

INCOMPATIBILITE – INDEPENDANCE – SERVICE LIE A LA PRISE EN CHARGE, MEME PARTIELLE, D'UNE PRESTATION D'EXTERNALISATION – MANDAT NON EIP

Ancien service interdit – Service lié à la prise en charge d'une prestation d'externalisation rendu par le CAC d'une entité non EIP à cette dernière (présomption forte d'incompatibilité) – Service lié à la prise en charge d'une prestation d'externalisation rendu par le CAC d'une entité non EIP à une entité contrôlée par ladite entité non EIP (présomption d'incompatibilité, réfutable sous réserve d'une analyse documentée)

Dès lors que le commissaire aux comptes d'une entité non EIP prend en charge la réalisation en toute autonomie de tout ou partie des opérations relatives à une activité ou une fonction de l'entreprise et en assume la gestion continue, quelle qu'en soit la durée, la fourniture d'une telle prestation d'externalisation conduit ce dernier à être associé en réalité ou en apparence « à la gestion ou à la prise de décision de l'entité contrôlée », ce qui constitue une atteinte à son indépendance. Au vu de l'importance du risque, il existe une présomption forte d'incompatibilité et aucune mesure de sauvegarde ne permet de réduire suffisamment le risque.

S'agissant de la fourniture d'une prestation d'externalisation par le commissaire aux comptes à une entité contrôlée par l'entité non EIP dont les comptes sont certifiés, il convient de conduire une analyse risques et sauvegarde. La réalisation d'une prestation d'externalisation crée toujours un risque pour l'indépendance et, dans certains cas, un risque d'autorévision. Le commissaire aux comptes devra en conséquence s'interroger afin de savoir s'il existe des mesures de sauvegarde suffisantes permettant de réduire le risque à un niveau qui ne compromet pas son indépendance en réalité ou en apparence.

(CEP 2019-04/09)

La loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et à la transformation des entreprises, dite « loi PACTE », a modifié le III de l'article L. 822-11 du code de commerce afin d'y introduire la distinction faite au niveau européen entre les entités d'intérêt public (entités EIP) et les entités qui ne sont pas des entités d'intérêt public (entités non EIP) en retenant pour le commissaire aux comptes d'une entité non EIP une approche par les risques dite « approche risques/sauvegardes ».

L'un des cinq services interdits par renvoi à l'article 10 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes était « la prise en charge, même partielle, d'une prestation d'externalisation ».

Questions :

A la suite de la suppression des cinq services interdits par le droit français, le commissaire aux comptes de l'entité non EIP peut-il fournir un service lié à la prise en charge, même partielle, d'une prestation d'externalisation :

- *à l'entité non EIP dont il certifie les comptes ?*
- *à une entité contrôlée par l'entité non EIP dont il certifie les comptes ?*

*

En préambule, la Commission d'éthique professionnelle attire l'attention sur le fait qu'il ne s'agit pas dans cette réponse de traiter des questions relatives à l'établissement de la paie ou de déclarations fiscales par le commissaire aux comptes, ces questions étant traitées par d'autres réponses de la Commission.

La Commission ne traitera pas non plus du recours à un collaborateur externe à la structure d'exercice professionnel détentrice du mandat de commissaire aux comptes. Comme énoncé dans l'avis du Haut conseil du commissariat aux comptes du 24 juin 2010 « 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 ».

La Commission observe que la notion de « prestation d'externalisation » ne fait pas l'objet d'une définition en droit français.

La Commission retient comme définition des prestations d'externalisation la prise en charge, totale ou partielle, en toute autonomie, d'une activité ou d'une fonction qui est en principe assumée par l'entreprise.

Dans ce sens, la Commission estime qu'il existe une prestation d'externalisation, quelle que soit la durée de la prestation, si les trois critères cumulatifs suivants sont présents :

- la prise en charge d'une fonction interne propre à l'entreprise,
- l'autonomie du prestataire dans les prises de décisions,
- la prise de responsabilités à la place de l'entreprise.

Elles ne doivent pas être confondues avec les missions nécessitant le déploiement et la présence, au sein de l'entreprise, de collaborateurs travaillant à la réalisation d'un projet déterminé, sans immixtion dans la gestion des fonctions ou des activités de l'entreprise.

1/ Service lié à la prise en charge, même partielle, d'une prestation d'externalisation rendue par le commissaire aux comptes à l'entité non EIP dont il certifie les comptes

La Commission d'éthique professionnelle rappelle que le III de l'article L. 822-11 du code de commerce dispose désormais : « *Il est interdit au commissaire aux comptes d'accepter ou de*

poursuivre une mission de certification auprès d'une personne ou d'une entité qui n'est pas une entité d'intérêt public lorsqu'il existe un risque d'autorévision ou que son indépendance est compromise et que des mesures de sauvegarde appropriées ne peuvent être mises en œuvre ».

Dès lors que le prestataire prend en charge la réalisation en toute autonomie de tout ou partie des opérations relatives à une activité ou une fonction de l'entreprise et en assume la gestion continue, quelle qu'en soit la durée, la Commission considère que la fourniture d'une prestation d'externalisation par le commissaire aux comptes conduit ce dernier à être associé en réalité ou en apparence « à la gestion ou à la prise de décision de l'entité contrôlée », ce qui constitue une atteinte à son indépendance.

Par ailleurs, la Commission estime qu'un risque d'autorévision peut exister lorsque les responsabilités que le professionnel assume le conduisent à être partie prenante au contrôle interne de l'entreprise.

La Commission rappelle qu'en cas d'identification d'un risque, le commissaire aux comptes prend immédiatement les mesures de sauvegarde appropriées en vue, soit d'en éliminer la cause, soit d'en réduire les effets à un niveau suffisamment faible pour que son indépendance ne risque pas d'être affectée et pour permettre l'acceptation ou la poursuite de la mission ou de la prestation en conformité avec les exigences légales, réglementaires et celles du code de déontologie.

La Commission considère, au vu de l'importance du risque, qu'il existe une présomption forte d'incompatibilité et qu'aucune mesure de sauvegarde (telles celles visant à faire intervenir un membre du réseau ou une équipe différente de celle de l'audit) ne permet de réduire suffisamment le risque.

2/ Service lié à la prise en charge, même partielle, d'une prestation d'externalisation rendue par le commissaire aux comptes à l'entité contrôlée par l'entité non EIP dont les comptes sont certifiés par le commissaire aux comptes

S'agissant de la fourniture d'une prestation d'externalisation par le commissaire aux comptes à une entité contrôlée par l'entité non EIP dont les comptes sont certifiés, la Commission estime qu'il convient de conduire l'analyse risques et sauvegarde développée ci-dessous.

a) Existe-t-il un risque d'autorévision ?

La Commission rappelle que selon le Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C), le risque d'autorévision est une situation conduisant le commissaire aux comptes à se prononcer ou à porter une appréciation sur des éléments résultant de prestations fournies par lui-même, la société à laquelle il appartient, ou un membre de son réseau¹.

¹ « Pratique professionnelle relative à l'autorévision », CNCC, identifiée comme « Bonne pratique professionnelle » par le H3C le 3 novembre 2011 et publiée le 7 novembre 2011, p. 2.

S'il existe un risque d'autorévision, il convient d'évaluer l'impact de la prestation fournie en tenant compte des éléments de contexte propres à l'entité non EIP et à l'entité qu'elle contrôle, concernée par la prestation :

- si l'impact sur les comptes annuels ou consolidés de l'entité non EIP dont les comptes sont certifiés ou sur les comptes de l'entité contrôlée par l'entité non EIP dont les comptes sont certifiés est significatif, et qu'aucune mesure de sauvegarde n'est possible, la prestation ne peut être réalisée,
- si l'impact sur les comptes de l'entité non EIP dont les comptes sont certifiés ou sur les comptes de l'entité contrôlée par l'entité non EIP dont les comptes sont certifiés est significatif mais que des mesures de sauvegarde peuvent être mises en œuvre, le commissaire aux comptes devra analyser le caractère approprié des mesures de sauvegarde possibles et, le cas échéant, analyser les autres risques pouvant peser sur l'indépendance du commissaire aux comptes (voir ci-après),
- si l'impact n'est pas significatif, il convient d'analyser les autres risques potentiels pouvant peser sur l'indépendance du commissaire aux comptes (ci-après).

b) L'indépendance du commissaire aux comptes est-elle compromise par la réalisation de la prestation ?

La notion de prise de responsabilité à la place de l'entité concerne toute opération pouvant conduire le commissaire aux comptes à prendre des décisions pour le compte de l'entité non EIP dont il certifie les comptes, ou à influencer les décisions prises par l'entité non EIP.

La Commission observe que, s'agissant d'une entité contrôlée par l'entité non EIP, et à condition que sa gouvernance soit indépendante de celle de l'entité non EIP dont les comptes sont certifiés, le commissaire aux comptes doit évaluer la possibilité de prendre des mesures de sauvegardes appropriées², par exemple :

- Travaux non effectués par le commissaire aux comptes,
- Travaux effectués par du personnel autre que l'équipe d'audit,
- Intervention d'un tiers auditeur (par exemple, co-commissaire aux comptes).

La Commission estime que la réalisation d'une prestation d'externalisation crée toujours un risque pour l'indépendance et, dans certains cas, un risque d'autorévision. Le commissaire aux comptes devra en conséquence s'interroger afin de savoir s'il existe des mesures de sauvegarde suffisantes permettant de réduire le risque à un niveau qui ne compromet pas son indépendance en réalité ou en apparence.

Enfin, la Commission considère que s'il existe un risque d'autorévision et également un risque pesant sur son indépendance, le commissaire aux comptes devra se demander si un tiers ne pourrait pas conclure que, au moins en apparence, son indépendance est compromise.

² « CODE DE DÉONTOLOGIE 2020 – Fiche n° 8 : Risque d'autorévision ou d'indépendance : comment réaliser une approche « risque/sauvegarde » ? », CNCC, publiée le 21 avril 2020.