

le 21 novembre 2013

Avis 2013-03

***Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes  
en application de l'article R. 821-6 du code de commerce  
relatif au recours à un commissaire aux comptes externe  
à la structure d'exercice professionnel  
pour la mise en œuvre du dispositif de contrôle de qualité interne de cette structure***

### **Introduction**

Le Haut Conseil s'est saisi d'une pratique, constatée à l'occasion des contrôles périodiques, selon laquelle une structure d'exercice professionnel détentrice de mandats de commissariat aux comptes recourt, pour la mise en œuvre de son dispositif de contrôle de qualité interne prévu aux articles L. 822-15 du code de commerce et 15 du code de déontologie, à un commissaire aux comptes, personne physique ou personne morale, qui n'appartient pas à cette structure (ci-après « commissaire aux comptes externe »).

Selon les situations rencontrées, les missions sont mises en œuvre soit par ce commissaire aux comptes externe soit par ses collaborateurs, non commissaires aux comptes.

Cette pratique soulève une question de principe quant à la possibilité d'un tel recours au regard des dispositions légales et réglementaires applicables, en particulier celles relatives au secret professionnel.

Au cours de sa séance du 21 novembre 2013, le Haut Conseil a examiné cette pratique et a émis l'avis qui suit.

### **Avis du Haut Conseil**

La mise en œuvre du contrôle de qualité interne est régie par les articles L. 822-15 du code de commerce et 15 du code de déontologie qui régissent également la mise en œuvre de la revue indépendante.

Le Haut Conseil considère que le recours à un commissaire aux comptes externe pour la mise en œuvre du dispositif de contrôle de qualité interne rejoint la problématique, sur laquelle il s'est prononcé, du recours à un commissaire aux comptes externe pour réaliser une revue indépendante.

Dans son avis n° 2011-06, le Haut Conseil a estimé que le recours à un commissaire aux comptes externe à la structure d'exercice professionnel pour réaliser une revue indépendante est possible, compte tenu de la rédaction de l'article L. 822-15 précité qui n'opère pas de distinction selon que le réviseur indépendant appartient ou non à la structure d'exercice professionnel détentrice du mandat et de la position exprimée par la Direction des affaires civiles et du Sceau selon laquelle « *sous réserve de l'appréciation des juridictions compétentes, le secret professionnel est partagé entre la structure d'exercice professionnel détentrice du mandat et le commissaire aux comptes externe en charge de la revue indépendante. La levée du secret professionnel au bénéfice de ce dernier n'apparaît donc pas pouvoir être considérée comme une violation dudit secret* ».

Au vu de ces éléments, le Haut Conseil est d'avis que le recours à un commissaire aux comptes externe à la structure d'exercice professionnel pour réaliser le contrôle qualité interne de cette structure est possible.

Il rappelle que la relation contractuelle entre la structure d'exercice professionnel et le commissaire aux comptes externe auquel elle recourt doit être formalisée et que les personnes ou entités dont les comptes sont certifiés par la structure d'exercice professionnel doivent être informées de ce recours.

En outre, s'agissant du recours à des collaborateurs, le Haut Conseil relève que l'article L. 823-13 du code de commerce dispose que « *le commissaire aux comptes peut se faire assister ou représenter par des collaborateurs ou des experts* » et que l'article L. 822-15 du même code, prévoit que « *les commissaires aux comptes, ainsi que leurs collaborateurs (..), sont astreints au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance à raison de leurs fonctions* ».

Au vu de ces dispositions, le Haut Conseil estime que l'intervention des collaborateurs non commissaires aux comptes pour l'exercice de la mission de contrôle qualité interne est possible sous réserve que les conditions suivantes soient satisfaites :

- la structure d'exercice professionnel doit établir la relation contractuelle avec le commissaire aux comptes externe et non avec les collaborateurs auxquels il recourt ;
- les travaux des collaborateurs doivent être réalisés sous la responsabilité d'un commissaire aux comptes, personne physique.

***Christine THIN***

***Présidente***