

Le 16 octobre 2006

***Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes
en application de l'article 1^{er}-5 du décret du 12 août 1969
sur une saisine individuelle***

Introduction

Sur le fondement des dispositions de l'article 1-5 du décret du 12 août 1969, le Haut Conseil du commissariat aux comptes a été saisi, pour avis, par le Procureur général près de la Cour des comptes de la situation d'un cabinet de commissaire aux comptes susceptible de contrevenir aux dispositions du Code de déontologie relatives aux incompatibilités.

Les faits peuvent être résumés comme suit.

Conformément à l'article 135 de la loi 2003-709 du 1^{er} août 2003, applicable à compter de l'exercice 2006, un établissement public à caractère industriel et commercial (EPIC), tenu d'établir et de publier des comptes consolidés, se trouve dans l'obligation de nommer au moins deux commissaires aux comptes.

Dans l'attente de désigner les commissaires aux comptes, cet EPIC a conclu un marché avec un cabinet X aux fins de mesurer la « *certificabilité* » de ses comptes. A ce titre, le cabinet X, assisté d'un cabinet Y, sous-traitant nommément désigné dans le marché, a examiné, entre le 22 décembre 2004 et le 28 février 2006, les comptes de l'exercice 2004 arrêtés par l'EPIC.

En juillet 2005, ce dernier a lancé un appel d'offre en vue de nommer ses commissaires aux comptes. Le cabinet X a été sélectionné et sa candidature a été proposée par le Conseil d'administration au ministre de tutelle en décembre 2005^{1 2}.

Le 10 avril 2006, le Procureur général près de la Cour des comptes a saisi le Haut Conseil du commissariat aux comptes d'une demande d'avis sur la possibilité, pour le cabinet X, d'accepter la mission de commissariat aux comptes de l'EPIC alors qu'il avait mené, dans les deux ans précédents, une mission consistant à mesurer la « *certificabilité* » des comptes de cet établissement.

Cette saisine était accompagnée des positions de la cellule technique du cabinet X et de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, consultées sur la question faisant l'objet du présent avis.

L'une et l'autre sont parvenues à la conclusion que les deux missions successives étaient

¹ L'article 135 de la loi 2003-709 du 1^{er} août 2003 dispose que « (...) *Les commissaires aux comptes des établissements publics de l'Etat sont nommés, sur proposition des organes dirigeants, par le ministre chargé de l'économie. Lorsque l'établissement fait appel public à l'épargne, cette nomination est effectuée après avis de l'Autorité des marchés financiers dans des conditions fixées par décret.* »

² A la date de l'émission du présent avis, le ministre de tutelle n'a pas encore pris d'arrêté de nomination.

déontologiquement compatibles. Cette conclusion se fonde notamment sur l'assimilation des travaux menés par le cabinet X dans le cadre de la prestation contractuelle à ceux mis en œuvre dans le cadre d'une mission de commissariat aux comptes. Ces travaux sont donc analysés comme relevant des diligences d'un commissaire aux comptes et non susceptibles, de ce fait, de placer le cabinet X en situation d'incompatibilité déontologique.

Avis rendu par le Haut Conseil

Le Haut Conseil estime tout d'abord qu'il n'est pas possible d'assimiler une prestation contractuelle à une mission légale, quelle que soit la qualification donnée aux diligences mises en œuvre au titre de ces dernières et quand bien même ces diligences seraient de même nature.

En effet, dans le cadre d'une prestation contractuelle, les conditions d'exécution de la mission et les obligations qui en découlent relèvent exclusivement de l'accord des parties, alors que dans le cadre de la mission légale de commissariat aux comptes, elles relèvent de la loi³ et des règlements, même s'il appartient aux parties de formaliser le lien contractuel.

En conséquence, pour analyser la situation présentée, le Haut Conseil n'a pas retenu l'approche consistant à apprécier si les diligences mises en œuvre par le cabinet X étaient assimilables à celles mises en œuvre par un commissaire aux comptes. Il a en revanche considéré qu'il convenait d'examiner les termes du marché et ses conditions d'exécution au regard de l'article L. 822-11 I. alinéa 2 du Code de commerce et des articles 20 et 29 III du Code de déontologie professionnelle.

Il ressort des termes du marché et de l'analyse, par le Haut Conseil, des rapports dits d'« étapes », élaborés par le cabinet X, qui retracent les travaux, constats et recommandations adressés à l'EPIC, que la mission de mesure de la « *certificabilité* » des comptes de l'EPIC a notamment consisté à :

- analyser les règles et méthodes comptables à retenir par rapport aux normes comptables en vigueur⁴ ;
- identifier sur les flux significatifs, les risques liés à l'application de ces principes en raison des faiblesses de l'organisation et des procédures de collecte et de contrôle de l'information financière⁴ ;
- émettre des recommandations en terme de traitement comptable préférentiel, de valorisation de certains postes comptables tels que les provisions et de procédures à instaurer au sein de l'EPIC⁵ ;
- chiffrer l'impact, dans les comptes de l'EPIC, des changements de méthodes comptables préconisés par le cabinet X⁵ ;
- prévoir un plan d'actions à mener par l'EPIC pour mettre en œuvre les recommandations formulées par le cabinet X⁵ ;
- apprécier la mise en œuvre, par l'EPIC, de ce plan d'actions⁵.

Le Haut Conseil estime que ces travaux, mis en œuvre dans les deux ans qui précèdent la mission de commissariat aux comptes au titre de laquelle le cabinet X est pressenti, ont comporté à l'évidence des évaluations comptables, financières et prévisionnelles. Cette

³ C'est pour cette raison que la doctrine affirme que dès lors que « *les relations entre le commissaire aux comptes et la société sont fixées par la loi, leurs relations prend un aspect institutionnel : le commissaire aux comptes devient un organe aussi nécessaire au fonctionnement de la société que l'assemblée des actionnaires ou la direction* ».

(Y. Guyon- Droit des affaires, Tome I, n°360)

⁴ Extrait du marché conclu entre les parties en décembre 2004.

⁵ Eléments issus de l'analyse, par le Haut Conseil, des rapports dits d'« étape » élaborés par le cabinet X.

situation contreviendrait aux dispositions de l'article 29 III alinéa 1 du Code de déontologie si le cabinet X venait à accepter ladite mission de commissariat aux comptes.

Le Haut Conseil considère par ailleurs que ces travaux pourraient entraîner des risques d'auto révision du fait même de la poursuite de leurs effets dans le temps. Cette situation serait contraire aux dispositions de l'article 20 du Code de déontologie si le cabinet X venait à accepter la mission de commissariat aux comptes précitée.

Pour ces motifs, le Haut Conseil est d'avis que si le cabinet X venait à accepter la mission de commissariat aux comptes de l'EPIC à compter de l'exercice ouvert le 1^{er} janvier 2006, il se trouverait en situation d'incompatibilité.

Le Haut Conseil précise également que le cabinet Y, sous-traitant du cabinet X dans le cadre de la mission contractuelle, se trouverait lui aussi en situation d'incompatibilité s'il venait à accepter cette même mission de commissariat aux comptes, eu égard au fait que ce cabinet a réalisé des prestations de même nature que celles effectuées par le cabinet X et selon le même calendrier.

En dernier lieu et sur le fondement des dispositions de l'article 29 III alinéa 2 du Code de déontologie, le Haut Conseil estime également que les diligences mises en œuvre par les cabinets X et Y dans le cadre de leur mission contractuelle placeraient les membres de leurs réseaux respectifs dans une situation d'incompatibilité s'ils venaient à accepter cette même mission de commissariat aux comptes.

Christine THIN

Présidente