

Le 22 novembre 2007

Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes
en application de l'article R.821-6 du code de commerce
sur une auto-saisine

Introduction

Le Haut Conseil s'est saisi de questions relatives à la déontologie et l'indépendance des commissaires aux comptes posées par un cabinet d'expertise-comptable.

La situation exposée par l'auteur de ces questions est la suivante :

Une association tête de groupe à vocation humanitaire fédère 19 associations locales réparties sur le territoire national. Elle conseille ces associations, participe à la recherche d'un financement pour les projets humanitaires présentés par ces dernières, évalue leurs actions et veille à la cohérence de celles-ci.

Cette association est composée d'une Assemblée générale, d'un Conseil d'administration, d'une commission des projets, d'une commission de contrôle financier et d'un comité d'éthique au sein desquels sont membres des élus des associations locales.

Elle est tenue d'établir des comptes annuels et de nommer au moins un commissaire aux comptes et un suppléant. Par ailleurs, cette association établit, sans y être tenue par la loi, des comptes combinés depuis l'exercice 2004 conformément aux règles et principes comptables français actuellement en vigueur. Ces comptes sont arrêtés par le Conseil d'administration de l'association.

A l'occasion de l'Assemblée générale relative à l'approbation des comptes annuels de l'association relatifs à l'exercice clos au 31 décembre 2006, elle souhaiterait que son commissaire aux comptes présente, au côté du rapport de certification sur les comptes annuels, un rapport de certification sur les comptes combinés. L'association envisage de publier ses comptes combinés ainsi que le rapport du commissaire aux comptes sur ces comptes.

Par ailleurs, trois associations locales sont également tenues d'établir des comptes annuels et de nommer au moins un commissaire aux comptes et un suppléant.

Les questions sur lesquelles le Haut Conseil est appelé à se prononcer sont les suivantes :

Question 1 - Le commissaire aux comptes de l'association tête de groupe peut-il certifier les comptes combinés établis par celle-ci sur une base volontaire ?

Question 2 - Peut-il le faire si les comptes des associations locales ont été établis par des membres de son réseau ?

Question 3 - Peut-il le faire s'il établit également les comptes combinés ?

Question 4 - Peut-il certifier les comptes annuels des associations locales établis par des membres de son réseau ?

Avis rendu par le Haut Conseil

Question 1- Le commissaire aux comptes de l'association tête de groupe peut-il certifier les comptes combinés établis par celle-ci sur une base volontaire ?

L'article L.820-1 du code de commerce dispose dans son premier alinéa que, nonobstant toute disposition contraire, les dispositions du titre II du livre VIII du même code sont applicables aux commissaires aux comptes nommés dans toutes les personnes et entités quelle que soit la nature de la certification prévue dans leur mission.

Il ressort de ces dispositions que lorsqu'une entité, en l'absence d'obligation légale, désigne un commissaire aux comptes pour certifier ses comptes combinés, ce dernier peut, en cette qualité, accepter cette mission. Il est alors soumis aux règles applicables au commissariat aux comptes et notamment à celles relatives à l'impartialité, à l'indépendance, au conflit d'intérêts, aux interdictions.

Pour le cas d'espèce, l'examen des questions 2, 3 et 4 permet d'apprécier la mise en œuvre de ces principes.

Question 2 – Le commissaire aux comptes de l'association tête de groupe peut-il certifier les comptes combinés établis par celle-ci sur une base volontaire si les comptes des associations locales ont été établis par des membres de son réseau ?

Il ressort des éléments exposés par l'auteur de la saisine qu'il existe des liens entre l'association tête de groupe et les associations locales qui ne sont pas de nature capitalistique mais qui résultent de leur fonctionnement commun et des actions concertées engagées par elles.

Le Haut Conseil relève que dans le cadre de la certification des comptes combinés de l'association tête de groupe, le commissaire aux comptes sera conduit à examiner les comptes des associations locales et par conséquent à analyser des données établies par des membres de son réseau.

Le Haut Conseil est d'avis que, dans une telle situation, ce dernier ne pourrait fonder ses conclusions et ses jugements sur une analyse objective de l'ensemble des données dont il a connaissance, sans préjugé ni parti pris et qu'il serait ainsi placé dans une situation de nature à porter atteinte à son impartialité au regard de l'article 4 du code de déontologie. Une telle situation le confronterait également à un conflit d'intérêts et le placerait dans une situation de nature à porter atteinte à son indépendance, au regard des articles 5 et 6 du code de déontologie.

Le commissaire aux comptes de l'association tête de groupe ne peut donc pas accepter la mission de certification des comptes combinés si les comptes des associations locales ont été établis par des membres de son réseau.

Question 3 - Le commissaire aux comptes de l'association tête de groupe peut-il certifier les comptes combinés de celle-ci s'il établit lesdits comptes ?

Les articles L.822-11 II premier alinéa du code de commerce et 10 6°) du code de déontologie interdisent au commissaire aux comptes de fournir à la personne ou à l'entité dont il certifie les comptes, ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce, tout conseil ou toute prestation de services n'entrant pas dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes, telles qu'elles sont définies par les normes d'exercice professionnel. A ce titre, il lui est interdit de procéder, au bénéfice, à l'intention ou à la demande de la personne ou de l'entité dont il certifie les comptes à une mission d'établissement des comptes.

Ces dispositions sont applicables au commissaire aux comptes de l'association tête de groupe dans l'exercice de sa mission. Ce dernier ne peut donc pas accepter la mission de certification des comptes combinés de l'association tête de groupe s'il établit lesdits comptes.

Question 4 - Le commissaire aux comptes de l'association tête de groupe peut-il certifier les comptes annuels des associations locales établis par des membres de son réseau ?

L'article L.822-11 II second alinéa du code de commerce prévoit que *« lorsqu'un commissaire aux comptes est affilié à un réseau national ou international, dont les membres ont un intérêt économique commun et qui n'a pas pour activité exclusive le contrôle légal des comptes, il ne peut certifier les comptes d'une personne ou d'une entité qui, en vertu d'un contrat conclu avec ce réseau ou un membre de ce réseau, bénéficie d'une prestation de services, qui n'est pas directement liée à la mission du commissaire aux comptes selon l'appréciation faite par le Haut Conseil du commissariat aux comptes en application du troisième alinéa de l'article L. 821-1. »*

En outre, l'article 23 du code de déontologie prévoit qu'*« en cas de fourniture de prestations de services par un membre du réseau à une personne ou entité dont les comptes sont certifiés par le commissaire aux comptes, ce dernier s'assure, à tout moment, que cette prestation est directement liée à la mission de commissaire aux comptes. Le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation. En cas de doute, le commissaire aux comptes saisit, pour avis, le Haut Conseil du commissariat aux comptes. »*

Il ressort de ces dispositions qu'avant d'accepter la mission de certification des comptes annuels des associations locales, le commissaire aux comptes de l'association tête de groupe doit vérifier si les prestations fournies par les membres de son réseau à ces entités sont directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

En application de ces dispositions, le Haut Conseil estime, après avoir apprécié la situation exposée, que l'établissement des comptes d'une association locale par un membre du réseau du commissaire aux comptes de l'association tête de groupe ne constitue pas une prestation de service directement liée à la mission du commissaire aux comptes.

Le commissaire aux comptes de l'association tête de groupe ne peut donc pas accepter la mission de certification des comptes annuels des associations locales établis par des membres de son réseau.

En conclusion, le Haut Conseil est d'avis que si un commissaire aux comptes peut accepter, en l'absence d'obligation légale pesant sur l'entité, de certifier, en cette qualité, les comptes combinés de celle-ci, il ne peut toutefois le faire s'il établit lesdits comptes ou si des membres de son réseau établissent les comptes annuels des entités entrant dans le périmètre de combinaison. Il ne peut non plus accepter de mission de certification des comptes annuels dans les entités entrant dans le périmètre de combinaison si les membres de son réseau établissent les comptes annuels de ces entités.

Christine THIN

Présidente