

le 24 juin 2010

***Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes
en application de l'article R. 821-6 du code de commerce sur une auto-saisine***

Séance du 24 juin 2010

Introduction

Le Haut Conseil a relevé, tant à l'occasion d'une saisine que lors des contrôles périodiques, un certain nombre de situations dans lesquelles, pour l'accomplissement de leur mission de certification, les commissaires aux comptes ont recours à des professionnels qui n'appartiennent pas à la structure d'exercice professionnel détentrice du mandat de commissaire aux comptes. Il a par ailleurs relevé que ce recours est qualifié par la pratique de « sous-traitance ».

Ces situations et l'usage de cette terminologie soulèvent des questions de principe quant au respect des dispositions légales et réglementaires.

Le Haut Conseil se saisit de ces questions sur le fondement de l'article R. 821- 6 du code de commerce.

Avis du Haut Conseil

Sur l'usage de la notion de « sous-traitance »

Le Haut Conseil rappelle que la sous-traitance est définie à l'article 1er de la loi n° 75-1334 du 31 décembre 1975 comme l'« opération par laquelle un entrepreneur confie par un sous-traité, et sous sa responsabilité, à une autre personne appelée sous-traitant l'exécution de tout ou partie du contrat d'entreprise ou d'une partie du marché public conclu avec le maître de l'ouvrage ». C'est une opération tripartite, qui se caractérise notamment par l'existence d'une action directe en paiement du sous-traitant contre le maître de l'ouvrage dans le cas où l'entrepreneur principal ne paie pas¹.

Les caractéristiques du contrat de sous-traitance ne reflètent pas l'opération existant entre le commissaire aux comptes et le professionnel externe à la structure d'exercice professionnel détentrice du mandat de commissaire aux comptes. Le recours à un professionnel externe ne crée pas de chaîne de contrats entre les participants à l'opération. En effet, aucun lien contractuel n'existe entre l'entité contrôlée et le professionnel externe qui ne dispose par ailleurs d'aucun recours direct contre l'entité.

Les prestations effectuées par un professionnel externe échappent en conséquence à la notion de sous-traitance telle que définie par la loi de 1975.

¹ Article 12 de la loi n° 75-1334 du 31 décembre 1975 : « le sous-traitant a une action directe contre le maître de l'ouvrage si l'entrepreneur principal ne paie pas, un mois après en avoir été mis en demeure, les sommes qui sont dues en vertu du contrat de sous-traitance ».

Sur le recours à un professionnel n'appartenant pas à la structure d'exercice professionnel qui détient le mandat de commissaire aux comptes

Le Haut Conseil relève qu'avant d'accepter une mission de certification, le commissaire aux comptes doit respecter des prescriptions, notamment celles définies à l'article 15 du code de déontologie qui prévoit qu'il doit disposer des moyens lui permettant « *d'assumer ses responsabilités, en matière d'adéquation à l'ampleur de la mission à accomplir, des ressources humaines* ».

Il rappelle également que l'article L. 823-13 du code de commerce prévoit que « *les commissaires aux comptes peuvent, sous leur responsabilité, se faire assister ou représenter par tels experts ou collaborateurs de leur choix* ». Dans ce cas, conformément aux dispositions de l'article 16 du code de déontologie, ils « *s'assure[nt] que les collaborateurs ou experts à qui il[s] confie[nt] des travaux respectent les règles applicables à la profession et sont indépendants de la personne ou entité qui fait l'objet d'une certification des comptes à laquelle ils participent* ».

Le recours à des experts ou des collaborateurs peut ainsi constituer un moyen de satisfaire à la condition posée à l'article 15 du code de déontologie.

Concernant l'« expert », les conditions et limites de son intervention sont prévues par l'article 7 du code de déontologie et par la norme d'exercice professionnel relative à l'intervention d'un expert qui le définit comme la « *personne physique ou morale possédant une qualification et une expérience dans un domaine particulier autre que la comptabilité et l'audit* ».

S'agissant du « collaborateur », le Haut Conseil estime que le commissaire aux comptes peut recourir à un professionnel qui possède une qualification dans le domaine de la comptabilité et l'audit et qui peut réaliser des travaux d'audit pour le compte du commissaire aux comptes. Il rappelle à ce titre que l'article 7 du code de déontologie prévoit que le commissaire aux comptes doit s'assurer que « *[les collaborateurs] disposent des compétences appropriées à la bonne exécution des tâches [que le commissaire aux comptes] leur confie et à ce qu'ils reçoivent et maintiennent un niveau de formation approprié* ».

Le Haut Conseil estime que ces collaborateurs peuvent appartenir à la structure d'exercice professionnel détentrice du mandat ou être des personnes « externes » à cette structure, qui peuvent être :

- des commissaires aux comptes personnes physiques ou des salariés ou associés non salariés de sociétés de commissaires aux comptes,
- des experts-comptables personnes physiques ou des salariés ou associés non salariés de sociétés d'expertise-comptable,
- des salariés d'entités constituées entre des commissaires aux comptes et/ou des experts-comptables et dont l'objet est la mise en commun de moyens (« groupements »).

En cas de recours à des experts-comptables, des salariés ou des associés non salariés d'une société d'expertise-comptable ou des salariés d'un « groupement », il appartiendra au commissaire aux comptes détenteur du mandat de veiller à ce que ces collaborateurs « externes » accomplissent leurs travaux dans le respect des règles applicables à la profession de commissaire aux comptes, notamment du code de déontologie.

Par ailleurs, le Haut Conseil rappelle que conformément à l'article 16 du code de déontologie, le commissaire aux comptes qui recourt à des collaborateurs « *conserve toujours l'entière responsabilité de sa mission* » et « *ne peut [leur] déléguer ses pouvoirs* ». A ce titre, il estime qu'un tel recours doit respecter un certain nombre de conditions.

Le Haut Conseil précise que le recours à des collaborateurs « externes » ne doit pas être un moyen de pallier une insuffisance de ressources internes conduisant le commissaire aux comptes à en faire systématiquement usage sur tout ou partie des mandats qu'il détient. Ainsi, le

Haut Conseil est d'avis que le recours à des collaborateurs « externes » doit être limité et qu'il ne peut être envisagé que pour répondre à un besoin de ressources, lié à des situations particulières. Toutefois, Il estime que cette condition n'est pas applicable lorsque la structure d'exercice professionnel détentrice du mandat prévoit le recours à des collaborateurs des membres de son réseau ou à ceux de structures qui lui sont associées.

Le Haut Conseil est également d'avis lorsque le commissaire aux comptes recourt à un collaborateur « externe » quel qu'il soit, que la relation contractuelle soit formalisée entre les parties. Si ce professionnel est une personne morale ou une entité, la relation contractuelle est formalisée entre le commissaire aux comptes détenteur du mandat et la personne ou entité et non avec le ou les salarié(s) de ladite personne ou entité.

Ce contrat doit prévoir, notamment, l'étendue des travaux confiés au professionnel et les conditions de réalisation de ces derniers. Le Haut Conseil précise que le commissaire aux comptes ne peut pas lui déléguer la totalité de ses travaux. A ce titre, il ne peut pas lui déléguer l'ensemble des diligences requises au titre de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement, de l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble, de la détermination du ou des seuils de signification, de la définition de l'approche d'audit ou encore de l'établissement de la lettre de mission et du programme de travail.

Enfin, le Haut Conseil rappelle qu'en application de l'article L. 823-13 du code de commerce, le commissaire aux comptes doit également « [faire] *connaître nommément* [les experts et collaborateurs] *à la personne ou à l'entité dont ils sont chargés de certifier les comptes* ». Le Haut Conseil estime à ce titre que, dès que le commissaire aux comptes sait qu'il recourra à des collaborateurs « externes », y compris avant l'acceptation de la mission, il en informe formellement l'entité.

Christine THIN

Présidente