

Le 22 mai 2006

*Avis rendu par le Haut Conseil du commissariat aux comptes  
en application de l'article 1<sup>er</sup>-5 du décret du 12 août 1969  
sur une saisine individuelle d'un commissaire aux comptes*

**INTRODUCTION**

Le Haut Conseil a été saisi pour avis par un commissaire aux comptes d'une situation susceptible d'affecter l'exercice de sa mission de certification des comptes dans le cadre d'un co-commissariat aux comptes.

Cette saisine intervient en raison d'un désaccord entre les co-commissaires aux comptes sur les modalités de l'exercice de leur mission. Par souci de transparence, le requérant a communiqué à son confrère une copie de cette saisine. Ce dernier a transmis au Haut Conseil un mémoire en réponse.

Les faits exposés par l'auteur de la saisine peuvent être résumés comme suit.

Un cabinet A est le suppléant de l'un des co-commissaires aux comptes d'une société X<sup>1</sup> astreinte à publier des comptes consolidés. La démission du commissaire aux comptes titulaire et la succession de A à ce titre ont été actées par la société X lors de l'assemblée générale en date du 22 avril 2005, appelée à statuer sur les comptes de l'exercice 2004. Le procès-verbal de cette assemblée générale a été communiqué au cabinet A courant août. Ce dernier a déclaré, fin août, ce nouveau mandat auprès de la compagnie régionale auprès de laquelle il est inscrit.

En septembre 2005, le cabinet A et son confrère le cabinet B se sont rapprochés à plusieurs reprises aux fins de définir les modalités de l'exercice de leur mission au titre de l'exercice 2005.

Le cabinet B a indiqué ne pas vouloir modifier la répartition des diligences précédemment établie avec le co-commissaire aux comptes démissionnaire. Il s'est cependant déclaré disposé à appuyer auprès des dirigeants de la société X le principe d'une augmentation du nombre d'heures affectées aux diligences que le cabinet A devait réaliser dans la continuité de la répartition mise en place avec le précédent co-commissaire aux comptes.

De son côté, le cabinet A considérait nécessaire de procéder à une nouvelle répartition des diligences. Il demandait également que soit augmenté substantiellement le volume horaire de la mission. Il reprochait par ailleurs au cabinet B d'avoir effectué des démarches unilatérales auprès de la société X, en contradiction avec le caractère collégial d'une mission de co-commissariat aux comptes.

Eu égard au désaccord persistant entre les co-commissaires aux comptes, le cabinet A a décidé de saisir en conciliation le Président de la compagnie régionale.

---

<sup>1</sup> Appartenant au secteur de la grande distribution, la société ne fait pas appel public à l'épargne

A l'issue de cette procédure de conciliation, il a été convenu que les co-commissaires aux comptes :

- présenteraient à la société X une demande d'augmentation du volume horaire global « *en vue d'un rééquilibrage des temps passés par chacun des commissaires aux comptes* »,
- « *s'efforceraient d'avoir une expression commune auprès des dirigeants afin d'obtenir une image homogène du collège des commissaires aux comptes* ».

Le cabinet B a alors accepté de soutenir une augmentation « *marginale* » du volume horaire global contribuant ainsi à « *renforcer l'équilibre des travaux au sein du collège* ».

Le cabinet A a estimé que la proposition de son confrère n'aboutissait pas à un volume horaire global suffisant et ne mettait pas fin au déséquilibre dans la répartition des diligences.

La mise en pratique des solutions préconisées lors de l'entretien avec le Président de la compagnie régionale ayant échoué, le cabinet A a saisi le Haut Conseil de cette situation.

Des éléments transmis au secrétariat général du Haut Conseil, il ressort que le cabinet A reproche au cabinet B :

- ***en ce qui concerne le volume horaire et le taux horaire :***
  - un volume horaire global de la mission fondé sur celui de l'année précédente, insuffisant au regard des agrégats économiques de l'entreprise ;
  - l'acceptation d'un volume horaire global qui n'est plus en rapport avec les ordres de grandeur fixés par l'article 120 du décret du 12 août 1969 ;
  - une répartition inégalitaire du volume horaire entre les co-commissaires aux comptes ;
  - des taux de vacation horaires différents entre les co-commissaires aux comptes.
- ***en ce qui concerne la répartition des diligences entre les co-commissaires aux comptes :***
  - une répartition intangible d'un exercice à l'autre ;
  - le caractère déséquilibré de la contribution de chacun des co-commissaires aux comptes à la mission – le cabinet A souhaitant :
    - une répartition équilibrée entre les commissaires aux comptes des travaux portant sur les « cycles essentiels » ;
    - la duplication des travaux sur « les cycles essentiels » ;
    - la mise en œuvre d'une rotation entre les co-commissaires aux comptes des travaux portant sur les « cycles essentiels ».
- ***en ce qui concerne les relations entre les commissaires aux comptes et le comité d'audit d'une part, et les dirigeants de l'entreprise d'autre part :***
  - une organisation des travaux conduisant à répartir des diligences incombant aux commissaires aux comptes entre ces derniers et le service d'audit interne de la société X ;

- l'implication active des services d'audit interne de la société X dans la répartition des diligences entre les co-commissaires aux comptes ;
  - la communication unilatérale par le cabinet B aux dirigeants de la société X d'une position de principe concernant l'exercice de la mission légale qui n'a pas reçu l'accord du cabinet A ;
  - la communication des résultats de la mission légale au comité d'audit de la société X en violation du secret professionnel. [le cabinet A faisant remarquer d'une part, que l'existence de ce type de comité n'est pas reconnu légalement et, d'autre part, qu'en l'espèce, les membres dudit comité ne font pas partie des personnes habilitées à recevoir des informations couvertes par le secret professionnel des commissaires aux comptes]
- ***en ce qui concerne le début des travaux*** : le fait que le cabinet B ait commencé ses travaux et averti la société X du commencement de ces travaux avant que les co-commissaires aux comptes ne s'accordent sur les modalités d'exercice de la mission.

Le cabinet B ne conteste pas les éléments de faits relatifs à la répartition du volume horaire et des diligences. Il s'oppose en revanche à l'analyse qui en a été faite par le cabinet A.

Il rappelle que dès ses premiers contacts avec le cabinet A, il était disposé à soutenir auprès de la société X le principe d'un accroissement du volume d'heures consacré à ce dossier, « *notamment à l'avantage du cabinet A* ». Cette proposition qui, selon lui, tendait à renforcer la contribution du cabinet A, a été présentée à l'occasion de la procédure de conciliation. Le cabinet B soutient par ailleurs qu'il avait proposé au cabinet A une rotation au titre de certains travaux. Pour ces raisons, il réfute l'affirmation selon laquelle il aurait refusé toute modification dans la répartition des diligences. Il conteste également l'allégation selon laquelle il aurait fixé unilatéralement les conditions d'exercice de la mission.

### **AVIS DU HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES**

Le Haut Conseil constate tout d'abord que les termes de la saisine l'invitent à se prononcer en faveur de l'un ou l'autre des co-commissaires aux comptes.

Il relève qu'au regard des textes régissant son fonctionnement, il ne lui appartient ni d'arbitrer un désaccord, ni de prendre parti sur une pratique dont il ne peut vérifier tous les éléments de fait. Il considère que, pour les mêmes raisons, il ne peut répondre à l'ensemble des questions du requérant.

Il lui appartient en revanche de se prononcer sur les questions de principe qui ressortent de cette situation.

- **Principes du co-commissariat aux comptes**

L'article L. 823-15 du Code de commerce dispose que : « *Lorsque la personne ou l'entité est astreinte à désigner deux commissaires aux comptes, ceux-ci se livrent ensemble à un examen contradictoire des conditions et des modalités d'établissement des comptes, selon les prescriptions énoncées par une norme d'exercice professionnel établie conformément au sixième alinéa de l'article L. 821-1. Une norme d'exercice professionnel détermine les principes de répartition des diligences à mettre en oeuvre par chacun des commissaires aux comptes pour l'accomplissement de leur mission.* »

Le Haut Conseil constate que le dispositif légal prévu par l'article L. 823-15 est incomplet à ce jour. En effet, il n'existe pas de norme d'exercice professionnel homologuée régissant l'exercice de la mission légale par deux commissaires aux comptes.

Par conséquent, le Haut Conseil estime nécessaire qu'une ou deux normes soient homologuées dans les meilleurs délais aux fins de compléter ce dispositif.

Dans l'attente de ces normes et sans anticiper sur leur contenu, il considère utile de rendre un avis dans le cadre de l'article 1-5 alinéa 2 du décret du 12 août 1969.

Le Haut Conseil relève que l'article L. 823-15 pose des principes de bon exercice du co-commissariat aux comptes qui doivent être suivis même en l'absence de normes homologuées. L'examen collégial et contradictoire des conditions et des modalités d'établissement des comptes constitue l'un de ces principes. Par ailleurs, le Haut Conseil relève qu'il ressort des débats parlementaires que l'objet du dernier alinéa de l'article L. 225-228 du Code de commerce (devenu L. 823-15) était « *d'éviter les situations de co-commissariat déséquilibré, dans lesquelles l'un des deux commissaires aux comptes risque, par une implication insuffisante dans les travaux de commissariat, de perdre l'indépendance et l'objectivité nécessaires à sa mission.* <sup>2</sup> »

A ce titre, le Haut Conseil considère que le bon exercice d'une mission légale de certification des comptes par deux commissaires aux comptes implique au minimum :

- ***une définition concertée du programme de travail et une position commune des commissaires aux comptes à l'égard de l'entité contrôlée***

Le Haut Conseil estime nécessaire que chaque commissaire aux comptes acquière une bonne connaissance de l'entité et en évalue les zones à risques aux fins de définir de manière concertée un programme de travail adapté.

En appliquant au cas d'espèce ce principe, le Haut Conseil considère qu'à défaut d'une décision commune, aucun des deux commissaires aux comptes ne saurait arrêter une position unilatérale avec les représentants de l'entité contrôlée.

- ***un exercice de la mission qui ne soit pas « déséquilibré »***

L'un des objectifs affichés par le législateur lors de l'adoption de l'article L. 823-15 précité était d'éviter les situations de co-commissariat aux comptes déséquilibré.

A ce titre, le Haut Conseil considère que, pour apprécier la participation de chaque commissaire aux comptes à l'exercice d'une mission en co-commissariat aux comptes, il doit être tenu compte de critères tant qualitatifs que quantitatifs lesquels supposent notamment que :

- chaque co-commissaire aux comptes puisse mettre en œuvre les travaux lui permettant d'être en mesure de certifier les comptes ;
- le volume horaire affecté à l'un des commissaires aux comptes ne soit pas disproportionné au regard de celui attribué à son confrère.

---

<sup>2</sup> Commission des finances de l'Assemblée nationale, 1<sup>ère</sup> lecture, rapport de Monsieur GOULARD.

▸ ***un examen contradictoire des conditions et des modalités d'établissement des comptes***

Au titre des principes régissant le co-commissariat, la loi de sécurité financière renvoie à un examen collégial et contradictoire des conditions et des modalités d'établissement des comptes.

Le Haut Conseil considère que cet examen contradictoire implique :

- une revue réciproque des travaux effectués par chacun des co-commissaires aux comptes ;
- la réalisation de certains travaux par les deux co-commissaires aux comptes.

Il est par ailleurs d'avis que la mise en place d'une rotation périodique des travaux contribue à cet examen contradictoire.

En appliquant au cas d'espèce les principes précités, le Haut Conseil considère que ne constituent pas une bonne pratique professionnelle :

- la « répartition » des diligences par l'un des deux commissaires aux comptes sans qu'il y ait eu au préalable une évaluation collégiale des zones à risques de l'entité ;
- la répartition des diligences intangible dans le temps ;
- l'absence de rotation des diligences portant sur des « cycles » identifiés comme « essentiels » par les deux commissaires aux comptes.

• **Respect des règles légales applicables aux commissaires aux comptes.**

Le Haut Conseil rappelle que l'exercice d'une mission légale de certification des comptes dans le cadre d'un co-commissariat doit s'effectuer dans le respect des dispositions légales et réglementaires applicables à la profession, à savoir :

▸ ***le secret professionnel***

Le Haut Conseil rappelle que le commissaire aux comptes ne peut communiquer les résultats de ses travaux qu'aux personnes habilitées par la loi à recevoir de telles informations.

En application de cette règle, le Haut Conseil relève que les deux commissaires aux comptes ne peuvent fournir des informations qu'aux seuls membres du comité d'audit envers lesquels ils sont déliés du secret professionnel.

▸ ***l'indépendance***

Le commissaire aux comptes, investi d'une mission légale d'intérêt public, doit respecter les principes d'indépendance posés par la loi et le code de déontologie professionnelle.

En appliquant ces principes au cas d'espèce, le Haut Conseil estime que les deux commissaires aux comptes :

- ne peuvent pas recevoir d'instructions de la part des dirigeants de l'entité contrôlée entravant l'exercice en toute indépendance de leur mission légale ;
- ne sauraient demander aux services d'audit interne de l'entité de réaliser des travaux relevant de leur responsabilité, bien qu'ils puissent utiliser les travaux de ces services.

▸ ***la détermination des honoraires***

Lorsque le barème prévu à l'article 120 du décret du 12 août 1969 ne s'applique pas, compte tenu des agrégats économiques de l'entité, le montant des honoraires est alors fixé, conformément aux dispositions de l'article 125 du décret précité, « *d'un commun accord entre le ou les commissaires aux comptes et la personne, eu égard à l'importance effective du travail nécessaire à l'accomplissement de la mission légale de contrôle* ».

Par ailleurs, l'article 123 dudit décret dispose que « *Le montant de la vacation horaire est fixé d'un commun accord entre le ou les commissaires aux comptes ou la personne contrôlée, préalablement à l'exercice de la mission.* »

Faisant application de ces dispositions au cas d'espèce, le Haut Conseil relève que le montant des honoraires doit être fixé d'un commun accord entre les parties.

En dernier lieu, le Haut Conseil rappelle qu'un désaccord tel qu'exposé dans la saisine ne doit pas porter préjudice à l'entité contrôlée. Même si les co-commissaires aux comptes ne parviennent pas à un accord, il est de la responsabilité de chacun d'entre eux de débiter ses travaux.

En cas de persistance de désaccord, chaque commissaire aux comptes doit tirer toutes les conséquences utiles quant à la poursuite de sa mission.

***Christine THIN***  
***Présidente***