

Abrogation de la notion de « commerçant » – impact sur les réviseurs d’entreprises

Annexe

1. Aperçu des règles existantes au sein de certains pays européens

a) Luxembourg

Pour autant que l’ensemble des règles de déontologie (indépendance, conflit d’intérêt, etc.) ainsi que les dispositions législatives en matière de gouvernance soient respectés, il n’y a aucune interdiction dans la législation concernant l’exercice d’un poste d’administrateur dans une société commerciale par un réviseur d’entreprises.

Cependant, il y a un débat sur cette question. Il y a une certaine pratique qui s’est installée sur la place. Siéger dans un conseil d’administration, sous réserve de l’application du code de déontologie, est généralement admis. Occuper la position d’administrateur délégué est généralement proscrit.

Une nuance cependant. Lorsque les activités du réviseur d’entreprises sont réparties dans plusieurs structures différentes, il est possible que certaines de ces structures aient la qualité de société commerciale (par exemple une boîte annexe qui ne fait que des décomptes salaires). Dans l’exemple précité, la position d’administrateur d’une telle structure, même d’administrateur délégué, est généralement admis.

b) France

La forme commerciale n'est pas interdite pour les sociétés de commissaires aux comptes (ci-après : « CAC ») françaises et la majorité des sociétés de CAC sont d'ailleurs sous forme commerciale. L'article L. 822-10 du Code de Commerce prévoit que « *Les fonctions de commissaire aux comptes sont incompatibles 3° Avec toute activité commerciale, qu'elle soit exercée directement ou par personne interposée, à l'exception, d'une part, des activités commerciales accessoires à la profession d'expert-comptable, exercées 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, d'autre part, des activités commerciales accessoires exercées par la société pluriprofessionnelle 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* ».

La loi PACTE a modifié le 3° de l’article L. 822-10 pour permettre à un commissaire aux comptes (personne physique ou morale) qui serait également expert-comptable d’avoir une activité commerciale telle qu’autorisée aux experts-comptables (évidemment pas avec un client dont il certifie les comptes car cela poserait des problèmes d’indépendance).

Cette activité commerciale est autorisée pour autant que les conditions fixées par les règles des experts-comptables soient remplies. Or, dans les conditions à remplir, il y a celle relative au respect d’une norme qui, à ce jour, n’est toujours pas sortie.

Donc, pour le moment, la situation ne trouve pas à s'appliquer car les experts-comptables ne peuvent exercer ces activités commerciales accessoires. En revanche, dès que la norme des experts-comptables sera publiée, les dispositions applicables aux commissaires aux comptes permettront aux experts-comptables/commissaires aux comptes de bénéficier de la norme des experts-comptables car ce qui bloquait côté commissaire aux comptes a été modifié par la loi PACTE.

En l'état actuel des choses, ce que cet article interdit, c'est de faire, dans le cadre de ces sociétés, des actes de commerce à titre habituel. L'objet de la société de CAC n'étant pas de faire des actes de commerce à titre habituel, il n'y a donc pas de soucis par rapport à l'article L.822-10. La seule limite est qu'il ne faut pas que la forme sociale donne la qualité de commerçant aux associés (par exemple les sociétés en nom collectif sont interdites).

La Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) propose d'ailleurs des modèles de statuts types pour des formes commerciales. Les types de sociétés suivants sont proposés :

- SA à directoire (société de commissaires aux comptes) ;
- SA à conseil d'administration (société de commissaires aux comptes) ;
- SARL mixte (société de commissaires aux comptes) ;
- SAS mixte (société de commissaire aux comptes) ; et
- SASU mixte (société de commissaires aux comptes).

Il n'existe ainsi pas d'interdiction générale d'être administrateur de société commerciale pour un CAC. Il existe en revanche une interdiction générale d'avoir une activité commerciale. Un [avis du H3C du 7 juillet 2009](#) précise en la matière que tout dépend du niveau d'implication dans la société qui aurait l'activité commerciale :

« Le Haut Conseil relève que la forme commerciale d'une société n'implique pas automatiquement l'exercice, par cette dernière, d'une activité commerciale. La nature des actes effectivement réalisés par la société doit être analysée pour déterminer le caractère commercial ou non de son activité. Le caractère habituel ou non doit également être pris en compte. »

Le fait d'être associé, dirigeant ou mandataire social d'une société, même si elle exerce une activité commerciale, n'est pas en soi incompatible avec les fonctions de commissaire aux comptes. De telles attributions n'emportent pas nécessairement, selon le Haut Conseil, une implication dans l'activité commerciale de l'entité. Le niveau d'implication du commissaire aux comptes dans l'activité devra être analysé pour déterminer s'il est compatible avec ses fonctions. »

Il n'existe donc pas d'interdiction générale, sous réserve des dispositions suivantes qui s'appliquent après que le CAC a cessé de contrôler la société ou avant :

« Article L822-12 : Les commissaires aux comptes et, au sein des sociétés de commissaires aux comptes, les personnes exerçant les fonctions de commissaire aux comptes mentionnées au premier alinéa de l'article L. 822-9 ne peuvent être nommés dirigeants, administrateurs, membres du conseil de surveillance ou occuper un poste de direction au sein des personnes ou entités qu'ils contrôlent, moins de trois ans après la cessation de leurs fonctions.

Pendant ce même délai, ils ne peuvent exercer les mêmes fonctions dans une personne ou entité contrôlée ou qui contrôle au sens des I et II de l'article L. 233-3 la personne ou entité dont ils ont certifié les comptes.

Cette interdiction s'applique également à toutes personnes autres que celles mentionnées au premier alinéa du présent article, inscrites sur la liste mentionnée au I de l'article L. 822-1 pendant une durée d'un an suivant leur participation à la mission de certification. »

« Article L822-13 Les personnes ayant été dirigeants 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.

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.

Les interdictions prévues au présent article pour les personnes ou entités mentionnées au premier alinéa sont applicables aux sociétés de commissaires aux comptes dont lesdites personnes ou entités sont associées, actionnaires ou dirigeantes. »

c) Pays-Bas

Les « *accountants* », en tant qu'« *accountants in public practice* », peuvent également être administrateurs de sociétés commerciales dans la mesure où ils ne les contrôlent pas..