

Le 4 décembre 2006

***Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes***  
***en application de l'article 1<sup>er</sup>-5 du décret du 12 août 1969***  
***sur une saisine individuelle***

### **Introduction**

Le Haut Conseil du commissariat aux comptes a été saisi pour avis par un commissaire aux comptes, conformément à l'article 1er-5 du décret du 12 août 1969, d'une situation soulevant une question relative à la déontologie et l'indépendance des commissaires aux comptes.

Dans sa saisine, le requérant a exposé la situation suivante :

Au cours de l'exercice 2004, une société X avait pour expert-comptable un cabinet A et pour commissaire aux comptes un cabinet B, auteur de la saisine.

Dans le courant de l'année 2005, cette société embauche, en qualité de directeur administratif et financier, un collaborateur du cabinet A, qui, selon le requérant, "*était en charge de la comptabilité*" de la société X au cours de l'exercice précédent. Elle décide également de ne plus avoir recours aux services d'un expert-comptable.

Le mandat du cabinet B arrivant à échéance à l'assemblée générale statuant sur les comptes de l'exercice 2004, la société X décide de ne pas renouveler son mandat.

Selon le requérant, le nouveau directeur administratif et financier de la société X a recommandé à cette dernière de nommer le cabinet A en qualité de commissaire aux comptes titulaire. Le cabinet A a finalement été désigné commissaire aux comptes suppléant.

La société X a nommé commissaire aux comptes titulaire une personne physique qui, selon l'auteur de la saisine, « *exerce son activité au siège social du cabinet A, dans les mêmes bureaux* ».

Il ressort également des éléments apportés par le requérant que cette personne physique a, dans le passé, cédé sa clientèle au cabinet A et qu'elle n'est ni salariée, ni dirigeante de ce cabinet. Il n'est pas établi si cette personne est ou non associée du cabinet A.

Le cabinet B sollicite l'avis du Haut Conseil sur plusieurs points.

Le Haut Conseil n'a pas retenu les questions relevant de la simple application de dispositions légales.

Au vu des éléments de fait présentés par le requérant, le Haut Conseil émet l'avis qui suit :

### **Avis rendu par le Haut Conseil**

**Question 1.** « *Est-il possible pour une personne physique d'être nommée commissaire aux comptes titulaire d'une entité sachant qu'elle exerce au siège, dans les mêmes bureaux, que le cabinet d'expertise comptable qui était en charge de la comptabilité de cette entité au cours de l'exercice précédent, et qui a été depuis nommé commissaire aux comptes suppléant de cette entité ?*

*Qu'en est-il dans le cas où le collaborateur, alors en charge de la comptabilité de cette entité*

*dans le cabinet d'expert-comptable, est devenu le directeur administratif et financier dans cette même société ? »*

Le Haut Conseil considère qu'aucune disposition légale ou réglementaire n'interdit à une personne physique, exerçant dans les bureaux d'un cabinet qui était l'expert-comptable d'une entité au cours de l'exercice précédent, d'être nommée commissaire aux comptes titulaire de cette entité.

Le Haut Conseil considère également que des liens personnels étroits entretenus dans le passé, entre le commissaire aux comptes titulaire d'une entité et son directeur administratif et financier ne sont pas de nature à faire entrer la situation de ce commissaire aux comptes dans un cas d'interdiction ou d'incompatibilité légales. En effet, l'article 27 II du Code de déontologie relatif aux liens personnels étroits ne vise que les liens actuels entre un commissaire aux comptes d'une entité et une personne exerçant une fonction sensible au sein de cette entité.

Le Haut Conseil relève toutefois des faits exposés par le requérant les éléments suivants :

- la société X a décidé au courant de l'année 2005 de ne plus avoir recours aux services d'un expert-comptable pour les comptes de l'exercice 2005 et donc de ne plus avoir recours aux services du cabinet A en qualité d'expert comptable à compter de cet exercice ;
- elle a embauché le collaborateur du cabinet A qui était en charge de la comptabilité de la société X au cours de l'exercice précédent pour lui confier le poste de directeur administratif et financier ;
- elle a décidé de ne pas renouveler le mandat de son commissaire aux compte titulaire, le cabinet B ; ce dernier arrivant à échéance à l'assemblée générale statuant sur les comptes de l'exercice 2004 ;
- elle a nommé, sur recommandation de son nouveau directeur administratif et financier, le cabinet A commissaire aux comptes suppléant, après avoir eu l'intention, dans un premier temps, de le nommer commissaire aux comptes titulaire ;
- elle a nommé commissaire aux comptes titulaire une personne travaillant dans les locaux du cabinet A ;
- cette personne a cédé dans le passé sa clientèle au cabinet A.

Le Haut Conseil estime qu'il résulte de ces éléments pris dans leur ensemble un faisceau d'indices laissant supposer que le commissaire aux comptes titulaire pourrait être soumis, par l'intermédiaire du cabinet A, à des influences de la part du directeur administratif et financier de la société X, susceptibles de porter atteinte à son impartialité au sens de l'article 4 alinéa 2 du Code de déontologie<sup>1</sup>.

Le Haut Conseil est d'avis que, le commissaire aux comptes titulaire, placé dans une telle situation, prenne sans délai les mesures de sauvegarde appropriées en vue d'éliminer les risques d'influences tels que décrits ci-dessus et en justifie conformément à l'article 12 du Code de déontologie.

**Question 2.** *« La totalité des règles d'incompatibilités est-elle également applicable au suppléant ? »*

Le Haut Conseil est d'avis que les dispositions applicables au commissaire aux comptes titulaire sont également applicables au commissaire aux comptes suppléant.

Le Haut Conseil observe en effet que les dispositions légales ou réglementaires n'opèrent

---

<sup>1</sup> Selon l'article 4 alinéa 2 du code de déontologie : *« Il [le commissaire aux comptes] évite toute situation qui l'exposerait à des influences susceptibles de porter atteinte à son impartialité. »*

pas de distinction selon que le commissaire ait une qualité de titulaire ou de suppléant.

**Question 3.** « *Est-il possible pour un cabinet d'expertise comptable d'être nommé commissaire aux comptes suppléant d'une entité dont il a établi les comptes dans le passé (dans la mesure où il n'audite pas des comptes qu'il a lui-même établis) ?* »

Le Haut Conseil, saisi d'une question relative à la compatibilité déontologique de la succession de missions menées en qualité d'expert-comptable et de commissaire aux comptes, a rendu un avis le 4 décembre 2006.

Il convient par conséquent de se reporter à cet avis, rappelant par ailleurs que conformément à la réponse formulée à la question 2, la solution préconisée dans cet avis est applicable aussi bien au commissaire aux comptes titulaire qu'au suppléant.

De plus, le Haut Conseil relève que des éléments mentionnés précédemment, il résulte que le commissaire aux comptes suppléant pourrait être soumis à des influences de la part du directeur administratif et financier de la société X susceptibles de porter atteinte à son impartialité au sens de l'article 4 alinéa 2 du Code de déontologie.

En conséquence, le Haut Conseil est d'avis que, placé dans une telle situation, le commissaire aux comptes suppléant prenne sans délai les mesures de sauvegarde appropriées conformément à l'article 12 du Code de déontologie.

*Christine THIN*

*Présidente*