

Le 21 février 2008

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 individuelle portant sur une succession de missions

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 groupe A, qui établit des comptes consolidés, se compose de :

- la société mère A, une société holding ayant la forme d'une société anonyme ;
- la société B, filiale de la société A à 90 %, une société anonyme de services dans le secteur du courtage en assurance ;
- la société C, société française détenue à 99 % par la société B ;
- la société D, société française détenue à 75 % par la société B ;
- la société E, société espagnole détenue à 90 % par la société B ;
- la société F, société italienne détenue à 90 % par la société B.

Le Cabinet X, cabinet d'expertise comptable et de commissariat aux comptes, a été nommé commissaire aux comptes des sociétés B et C lors des assemblées générales de celles-ci tenues respectivement les 10 mai 2007 et 5 avril 2007.

Le Cabinet X et un membre de son réseau ont effectué, dans le passé, plusieurs interventions dans les sociétés du groupe.

Le Cabinet X a établi les comptes annuels de la société B durant plusieurs exercices successifs jusqu'à l'exercice 1997. Il a également établi les comptes consolidés du groupe pendant plusieurs exercices successifs jusqu'à l'exercice 2001.

Plus récemment, toujours selon l'auteur de la saisine, le Cabinet X et un membre de son réseau auraient réalisé les prestations qui suivent :

1- Etablissement par un membre du réseau du Cabinet X des comptes annuels de l'exercice 2006 de la société F à la demande de la société F ;

2- Aide ponctuelle sur le traitement de points particuliers de la consolidation au cours de l'exercice 2006. Selon le Cabinet X, la prestation est réalisée à la demande de la société A, entité consolidante ;

3 - Consultations techniques relatives aux comptes sociaux de la société B réalisées par le Cabinet X à la demande de la société B et datées du 2 janvier 2006 et du 19 février 2007 ;

4- Diagnostic IFRS réalisé par le Cabinet X à la demande de la société B au cours de l'exercice 2006 ;

5- Evaluation du contrôle interne de la société B réalisée par le Cabinet X d'octobre 2004 à mars 2005, et « médiation de tarifs » effectuée par le Cabinet X à la demande de la société B de février à mai 2005.

Appelé à se prononcer sur l'applicabilité des articles 5, 20 et 29 III du code de déontologie à la situation du Cabinet X telle que présentée par l'auteur de la saisine, le Haut Conseil a rendu l'avis qui suit.

Avis rendu par le Haut Conseil

Au cas d'espèce, au vu des seuls éléments communiqués, le Haut Conseil estime qu'il ne peut se prononcer sur la possibilité ou non pour le Cabinet X d'accepter les mandats de commissaire aux comptes dans les sociétés B et C.

Toutefois, à partir des prestations telles qu'exposées par l'auteur de la saisine, il a identifié des hypothèses susceptibles de placer un commissaire aux comptes en situations à risques ou d'incompatibilité au regard des articles 5, 20 et 29 III du code de déontologie.

Le Haut Conseil précise que son analyse porte sur des prestations qui n'ont pas été réalisées en qualité de commissaire aux comptes et qui sont antérieures à l'acceptation des mandats de commissaire aux comptes dans les entités concernées. Par conséquent, celles-ci ne peuvent pas constituer des diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes, au sens de l'article L.822-11 II alinéa 1 du code de commerce.

Le Haut Conseil a identifié les prestations suivantes comme étant susceptibles de placer un commissaire aux comptes en situations à risques ou d'incompatibilité au regard des articles 5, 20 et 29 III du code de déontologie :

- 1- Etablissement par un membre du réseau des comptes annuels d'une filiale de l'entité dont les comptes sont certifiés

En application de l'article 20 du code de déontologie, le Haut Conseil estime que le commissaire aux comptes de la société mère de la filiale dont les comptes ont été établis par un membre du réseau de ce dernier, pourrait être placé en situation d'auto-révision dans l'hypothèse où la société dont il est le commissaire aux comptes établirait elle-même des comptes consolidés intégrant ceux de cette filiale. En effet, il devrait alors porter une appréciation, dans le cadre de sa mission de commissaire aux comptes, sur des comptes dont les soldes d'ouverture reprendraient les informations élaborées par son réseau.

- 2- Aide ponctuelle sur le traitement de points particuliers de la consolidation

En application de l'article 20 du code de déontologie, le Haut Conseil estime qu'un professionnel, n'exerçant pas en qualité de commissaire aux comptes, ayant fourni une telle prestation, pourrait être placé en situation d'auto-révision s'il avait effectué, à cette occasion, tout ou partie des travaux de consolidation de l'entité et s'il devait, par la suite, au cours de son mandat de commissaire aux comptes, exprimer une opinion sur les comptes consolidés. En effet, il pourrait alors être conduit à porter une appréciation sur les choix qu'il a effectués lors des travaux de consolidation. Une telle prestation serait également susceptible de le placer en situation d'incompatibilité, en application de l'article 29 III du code de déontologie, si, dans le cadre de ses travaux, il avait procédé à des évaluations telles que prévues par l'article R.233-8 2° du code de commerce, les dispositions du règlement du Comité de la réglementation comptable n°99-02 du 29 avril 1999 modifié ou du titre III du plan comptable général relatif aux « *règles de comptabilisation et d'évaluation* » et s'il acceptait, dans les deux ans qui suivent, un mandat de commissaire aux comptes dans l'entité établissant les comptes consolidés.

- 3 - Consultations techniques relatives aux comptes sociaux de l'entité dont les comptes sont certifiés

En application de l'article 20 du code de déontologie, le Haut Conseil estime qu'un professionnel, n'exerçant pas en qualité de commissaire aux comptes, ayant fourni ces consultations, pourrait être placé en situation d'auto-révision si, dans le cadre de celles-ci, il avait indiqué à l'entité, au delà du simple rappel de la réglementation applicable, les traitements comptables à retenir pour certaines opérations et s'il devait, par la suite, au cours de son mandat de commissaire aux comptes, porter une appréciation sur les traitements comptables qu'il aurait conseillés. De telles prestations seraient également susceptibles de le placer en situation d'incompatibilité, en application de l'article 29 III du code de déontologie, s'il avait, à l'occasion de celles-ci, établi ou fourni des évaluations comptables, financières ou

prévisionnelles ou élaboré des montages financiers, dans les deux ans précédant l'acceptation de son mandat de commissaire aux comptes dans cette entité.

4- Diagnostic IFRS réalisé à la demande de l'entité dont les comptes sont certifiés

En application de l'article 20 du code de déontologie, le Haut Conseil estime qu'un professionnel, n'exerçant pas en qualité de commissaire aux comptes, ayant effectué ce diagnostic, pourrait être placé en situation d'auto-révision si, à cette occasion, il avait indiqué à l'entité, au-delà de l'identification des normes IFRS les plus importantes, les traitements comptables les plus adaptés et s'il devait, par la suite, au cours de son mandat de commissaire aux comptes, exprimer une opinion sur les comptes établis selon ce référentiel. En effet, il pourrait alors être amené à porter une appréciation sur des prises de position qu'il aurait préconisées. Une telle prestation serait également susceptible de le placer en situation d'incompatibilité, au regard de l'article 29 III du code de déontologie, s'il avait eu recours, à cette occasion, à des évaluations ou des estimations pour calculer l'incidence sur les comptes des retraitements résultant de l'application des normes IFRS et s'il acceptait, dans les deux ans qui suivent, un mandat de commissaire aux comptes dans l'entité établissant les comptes consolidés selon ce référentiel.

En outre, le Haut Conseil relève qu'en application de l'article 13 du code de déontologie, le commissaire aux comptes doit, avant d'accepter une mission de commissaire aux comptes, vérifier que son accomplissement est compatible avec les exigences légales et réglementaires et avec celles du code de déontologie. A cet égard, le Haut Conseil estime que lorsque la nature des prestations qui ont été réalisées antérieurement à la mission de commissaire aux comptes dans le groupe auquel appartient l'entité dont les comptes seront certifiés révèle que le professionnel concerné était le conseil habituel du groupe sur les questions de nature comptable ou financière excédant la compétence des services comptables de celui-ci, l'apparence d'indépendance de ce dernier, au sens de l'article 5 du code de déontologie, est affectée. Par conséquent, il lui appartient, dans une telle situation, de prendre les mesures de sauvegardes appropriées en application de l'article 12 du code de déontologie.

Christine THIN

Présidente