

OUVERTURE

REGARDS SUR L'ACTUALITÉ DE LA PROFESSION COMPTABLE

ecf
EXPERTS-COMPTABLES ET
COMMISSAIRES AUX COMPTES DE FRANCE



N°118 /// MAI 2023

La sous-traitance,
enjeu majeur de l'évolution
de la profession
PAR DAMIEN CARTEL

INTERVIEW DE LIONEL CANESI
**« TENIR SES PROMESSES,
RESPECTER LA PAROLE
DONNÉE, AGIR
EN TRANSPARENCE »**

Les normes
de déontologie
en CAC
PAR ARNAUD AUDO



CSRD : anticiper les nouvelles exigences du rapport de durabilité

PAR SARAH GUEREAU

Contexte

Un rappel du contexte semble utile pour situer l'origine d'un sujet qui est désormais partie intégrante de l'horizon des professionnels. La directive 2014/95/UE (Non financial Reporting Directive ou NFRD) adoptée en 2014 avait conduit à l'obligation d'établissement d'une DPEF (déclaration de performance extra financière) insérée dans le rapport de gestion des entités concernées.

Toutefois cette DPEF, désormais mise en place au sein des grandes entreprises, a fait l'objet d'un état des lieux par une commission de réexamen qui a ressorti 3 points :

- ▶ Ces rapports ne sont pas comparables étant donné qu'elles ne sont pas normées et le périmètre des entreprises soumises n'est pas assez large pour répondre à cette comparabilité.
- ▶ La finance n'est pas embarquée dans les démarches de développement durable.
- ▶ La transparence des informations est perfectible.

Ces difficultés ont fait naître un décalage entre les besoins des parties prenantes (acteurs de la société civile, syndicats, représentants des salariés) et les informations disponibles en matière de durabilité.

En réponse à ces constats et à la demande croissante d'informations en matière de durabilité des entreprises (également de la part des investisseurs), l'Union Européenne s'est dotée d'outils juridiques pour répondre notamment à l'urgence climatique.

Ce pacte vert ou Green Deal Européen se compose ainsi de plusieurs textes qui interagissent entre eux :

- ▶ Le CSRD (*Corporate Sustainability Reporting Directive*) qui met en place le rapport de durabilité destiné à remplacer la DPEF.
- ▶ Le SFDR (*Sustainable finance Disclosure regulation*) qui oblige les acteurs du secteur financier à fournir des informations détaillées sur la façon dont ils intègrent les considérations ESG dans leur processus d'investissement et de gestion des risques. Cela conduit les entreprises financières à classer leurs actifs en fonction de la durabilité de leur démarche.
- ▶ Le règlement taxonomy qui vise à établir un cadre de classification des activités économiques durables en lien avec des indicateurs financiers.

CSRD

La CSRD est donc une directive européenne considérée comme une étape importante dans la promotion de l'investissement durable et la réalisation des objectifs de développement durable des Nations Unies. Elle a pour ambition d'introduire des normes communes de reporting.

Périmètre et délai

Pour rappel, la DPEF est obligatoire en France pour les entreprises de plus de 500 salariés :

- ▶ dès lors que le total de leur bilan est supérieur à 20 M€ ou le montant net de leur chiffre d'affaires supérieur à 40 M€ si elles sont cotées sur un marché réglementé ;
- ▶ dès lors que le total de leur bilan est supérieur à 100 M€ ou le montant net du chiffre d'affaires supérieur à 100 M€ pour les autres sociétés sous certaines conditions juridiques.

La CSRD élargit le champ des entités visées. Elle est applicable :

- ▶ à partir des données 2024 publiées en 2025 pour les entreprises EIP.
- ▶ À partir des données 2025 publiées en 2026 pour les entreprises qui répondent à 2 critères sur 3 : de plus de 250 salariés, bilan 20 M€, CA 40 M€ (seuils consolidés).

Les PME cotées et les entreprises non européennes devront répondre également à ces exigences sous un calendrier spécifique.

Un nouveau rapport de durabilité

Inséré dans le rapport de gestion publié par les entités concernées, le nouveau rapport de durabilité mis en place en application de la CSRD viendra se substituer à la déclaration de performance extra-financière prévu par la NFRD.

Ce nouveau rapport de durabilité devra contenir les politiques et actions mises en œuvre pour répondre aux enjeux de nature environnementale, sociale (y compris les droits de l'homme) et de gouvernance (ESG).

Les informations fournies doivent éclairer les utilisateurs sur l'incidence de l'entreprise sur ces questions et la façon dont ces dernières influent sur la situation financière de l'entreprise. (notion de double matérialité ou de double importance relative).

Au-delà des informations propres à l'entité elle-même, ce sont les éléments relatifs à sa chaîne de valeur qui devront être reportés.

Les informations de ce rapport portent sur des éléments tels que les émissions de gaz à effet de serre, la consommation d'énergie, la diversité et l'inclusion, ainsi que les politiques de rémunération. La gouvernance (rôle et expérience des organes d'administration) et la stratégie de l'entreprise (objectifs affichés) sur ces thématiques seront également abordées.

Des normes spécifiques

Pour garantir l'uniformité et la comparabilité des données, 12 normes de durabilité devront être utilisées par les entités. Elles précisent le cadre des informations à reporter dans le rapport et les indicateurs à suivre.

Ces 12 normes ESRS (*European Sustainability Reporting Standards*) sont divisées selon les trois thématiques de l'ESG (Environnement, Social, Gouvernance) :

- ▶ Deux normes transverses (ESRS 1 et 2) introduisant les principes généraux et certains concepts comme la double matérialité (impacts sur les parties prenantes et l'environnement et matérialité financière).
- ▶ Cinq normes environnementales (ESRS E1 à E5) sur le climat (atténuation et adaptation au changement climatique), la pollution, l'eau, la biodiversité et l'économie circulaire. Elles reprennent les indicateurs du Règlement UE 2020/852 Taxonomie.
- ▶ Quatre normes sociales (ESRS S1 à S4) sur les informations concernant les travailleurs, les communautés affectées ainsi que les consommateurs et les utilisateurs finaux.
- ▶ Une norme de gouvernance (ESRS G1) sur la conduite des affaires.

Si les normes transverses sont d'application obligatoire, les entreprises devront répondre aux 5 normes climat en fonction de leurs activités.

Assurance

Ces rapports devront faire l'objet d'un audit. La directive doit être transposée en France courant 2023 et précisera notamment les modalités de contrôle.

Elle prévoit que le niveau d'assurance apporté soit, dans un premier temps, une assurance limitée mais à partir de 2028, un niveau d'assurance raisonnable sera réalisé.

Toutefois La question des acteurs habilités à réaliser ce contrôle reste à trancher.

Si le contrôleur légal des comptes de l'entité responsable de la préparation du rapport peut agir en qualité de prestataire d'assurance, les États membres ont la possibilité, afin de garantir des conditions de concurrence équitables et des normes de qualité entre les différents acteurs, de choisir un autre contrôleur légal des comptes ou un prestataire de services d'assurance indépendant (PAI). Ils devront répondre à des exigences équivalentes à celles décrites dans la directive sur l'audit (directive 2006/43/CE).

Ces exigences portent sur la formation initiale et continue, l'examen, les systèmes d'assurance qualité, l'éthique, l'indépendance, le secret professionnel, la supervision, les sanctions, le signalement des irrégularités, et plus encore.

Commissaires aux comptes et nouvelles normes de déontologie

PAR ARNAUD AUDDO

La loi PACTE du 22 mai 2019 apporte des modifications substantielles aux règles régissant l'exercice de la profession de commissariat aux comptes. L'évolution majeure demeure, certes le rehaussement des seuils de certification légale des comptes, avec pour conséquence une incidence significative sur l'activité de nos cabinets, mais des mesures inhérentes à l'activité des commissaires aux comptes ont aussi été introduites. La suppression de la liste des services interdits à proposer aux entités non EIP et la possibilité de proposer des services et missions d'attestation auprès de ces sociétés, en dehors ou dans le cadre de notre mandat d'audit légal constituent aussi une évolution importante.

Notre périmètre d'intervention a par conséquent été profondément impacté par cette loi, susceptible de remettre en question la séparation des métiers de l'audit légal et du conseil, en autorisant le commissaire aux comptes à proposer des services (conseil juridique, conseil fiscal, audit des systèmes d'information/cyber, RSE...) pour les entreprises qui ne sont pas d'intérêt public, concomitamment à son mandat légal.

Par le biais de ces mesures, elle place le commissaire aux comptes, sous réserve d'une analyse préalable de la situation selon l'approche « risques et sauvegardes », comme un acteur de création de valeur ajoutée pour les entités non-EIP avec tous les risques que cela peut engendrer en termes de perte d'indépendance, d'impartialité, voire de conflits d'intérêts, lorsqu'il en certifie les comptes.

La loi PACTE a fragilisé certains mécanismes de sécurité issus de la loi de sécurité financière du 1^{er} août 2003, origine du Code de déontologie de notre profession. Ce risque de déviance entre audit légal et conseil, caractérisé notamment par les scandales Enron en 2001, William Saurin en 2020, peut-être Wirecard en 2023 et probablement d'autres à venir, a d'ailleurs été mis en exergue par notre syndicat lors des discussions interprofessionnelles préalables à l'adoption de la loi PACTE.

Les cabinets internationaux réfléchissent d'ailleurs sérieusement à séparer leurs activités d'audit et de conseil, plus profitables pour elles. La tentative récente du cabinet EY en est la parfaite illustration. Elle matérialise l'attrait financier de ces cabinets pour le conseil, au détriment de l'audit légal, avec l'idée en toile de fond de gérer les situations de conflit d'intérêt entre ces deux activités au sein de leur structure juridique ou de leur réseau.

Une telle refonte du champ d'activités des commissaires aux comptes a impliqué une modification de la partie réglementaire du code de commerce relative aux commissaires aux comptes ainsi qu'une révision du code de déontologie, initiée fin 2019 par la Chancellerie, permettant de définir les principes à respecter pour ces nouvelles « offres » de services et attestations. Ces évolutions ont été adoptées par le décret n° 2020-292 en date du 21 mars 2020.

Dans la continuité de la révision du code de déontologie, et particulièrement des dispositions relatives à l'indépendance du commissaire aux comptes, il est apparu nécessaire, pour notre organisme de tutelle, d'élaborer et d'adopter les deux premières normes de déontologie à destination des professionnels et ce, afin de préciser les modalités d'application de ces nouvelles règles.

Dans cette perspective, l'arrêté du garde des Sceaux publié au Journal officiel le 25 mars 2023 homologue les normes suivantes :

- ▶ « Sécuriser les interventions du commissaire aux comptes – application des principes fondamentaux de comportement » ;
- ▶ « Sécuriser les interventions du commissaire aux comptes – mise en œuvre de l'approche risques et sauvegardes ».

La norme relative aux principes fondamentaux de comportement précise les principes définis par les articles 3 à 9 du Code de déontologie, à savoir l'intégrité, l'impartialité, l'indépendance et la prévention des conflits d'intérêts, l'esprit critique, la compétence et la diligence, la confraternité, le secret professionnel et la discrétion que le commissaire aux comptes doit appliquer, afin de sécuriser les missions ou prestations qu'il est susceptible de fournir.





Aux fins d'apprécier si la mission génère un risque de perte d'indépendance et d'impartialité, le commissaire aux comptes doit acquérir une compréhension suffisante du contexte de son intervention, en collectant les éléments appropriés, et procéder à une analyse de la situation. Celle-ci doit être réalisée préalablement à l'acceptation de la mission mais également lorsqu'il identifie des changements dans les faits et circonstances remettant potentiellement en cause la poursuite de la mission. Cette situation s'apprécie selon le jugement professionnel du commissaire aux comptes, mobilisant pour cela ses qualités d'objectivité, de compétences, d'esprit critique, d'intégrité et d'indépendance, mais également au regard d'un « tiers objectif, raisonnable et informé » comme le rappelle la norme de déontologie sur la mise en œuvre de l'approche risques et sauvegarde.

Si un risque de perte d'indépendance ou d'impartialité existe, le professionnel doit mettre en œuvre des 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 et son impartialité ne risquent pas d'être affectées. La norme de déontologie n'apporte pas d'exemple concret de mesure de sauvegarde appropriée.

Pour cela, il est usuel de se référer aux bonnes pratiques professionnelles, identifiées par le H3C en date du 3 novembre 2011, relatives à l'auto-révision, sans que cette liste soit exhaustive, à savoir :

- ▶ prévoir que la mission ou la prestation sera réalisée par une équipe et un (des) associé(s) différents de ceux qui ont effectué une mission ou prestation antérieurement à celle-ci ;
- ▶ faire contrôler par un tiers indépendant les éléments résultant de la mission ou de la prestation ;
- ▶ faire refaire la mission ou la prestation par un tiers indépendant ;
- ▶ prévoir, dans le cadre d'un co-commissariat aux comptes, au niveau de la répartition des travaux, de faire auditer les éléments résultant de la mission ou de la prestation antérieure par l'autre co-commissaire aux comptes ;
- ▶ prévoir une revue indépendante de la mission ou de la prestation.

Si aucune mesure de sauvegarde n'est appropriée, le commissaire aux comptes doit en tirer les conséquences en refusant de fournir la prestation ou d'en mettre un terme.

Au vu de ces nouvelles normes, l'analyse de la situation par le professionnel, les mesures de sauvegarde envisagées le cas échéant et sa prise de décision, doivent obligatoirement être documentées dans une note/questionnaire approprié à cet effet et signé par ce dernier.

Cette documentation peut, le cas échéant, être avalisée par un tiers indépendant à la mission.