, que la procédure de sélection a été organisée de manière équitable.

124 À l'issue de cette procédure de sélection, le comité d'audit élabore sa recommandation et déclare que celle-ci n'a pas été influencée par un tiers et qu'aucune clause contractuelle limitant son choix ne lui a été imposée. En dehors du cas de renouvellement du mandat du commissaire aux comptes auquel la procédure de sélection ne s'applique pas (250), cette recommandation doit être justifiée et comporter au moins deux choix possibles, le comité devant indiquer, parmi ces possibilités, sa préférence dûment motivée pour l'une d'entre elles.

125 Cette recommandation est transmise à l'organe d'administration ou de surveillance (251) compétent pour proposer à l'assemblée générale ou à l'organe compétent la nomination du ou des commissaires aux comptes (252). La proposition formulée par l'organe d'administration ou de surveillance doit contenir la recommandation et la préférence motivée exprimée par le comité d'audit. Et si la proposition de l'organe d'administration ou de surveillance diffère de la préférence du comité d'audit, elle doit exposer les raisons pour lesquelles il n'y a pas lieu de suivre la recommandation de ce dernier. Néanmoins, le ou les commissaires aux comptes recommandés par l'organe d'administration ou de surveillance doivent avoir participé à la procédure de sélection prévue au paragraphe 3. de l'article 16 du règlement (UE) 537/2014 (253) pour pouvoir être nommés.

C. Date de nomination du commissaire aux comptes

126 La date de nomination du commissaire aux comptes va dépendre de celle à compter de laquelle la personne ou l'entité doit être dotée d'un commissaire aux comptes. Plusieurs cas peuvent être distingués. Lorsque c'est la forme sociale qui dicte l'obligation de nommer un commissaire aux comptes, la personne ou l'entité adoptant ladite forme, et qui ne peut ignorer cette obligation, devrait nommer son commissaire aux comptes à la date à laquelle elle a adopté la forme en cause. Il en ira par exemple ainsi pour les SEML et les fondations universitaires (254).

Lorsque l'entité ou la personne est tenue de nommer un commissaire aux comptes en raison d'un événement se réalisant au cours d'un exercice, elle devra nommer un commissaire aux comptes dans les meilleurs délais et le plus souvent durant l'exercice au cours duquel l'événement s'est produit (255). Ainsi les associations émettant des obligations sont tenues à compter de l'émission de ces titres financiers de nommer un commissaire aux comptes (256). Cette nomination doit donc intervenir dans les meilleurs délais à compter de ladite émission et en réalité ici certainement à la date de l'émission puisque l'émission déclenchant l'obligation de nomination est un fait volontaire de l'association. C'est également le cas, selon la CNCC, pour les associations qui reçoivent au cours d'une année une ou plusieurs subventions qui, en cumul, les conduisent à dépasser le seuil de cent cinquante-trois mille euros et qui doivent nommer un commissaire aux comptes au cours de l'exercice pendant lequel la ou les subventions ont été accordées (257).

(249) Sur la communication par le commissaire aux comptes au comité d'audit du rapport de contrôle du H3C, v. Avis H3C n° 2017-05 et FAQ H3C, précit., 71.

(250) V. *supra* n° 10 et s.

(251) Ce qui suppose que les fonctions du comité d'audit ne soient pas exercées directement par l'organe d'administration ou de surveillance comme cela est possible, cf. art. L. 823-20 4 C. com.

(252) En droit des SA, la compétence du conseil d'administration (ou de surveillance) en matière de proposition de nomination du commissaire aux comptes à l'assemblée générale ne peut être exercée directement ou indirectement par le comité d'audit. Autrement dit le conseil d'administration ne peut déléguer à un comité d'audit sa compétence en matière de proposition de nomination du commissaire aux comptes à l'assemblée générale.

(253) Sauf si l'EIP n'avait pas à suivre la procédure en cause (v. *supra* n° 121) et ne l'a pas suivie.

(254) V. *supra* Chap. I, Sect. 1, IV. Tableau des principaux cas de nomination obligatoire.

(255) V. *supra* Chap. I, Sect. 1, IV. Tableau des principaux cas de nomination obligatoire.

(256) Art. L. 213-5 al. 1^{er} C. mon. et fin.

(257) *Bull. CNCC* n° 172, 2013, p. 635.

Enfin, dans de nombreuses situations l'entité ou la personne est tenue de nommer un commissaire aux comptes si tel événement est constaté à la clôture de l'exercice. Le plus souvent il s'agira de constater le dépassement de certains seuils. Ainsi, les sociétés commerciales sont tenues de nommer un commissaire aux comptes lorsqu'à la clôture de l'exercice elles dépassent deux des trois seuils suivants : total du bilan de quatre millions d'euros, chiffre d'affaires hors taxe de huit millions d'euros, nombre de salariés supérieur à cinquante. Cette nomination doit donc intervenir dans les meilleurs délais au cours de l'exercice suivant la clôture au titre duquel les seuils ont été franchis et non dans les meilleurs délais suivant l'assemblée statuant sur les comptes de l'exercice au cours duquel les seuils ont été franchis. En effet, la décision de l'assemblée générale, approuvant ou non les comptes, n'a en général aucun effet sur ces comptes et sur le dépassement des seuils.

II. NOMINATION JUDICIAIRE

- 127 La nomination judiciaire du commissaire aux comptes interviendra le plus souvent en cas d'omission de nomination ou de récusation. Elle peut aussi avoir lieu à la demande de certains associés.

A. Omission de désignation

- 128 Lorsque l'assemblée générale ou l'organe compétent omet de désigner un commissaire aux comptes, tout membre de l'assemblée ou de l'organe compétent peut demander en justice la désignation d'un commissaire aux comptes, le représentant légal de la personne morale ou de l'entité dûment appelé (art. L. 823-4 C. com.).
- 129 La loi ne distinguant pas les différents cas d'omission de nomination des commissaires aux comptes, il convient de considérer que toutes les situations dans lesquelles un commissaire aux comptes doit être nommé et qu'il ne l'a pas été, constituent des cas d'omission de nomination (258). Tel est donc par exemple le cas de la situation dans laquelle l'assemblée générale (259) d'une SNC, d'une SCS, d'une SARL, d'une SA, d'une SE, d'une SAS ou d'une SCA a refusé de nommer un commissaire aux comptes à la suite de la demande motivée (260) formulée à la société par les associés ou actionnaires représentant au moins le tiers du capital social puisque dans une telle situation la société est tenue de désigner un commissaire aux comptes pour trois exercices (261). Tel sera encore le cas lorsque la société aura omis de désigner un deuxième commissaire aux comptes alors que la loi le lui impose (262). Il devrait en aller également ainsi en cas d'omission de nomination du ou des suppléants lorsque leur nomination est obligatoire.
- 130 Le commissaire aux comptes est désigné par le président du tribunal de commerce statuant en référé (art. R. 823-3 C. com.). La copie de son ordonnance de référé est déposée par le greffier au dossier de la société en cause en annexe au registre du commerce et des sociétés. L'avis de nomination judiciaire est transmis audit commissaire aux comptes par le greffier du tribunal saisi. En cas d'empêchement ou de refus, il sera pourvu à son remplacement par ordonnance du président du tribunal sur simple requête (263).

(258) Cette situation d'omission cesse dès que l'organe compétent nomme le commissaire aux comptes. Cette nomination, tardive, est régulière (v. *infra* n° 158).

(259) À défaut de précision légale contraire, seule cette assemblée est compétente, cf. art. L. 823-1 C. com.

(260) La question se pose de savoir si la société peut, soit par la voix de son représentant légal recevant la demande, soit lors de l'assemblée appelée à nommer le commissaire aux comptes, apprécier la motivation de cette demande pour la refuser. On peut ici supposer qu'en imposant que la demande soit motivée, la loi n'a pas souhaité conférer aux actionnaires ou associés représentant au moins un tiers du capital social un droit discrétionnaire à exiger la nomination d'un commissaire aux comptes (v. cpt. *CNCC*, Vademecum pour les commissaires aux comptes - Les deux missions légales du CAC dans les sociétés commerciales qui sont des petites entreprises - Après la loi PACTE, oct. 2019, n° 1.1.2, qui semble considérer que la nomination est toujours obligatoire lorsqu'elle émane des associés ou actionnaires représentant un tiers du capital social peu important sa motivation - en ce sens également *Mémento Sociétés commerciales*, Francis Lefebvre, 2022, n° 77524). Par conséquent, la motivation devrait pouvoir être examinée pour faire droit ou non à la demande en cause. Dans la mesure où l'organe compétent pour nommer le commissaire aux comptes est l'assemblée générale, cet examen devrait relever de sa compétence. La question se pose cependant de savoir si l'assemblée a un pouvoir discrétionnaire pour considérer que la demande n'est pas correctement motivée. La réponse est certainement négative. Il s'agit pour la société d'agir dans le respect de l'intérêt social. Et dans la mesure où la loi a souhaité donner aux associés et actionnaires précités le pouvoir d'obtenir la nomination d'un commissaire aux comptes pour trois exercices sous la seule condition que leur demande soit motivée, il convient certainement de considérer que le seul cas dans lequel ladite demande peut être refusée est celui dans lequel il est établi que cette demande est motivée par des fins contraires à l'intérêt de la société. Or, en principe, la nomination d'un commissaire aux comptes n'est pas, du fait même de sa mission, contraire à l'intérêt de la société. En d'autres termes, à la différence de la nomination judiciaire où le juge peut refuser la nomination d'un commissaire aux comptes à la demande d'un associé au motif que celle-ci n'est pas nécessaire à la poursuite de l'intérêt social et à la légitime protection des associés, s'il est conduit à apprécier la motivation de la demande de nomination du commissaire aux comptes formulée par des associés ou actionnaires représentant au moins un tiers du capital social, il ne devrait pouvoir considérer que cette motivation est défaillante que s'il est établi qu'elle est véritablement contraire à l'intérêt de la société, ou à tout le moins n'est pas motivé par la poursuite dudit intérêt.

(261) Art. L. 221-9 C. com. (SNC), L. 222-2 C. com. sur renvoi (SCS) ; L. 223-35 C. com. (SARL), L. 225-218 C. com. (SA), L. 226-6 C. com. (SCA) et L. 227-9-1 C. com. (SAS) ; L. 229-1 C. com. sur renvoi (SE).

(262) Rapp. sous l'ancienne législation *Bull. CNCC* n° 38, 1980, p. 235. En revanche, si la nomination d'un co-commissaire est seulement prévue dans un pacte d'actionnaires, l'article L. 823-4 du code de commerce ne s'applique pas, *Com.*, 12 oct. 2010, n° 09-13.006, *Bull. CNCC* n° 160, 2010, p. 637, note Ph. MERLE.

(263) V. *Lamy sociétés commerciales* 2021, n° 1381.

- 131** Le mandat conféré par le juge (264) prend fin lorsque l'assemblée générale ou l'organe compétent procède à la nomination du commissaire aux comptes (265). Pour la CNCC, le commissaire aux comptes nommé judiciairement et ayant accepté cette mission entre en fonction à la date du jugement.

B. Récusation

- 132** La récusation du commissaire aux comptes, qui ne peut intervenir que dans les trente jours après sa désignation (art. L. 823-6 et R. 823-5 C. com.), crée également une situation de vacance. Dans ce cas ce n'est pas le commissaire aux comptes suppléant qui remplace le commissaire aux comptes récusé. Le président du tribunal de commerce statuant sur la récusation selon la procédure accélérée au fond (art. R. 823-5 C. com.) désigne un commissaire aux comptes (266). Il demeure en fonctions jusqu'à l'entrée en fonctions du commissaire aux comptes nommé par l'assemblée générale ou l'organe compétent (267) (v. *infra* n° 208 et s.).

C. Désignation à la demande d'associés

- 133** Dans les SARL, les SAS, les SA, les SCA et les SE, un ou plusieurs associés ou actionnaires représentant au moins 10 % du capital social peuvent demander en justice la nomination d'un commissaire aux comptes. Dans les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite simple, cette demande judiciaire peut émaner d'un associé (268) quel que soit le nombre de droits sociaux qu'il détient. La demande est possible même si les seuils qui rendent obligatoire la désignation d'un commissaire aux comptes ne sont pas atteints. Cette mesure destinée à protéger les associés minoritaires n'a pas été étendue par la loi à toutes les personnes ou entités tenues de nommer, à partir d'un certain seuil ou à certaines conditions, un commissaire aux comptes.
- 134** Il peut être fait droit à la demande de nomination judiciaire par décision du président du tribunal de commerce statuant selon la procédure accélérée au fond.
- 135** Pour apprécier la demande, le président du tribunal prendra en considération l'intérêt social (269). Par exemple, la demande est fondée lorsqu'elle repose sur des critiques réelles sur la régularité de la comptabilité de la société (270). Elle ne l'est pas lorsqu'elle a en réalité pour objet de résoudre un différend entre associés (271).
- 136** Lorsqu'il est fait droit à la demande, le commissaire aux comptes est nommé, selon la CNCC pour la durée légale des fonctions de commissaire aux comptes, soit pour six exercices (v. *infra* n° 210). La loi ne prévoit pas, en effet, ici que le commissaire aux comptes ne reste en fonctions que jusqu'à l'entrée en fonctions du commissaire aux comptes désigné par l'assemblée ou l'organe compétent ou que la durée de ses fonctions soit limitée à trois exercices (272). Par conséquent, si l'assemblée peut certainement nommer un deuxième commissaire aux comptes, cette nomination ne devrait pas entraîner la cessation des fonctions du commissaire aux comptes judiciairement nommé. Par ailleurs, si la société dépasse les seuils l'obligeant à nommer un commissaire aux comptes, elle n'a pas à y procéder tant que le commissaire aux comptes judiciairement nommé est en fonctions puisque ce dernier doit exécuter sa mission légale et notamment examiner et éventuellement certifier les comptes de la société.

III. NOMINATION PAR LE PRÉSIDENT D'UNE COMPAGNIE RÉGIONALE

- 137** En l'absence de commissaire aux comptes suppléant, lorsqu'une sanction de suspension provisoire, d'interdiction temporaire ou de radiation (273) est prononcée à l'encontre d'une société de commissaires aux comptes, le président de la CRCC dont relève cette société désigne, après avoir sollicité l'avis des personnes auprès desquelles la société de commissaires aux comptes exerçait ses fonctions (274), pour chacune de ces personnes, un autre commissaire aux comptes avec l'accord de ce dernier, pour poursuivre la mission. Les fonctions du commissaire aux comptes ainsi désigné prennent fin à la date d'expiration du mandat confié au commissaire aux comptes sanctionné, sauf si l'empêchement n'a qu'un caractère temporaire. Dans ce dernier cas, lorsque la période de suspension ou d'interdiction

(264) Sur la durée de ce mandat, voir *infra* n° 208 et s.

(265) Celui-ci peut être le commissaire aux comptes qui avait été judiciairement nommé, v. EJ 2009-91, *Bull. CNCC* n° 157, 2010, p. 218.

(266) Rien n'empêche que le commissaire aux comptes désigné en justice soit le suppléant.

(267) Celui-ci peut être le commissaire aux comptes qui avait été judiciairement nommé, v. EJ 2009-91, *Bull. CNCC* n° 157, 2010, p. 218.

(268) Art. 221-9 C. com. et L. 222-2 C. com. sur renvoi.

(269) CA Paris, 14^e ch., 24 mai 2002, *Bull. CNCC* n° 129, 2003, p. 150, note Ph. MERLE ; Rev. sociétés 2002, p. 765, obs. GUYON.

(270) *Ibid.*

(271) CA Paris, 15 déc. 2004, RTD Com. 2005, p. 358, obs. C. CHAMPAUD et D. DANET.

(272) Contrairement à la situation dans laquelle la société commerciale est tenue de nommer un commissaire aux comptes pour trois exercices lorsque des associés ou actionnaires représentant au moins un tiers du capital social lui en font la demande motivée – v. *supra* n° 133.

(273) Situations qui constituent des cas d'empêchements et qui, en présence d'un commissaire aux comptes suppléant le conduisent à remplacer le commissaire aux comptes titulaire pendant la durée de cet empêchement.

(274) L'avis formulé par la personne ou l'entité n'a aucun caractère contraignant pour le président de la Compagnie régionale.

a cessé, le titulaire reprend ses fonctions après l'approbation des comptes par l'assemblée générale ou l'organe compétent (275).

IV. DATE D'ENTRÉE EN FONCTIONS

- 138** Nous l'avons vu, l'entrée en fonctions du commissaire aux comptes dépend de son acceptation de la mission, que celle-ci lui soit proposée par la personne morale ou l'entité ou par le juge.
- 139** Lorsque le commissaire aux comptes a donné son acceptation expresse avant sa désignation, la date de son entrée en fonctions correspond en principe au jour de sa nomination. Il en va de même s'il donne son acceptation lors de l'assemblée générale (276) qui le nomme. Si son acceptation est postérieure à cette date, il entre en fonctions au jour de son acceptation. Si son acceptation est tacite, l'entrée en fonctions est fixée à la date à laquelle il effectue un acte qui caractérise son acceptation de la mission.
- 140** La date d'entrée en fonctions du suppléant en cas de démission, de relèvement, de décès ou d'empêchement du titulaire est celle à laquelle il a été régulièrement informé de son accession à son poste de titulaire (277).
- 141** La date d'entrée en fonctions ne modifie pas la durée du mandat qui est fixée par la loi à six exercices ou dans certains cas à trois exercices. Par conséquent, le premier exercice contrôlé par le commissaire aux comptes est celui au cours duquel il est nommé (278). Le contrôle porte sur la totalité de l'exercice (279). Ainsi, lorsque le commissaire aux comptes est nommé le dernier jour de l'exercice N aux termes d'une assemblée générale approuvant la transformation de la société le nommant mais ayant différé cette opération au 1^{er} jour de l'exercice N + 1, la CNCC considère (280) que l'assemblée générale n'a pas pu donner un effet différé à la nomination du commissaire aux comptes bien qu'elle puisse donner un effet différé à la transformation. En conséquence, dans l'hypothèse envisagée, le commissaire aux comptes entre en fonction sur l'exercice N et le premier rapport de certification portera sur cet exercice.

Le commissaire aux comptes n'a pas, en principe, l'obligation de certifier les comptes de l'exercice clos avant sa nomination (281). Il devra le faire lorsqu'il remplace les commissaires aux comptes titulaire et suppléant qui ont démissionné simultanément et que les comptes du dernier exercice clos n'ont pas encore été certifiés. En outre, il pourra le faire en vertu d'une mission complémentaire attribuée par la personne ou l'entité dans une résolution distincte de celle qui le nomme commissaire aux comptes lorsqu'elle s'inscrit dans le cadre du dispositif de régularisation prévu à l'article L. 820-3-1 du code de commerce (282). Cette mission complémentaire semble pouvoir lui être imposée en contrepartie d'une rémunération complémentaire.

En revanche, pour la CNCC (283), lorsque le commissaire aux comptes a été volontairement désigné par la personne ou l'entité, sa mission de certification est effective pour la première fois sur les comptes de l'exercice au cours duquel il a été nommé. Et aucun texte ne prévoit la possibilité pour une entité de confier volontairement à un commissaire aux comptes une mission légale de certification pour un exercice déjà clos. Dès lors, dans l'hypothèse où une personne confierait une « mission » au commissaire aux comptes sur les comptes de l'exercice clos précédant celui de sa nomination, il ne pourra pas s'agir d'une mission légale. Il s'agira d'une prestation (284) distincte de la certification des comptes.

(275) Art. R. 824-27 al. 2 C. com.

(276) Ou lors de la décision de l'organe compétent.

(277) V. *supra* n° 108.

(278) *Bull. CNCC* n° 82, 1991, p. 246.

(279) Sur le caractère permanent de la mission de contrôle voir not. Com., 19 oct. 1999, RTD-Com. 2000, p. 119, obs. C. CHAMPAUD et D. DANET ; *Bull. JOLY* 2000, § 6, note F. PASQUALINI et V. PASQUALINI-SALERNO ; RJ Com. mars 2001, p. 77, note R. NEMEDEU ; D. 2001, som, obs. NAVARRO J.-L., p. 623 ; Cass. com., 24 oct. 2000, Rev. Sociétés 2001, p. 90, note T. GRANIER ; *Bull. JOLY* 2001, § 3, note J.-F. BARBIÉRI ; Cass. com., 15 janv. 2002, Dr. sociétés 2002, com. 94, obs. D. VIDAL.

(280) EJ 2019-48.

(281) Cela ne signifie pas qu'aucun contrôle ne doit être effectué, v. NEP-510 « Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes ».

(282) *Bull. CNCC* n° 102, 1996, p. 319.

(283) EJ 2019-17.

(284) Cette mission s'apparenterait aux missions effectuées avant la réforme européenne dans le cadre de l'ancienne NEP DDL 9010 « *Audit entrant dans le cadre des diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes* ». Dans ce sens v. CNP 2010-07. Pour la réalisation de cette mission se référer à l'annexe 1 « *Audit entrant dans le cadre des services autres que la certification des comptes fournis à la demande de l'entité* » du communiqué CNCC – Référence aux normes ou à la doctrine pour les services autres que la certification des comptes fournis par le commissaire aux comptes à la demande de l'entité, v. EJ 2019-17, précit.

V. PUBLICITÉ ET INFORMATIONS

A. Publicité lors de la constitution d'une société

- 142** L'article R. 210-4 8° du code de commerce prévoit que les nom, prénom et domicile du commissaire aux comptes doivent figurer dans l'avis de constitution publié dans un journal habilité à recevoir des annonces légales dans le département du siège social (art. R. 210-3 C. com.).
- 143** La demande d'immatriculation au registre du commerce et des sociétés doit mentionner les nom, nom d'usage, pseudonyme, prénoms, date et lieu de naissance, domicile personnel (285) et nationalité du ou des commissaires aux comptes (art. R. 123-54 2° b. C. com.). Il faut également procéder au dépôt de la lettre d'acceptation du commissaire aux comptes titulaire et le cas échéant du commissaire aux comptes suppléant et, si le commissaire aux comptes n'est pas encore mentionné sur la liste publiée, de l'attestation d'inscription sur la liste (286). Dans les huit jours de l'immatriculation, le greffier (art. R. 123-161 C. com.) fait paraître dans le BODACC (art. R. 123-157 C. com.) un avis d'immatriculation indiquant les nom, nom d'usage, pseudonyme et prénoms des commissaires aux comptes.

B. Publicité des nominations en cours de vie sociale

- 144** Au cours de la vie sociale, les nominations des nouveaux commissaires aux comptes, y compris ceux nommés judiciairement, doivent faire l'objet des mêmes formalités de dépôt au greffe du tribunal que lors de la constitution de la société dans le mois qui suit la décision (art. R. 123-105 C. com.).
- 145** Les mesures de publicité concernent aussi bien le commissaire aux comptes titulaire que le commissaire aux comptes suppléant (287).
- 146** Le renouvellement du mandat d'un commissaire aux comptes est dispensé de toute publicité (288). L'entité n'a pas à déposer une nouvelle lettre d'acceptation du commissaire aux comptes puisqu'elle ne procède pas à une inscription modificative.
- 147** En revanche, aucune formalité de publicité n'est prévue par les textes lors de la nomination d'un commissaire aux comptes dans une association qui entre dans le champ d'application des articles L. 612-1 et suivants du code de commerce. Seule est prévue, lors de la déclaration de l'association à la préfecture, la communication des nom, profession, domicile et nationalité de ceux qui, à un titre quelconque, sont chargés de son administration (art. 5 de la loi du 1^{er} juillet 1901) (289).
- 148** Un régime particulier existe pour les associations qui émettent des obligations et qui font l'objet d'une immatriculation au Registre du Commerce et des Sociétés (RCS) (art. L. 213-10 C. mon. et fin.). L'arrêté du 27 janvier 1986 (J.O. du 5 février) relatif à l'immatriculation des associations émettrices d'obligations au R.C.S. prévoit que doivent être précisés dans la demande d'immatriculation : « les nom, prénoms, date et lieu de naissance, domicile personnel, renseignements concernant la nationalité prévus au A (3°) de l'article 8 du décret du 30 mai 1984 (290) pour les personnes chargées de la direction, de l'administration et du contrôle et les commissaires aux comptes » (art. 2, 6° de l'arrêté du 27 janvier 1986).

C. Notification à la Compagnie régionale

- 149** Tout commissaire aux comptes chargé d'une mission de certification des comptes d'une personne ou entité notifie sa nomination, dans le délai de huit jours, au conseil régional de la compagnie dont il est membre, soit par lettre recommandée avec demande d'avis de réception soit par voie électronique. Ceci est nommé en pratique « la déclaration de mandat ». Dans le dernier cas, le conseil régional accuse sans délai réception de la notification en mentionnant la date de la réception. Le conseil régional communique l'information au Conseil national (art. R. 823-2 C. Com.).
- 150** On relèvera à cet égard que le commissaire aux comptes signataire qui exerce les fonctions au nom d'une personne morale membre d'une CRCC différente de la sienne a l'obligation de déclarer personnellement auprès de sa compagnie de rattachement les mandats dont il devient signataire quand le changement de signataire est concomitant au renouvellement du mandat. Cependant, si le changement de signataire intervient en cours de mandat, le nouveau signataire n'a pas alors à procéder à la déclaration de mandat (291).

151 (Réservé)

(285) L'adresse professionnelle peut être déclarée en lieu et place de l'adresse personnelle.

(286) Art. A. 123-45 C. com. Annexe I.1, Annexe III art 1.2.3 et s'il y a lieu d'une copie du procès-verbal de l'assemblée ayant nommé le commissaire aux comptes (cf. C. com., art. R. 123-103).

(287) Rép. Min n° 68563, JOAN (Q), 30 sept. 1985, p. 4623 ; v. Bull. CNCC n° 60, 1985, p. 501 ; v. égal. Bull. CNCC n° 16, 1974, p. 443 ; Bull. CNCC n° 6, 1972, p. 243.

(288) Rép. Min. RICKERT n° 23022, JOAN (Q), 17 mai 1972, p. 1561.

(289) Bull. CNCC n° 61, 1986, p. 114 et 115 ; Bull. CNCC n° 89, 1993, p. 134.

(290) Il suffit ici de déclarer sa nationalité, cf. art. R. 123-37 3° C. com. ayant codifié l'article 8 A 3° modifié du décret du 30 mai 1984.

(291) EJ 2007-79, Bull. CNCC n° 147, 2007, p. 476.

- 152 L'article R. 823-2 du code de commerce prévoit que si le commissaire aux comptes ou la société de commissaires aux comptes à laquelle il appartient transfère son domicile ou son siège hors du ressort de la cour d'appel près de laquelle se trouve la CRCC à laquelle il est rattaché, il renouvelle cette déclaration de mandat au conseil régional de sa nouvelle CRCC de rattachement, dans les formes prévues au premier alinéa de cet article.

La nomination en qualité de suppléant ne requiert pas de déclaration de mandat. Elle ne devient obligatoire qu'en cas de remplacement du commissaire aux comptes titulaire (292).

D. Changement de signataire en cours de mandat de la personne morale commissaire aux comptes

- 153 Lorsque le commissaire aux comptes est une personne morale et qu'elle désigne un nouveau signataire en remplacement du signataire précédemment désigné, la question se pose de savoir si l'entité ou la personne contrôlée doit approuver ou accepter un tel changement de signataire. Pour la CNCC, la réponse est négative puisque le changement de signataire n'a aucun impact sur le mandat de commissaire aux comptes, lequel reste inchangé (293). La courtoisie commande cependant d'avertir l'entité ou la personne contrôlée de ce changement. Il convient de noter que lorsque l'entité contrôlée est une société aucune déclaration au greffe du tribunal de commerce n'est à effectuer puisque le titulaire du mandat reste le même (294). Enfin, lorsque le changement de signataire a lieu au sein d'une société commissaire aux comptes contrôlant une personne dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementés, la loi ne requiert aucune information de l'AMF (295).

E. Informations disponibles au siège social

- 154 Toute personne a le droit, à toute époque, d'obtenir, au siège de la société par actions, la délivrance d'une copie certifiée conforme des statuts en vigueur au jour de la demande. La société doit annexer à ce document la liste, comportant leur nom et prénom usuel, des administrateurs ou des membres du conseil de surveillance et du directoire, selon le cas, ainsi que des commissaires aux comptes en exercice (art. R. 225-109 C. com.).

F. Rapport de transparence

- 155 Le commissaire aux comptes désigné auprès d'une EIP ou d'une société de financement pour une mission de contrôle légal publie sur son site internet un rapport de transparence, relatif notamment à sa propre structure, établi conformément aux dispositions de l'article 13 du Règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014, dans les quatre mois suivant la clôture de l'exercice (296). Si le commissaire aux comptes est associé ou salarié d'une société de commissaires aux comptes, l'établissement et la publication du rapport de transparence incombent à celle-ci. Le commissaire aux comptes est autorisé à mettre à jour le rapport de transparence qu'il a publié. Dans ce cas, il indique qu'il s'agit d'une version actualisée, et la première version du rapport reste disponible sur le site internet.
- 156 Le rapport de transparence doit être signé par le commissaire aux comptes ou le représentant légal de la société de commissaire aux comptes. Il doit comprendre au moins les éléments requis au 2 de l'article 13 du Règlement précité. Ces éléments sont :

« a) une description de la structure juridique et de la structure du capital du cabinet d'audit ;

b) lorsque le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit est membre d'un réseau :

i) une description de ce réseau et de son organisation juridique et structurelle ;

ii) le nom de chaque contrôleur légal des comptes intervenant à titre individuel ou du cabinet d'audit qui est membre du réseau ;

iii) les pays dans lesquels chaque contrôleur légal des comptes intervenant à titre individuel ou le cabinet d'audit qui est membre du réseau a le statut de contrôleur légal des comptes, ou les pays dans lesquels se situe son siège social, son administration centrale ou son siège d'exploitation principal ;

iv) le chiffre d'affaires total réalisé par les contrôleurs légaux des comptes intervenant à titre individuel et les cabinets d'audit qui sont membres du réseau provenant du contrôle légal d'états financiers annuels et consolidés ;

(292) EJ 2010-15, *Bull. CNCC* n° 161, 2011, p. 103.

(293) EJ 2004-82, *Bull. CNCC* n° 135, 2004, p. 554.

(294) Cf. art. A. 123-45 C. com. et Annexe II et III.

(295) De manière plus générale, on rappellera que la loi n'impose plus (cf. art. L. 621-22 C. mon. et fin.) au commissaire aux comptes d'informer l'AMF des propositions de nomination (ou de renouvellement) dans une société cotée.

(296) Art. R. 823-21 C. com.

- c) une description de la structure de gouvernance du cabinet d'audit ;
- d) une description du système interne de contrôle qualité du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit et une déclaration de l'organe d'administration ou de direction concernant l'efficacité de son fonctionnement ;
- e) la date du dernier examen d'assurance qualité visé à l'article 26 ;
- f) la liste des entités d'intérêt public pour lesquelles le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit a effectué des contrôles légaux des comptes au cours de l'exercice précédent ;
- g) une déclaration concernant les pratiques du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit en matière d'indépendance et confirmant qu'une vérification interne du respect de cette indépendance a été effectuée ;
- h) une déclaration concernant la politique du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit en matière de formation continue des contrôleurs légaux des comptes visée à l'article 13 de la directive 2006/43/CE ;
- i) des informations sur la base de rémunération des associés au sein des cabinets d'audit ;
- j) une description de la politique du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit en matière de rotation des associés d'audit principaux, conformément à l'article 17, paragraphe 7 ;
- k) si ces informations ne sont pas communiquées dans ses états financiers au sens de l'article 4, paragraphe 2, de la directive 2013/34/UE, des informations sur le chiffre d'affaires total du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit, ventilé selon les catégories suivantes :
 - i) les revenus provenant du contrôle légal des états financiers annuels et consolidés d'entités d'intérêt public et d'entités membres d'un groupe d'entreprises dont l'entreprise mère est une entité d'intérêt public ;
 - ii) les revenus provenant du contrôle légal des états financiers annuels et consolidés d'autres entités ;
 - iii) les revenus provenant de services autres que d'audit autorisés fournis à des entités qui sont contrôlées par le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit ;
 - et iv) les revenus provenant de services autres que d'audit fournis à d'autres entités.

Le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit peut, dans des circonstances exceptionnelles, décider de ne pas communiquer les informations requises au point f) du premier alinéa dans la mesure où cela est nécessaire pour parer à une menace imminente et grave pour la sécurité individuelle d'une personne. Le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit doit pouvoir démontrer l'existence de cette menace à l'autorité compétente ».

- 157** Le commissaire aux comptes doit informer le H3C de la publication de ce rapport sur son site internet, et le cas échéant de sa mise à jour. Il en informe également l'AMF ou l'ACPR lorsqu'il est désigné auprès d'une personne ou d'une entité assujettie à leur contrôle. Le rapport doit pouvoir être consulté au moins cinq ans à compter du jour de sa publication.

Section 4. Absence ou irrégularité dans la nomination – sanctions

I. NULLITÉ DES DÉLIBÉRATIONS

- 158** Les délibérations de l'organe mentionné à l'article L. 823-1 du code de commerce prises à défaut de désignation régulière de commissaires aux comptes ou sur le rapport de commissaires aux comptes nommés ou demeurés en fonctions contrairement aux dispositions du Titre II du Livre VIII du code de commerce ou à d'autres dispositions applicables à la personne ou à l'entité en cause sont nulles. L'absence de désignation est englobée dans la notion de « défaut de désignation régulière ». La nullité des délibérations sera donc encourue lorsqu'un seul commissaire aux comptes est nommé alors que la loi impose la nomination d'un second commissaire aux comptes titulaire.
- Toutefois, lorsque la société doit nommer un commissaire aux comptes et tarde à le faire, la désignation tardive effectuée par l'organe compétent dans les formes requises par la loi d'un commissaire aux comptes apte à exercer sa mission ne constitue pas une désignation irrégulière. En effet, la loi ne vise ici que l'irrégularité de la décision de nomination elle-même. Par conséquent, le dépassement des délais pour nommer un commissaire aux comptes s'il caractérise la violation d'une obligation par l'entité et peut affecter les décisions prises par l'organe compétent jusqu'à la nomination du commissaire aux comptes, n'affecte pas la décision de nomination en elle-même régulière.

L'action en nullité est éteinte si ces délibérations sont expressément confirmées par l'organe compétent sur le rapport de commissaires aux comptes régulièrement désignés (art. L. 820-3-1 C. com.) (297).

- 159** L'article L. 820-3-1 ouvre largement la nullité des délibérations des organes mentionnés à l'article L. 823-1 du code de commerce puisqu'il vise l'ensemble des textes précisant les conditions à respecter pour être régulièrement désigné commissaire aux comptes ainsi que ceux à respecter pour pouvoir rester en fonctions. Sont donc envisagés non seulement les textes figurant dans le Titre II du Livre VIII du code de commerce (298), mais aussi les dispositions figurant dans le code de déontologie et notamment celles qui ont été abordées sur l'indépendance. Sont également visés tous les textes spéciaux imposant des modalités particulières à la nomination régulière du commissaire aux comptes (299) (300).
- 160** La détermination de l'organe visé par l'article L. 820-3-1 du code de commerce pose difficulté. Ce dernier texte renvoie à l'article L. 823-1 du code de commerce, lequel envisage d'une part l'assemblée générale ordinaire et d'autre part l'organe exerçant une fonction analogue, compétent en vertu des règles qui s'appliquent à la personne ou l'entité.
- 161** La première question est donc de savoir s'il faut considérer, au sens de l'article L. 820-3-1 du code de commerce, l'assemblée générale ordinaire comme un organe spécial. Faut-il au contraire considérer que l'organe est l'assemblée générale, son caractère ordinaire ou extraordinaire ne faisant qu'en déterminer le type (301) ?
- 162** Certains estiment (302), en le regrettant, que l'organe visé est l'assemblée générale ordinaire. Seules ses délibérations seraient donc susceptibles d'être annulées, ce qui remettrait en cause la jurisprudence rendue sous l'égide de l'ancien article L. 225-227 du code de commerce qui avait admis qu'une décision d'assemblée générale extraordinaire soit annulée au motif que la société en cause aurait dû avoir deux commissaires aux comptes alors qu'elle n'en avait qu'un (303).
- 163** Pour d'autres, ce sont les délibérations de l'assemblée qui sont nulles à défaut de nomination régulière du commissaire aux comptes ou s'il est demeuré en fonctions irrégulièrement (304) sans qu'il y ait lieu de distinguer le type d'assemblée. Cet avis nous semble devoir l'emporter. L'organe se définit comme un individu ou un groupe d'individus, investis du pouvoir d'assurer le fonctionnement de la personne morale (305). Ici le groupe d'individus est celui des actionnaires ou associés qui tous expriment leur voix collective au sein de l'assemblée. En d'autres termes, l'assemblée, quel que soit son type, a vocation à réunir cette collectivité, ce groupe. Aussi devrait-elle constituer l'organe visé à l'article L. 820-3-1 du code de commerce. Cela d'autant plus que l'objectif de la nullité est de protéger les associés et actionnaires en leur offrant au moins la possibilité d'avoir connaissance du rapport du commissaire aux comptes, lorsque celui-ci est requis par la loi, avant de prendre une décision. Or, le commissaire aux comptes peut avoir à présenter un rapport devant l'assemblée générale extraordinaire. Dans ces situations où les droits des actionnaires existants seront particulièrement affectés par la décision qui sera prise, l'éclairage apporté par le rapport

(297) Sur les modalités de la régularisation des délibérations prises en l'absence de commissaire aux comptes ou en la présence d'un commissaire aux comptes irrégulièrement désigné, v. EJ 2011-55-A et EJ 2011-55-D, *Bull. CNCC* 2012, n° 165, p. 142 et p. 144 et p. 149.

(298) Parties législative et réglementaire.

(299) Ainsi pourrait être considérée comme irrégulière la nomination d'un commissaire aux comptes sans que le commissaire aux comptes non renouvelé ait eu la possibilité de s'exprimer devant l'organe compétent comme le prévoit l'article L. 823-8 du code de commerce ou encore celle réalisée par une collectivité soumise au code de la commande publique sans respecter la procédure d'appel d'offre des marchés publics pour la désignation de ses commissaires aux comptes, v. sur ce deuxième cas, v. EJ 2012-93, *Bull. CNCC* mars 2013, n° 169, p. 112 – La CNCC considère que le commissaire aux comptes en fonction doit porter l'existence de ces irrégularités à la connaissance des organes chargés de l'administration ou de la direction et la signaler à la plus prochaine assemblée ; *add.* *Mémento Audit et commissariat aux comptes*, Francis Lefebvre, 2020-2021, n° 2321. Dans ces situations, les auteurs précités considèrent que tant que la nomination n'est pas annulée, le commissaire aux comptes est présumé avoir été régulièrement désigné et reste en fonctions.

Par ailleurs, la régularisation de la nomination d'un commissaire aux comptes par une société sera possible si le vice est relatif à la violation des règles du droit des sociétés permettant de prononcer la nullité de la décision de l'assemblée générale le nommant. Dans ce cas la société pourra régulariser la nomination du CAC en tenant une nouvelle assemblée générale régulière portant sur la régularisation de celle qui présentait le vice (*cf.* suivant la nature de la société art L. 235-4 C. com. ou art. 1844-13 C. civ.). La personne ou l'entité pourra confirmer la nomination de son CAC si cet acte est affecté d'un vice sanctionné par la nullité relative et à la condition que cette entité soit la personne protégée par la règle violée, *cf.* art. 1179 et 1181 C. civ.

(300) En revanche, la nullité prévue par l'article L. 820-3-1 du code de commerce n'est pas applicable en cas de défaut de convocation du commissaire aux comptes régulièrement nommé aux assemblées générales en cause, Com. 10 février 2021, n° 18-24-302, *Bull. CNCC* juin 2021, n° 202, note Ph. MERLE.

(301) V. F. BARRIÈRE, Nouvelles dispositions relatives au commissariat aux comptes et incohérences en matière de nullité, *Bull. JOLY* 2006, § 203, p. 989, n° 12. Il est en revanche certain que les délibérations des autres organes de la société et notamment du conseil d'administration ne pourront pas être annulées sur le fondement de l'article L. 820-3-1 du code de commerce.

(302) Lamy sociétés commerciales, 2021, n° 1383.

(303) CA Paris, 23^e ch. B., 19 oct. 1979, Rev. Sociétés 1980, p. 480, note J.-L. SIBON.

(304) *Mémento Audit et commissariat aux comptes*, Francis Lefebvre, 2020-2021, n° 2328 ; *Mémento Sociétés commerciales*, Francis Lefebvre, 2022 n° 77606.

(305) Vocabulaire H. CAPITANT, V^o organe, sens 3.

du commissaire aux comptes régulièrement nommé (ou en fonctions) apparaît fondamental. Par conséquent, lorsque fait défaut le rapport en raison de l'absence de commissaire aux comptes ou lorsque le rapport a été émis par un commissaire aux comptes irrégulièrement en fonctions, il convient d'admettre la nullité de l'assemblée générale extraordinaire.

- 164** On remarquera que dans de nombreuses structures, il peut ne pas exister d'assemblée générale. Tel est par exemple le cas dans la société par actions simplifiée ou encore dans la plupart des associations obligées de désigner un commissaire aux comptes (v. not. dans celles régies par les articles L. 612-1 et L. 612-4 du code de commerce).
- 165** Pour la société par actions simplifiée, l'article L. 227-9 du code de commerce prévoit que la compétence, en matière de nomination du commissaire aux comptes, doit être, dans les conditions déterminées dans les statuts, exercée collectivement par les associés. Dès lors, la question se pose de savoir si l'on doit considérer que l'organe est la collectivité des associés, quelles que soient les conditions, les formes de réunion et les modalités d'expression de cette collectivité. Doit-on au contraire considérer que les statuts peuvent prévoir plusieurs organes représentant la collectivité des associés et attribuer à l'un d'entre eux le pouvoir de nomination du commissaire aux comptes ? Dans ce cas, seules les décisions de cet organe (dont la compétence n'a pas à être limitée à la nomination du commissaire aux comptes) pourraient être annulées sur le fondement de l'article L. 820-3-1 du code de commerce. Cette dernière analyse doit l'emporter nous semble-t-il dans les cas où la société s'est dotée d'une assemblée générale puisque cet organe a compétence pour nommer le commissaire aux comptes en application de l'article L. 823-1 du code de commerce (306).
- 166** Dans les associations précédemment envisagées, la loi est muette sur l'organe compétent pour nommer le commissaire aux comptes. On admet cependant que la collectivité des sociétaires doit pouvoir s'exprimer (307). C'est donc cet organe, équivalent à l'assemblée générale ordinaire visée dans la loi, qui sera compétent pour nommer le commissaire aux comptes. Dans la plupart des cas, les statuts prévoient l'existence d'une assemblée générale. Celle-ci sera donc compétente pour nommer le commissaire aux comptes et ses décisions pourront être annulées en application de l'article L. 820-3-1 du code de commerce (308).
- 167** La question se pose ensuite de savoir quelle étendue attribuer à la nullité de l'article L. 820-3-1 du code de commerce. Le texte vise les délibérations prises à défaut de désignation régulière de commissaires aux comptes ou sur le rapport de commissaires aux comptes nommés ou demeurés en fonctions contrairement aux dispositions du Titre II du Livre VIII du code de commerce. Pour une partie de la doctrine, la nullité serait limitée aux seules délibérations qui requièrent l'intervention des commissaires aux comptes (309).
- La CNCC estime qu'en application de l'article L. 820-3-1 du code de commerce, toutes les délibérations de l'assemblée prises en l'absence d'un commissaire aux comptes régulièrement désigné peuvent être annulées (310).
- 168** Le texte de l'article L. 820-3-1 du code de commerce pose encore la question de savoir si la nullité est encourue en cas de défaut de nomination ou de nomination irrégulière du ou des commissaires aux comptes suppléants. Les dispositions précitées ne distinguent pas entre le commissaire aux comptes titulaire et suppléant puisqu'il vise seulement en son alinéa 1^{er} le défaut de nomination régulière de commissaires aux comptes. À la lettre donc, la nullité des assemblées est encourue à défaut de nomination régulière du ou des commissaires aux comptes suppléants. Il a cependant été estimé que le défaut de désignation de commissaires aux comptes suppléants ne serait pas sanctionné par la nullité (311) car, dans cette situation, le commissaire aux comptes titulaire régulièrement nommé, exerce sa

(306) Il arrive souvent que les statuts de SAS prévoient une assemblée générale ordinaire et une assemblée générale extraordinaire. Dans ce cas la première assemblée est compétente en matière de nomination (art. L. 823-1 C. com.) mais la nullité semble pouvoir affecter les décisions des deux assemblées – V. *supra* n° 163.

(307) Comme pour la SAS le problème sera plus complexe si l'on admet que plusieurs organes peuvent exprimer la volonté collective des sociétaires.

(308) Si l'association a prévu des assemblées ordinaires et extraordinaires, seule la première assemblée est compétente pour nommer le commissaire aux comptes (art. L. 823-1 C. com.), mais les décisions des deux assemblées semblent susceptibles d'annulation – V. *supra* n° 163.

(309) Lamy sociétés commerciales 2021, n° 1182 ; HÉMAR, TERRÉ et MABILAT, Sociétés commerciales, Dalloz, 1974, t. 2, n° 907.

(310) Bull. CNCC n° 97, 1995, p. 117 ; v. égal. Mémento *Audit et commissariat aux comptes*, Francis Lefebvre, 2020-2021, n° 2328 ; Mémento *Sociétés commerciales*, Francis Lefebvre, 2022, n° 77650 et s. ; Y. GUYON et B. FRANÇOIS, J.-Cl. Sociétés – Traité, Fasc. 134-10, précit., n° 94. V. égal. en ce sens, CA Paris, 19 oct. 1979, précit. où la société, tenue d'avoir deux commissaires aux comptes n'en avait nommé qu'un. Le texte de l'article L. 820-3-1 du code de commerce aurait également pu être interprété comme faisant une distinction entre les situations d'absence de nomination entraînant la nullité de toutes les assemblées générales consécutives et la nomination irrégulière entraînant la nullité des seules assemblées générales consécutives prises sur le rapport de commissaires aux comptes nommés ou demeurés en fonction contrairement aux dispositions légales. On notera par ailleurs que la cour d'appel de Paris a considéré qu'une fusion ne pouvait pas être annulée sur le fondement de l'article L. 820-3-1 du code de commerce au motif que cette disposition « ne fait plus partie du livre II du même code, si bien que la nullité qu'il édicte ne figure plus dans les causes de nullité d'une fusion retenues par les articles L. 235-8 et L. 235-1 » du code de commerce, CA Paris, 3^e ch., sect. B, 26 mars 2009, n° 7/04287, BJS sept. 2009, p. 741, note A. COURET.

(311) Bull. CNCC n° 114, 1999, p. 256.

mission et éclaire les délibérations des assemblées par ses rapports lorsqu'ils sont requis par la loi. Dès lors, les associés qui ont bénéficié du rapport réalisé par le commissaire aux comptes en fonctions seraient sans qualité pour agir en nullité de la délibération (312). Nous rejoignons cette opinion. On remarquera en outre que l'action en nullité est éteinte si les délibérations sont expressément confirmées par l'organe compétent sur le rapport de commissaires aux comptes régulièrement désignés (art. L. 820-3-1 C. com.). Par conséquent, même si l'on admet la nullité des délibérations prises à défaut de nomination du suppléant, l'action devrait être éteinte dès l'origine pour les délibérations qui ont été prises sur le rapport du titulaire dûment nommé.

- 169 Par ailleurs, pour la Chambre commerciale de la Cour de cassation, l'annulation d'une décision de la chambre régionale de discipline qui a suspendu le commissaire aux comptes titulaire n'a « *pas eu pour effet de rendre nulles de plein droit les assemblées générales de la société, régulièrement tenues sur le rapport du commissaire aux comptes suppléant en raison de l'existence, à l'époque, de la décision disciplinaire concernant le titulaire, laquelle n'a été qu'en suite annulée* » (313).
- 170 Bien que la nullité semble relative puisque l'acte peut être confirmé (314), la jurisprudence n'a pas limité aux membres de la personne ou de l'entité la possibilité d'agir en nullité. Elle a ainsi admis qu'un ancien commissaire aux comptes de la société puisse demander la nullité de délibérations prises à défaut de nomination régulière d'un commissaire aux comptes (315).
- 171 La date à laquelle doit se placer le juge pour apprécier la validité de l'assemblée est le jour où les résolutions ont été votées. La prescription de l'action en nullité est de trois ans pour les sociétés (art. 1844-14 C. civ. ; art. L. 235-9 C. com.) et, sauf délai de prescription particulier, de cinq ans pour les délibérations des autres personnes ou entités (316).
- 172 Enfin et comme nous l'avons déjà relevé, l'action en nullité est éteinte si les délibérations sont expressément confirmées par l'organe compétent sur le rapport de commissaires aux comptes régulièrement désignés (art. L. 820-3-1 C. com.). On peut cependant se demander ce qui devrait figurer dans le rapport lorsqu'il s'agit de confirmer des délibérations qui pouvaient être prises sans rapport du commissaire aux comptes. Lorsque les délibérations ont été prises sur rapport de commissaires aux comptes irrégulièrement nommés ou demeurés en fonction irrégulièrement (317), il n'est pas nécessaire que le ou les commissaires aux comptes présentent autant de rapport que d'exercices pour lesquels une régularisation est requise. Pour la CNCC « *un rapport unique de certification ainsi qu'un rapport unique sur les conventions réglementées pourront être présentés à conditions qu'ils analysent successivement chacun des exercices antérieurs* » (318). Pour la CNCC (319), « *la communication des rapports anciens irrégulièrement établis, qui sont à l'origine de la nullité encourue, accompagnée d'une "attestation" confirmant les termes desdits rapports, ne répond pas (...) de manière satisfaisante aux conditions posées par l'article L. 820-3-1 du code de commerce pour que l'action en nullité soit éteinte. Les rapports anciens établis irrégulièrement sont caducs et de nouveaux rapports doivent leur être substitués* ».
- 173 La question se pose par ailleurs de savoir si le commissaire aux comptes est dans l'obligation de dresser le rapport demandé par la société pour confirmer des délibérations nulles. En particulier, peut-il être tenu d'examiner les comptes antérieurs et de rédiger un rapport (320) pour que la personne ou l'entité puisse couvrir la nullité éventuelle de son assemblée générale annuelle ? Rien dans le texte de l'article L. 820-3-1 C. com. ne l'impose au commissaire aux comptes. On peut cependant considérer que cela fait partie de sa mission. Telle est la position de la CNCC qui estime que le commissaire aux comptes régulièrement désigné ne peut refuser, si la société le lui demande, d'établir un rapport permettant la confirmation des délibérations antérieures entachées de nullité (321). Pour ce travail complémentaire, le commissaire aux comptes a bien sûr droit à un supplément d'honoraires.

(312) *Mémento Sociétés commerciales*, Francis Lefebvre, 2022, n° 77651.

(313) Com., 12 mars 1996, n° 94-13243, *Bull. civ. IV*, n° 87, Dr. sociétés 1996, n° 135, obs. D. VIDAL.

(314) HÉMAR, TERRÉ, MABILAT, précit., n° 908.

(315) CA Paris, 17 sept. 1993, D. 1993, IR p. 225 et 227 ; CA Paris, 21 janv. 1994, *Bull. JOLY* 1994, p. 375 note crit. J.-F. BARBIÉRI ; Rev. Sociétés 1994, somm. p. 112, obs. Guyon.

(316) Art. 2224 C. civ., et art. L. 110-4 C. com.

(317) À cet égard, la CNCC (EJ 2021-25) considère que lorsque la société a volontairement nommé deux commissaires aux comptes, que la mission de l'un est arrivée à son terme mais que ce dernier a continué à exercer sa mission au sein de l'entité, celui-ci exerce irrégulièrement sa mission. Dans cette situation, « *lorsque l'un des deux commissaires aux comptes exerce sa mission et co-signé les rapports dans des conditions contraires aux dispositions du titre II du livre VIII du code de commerce, les délibérations des assemblées sont annulables, quand bien même la société n'est pas tenue d'avoir deux commissaires aux comptes* ».

(318) EJ 2021-25 ; *Bull. CNCC* n° 165, mars 2012, p. 149.

(319) EJ 2021-25.

(320) Rien ne l'oblige en revanche à certifier les comptes si ces derniers ne sont pas en état de l'être, v. *Bull. CNCC* n° 51, 1983, p. 376.

(321) *Bull. CNCC* n° 51, 1983, précit.

II. RESPONSABILITÉ PÉNALE

- 174** Est puni d'un emprisonnement de deux ans et d'une amende de trente-mille euros le fait, pour tout dirigeant de la personne ou de l'entité tenue d'avoir un commissaire aux comptes, de ne pas en provoquer la désignation (322) (art. L. 820-4 1° C. com.). Pour la CNCC, cette sanction pénale n'est pas applicable au défaut de nomination d'un commissaire aux comptes suppléant (323).

À cet égard, on notera que « *la désignation d'un commissaire aux comptes dans les statuts ou par l'assemblée générale des actionnaires ne saurait permettre à des mandataires sociaux de prétendre qu'ils ont satisfait à l'obligation de provoquer la nomination de ce commissaire aux comptes, dès lors que cette désignation n'a pas été portée à la connaissance de celui-ci et que ce dernier n'a jamais été invité à opérer les contrôles pour lesquels il était prétendument mandaté* » (324). Dans cette situation, l'infraction est constituée.

- 175** En revanche, comme le remarque le professeur Emmanuel DU PONTAVICE « *comme il n'est pas possible, par application du principe de la légalité des délits, d'élargir l'incrimination légale, la condamnation pénale des dirigeants sociaux ne peut être envisagée dès lors qu'ils ont effectivement provoqué la désignation du commissaire aux comptes, qu'ils ont porté à la connaissance du commissaire cette désignation et que ce dernier a été invité à opérer ses contrôles. Si le commissaire aux comptes ainsi averti refuse expressément la mission qui lui est conférée ou ne l'accepte pas, même tacitement, la condamnation pénale des dirigeants n'est pas encourue* » (325). On remarquera cependant que lorsque le refus d'acceptation du commissaire aux comptes est certain, la société se trouve à nouveau dans l'obligation de désigner un commissaire aux comptes. L'infraction est constituée à défaut de ne pas avoir provoqué la désignation du ou des commissaires aux comptes titulaires. En revanche, la sanction pénale ne semble pas applicable au défaut de nomination d'un commissaire aux comptes suppléant (326).

- 176** Par ailleurs, est puni d'un emprisonnement de six mois et d'une amende de sept mille cinq cents euros le fait, pour toute personne d'accepter, d'exercer ou de conserver les fonctions de commissaire aux comptes, nonobstant les incompatibilités légales, soit en son nom personnel, soit au titre d'associé dans une société de commissaires aux comptes (art. L. 820-6 C. com.).

Pour la Chambre criminelle de la Cour de cassation, les incompatibilités légales visées à l'article L. 820-6 précité ne s'entendent pas de la situation générale précisée à l'article L. 822-10 1° du code de commerce déclarant que toute activité ou tout acte de nature à porter atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes est incompatible avec les fonctions de commissaire aux comptes (327).

En revanche, et comme nous l'avons déjà noté (*supra*, n° 57), la Haute juridiction considère que l'article L. 822-11-3 I du code de commerce, aux termes duquel, « *le commissaire aux comptes ne peut prendre, recevoir ou conserver, directement ou indirectement, un intérêt auprès de la personne ou de l'entité dont il est chargé de certifier les comptes, ou auprès d'une personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle, au sens des I et II de l'article L. 233-3* », pose des interdictions et des incompatibilités générales suffisamment précises pour pouvoir être directement sanctionnées pénalement en application de l'article L. 820-6 du code de commerce (328). Par conséquent, les situations spéciales d'interdiction ou d'incompatibilité précisées à l'article L. 822-11-3 du code de commerce, et sur l'invitation de ce texte, au sein du code de déontologie ne constituent que des cas particuliers de la situation plus largement prohibée par l'article L. 822-11-3 I al. 1^{er} du code de commerce. pouvant être pénalement sanctionnées.

De même les sanctions pénales encourues en application de l'article L. 820-6 du code de commerce sont certainement applicables en cas de violation des incompatibilités générales visées à l'article L. 822-10 2° et 3° du code de commerce et des incompatibilités temporaires ou interdictions visant les dirigeants qui viendraient à être nommés commissaires aux comptes. Elles s'appliquent encore aux commissaires aux comptes qui certifieraient pendant plus de six exercices les comptes d'une EIP. Elles s'appliquent également à ceux qui ignoreraient les délais de viduité (329).

(322) Ou de ne pas le convoquer à toute assemblée générale.

(323) *Bull. CNCC* n° 114, 1999, p. 256 ; *EJ* 013-72, *Bull. CNCC* n° 174, 2014, p. 251.

(324) Trib. corr. Paris, 31^e ch., 2 nov. 1979, *Revue des sociétés* 1980.796, note B. BOULOC ; *Gaz. Pal.* 1980.2.408, note A.P.S.

(325) Note sous, TGI Mulhouse, 12 avril 1985, *Bull. CNCC* n° 60, 1985, p. 479.

(326) *Bull. CNCC* n° 114, 1999, p. 256 ; *EJ* 2013-72, *Bull. CNCC* n° 174, 2014, p. 251.

(327) *Crim.*, 16 juin 2010, n° 09-81.813, *Bull. CNCC* n° 153, 2010, p. 533 ; *Rev. Sociétés* 2011, p. 49, note H. MATSOPOULOU ; *BJS* 2010, n° 196, p. 893, note J.-F. BARBIÉRI ; *Dr. sociétés* 2010, comm. n° 192, note R. SALOMON ; *D.* 2010, p. 1866, obs. A. LIENHARD ; *RTD com.* 2011, p. 185, obs. B. BOULOC ; *Sur renvoi CA Paris*, 17 janv. 2012 : *Bull. CNCC* juin 2012, n° 166, p. 363, note Ph. MERLE. Pour la cour d'appel de Paris, la combinaison des deux textes n'est pas conforme au principe de légalité des délits et des peines qui exige que les éléments constitutifs de l'infraction soient clairement et précisément définis.

(328) *Crim.*, 6 avril 2016, n° 15-81.273, *Bull. CNCC* 2016, note crit. Ph. MERLE ; *Rev. Sociétés* 2016, p. 616, note J.-M. MOULIN ; *BJS* 2016, p. 354, note J.-F. BARBIÉRI ; *Dr. sociétés* 2016, comm. 113, note R. SALOMON ; *Dr. pénal* 2016, comm. 97, note J.-H. ROBERT.

(329) *Sur ces situations, v. supra* ; en ce sens *Mémento Sociétés commerciales*, Francis Lefebvre, 2022, précit., n° 77607.

L'infraction visée à l'article L. 820-6 du code de commerce est un délit continu. Elle persiste jusqu'à la cessation effective des fonctions du commissaire aux comptes. Ce n'est donc qu'à compter de cette date que commence à courir la prescription de six ans (330).

177 Dans cette situation, le commissaire aux comptes est également susceptible d'être sanctionné au plan disciplinaire (art. L. 824-1 C. com.) (331).

178 On notera pour conclure que les entités d'intérêt public, leurs gérants, administrateurs ou membres du directoire ou du conseil de surveillance sont passibles des sanctions prévues à l'article L. 824-3 du code de commerce en cas de manquement aux dispositions de l'article L. 823-1 du code de commerce, relatives à la désignation des commissaires aux comptes.

III. RESPONSABILITÉ DISCIPLINAIRE

179 Les commissaires aux comptes sont également passibles de sanctions disciplinaires. L'action disciplinaire se prescrit par six ans (art. L. 824-4 C. com.). Aux termes de l'article L. 824-1 du code de commerce constitue une faute disciplinaire :

« 1° tout manquement aux conditions légales d'exercice de la profession ;

2° toute négligence grave et tout fait contraire à la probité ou à l'honneur ».

Ce texte confère ainsi à la notion de faute disciplinaire un caractère extrêmement large, d'autant qu'en cette matière le principe de droit pénal « *nullum crimen, nulla poena sine lege* » ne s'applique pas. La faute relative à l'acceptation ou au maintien du mandat peut être commise par tout commissaire aux comptes, qu'il soit une personne physique ou une personne morale (art. R. 822-55 et R. 822-61 C. Com.). La société de commissaires aux comptes peut faire l'objet de poursuites disciplinaires indépendamment de celles intentées contre ses actionnaires ou associés (art. R. 822-61, al. 2 C. com.).

180 Le rapporteur général près le H3C est seul compétent pour procéder à l'enquête préalable à l'ouverture de la procédure disciplinaire (art. L. 824-5, al. 1 C. com.). Lorsque les faits justifient l'engagement d'une procédure de sanction, le H3C arrête les griefs qui sont notifiés à la personne intéressée. Le rapport final est établi par le rapporteur général qui l'adresse à la formation restreinte avec les observations de la personne intéressée (art. L. 824-8 C. com.).

181 Les sanctions disciplinaires principales qui peuvent être infligées au commissaire aux comptes sont énumérées par les articles L. 824-2 et L. 824-3 du code commerce. Certaines ont un caractère moral : l'avertissement, le blâme. D'autres, plus graves, privent le commissaire aux comptes d'exercer sa profession. L'interdiction temporaire ne peut pas excéder cinq ans et peut être assortie du sursis. La radiation de la liste présente un caractère définitif. Des sanctions pécuniaires peuvent être également prononcées, avec possibilité de sursis. Elles peuvent aller jusqu'à deux cent cinquante mille euros pour une personne physique et un million d'euros pour une personne morale (ou être fixée à une somme calculée en fonction des honoraires facturés, cf. art. L. 824-2, II, 3°, b).

Un recours de pleine juridiction est possible devant le Conseil d'État (art. L. 824-14 C. com.).

IV. RESPONSABILITÉ CIVILE

182 Le défaut de désignation d'un commissaire aux comptes par la société constitue une faute. Il doit donc permettre d'engager la responsabilité de la société à l'égard de tous ceux qui souffrent d'un préjudice direct. Il en va également ainsi lorsque la désignation irrégulière tient dans la violation, par la société, d'une règle impérative.

183 La Cour de cassation considère que le dirigeant de la personne morale qui a omis de provoquer en connaissance de cause la désignation du commissaire aux comptes a commis un délit intentionnel (332). Ainsi aura-t-il commis une faute dite séparable de ses fonctions permettant à tout tiers de mettre en cause sa responsabilité civile pour cette

(330) TGI Saintes 3 févr. 1983, *Bull. CNCC* 1983, p. 225, note E. DU PONTAVICE.

(331) V. *infra* n° 179.

(332) *Crim.*, 29 nov. 2016, n° 15-84.635, Dr. sociétés 2017, comm. 176, note R. SALOMON.

faute (333). Le dirigeant poursuivi pénalement pour ne pas avoir provoqué la désignation du commissaire aux comptes pourra également être poursuivi civilement devant les juridictions pénales (334).

- 184** Si la société est en liquidation judiciaire cette abstention pourra caractériser une faute de gestion ayant contribué à l'insuffisance d'actif (335). Dans ce cas, le juge pourra décider que les dettes de la personne morale seront supportées, en tout ou partie, par le dirigeant. Cependant, si la faute est considérée comme étant une simple faute de négligence, la responsabilité du dirigeant de droit ou de fait ne peut être engagée (336).
- 185** Le commissaire aux comptes qui accepte sa nomination alors qu'il est dans une situation irrégulière risque également de voir sa responsabilité civile engagée par ceux à qui cette faute a causé un préjudice direct.

V. DÉFAUT DE PUBLICITÉ

- 186** La nomination qui ne fait pas l'objet d'une publicité est inopposable aux tiers. Le commissaire aux comptes pourrait, en cas de carence, faire procéder aux formalités de publicité (art. L. 123-5-1 et R. 210-18 C. com.) (337).

Les dirigeants sociaux, tenus de réaliser les inscriptions modificatives au registre du commerce et des sociétés peuvent engager leur responsabilité civile lorsqu'ils n'y ont pas procédé. Dans cette situation, leur responsabilité civile ne pourra être engagée par les tiers que s'ils ont commis une faute séparable de leurs fonctions.

(333) Com., 28 sept. 2010, n° 09-66.255, JCP E 2011, 1000, obs. F. DEBOISSY et G. WICKER, JCP G 2011, 284 obs. F. DEBOISSY et G. WICKER, Rev. sociétés 2011, p. 97, obs. B. DONDERO, BJS déc. 2010, p. 976, note A. COURET ; D. 2010, p. 2290, obs. A. LIENHARD ; Cass. 3^e civ., 10 mars 2016, n° 14-15.326, BJS juin 2016, p. 225, note S. MESSAI-BAEHRI ; Cass. 3^e civ., 7 juin 2018, n° 16-27.680, D. 2018, p. 1255, RLDA 2018, n° 6523, obs. J. GALLOIS, Dr. Sociétés 2018, n° 11, p. 29, obs. J. HEINRICH ; Com., 18 sept. 2019, n° 16-26.962, BJS janv. 2020, p. 11, note D. PORACCHIA, Rev. Sociétés févr. 2020, p. 108, note S. FRANÇOIS.

(334) Les juridictions pénales ne connaissent pas le concept de faute séparable des fonctions, v. spé. Crim., 5 avr. 2018, Cass. crim., 5 avr. 2018, n° 16-87669, BJS 2018, p. 258, concl. R. SALOMON, note A. COURET ; Dr. sociétés 2018, comm. 83, note J. HEINICH, et concl. R. SALOMON ; D. 2018, concl. R. SALOMON, p. 1128 ; *ibid*, p. 1137, chron. L. SAENKO ; *ibid*, p. 2056, obs. E. LAMAZEROLLE ; RJCom. 2018, obs. C. M. ; JCP G, 2018, 644, note J.-H. ROBERT ; AJ pénal 2018, p. 248, note C. MANGEMATIN ; RTDCiv. 2018, p. 677, note P. JOURDAIN ; Dr. et patrimoine sept. 2019, n° 294, obs. D. PORACCHIA ; v. déjà Crim., 20 mai 2003, n° 02-84.307, *Bull. crim.* 2003, n° 101, *Bull. JOLY Sociétés* 2003, § 242, note Th. MASSART.

(335) En ce sens CA Paris, 18 nov. 1997, *Bull. CNCC* n° 110, 1998, p. 200, note Ph. MERLE ; *Bull. JOLY* 1998, p. 250, note J.-F. BARBIÉRI.

(336) Art. L. 651-2 C. com.

(337) Rép. Min. n° 27412, *J.O. Sénat* (Q), 8 nov. 1978, p. 3053.



CHAPITRE 2 : DURÉE DES FONCTIONS

Section 1. Durée légale du mandat

- 187** La durée légale des fonctions de commissaires aux comptes est de six exercices (338). Cette durée s'impose dans toutes les structures, que le commissaire aux comptes ait été nommé en conséquence d'une obligation légale ou de façon purement volontaire, sauf lorsque la loi réduit ou permet de réduire la durée de la mission à trois exercices. Il n'est pas possible de définir par voie conventionnelle les contours de la mission légale du commissaire aux comptes et notamment sa durée (339).
- 188** Si l'entrée en fonctions du commissaire aux comptes correspond à la date à laquelle les volontés de la personne morale ou de l'entité et celle du commissaire aux comptes se sont rencontrées, la période d'intervention du commissaire aux comptes débute avant cette acceptation. En effet, le commissaire aux comptes est nommé pour six ou trois exercices et sa mission présente un caractère permanent. Par conséquent, elle couvre nécessairement la totalité de l'exercice au cours duquel celui-ci est nommé (340).
- 189** La solution est identique en cas de transformation d'une société non astreinte à nommer un commissaire aux comptes en une société tenue d'en désigner un. Le premier exercice à contrôler est celui au cours duquel le commissaire aux comptes est nommé, c'est-à-dire en principe celui au cours duquel a lieu la transformation laquelle n'entraîne ni modification ni extinction de la personnalité morale de la structure transformée.
- 190** En revanche, le commissaire aux comptes n'a pas, en principe, l'obligation de certifier les comptes de l'exercice clos avant sa nomination (341). Il ne pourra le faire qu'en vertu d'une mission complémentaire à son « mandat », attribuée par l'assemblée générale (342). On rappellera que selon la CNCC (343), le commissaire aux comptes ayant accepté le mandat ne peut refuser cette mission complémentaire puisqu'elle a pour objet de couvrir la nullité des délibérations de l'assemblée du fait de la nomination irrégulière ou du maintien irrégulier du précédent commissaire aux comptes (v. *supra*, art. L. 820-3-1 C. com.). Cette mission complémentaire sera réalisée en contrepartie d'une rémunération supplémentaire.
- 191** Les diligences du commissaire aux comptes peuvent concerner des événements et des périodes antérieurs à sa nomination (344). Elles ont en revanche pour date butoir la date de cessation des fonctions du commissaire.
- 192** Cette date arrivée, la personne morale peut à nouveau se trouver dans l'obligation de nommer un commissaire aux comptes. Sera alors compétent l'organe visé à l'article L. 823-1 du code de commerce à savoir soit l'assemblée générale ordinaire dans les personnes morales qui sont dotées de cette instance soit l'organe exerçant une fonction analogue compétent en vertu des règles qui s'appliquent aux autres personnes ou entités (v. *supra* n° 114 et s.). Seuls ces organes peuvent désigner un commissaire aux comptes ; ces organes peuvent également nommer un commissaire aux comptes alors que la loi ne le requiert pas. Ainsi, lorsque le commissaire aux comptes suppléant entre en fonctions parce que le titulaire est empêché ou relevé de ses fonctions, la société ne peut nommer à sa place un autre commissaire aux comptes. Cette nomination serait irrégulière (345). En revanche, elle peut nommer, à côté du suppléant entré en fonction, un autre commissaire aux comptes.
- 193** La date de la fin de sa mission étant fixée par la loi, le commissaire aux comptes ne peut pas être nommé ou renouvelé par anticipation par l'assemblée générale (346). Sa nomination étant de la compétence de l'assemblée générale (ou d'un organe « équivalent » dans les entités non pourvue d'une telle assemblée) qui seule peut en décider à travers une délibération sociale, il ne peut pas être reconduit tacitement.

(338) La prorogation du sixième exercice régulièrement réalisée doit entraîner la prorogation de la durée du mandat puisque celui-ci ne peut pas expirer avant l'assemblée statuant sur les comptes dudit exercice. Peu importe donc la durée réelle de l'exercice, seule cette notion étant à prendre en considération, rapp. EJ 2002-228, *Bull. CNCC*, n° 129, 2003, p. 171.

(339) Avis H3C n° 2011-07 du 7 avril 2011 relatif à la possibilité pour une entité de mettre fin de manière anticipée au mandat de son commissaire aux comptes.

(340) *Bull. CNCC*, n° 102, 1996, p. 319.

(341) Cela ne signifie pas qu'aucun contrôle ne doit être effectué, v. NEP 510 « *Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes* ».

(342) *Bull. CNCC*, n° 102, 1996, p. 319.

(343) *Bull. CNCC*, n° 51, 1983, p. 376.

(344) V. *Mémento Audit et commissariat aux comptes*, Francis Lefebvre, 2020-2021, n° 2200 et s.

(345) *Bull. CNCC*, n° 2, 1971, p. 88.

(346) EJ 2003-125, *Bull. CNCC*, n° 132, 2003, p. 654 ; EJ 2014-125, *Bull. CNCC*, n° 178, 2015, p. 307. La résolution correspondante serait susceptible d'être annulée sur le fondement de l'article L. 820-3-1 du code de commerce.

- 194 Si le commissaire aux comptes poursuit sa mission au-delà de son terme, sans que son mandat ait été renouvelé par l'assemblée générale, il n'est plus titulaire de ladite mission. Dans cette situation, la personne morale ou l'entité doit procéder à la nomination d'un commissaire aux comptes (347). À défaut, elle se trouve dans une situation d'omission (v. *supra* n° 128). Les délibérations de l'assemblée générale seront nulles sauf à ce qu'elles soient confirmées postérieurement par une décision de l'assemblée statuant sur rapport du commissaire nommé ou, éventuellement, désigné en justice (348) (v. *supra* n° 158 et s.).

I. DURÉE DE SIX EXERCICES

- 195 Sauf cas particuliers, la nomination d'un commissaire aux comptes pour une période inférieure à six exercices (349) est irrégulière et les délibérations de l'organe l'ayant nommé seraient susceptibles d'être annulées (v. *supra* n° 158 et s.).
- 196 Les fonctions du commissaire aux comptes n'expirent pas à la fin du sixième exercice (350) mais après la délibération de l'assemblée générale ou de l'organe compétent qui statue sur les comptes du sixième exercice qu'il a certifiés (art. L. 823-3 C. com.). Par conséquent, si sa mission de certification couvre les six exercices, il devra tenir compte ici des événements qui ont pu intervenir entre la date de clôture de l'exercice et la date d'arrêté des comptes qu'il a identifiés ainsi que de ceux dont il a eu connaissance entre la date d'arrêté des comptes et la date de signature de son rapport, voire même, jusqu'à la date de l'assemblée générale ou de l'organe compétent qui statue sur les comptes du sixième exercice (351). Si l'assemblée générale devant statuer sur les comptes du sixième exercice (exercice N) n'est pas tenue durant l'exercice qui le suit (N + 1), le commissaire aux comptes demeure en fonction jusqu'à la date à laquelle l'assemblée statue sur les comptes du sixième exercice mais sans que sa mission puisse comprendre l'audit des comptes des exercices clos postérieurement au sixième puisque la mission de certification des comptes est bornée par la loi à six exercices. Dans cette situation, si le commissaire aux comptes est renouvelé dans ses fonctions lors de la tenue de l'assemblée générale tenue postérieurement à la clôture de l'exercice N + 1 (352), afin de couvrir une éventuelle nullité des délibérations prises en l'absence de désignation régulière d'un commissaire aux comptes durant l'exercice N + 1, la personne ou l'entité pourra confier au commissaire aux comptes renouvelé dans ses fonctions lors de l'exercice N + 2 une mission complémentaire sur les comptes de l'exercice N + 1. Cette mission n'entrera pas dans le décompte du nouveau mandat de six exercices du commissaire aux comptes renouvelé dans ses fonctions en N + 2.

II. DURÉE PARTICULIÈRE DE TROIS EXERCICES

- 197 Nous l'avons vu, l'article L. 823-3 du code de commerce fixe la durée légale des fonctions de commissaire aux comptes à six exercices. Cela étant, par dérogation à l'article précité, lorsque le commissaire aux comptes est désigné par une société de manière volontaire ou en application des premier ou dernier alinéas de l'article L. 823-2-2 du code de commerce relatif aux « petits groupes », la société peut décider de limiter la durée de son mandat à trois exercices (353).
- 198 La durée du mandat du commissaire aux comptes peut donc être fixée à trois exercices lorsque sa désignation par une société est volontaire et donc qu'elle n'en a pas l'obligation légale. La CNCC considère cependant que la société ne peut choisir de limiter la durée du mandat du commissaire aux comptes à trois exercices si ses statuts prévoient que les commissaires aux comptes sont nommés pour six exercices. Dans cette situation, la société devra respecter ses statuts et nommer le commissaire aux comptes pour six exercices (354).

(347) Qui peut être celui qui continue, dans les faits, d'exercer son office.

(348) La confirmation des délibérations nulles devrait pouvoir avoir lieu lors des assemblées générales statuant sur rapport du commissaire aux comptes désigné en justice puisque celui-ci aura bien été « régulièrement désigné » comme le requiert l'article L. 820-3-1 du code de commerce.

(349) Dans une pareille situation cependant, on peut se demander si le juge ne serait pas en droit de considérer que le commissaire aux comptes a été nommé pour six exercices nonobstant la durée exprimée dans l'appel d'offres (EJ 2005-193, *Bull. CNCC*, n° 143, 2006, p. 518) ou dans la délibération de l'organe nommant le commissaire aux comptes. En effet, ni les personnes morales ni le commissaire aux comptes ne sont en mesure de modifier la durée de la mission. Par conséquent, le juge, en ignorant la durée que les parties auraient voulu imprimer à ladite mission (ou en réputant la clause, la stipulation ou la partie du procès-verbal relatif à la durée, non écrite) ne ferait qu'appliquer la loi. En opportunité en outre, cela permettrait d'éviter que la nomination soit irrégulière et que les délibérations prises postérieurement à celle-ci soient nulles.

(350) Si l'entité ou la personne contrôlée modifie sa date de clôture d'un exercice ce qui la conduit à clore deux exercices durant une seule année civile, les fonctions du commissaire aux comptes expireront après la délibération de l'assemblée générale statuant sur les comptes du sixième exercice. On intégrera donc dans ce calcul les deux exercices clôturés dans la même année civile.

(351) V. NEP-560 « Événements postérieurs à la clôture de l'exercice ».

(352) C'est-à-dire en N + 2.

(353) Art. L. 823-3-2 C. com.

(354) Questions/Réponses relatives à l'application de la loi Pacte, *CNCC*, Octobre 2020, question 8.2.

- 199** La société qui est la tête d'un « petit groupe » au sens de l'article L. 823-2-2 du code de commerce (355) peut également, sauf clause statutaire contraire, limiter la durée du mandat de son commissaire aux comptes à trois exercices, sauf si elle dépasse individuellement les seuils 4/8/50, situation dans laquelle elle devra nommer un commissaire aux comptes pour six exercices. En revanche, si la personne morale tête du groupe n'est pas une société mais une autre personne morale ou une autre entité française, elle ne pourra pas bénéficier de cette faculté puisque celle-ci est réservée par l'article L. 823-3-2 du code de commerce aux seules sociétés. Elle devra nommer un commissaire aux comptes pour six exercices.
- De même, les sociétés contrôlées significatives du « petit groupe » tenues en application du dernier alinéa de l'article L. 823-2-2 du code de commerce de nommer un commissaire aux comptes (356) pourront choisir de limiter la durée de sa mission à trois exercices, sauf si elles dépassent individuellement les seuils 4/8/50 (357). À défaut d'un tel choix, lorsqu'il est possible, le commissaire aux comptes devra être nommé pour six exercices.
- 200** Dans toutes ces situations, seule l'assemblée générale a le pouvoir de décider que la mission du commissaire aux comptes sera de trois exercices puisque ce choix est indivisible de la nomination qui relève de sa seule compétence (358). Si l'assemblée procède à ce choix, il convient que celui-ci soit indiqué clairement. À défaut, la durée du mandat serait de six exercices (359).
- 201** La loi prévoit également que lorsque le commissaire aux comptes est nommé par une société commerciale à la suite de la demande motivée de ses actionnaires ou associés détenant au moins un tiers du capital social (360) sa mission est, impérativement, de trois exercices.
- 202** Par ailleurs, la question se pose de savoir si la mission du commissaire aux comptes nommé pour trois exercices expire à l'issue du troisième exercice suivant celui au cours duquel il a été nommé ou à l'issue de la délibération de l'assemblée générale ou de l'organe compétent statuant sur les comptes du troisième exercice. Bien que la loi ne le prévoit pas expressément, il convient de retenir cette dernière date (361). En effet, l'article L. 823-3-2 du code de commerce ne déroge à l'alinéa premier de l'article L. 823-3 du même code que pour ce qui concerne la durée du mandat fixée par ce dernier texte à six exercices. En revanche, il ne semble pas déroger audit article concernant la date à laquelle prend fin la mission du commissaire aux comptes.
- 203** Lorsque le commissaire aux comptes est nommé pour trois exercices, sa mission est aménagée par la loi (362) et ses diligences sont définies par la NEP relative à la mission du commissaire aux comptes nommé pour trois exercices, prévue à l'article L. 823-12-2 du code de commerce (NEP-911).
- 204** Dans le cas particulier où le commissaire aux comptes d'une société commerciale a été nommé pour trois exercices, mais que pendant cette période la société dépasse les seuils légaux lui imposant, en principe, de nommer un commissaire aux comptes pour six exercices, la CNCC considère que cette situation ne conduit pas à la caducité du mandat du commissaire aux comptes et que l'entité n'a pas, en conséquence, à nommer un commissaire aux comptes pour six exercices. La CNCC considère également que la mission du commissaire aux comptes reste régie par la NEP-911 et que ce dernier n'aurait pas à effectuer les missions complémentaires exclues par l'article L. 823-12-1 du code de commerce (363). Ce n'est qu'après l'approbation des comptes du troisième exercice du mandat (364) que

(355) V. *supra* n° 16 et s.

(356) V. *supra* n° 16 et s.

(357) Sauf si elle dépasse les seuils 4/8/50 à la clôture de l'exercice déclenchant l'obligation de nomination. Dans cette situation, elle devra nommer un commissaire aux comptes pour six exercices.

(358) Questions/Réponses relatives à l'application de la loi Pacte, CNCC, Octobre 2020, question 8.1 et EJ 2019-104 ; EJ 2021-35. La CNCC rappelle que le commissaire aux comptes pourrait refuser cette mission de trois exercices (EJ 2021-25). En revanche, la CNCC considère qu'en cas de mandat en cours au moment de la publication de la loi Pacte, la direction de la société peut, en application du 3^e alinéa du II de l'article 20 de la loi PACTE (Loi 2019-486 du 22 mai 2019) convenir avec le commissaire aux comptes que la mission de ce dernier sera exécutée jusqu'à son terme selon les modalités de la mission ALPE (cf. art. L. 823-12-1 C. com. et NEP-911).

(359) V. EJ 2019-104, précit.

(360) Sur ce cas de nomination, v. Chap. I, Sect. 1, IV. Tableau des principaux cas de nomination obligatoire et *supra* n° 129.

(361) V. en ce sens *Mémento sociétés commerciales*, Francis Lefebvre, 2021, n° 77632.

(362) Lorsque la durée de son mandat est limitée à trois exercices, outre le rapport mentionné à l'article L. 823-9 du code de commerce, le commissaire aux comptes établit, à destination des dirigeants, un rapport identifiant les risques financiers, comptables et de gestion auxquels est exposée la société. Lorsque le commissaire aux comptes est nommé en application du premier alinéa de l'article L. 823-2-2 du code de commerce, le rapport identifiant les risques financiers, comptables et de gestion porte sur l'ensemble que la société mentionnée au même premier alinéa forme avec les sociétés qu'elle contrôle.

Le commissaire aux comptes est dispensé de la réalisation des diligences et rapports mentionnés aux articles L. 223-19, L. 223-27, L. 223-34, L. 223-42, L. 225-40, L. 225-42, L. 225-88, L. 225-90, L. 225-103, L. 225-115, L. 225-135, L. 225-244, L. 226-10-1, L. 227-10, L. 22-10-71, L. 232-3, L. 232-4, L. 233-6, L. 233-13, L. 237-6 et L. 239-2 du code de commerce. (art. L. 823-12-1 C. com.).

(363) Questions/Réponses relatives à l'application de la loi Pacte, CNCC, Octobre 2020, question 8.3.

(364) Puisqu'à partir de cette date elle n'a plus de commissaire aux comptes.

la société devra nommer un commissaire aux comptes pour six exercices, à la condition, cependant, que les seuils soient atteints à la clôture de l'un au moins des deux exercices précédant l'expiration du mandat du commissaire aux comptes.

Lorsque la société mère d'un « petit groupe » dépassant les seuils, a nommé un commissaire aux comptes pour trois exercices et que le groupe dépasse au cours de l'exercice suivant les seuils de publication de comptes consolidés, ce qui la conduit à nommer un co-commissaire aux comptes, le collège de commissaires aux comptes est composé d'un commissaire aux comptes nommé pour trois exercices dans le cadre d'une mission dite « ALPE » (NEP-911) et d'un commissaire aux comptes nommé pour six exercices. Dans cette situation, pour la CNCC (365), « le commissaire aux comptes nommé pour une durée de trois exercices dans le cadre d'un mandat ALPE, demeure en fonction jusqu'au terme de ces trois exercices, et compose le collège des commissaires aux comptes avec le second commissaire aux comptes dès la nomination de ce dernier, du fait du dépassement des seuils de consolidation. » Toutefois, pour la CNCC, « par exception à l'article L. 823-12-1 du code de commerce, la mission du commissaire aux comptes nommé pour trois exercices se transforme en mission "toutes NEP" (366) ». Exception à l'exception, la CNCC considère que « le commissaire aux comptes nommé pour trois exercices produira le rapport sur les risques financiers, comptables et de gestion qui lui incombe afin de ne pas priver le dirigeant de ce rapport pour lequel il avait choisi de nommer un commissaire aux comptes en lui confiant une mission ALPE de trois exercices ». « À l'issue de la durée des trois exercices, celle-ci étant issue de la volonté de l'assemblée générale et à ce titre, maintenue en l'état, le commissaire aux comptes pourra être renouvelé (ou un nouveau commissaire sera nommé) pour une durée de six exercices. Cette situation particulière ne devrait donc durer qu'au maximum deux exercices. » (367)

Section 2. : Cas particuliers

I. DURÉE MAXIMUM CUMULÉE DES FONCTIONS DANS LES ENTITÉS D'INTÉRÊT PUBLIC (EIP)

- 205** Aux termes de l'article L. 823-3-1 du code de commerce : « I. - Lorsqu'une entité d'intérêt public désigne un commissaire aux comptes unique, celui-ci ne peut procéder à la certification des comptes de l'entité d'intérêt public pendant une période supérieure à dix ans.

Toutefois, au terme de cette période, il peut être nommé pour un nouveau mandat d'une durée de six exercices, à la condition que soient respectées les conditions définies aux paragraphes 2 à 5 de l'article 16 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014.

II. - La durée du mandat prévue au premier alinéa du I peut être prolongée jusqu'à une durée maximale de vingt-quatre ans lorsque, au terme de cette période, l'entité d'intérêt public, de manière volontaire ou en application d'une obligation légale, recourt à plusieurs commissaires aux comptes, dans les conditions prévues au b du 4 de l'article 17 du règlement (UE) n° 537/2014, dès lors qu'ils présentent un rapport conjoint sur la certification des comptes.

III. - À l'issue des mandats mentionnés aux I et II, le Haut Conseil du commissariat aux comptes peut, à titre exceptionnel et si les conditions définies au paragraphe 6 de l'article 17 du règlement (UE) n° 537/2014 sont remplies, autoriser l'entité d'intérêt public qui en fait la demande à prolonger le mandat du commissaire aux comptes pour une durée supplémentaire qui ne peut excéder deux années.

IV. - Le commissaire aux comptes ou, le cas échéant, un membre de son réseau au sein de l'Union européenne ne peut accepter de mandat auprès de l'entité d'intérêt public dont il a certifié les comptes avant l'expiration d'une période de quatre ans suivant la fin de son mandat.

(365) V. EJ 2021-59.

(366) V. EJ 2021-59, La CNCC explique qu'en effet, dans ce cadre l'entité devenant consolidante ne peut plus être considérée comme étant une « petite entreprise ». Par ailleurs : le collège des commissaires aux comptes est conduit à respecter les NEP-100 (co-commissariat) et 600 (comptes consolidés) ; le rapport sur les comptes annuels doit être commun, en application de l'article R. 823-8 du code de commerce.

De façon pratique, la CNCC estime qu'il semble difficile au collège de préciser que le référentiel utilisé est différent selon le signataire (NEP-911 pour l'un et toutes NEP pour l'autre). Enfin, le paragraphe des vérifications spécifiques qui pourrait faire une différence entre les signataires (l'un procédant à certains contrôles, l'autre en étant exonéré) serait difficile à comprendre pour les lecteurs, ce qui est contraire à l'objectif poursuivi de lisibilité des travaux, observations, appréciations. Les rapports émis par le collège des commissaires aux comptes sont ceux prévus par les missions non applicables aux « petites entreprises », c'est-à-dire hors NEP-911 et 912. Ainsi, il s'agira pour le collège de produire des rapports sur les comptes annuels, comptes consolidés, conventions réglementées et autres rapports spécifiques liés à des circonstances particulières tels que prévus par la loi.

(367) V. EJ 2021-59, précit.

V. – Pour l'application du présent article la durée de la mission est calculée conformément aux prescriptions de l'article 17 du règlement (UE) n° 537/2014 précité. Le Haut Conseil peut être saisi par tout commissaire aux comptes d'une question relative à la détermination de la date de départ du mandat initial ».

206 Il résulte des dispositions précitées qu'en principe lorsqu'une EIP désigne un commissaire aux comptes unique celui-ci ne peut procéder à la certification des comptes de ladite entité pendant une période supérieure à dix ans. À l'issue de cette période, son mandat, même en cours, prend fin par l'effet de la loi. Le commissaire aux comptes doit informer l'EIP de cette situation lors de sa nomination ou de son renouvellement (368).

En application du Règlement (UE) n° 537/2014, l'article L. 823-3-1 du code de commerce permet de proroger la durée maximale de dix ans dans plusieurs cas.

La première situation envisagée par l'article L. 823-3-1 du code de commerce est celle dans laquelle l'EIP organise à l'issue de la période de dix ans un appel d'offres conforme aux dispositions du Règlement (UE) n° 537/2014 (369). Au terme de cette procédure, le commissaire aux comptes ayant certifié les comptes de l'EIP pendant dix ans peut être nommé pour un mandat supplémentaire de six exercices. La durée cumulée de sa mission peut donc être portée à seize ans.

La deuxième situation est celle dans laquelle l'EIP recourt, au terme de la période de dix ans, à plusieurs commissaires aux comptes (370), de manière volontaire ou obligatoire, et qu'ils présentent un rapport conjoint sur la certification des comptes. Dans cette situation, la durée cumulée des fonctions exercées au titre des mandats ayant atteint le terme de dix ans peut être prolongée jusqu'à une durée maximale de vingt-quatre ans. Ces règles sont résumées dans le tableau suivant :

La réforme européenne de l'audit prévoit une rotation obligatoire des commissaires aux comptes et des cabinets d'audit après un certain nombre d'années pour les EIP.

	Entités EIP		Entités non EIP
	sans co-commissariat	avec co-commissariat	
Durée du mandat	6 exercices	6 exercices	6 exercices
Durée cumulée maximum des mandats	10 ans	24 ans	Pas de limite donc pas de rotation obligatoire
En cas d'appel d'offres ^{(1) (2)}	+ 6 exercices		
ou	ou		
En cas de co-commissariat ^{(2) (3)}	+ 14 ans		
	Extension exceptionnelle par le H3C de 2 ans maximum sur demande de l'EIP		
Délai de viduité applicable au commissaire aux comptes, au cabinet d'audit et à son réseau	4 ans		

(1) S'il est réalisé à la fin de la période maximale des 10 ans et qu'il conduit au renouvellement du commissaire aux comptes ou du cabinet en place.

(2) Résulte de la levée par la France d'une option proposée par le règlement européen.

(3) Si, au terme de la période initiale de 10 ans, l'entité d'intérêt public, de manière volontaire ou en application d'une obligation légale, recourt à plusieurs commissaires aux comptes et qu'ils présentent un rapport d'audit conjoint.

Enfin, à l'issue des mandats précités le H3C peut, à titre exceptionnel autoriser l'EIP qui en fait la demande à prolonger le mandat du commissaire aux comptes pour une durée supplémentaire qui ne peut excéder deux années, si les conditions définies au paragraphe 6 de l'article 17 du Règlement (UE) n° 537/2014 sont remplies. Il résulte de ces dernières dispositions que l'autorisation que peut délivrer le H3C va permettre à l'EIP de désigner à nouveau le même

(368) Art. 27 C. déont. Il doit informer plus largement l'EIP le nommant de toute fin anticipée de son mandat en application de l'article L. 823-3-1 du code de commerce.

(369) Sur cet appel d'offres, v. *supra* n° 120 et s.

(370) C'est-à-dire dans les conditions fixées à l'article 17, 4., b) du règlement (UE) n° 537/2014 selon lequel la durée peut être portée à vingt-quatre ans lorsque, après expiration des durées maximales plusieurs contrôleurs des comptes ou cabinets d'audit sont simultanément engagés, à condition que le contrôle légal des comptes aboutisse à la présentation d'un rapport d'audit conjoint, visé à l'article 28 de la directive 2006/43/CE.

commissaire aux comptes pour une durée qui ne peut dépasser deux ans mais à la condition que cette désignation réponde aux exigences spéciales précédemment décrites lorsqu'elle a pour objet de prolonger exceptionnellement une mission déjà prolongée en application de l'alinéa 2 du I de l'article L. 823-3-1 ou en application du II du même article (371).

On rappellera qu'à l'issue de la durée maximale de sa mission auprès de l'EIP, le commissaire aux comptes ou, le cas échéant, un membre de son réseau au sein de l'Union européenne ne peut accepter de mandat auprès de l'EIP dont il a certifié les comptes avant l'expiration d'une période de quatre ans suivant la fin de son mandat.

Le dispositif de rotation des mandats des sociétés de commissaires aux comptes des EIP fait l'objet de mesures transitoires complexes prévues par l'article 41 du règlement (UE) n° 537/2014 (372) et qui peuvent être résumées comme suit :

Dispositions transitoires

Des dispositions transitoires visant à éviter une mise en œuvre trop brutale de cette disposition ont été introduites.

Date des premières nominations pour les mandats concernés	Antérieur à 1994	Entre 1995 et 2003	Entre 2004 et 2013
Mandats concernés	Mandats exercés depuis 20 ans consécutifs ou plus	Mandats exercés entre 11 ans consécutifs et plus et moins de 20 ans consécutifs	Mandats exercés avant l'entrée en vigueur du règlement (2014) et toujours en cours 2 ans après l'entrée en vigueur (2016) (autres mandats = mandats de moins de 11 ans)
Date d'évaluation de l'antériorité des mandats cumulés	16 juin 2014		
Conséquence	Interdiction de renouvellement ou de nouvel engagement à compter du 17 juin 2020 (2014 + 6)	Interdiction de renouvellement ou de nouvel engagement à compter du 17 juin 2023 (2014 + 9)	Maintien de la mission jusqu'à la fin de la période maximale : 10 ans ou 16 ans (en cas d'appel d'offres) ou 24 ans (en cas de co-commissariat) calcul de l'antériorité du mandat depuis l'origine du mandat)
Article du règlement	41.1	41.2	41.3

207 Le H3C a répondu à plusieurs questions concernant la durée maximale des mandats de commissaire aux comptes des EIP (373). Concernant tout d'abord le point de départ dont on doit tenir compte pour opérer le décompte de la durée maximale de la mission, le H3C considère que « *le décompte de la durée maximale de la mission s'effectue à partir du premier jour du premier exercice du premier mandat du commissaire aux comptes désigné pour effectuer le contrôle légal de l'EIP* ». Pour le H3C « *le V de l'article L. 823-3-1 du code de commerce renvoie à l'article 17 du règlement (UE) n° 537/2014 pour le calcul de la durée de la mission, qui, selon les termes de son point 8 précise que « la durée de la mission d'audit est calculée à compter du premier exercice sur lequel porte la lettre de mission d'audit dans laquelle le contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit a été désigné pour la première fois pour effectuer des contrôles légaux consécutifs des comptes de la même [EIP]* ».

Il estime, que « dans le cas particulier où la première nomination serait intervenue alors que l'entité n'était pas juridiquement qualifiée d'EIP, le décompte de la durée de la mission s'effectue en tenant compte des exercices contrôlés par le commissaire aux comptes au cours desquels l'entité disposait déjà des caractéristiques qui ont ultérieurement été retenues pour la qualifier juridiquement d'EIP ».

Le H3C illustre sa position ainsi :

« E est une entreprise du bâtiment dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé depuis le 1^{er} novembre 1999. Ses exercices sociaux, d'une durée de 12 mois, s'ouvrent le 1^{er} janvier et se clôturent le 31 décembre de chaque année.

(371) L'article 17, 6 du règlement (UE) n° 537/2014 permet à l'autorité compétente d'autoriser une prolongation au titre de laquelle l'EIP peut à nouveau désigner le même commissaire aux comptes pour une nouvelle mission « *dans le cadre de laquelle les conditions visées au paragraphe 4, point a) (appel d'offre), ou b) (plusieurs commissaires aux comptes simultanément engagés) sont remplies* ».

(372) Sur lesquelles, v. *Mémento Audit et commissariat aux comptes*, Francis Lefebvre 2020-2021, n° 2388 et s. V. égal. Avis H3C, n° 2020-01, du 30 avril 2020 sur l'absence d'impact des ordonnances « Covid 19 » sur l'application de ces dispositions transitoires.

(373) FAQ H3C sur l'application des nouvelles dispositions encadrant le contrôle légal des comptes mise à jour au 18 juillet 2019, publiée le 29 août 2020.

La société X est commissaire aux comptes de E depuis 1990.

Il convient de considérer que E qui a juridiquement été qualifiée d'EIP le 29 juin 2008, date d'expiration du délai de transposition de la directive n° 2006/42/CE [il s'agit en réalité de la directive 2006/43/CE] qui a introduit cette notion dans le droit européen, avait néanmoins déjà les caractéristiques qui ont ultérieurement été prises en compte pour la qualifier légalement d'EIP, et ce depuis le 1^{er} novembre 1999.

Le décompte de la mission doit donc s'effectuer à partir du 1^{er} jour de l'exercice 1999, à savoir le 1^{er} janvier 1999 ».

En outre, pour le H3C, « dans le cas particulier de la survenance d'une opération de fusion, d'acquisition ou de changement dans la structure du capital qui concernerait le commissaire aux comptes ou l'EIP, le lien qui unit le commissaire aux comptes et l'EIP n'est pas systématiquement rompu. En effet, la permanence de ce lien peut être rompue dans certaines circonstances, lorsqu'une nouvelle relation s'établit entre les parties conduisant à devoir retenir pour le décompte de la durée maximale de la mission une date de départ du mandat initial différente de la date à laquelle le commissaire aux comptes a été désigné pour la première fois en tant que commissaire aux comptes de l'EIP.

En cas de doute, le commissaire aux comptes devra saisir le bureau du Haut Conseil en étayant sa demande des éléments qui le conduisent à s'interroger sur la permanence de sa relation avec l'EIP qui l'a mandaté pour certifier ses comptes ».

Comme le rappelle le H3C, le V de l'article L. 823-3-1 du code de commerce prévoit que : « Pour l'application du présent article la durée de la mission est calculée conformément aux prescriptions de l'article 17 du règlement (UE) n° 537/2014 (...). Le Haut Conseil peut être saisi par tout commissaire aux comptes d'une question relative à la détermination de la date de départ du mandat initial ».

L'article 17 du règlement (UE) n° 537/2014 auquel renvoie le V de l'article L. 823-3-1 du code de commerce prévoit au point 8. : « 8. Aux fins du présent article, la durée de la mission d'audit est calculée à compter du premier exercice sur lequel porte la lettre de mission d'audit dans laquelle le contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit a été désigné pour la première fois pour effectuer des contrôles légaux consécutifs des comptes de la même entité d'intérêt public.

Aux fins du présent article, le cabinet d'audit doit comprendre d'autres cabinets dont il a fait l'acquisition ou qui ont fusionné avec lui.

S'il existe une incertitude quant à la date à laquelle le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit a commencé à effectuer des contrôles légaux consécutifs des comptes de l'entité d'intérêt public, par exemple en raison de fusions, d'acquisitions ou de changements dans la structure du capital, le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit informe immédiatement l'autorité compétente de ces incertitudes, laquelle détermine en dernier lieu la date applicable aux fins du premier alinéa ».

Le H3C s'interroge ensuite sur la question de savoir si l'antériorité du commissaire aux comptes dans la mission doit être prise en compte pour l'application du dispositif de rotation des cabinets. Pour le H3C, « la prise en compte de l'antériorité pour l'application du dispositif de rotation des cabinets varie selon que l'EIP relève des dispositions prévues aux 1^o à 5^o du III de l'article L. 820-1 du code de commerce, au 6^o ou aux 7^o à 9^o de ce même III ».

Pour les personnes et entités visées aux 1^o à 5^o du III de l'article L. 820-1 du code de commerce (374), le décompte de la durée maximale de la mission se fait à partir du premier jour du premier exercice du premier mandat du commissaire aux comptes désigné pour effectuer le contrôle légal de l'EIP. Dans le cas particulier où la première nomination serait intervenue alors que l'entité n'était pas juridiquement qualifiée d'EIP, le décompte de la durée de la mission s'effectue en tenant compte des exercices contrôlés par le commissaire aux comptes au cours desquels l'entité disposait déjà des caractéristiques qui ont ultérieurement été retenues pour la qualifier juridiquement d'EIP.

(374) Il s'agit des entités suivantes :

- les établissements de crédit mentionnés au I de l'article L. 511-1 du code monétaire et financier ayant leur siège social en France ;
 - les entreprises d'assurance et de réassurance mentionnées aux articles L. 310-1 et L. 310-1-1 du code des assurances, à l'exception des sociétés d'assurance mutuelles dispensées d'agrément administratif en application de l'article R. 322-117-1 du code des assurances ;
 - les institutions de prévoyance et leurs unions régies par le titre III du livre IX du code de la sécurité sociale, à l'exception de celles mentionnées au 3^o de l'article L. 931-6-1 du code de la sécurité sociale ;
 - les mutuelles et unions de mutuelles régies par le livre II du code de la mutualité, à l'exception de celles mentionnées au 3 de l'article L. 211-11 du code de la mutualité ;
 - les personnes et entités dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé.
-

Pour les personnes et entités visées au 6° du III de l'article L. 820-1 du code de commerce (375), « le décompte de la durée de la mission s'apprécie de manière prospective, sans prise en compte de l'antériorité, à partir du premier exercice ouvert postérieurement au 31 décembre 2017 (376) ».

Pour les personnes et entités visées aux 7° à 9° du III de l'article L. 820-1 du code de commerce (377), « le décompte de la durée de la mission s'apprécie de manière prospective à partir du premier exercice de leur création ». En effet, comme l'explique le H3C, « ces EIP ont été créées par l'ordonnance n° 2017-484 du 6 avril 2017 prise par le Gouvernement en vertu du 1° de l'article 114 de la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique dite loi "Sapin II", l'ayant habilité à créer « une nouvelle catégorie d'organismes ayant pour objet l'exercice de l'activité de retraite professionnelle supplémentaire ». S'agissant de nouvelles entités, elles acquerront la qualification d'EIP à partir de leur date de création ».

Le H3C s'est également interrogé sur l'acception du terme « années » utilisé dans le code de commerce pour le calcul de la durée maximale de la mission. Il considère que pour l'application des dispositions relatives à la durée de la mission, il convient d'envisager la notion d'« année » comme renvoyant à la « période contrôlée » par le commissaire aux comptes, entendue comme la durée cumulée des exercices certifiés (378).

Par ailleurs, le H3C considère qu'un commissaire aux comptes peut accepter un mandat de six exercices alors même qu'il n'est pas certain de pouvoir exercer ce mandat jusqu'à son terme en raison de la durée maximale prévue à l'article L. 823-3-1 du code de commerce. Dans une telle situation, il en informe sans délai la personne ou l'entité lors de sa désignation (379).

Enfin, le H3C considère qu'« à l'issue de la durée maximale de la mission du commissaire aux comptes titulaire, l'EIP peut nommer, en qualité de commissaire aux comptes titulaire, le commissaire aux comptes suppléant, les dispositions relatives à la rotation des cabinets n'étant pas applicables au commissaire aux comptes suppléant qui n'a pas eu à suppléer le titulaire (380). Toutefois « à l'issue de la durée maximale de la mission du commissaire aux comptes titulaire, le commissaire aux comptes suppléant, membre du même réseau que le commissaire aux comptes titulaire, ne peut pas succéder à ce dernier, compte tenu du délai de viduité de 4 ans prévu au IV de l'article L. 823-3-1 du code de commerce » (381).

II. NOMINATION JUDICIAIRE

208 En cas d'omission de désignation d'un commissaire aux comptes ou de récusation du commissaire aux comptes, le président du tribunal de commerce peut désigner le commissaire aux comptes (v. *supra* n° 127 et s). Les fonctions

(375) Il s'agit des entités listées ci-après, dès lors qu'à la clôture de deux exercices consécutifs le total de leur bilan consolidé ou combiné est supérieur à 5 milliards d'euros :

- Les compagnies financières holdings au sens de l'article L. 517-1 du code monétaire et financier dont l'une des filiales est un établissement de crédit.
- Les compagnies financières holdings mixtes au sens de l'article L. 517-4 du code monétaire et financier dont l'une des filiales est une entité d'intérêt public au sens du présent article.
- Les sociétés de groupe d'assurance au sens de l'article L. 322-12 du code des assurances.
- Les sociétés de groupe d'assurance mutuelle au sens de l'article L. 322-1-3 du code des assurances.
- Les unions mutualistes de groupe au sens de l'article L. 111-4-2 du code de la mutualité.
- Les sociétés de groupe assurantiel de protection sociale au sens de l'article L. 931-2-2 du code de la sécurité sociale.

Ces entités perdent leur qualification d'EIP dès lors qu'elles n'ont pas dépassé, pendant deux exercices consécutifs, le seuil de 5 milliards d'euros pour le total de leur bilan consolidé ou combiné.

(376) Le H3C précise « que dans le cas particulier des entités qui répondront à la qualification d'EIP visée au 6° du III de l'article L. 820-1 du code de commerce après le premier exercice ouvert postérieurement au 31 décembre 2017, le décompte de la durée s'effectuera à partir de la date de qualification d'EIP de l'entité », c'est-à-dire de la date à laquelle l'entité disposait des caractéristiques nécessaires pour être qualifiée d'EIP.

(377) Il s'agit des entités suivantes :

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

(378) Pour le H3C : « La notion de "période" est utilisée à l'article L. 823-3-1 du code de commerce.

En outre, le 1. de l'article 17 du règlement, article auquel renvoie l'article L. 823-3-1 précité, envisage que la durée minimale de la mission puisse être fixée (par les États membres) à un "an". Pour que cette règle soit applicable, cette notion d'« année » doit être entendue comme la période au titre de laquelle porte le contrôle du commissaire aux comptes et qui fait l'objet de son rapport, émis postérieurement à la clôture des comptes et présenté à l'assemblée générale de l'exercice suivant.

La position ainsi retenue peut être illustrée comme suit : partant de l'hypothèse d'une durée maximale de la mission de 10 ans et d'un exercice social couvrant une année civile (1^{er} janvier au 31 décembre), le commissaire aux comptes pourra exercer sa mission jusqu'à l'assemblée générale appelée à statuer sur les comptes du dixième exercice contrôlé ».

(379) Pour le H3C : « La caducité anticipée du mandat ainsi accepté s'impose par l'effet de la loi au commissaire aux comptes et à l'entité en application de la durée maximale prévue à l'article L. 823-3-1 du code de commerce. Cette situation est expressément traitée à l'article 21 (actuel article 27) du code de déontologie qui dispose que « le commissaire aux comptes dont le mandat ne pourra se poursuivre jusqu'à son échéance par l'application des dispositions de l'article L. 823-3-1 en informe sans délai la personne ou l'entité lors de sa désignation ou de son renouvellement ».

(380) Le H3C explique que « le premier alinéa du I de l'article L. 823-3-1 du code de commerce dispose que les dispositions relatives à la durée maximale de la mission ne s'imposent qu'aux (seuls) commissaires aux comptes qui procèdent à la certification des comptes de l'entité d'intérêt public. Tel n'est pas le cas du commissaire aux comptes suppléant qui n'a pas eu à suppléer le titulaire ».

(381) Art. L. 823-3-1 IV C. com. : « le commissaire aux comptes ou, le cas échéant un membre de son réseau au sein de l'Union européenne ne peut accepter de mandat auprès de l'entité d'intérêt public dont il a certifié les comptes avant l'expiration d'une période de quatre ans suivant la fin de son mandat ».

de ce dernier prennent fin au jour de l'entrée en fonctions du commissaire aux comptes (382) désigné par l'assemblée ou l'organe compétent de la personne ou de l'entité (383).

- 209** À défaut de nomination par la personne ou l'entité, il semble que le commissaire aux comptes judiciairement nommé reste en fonctions sans détermination de durée. On peut tout de même se demander si la limite légale ne doit pas s'imposer. On remarquera que le commissaire aux comptes n'est pas ici nommé mais désigné par l'autorité judiciaire et que les textes précisent que dans cette situation, les fonctions ne cessent qu'à l'occasion de la nomination d'un autre commissaire aux comptes. Pour autant, le commissaire aux comptes judiciairement désigné exerce en principe sa mission de façon temporaire. Il serait donc étonnant d'admettre que son « mandat » puisse avoir une durée plus longue que la mission légale. En outre, la loi prévoit, sans distinguer, que les fonctions du commissaire aux comptes expirent après la délibération de l'assemblée générale ou de l'organe compétent qui statue sur les comptes du sixième exercice. Par conséquent, la lecture combinée des articles L. 823-1, L. 823-4 et L. 823-6 du code de commerce conduit à admettre que le commissaire aux comptes judiciairement nommé cesse ses fonctions lors de l'entrée en fonctions du commissaire aux comptes dûment nommé par la personne ou l'entité si cette nomination a lieu avant la délibération de l'assemblée générale ou de l'organe compétent statuant sur les comptes du sixième exercice objet de la mission légale du commissaire aux comptes judiciairement nommé. Sinon, il cesse ses fonctions après l'approbation des comptes du sixième exercice par l'assemblée ou par l'organe compétent.
- 210** Lorsque la nomination judiciaire intervient sur demande des associés (384) (art. L. 221-9 du C. com. pour la SNC et la SCS sur renvoi de l'art. L. 222-2 du C. com., art. L. 223-35 du C. com. pour la SARL, art. L. 227-9-1 du C. com. pour la SAS, art. L. 225-218 du C. com. pour les SA et les SE, art. L. 226-6 du C. com. pour les SCA), la durée des fonctions du commissaire aux comptes judiciairement nommé est de six exercices (385) puisque la loi n'ouvre pas dans cette situation la possibilité de limiter la durée du mandat à trois exercices. Par ailleurs, l'associé demandant la nomination judiciaire du commissaire aux comptes ne pourra pas demander que sa mission soit encadrée par la NEP-911 (mission ALPE), faute pour la loi d'avoir prévu cette possibilité (386).

III. SUPPLÉANCE ET REMPLACEMENT

- 211** Le commissaire aux comptes suppléant qui remplace le commissaire aux comptes titulaire en cas de refus, d'empêchement, de démission ou de décès de celui-ci (art. L. 823-1 al. 2 C. com.) voit ses fonctions prendre fin à la date d'expiration du mandat confié à l'origine au titulaire remplacé.
- 212** Si l'empêchement n'est que temporaire, le titulaire reprend ses fonctions après que l'empêchement a cessé et que l'assemblée générale ou l'organe compétent a statué sur les comptes de l'exercice (art. L. 823-1 al. 3 C. com.) au cours duquel l'empêchement a cessé. Par exemple, le titulaire hospitalisé pendant 2 mois et remplacé temporairement par le suppléant, doit attendre la fin de la prochaine assemblée générale statuant sur les comptes avant de pouvoir reprendre ses fonctions (387).
- 213** Lorsque le commissaire aux comptes en exercice quitte ses fonctions avant la fin de son mandat et ne peut être suppléé, l'assemblée générale ou l'organe compétent doit nommer un commissaire aux comptes en remplacement (388). Le commissaire nommé en remplacement ne demeure en fonctions que jusqu'à l'expiration du mandat de son prédécesseur (art. L. 823-3 al. 2 C. com.). Si le commissaire aux comptes suppléant appelé à remplacer le commissaire aux comptes titulaire démissionne, la CNCC considère que la personne ou l'entité doit désigner un commissaire aux comptes suppléant.

En cas de décalage entre la durée du mandat du commissaire aux comptes titulaire et celle du mandat du commissaire aux comptes suppléant, il convient de considérer que le mandat du commissaire aux comptes suppléant, appelé à suppléer le commissaire aux comptes titulaire, est nécessairement lié au mandat du commissaire aux comptes titulaire. Cela implique que le mandat du commissaire aux comptes suppléant cesse dès lors que le mandat du commissaire aux comptes titulaire est arrivé à son terme et qu'il n'est pas renouvelé.

(382) Qui peut être la personne judiciairement nommée.

(383) Art L. 823-4 et L. 823-6 C. com.

(384) V. *supra* n° 133 et s.

(385) V. *supra* n° 136.

(386) Cf. art. L. 823-12-1 et L. 823-12-2 C. com.

(387) Bull. CNCC, n° 99, 1995, p. 357.

(388) Et le commissaire aux comptes démissionnaire ne pourra pas obtenir la radiation de son inscription au registre du commerce et des sociétés tant que la société ne l'aura pas remplacé pour la durée du mandat restant à courir, Cass. com., 6 novembre 2012, n° 11-30.648, Bull. CNCC, n° 168, 2012, note Ph. MERLE.



CHAPITRE 3 :

LA CESSATION DES FONCTIONS

214 Avant d'examiner les modalités de la cessation des fonctions (Section 2), il faut en examiner les causes (Section 1).

Section 1. : Les causes de cessation des fonctions

215 La cessation des fonctions peut être due à l'arrivée du terme et au non-renouvellement de la mission (I), à la démission du commissaire aux comptes (II), à son décès ou sa disparition (dissolution et transmission universelle du patrimoine de la société) (III), à son empêchement provisoire ou définitif (IV), à sa récusation (V), à son relèvement (VI), à un événement affectant l'entité contrôlée (VII). Elle ne peut en revanche résulter de la mise en œuvre par l'entité contrôlée d'une clause résolutoire pour faute du commissaire aux comptes et ce même si la stipulation fait partie du cahier des charges accepté par le commissaire aux comptes dans le cadre d'un marché public ; seule la procédure de relèvement peut dans ce cas être mise en œuvre (389). De manière plus générale l'entité contrôlée n'a pas, en principe, le pouvoir de mettre fin à la mission du commissaire aux comptes.

216 Par exception, la personne morale ou l'entité contrôlée peut mettre fin à la mission du commissaire aux comptes.

Tel est par exemple le cas dans la situation visée au paragraphe 3 de l'article 4 du règlement (UE) n° 537/2014 (390). Selon ce texte : « *Lorsque les honoraires totaux reçus d'une entité d'intérêt public au cours de chacun des trois derniers exercices consécutifs représentent plus de 15 % du total des honoraires reçus par le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit ou, le cas échéant, par le contrôleur du groupe effectuant le contrôle légal des comptes au cours de chacun de ces exercices, ce contrôleur légal des comptes ou ce cabinet d'audit ou, le cas échéant, ce contrôleur du groupe en informe le comité d'audit et analyse avec lui les risques pesant sur leur indépendance et les mesures de sauvegarde appliquées pour atténuer ces risques. Le comité d'audit examine si la mission d'audit devrait être soumise à un examen de contrôle qualité de la mission par un autre contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit avant la publication du rapport d'audit.*

Lorsque les honoraires reçus d'une telle entité d'intérêt public continuent de dépasser 15 % du total des honoraires reçus par le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit, ou, le cas échéant, par le contrôleur du groupe effectuant le contrôle légal, le comité d'audit décide, sur la base de critères objectifs, si le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit ou le contrôleur du groupe chargé du contrôle légal des comptes d'une telle entité ou d'un tel groupe d'entités peut continuer à effectuer ce contrôle pendant une période supplémentaire, qui ne peut en aucun cas dépasser deux ans ».

Par conséquent dans la dernière situation envisagée par le texte précité, le comité d'audit peut décider si le commissaire aux comptes peut ou non continuer pour une période de deux ans supplémentaires à effectuer sa mission légale. S'il décide que tel n'est pas le cas, le mandat prend fin.

I. ARRIVÉE DU TERME ET NON-RENOUVELLEMENT

A. Arrivée du terme

217 Les fonctions de commissaire aux comptes, titulaire ou suppléant, expirent après la délibération de l'assemblée générale statuant sur les comptes du sixième exercice décompté à partir de l'exercice au cours duquel il a été nommé (art. L. 823-3 al. 1^{er} C. com.). Ainsi, le commissaire aux comptes nommé à l'occasion de l'assemblée générale examinant les comptes de l'exercice N, sera nommé pendant l'exercice N + 1 et ses fonctions expireront à l'issue de la délibération de l'assemblée générale statuant sur les comptes de l'exercice N + 6, laquelle se tiendra durant l'exercice N + 7.

218 Il en va également ainsi, et bien que la loi ne le précise pas expressément, lorsque le mandat est de trois exercices (391). En effet, l'article L. 823-3-2 ne déroge à l'alinéa premier de l'article L. 823-3 que concernant la durée du mandat fixée par ce dernier texte à six exercices. En revanche, il ne semble pas déroger au dit alinéa concernant la date à laquelle prend fin la mission du commissaire aux comptes.

(389) CE, 6 déc. 2017, 7^e et 2^e ch. réunies, n° 405651, *Bull. CNCC*, n° 188, 2017, p. 523, note Ph. MERLE ; CAA Nancy, 23 juill. 2020, n° 19NC00367, *Bull. CNCC*, n° 200, décembre 2020.

(390) Art. L. 823-18 II dern. al. C. com.

(391) V. égal. en ce sens *Mémento Sociétés commerciales*, Francis Lefebvre, 2022, n° 77632.

- 219** Lorsqu'un commissaire aux comptes a certifié les comptes d'une EIP pendant dix ans, ou suivant les circonstances pendant seize ou vingt-quatre ans (392), le mandat en cours cesse à l'expiration de cette durée (393). Pour le H3C (394), la notion d'année utilisée par la loi et par le règlement (UE) n° 537/2014 pour calculer la durée maximale de la mission d'un commissaire aux comptes d'une EIP doit s'entendre comme renvoyant à la « période contrôlée » par le commissaire aux comptes. Son analyse repose tout d'abord sur le fait que « la notion de « période » est utilisée par l'article L. 823-3-1 du code de commerce ». En outre, le H3C remarque que « le 1. de l'article 17 du règlement, article auquel renvoie l'article L. 823-3-1 précité, envisage que la durée minimale de la mission puisse être fixée (par les États membres) à un « an ». Pour que cette règle soit applicable, cette notion d'« année » doit être entendue comme la période au titre de laquelle porte le contrôle du commissaire aux comptes et qui fait l'objet de son rapport, émis postérieurement à la clôture des comptes et présenté à l'assemblée générale de l'exercice suivant ».

Ainsi pour le Haut Conseil, « si l'on part de l'hypothèse d'une durée maximale de la mission de dix ans et d'un exercice social couvrant une année civile (1^{er} janvier au 31 décembre), le commissaire aux comptes pourra exercer sa mission jusqu'à l'assemblée générale appelée à statuer sur les comptes du dixième exercice contrôlé ».

- 220** Dans les sociétés commerciales (art. D. 221-5, D. 223-27, D. 227-1 et D. 225-164-1 C. com.), les petits groupes (art. D. 823-1 et D. 823-1-1 C. com.) et les GIE (art. R. 251-1 C. com.), la personne ou l'entité n'est plus tenue de désigner un commissaire aux comptes à l'arrivée du terme du mandat dès lors qu'elle n'a pas dépassé les seuils prévus par ces articles pendant les deux exercices précédant l'expiration du mandat du commissaire aux comptes. En revanche, une société commerciale ne dépassant pas deux des trois seuils à la clôture du cinquième exercice du mandat du commissaire aux comptes mais les dépassant à la clôture du sixième exercice a l'obligation de désigner un commissaire aux comptes à l'expiration du mandat du commissaire aux comptes en fonction, en confiant un nouveau mandat à ce dernier ou à un autre commissaire aux comptes (395).

B. Non-renouvellement

- 221** L'assemblée générale ou l'organe compétent, n'ont aucune obligation de renouveler le commissaire aux comptes dont la mission est expirée (396). S'ils le décident, ce renouvellement n'a pas à être accompagné de formalités de publicité (397).
- 222** En revanche, l'assemblée générale ne peut pas décider, de façon anticipée, de ne pas renouveler le commissaire aux comptes (398). Elle ne peut pas mettre fin de façon anticipée à la mission du commissaire aux comptes régulièrement désigné puis en nommer un nouveau (399). Dans ces situations, les délibérations postérieures (400) prises sur rapport du commissaire aux comptes irrégulièrement nommé sont nulles ou plus exactement annulables (401) (art. L. 820-3-1 C. com.). Par ailleurs, si l'entité met obstacle aux fonctions du commissaire aux comptes sur le fondement de la délibération l'ayant irrégulièrement démis de ses fonctions, elle commet une infraction pénale (art. L. 820-4 2° C. com.) (402).
- 223** Lorsqu'à l'expiration des fonctions de commissaire aux comptes, il est proposé à l'assemblée générale ou l'organe compétent de ne pas le renouveler, celui-ci doit, s'il le désire, être entendu par l'assemblée ou l'organe compétent (art. L. 823-8 C. com.). Ce texte impose à la société d'offrir au commissaire aux comptes la possibilité d'être auditionné même si, formellement, on ne propose pas à l'assemblée de ne pas le renouveler alors que cela serait possible mais seulement d'en nommer un nouveau. Dans ce cas en effet, il est implicitement proposé à l'assemblée de ne pas renouveler le commissaire aux comptes. Il doit donc être entendu s'il le demande.

(392) Art. L. 823-3-1 C. com. et v. *supra* n° 205 et s.

(393) Pour l'ANSA il s'agirait d'un cas de caducité automatique du mandat (ANSA, n° 18-006, 7 févr. 2018). Il semble plutôt que l'article L. 823-3-1 C. com. fixe un terme à la mission de certification qui affecte le mandat en cours.

(394) FAQ H3C sur l'application des nouvelles dispositions encadrant le contrôle légal des comptes, 18 juillet 2019, n° 2.3.

(395) V. EJ 2021-17 qui expose que l'article D. 227-1 du code de commerce traite notamment de l'obligation de désignation d'un commissaire aux comptes pour un nouveau mandat à l'expiration du mandat de celui qui est en fonction et dispose : « (...) La société n'est plus tenue de désigner un commissaire aux comptes dès lors qu'elle n'a pas dépassé les chiffres fixés pour deux de ces trois critères pendant les deux exercices précédant l'expiration du mandat du commissaire aux comptes. (...) ». Il en résulte que le mandat va prendre fin lors de l'assemblée réunie au cours de l'exercice qui suit le 6^e exercice du mandat. Les deux exercices précédents visés par l'article D. 227-1 précité sont les 5^e et 6^e exercices du mandat.

(396) V. not. *Bull. CNCC* n° 4, 171, p. 313.

(397) V. Rép. Min. RICKERT n° 23022, JOAN (Q), 17 mai 1972, p. 1561.

(398) *Bull. CNCC* n° 39, 1980, p. 334.

(399) *Ibid.*

(400) On peut se demander si la délibération nommant ce commissaire aux comptes dans une société, bien que ne pouvant régulièrement le faire, peut être annulée dans la mesure où l'article L. 235-1 C. com. ne semble pas permettre de prononcer cette nullité.

(401) Le juge saisi d'une demande en nullité doit la prononcer.

(402) Entrave aux fonctions de commissaire aux comptes.

- 224 Cette obligation ne s'impose pas (cf. art. L. 823-8 C. com.) si le non-renouvellement résulte de l'impossibilité pour le commissaire aux comptes personne physique d'être nommé pour un nouveau mandat en application de la rotation obligatoire du commissaire aux comptes signataire prévue par l'article L. 822-14 C. com (403).
- 225 En revanche, on peut se demander si cette obligation s'impose en cas de fin anticipée du mandat de commissaire aux comptes en raison de l'obligation de rotation des mandats visée à l'article L. 823-3-1 C. com (404). Bien que la loi n'exclue pas expressément l'audition du commissaire aux comptes dans cette situation, la réponse devrait être négative. Le commissaire aux comptes peut être auditionné s'il est proposé à l'assemblée ou à l'organe compétent, directement ou indirectement, de ne pas le renouveler dans ses fonctions. En d'autres termes, le droit pour le commissaire aux comptes d'être auditionné est logiquement cantonné aux situations dans lesquelles l'assemblée ou l'organe compétent pourrait renouveler son mandat. Si tel n'est pas le cas, le non-renouvellement ne procède pas d'un choix que l'on demanderait à l'assemblée d'opérer : il résulte de la loi. Dès lors, le commissaire aux comptes n'a pas à être auditionné par l'assemblée qui ne décide pas de ne pas le renouveler mais qui décide ici seulement de nommer un commissaire aux comptes.

II. DÉMISSION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

- 226 Le commissaire aux comptes doit en principe exercer sa mission jusqu'à son terme. Il a cependant le droit de démissionner. Pour ce faire, il doit respecter des conditions de fond (A) et des modalités (B).

A. Conditions de fond

- 227 Le droit de démissionner est subordonné à l'existence de motifs légitimes, limitativement énumérés (405). Pour le code de déontologie (art. 28), constitue un motif légitime de démission (406) :
- la cessation définitive d'activité ;
 - un motif personnel impérieux, notamment l'état de santé ;
 - les difficultés rencontrées dans l'accomplissement de la mission, lorsqu'il n'est pas possible d'y remédier (407). À ce titre, la CNCC considère que l'impossibilité pour le commissaire aux comptes de percevoir ses honoraires l'autorise à démissionner (408) ;
 - la survenance d'un événement de nature à compromettre le respect des règles applicables à la profession, et notamment à porter atteinte à l'indépendance ou à l'objectivité du commissaire aux comptes (409).

En revanche, le fait pour le commissaire aux comptes suppléant de démissionner pour être nommé comme commissaire aux comptes titulaire de l'entité auditée ne constitue pas un motif légitime.

(403) V. *Supra* n° 91 et s.

(404) V. *Supra* n° 205 et s.

(405) Ne constitue pas un motif légitime le fait que la société ayant nommé le commissaire n'y soit plus tenue, cf. CEP 2009-08, *Bull. CNCC*, n° 155, septembre 2009, p. 618 ; EJ 2020-67.

(406) Comp. les motifs évoqués par la COB devenue l'AMF, *Bull. COB* n° 50, 1973, p. 6. Voir sur le commentaire de ces motifs, CEP 2007-20, *Bull. CNCC*, n° 151, septembre 2008, p. 584.

(407) Pour un exemple v. CA Versailles, 12^e ch., 13 nov. 2018, *Bull. CNCC*, n° 193, mars 2019, note Ph. MERLE où le contexte du mandat ne permettait pas au commissaire aux comptes d'assurer un déroulement normal de sa mission.

(408) *Bull. CNCC* n° 13, 1974, p. 13 ; *Bull. CNCC*, n° 123, septembre 2001, p. 480. Le H3C (Avis du 2 juill. 2009) estime qu'une absence de rétribution du commissaire aux comptes constitue une difficulté dans l'accomplissement de sa mission et qu'elle affecte son indépendance et son objectivité. Toutefois, il souligne que, pour pouvoir conclure à une absence de rétribution, le commissaire aux comptes doit avoir préalablement mis en œuvre les moyens juridiques mis à sa disposition pour obtenir le règlement de ses honoraires. Ainsi, l'absence de contre-signature de la lettre de mission par l'entité, un retard de règlement, ou un désaccord sur un montant de facturation ne constituent pas nécessairement des difficultés auxquelles il n'est pas possible de remédier. En revanche si le commissaire aux comptes se trouve confronté à une impossibilité réelle d'obtenir le paiement de ses honoraires malgré la mise en œuvre des moyens à sa disposition, le H3C considère qu'il est en droit de démissionner du mandat concerné. En revanche, pour la CNCC, aucune disposition légale n'autorise un commissaire aux comptes à se soustraire à ses obligations et à suspendre l'exécution de sa mission légale en raison d'un différend sur ses honoraires non tranché par les instances compétentes pour en connaître.

(409) V. pour un ex. Avis H3C, 11 janvier 2007. V. également en cas d'opérations capitalistiques entre sociétés de commissaires aux comptes, l'avis du H3C 2011-04, 11 févr. 2011. On notera que le H3C considère logiquement que lorsque l'événement de nature à compromettre l'indépendance du respect des règles applicables à la profession et notamment à porter atteinte à (son) indépendance ou à (son) objectivité visée au point d) de l'article 19 du code de déontologie (actuel point c) de l'article 28) ne pouvant pas être invoqué en l'espèce ». V. également l'article L. 561-8 du code monétaire et financier qui prévoit, dans le cadre de la lutte contre le blanchiment des capitaux et la lutte contre le terrorisme, que lorsque le commissaire aux comptes n'est plus en mesure d'identifier le bénéficiaire effectif, il « ne poursuit aucune relation d'affaires ». Cette obligation est également reprise dans la NEP-9605.

- 228** Toujours selon l'article 28 du code de déontologie, le commissaire aux comptes ne peut démissionner pour se soustraire à ses obligations légales relatives notamment (410) :
- 1° à la procédure d'alerte et à la procédure de signalement prévue à l'article 12 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014 ;
 - 2° à la révélation de faits délictueux au procureur de la République ;
 - 3° à l'émission de son opinion sur les comptes.
- Plus largement, il ne peut démissionner d'une mission pour se soustraire à la déclaration à Tracfin de sommes ou d'opérations soupçonnées d'être d'origine illicite (art. 11 C. déont.).
- 229** Enfin selon le même article 28 du code de déontologie le commissaire aux comptes ne peut démissionner dans des conditions génératrices de préjudice pour la personne ou l'entité concernée (411). En réalité, il convient de considérer ici que les circonstances dans lesquelles la démission est donnée ne doivent pas conduire à causer un préjudice à la personne ou l'entité concernée. Ainsi, la démission ne doit-elle pas être en principe intempestive (412) ou encore accompagnée d'une publicité telle que cela causerait un préjudice à la personne morale ou à l'entité.
- Par ailleurs, le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation. Il doit joindre à son dossier les éléments justifiant sa démission.
- 230** La décision de démissionner appartient au seul commissaire aux comptes. Elle lui permet de préserver son indépendance. Aussi ne peut-elle pas être exigée du commissaire aux comptes en cas de changement de majorité au sein de l'entité contrôlée ou du groupe auquel elle appartient. Elle ne peut non plus être donnée à la demande d'un actionnaire cédant ses titres ou des dirigeants. Une telle démission serait dépourvue de motif valable et pourrait au contraire être la marque d'une dépendance interdite du commissaire aux comptes à l'égard de ces personnes (413). De même, la clause d'une convention de cession d'actions qui prévoirait la démission du commissaire aux comptes devrait être réputée non écrite (414). Plus largement, est illicite tout procédé conduisant à recueillir une démission anticipée, telle une lettre de démission en blanc, qui s'analyse en réalité en une révocation anticipée illicite (v. *supra* n° 187) de la part de la personne ou l'entité (415).
- 231** Si la décision de démissionner appartient au seul commissaire aux comptes, la question se pose de savoir si elle met fin aux fonctions du commissaire aux comptes lorsqu'elle est donnée de façon non légitime et donc fautive. Le code de déontologie précise que le commissaire aux comptes a le droit de démissionner pour motifs légitimes. Doit-on en déduire, *a contrario*, qu'il ne peut le faire en dehors de ces situations et donc que sa décision fautive ne peut mettre fin à sa mission ? La réponse est négative. La démission du commissaire aux comptes met fin à sa mission, même si la décision est fautive. En effet, bien que la mission ne soit pas d'ordre contractuel, il paraît délicat d'imposer au commissaire aux comptes de continuer celle-ci alors que ses diligences procèdent d'une obligation de faire ce qui lui est purement personnel. En outre, la protection de son indépendance conduit à considérer que sa démission met fin à ses fonctions car, à défaut, il hésiterait certainement à mettre en œuvre cette prérogative à cause du risque d'être considéré, *a posteriori*, toujours en fonctions, et de voir engagée sa responsabilité du fait du non exercice de sa mission. Enfin, l'article L. 823-1 C. com. dispose que le suppléant, lorsqu'il en existe un, est appelé à remplacer le titulaire en cas de démission, sans préciser les circonstances de cette dernière. On peut en déduire que la démission du commissaire aux comptes met fin à ses fonctions quels que soient les motifs et circonstances de celle-ci.
- À défaut de titulaire et de suppléant, la personne morale ou l'entité devra nommer un nouveau commissaire aux comptes titulaire et, le cas échéant un suppléant, pour la durée restant à courir du mandat du commissaire aux comptes qui a démissionné. Et, pour la Cour de cassation, la société contrôlée ne pourra faire radier du RCS le commissaire aux comptes démissionnaire dans des conditions non autorisées par le code de déontologie qu'à partir de la date de cette nomination (416).

(410) V. égal. l'analyse de la COB, aujourd'hui AMF, *Bull. COB* n° 50, 1973, p. 6.

(411) V. déjà CA Nîmes, 27 mars 1973, *Bull. CNCC*, n° 12, 1973, p. 493.

(412) Le commissaire aux comptes doit donc en principe prévenir suffisamment à l'avance l'entité contrôlée, v. *Mémento Audit et commissariat aux comptes*, Francis Lefebvre, 2020-2021, n° 2580.

(413) *Bull. CNCC* n° 107, 1997, p. 441.

(414) *Ibid.*

(415) *Ibid.*

(416) Cass. com., 6 nov. 2012, n° 11-30.648, *Bull. CNCC*, n° 168, décembre 2012, note Ph. MERLE.

L'acte unilatéral de démission du commissaire aux comptes met fin à sa mission, mais les conséquences dommageables de cet arrêt peuvent lui être imputées lorsque sa décision est fautive (417). On rappellera à cet égard que la démission du commissaire aux comptes ne fait pas obstacle à ce que l'action disciplinaire soit exercée pour des faits commis pendant l'exercice des fonctions.

B. Modalités de la démission

- 232** Pour éviter tout hiatus et éviter ainsi de causer un dommage à la personne contrôlée, mais aussi au commissaire aux comptes suppléant appelé à lui succéder, lorsqu'il en existe un, le commissaire aux comptes titulaire doit informer aussitôt le suppléant de sa démission (418). Ce dernier doit s'assurer que la démission du titulaire n'est pas motivée par une volonté de la personne contrôlée de contourner les obligations légales. Il en est également ainsi de celui qui serait nommé pour le remplacer (art. 26 C. déont.).
- 233** Le commissaire aux comptes démissionnaire (419) doit également avertir la personne contrôlée prise en la personne de son représentant légal. Il est conseillé d'adresser, suffisamment à l'avance (420), aux représentants de la personne morale, un courrier les informant de la démission et précisant sa date d'effet (421). Le double de ce courrier doit être conservé par le commissaire démissionnaire (422).
- 234** Le commissaire aux comptes peut porter à la connaissance de l'assemblée les motifs de sa décision (423).
- 235** En application de l'article 28 du code de déontologie, le commissaire aux comptes (424) doit informer le H3C de sa démission en indiquant les motifs de sa décision (425). Il en informe également l'AMF et l'ACPR lorsque la personne ou l'entité concernée relève de ces autorités.
- En outre, eu égard aux règles de confraternité, le commissaire aux comptes doit également informer de sa démission, le co-commissaire aux comptes et peut prévenir l'expert-comptable de la personne ou de l'entité contrôlée (426).
- 236** La démission du commissaire aux comptes prend effet à la date précisée dans son courrier de démission. À compter de cette date, il n'a plus de diligence à effectuer ; il ne peut donc pas lui être reproché de ne pas en avoir effectué. Cependant, pour la bonne information des tiers, le commissaire aux comptes doit s'assurer que les dirigeants ont bien fait procéder à la modification des mentions auprès du registre du commerce et des sociétés. En outre, si cela est nécessaire (427), le commissaire aux comptes peut convoquer une assemblée générale destinée à le remplacer (art. L. 223-27 al. 2 C. com. ; art. L. 225-103 II 1° C. com.) après avoir vainement requis sa convocation de l'organe compétent dans les conditions de l'article R. 225-162 du code de commerce.
- 237** La démission, à l'instar des autres causes de cessation des fonctions, doit être publiée à la diligence et sous la responsabilité des représentants légaux de la personne morale contrôlée (428). À défaut, le commissaire aux comptes peut (429) y faire procéder soit en demandant au président du tribunal de commerce de désigner un mandataire chargé d'accomplir la formalité (art. R. 210-18 C. com.), soit en saisissant le juge commis à la surveillance du registre du commerce et des sociétés (art. L. 123-3 C. com.). Il peut également demander au greffier de procéder à l'inscription modificative, dans la mesure où il justifie y avoir intérêt (430) (art. R. 123-87 C. com.).

(417) V. par ex. en cas de démission simultanée du commissaire aux comptes titulaire et suppléant, TGI Toulouse, 29 juin 2000, *Bull. CNCC*, n° 125, mars 2002, p. 76, note Ph. MERLE ; adde CNCC, « *La responsabilité civile du commissaire aux comptes* », coll. Études juridiques, Mars 2007, spé. n° 37.

(418) Lamy sociétés commerciales, précit., n° 1395.

(419) Qu'il soit titulaire ou suppléant.

(420) *Bull. CNCC* n° 13, 1974, p. 13.

(421) Qui ne peut pas être rétroactive, v. *infra* n° 345.

(422) *Bull. CNCC* n° 94, 1994, p. 306.

(423) « *En cas d'établissement d'un prospectus ou d'un document de référence, la démission ainsi que le non renouvellement du mandat sont portés par l'émetteur à la connaissance du public conformément au paragraphe 2.2 de l'annexe 1 du règlement (UE) n° 809/2004.* » Guide CNCC/AMF sur les relations entre les commissaires aux comptes et l'AMF, juillet 2010, § 1.2 dernier alinéa. Sur cette obligation de l'émetteur, voir règlement délégué (UE) 2019/980 du 14 mars 2019, Annexe 1 point 2.2.

(424) Titulaire ou suppléant.

(425) Le Haut Conseil met à la disposition des commissaires aux comptes qui démissionnent d'un mandat de commissariat aux comptes, une procédure dématérialisée sur le portail du H3C : portail.h3c.org.

(426) Note d'information CNCC, Aspects particuliers du commissariat aux comptes dans les petites entreprises », nov. 1990, p. 88.

(427) Démission du suppléant à la suite du titulaire et absence de convocation de l'assemblée pour nommer un remplaçant.

(428) Sur les modalités de la radiation de l'inscription du commissaire aux comptes à l'initiative de la société, v. Cass. com., 6 nov. 2012, précit. considérant que « *la société... avait désigné un commissaire aux comptes et un commissaire aux comptes suppléant pour la durée légale de six exercices (lesquels avaient démissionné), de sorte qu'il ne pouvait être procédé à la radiation de leur inscription du registre du commerce et des sociétés à défaut de leur remplacement pour la durée du mandant restant à courir.* »

(429) Rapp. *Bull. CNCC* n° 87, 1992, p. 491.

(430) *Bull. CNCC*, précit.

- 238** En vertu du principe de permanence de la mission, le commissaire aux comptes doit effectuer celle-ci jusqu'à la date effective de sa démission (431). En vertu du même principe, les premiers comptes certifiés par le commissaire aux comptes suppléant ou par le commissaire aux comptes nommé en remplacement sont ceux de l'exercice au cours duquel il remplace le titulaire.
- 239** En cas de démission du commissaire aux comptes suppléant, celui-ci en informe l'entité dans laquelle il est suppléant. Dans ce cas, l'entité n'a l'obligation de nommer un nouveau commissaire aux comptes suppléant en remplacement du commissaire aux comptes démissionnaire que si le commissaire aux comptes titulaire est une personne physique ou une société unipersonnelle, conformément aux dispositions de l'article L. 823-1 du code de commerce (432).

III. DÉCÈS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES, DISPARITION DE LA SOCIÉTÉ DE COMMISSAIRES AUX COMPTES (DISSOLUTION ET TRANSMISSION UNIVERSELLE DU PATRIMOINE DE LA SOCIÉTÉ)

A. Décès du commissaire aux comptes

- 240** Le décès du commissaire aux comptes met fin au mandat et investit le commissaire aux comptes suppléant, s'il en existe un. La personne ou l'entité contrôlée ne peut nommer un remplaçant et empêcher de ce fait le suppléant d'entrer en fonctions pour la durée du mandat restant à courir (433). Elle doit en revanche nommer un nouveau commissaire aux comptes suppléant pour la durée du mandat restant à courir si le commissaire aux comptes suppléant devenu titulaire est une personne physique ou une société unipersonnelle, conformément aux dispositions de l'article L. 823-1 du code de commerce ou si la loi ou les statuts l'imposent. Dans le cas particulier où l'entité n'était pas tenue de nommer un commissaire aux comptes suppléant (434) alors que son commissaire aux comptes titulaire était une personne physique, elle devra nommer un nouveau commissaire aux comptes en remplacement du commissaire aux comptes décédé. Il ne demeurera en fonction que jusqu'à l'expiration du mandat de son prédécesseur (435).

Lorsque c'est l'associé unique d'une société de commissaire aux comptes qui décède, en application de l'article R. 822-66 du code de commerce la société est dissoute de plein droit. Elle est alors dans une situation définitive d'empêchement et le suppléant doit remplacer le titulaire. En cas d'absence de suppléant, l'entité doit désigner en remplacement de la société de commissaire aux comptes dissoute un nouveau commissaire aux comptes.

- 241 B. Disparition de la société de commissaires aux comptes (dissolution et transmission universelle du patrimoine de la société)**

- 242** La dissolution de la société de commissaires aux comptes entraîne en principe sa liquidation. À la clôture de cette liquidation, la société de commissaires aux comptes prend fin et avec elle les mandats dont elle était titulaire. Il peut cependant arriver que la dissolution ne soit pas suivie par une liquidation de la société. Tel est le cas lors des opérations entraînant la transmission universelle du patrimoine de la société. Il s'agit des opérations de fusion, de scission (436) et de transmission universelle du fait de la réunion des parts ou actions de la société en une seule main. Dans ce dernier cas, cette réunion doit avoir lieu dans les mains d'une personne morale (437). La question se pose alors de savoir si l'entité qui recueille le patrimoine de la société dissoute peut poursuivre les mandats ou si la disparition de l'entité dissoute y met fin ?

L'article L. 823-5 du code de commerce envisage cette situation à propos de la société absorbante. Selon ce texte, « *Lorsqu'une société de commissaires aux comptes est absorbée par une autre société de commissaires aux comptes, la société absorbante poursuit le mandat confié à la société absorbée jusqu'à la date d'expiration de ce dernier.*

Toutefois, par dérogation aux dispositions des articles L. 823-3 et L. 823-3-1, l'assemblée générale ou l'organe compétent de la personne ou de l'entité contrôlée peut, lors de sa première réunion postérieure à l'absorption, délibérer sur le maintien du mandat, après avoir entendu le commissaire aux comptes ».

(431) V. not. *Bull. CNCC* n° 46, 1982, p. 194.

(432) Toutefois, même si le commissaire aux comptes est une société pluripersonnelle, la nomination d'un suppléant reste obligatoire si les statuts ou la loi prévoient la nomination d'un suppléant, cf. *EJ* 2017-04.

(433) *Bull. CNCC*, n° 2, 1971, p. 88 ; sur cette entrée en fonction, v *supra* n° 140.

(434) Si elle y était tenue (Art. L. 823-1 al. 2 C. com), il conviendra qu'elle nomme ce commissaire aux comptes suppléant à la suite du décès du titulaire. Ce commissaire aux comptes exercera immédiatement les fonctions du titulaire décédé jusqu'à la fin du mandat. Dans le même temps l'entité devra nommer un nouveau suppléant pour la durée restant courir si le suppléant nommé devenu titulaire est une personne physique ou une société unipersonnelle ou si la loi ou les statuts l'imposent.

(435) Art. L. 823-3 al. 2 C. com.

(436) Art. L. 236-3 C. com.

(437) Art. 1844-5 al. 3 et 4 C. civ.

- 244** La CNCC estime que ce texte s'applique, non seulement en cas de fusion absorption (438) d'une société de commissaires aux comptes, mais également en cas de dissolution sans liquidation du fait de la réunion de toutes les parts de la société dans les mains d'une autre société de commissaires aux comptes. La CNCC considère que l'absorption envisagée par l'article L. 823-5 du code de commerce peut se faire par voie de fusion classique, mais également par voie de transmission universelle du patrimoine dans le cadre de l'article 1844-5 du code civil. Plus largement, selon la CNCC, les dispositions de l'article L. 823-5 du code de commerce trouvent à s'appliquer à toute opération entraînant une transmission universelle de patrimoine dans la mesure où l'article L. 823-5 du code de commerce ne mentionne pas le cadre juridique dans lequel doit s'opérer l'absorption (439).
- 245** Dans cette logique, la CNCC estime que l'opération de scission, qui se traduit par l'absorption de la société de commissaires aux comptes scindée par les sociétés bénéficiaires de l'apport, donne lieu à l'application de l'article L. 823-5 C. com. Les mandats détenus par la société scindée sont donc, en principe (v. *infra* n° 250 sur la possibilité pour la personne contrôlée de ne pas maintenir le mandat), poursuivis par la ou les sociétés bénéficiaires de l'apport (440).
- 246** En dehors de ces opérations qui entraînent la disparition de la société de commissaires aux comptes absorbée, la CNCC considère que l'article L. 823-5 C. com. s'applique également en cas d'apport partiel d'actif soumis au régime des scissions. La branche d'activité universellement transmise pourrait donc comprendre des mandats de commissaire aux comptes, lesquels seraient continués par l'entité bénéficiaire de l'apport partiel. La solution est justifiée par le fait que l'opération en cause entraîne transmission universelle de la branche d'activité objet de l'apport partiel et que l'article L. 823-5 C. com. a vocation à s'appliquer dès lors que l'opération entraîne une transmission universelle du patrimoine (441).
- 247** Dans les situations envisagées à l'article L. 823-5 C. com., la société absorbante (442) poursuit le mandat confié à la société absorbée jusqu'à la date d'expiration de ce dernier (443). L'assemblée générale ou l'organe compétent de la personne ou de l'entité contrôlée peut, toutefois, lors de sa première réunion postérieure à l'absorption, délibérer sur le maintien du mandat, après avoir entendu le commissaire aux comptes.
- 248** Pour la CNCC (444), si la fusion des sociétés de commissaires aux comptes intervient alors que les formalités de convocation de l'assemblée générale ont déjà été accomplies et que la question du maintien du commissaire aux comptes n'est pas inscrite à l'ordre du jour définitif de cette assemblée, celle-ci ne peut pas être considérée comme la première au sens de l'article L. 823-5 C. com. Seule l'assemblée suivante pourra l'être.
- 249** Si cette assemblée se tient sans que la question du maintien du mandat du commissaire aux comptes ne soit soumise aux associés, la société de commissaires aux comptes doit poursuivre sa mission jusqu'au terme initialement prévu (445).
- 250** Si la première assemblée décide, après audition du commissaire aux comptes, de ne pas maintenir son mandat, le commissaire aux comptes suppléant, qui a conservé son poste, est appelé à le remplacer en application de l'article L. 823-1 al. 2 C. com. Ses fonctions prennent fin à la date d'expiration du mandat du titulaire (446). En l'absence de suppléant, il conviendra de nommer un nouveau commissaire aux comptes titulaire et, le cas échéant un suppléant, pour la durée du mandat du commissaire aux comptes dont le mandat n'a pas été maintenu.

IV. EMPÊCHEMENT

- 251** L'empêchement recouvre l'ensemble des situations dans lesquelles le commissaire aux comptes se trouve dans l'incapacité de poursuivre sa mission. Cet empêchement peut être d'ordre physique (maladie, infirmité, éloignement) ou d'ordre juridique (incompatibilité, suspension provisoire prononcée par le H3C en application des dispositions de l'article L. 824-7 du code de commerce, interdiction temporaire, omission de la liste, radiation). Il peut être définitif ou provisoire. Dans tous les cas, le commissaire aux comptes suppléant, s'il en existe un, remplace le commissaire

(438) EJ 2003-201, *Bull. CNCC* n° 134, juin 2004, p. 360.

(439) EJ 2006-139, *Bull. CNCC* n° 146, juin 2007, p. 334.

(440) EJ 2004-194, *Bull. CNCC* n° 137, mars 2005, p. 131.

(441) EJ 2006-139, *Bull. CNCC* n° 146, juin 2007, p. 334.

(442) Le nouveau commissaire aux comptes s'assurera que les publicités concernant le changement de commissaire aux comptes ont bien été effectuées. À cet égard, chaque société contrôlée produira auprès du registre du commerce et des sociétés une attestation de son représentant légal constatant le changement de commissaire aux comptes intervenu à la suite de la fusion, EJ 2003-201, *Bull. CNCC* n° 134, juin 2004, p. 360.

(443) Peu important à cet égard que le mandat de l'entité absorbée ait été recueilli à l'issue d'un appel d'offre, EJ 2014-12, *Bull. CNCC* n° 175, septembre 2014, p. 401.

(444) LSF 22, *Bull. CNCC* n° 133, mars 2004, p. 164.

(445) EJ 2003-201, *Bull. CNCC*, n° 134, juin 2004, p. 360.

(446) LSF 22, *Bull. CNCC*, n° 133, mars 2004, p. 164.

aux comptes titulaire empêché (447). On notera que l'impossibilité pour le commissaire aux comptes d'une EIP de poursuivre sa mission en raison de l'obligation de rotation du mandat qui le touche n'est pas assimilée à un empêchement puisque dans cette situation il est considéré que c'est le mandat du commissaire aux comptes qui arrive à son terme. En conséquence, il ne pourra pas être remplacé par son suppléant et l'EIP devra nommer un nouveau commissaire aux comptes.

- 252** Lorsqu'il est définitif, l'empêchement met fin aux fonctions de commissaire aux comptes et le suppléant, s'il en existe un, le remplace jusqu'au terme de sa mission. Lorsqu'il est provisoire, le remplacement prend fin à l'issue de l'assemblée générale approuvant les comptes de l'exercice durant lequel l'empêchement a cessé (448).
- 253** Si le commissaire aux comptes empêché n'a pas de suppléant, il conviendra que soit nommé un remplaçant (449). Le remplaçant sera désigné pour la durée restant à courir du mandat du commissaire aux comptes empêché.
- 254** L'empêchement, qu'il soit définitif ou provisoire, doit conduire le commissaire aux comptes à cesser sans délai sa mission puisqu'il n'est plus en mesure de la réaliser. On ne peut donc pas lui reprocher de s'être retiré de manière intempestive.
- 255** L'empêchement ne doit pas être confondu avec les entraves externes faisant obstacle à la conduite de la mission, tel le comportement du dirigeant de l'entreprise ou une décision ordonnant une expertise. Ces obstacles mis à l'exercice des fonctions du commissaire aux comptes ne peuvent servir de fondement à une action en relèvement (450).
- 256** Le commissaire aux comptes empêché ne peut exercer sa mission. En conséquence, il ne peut être nommé ou renouvelé pendant le temps de son empêchement par la personne à l'égard de laquelle il se trouve empêché d'exercer sa mission.
- 257** L'empêchement du commissaire aux comptes a un périmètre variable. Soit le commissaire aux comptes se trouve dans une situation où il ne peut plus exercer, de façon générale, sa mission légale. Soit il se trouve dans une situation où il ne peut plus exercer cette mission à l'égard de certaines personnes ou entités seulement. Dans cette deuxième situation, il peut continuer d'exercer ses fonctions à l'égard des autres entités.
- 258** Tel est notamment le cas lorsque survient une incompatibilité. Le commissaire aux comptes doit cesser immédiatement et de façon définitive sa mission exercée au sein de la personne ou de l'entité vis-à-vis de laquelle il est en situation d'incompatibilité (451). À défaut de cessation de sa mission, il est passible de sanctions pénales (art. L. 820-6 C. com.) et disciplinaires. Il peut également être relevé de ses fonctions par une décision judiciaire. En revanche, il ne doit pas cesser d'exercer ses fonctions dans les personnes et entités vis-à-vis desquelles il n'est pas en situation d'incompatibilité.
- 259** À l'inverse, la suspension provisoire (cf. art. L. 824-7 C. com.), l'interdiction temporaire, l'omission de la liste ou encore la radiation sont des mesures ayant un effet général et constituent à ce titre un empêchement pour le commissaire aux comptes d'exercer sa mission dans toutes les entités dans lesquelles il exerçait une mission de contrôle légal.
- 260** La radiation de la liste qui peut intervenir à la demande du commissaire aux comptes, à son décès, ou à titre de sanction, place le commissaire aux comptes dans une situation d'empêchement dans la mesure où il ne figure plus sur la liste des commissaires aux comptes et ne peut donc plus exercer sa mission. On remarquera que lorsque la radiation est prononcée à titre de sanction disciplinaire, celle-ci est définitive (art. R. 824-25 C. com.).
- 261** L'omission de la liste, qu'elle soit demandée par le commissaire aux comptes, ou prononcée par le H3C en cas de non-paiement de ses cotisations par le commissaire aux comptes (art. R. 822-26 et R. 822-27 C. com.) (452), place celui-ci dans une situation d'empêchement puisque, ne figurant plus sur la liste, il ne peut exercer aucune mission.
- 262** Comme dans le cas d'une radiation, le commissaire aux comptes omis perd sa qualité de commissaire aux comptes (art. R. 822-28 C. com.). S'il ne cesse pas d'exercer ses missions, il est susceptible d'engager sa responsabilité pénale (art. L. 820-5 1^o C. com.) (453) et d'être relevé judiciairement. Enfin, rappelons que sont nulles et plus exactement annulables (454) les délibérations prises alors que le commissaire aux comptes s'est maintenu de façon irrégulière (v. *supra* n° 158 et s.).

(447) Si le commissaire aux comptes suppléant est dans une situation d'empêchement, car il fait l'objet, par exemple, d'une interdiction provisoire, il convient de le remplacer si le commissaire aux comptes titulaire est une personne physique ou une société unipersonnelle.

(448) Art. L. 823-1 al. 3 C. Com.

(449) On rappellera qu'en cas de suspension provisoire, d'interdiction temporaire ou de radiation c'est le président de la CRCC dont relève la société de commissaires aux comptes empêché qui nomme son remplaçant (art. R. 824-7 C. com.).

(450) CA Nîmes, 7 nov. 1997, *Bull. CNCC* n° 109, 1998, p. 57, note Ph. MERLE.

(451) *Bull. CNCC* n° 2, 1970, p. 87.

(452) Dans ce cas il lui est expressément interdit d'exercer la profession cf. art. R. 822-26 III et R. 824-25 C. com.

(453) Les peines sont lourdes puisqu'il peut être condamné à un an d'emprisonnement et 15 000 euros d'amende.

(454) Le juge qui serait saisi d'une demande de nullité devrait la prononcer.

- 263** Même si l'omission d'un commissaire aux comptes peut être, dans les faits, temporaire car il a requis et obtenu sa réinscription, celle-ci a un effet définitif sur les mandats en cours lors de la décision d'omission. L'omission (tout comme la radiation) le prive en effet de sa qualité de commissaire aux comptes et conduit à le supprimer de la liste. Il cesse dès lors définitivement de pouvoir exercer les mandats en cours à compter de son omission. Ses suppléants doivent le remplacer jusqu'à la fin de ses mandats ou s'il n'y a pas de suppléant un remplaçant doit être nommé.
- 264** En revanche, lorsque la suspension est provisoire ou l'interdiction temporaire, le commissaire aux comptes objet de ces mesures ne perd pas ses mandats puisque son remplacement n'intervient que durant la période de suspension. Plus précisément, lorsque la période de suspension ou d'interdiction a cessé, le titulaire reprend ses fonctions auprès de la personne ou de l'entité contrôlée après l'approbation des comptes par l'assemblée générale ou l'organe compétent (455).
- 265** Il semble, à la lecture de l'article R. 822-13 du code de commerce que la suspension provisoire et l'interdiction temporaire entraînent la suppression de la liste du nom du commissaire aux comptes objet de ces mesures. Or, le fait de ne plus être inscrit sur la liste des commissaires aux comptes l'empêche de se prévaloir de cette qualité et d'exercer toute mission. Dès lors, il ne peut pas accepter de nouveaux mandats avant d'être réinscrit sur la liste des commissaires aux comptes, réinscription qui devrait être de droit et automatique (456) à la fin de la période d'interdiction ou de suspension. Toutefois, jusqu'à sa réinscription et malgré la fin de sa période de suspension ou d'interdiction, le commissaire aux comptes suspendu ou interdit temporairement ne devrait pas pouvoir exercer sa mission (art. L. 822-1 C. com.).
- 266** Il est par ailleurs rappelé que si la mesure d'interdiction temporaire ou la suspension dure plus de trois ans, le commissaire qui en est l'objet ne peut accepter après sa réinscription une mission de certification s'il n'a pas suivi une formation particulière (art. L. 822-4 C. com.) (v. *supra* n° 43).
- 267** Les commissaires temporairement interdits ou radiés doivent restituer aux sociétés qu'ils contrôlaient les documents qu'ils détiennent pour le compte de ces sociétés ainsi que les sommes déjà perçues qui ne correspondent pas au remboursement de frais engagés ou à un travail effectivement accompli (art. R. 824-26 C. com.).
- 268** La décision de sanction prononcée par le H3C est publiée sur son site internet (457). Elle peut également être rendue publique dans les publications, journaux ou supports que le H3C désigne, dans un format de publication proportionné à la faute ou au manquement commis et à la sanction infligée. Dans ce cas, les frais de publication sont supportés par les personnes sanctionnées. La publication peut être anonymisée dans les conditions prévues à l'article L. 824-13 du code de commerce.
- 269** En cas d'interdiction temporaire, de suspension provisoire, de radiation ou d'omission pour non-paiement des cotisations (458), le président de la CRCC dont le commissaire aux comptes sanctionné fait partie informe aussitôt de cette mesure les personnes auprès desquelles le commissaire aux comptes exerçait ses fonctions (art. R. 824-27 C. com.) (459). En l'absence de commissaire aux comptes suppléant, lorsqu'une sanction de suspension provisoire, d'interdiction temporaire ou de radiation est prononcée à l'encontre d'une société de commissaires aux comptes, le président de la CRCC dont relève cette société désigne, après avoir sollicité l'avis des personnes auprès desquelles la société de commissaires aux comptes exerçait ses fonctions, pour chacune de ces personnes, un autre commissaire aux comptes avec l'accord de ce dernier, pour poursuivre la mission. Les fonctions du commissaire aux comptes ainsi désigné prennent fin à la date d'expiration du mandat confié au commissaire aux comptes sanctionné, sauf si l'empêchement n'a qu'un caractère temporaire. Dans ce dernier cas, lorsque la période de suspension ou d'interdiction a cessé, le titulaire reprend ses fonctions après l'approbation des comptes par l'assemblée générale ou l'organe compétent.
- 270** Par ailleurs, comme le note un arrêt de la cour d'appel de Paris, « *dès lors qu'elle est informée par le président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes de la mesure de suspension qui frappe le professionnel désigné pour exercer ses fonctions auprès d'elle, la société concernée, qui n'a pas à se faire juge de la validité ou du caractère exécutoire de la décision disciplinaire, ce qu'elle n'a pas au demeurant les moyens de faire, n'a pas d'autre alternative* ».

(455) Art. R. 824-27 C. com.

(456) Il devrait appartenir au H3C de réinscrire automatiquement cette personne sur la liste dès la fin de la suspension ou de l'interdiction temporaire.

(457) Lorsque la décision de sanction fait l'objet d'un recours, la H3C dès qu'il est informé publie cette information sur son site internet (art. L. 824-13 C. com.).

(458) L'article R. 824-27 est applicable dans le cas des omissions pour non-paiement des cotisations par renvoi de l'article R. 822-26 C. Com.

(459) Cette notification ne devrait intervenir que lorsque la sanction est devenue exécutoire, c'est-à-dire après expiration du délai d'appel ou après notification de sa décision par le Conseil d'État, en ce sens, *Memento Audit et commissariat aux comptes*, précit., n° 15248.

que de prendre acte de l'empêchement de son commissaire aux comptes et de procéder à son remplacement temporaire (...) » (460). L'annulation éventuelle de la mesure ayant empêché le titulaire d'exercer ses fonctions est sans effet sur les délibérations des assemblées générales tenues sur rapport du commissaire aux comptes suppléant (461).

V. RÉCUSATION

- 271** La récusation qui consiste à refuser la désignation d'un commissaire aux comptes ayant été nommé, est prévue à l'article L. 823-6 du code de commerce.
- 272** Selon ce texte, un ou plusieurs actionnaires ou associés représentant au moins 5 % du capital, ou le comité social et économique, le ministère public et pour les personnes morales et entités dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé, l'AMF, peuvent demander en justice la récusation pour juste motif d'un ou plusieurs commissaires aux comptes.
- Dans les SA et les SCA dont les actions sont admises à la négociation sur un marché réglementé, la demande de récusation peut être effectuée par une association d'actionnaires composée d'actionnaires représentant au moins 5 % des droits de vote (462).
- Dans les personnes morales autres que les sociétés commerciales, la demande en récusation peut également émaner du cinquième des membres de l'assemblée générale ou de l'organe compétent.
- 273** Le texte de l'article L. 823-6 du code de commerce ne précisant plus que les commissaires aux comptes visés sont ceux désignés par l'assemblée, la récusation peut concerner tous les commissaires aux comptes, nommés dans tout type de personne ou d'entité, même ceux nommés par une décision judiciaire.
- 274** L'article L. 823-6 précise que la demande doit s'appuyer sur un juste motif (463), motif que les juges recherchaient déjà avant que la loi le requière expressément. Celui-ci est souverainement apprécié par le juge. À ce titre un arrêt de la cour d'appel de Paris a estimé que la récusation ne pouvait être motivée que par des événements « *permettant de suspecter sérieusement la compétence du commissaire, son honorabilité, son impartialité ou son indépendance à l'égard de l'entité qui l'a désigné* » (464). Un autre arrêt de la cour d'appel de Colmar (465) avait considéré que le fait, pour le commissaire aux comptes, d'avoir été antérieurement à sa nomination, conseil rémunéré de la société contrôlée et, à ce titre, d'avoir assisté le président de cette société lors d'un conflit qu'il avait avec un autre actionnaire, ne suffisait pas à justifier sa récusation dans la mesure où l'intéressé n'avait jamais transgressé son rôle de conseiller technique et qu'il n'existait aucune preuve objective permettant de douter de son indépendance. On remarquera cependant qu'en l'espèce la personne devenue commissaire aux comptes occupait la fonction d'expert-comptable de l'entité (466).
- 275** La demande de récusation, doit être présentée dans les trente jours de la désignation du commissaire aux comptes par l'assemblée générale ou l'organe compétent et non dans les trente jours suivant l'acceptation de sa mission (art. R. 823-5 C. com.).
- 276** Lorsque la demande émane du procureur, elle est présentée par requête. Pour les autres demandeurs, à défaut de précision légale particulière, elle doit être faite par voie d'assignation (467).
- 277** La demande est formée contre le commissaire aux comptes et contre la personne ou l'entité auprès de laquelle il a été désigné (art. R. 823-5 C. com.), laquelle peut être représentée à l'instance par son représentant légal. Elle est portée devant le président du tribunal de commerce qui statue selon la procédure accélérée au fond. Le président du tribunal statue donc au fond et la demande ne peut être paralysée au motif qu'elle se heurterait à une contestation sérieuse.
- 278** Le délai d'appel est de quinze jours (art. 481-1 CPC). L'appel est formé et jugé selon les règles applicables à la procédure prévue à l'article 905 du code de procédure civile ou à la procédure à jour fixe (art. R. 823-5 C. com.).

(460) CA Paris, 1^{re} ch., sect. B, 21 janvier 1994, Guez c/ SA Emerson Europe, n° 9213730, *Bull. JOLY* 1994, p. 375, note J.-F. BARBIÉRI et sur pourvoi Cass. com., 12 mars 1996, n° 9413243, *Bull. civ. IV*, n° 87, *Dr. sociétés* 1996, n° 135, obs. D. VIDAL.

(461) *Ibid.*

(462) Art. L. 22-10-67 sur renvoi de l'article L. 22-10-44 C. com. Le pourcentage des droits de vote détenus par les adhérents de l'association d'actionnaires est inférieur à 5 % si la société a un capital supérieur à 750 000 euros (v. art. L. 22-10-44 C. com.).

(463) La loi précisant « *qu'une divergence d'appréciation sur un traitement comptable ou sur une procédure de contrôle ne peut constituer un motif fondé de récusation* ».

(464) CA Paris, 11 juillet 1969, D. 1969, jur., p. 517, note DALSACE ; JCP G 1969, II, 16081, note GUYON ; *Rev. sociétés* 1969, p. 214, note J. H.

(465) CA Colmar, 23 févr. 1983, *Bull. CNCC*, n° 51, 1983, p. 352, note E. DU PONTAVICE ; *Rev. sociétés* 1983, p. 583, note GUYÉNOT.

(466) À raison notamment, des risques d'autorévocation, cette situation pourrait aujourd'hui constituer un cas d'incompatibilité en application du code de déontologie.

(467) Rapp. pour le relèvement, TGI Lille, 27 août 2004, *Bull. CNCC* n° 135, septembre 2004, p. 530, note Ph. MERLE.

- 279 Si le président du tribunal de commerce récuse le commissaire aux comptes, le greffier de la juridiction qui a rendu la décision en informe le H3C dans le délai de huit jours par lettre recommandée avec demande d'avis de réception et lui adresse copie du jugement. Le H3C la transmet sans délai à la CNCC et au Conseil régional compétent. Le H3C en informe les personnes contrôlées et les commissaires aux comptes suppléants (art. R. 823-6 C. com.).
- 280 Si la récusation est prononcée, un nouveau commissaire est désigné en justice. Il demeure en fonctions jusqu'à l'entrée en fonctions du commissaire aux comptes désigné par l'assemblée ou l'organe compétent (art. L. 823-6 C. com.). Le suppléant n'a donc pas vocation à remplacer le commissaire aux comptes récusé.

VI. RELÈVEMENT JUDICIAIRE

- 281 Le commissaire aux comptes peut être judiciairement relevé de ses fonctions lorsqu'il commet une faute ou se trouve empêché (A). Seules certaines personnes peuvent demander la relève des fonctions du commissaire aux comptes (B), en suivant une procédure particulière (C). La relève des fonctions prononcée est publiée (D), il faut en étudier les effets (E).

A. Causes du relèvement : La faute et l'empêchement

- 282 Selon l'article L. 823-7 du code de commerce, les commissaires aux comptes peuvent, en cas de faute ou d'empêchement, être relevés de leurs fonctions avant l'expiration normale de celles-ci, sur décision de justice.
- La relève des fonctions peut donc être prononcée par le juge soit pour faute, soit en cas d'empêchement du commissaire aux comptes.

a. La faute

- 283 La question se pose de savoir si n'importe quelle faute du commissaire aux comptes est susceptible d'entraîner la relève de ses fonctions (468).
- 284 Il est tout d'abord évident que la faute du commissaire aux comptes justifiant son relèvement peut être également retenue pour engager sa responsabilité civile (469) ou disciplinaire.
- 285 La réciprocité ne semble pas évidente. L'article L. 823-7 n'établit pas de distinction entre les fautes qui conduiraient à la relève des fonctions et celles qui ne permettraient pas de prononcer une telle décision. On remarquera cependant que la constatation d'une faute du commissaire aux comptes n'entraîne pas, pour le juge, l'obligation de prononcer la relève des fonctions. Le texte précise seulement qu'en cas de faute les commissaires aux comptes peuvent être relevés de leurs fonctions. Au demeurant, de nombreux auteurs considèrent que l'action en relèvement ne doit pas conduire à fragiliser de façon excessive le commissaire aux comptes et qu'une telle décision ne doit pas être prononcée lorsque les fautes commises par le commissaire aux comptes sont minimales. Cette idée peut s'exprimer de la manière suivante, « *Le juge, seul investi (...) du droit de relever de ses fonctions le commissaire, veut le protéger, non pas du reste dans son intérêt mais parce que sa fonction exige une grande sérénité et que le commissaire aux comptes en serait privé s'il savait que la moindre faute justifierait la relève de ses fonctions à la demande d'un dirigeant peu soucieux de transparence ou ressentant comme une injure personnelle une révélation au Parquet ou le déclenchement d'une procédure d'alerte, voire des enquêtes poussées auprès de subordonnés au courant de sa conduite des affaires* » (470).
- 286 De fait, pour la jurisprudence toutes les fautes commises par le commissaire aux comptes ne semblent pas susceptibles d'entraîner sa relève. Ainsi, la commission de simples fautes (471) résidant par exemple, dans l'affirmation erronée du remplacement illicite du commissaire aux comptes par la personne morale, ou dans la mention, par ce dernier, de délais qui n'existent pas, n'est pas de nature à justifier sa relève (472).
- 287 En réalité, comme le note un auteur (473), la faute qui va fonder la relève du commissaire aux comptes semble procéder soit d'un contrôle insuffisant sans qu'il soit besoin de prouver sa mauvaise foi, soit d'un excès de contrôle et de diligence, mais alors il faudra établir sa mauvaise foi.

(468) V. not. D. VIDAL Mauvaise foi ou inaptitude du commissaire aux comptes relevé de ses fonctions, Mélanges Michel CABRILLAC, p. 645.

(469) Sur laquelle v. CNCC, « *La responsabilité civile du commissaire aux comptes* », coll. Études juridiques, Mars 2007.

(470) E. DU PONTAVICE, note sous Cass. com., 3 déc. 1991, *Bull. CNCC* n° 85, 1992, p. 142.

(471) CA Versailles, 17 nov. 2011, 13^e ch., *Bull. CNCC* n° 165, mars 2012, p. 128, note Ph. MERLE considérant que le relèvement ne peut être judiciairement ordonné que si une faute suffisamment grave a été commise ; Trib. com. Paris, 1^{re} ch., 24 nov. 2020, *Bull. CNCC* n° 201, mars 2021, note Ph. MERLE.

(472) CA Lyon, 3 ch. civ. sect. B, 15 nov. 2007, *Bull. CNCC* n° 150, juin 2008, p. 268, note Ph. MERLE.

(473) Ph. MERLE, note sous CA Paris, 19 févr. 1993, *Bull. CNCC*, n° 95, 1994, p. 568 ; note sous Cass. com., 18 oct. 1994, *Bull. CNCC* n° 97, 1995, p. 78.

- 288** Plus largement, et comme l'affirme la Cour d'appel de Limoges dans une décision du 6 février 2005 (474), la qualification de la faute du commissaire aux comptes justifiant son relèvement, « *résulte de l'objet même de l'action qui, tendant à permettre la cessation des fonctions du commissaire aux comptes avant l'expiration de sa mission (...), suppose une faute de nature à remettre en cause sa crédibilité (...). Seule peut justifier en conséquence le relèvement, la faute commise de mauvaise foi ou celle qui révèle soit un manquement délibéré du commissaire aux comptes aux obligations tant légales que réglementaires ou déontologiques régissant sa profession, soit son incurie* ».
- 289** Ainsi, le seul fait que des anomalies comptables aient eu lieu, traduisant des détournements considérables pendant plusieurs années, ne suffit pas à caractériser en soi la faute du commissaire aux comptes qui ne les a pas détectées. Cependant, pour un arrêt de la Cour d'appel de Nîmes du 16 septembre 2004 (475), lorsque les anomalies et les détournements commis sont très importants, le commissaire aux comptes, à qui est reprochée une faute de négligence et de manquement à son obligation de contrôle, se doit de justifier du respect de son obligation de moyens (476). Et lorsque, comme en l'espèce, se trouvent établis une insuffisance de sérieux, un défaut de vigilance et une négligence professionnelle du commissaire aux comptes, pourtant praticien averti, au regard des normes d'exercice professionnel, de nature à expliquer son incapacité à détecter la fraude commise, malgré son caractère répétitif alors que de simples recoupements, même par sondage, auraient permis de détecter immédiatement les nombreuses anomalies, la faute commise est de nature à justifier son relèvement dans la mesure où ces manquements graves et répétés ne permettent plus d'escompter qu'il poursuive correctement sa mission jusqu'à son terme, ni de lui maintenir la confiance accordée par la société.
- 290** De même, le relèvement des fonctions du commissaire aux comptes a-t-il pu être prononcé en cas de carence fautive de ce dernier qui n'avait signalé les écarts entre les soldes des comptes bancaires et le livre de caisse qu'au bout de 10 ans et s'était borné à recommander à la société de recourir à la méthode de confirmation des soldes sans mettre en œuvre aucun contrôle comme il lui appartenait de le faire (477).
- 291** Il a encore été estimé que la faute justifiant le relèvement des fonctions peut résulter du seul fait que le commissaire aux comptes n'a pas mené les investigations nécessaires à la découverte d'anomalies, alors que les irrégularités ne pouvaient, ni ne devaient échapper à un praticien averti (478).
- 292** Le relèvement est encore justifié lorsque le commissaire aux comptes n'a accompli aucune des diligences mises à sa charge jusqu'à la date à laquelle l'assemblée générale des actionnaires aurait dû statuer sur les comptes de l'exercice, qu'il ne s'est même pas rendu à l'assemblée alors qu'il avait été convoqué et qu'il a par la suite accompli des diligences insuffisantes, alors qu'il n'y avait aucun litige concernant le règlement des honoraires et qu'il n'a jamais été empêché d'exécuter sa mission (479).
- 293** Le relèvement est *a fortiori* justifié lorsque le commissaire aux comptes a, dans ses démarches, agi de mauvaise foi (480). Tel est notamment le cas lorsque le commissaire aux comptes procède à des demandes anormales étrangères à sa mission et qu'il s'immisce dans la gestion des affaires de la société contrôlée ou plus encore du groupe en se livrant à une entreprise de déstabilisation de la direction générale (481). Une telle immixtion caractérisée au sein du groupe et donc de ses filiales semble pouvoir permettre de prononcer son relèvement dans toutes les sociétés du groupe dans lesquelles il exerce sa mission (482).
- 294** On notera encore que la minutie extrême avec laquelle le commissaire aux comptes exerce sa mission, le fait d'avoir accordé à des lacunes constatées une importance démesurée l'ayant conduit à déclencher à tort une procédure d'alerte et à saisir sans motifs suffisants le procureur de la République, ne constitue pas une faute de nature à prononcer son relèvement (483).

(474) CA Limoges, 6 oct. 2005, n° 05/00594, Consorts G. c/ SARL Fiduciaire experts audit, *Bull. JOLY* 2006, p. 461, A.-F. BOUVIER et F. POUCH.

(475) *Bull. JOLY* 2004, p. 385, note J.-F. BARBIÉRI.

(476) Il y a ici renversement de la charge de la preuve qui incombe, en principe, à celui qui demande le relèvement des fonctions.

(477) Cass. com., 6 févr. 1990, *Bull. CNCC* n° 79, 1990, p. 359, note E. DU PONTAVICE ; *Rev. Sociétés* 1990, p. 433, note D. VIDAL ; *Bull. JOLY* 1990, p. 367, obs. G. LESGUILLIER.

(478) Cass. com., 28 janv. 1992, *Bull. JOLY* 1992, p. 412, note J.-F. BARBIÉRI ; *Rev. sociétés* 1992, p. 727, note D. VIDAL ; *Dr. Sociétés* 1992, comm. 82, obs. H. LE NABASQUE. V. égal. Trib. Com. Versailles, ord. réf., 30 avr. 2014, *Bull. CNCC*, n° 175, septembre 2014, p. 371, note Ph. MERLE.

(479) Cass. com., 6 mai 2002, *Bull. CNCC* n° 127, septembre 2002, p. 337, note Ph. MERLE ; *Dr. sociétés* 2002, comm. 138, note D. VIDAL.

(480) Cass. com., 3 décembre 1991, *Bull. CNCC* n° 85, 1992, p. 142, note E. DU PONTAVICE ; *Bull. JOLY* 1992, p. 171, note J.-F. BARBIÉRI ; *RJ Com.* 1992, p. 297, note PASQUALINI ; *Rev. Sociétés* 1992, p. 488, note D. VIDAL ; adde. R. PASSEMARD et A. AUBIGEON, La mauvaise foi du commissaire aux comptes justifiant sa révocation, *Bull. JOLY* 1996, 270.

(481) Cass. com., 18 oct. 1994, *Bull. civ. IV*, n° 303 ; *Bull. CNCC* n° 97, 1995, p. 78, note Ph. MERLE, *Rev. sociétés* 1995, p. 56 ; *Bull. JOLY* 1994, p. 1305, note J.-F. BARBIÉRI ; LPA 7 juin 1995, p. 25, note COFFEY DE BOISDEFFRE ; *ibid.*, 21 juin 1995, p. 31, note PASQUALINI et PASQUALINISALERNO ; *Dr. sociétés* 1995, n° 10, obs. D. VIDAL.

(482) Com., 18 oct. 1994, précit.

(483) Com., 3 déc. 1991, précit.

295 Dans cette affaire en revanche, la cour d'appel de renvoi, approuvée par la Cour de cassation (484), a pu considérer que le commissaire qui, alors qu'il n'avait pas été entravé dans l'exercice de sa mission, avait mis en œuvre une procédure d'alerte en l'absence de faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation de l'entreprise et avisé le procureur de la République, lui adressant ensuite dix-neuf lettres au même sujet, qu'il éprouvait des difficultés dans l'accomplissement de sa mission et qu'une assemblée générale avait été fixée « *dans le but de transformer brutalement et dans l'illégalité la SA en SARL afin d'échapper à la présence d'un commissaire aux comptes* », difficultés qui s'avéraient sans fondement et qu'il s'était refusé à établir le rapport nécessaire à la transformation sociale envisagée, avait, en s'abritant derrière ses prérogatives légales, agi dans son intérêt personnel plus que dans celui de la société. Sa mauvaise foi était donc caractérisée et il devait être relevé de ses fonctions.

296 Il en va également ainsi du commissaire aux comptes qui, suspendu du fait d'une sanction disciplinaire, s'est installé délibérément dans une attitude particulièrement dure et souvent dénuée de toute bonne foi, tant à l'encontre de la société, en l'informant de son intention de demander en justice l'annulation des assemblées générales tenues sur le rapport de son suppléant, qu'à l'encontre de la direction de la société menacée d'être l'objet de plaintes pénales, plaintes qui ont été effectivement déposées alors qu'elles étaient sans fondement (485). Le commissaire aux comptes qui a ainsi usé de tous moyens de nuire à la société en faisant preuve d'un exceptionnel acharnement procédurier alors qu'il ne pouvait ignorer que celle-ci agissait en parfaite bonne foi en se soumettant aux décisions de la Chambre de discipline et a ainsi porté atteinte à son bon fonctionnement, a agi avec mauvaise foi pour contraindre la société à le laisser poursuivre l'exercice de ses fonctions en dépit de la mesure de suspension dont il faisait l'objet, a été justement relevé de ses fonctions.

Mérite encore d'être relevé de ses fonctions le commissaire aux comptes qui manque délibérément à ses obligations professionnelles et déontologiques.

Tel est le cas par exemple du commissaire aux comptes qui entretient un conflit avec les dirigeants sociaux et refuse de déposer son rapport sur les comptes annuels (486) ou de celui qui fait état de rumeurs susceptibles de discréditer le président de l'entreprise sans en préciser nettement la nature et l'origine (487).

297 Tel est encore le cas de celui qui ne respecte pas le principe d'indépendance en choisissant comme associé de sa société d'expertise comptable le directeur administratif d'une société qu'il contrôle et qui est responsable de la comptabilité de celle-ci (488).

298 On remarquera que le manquement au principe d'indépendance justifie en lui-même le relèvement du commissaire aux comptes (489). Ce manquement constitue bien sûr une faute, mais place également celui qui n'est plus indépendant en situation d'incompatibilité et donc d'empêchement, lequel fonde, avec la faute du commissaire aux comptes, le relèvement.

b. L'empêchement

299 Lorsque le commissaire aux comptes est dans une situation d'empêchement (sur l'empêchement, v. *supra* n° 251) et qu'il ne met pas fin à sa mission, il peut être relevé judiciairement de ses fonctions. Tel sera par exemple le cas du commissaire aux comptes en situation d'incompatibilité (490).

300 Lorsque l'empêchement n'est pas définitif, comme tel est le cas s'il a été prononcé une sanction disciplinaire d'interdiction temporaire, le juge peut ordonner la relève des fonctions lorsqu'il apparaît que le commissaire aux comptes a adopté une attitude incompatible avec la reprise de ses fonctions au terme de la période de suspension (491).

(484) Com., 14 nov. 1995, *Bull. civ.* IV, n° 264 ; D. Affaires 1996. 49 ; Dr. sociétés 1996, n° 42, obs. D. VIDAL ; *Bull. JOLY* 1996. 286 ; Rev. Sociétés 1996. 279, note PASQUALINI et PASQUALINI-SALERNO, confirmant, CA Paris, 19 févr. 199, JCP E 1993, II, 485, note J.-F. BARBIÉRI ; Dr. sociétés 1993, n° 147, obs. H. LE NABASQUE ; *Bull. CNCC* n° 95, 1994. 568, note Ph. MERLE.

(485) Com., 15 oct. 1996, n° 93-13844.

(486) Com., 22 oct. 1991, *Bull. JOLY* 1992, p. 46, note J.-F. BARBIÉRI, confirmant CA Paris, 28 sept. 1989, *Bull. JOLY* 1989, p. 969, note G. LESGUILLIER ; Rev. Sociétés 1990, p. 75, obs. GUYON.

(487) (245) CA Paris, 25 févr. 1998, D. Affaires 1998, p. 588 ; *Bull. JOLY* 1998, p. 617, note J.-F. BARBIÉRI ; RTD com. 1998, p. 360, obs. C. CHAMPAUD et D. DANET ; Rev. Sociétés 1998, p. 435, obs. GUYON ; Dr. Sociétés 1999, comm. 11, obs. Y. CHAPUT.

(488) T. com. Paris, 17 févr. 1999, *Bull. JOLY* 1999, p. 445, note J.-F. BARBIÉRI ; Dr. sociétés 1999, n° 118, obs. D. VIDAL.

(489) V. Cass. Com., 10 juill. 2007, *Bull. CNCC* n° 147, septembre 2007, p. 466 ; *Bull. JOLY* 2007, p. 1321, note D. VIDAL.

(490) TGI Paris, ord. réf., 16 févr. 1993, *Bull. JOLY* 1993, p. 1003, note J.-F. BARBIÉRI, infirmation au motif qu'il n'y avait pas d'incompatibilité, CA Paris, 21 nov. 1994, *Bull. CNCC*, n° 98, p. 191, note Ph. MERLE ; *Bull. JOLY* 1995, p. 323, note J.-F. BARBIÉRI.

(491) En ce sens, Cass. com., 15 oct. 1996, n° 93-13844.

B. Les personnes habilitées à demander le relèvement

- 301** Conformément à l'article L. 823-7 du code de commerce, la relève des fonctions peut être demandée par l'organe collégial chargé de l'administration ou par l'organe chargé de la direction. Dans une SA, il s'agira soit du conseil d'administration, soit du directoire, soit encore du directeur général. Dans la SAS, société dans laquelle les statuts peuvent librement définir leurs organes d'administration et de direction, il conviendra de se référer à ces derniers (493). Pour les autres personnes morales ou entités, l'organe collégial chargé de l'administration ou l'organe chargé de la direction seront ceux déterminés par la loi ou les statuts (493).
- 302** La société auditée n'a pas qualité pour demander que son commissaire aux comptes soit relevé de ses fonctions (494). Cela signifie que l'organe chargé de l'administration ou de la direction doit agir en son nom et non au nom de la société.
- 303** Le plus souvent cependant, l'organe collégial compétent n'a pas de personnalité juridique. Lorsque tel est le cas, il ne peut pas agir en justice en son nom. Si l'initiative de l'action judiciaire lui appartient, celle-ci devra être mise en œuvre par le représentant de la personne morale au sein de laquelle exerce le commissaire aux comptes objet de la demande en relèvement. Ainsi, lorsque le conseil d'administration désire relever le commissaire aux comptes, il doit agir par l'intermédiaire du représentant légal de la société (495). S'il ne le fait pas, l'irrégularité de la demande tenant à l'inexistence de la personne morale qui déclare agir en justice sera retenue même en l'absence de grief. Elle n'est pas susceptible d'être couverte (496).
- 304** La demande de relèvement peut encore être formée par un ou plusieurs actionnaires représentant au moins 5 % du capital social ou, dans les SA et les SCA dont les actions sont admises à la négociation sur un marché réglementé, par une association d'actionnaires composée d'actionnaires représentant au moins 5 % des droits de vote (497).
- 305** La demande peut émaner du comité social et économique, du ministère public, de l'AMF pour les personnes et entités dont les titres financiers sont admis à la négociation sur un marché réglementé (art. L. 823-7 C. com.), de l'ACPR lorsque la personne auditée est soumise à son contrôle (art. L. 612-45 C. mon et fin.) et de l'Agence nationale de contrôle du logement social pour les entités soumises à son contrôle (art. L. 342-8 C. constr. et hab.).
- 306** Pour les personnes autres que les sociétés commerciales, la demande en relèvement peut être formée par l'organe collégial chargé de l'administration ou de la direction (498) ou par le cinquième des membres de l'assemblée générale ou de l'organe compétent.

C. La procédure de relèvement

- 307** La demande de relève des fonctions est formée en principe contre le commissaire aux comptes et contre la personne ou l'entité auprès de laquelle il a été désigné (art. R. 823-5 C. com.), laquelle peut être représentée à l'instance par son représentant légal (499).
- 308** Lorsque la demande émane du procureur, elle est présentée par requête. Pour les autres demandeurs, à défaut de précision légale particulière, elle doit être faite par voie d'assignation (500).
- 309** La CRCC est habilitée à intervenir dans une instance en relèvement des fonctions de l'un de ses membres (501).

(492) Pour la SAS, v. CNCC, La société par actions simplifiée, collec. Études juridiques, janv. 2002, n° 74.

(493) Cass. com., 18 oct. 2016, n° 14-28.850, *Bull. CNCC*, n° 184, décembre 2016, p. 581, note Ph. MERLE ; BJS 2016, p. 731, note J.-F. BARBIÉRI : « les dispositions de l'article L. 823-7, alinéa 1^{er}, du code de commerce, qui prévoient notamment que les commissaires aux comptes peuvent être relevés de leurs fonctions, sur décision de justice, à la demande de l'organe collégial chargé de l'administration, sont applicables à l'ensemble des personnes ou entités dotées d'un commissaire aux comptes (...) ».

(494) Cass. com., 10 févr. 2015, n° 13-24.312, *Bull. CNCC*, n° 178, 2015, p. 275, note Ph. MERLE ; D. 2015 Chron. C. cass., p. 1000, n° 4, obs. T. GAUTHIER ; BJS 2015, p. 198, note J.-F. BARBIÉRI ; Dr. sociétés 2015, comm. 68, note D. GALLOIS-COCHET.

(495) CA Paris, Pole 1, Ch. 3, 26 mai 2021, n° 20/09401.

(496) Cass. com., 3 oct. 2006, n° 05-12.410, D. 2006, p. 2670, obs. A. LIENHARD, *Bull. JOLY Sociétés* 2007, p. 33, note J.-F. BARBIÉRI, JCP E 2007, 1049, n° 7, obs. J.-J. CAUSSAIN, FI. DEBOISSY et G. WICKER ; Dr. et patrimoine 2007, n° 159, p. 74, obs. D. PORACCHIA ; Rev. Sociétés 2007, p. 117, note Ph. MERLE ; RTD com. 2007, p. 164, obs. P. LE CANNU).

(497) Art. L. 22-10-70 sur renvoi de l'article L. 22-10-44 C. com. Le pourcentage des droits de vote détenus par les adhérents de l'association d'actionnaires est inférieur à 5 % si la société a un capital supérieur à 750 000 euros (v. art. L. 22-10-44 C. com.).

(498) Cass. com., 18 oct. 2016, n° 14-28.850, précit.

(499) Il n'est pas nécessaire de faire représenter la société par un mandataire *ad hoc*, v. CA Lyon, 3^e ch., 15 nov. 2007, *Bull. CNCC* n° 150, juin 2008, p. 268, note Ph. MERLE. Voir cpt D. Gallois-Cochet, précit.

(500) TGI Lille, 27 août 2004, *Bull. CNCC* n° 135, septembre 2004, p. 530, note Ph. MERLE.

(501) CA Paris, 24 juin 1992, *Bull. JOLY* 1992, p. 1195, note J.-F. BARBIÉRI ; sur pourvoi mais sur d'autres questions, Cass. com., 18 oct. 1994, *Bull. CNCC* n° 97, 1995, p. 78, note Ph. MERLE ; *Bull. JOLY* 1994, p. 1305, note J.-F. BARBIÉRI. Voir sur la compétence des CRCC et du conseil régional, art. R. 821-25 et R. 821-63 C. com.

- 310** La demande est formée devant le président du tribunal de commerce y compris si le mandat a été confié au commissaire aux comptes à la suite d'un appel d'offres en application du code de la commande publique (502). Celui-ci statue selon la procédure accélérée au fond. Le tribunal compétent *rationae loci* est celui du lieu du siège social de la personne morale contrôlée (503). Dans l'hypothèse où est souhaitée la relève des fonctions d'un même commissaire aux comptes exerçant dans plusieurs sociétés formant un groupe, il convient de former une demande devant chaque juridiction compétente, c'est-à-dire devant chaque juridiction dans le ressort de laquelle se trouve le siège de chacune des sociétés concernées (504) dans la mesure où les demandes n'apparaissent pas connexes.
- 311** Le président du tribunal de commerce statue au fond et la demande ne peut être paralysée au motif qu'elle se heurterait à une contestation sérieuse.
- 312** Le délai d'appel est de quinze jours (art. 481-1 CPC). L'appel est formé et jugé selon les règles applicables à la procédure prévue à l'article 905 du code de procédure civile ou à la procédure à jour fixe (art. R. 823-5 C. com.). L'appel est suspensif.

D. Publicité de la décision

- 313** Le greffier de la juridiction qui a rendu la décision en informe le H3C dans le délai de huit jours par lettre recommandée avec demande d'avis de réception et lui adresse copie du jugement. Le H3C la transmet sans délai à la CNCC et au Conseil régional compétent. Le H3C en informe les personnes contrôlées et les commissaires aux comptes suppléants (art. R. 823-6 C. com.).

E. Les effets du relèvement

- 314** Tous les commissaires aux comptes peuvent faire l'objet d'une procédure de relèvement. Lorsque le relèvement touche le commissaire aux comptes titulaire, le suppléant est appelé à le remplacer (505). S'il n'a pas été nommé de suppléant ou si ce dernier est également relevé de ses fonctions, la personne ou l'entité contrôlée doit pouvoir en nommer un en remplacement (art. L. 823-3 C. com.). Le commissaire aux comptes nommé en remplacement d'un autre ne demeure en fonction que jusqu'à l'expiration du mandat de son prédécesseur. Si l'assemblée ou l'organe compétent omet de le désigner, tout membre de l'assemblée ou de l'organe compétent peut demander en justice la désignation du commissaire aux comptes (art. L. 823-4 C. com.).
- 315** Le remplacement du commissaire aux comptes relevé de ses fonctions donne lieu à publicité à la diligence des dirigeants (v. *supra* n° 149 et s.).

VII. ÉVÉNEMENTS AFFECTANT L'ENTITÉ CONTRÔLÉE

- 316** La continuité de la mission du commissaire aux comptes peut être affectée par une modification de la situation de la personne contrôlée. Celle-ci peut tout d'abord passer en deçà des seuils obligeant à la nomination d'un commissaire aux comptes (A), elle peut ensuite se transformer en une autre forme (B), elle peut encore être dissoute avec ou sans liquidation (C), elle peut enfin faire l'objet d'une procédure de sauvegarde ou d'une procédure collective (D).

A. Franchissement des seuils à la baisse

- 317** L'obligation de nommer un ou plusieurs commissaires aux comptes est souvent liée au franchissement de certains seuils. Cela est *a fortiori* vrai depuis la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises (loi Pacte) puisque l'obligation de nommer un commissaire aux comptes dans les sociétés commerciales dépend, le plus souvent, du franchissement de certains seuils (506). La question se pose alors de savoir si le franchissement à la baisse de ces seuils pendant la durée du mandat du commissaire aux comptes entraîne la fin automatique de son mandat ou confère au moins à l'entité le droit de mettre fin à sa mission avant l'arrivée du terme.

(502) V. not. CAA de Nancy, 4^e chambre, 23 juill./2020, n° 19NC00367 ; Conseil d'État, 7^e chambre, 27 juin 2018, 408061.

(503) Cass. com., 24 mars 1998, *Bull. civ.* IV, n° 119 ; D. 1998, IR, p. 111 ; D. Affaires 1998, p. 918, obs. M. B. ; Quot. jur. 19 mai 1998, p. 7, note P. M. ; Rev. sociétés 1998, p. 315, note Y. G. ; *Bull. JOLY* 1998, p. 764, note J.-F. BARBIÉRI.

(504) CA Paris, 26 mai 2003, *Bull. CNCC*, n° 94, 1994, p. 276, note Ph. MERLE.

(505) Il conviendra alors de nommer un nouveau suppléant en remplacement pour la durée du mandat restant à courir du suppléant devenu titulaire sauf si ce dernier est une société pluripersonnelle. Toutefois, la nomination d'un suppléant reste obligatoire si les statuts ou la loi prévoient la nomination d'un suppléant, cf. EJ 2017-04.

(506) V. *supra* Chap. I, Sect. 1, IV. Tableau des principaux cas de nomination obligatoire.

- 318** La CNCC considère que, sauf exception légale, la durée de la mission du commissaire aux comptes est impérative. Par conséquent, le fait pour une entité de passer en dessous des seuils n'entraîne ni la caducité de la mission, ni la possibilité pour la personne morale contrôlée de mettre fin de façon anticipée à la mission du commissaire aux comptes (507) (508).
- 319** Ainsi, lorsque la loi prévoit que l'obligation de nomination d'un commissaire aux comptes cesse lorsque les seuils légaux ne sont plus atteints pendant les deux exercices précédant l'expiration du mandat de commissaire aux comptes (509), on doit en déduire que le fait de passer en dessous des seuils légaux au cours du mandat n'entraîne pas la caducité de celui-ci (510).
- 320** La solution est différente lorsqu'une personne morale de droit privé non commerçante exerçant une activité économique (511) a désigné un commissaire aux comptes en raison du dépassement des seuils légaux qui lui sont applicables (512), mais n'atteint plus ces seuils légaux pendant deux exercices successifs. Dans ce cas l'article R. 612-1 du code de commerce précise que ces entités ne sont plus tenues à l'obligation d'établir des comptes annuels et permet à l'organe délibérant ayant nommé le commissaire aux comptes de mettre fin à sa mission (513).
- En revanche, lorsque le commissaire aux comptes a été nommé en application de l'article L. 612-4 du code de commerce, si les conditions ayant déclenché sa nomination ne sont plus satisfaites, il reste en fonctions jusqu'à l'expiration des six exercices pour lesquels il a été désigné puisqu'aucune disposition légale ne permet sa révocation (514).
- 321** En cas de démission simultanée des commissaires aux comptes titulaire et suppléant (515), la question se pose de savoir si l'entité qui a franchi les seuils à la baisse est dans l'obligation de nommer un nouveau commissaire aux comptes en remplacement pour la durée restante du mandat. La CNCC considère que dans ce cas de démission simultanée, les personnes et entités doivent nommer des remplaçants (un titulaire et, le cas échéant, un suppléant) pour la durée du mandat restant à courir. Telle est également l'analyse de la Cour de cassation (516).
- 322** Lorsque l'obligation de nommer un deuxième commissaire aux comptes disparaît, la personne contrôlée ne peut pas mettre fin de façon anticipée aux mandats. À défaut de précisions légales contraires, les commissaires aux comptes restent en fonctions jusqu'à l'expiration de leur mandat (517).
- 323** Lorsqu'un deuxième commissaire aux comptes titulaire et, le cas échéant, son suppléant ont été désignés, la personne morale a, pour la CNCC, l'obligation de procéder au remplacement pour la durée du mandat restant à courir des commissaires aux comptes titulaire et le cas échéant suppléant à la suite de leur démission simultanée, même si la personne morale n'a alors plus l'obligation de nommer deux commissaires aux comptes (518). La solution est identique en cas de désignation volontaire d'un deuxième commissaire aux comptes (519).

B. Transformation de la personne contrôlée

- 324** Lorsque la personne contrôlée change de forme juridique (transformation d'une SA en SARL par exemple), deux situations distinctes doivent être envisagées.

(507) V. not. *Bull. CNCC* n° 58, 1985, p. 278 ; EJ 2009-44 *Bull. CNCC*, n° 155, septembre 2009, p. 608 ; V. égal Avis Ministère Justice, 24 déc. 2008 ; v. cpt CA Paris, 8 nov. 1988, *Bull. JOLY* 1989, p. 180, note PLC ; Rev. Sociétés 1989, somm. p. 86, obs. crit. GUYON, autorisant l'assemblée à constater ou à prononcer la cessation des fonctions lorsque la société passe en deçà des seuils devant déclencher la nomination dudit commissaire.

(508) En ce sens également, Cass. Com., 6 nov. 2012, n° 11-30.648, précit.

(509) Cf. not. art. D. 221-5 pour les SNC et D. 223-27 renvoyant à l'art. D. 221-5 C. com. (add EJ 2003-01, *Bull. CNCC*, n° 129, mars 2003, p. 170) pour les SARL ; art. D. 225-164-1 pour les SA, art. D. 227-1 pour la SAS, art. R. 251-1 C. com pour les GIE. Pour la détermination des exercices à prendre en considération, voir EJ 2021-17 précit. ; dans le cas des petits groupes, voir EJ 2021-46.

(510) Voir Avis Ministère Justice, 24 déc. 2008, *Bull. CNCC* n° 155, septembre 2009, p. 490 : s'agissant des SNC et SARL « Pour ces sociétés, le pouvoir réglementaire a explicitement souhaité qu'il n'y ait pas de cessation de fonction du commissaire aux comptes avant l'échéance de son mandat de six ans, le franchissement de seuils n'ayant dès lors de conséquences qu'au moment où se pose la question du renouvellement du mandat ». Cette motivation et cette solution s'impose également pour les SA/SCA, sociétés européennes et SAS après la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et à la transformation des entreprises (loi Pacte). Voir également, EJ 2020-67 et EJ 2021-28.

(511) Aux termes d'une réponse ministérielle donnée lors des débats précédant le vote de la loi n° 84-148 du 1^{er} mars 1984, le Garde des sceaux a précisé « par activité économique il faut entendre toute activité de production, de transformation ou de distribution de biens meubles ou immeubles et toute prestation de services en matière industrielle, commerciale, artisanale et agricoles » (J.O. AN déb. 5 déc. 1983). Il convient d'ajouter à cette liste les prestations purement intellectuelles. Sur l'ensemble de la question, voir EJ 2008-01, *Bull. CNCC*, n° 150, 2008, p. 307.

(512) Cf. Art. L. 612-1 et R. 612-1 C. com.

(513) Voir Avis Ministère Justice, 24 déc. 2008, *Bull. CNCC* n° 155, septembre 2009, p. 490 ; EJ 2013-69, *Bull. CNCC*, n° 172, décembre 2013, p. 635. TJ Paris, ord. réf. du magistrat commis à la surveillance du RCS, 11 août 2021 n° 21/00026 et n° 21/00027, BRDA 19/21, n° 24, obs. B. DONDERO. Il en va également ainsi pour les sociétés coopératives agricoles et unions, cf. Art. R. 524-22-1 Code rural et de la pêche maritime.

(514) EJ 2013-69, *Bull. CNCC*, n° 172, décembre 2013, p. 635.

(515) La solution peut être étendue à tous les cas où les commissaires aux comptes titulaire et suppléant cessent leur mandat de façon simultanée au sein d'une personne quelle qu'en soit la cause. On rappellera que la nomination d'un commissaire aux comptes suppléant est obligatoire dans les cas visés à l'article L. 823-1 C. com ainsi que lorsqu'elle est prévue par les statuts ou par la loi ; cf. art. L. 612-1 et L. 612-4 C. com.

(516) Cass. com., 6 nov. 2012, n° 11-30.648, précit.

(517) EJ 2021-07 ; v. déjà *Bull. CNCC* n° 88, 1992, p. 626 ; v. cependant. *Bull. ANSA* n° 2753, Janv.-Févr. 1995, p. 6.

(518) EJ 2019-61.

(519) EJ 2021-07.

325 Si, compte tenu de la nouvelle forme et, le cas échéant, de seuils dépassés, la personne morale est tenue d'avoir un commissaire aux comptes, la transformation ne met pas fin aux fonctions du commissaire aux comptes (520). Le commissaire aux comptes en place dans la personne morale avant sa transformation poursuit ses fonctions jusqu'à l'expiration de son mandat initial. En effet, l'organe de contrôle ne disparaît pas à l'occasion de la transformation, puisque la société est tenue, après l'opération, d'avoir un commissaire aux comptes.

Cette analyse vaut que le commissaire aux comptes ait été désigné, dans l'ancienne forme, de manière obligatoire ou volontaire, puisque dans la nouvelle forme, la présence d'un commissaire aux comptes est requise (521).

326 Si, compte tenu de la nouvelle forme et, le cas échéant, de seuils non atteints, la personne morale transformée n'est pas astreinte à nommer un commissaire aux comptes, pour la CNCC, le changement de forme de la personne morale met fin au mandat avant son terme (522), qu'il résulte d'une désignation obligatoire (en vertu d'un texte ou des statuts) ou volontaire (523). Si la personne morale souhaite néanmoins maintenir, sous sa nouvelle forme, la présence d'un commissaire aux comptes, elle en a la possibilité puisque cette faculté lui est reconnue par le code de commerce. Ce souhait ne se présument pas, la société devra exprimer sa décision de se doter volontairement d'un commissaire aux comptes en confiant un nouveau mandat d'une durée de six ou de trois (524) exercices à un commissaire aux comptes (525).

Ainsi en cas de transformation, postérieurement à la loi Pacte d'une SA ayant un commissaire aux comptes en une SAS ne dépassant pas les seuils lui imposant de nommer un commissaire aux comptes, le mandat du commissaire aux comptes de cette personne morale transformée prend fin (526). Il en est également ainsi en cas de transformation transfrontalière. Pour la CNCC, la même solution s'impose en cas de transfert du siège d'une SE dans un autre État membre de l'Union européenne. Le mandat du commissaire aux comptes cesse à la date effective du transfert (527), c'est-à-dire à la date d'immatriculation dans le nouvel État membre et de radiation en France.

C. Dissolution suivie ou non d'une liquidation amiable

327 Le mandat du commissaire aux comptes prend fin au plus tard avec l'extinction de la personne ou de l'entité contrôlée. Cette extinction suit nécessairement la dissolution de la personne morale mais peut être retardée par l'obligation de procéder à sa liquidation. Dans ce dernier cas, le mandat du commissaire aux comptes est le plus souvent maintenu. En droit des sociétés, la société prend fin dans les cas envisagés par l'article 1844-7 du code civil, parmi lesquels figurent :

- la dissolution anticipée décidée par les associés,
- la dissolution anticipée prononcée par le tribunal à la demande d'un associé pour juste motifs, notamment en cas d'inexécution de ses obligations par un associé ou de mésentente entre associés paralysant le fonctionnement de la société,
- la dissolution anticipée prononcée par le tribunal dans le cas prévu à l'article 1844-5 du code civil (réunion de toutes les parts en une seule main),
- l'effet d'un jugement ordonnant la clôture de la liquidation judiciaire pour insuffisance d'actif.

Lorsque la dissolution de la société intervient, celle-ci entraîne sa liquidation, sauf dans les cas où la liquidation est écartée par la loi. La liquidation dont il est ici question est donc la conséquence de la dissolution de la société. On parle alors de liquidation amiable. Elle est régie suivant les formes sociétaires par l'article 1844-8 du code civil et par les articles L. 237-1 et suivants du code de commerce. Pendant la durée de liquidation amiable la personnalité de la société est maintenue pour les besoins de la liquidation jusqu'à la clôture de celle-ci.

La liquidation amiable d'une personne est une situation distincte de celle dans laquelle une personne est en liquidation judiciaire. Aux termes de l'article L. 640-1 du code de commerce :

(520) Pour la CNCC (EJ 2021-26), le mandat d'un commissaire aux comptes exercé dans une SAS avant la loi Pacte est maintenu lorsque cette société se transforme après la loi Pacte en une SARL ne dépassant pas les seuils 4/8/50, mais qui étant, la tête d'un « petit groupe » dépassant les seuils précités est tenue d'avoir un commissaire aux comptes.

(521) V. CNCC, « *Les commissaires aux comptes et transformation des sociétés* », collec. Notes d'information, juil. 1992, § 1.432 ; Il est cependant conseillé de prévoir dans la résolution décidant la transformation la confirmation des fonctions des commissaires aux comptes.

(522) EJ 2010-09, *Bull. CNCC*, n° 159, septembre 2010, p. 559 ; *Bull. CNCC* n° 104, 1996, p. 544, spé § 3.1.2 ; *Bull. CNCC* n° 8, 1972, p. 467.

(523) On notera cependant que si la société qui se transforme avait l'obligation d'avoir un commissaire aux comptes et en a volontairement nommé deux, et se transforme en une société tenue d'avoir un commissaire aux comptes, la CNCC considère que « *le collège des commissaires aux comptes doit perdurer après la transformation de la société (...), jusqu'à l'expiration de leur mandat* », EJ 2019-103.

(524) Art. L. 823-3-2 C. com.

(525) EJ 2010-09, *Bull. CNCC* n° 159, septembre 2010, p. 559.

(526) EJ 2019-44-A, *Bull. CNCC* n° 196, 2019.

(527) EJ 2013-05, *Bull. CNCC* n° 172, décembre 2013, p. 655.

« Il est institué une procédure de liquidation judiciaire ouverte à tout débiteur mentionné à l'article L. 640-2 du code de commerce en cessation des paiements et dont le redressement est manifestement impossible. La procédure de liquidation judiciaire est destinée à mettre fin à l'activité de l'entreprise ou à réaliser le patrimoine du débiteur par une cession globale ou séparée de ses droits et de ses biens ». Cette procédure est régie par les articles L. 640-1 et suivants du code de commerce. Nous n'aborderons ici que la situation du commissaire aux comptes à la suite de la dissolution d'une personne morale suivie, selon la cause de la dissolution, d'une phase de liquidation amiable (b) ou non (a). Nous n'aborderons pas ici la situation de la personne ou de l'entité en liquidation judiciaire (v. *infra* n° 339 et s.).

a. Dissolution sans liquidation

328 Il existe plusieurs situations dans lesquelles la dissolution s'effectue sans liquidation. La cessation des fonctions d'un commissaire aux comptes dépend alors en principe de la date à laquelle la personne morale disparaît.

1. Transmission universelle du patrimoine

329 La dissolution sans liquidation peut tout d'abord avoir lieu lorsque l'associé unique, personne morale, d'une société décide, en application de l'article 1844-5 du code civil, de la dissolution avec transmission universelle du patrimoine de la société à son profit. Dans cette situation, la mission du commissaire aux comptes expire à l'issue du délai d'opposition de trente jours des créanciers, délai qui commence à courir à compter de la date de publication de la décision de dissolution (528). Ce n'est, en effet, qu'au terme de ce délai, que la transmission universelle du patrimoine est réalisée et que la personne morale disparaît (529). On remarquera que le code civil ne prévoyant pas la possibilité de donner un effet rétroactif à la transmission de patrimoine, celle-ci ne peut être ainsi effectuée avec un tel effet, contrairement aux fusions pour lesquelles la possibilité est expressément offerte par le code de commerce (530).

330 L'article 1844-5 du code civil ne requiert pas du commissaire aux comptes qu'il établisse un rapport sur les comptes de l'année de la transmission universelle du patrimoine quand ses fonctions ont pris fin avant qu'une assemblée générale n'ait été réunie pour approuver les comptes (531). Il doit cependant, jusqu'à la date de cessation de ses fonctions, respecter l'ensemble de ses obligations professionnelles, par exemple en matière de révélation de faits délictueux.

2. Fusion et Scission

331 Il y a encore dissolution sans liquidation, en cas de fusion ou de scission de la personne au sein de laquelle le mandat est exécuté.

332 Le commissaire aux comptes qui voudrait faire échec à cette opération est irrecevable, faute d'intérêt légitime, à contester la décision de fusion ou de scission mettant fin à ses fonctions (532).

333 La mission du commissaire aux comptes, organe de la société (533), prend fin (534) à la date de la disparition de la société, c'est-à-dire, en principe, à la date d'effet de la fusion ou de la scission. Cette date est, en cas de création d'une ou plusieurs sociétés nouvelles, celle de l'immatriculation, au registre du commerce et des sociétés, de la nouvelle société ou de la dernière d'entre elles. Dans les autres cas, la date d'effet de la fusion ou de la scission est celle de la dernière assemblée générale ayant approuvé l'opération sauf si le contrat prévoit que l'opération prend effet à une autre date, laquelle ne doit pas être postérieure à la date de clôture de l'exercice en cours de la ou des sociétés bénéficiaires. Si la date d'effet de la fusion est placée à une date antérieure à celle de l'assemblée ayant approuvé l'opération, le mandat du commissaire aux comptes expire à la date de cette assemblée dans la mesure où sa mission a nécessairement été exécutée jusqu'à cette date. Il paraît donc impossible de fixer rétroactivement une autre date de cessation de ses fonctions.

334 Jusqu'à la date de fin de ses fonctions, le commissaire aux comptes devra exécuter ses obligations légales et en particulier ne pas négliger de révéler les faits délictueux dont il aurait connaissance.

(528) V. not. EJ 2005-110, *Bull. CNCC* n° 139, septembre 2005, p. 500 ; EJ 2007-83, *Bull. CNCC* n° 148, décembre 2007, p. 620.

(529) La date de la transmission universelle et de la disparition de la personne, et en conséquence, celle du mandat du commissaire aux comptes, peut être celle à laquelle l'opposition a été rejetée en première instance ou celle à laquelle les créances ont été remboursées ou les garanties constituées (cf. art. 1844-5 dern. al. C. civ.).

(530) CNP 2003-26, *Bull. CNCC* n° 134, juin 2004, p. 341.

(531) V. not. EJ 2005-110, *Bull. CNCC* n° 139, septembre 2005, p. 500 ; EJ 2007-83, *Bull. CNCC* n° 148, décembre 2007, p. 620.

(532) Cass. com., 7 oct. 1997, *Bull. CNCC* n° 109, 1998, p. 51, note Ph. MERLE ; *Bull. JOLY* 1997, p. 1053, note P. LE CANNU, v. déjà dans la même affaire, Cass. com., 17 janvier 1989, *Bull. JOLY* 1989, p. 247, note P. LE CANNU.

(533) Il ne semble pas qu'il doive être ici considéré comme un tiers (rapp. *Bull. CNCC* 2009, n° 156, p. 693), tiers à l'égard desquels, pour la Chambre commerciale de la Cour de cassation, la dissolution par voie de fusion ne produit ses effets qu'à compter de la date à laquelle elle est publiée au registre du commerce et des sociétés, Cass. com., 23 janv. 2007, RTDF 2007/1, p. 84, obs. D. PORACCHIA.

(534) Cass. com., 7 oct. 1997, précit. ; Cass. com., 17 janvier 1989, précit.

b. Dissolution suivie d'une liquidation amiable

- 335** La dissolution de la société ne met pas fin aux fonctions des commissaires aux comptes sauf si, dans le régime de la liquidation amiable, les statuts ou la convention expresse entre les associés ont prévu la cessation des fonctions du commissaire aux comptes au jour de la dissolution (535).
- 336** Plus précisément, dans l'hypothèse d'une liquidation décidée par décision de justice (art. L. 237-14 et s. C. com.), la dissolution ne met pas fin aux fonctions du commissaire aux comptes (art. L. 237-16 C. com.). Il doit donc effectuer sa mission (536) et notamment vérifier les comptes annuels arrêtés par le liquidateur et présenter un rapport lors de l'assemblée générale annuelle statuant sur ces comptes (*cf.* art. L. 237-25 C. com.). En revanche, aucune disposition n'impose au commissaire aux comptes de vérifier les comptes de clôture de liquidation (537).
- 337** Si la mission du commissaire aux comptes a pris fin au moment de la dissolution, du fait soit d'une disposition des statuts soit d'une décision des associés, il faut distinguer :
- Si l'assemblée générale appelée à se prononcer sur la dissolution se tient concomitamment à l'assemblée d'approbation des comptes du dernier exercice clos, le commissaire aux comptes doit présenter à cette assemblée, « *dans la mesure où il a eu le temps d'effectuer ses contrôles, le rapport général et le rapport spécial sur les conventions réglementées puisqu'il est toujours en fonctions au jour de la tenue de l'assemblée. Ses fonctions prendront fin à l'issue de l'assemblée générale* » (538).
 - Si l'assemblée générale appelée à statuer sur la dissolution de la société se tient avant l'assemblée générale ordinaire d'approbation des comptes et décide de mettre fin aux fonctions du commissaire aux comptes, celui-ci n'a aucun rapport sur les comptes annuels à remettre lors de cette assemblée d'approbation des comptes (539).
- 338** En revanche, si le commissaire aux comptes a relevé des irrégularités et inexactitudes au cours de l'accomplissement de sa mission, il doit en informer l'assemblée générale appelée à se prononcer sur la dissolution de la société (540).

D. Sauvegarde et procédure collective

- 339** Ni l'ouverture d'une procédure de sauvegarde, ni l'ouverture d'une procédure collective ne mettent fin aux fonctions du commissaire aux comptes.
- 340** De la même façon, à défaut de disposition légale contraire, le prononcé de la liquidation judiciaire de la société ne met pas fin aux fonctions du commissaire aux comptes (541).
- 341** Toutefois, si la société objet de la procédure est dans l'impossibilité de régler les honoraires du commissaire aux comptes, celui-ci peut démissionner (542). Dans un tel cas, le commissaire aux comptes informera, outre le H3C, le commissaire aux comptes suppléant, s'il en existe, le procureur de la République et le juge-commissaire de la situation de la société et de la raison de sa démission (543).
- 342** Si le commissaire aux comptes demeure en fonctions, sa mission prendra fin, comme en matière de liquidation amiable, à la clôture des opérations liquidatives pour insuffisance d'actif (544).

(535) *Bull. CNCC* n° 104, 1996, p. 544. Pour le cas où l'entité est une association, la solution est, pour la CNCC, identique, *cf.* EJ 2011-62, *Bull. CNCC* n° 170, juin 2013, p. 288.

(536) Si le mandat expire avant la clôture de la liquidation amiable, un nouveau commissaire aux comptes doit être nommé, *v. Bull. CNCC* n° 54, 1984, p. 248.

(537) *Bull. CNCC* n° 85, 1992, p. 181.

(538) *Ibid.*

(539) *Bull. CNCC* n° 85, 1992, p. 181 ; *v. égal. Bull. CNCC* n° 104, 1996, p. 553.

(540) *Bull. CNCC* n° 85, 1992, p. 181.

(541) EJ 2014-94 et EJ 2015-05, *Bull. CNCC* n° 178, juin 2015, p. 300.

(542) Rapp. H3C, avis du 2 juill. 2019 : « *si le commissaire aux comptes se trouve confronté à une impossibilité réelle d'obtenir le paiement de ses honoraires malgré la mise en œuvre des moyens à sa disposition, la Haut Conseil considère qu'il est en droit de démissionner du mandat concerné* ».

(543) CNCC, « *Le commissaire aux comptes dans les entreprises en difficultés* », collec. Note d'informations, n° 21, 1996, n° 4.62. Mémento Audit, et commissariat aux comptes, Francis Lefebvre, 2020-2021, n° 10250.

(544) Par exemple, art. 1844-7 7° C. civ. : « *La société prend fin : (...) Par l'effet d'un jugement ordonnant la clôture de la liquidation judiciaire pour insuffisance d'actif ; (...)* ».

Section 2. : Les modalités de la cessation des fonctions

I. OBLIGATIONS À L'ÉGARD DU SUCESSEUR

- 343** Aux termes de l'article L. 823-3 alinéas 2 et 3 du code de commerce : « *Le commissaire aux comptes dont le mandat est expiré, qui a été révoqué, relevé de ses fonctions, suspendu, interdit temporairement d'exercer, radié, omis ou a donné sa démission permet au commissaire aux comptes lui succédant d'accéder à toutes les informations et à tous les documents pertinents concernant la personne ou l'entité dont les comptes sont certifiés, notamment ceux relatifs à la certification des comptes la plus récente.*

Lorsque cette personne ou entité est une entité d'intérêt public, les dispositions de l'article 18 du règlement (UE) n° 537/2014 (...) sont en outre applicables ».

En application de ces dernières dispositions, le commissaire aux comptes de l'EIP doit permettre à son successeur d'accéder, sous réserve des délais de conservation des dossiers (art. 15 du Règlement (UE) n° 537/2014), aux rapports complémentaires destinés au comité d'audit (art. 11) des exercices précédents, et à toute information communiquée aux autorités compétentes en vertu des articles 12 (545), et 13 (546).

On notera que la CNCC considère (547) logiquement que dans le cadre d'une fusion absorption, le commissaire aux comptes de la société absorbante (non consolidante de l'absorbée) n'a pas la qualité de successeur du commissaire aux comptes de la société absorbée. Il n'est donc pas possible, pour le commissaire aux comptes de l'entité absorbée, d'autoriser le commissaire aux comptes de l'absorbante à accéder à son dossier de travail, faute de dérogation expresse prévue par la loi.

II. INCIDENCES SUR LA MISSION

- 344** Rappelons que la cessation des fonctions de commissaire aux comptes met un terme à sa mission et conduit à l'extinction de ses droits et obligations. À cet égard, le commissaire aux comptes ne peut engager sa responsabilité à raison d'événements postérieurs à la date d'effet de la cessation de ses fonctions.
- 345** La date d'effet de la cessation des fonctions va dépendre des situations qui président à cette cessation. Elle correspond à celle du décès, à celle notifiée dans la lettre de démission, sans pour autant que le commissaire aux comptes puisse la faire rétroagir, à la date du retrait du commissaire aux comptes en cas d'empêchement, à celle de la décision judiciaire de récusation ou de relèvement (548).
- 346** La date de cessation des fonctions va encore avoir une influence sur l'étendue de la mission du commissaire aux comptes précédant la fin de ses fonctions (549).
- 347** Concernant sa mission de certification des comptes, il doit en rendre compte lors de l'assemblée générale ordinaire annuelle statuant sur les comptes de l'exercice écoulé, s'il est en fonctions à cette date. S'il n'est plus en fonctions à cette date, il n'a pas à rendre compte de sa mission d'audit conduisant à la certification des comptes du dernier exercice clos.
- 348** Concernant ses vérifications spécifiques, telles la vérification des informations données dans le rapport de gestion et dans les documents adressés aux actionnaires ou associés sur la situation financière et les comptes ou la vérification du respect de l'égalité des actionnaires (art. L. 823-11 C. com.), le commissaire aux comptes doit les mettre en œuvre jusqu'au terme de sa mission et en rendre compte, s'il est en fonctions lors de l'assemblée générale annuelle statuant sur les comptes, dans son rapport sur les comptes.
- 349** Concernant enfin les autres missions imparties par la législation, comme précédemment, le principe de permanence de la mission doit conduire le commissaire aux comptes à mettre en œuvre ses diligences jusqu'au terme de sa mission. Il en est ainsi pour le signalement des irrégularités (art. L. 823-12 al. 1^{er} C. com.) : son obligation devrait se limiter à signaler à la plus prochaine assemblée générale dans un rapport établi lors de la cessation de ses fonctions

(545) L'article 12 vise les rapports aux autorités compétentes chargées de la surveillance des entités d'intérêt public.

(546) L'article 13 concerne le rapport de transparence.

(547) EJ 2012-18 et CEP 2012-03, *Bull. CNCC*, n° 168, décembre 2012, p. 720.

(548) *Mémento Audit et commissariat aux comptes*, Francis Lefebvre, 2020-2021, n° 2650.

(549) Sur la question, v. spé. *Mémento Audit et commissariat aux comptes*, Francis Lefebvre, 2020-2021, n° 2670 et s. ; v. égal. « *Mission du commissaire aux comptes en cas de cessation de ses fonctions en cours d'exercice social liée à un événement juridique survenant dans la société* », *Bull. CNCC* 104, 1996, p. 544 et s.

les irrégularités (autres que celles portant sur le rapport de gestion et les autres documents adressés aux actionnaires ou associés sur la situation financière et les comptes qui sont mentionnées, le cas échéant, dans son rapport sur les comptes) qu'il aura relevées dans le cadre de ses diligences (550). De même, le commissaire aux comptes doit révéler les faits délictueux dont il aurait eu connaissance avant la fin de son mandat.

A. Cessation des fonctions entre la date de l'assemblée générale et la clôture de l'exercice

350 Si les fonctions du commissaire aux comptes cessent avant la date de clôture de l'exercice mais après l'assemblée ayant statué sur les comptes de l'exercice précédent, le commissaire aux comptes n'a ni à certifier les comptes de l'exercice non clos au jour de la cessation de ses fonctions, ni à fournir son rapport à la future assemblée générale statuant sur ces comptes. Ainsi, en cas de transformation de la société pendant cette période, il n'a pas de travaux à effectuer et de compte rendu de mission à établir au titre de l'audit conduisant à la certification des comptes, que ce soit pour un arrêté de comptes au jour de la transformation ou pour les comptes annuels de l'exercice durant lequel la transformation a eu lieu (551). Il en va de même en cas de fusion antérieure à la clôture de l'exercice social. Cela étant, l'état comptable que doit établir la société (art. R. 236-3 4° C. com.) pourra, à la demande des dirigeants, faire l'objet d'une prestation du commissaire aux comptes par exemple un audit ou un examen limité de situation intermédiaire. On notera encore que « *pour résoudre en partie cette difficulté, certains avocats et juristes d'entreprises ainsi que la COB (aujourd'hui l'AMF) pour les dossiers soumis à son contrôle, demandent à la société d'établir un arrêté des comptes à la date d'effet rétroactif (ce qui est impossible à réaliser en cas d'effet immédiat ou différé) afin de le soumettre, avec avis du commissaire aux comptes, à une assemblée ordinaire, réunie extraordinairement, préalablement à l'assemblée devant statuer sur l'opération de fusion ou de scission* » (552). Et si l'état comptable n'est pas établi et mis à la disposition des actionnaires, le commissaire aux comptes doit, lorsqu'il a connaissance de cette situation, signaler cette irrégularité à la plus prochaine assemblée générale (553).

351 Dans les situations que nous venons d'envisager, le commissaire aux comptes doit exercer ses autres missions jusqu'à la date de cessation de ses fonctions et notamment, établir un rapport faisant état des irrégularités qu'il aurait pu relever.

B. Cessation des fonctions après la clôture mais avant l'assemblée générale statuant sur les comptes de l'exercice précédent

352 Lorsque la cessation des fonctions intervient après la clôture de l'exercice mais avant l'assemblée annuelle statuant sur les comptes, on notera que si la cessation des fonctions intervient dans le cadre d'une fusion, le commissaire aux comptes a l'obligation de certifier les comptes arrêtés pour cet exercice par le conseil d'administration (art. R. 236-3 4°). En revanche, si à la date de la cessation de ses fonctions les comptes n'ont pas été arrêtés, il n'a pas d'obligation d'intervention concernant l'état comptable visé par le texte précité. Il peut cependant intervenir dans le cadre d'une prestation (554). Comme précédemment, si l'état comptable n'est pas établi et mis à la disposition des actionnaires, le commissaire aux comptes doit, lorsqu'il a connaissance de cette situation, signaler cette irrégularité à la plus prochaine assemblée générale.

353 Dans les autres cas, le commissaire aux comptes n'étant plus en exercice lors de la réunion de l'assemblée générale statuant sur les comptes de l'exercice, il n'a pas à rendre compte de sa mission de certification au titre de l'exercice clos.

354 Il doit cependant exercer ses autres missions jusqu'à la date de cessation de ses fonctions et notamment révéler les faits délictueux dont il aurait eu connaissance et établir un rapport faisant état des irrégularités qu'il aurait pu relever.

III. INFORMATION ET PUBLICITÉ

355 La cessation des fonctions de commissaire aux comptes titulaire ou suppléant, donne lieu aux mêmes formalités de publicité que la nomination. Elle doit être publiée dans un journal d'annonces légales à la diligence et sous la responsabilité des représentants légaux de la personne morale contrôlée (art. R. 210-9 C. com.). Elle doit également être publiée au registre du commerce et des sociétés (555).

(550) *Ibid* ; sur la question du rapport à établir en matière de conventions réglementées, v. *Bull. CNCC* n° 104, précit., § 5.5.

(551) *Bull. CNCC* n° 104, 1996, p. 544, § 3.1.3.

(552) *Ibid* ; *CNCC* n° 104, 1996, p. 544, § 3.5.4.

(553) Art. L. 823-12 C. com. ; *CNP* 2003-31, *Bull. CNCC*, n° 167, septembre 2012, p. 581.

(554) *CNP* 2003-31, *Bull. CNCC*, n° 167, précit.

(555) V. *Bull. CNCC* n° 84, 1991, p. 571.

- 356** À défaut, le commissaire aux comptes peut (556) y faire procéder en demandant au président du tribunal de commerce de désigner un mandataire chargé d'accomplir la formalité (art. R. 210-18 C. com.), soit en saisissant le juge commis à la surveillance du registre du commerce et des sociétés (art. L. 123-3 C. com.), soit en le demandant au greffier, dans la mesure où le commissaire aux comptes justifie y avoir intérêt (557) (*cf.* art. R. 123-87 C. com.).
- 357** Si le commissaire aux comptes appelé à remplacer celui dont la mission cesse doit s'assurer auprès de son confrère que la cessation de ses fonctions n'est pas motivée par la volonté de la personne ou de l'entité contrôlée de contourner les obligations légales (art. 26 C. déont.), le commissaire aux comptes « sortant » doit également, au titre de la confraternité, informer dans les mêmes termes celui qui est appelé à lui succéder (son suppléant notamment).
- 358** Toujours au titre du respect de la règle de confraternité, le commissaire cessant ses fonctions doit en informer le co-commissaire intervenant éventuellement avec lui sur le dossier.

(556) Rapp. *Bull. CNCC* n° 87, 1992, p. 491.

(557) *Bull. CNCC*, précit.

BIBLIOGRAPHIE

OUVRAGES ET ENCYCLOPÉDIE

- A. CHARVERIAT, B. DONDERO, M. E. SEBIRE, F. GILBERT avec le concours de B. MERCADAL, *Mémento sociétés commerciales*, éd. F. Lefebvre, 2022.
- J. HÉMARD, F. TERRÉ et P. MABILAT, *Sociétés commerciales*, t. 2, Dalloz, 1974. Y. GUYON et B. FRANÇOIS, J.-Cl. *Sociétés* Traité, Fasc. 134-10 – Commissaire aux comptes – Statut et conditions générales d'exercice du contrôle.
- J.-L. BARLET, I. TORIO-VALENTIN, *Mémento Audit et commissariat aux comptes*, éd. F. Lefebvre, 2022-2023.
- Ph. MERLE avec la collaboration d'A. FAUCHON, *Droit commercial. Sociétés commerciales*, Dalloz, Précis, 25^e éd., 2021-2022.
- J. MESTRE, D. VELARDOCCIO, *Lamy sociétés commerciales*, 2021.

DOCUMENTATION PROFESSIONNELLE

www.cncc.fr

www.h3C.org

Bulletin des commissaires aux comptes, CNCC éd.

Bulletin COB

« Les relations entre les commissaires aux comptes et l'AMF : guide de lecture de l'article L. 621-22 du code monétaire et financier », CNCC/AMF, juill. 2010.

« La responsabilité civile du commissaire aux comptes », coll. Études juridiques, CNCC éd., Mars 2007.

« La société par actions simplifiée », coll. Études juridiques, CNCC éd., janv. 2002.

NI III. Continuité d'exploitation de l'entité : prévention et traitement des difficultés – Alerte du commissaire aux comptes, coll. Note d'informations, CNCC éd., janvier 2020.

NI VI. Les commissaires aux comptes et la transformation des sociétés – Version 2, coll. Note d'informations, CNCC éd., juillet 2018.

Questions / Réponses relatives à l'application de la loi PACTE, CNCC, oct. 2020.

ARTICLES

J.-F. BARBIÉRI, « Code de déontologie et indépendance des commissaires aux comptes », *Bull. Joly Sociétés* 2006, p. 409.

J.-F. BARBIÉRI, « Nouvelle 8^e directive concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés : réflexions liminaires (dir. n° 2006/43/CE, 17 mai 2006) », *Bull. Joly Sociétés* 2006, p. 1183.

J.-F. BARBIÉRI, « Réforme de l'audit légal : un mouvement perpétuel asynchrone », *BJS* 2017, p. 93.

J.-F. BARBIÉRI, « La réforme du commissariat aux comptes par la loi PACTE : rabotage du contrôle légal et lots de conso-lation », *BJS* juin 2019, n° 119w5, p. 84.

J.-F. BARBIÉRI, « Le commissariat aux comptes après la loi PACTE : adaptation des mesures réglementaires », *BJS* juillet 2020, n° 121a1, p. 15.

F. BARRIÈRE, « Nouvelles dispositions relatives au commissariat aux comptes et incohérences en matière de nullité », *Bull. Joly Sociétés* 2006, p. 989.

A. COURET et M. TUDEL, « Le nouveau contrôle légal des comptes », *D.* 2003, p. 2290.

Th. GRANIER, « Le commissaire aux comptes dans les sociétés qui font appel public à l'épargne », *Mélanges Guyon*, Dalloz, 2003, p. 469 et s.

R. PASSEMARD et A. AUBIGEON, « La mauvaise foi du commissaire aux comptes justifiant sa révocation », *Bull. Joly Sociétés* 1996, p. 270.

D. PORACCHIA, « La loi de sécurité financière et la réforme du commissariat aux comptes », *Dr et patr.* janv. 2004, p. 62.

A. ROBERT, « La huitième directive sur le contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés », *Revue des sociétés* 2007, p. 733.

D. VIDAL, « Mauvaise foi ou inaptitude du commissaire aux comptes relevé de ses fonctions », *Mélanges Michel Cabrillac*, p. 645.

INDEX

Les numéros renvoient aux paragraphes

Administrateur judiciaire (nomination obligatoire d'un CAC) : cf. Tableau des principaux cas de nomination obligatoire.

Apport partiel d'actif : 212.

Assemblée générale (nullité des délibérations) : 140 s., 153.

Associations et fondations : cf. Tableau des principaux cas de nomination obligatoire (seuil de nomination d'un CAC) ; 91, 128, 129, 144, 146, 185, 289, 290.

Assurance : cf. Tableau des principaux cas de nomination obligatoire (nomination d'un CAC) ; 46, 62, (incompatibilités), 202 (démission).

Autorité des marchés financiers (avis sur les nominations) : 93 s., 139.

Blanchiment de capitaux : obligation d'identification : 85.

Carpa (seuil de nomination du CAC) : cf. Tableau des principaux cas de nomination obligatoire.

Cessation :

- de l'activité de CAC (retrait ou radiation de la liste) : 217, 222, 224 s.
- des fonctions du CAC : 4, 78, 80, 81, 118, 169, 179 s. (étude d'ensemble).

Co-commissariat : 11 s, 39.

Code de déontologie de la profession : 3, 76, 89, 139.

Commissaire aux comptes :

- Cosignataire : 6.
- Décès : 19, 84, 88, 103, 121, 176, 178, 206, 225, 314.
- Nomination : 5 s.

Comptes consolidés :

Nomination de deux CAC : 12, 13, 14.

Conflit d'intérêts : 32, 35, 38, 57.

Conseil d'administration : 105, 106, 107, 272, 273, 321.

Convocation du CAC (aux assemblées) : 154, 203, 263

Décès du CAC :

- Intervention du suppléant : 19 s., 84, 88, 103, 121, 176, 206.
- Radiation de la liste : 225.
- Responsabilité civile : 88, 314.

Démission du CAC :

- Étude d'ensemble : 193 s.
- Non-paiement des honoraires : 194, 311.
- Responsabilité du CAC en cas de démission illégitime : 198.

Diligences :

- Cessation des fonctions : 169, 198, 263, 317, 318.
- Durée des fonctions : 169.

Dissolution :

- d'une société de commissaires : 207.
- de l'entité contrôlée : 297 s.

Durée des fonctions : 163 s.

Empêchement du CAC : 177, 217 s. (étude d'ensemble), 270, 271, 314.

Entreprises d'investissement : 15 s., 99, 46.

Établissement de crédit : 15 s., 99.

Faute :

- Mise en jeu de la responsabilité civile du CAC : 161, 255.
- Relèvement judiciaire : 254 s.

Fonctions :

- Acceptation : 82 s.
- Cessation : 179 s (étude d'ensemble).
- Début : 122.
- Durée : 163 s.

Formation obligatoire : 26 s.

Fusion (de sociétés de CAC) : 208 s.

GIE (Groupement d'Intérêt Économique) : cf. Tableau des principaux cas de nomination obligatoire, 290 (franchissement des seuils à la baisse).

Groupe de sociétés : (situation d'incompatibilité) : 56 et s. (prestations par un réseau aux entités liées) : 63 s.

Haut Conseil du commissariat aux comptes : 1, 3, 34, 39, 42, 53, 54, 57, 61, 66, 67, 69, 70, 238, 244, 250, 283.

Incompatibilité : 8, 28 s., 20, 156, 217, 244, 268, 269, 270.

- Fourniture de conseils ou prestation de service : 56 s.
- Incompatibilités générales : 30 s.
- Incompatibilités spéciales : 40 s.
- Interdictions temporaires : 77 s.
- Survenance d'une incompatibilité : 194, 223.

Indépendance du CAC :

- Apparence d'indépendance : 32, 36, 39.
- Code de déontologie professionnelle : 32, 34, 35, 36, 38.
- Information de l'assemblée : 90 s.
- Rapport de transparence : 135 s.
- Rotation des associés signataires : 187 s.

Interdiction temporaire : 77 s., 217, 224, 229 s., 271.

Liens familiaux ou personnels : 39, 44-45.

Liquidation amiable (d'une société de CAC) : 207, 208, 210.

Liste d'inscription (des CAC) : 7, 23 s., 124, 132, 217, 224, 225, 226, 228, 233, 234.

Mandat :

- Acceptation : 82 s.
- Cessation des fonctions : voir cette rubrique.
- Durée : 163 s. (principe), 173 s. (nomination judiciaire), 176 s. (remplacement).
- Entrée en fonction : 88, 114, 118, 119 s., 164, 173, 174, 251.
- Information de l'AMF : 62, 93 s.
- Non-renouvellement : 84, 182 s.
- Reconduction tacite : 171.

Mission du CAC (acceptation) : 82 s.

Mutuelles (seuil de nomination d'un CAC) : cf. Tableau des principaux cas de nomination obligatoire.

Nomination du CAC :

- Association et fondations : cf. Tableau des principaux cas de nomination obligatoire.
- Extinction de l'obligation : 290, 292.
- Facultative : 5.

- **Indépendance** : Voir cette rubrique.
- **Information de l'ACAM** : cf. Tableau, 62.
- **Information de l'AMF** : cf. Tableau, 62, 93 s.
- **Information de la Commission bancaire** : cf. Tableau des principaux cas de nomination obligatoire, 62, 99.
- **Informations préalable de l'assemblée** : 90 s.
- **Judiciaire** : 109 s.
- **Nomination obligatoire** : cf. Tableau des principaux cas de nomination obligatoire.
- **Sanction** : 138 et s.

Non-renouvellement : Voir Mandat.

Nullité des délibérations :

Personnes morales de droit privé non commerçantes : 289.

Publicité :

- **de la nomination** : 123 et s.
- **de la cessation des fonctions** : 324 et s.
- **du relèvement** : 283.

Radiation de la liste des CAC : 217, 224, 225, 227, 228, 234, 237, 238, 239.

Récusation du CAC : 20, 114 173, (nomination du successeur), 240, 242 s. (étude d'ensemble), 314 (incidences sur la mission).

Redressement ou liquidation judiciaire (sort du mandat) : 309 s.

Réinscription sur la liste des CAC : 228, 235.

Remplaçant :

Relèvement de fonction : 253 s. (causes), 272 s. (demande), 277 s. (procédure), 284-285 (suppléant).

Remplacement d'un CAC : 112, 176 s. (étude d'ensemble), 198 (démission), 118, 233, 241 (empêchement), 257, 284 (relèvement), 291 (franchissement des seuils à la baisse).

Renouvellement : 182 (absence de publicité).

Rotation des associés signataires (v. indépendance).

Scission (de sociétés de CAC) : 208 et s.

Sociétés :

- **Anonymes** : 101 et s., 200, 272.
- **SARL** : 115 et s., 175, 200, 290, 294.
- **En nom collectif** : (incompatibilité) 30, 175, 290.
- **par actions simplifiées** : 101, 145, 200, 272.

Statuts (acceptation des fonctions) : 86, 100 et s., 134, 145, 272, 305.

Suppléant (commissaire) : 8, 10 s., 16, 19 s., 84, 88, 100 s., 111, 121, 126, 133, 148 s., 155, 170, 176, 181, 192, 205s., 216 s., 228, 250 s., 283 s., 291 s., 311, 326.

Suspension : 28, 217, 224, 229 s., 239, 241.

Terme (du mandat) : 173, 181 s., 193, 215 s., 287 s., 296, 317.

Transmission universelle du patrimoine : (d'une société de CAC) 208 et s., (d'une société soumise à un contrôle légal), 299 s.

Transformation : 165, 294 s., 319.

N° d'Imprimeur : 82601

Études juridiques

LES COMMISSAIRES AUX COMPTES
bâtisseurs d'une société de confiance



www.cncc.fr

200 - 216 rue Raymond Losserand
75680 Paris cedex 14
+33 (0)1 44 77 82 82

SERVICE ÉDITION

**Ventes, informations
sur les ouvrages**

Tél. : 01 44 77 81 40
cnccservices.edition@cncc.fr