

le 4 novembre 2010

*Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes
en application de l'article R. 821-6 du code de commerce
relatif à la répartition des diligences du commissaire aux comptes*

Séance du 14 octobre 2010

Introduction

Le Haut Conseil s'est saisi d'une pratique, constatée au cours d'un contrôle périodique consistant à répartir les travaux requis dans le cadre du commissariat aux comptes entre un commissaire aux comptes nommé par l'entité et un prestataire externe, se présentant comme « auditeur contractuel », chargé par l'entité d'une intervention de « contrôleur des comptes ».

Ce prestataire est l'ancien commissaire aux comptes de l'entité. Deux ans avant la clôture de l'exercice considéré, il démissionnait de son mandat en raison de la fourniture, par un membre de son réseau, de prestations en matière fiscale incompatibles avec la poursuite de son mandat. Les prestations du réseau en matière fiscale se sont poursuivies depuis cette démission.

La lettre de mission du commissaire aux comptes précise que « [s]es travaux s'appuieront notamment sur les diligences d'audit réalisées par le cabinet [prestataire] qui interviendra en tant qu'expert-comptable chargé d'une mission de contrôle des comptes ».

Elle prévoit une répartition des travaux entre le commissaire aux comptes et le prestataire. Ce dernier est notamment en charge des travaux d'audit relatifs à l'ensemble des sujets présentant un risque élevé d'anomalies significatives identifiés dans le plan de mission établi par le commissaire aux comptes.

Cette situation soulève une question de principe quant aux conditions dans lesquelles les travaux d'un « auditeur contractuel » peuvent être utilisés par le commissaire aux comptes, lors de l'accomplissement de la mission de certification des comptes.

Avis du Haut Conseil

Le Haut Conseil rappelle tout d'abord que les textes autorisent le commissaire aux comptes, dans le cadre de l'accomplissement de sa mission légale, à utiliser, sous certaines conditions, des éléments ou travaux réalisés par un tiers intervenant à la demande de l'entité dont les comptes sont certifiés. Ils prévoient également que le commissaire aux comptes peut se faire assister par des experts ou collaborateurs. Une répartition des diligences n'est en revanche organisée que dans le cadre du co-commissariat aux comptes. La situation décrite est examinée au regard de ces principes.

- ***Sur la possibilité pour un commissaire aux comptes de recourir à l'assistance d'un professionnel chargé par l'entité d'une mission d'audit contractuel***

En application de l'article L.823-13 du code de commerce, les commissaires aux comptes peuvent, sous leur responsabilité, se faire assister ou représenter par des experts ou des collaborateurs pour l'accomplissement de leurs contrôles.

L'article 16 du code de déontologie mentionne que le commissaire aux comptes « *s'assure que les collaborateurs ou experts auxquels il confie 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 Haut Conseil a rendu, le 24 juin 2010, un avis qui porte notamment sur les conditions à respecter dans le cadre d'un recours à l'assistance de professionnels n'appartenant pas à la structure d'exercice professionnel qui détient le mandat. L'avis précise 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. Parmi les conditions figure également la formalisation d'une relation contractuelle entre le commissaire aux comptes et les collaborateurs externes.

Dans la situation présentée, le prestataire réalise une intervention à la demande et pour le compte de l'entité, et non sous la responsabilité du commissaire aux comptes. Aucun contrat entre le prestataire et le commissaire aux comptes n'a été établi. Par conséquent, le prestataire ne peut pas assister, en tant que collaborateur, le commissaire aux comptes dans ses travaux.

- ***Sur l'utilisation par le commissaire aux comptes de travaux réalisés par un prestataire désigné par l'entité***

La norme relative au caractère probant des éléments collectés¹ prévoit que « *tout au long de son audit, le commissaire aux comptes collecte des éléments qui lui permettent d'aboutir à des conclusions à partir desquelles il fonde son opinion sur les comptes* ». La norme précise que ces éléments peuvent avoir une origine interne ou externe à l'entité.

Le commissaire aux comptes peut donc utiliser des informations contenues dans des documents établis à la demande de l'entité par un prestataire externe, ces informations pouvant constituer des éléments collectés, au sens de la norme précitée, qui contribuent à la formation de son opinion.

La norme dispose toutefois que les éléments collectés doivent être suffisants et appropriés pour fonder l'opinion, et que « *le degré de fiabilité des éléments collectés dépend de leur origine, de leur nature, et des circonstances particulières dans lesquelles ils ont été recueillis* ».

Le Haut Conseil estime à ce titre que le commissaire aux comptes doit prendre en compte, dans l'évaluation de la fiabilité des éléments collectés, la compétence du prestataire émetteur de l'information, et les risques pesant sur l'objectivité des informations délivrées.

¹ Art A. 823-9 du code de commerce §01 et § 06

En présence de risques pesant sur l'indépendance du prestataire émetteur de l'information, le Haut Conseil estime que le commissaire aux comptes ne peut pas s'appuyer sur les travaux réalisés par le prestataire sans mettre en œuvre les procédures d'audit adaptées, afin d'obtenir des éléments complémentaires lui permettant de fonder son opinion.

- **sur l'utilisation des travaux d'un expert-comptable**

Une norme d'exercice professionnel dédiée² précise les principes applicables à l'utilisation des travaux d'un expert-comptable.

Cette norme mentionne que « le commissaire aux comptes peut recueillir toutes informations utiles à l'exercice de sa mission auprès des tiers qui ont accompli des opérations pour le compte de la personne ou de l'entité. A ce titre, il peut utiliser des travaux réalisés par un expert-comptable à la demande de l'entité. Leur utilisation évite alors au commissaire aux comptes de réaliser, le cas échéant, les mêmes travaux. »

Le Haut Conseil relève que le commissaire aux comptes peut appliquer cette norme si le prestataire intervient en sa qualité d'expert-comptable et qu'il se soumet à ce titre à l'ensemble des règles qui régissent la profession, et notamment aux règles déontologiques propres aux experts-comptables.

La norme mentionne que « le commissaire aux comptes (...) apprécie dans quelle mesure il pourra s'appuyer sur les travaux effectués par [l'expert-comptable] pour aboutir à des conclusions à partir desquelles il fonde son opinion sur les comptes. » (...) « Lorsqu'il décide d'utiliser les travaux de l'expert-comptable, le commissaire aux comptes apprécie s'ils constituent des éléments suffisants et appropriés pour contribuer à la formation de son opinion sur les comptes.

En fonction de cette appréciation, le commissaire aux comptes détermine les procédures d'audit supplémentaires dont la mise en œuvre lui paraît nécessaire pour obtenir les éléments suffisants et appropriés recherchés.»

Le Haut Conseil estime que, lorsque le commissaire aux comptes apprécie dans quelle mesure il pourra s'appuyer sur les travaux effectués, il doit tenir compte des risques qui pèsent sur l'objectivité de l'expert-comptable dans le cadre des travaux qu'il a menés.

Dans une situation où des prestations de conseil ayant conduit un ancien commissaire aux comptes à démissionner en application des dispositions du code de déontologie relatives aux prestations affectant l'indépendance se poursuivraient, le Haut Conseil estime que le commissaire aux comptes devrait tenir compte du risque pesant sur l'indépendance de cette même personne lorsqu'il apprécie les travaux que cette personne a réalisés en tant qu'expert comptable. Le commissaire aux comptes ne pourrait pas, dans un tel cas, s'appuyer exclusivement sur ces travaux sans mettre en œuvre des procédures d'audit adaptées, afin d'obtenir des éléments complémentaires lui permettant de fonder son opinion.

² article A.823-24 du code de commerce

- ***Sur la répartition des diligences du commissaire aux comptes avec le prestataire***

Le Haut Conseil relève, dans la situation présentée, que le commissaire aux comptes prévoit, dans sa lettre de mission, une répartition des travaux entre le commissaire aux comptes et l'auditeur contractuel. Un tel exercice de la mission de certification des comptes contrevient aux textes légaux qui n'autorisent aucun démembrement de la mission légale ni des délégations de compétences ou de pouvoirs. Le commissaire aux comptes doit conserver la pleine et entière responsabilité de la mission et accomplir lui-même les diligences requises, avec, le cas échéant, l'assistance de collaborateurs. Une répartition des travaux est seulement admise entre les co-commissaires aux comptes d'une même entité, selon des conditions strictement définies.

Christine THIN

Présidente