

le 11 juin 2010

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

*Séance du 3 juin 2010*

**Introduction**

Le Haut Conseil a été saisi par un commissaire aux comptes, sur le fondement de l'article R. 821-6 du code de commerce, de la situation qui suit.

Le requérant, un cabinet de commissariat aux comptes (cabinet A) est pressenti pour être nommé commissaire aux comptes d'une société (société S). Le cabinet A pourrait ainsi être appelé à certifier les comptes des exercices 2010 à 2015.

Le cabinet A a analysé la nature des missions que lui-même ou les membres de son réseau auraient pu réaliser antérieurement pour la société S, les entités la contrôlant ou contrôlées par elle aux fins d'apprécier s'il pouvait accepter le mandat, conformément aux dispositions du code de déontologie.

Selon cette analyse, les membres de son réseau auraient réalisé pour le compte de la société S les prestations qui suivent.

- *Prestations relatives au passage aux normes IFRS*

Le requérant indique qu'un membre de son réseau a effectué, entre octobre 2004 et janvier 2006, un « *diagnostic préliminaire* » en vue de la conversion volontaire des comptes de la société S aux normes IFRS.

Les travaux auraient consisté à identifier les principaux retraitements à opérer sur les comptes de la société S, sans procéder à leur valorisation.

Le requérant indique, qu'entre octobre 2008 et mai 2009, le membre de son réseau a procédé à la mise à jour du diagnostic IFRS et réalisé une prestation d'« *assistance méthodologique* » à la conversion en IFRS des comptes au 31 décembre 2008, comprenant des comparatifs avec les exercices 2007 et 2006.

Au titre de l'« *assistance méthodologique* », il aurait été communiqué à la société S une maquette d'états financiers établis selon le référentiel IFRS, correspondant à un modèle standard à adapter.

La prestation aurait également consisté à contrôler la conformité des informations financières contenues dans les comptes consolidés aux dispositions du référentiel IFRS et à participer à l'établissement de notes techniques à usage interne.

- *Prestations relatives aux engagements de retraite*

Le requérant indique qu'un membre de son réseau a procédé, au titre des exercices 2005 à 2009, à une « *revue des engagements de retraite* » qui a consisté à valider les calculs des engagements de retraite, établis par la société S, à partir d'hypothèses déterminées par la société.

- *Prestations relatives aux risques opérationnels*

Le requérant indique qu'en 2005 et entre novembre 2007 et mai 2008, un membre de son réseau a mis en œuvre une prestation dite d'« *analyse des risques* » spécifiques liés à l'activité et aux autres risques opérationnels de la société S.

A ce titre, le membre du réseau aurait revu les risques à partir d'entretiens avec des membres de la société S et effectué des travaux consistant à « *comparer le résultat d'une évaluation quantitative de risques avec les montants enregistrés au bilan de la société [S] afin d'identifier un manque ou un excédent de couverture de certains risques* ».

Il aurait également revu la cohérence des modèles statistiques de mesure des risques de la société S avec les règles en vigueur.

Le requérant précise que les risques sont évalués chaque année par la société S et que les couvertures sont ajustées annuellement en fonction des conclusions de cette évaluation.

Il mentionne en outre que le membre de son réseau a accompli, entre novembre 2006 et mai 2007, une autre prestation qualifiée d'« *assistance méthodologique à la mise en place d'une cartographie des risques* ».

La prestation aurait consisté à assister la société pour définir une méthodologie à retenir pour la réalisation d'une telle cartographie. Le membre du réseau aurait également participé à la conduite d'entretiens avec différents acteurs de la société et à l'animation d'un atelier destiné à hiérarchiser les risques.

- *Prestations relatives au système de management de la sécurité de l'information*

Le requérant indique qu'entre septembre 2005 et février 2009, un membre de son réseau a effectué une prestation qualifiée de « *diagnostic sur [le] système de management de la sécurité de l'information* » et de « *tests d'intrusion* ».

Au titre du diagnostic, il aurait procédé à des « *audits de sécurité* » et aurait également assisté la société S dans la formalisation de deux procédures qui « *n'ont pas de lien avec l'information financière* ».

- *Prestation relative aux indicateurs de performance*

Le requérant indique qu'entre avril et juin 2006, un membre de son réseau a effectué une prestation dite de « *revue des indicateurs de performance* ».

A ce titre, il aurait procédé à l'« *analyse critique* » des indicateurs suivis par la direction et proposé des indicateurs pertinents au regard de l'activité de la société S.

Cette analyse aurait été réalisée à partir de l'examen d'informations financières établies par la société et de données de marché.

Le requérant précise que « *la [société S] a initié en 2009 un projet complet de refonte de sa comptabilité analytique et [de ses indicateurs] de mesure de la performance qui a été confié à un autre cabinet* ».

- *Prestations relatives à certaines entités liées*

Le requérant indique que, dans le cadre d'une reprise de l'activité de certaines entités liées par la société S, un membre de son réseau a, entre 2003 et 2008, assisté la société S dans

la « *collecte* » des informations comptables relatives aux immobilisations détenues par ces entités.

Il indique également que le membre de son réseau a mené une prestation dite d'« *audit social* » consistant à contrôler la conformité de données sociales de ces entités à la législation en vigueur.

- *Prestation relative aux comptes et à l'organisation d'une association liée*

Le requérant indique qu'un membre de son réseau a mis en œuvre, en décembre 2004, une prestation dite de « *diagnostic financier* » d'une association liée à la société S qui l'a conduit à examiner les états financiers historiques de l'association et à procéder à une revue critique de son organisation afin d'en améliorer le fonctionnement.

Il précise que l'« *association est une entité indépendante et n'est pas intégrée dans le périmètre de consolidation de [la société S]* » et que les « *plans d'actions proposés étaient de nature opérationnelle sans impact sur les comptes [de la société S]* ».

- *Prestations relatives à un projet informatique.*

Le requérant indique qu'entre avril et mai 2007, un membre de son réseau a effectué une prestation qualifiée d'« *audit* » d'un projet informatique qui a consisté en une revue de ses aspects opérationnels en lien avec la réorganisation du réseau de distribution de la société S.

Le requérant précise que les travaux mis en œuvre ont abouti à l'émission de recommandations de nature opérationnelle, sans impact sur les procédures relatives à l'élaboration des états financiers.

Il ressort également de l'analyse des prestations antérieures, qu'un membre du réseau du cabinet A a mis en œuvre, au titre des exercices 2003 à 2009, des travaux au sein de certaines entités contrôlées par la société S.

- *Prestations de tenue de la comptabilité et d'établissement des bulletins de paie*

Le requérant indique qu'en matière comptable, la prestation incluait l'établissement des comptes annuels et des informations financières nécessaires à l'intégration des comptes des entités dans les comptes consolidés de la société S.

Le requérant indique également qu'en matière sociale, le membre de son réseau établissait les bulletins de paie et élaborait certains éléments relatifs aux données sociales tels que les déclarations sociales et fiscales attachées à la paie et le calcul de droits à congés payés.

Le requérant précise que ces « *entités traitent des opérations simples (...) [qu'] il n'y a pas d'options de clôture particulières (...) [et qu'] il n'y a pas dans le bilan de ces structures d'éléments d'actifs ou de passifs long terme sur lesquels des options de valorisation auraient pu être prises* ».

Il note également que les comptes de ces entités, certifiés par des commissaires aux comptes, sont individuellement et collectivement « *non significatifs* » au regard des comptes consolidés de la société S.

Il mentionne en outre que les présidents de ces entités ne sont membres ni du comité exécutif de la société S ni de sa direction financière.

Compte tenu de ces éléments, le Haut Conseil rend l'avis qui suit.

## Avis du Haut Conseil

La situation présentée doit, selon le Haut Conseil, être appréciée au regard des articles 5, 11, 20 et 29 III du code de déontologie.

- *Prestations relatives au passage aux normes IFRS*

Le Haut Conseil estime, que les prestations dites de diagnostic IFRS et d'« assistance méthodologique » à la conversion en IFRS des comptes, telles que décrites dans l'exposé de la situation, ne porteraient pas atteinte à l'indépendance du cabinet A, au regard notamment du risque d'auto-révision, s'il était nommé commissaire aux comptes de la société S.

Il considère toutefois qu'il pourrait en être autrement si le membre du réseau avait préconisé à l'entité les traitements comptables les plus adaptés ou s'il avait participé à l'évaluation des éléments figurant dans les comptes à partir de modèles de valorisation, d'hypothèses ou de données, notamment prévisionnelles, qu'il aurait contribué à définir.

Il pourrait également en être autrement si le membre du réseau avait participé à la préparation et à l'établissement des comptes, à l'élaboration de l'information ou de la communication financières de la société S ou à toute prise de décision dans le cadre de la mise en place de son système d'information financière.

- *Prestations relatives aux engagements de retraite*

Le Haut Conseil considère que les prestations consistant à valider les calculs des engagements de retraite, telles que présentées par le requérant, ne porteraient pas atteinte à l'indépendance du cabinet A, au regard notamment du risque d'auto-révision, s'il était nommé commissaire aux comptes de la société S.

Il estime en revanche qu'il pourrait en être autrement si les travaux avaient conduit à préconiser les traitements comptables les plus adaptés ou à participer à l'évaluation des éléments provisionnés dans les comptes en contribuant à définir des modèles de valorisation, des hypothèses ou des données notamment prévisionnelles.

- *Prestations relatives aux risques opérationnels*

Compte tenu de la nature des travaux exposés, le Haut Conseil est d'avis que les prestations décrites par le requérant ne porteraient pas atteinte à l'indépendance du cabinet A, au regard notamment du risque d'auto-révision, s'il était nommé commissaire aux comptes de la société S.

Il considère cependant qu'il pourrait en être autrement si le membre du réseau avait établi la cartographie des risques ou avait participé à l'évaluation des risques à partir de modèles de valorisation, d'hypothèses ou de données, notamment prévisionnelles, qu'il aurait contribué à définir.

- *Prestations relatives au système de management de la sécurité de l'information*

Le Haut Conseil estime que les prestations telles qu'exposées par le requérant ne porteraient pas atteinte à l'indépendance du cabinet A, au regard notamment du risque d'auto-révision, s'il était nommé commissaire aux comptes de la société S.

Il considère toutefois qu'il pourrait en être autrement si le membre du réseau avait contribué à définir ou mettre en place les procédures de contrôle interne ou de gestion des risques.

- *Prestation relative aux indicateurs de performance*

Le Haut Conseil considère, compte tenu de l'intervention ultérieure d'un autre prestataire pour élaborer de nouveaux indicateurs de mesure de la performance de la société S que la prestation décrite par le requérant ne porterait pas atteinte à l'indépendance du cabinet A, au regard notamment du risque d'auto-révision, s'il était nommé commissaire aux comptes de la société S.

Le Haut Conseil estime en revanche qu'il pourrait en être autrement si le membre du réseau avait contribué à définir les indicateurs intégrés dans l'information financière en application de la norme IFRS 8.

- *Prestations relatives à certaines entités liées*

Compte tenu de la nature des travaux consistant à collecter des informations et à contrôler la conformité de données sociales établies par les entités à la législation en vigueur, le Haut Conseil estime que les prestations telles que décrites par le requérant ne porteraient pas atteinte à l'indépendance du cabinet A, au regard notamment du risque d'auto-révision, s'il était nommé commissaire aux comptes de la société S.

Il considère toutefois qu'il pourrait en être autrement si le membre du réseau avait contribué à valoriser les immobilisations reprises par la société S ou proposé des ajustements des données sociales.

- *Prestation relative aux comptes et à l'organisation d'une association liée*

Au vu des travaux décrits par le requérant et compte tenu de l'absence d'incidence des comptes de l'association sur les comptes de la société S, le Haut Conseil considère que la prestation dite de « *diagnostic financier* » ne porterait pas atteinte à l'indépendance du cabinet A s'il était nommé commissaire aux comptes de la société S.

- *Prestations relatives à un projet informatique*

Compte tenu de la nature et du volume des travaux décrits par le requérant le Haut Conseil estime que la prestation ne porterait pas atteinte à l'indépendance du cabinet A s'il était nommé commissaire aux comptes de la société S.

- *Prestations de tenue de la comptabilité et d'établissement des bulletins de paie*

Au regard des informations communiquées, le Haut Conseil est d'avis, compte tenu de la date de réalisation des travaux, de leur nature et de la faible contribution des entités dans les comptes de la société S, que la prestation décrite ne porterait pas atteinte à l'indépendance du cabinet A, au regard notamment du risque d'auto-révision, s'il était nommé commissaire aux comptes de la société S.

Le Haut Conseil considère toutefois qu'il pourrait en être autrement si le membre du réseau avait contribué à définir des modèles de valorisation, des hypothèses, ou des données, notamment prévisionnelles, nécessaires à l'évaluation d'éléments que le cabinet A serait amené à contrôler s'il était nommé commissaire aux comptes de la société S.

Le Haut Conseil estime donc que chacune des prestations, telle que décrite par le requérant, ne porterait pas atteinte à l'indépendance du cabinet A, au regard notamment du risque d'auto-révision, s'il était nommé commissaire aux comptes de la société S. Il considère toutefois que l'analyse doit être complétée par une appréciation de l'effet cumulé de ces prestations sur les risques d'atteinte à l'indépendance du cabinet A.

Le Haut Conseil relève que les prestations telles que décrites précédemment ont conduit des membres du réseau à intervenir de façon continue, depuis plusieurs années, au sein de la société S, de sociétés qu'elle contrôle et d'entités qui lui sont liées. Il relève également qu'ils ont assisté la société dans le cadre d'évènements importants tels que le passage aux IFRS ou encore la mise en place d'un système de management de la sécurité de l'information.

Le Haut Conseil estime que cette situation a créé des liens de proximité entre la société S et le réseau qui sont susceptibles de contrevenir à l'exercice en toute liberté de la mission de certification des comptes de la société S par le cabinet A et de porter atteinte à son impartialité et son indépendance s'il acceptait le mandat.

***Christine THIN***

***Présidente***