

Appel d'offres, accords cadres et marchés subséquents dans le secteur public

La nomination d'un commissaire aux comptes dans une entité du secteur public est soumise aux procédures applicables dans le cadre du code de la commande publique et fait l'objet soit d'un appel d'offres direct, soit d'un marché subséquent dans le cadre d'un accord cadre ayant lui-même fait l'objet d'un appel d'offres préalable.

Il s'agit, toutefois, de prestations rendues par des commissaires aux comptes, profession réglementée par le Livre VIII du Titre II du code de commerce, lequel contient donc des dispositions spécifiques. En droit, les dispositions spécifiques priment sur les dispositions générales.

Or, certaines dispositions du code des marchés publics ou certaines clauses habituellement intégrées dans les cahiers des clauses particulières (« CCP ») sont contraires aux textes régissant la profession de commissaire aux comptes et ne peuvent être acceptées par le professionnel.

Les commissaires aux comptes ont fait part à la CNCC d'un accroissement de ces typologies de clauses sur ces dernières années. Dans ce contexte, la CNCC a sollicité une analyse de la Haute Autorité de l'Audit (H2A) sur ces clauses fréquemment rencontrées.

Le présent document liste, de manière non exhaustive, des clauses pouvant figurer dans un appel d'offres ou dans un contrat cadre appelant des marchés subséquents et les informations mentionnées s'appuient sur l'analyse réalisée par la H2A.

1- Contrat cadre

Exemple de clause n°1.1 : Application de pénalités au titre d'un accord cadre en cas de manquement à l'obligation de réponse à une mise en concurrence au titre d'un marché subséquent

Ces pénalités seraient dues à l'organisme en charge de l'accord cadre et non aux pouvoirs adjudicateurs qui lanceraient un marché subséquent en vue de choisir un commissaire aux comptes.

On pourrait considérer, dans une perspective de logique des marchés publics, que l'obligation de répondre est la contrepartie de l'exclusivité accordée aux cabinets choisis au terme du processus de sélection.

Toutefois, chaque établissement peut lancer un marché subséquent. Il est nécessaire que le commissaire aux comptes, qui ne sait pas, au moment de sa sélection au titre de l'accord cadre, quelle entité pourra faire appel à ses services, puisse refuser de répondre à un marché subséquent.

A défaut d'une telle possibilité, il s'agirait en quelque sorte d'une acceptation de mission effectuée a priori, ce qui est incompatible avec les exigences de l'article 21 du code de déontologie « *acceptation d'une mission de contrôle légal* », qui dispose notamment qu'« *avant d'accepter une mission de certification, le commissaire aux comptes vérifie que son accomplissement est compatible avec les exigences légales et réglementaires et celles du présent code* ».

Le commissaire aux comptes, pour des raisons d'indépendance et de prévention des conflits d'intérêts est toujours libre de ne pas accepter une mission. Pour mettre en œuvre cette obligation, les cabinets de commissaires aux comptes disposent de procédures internes strictes et complexes leur permettant d'effectuer une analyse concrète de la situation afin de déterminer s'ils peuvent accepter une nouvelle mission.

Si l'accord cadre prévoit bien la circonstance dans laquelle le commissaire aux comptes ne répond pas à un marché subséquent, il exige qu'il justifie de raisons sérieuses. Il est imposé au commissaire aux

comptes d'apporter un motif alors qu'il pourrait exister des circonstances dans lesquelles le secret professionnel lui interdit de fournir une telle justification.

La clause n'est donc pas conforme aux règles d'acceptation de mission par les commissaires aux comptes.

Exemple de clause n°1.2 : Versement par les cabinets titulaires des marchés subséquents d'une participation au chiffre d'affaires ou « PCA »

La PCA est une redevance versée à l'organisme en charge de l'accord cadre par les commissaires aux comptes sans contrepartie apparente.

En effet, les prestations sous-tendant cette PCA (c'est-à-dire celles que peut offrir une centrale d'achat) sont effectuées au lieu et place des adhérents à l'organisme en charge de l'accord cadre et non pas dans l'intérêt des commissaires aux comptes référencés.

La PCA ne constitue donc pas la rémunération d'un service rendu aux commissaires aux comptes. Bien au contraire, les prestations montrent qu'il s'agit d'un service rendu au profit des pouvoirs adjudicateurs dont le coût serait mis à la charge des commissaires aux comptes par cette PCA.

Cette absence de contrepartie pour les commissaires aux comptes est contraire aux principes généraux des contrats. Elle s'apparente à un droit d'entrée contraire au droit de la concurrence. Elle ne doit pas figurer dans un accord cadre.

2- Appel d'offres et marchés subséquents

Exemple de clause n°2.1 : Transfert de la propriété intellectuelle de l'ensemble des documents établis par le commissaire aux comptes dans le cadre de sa mission

Cet article accorde des droits étendus à l'acheteur public en matière de propriété intellectuelle.

La mission de certification des comptes est une mission légale définie par les dispositions du code de commerce et les normes d'exercice professionnel (NEP). Les parties peuvent, de façon contractuelle, compléter ces dispositions légales et réglementaires, dans le cadre de la lettre de mission, elle-même encadrée par la loi et le règlement.

Le rapport produit par le commissaire aux comptes n'est pas uniquement à destination de l'entité, il est établi dans le cadre de la mission d'intérêt général légale du commissaire aux comptes.

Enfin, dans le cadre de sa mission d'intérêt général, le commissaire aux comptes est soumis à des obligations dont il s'acquitte à l'insu de son client, par exemple la révélation de faits délictueux au procureur de la République ou la déclaration de soupçons auprès de TRACFIN. Le dossier de travail peut contenir des éléments extérieurs à l'entité que la loi fait obligation au commissaire aux comptes de collecter (travaux d'experts, circularisation). Le commissaire aux comptes est astreint au secret professionnel dont le client ne peut le décharger.

Il n'est ni nécessaire ni utile que la propriété intellectuelle du rapport du commissaire aux comptes ou de son dossier de travail soit transférée.

Exemple de clause n°2.2 : Application de pénalités en cas de manquement par le titulaire du marché à ses obligations

Le commissaire aux comptes ne peut se voir imposer par son client la façon dont il entend exécuter sa mission, ce qui inclut notamment la composition de son équipe.

Il est rappelé qu'en cas de manquement dans l'exécution de la mission, l'entité peut mettre en jeu la responsabilité professionnelle du commissaire aux comptes. De même, ce dernier peut faire l'objet d'une sanction disciplinaire.

La clause, telle que rédigée, est donc incompatible avec les obligations professionnelles et déontologiques du commissaire aux comptes et notamment les dispositions relatives à son indépendance.

Exemple de clause n°2.3 : Référence à une obligation de résultat

La jurisprudence considère que l'obligation qui pèse sur le commissaire aux comptes dans le cadre de sa mission de certification des comptes est une obligation de moyens et non de résultat (Cass. com., 28 janvier 1992 : Bull. Joly Sociétés, 1992, p. 412, § 130, Rennes, 27 mai 1975 : Bull. CNCC, 1975, no 18, p. 175).

La doctrine reconnaît toutefois que pour d'autres missions, l'obligation est parfois une obligation de résultat (exemple du contenu d'une attestation sur le montant des rémunérations des dirigeants). Il en ressort que pour l'essentiel des missions, il s'agit bien d'une obligation de moyens.

Les prestations concernées sont essentiellement des missions de certification légale pour lesquelles le commissaire aux comptes n'est tenu que d'une obligation de moyen.

La nature et la caractérisation de cette obligation sont par ailleurs sous le contrôle de la Haute Autorité de l'Audit.