
CODE DE DÉONTOLOGIE

2020 – Fiche n° 9

Existe-t-il encore des services interdits dans le cadre de missions de contrôle légal ?



La loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises (dite « loi PACTE »), publiée le 23 mai 2019, a apporté de profondes modifications dans l'exercice de la profession de commissaire aux comptes, caractérisées notamment par :

- La suppression de la liste des services interdits pour les entités qui ne sont pas des entités d'intérêt public (non EIP) et la suppression des services ajoutés en droit français dans le cadre des missions de certification pour les entités d'intérêt public (EIP) tout en maintenant la liste des services interdits par le règlement européen pour les missions de certification
- L'introduction de la possibilité pour les commissaires aux comptes de fournir, en dehors ou dans le cadre d'une mission légale, des services et attestations, dans le respect des principes définis par le code de déontologie.

Afin de prendre en compte ces évolutions, le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes a été modifié par le décret n° 2020-292 du 21 mars 2020, publié au *J.O* du 24 mars 2020.

Pour l'application du code de déontologie (art. 1^{er} C. déontologie) :

- le terme “**missions**” désigne les **missions de contrôle légal et les autres missions confiées par la loi ou le règlement** au commissaire aux comptes,
- le terme “**prestations**” désigne **les services et attestations fournis** par un commissaire aux comptes, **en dehors ou dans le cadre d'une mission légale**.

La Compagnie Nationale des commissaires aux comptes a souhaité faire un point sur la question des services interdits.

1. Existe-t-il une liste de services interdits applicable au commissaire aux comptes qui exerce une mission de certification des comptes auprès d'une entité non EIP* ?

Non. Depuis la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises (dite « loi PACTE »), il n'existe plus de liste de services interdits applicables au commissaire aux comptes qui exerce une mission de certification des comptes (3 ou 6 exercices) auprès d'une entité non EIP. L'ancien article 10-1 du code de déontologie qui listait ces services interdits a été abrogé.

Toutefois, l'article 17 du code de déontologie rappelle que le commissaire aux comptes respecte le monopole des autres professions.

2. Est-ce que, pour autant, tous les services (prestations) peuvent être rendus par le commissaire aux comptes qui exerce une mission de contrôle légal auprès d'une entité non EIP* ?

Non. Le commissaire aux comptes doit procéder à une analyse de la prestation afin de déterminer si celle-ci génère un risque d'autorévision ou un risque pour son indépendance et, si un tel risque existe, prendre les mesures de sauvegarde appropriées en vue soit d'en éliminer la cause, soit d'en réduire les effets à un niveau suffisamment faible pour que son indépendance ne risque pas d'être affectée et pour permettre l'acceptation ou la poursuite de la mission ou de la prestation en conformité avec les exigences légales, réglementaires et celles du code de déontologie. Si aucune mesure de sauvegarde n'est appropriée, il doit en tirer les conséquences et refuser de fournir le service ou la prestation.



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

APPROCHE RISQUE/SAUVEGARDE

Pour plus de détails, voir la fiche de décryptage n° 8 « Risque d'autorévision ou d'indépendance comment réaliser une approche « risque/sauvegarde » ?

* Non EIP : entité qui n'est pas une entité d'intérêt public.

Les entités d'intérêt public (EIP) sont listées au III. de l'article L. 820-1 du code de commerce.

3. Existe-t-il encore une liste de services interdits applicables aux commissaires aux comptes qui exercent une mission de certification des comptes auprès d'une entité EIP* ?

Oui. L'article 18 du code de déontologie dispose que les services mentionnés au II de l'article L. 822-11 du code de commerce sont interdits pour la certification des comptes d'une entité d'intérêt public.

Le II de l'article L. 822-11 du code de commerce renvoie lui-même au paragraphe 1 de l'article 5 du règlement européen (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014.

Ces services ne peuvent être rendus ni à l'entité EIP dont les comptes sont certifiés, ni aux entités de sa chaîne de contrôle dont le siège social est situé dans l'Union européenne.

4. Existe-t-il encore une liste de services interdits applicables aux membres du réseau d'un commissaire aux comptes qui exerce une mission de certification des comptes auprès d'une entité EIP* ?

Oui. La liste des services interdits est la même que celle applicable au commissaire aux comptes qui exerce une mission de certification auprès de l'entité d'intérêt public.

Comme pour le commissaire aux comptes de l'entité EIP, ces services ne peuvent être rendus par son réseau ni à l'entité EIP dont les comptes sont certifiés, ni aux entités de sa chaîne de contrôle dont le siège social est situé dans l'Union européenne⁽¹⁾.

* EIP : entité d'intérêt public.

Les entités d'intérêt public (EIP) sont listées au III. de l'article L. 820-1 du code de commerce.

⁽¹⁾ Dérogation, lorsqu'un membre du réseau auquel il appartient et qui est établi dans un Etat membre fournit à une personne ou entité qui contrôle ou qui est contrôlée par l'EIP, et dont le siège social est situé dans l'Union européenne les services du tableau en page suivante signalés par une astérisque (*) dans un Etat membre qui les autorise, le CAC analyse les risques pesant sur son indépendance et applique les mesures de sauvegarde appropriées.

5. Quels sont les services interdits pour les commissaires aux comptes qui exercent une mission de certification des comptes auprès d'une entité EIP et pour les membres de son réseau ?

Services interdits au CAC d'une EIP et son réseau

(services rendus auprès de l'EIP ou d'une entité de sa chaîne de contrôle dont le siège social est situé dans l'Union européenne)

Les services fiscaux portant sur :

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

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

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

Les services de paie

La conception et la mise en œuvre de procédures de contrôle interne ou de gestion des risques en rapport avec la préparation et/ou le contrôle de l'information financière ou la conception et la mise en œuvre de **systèmes techniques relatifs à l'information financière**

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

Les services juridiques ayant trait à :

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

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

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

*Dégrogation : lorsqu'un membre du réseau auquel il appartient et qui est établi dans un Etat membre fournit à une personne ou entité qui contrôle ou qui est contrôlée par l'EIP, et dont le siège social est situé dans l'Union européenne, ces services dans un Etat membre qui les autorise, le CAC analyse les risques pesant sur son indépendance et applique les mesures de sauvegarde appropriées (art. L. 822-11 C. Com., 3^{ème} alinéa).

Services interdits au CAC d'une EIP et son réseau (services rendus auprès de l'EIP ou d'une entité de sa chaîne de contrôle)

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

Les services de ressources humaines ayant trait :

- aux membres de la direction en mesure d'exercer une influence significative sur l'élaboration des documents comptables ou des états financiers faisant l'objet du contrôle légal des comptes, dès lors que ces services englobent :
 - ✓ la recherche ou la sélection de candidats à ces fonctions, ou
 - ✓ la vérification des références des candidats à ces fonctions
- à la structuration du modèle organisationnel; et
- au contrôle des coûts



Ce n'est pas parce qu'un service ou une prestation ne figure plus ou ne figure pas dans le code au sein d'une liste de services interdits qu'il ou elle est pour autant autorisé :

- ⇒ Le commissaire aux comptes doit mener une analyse « risque/sauvegarde » pour déterminer s'il peut ou non fournir ce service :
 - systématiquement pour les non EIP,
 - pour les services qui ne sont pas interdits par le règlement européen pour les EIP
- ⇒ La Commission d'éthique professionnelle publiera prochainement sur le site de la CNCC des exemples d'analyses sur la possibilité ou non pour les commissaires aux comptes exerçant une mission de contrôle légal de fournir certains services

CNCC

COMPAGNIE
NATIONALE DES
COMMISSAIRES AUX
COMPTES

**Compagnie Nationale des
Commissaires aux Comptes**
200-216 rue Raymond Losserand
CS 70044
76680 Paris Cedex 14
www.cncc.fr

