

le 19 décembre 2014

Décision 2014-03

Décision du Haut Conseil du Commissariat aux Comptes

***Identification et promotion d'une bonne pratique professionnelle
en application de l'article L.821-1 du code de commerce
relative à l'appartenance à un réseau
au sens de l'article 22 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes***

En application de l'article L.821-1 du code de commerce, le Haut Conseil, au cours de sa séance du 18 décembre 2014, a identifié et promu au rang de bonne pratique professionnelle la « *Pratique professionnelle relative à l'appartenance à un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes* ». Cette pratique, jointe en annexe, a été élaborée conjointement avec la Compagnie nationale des commissaires aux comptes après échanges avec le ministère de la Justice et des Libertés.

Christine THIN

Présidente

Pratique professionnelle relative à l'appartenance à un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes

Identifiée comme bonne pratique professionnelle
 par le Haut Conseil du commissariat aux comptes

SYNTHESE

Cette bonne pratique professionnelle a pour objectif d'aider les commissaires aux comptes à analyser leur situation au regard des règles d'appartenance à un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie.

SOMMAIRE

| | |
|---|-----------|
| PREAMBULE | 3 |
| 1. LECTURE DE L'ARTICLE 22 DU CODE DE DEONTOLOGIE | 3 |
| 1.1 Lecture combinée des alinéas 1 et 2..... | 4 |
| 1.2 Caractéristiques du réseau..... | 4 |
| 1.3 Conséquences pratiques sur l'analyse à mener | 5 |
| 2. DEMARCHE D'ANALYSE | 6 |
| 2.1 Présentation schématisée de la démarche d'analyse | 7 |
| 2.2 Commentaires détaillés..... | 8 |
| 3. ANALYSE DETAILLEE DES INDICES DE L'ARTICLE 22 DU CODE DE DEONTOLOGIE | 10 |
| 3.1 Indice a) Une direction ou une coordination commune au niveau national ou international | 10 |
| 3.1.1 Eléments pouvant caractériser l'indice a) | 10 |
| 3.1.2 Eléments permettant d'apprécier si l'indice constitué caractérise à lui seul l'existence d'un réseau ... | 11 |
| 3.2 Indice b) Tout mécanisme conduisant à un partage des revenus ou des résultats ou à des transferts de rémunération ou de coûts en France ou à l'étranger | 11 |
| 3.2.1 Eléments pouvant caractériser l'indice b) | 11 |
| 3.2.2 Eléments permettant d'apprécier si l'indice constitué caractérise à lui seul l'existence d'un réseau | 11 |
| 3.3 Indice c) La possibilité de commissions versées en rétribution d'apports d'affaires | 12 |
| 3.3.1 Eléments pouvant caractériser l'indice c) | 12 |
| 3.3.2 Eléments permettant d'apprécier si l'indice constitué caractérise à lui seul l'existence d'un réseau | 12 |
| 3.4 Indice d) Une dénomination ou un signe distinctif communs | 12 |
| 3.4.1 Eléments pouvant caractériser l'indice d) | 12 |
| 3.4.2 Eléments permettant d'apprécier si l'indice constitué caractérise à lui seul l'existence d'un réseau | 12 |

**Pratique professionnelle relative à l'appartenance à un réseau
au sens de l'article 22 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes**

| | | |
|-------|--|----|
| 3.5 | Indice e) Une clientèle habituelle commune | 13 |
| 3.5.1 | Eléments pouvant caractériser l'indice e) | 13 |
| 3.5.2 | Eléments permettant d'apprécier si l'indice constitué caractérise à lui seul l'existence d'un réseau | 13 |
| 3.6 | Indice f) L'édition ou l'usage de documents destinés au public présentant le réseau ou chacun de ses membres et faisant mention de compétences pluridisciplinaires..... | 13 |
| 3.6.1 | Eléments pouvant caractériser l'indice f) | 13 |
| 3.6.2 | Eléments permettant d'apprécier si l'indice constitué caractérise à lui seul l'existence d'un réseau | 14 |
| 3.7 | Indice g) L'élaboration ou le développement d'outils techniques communs | 14 |
| 3.7.1 | Eléments pouvant caractériser l'indice g) | 14 |
| 3.7.2 | Eléments permettant d'apprécier si l'indice constitué caractérise à lui seul l'existence d'un réseau | 14 |

Pratique professionnelle relative à l'appartenance à un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes

PREAMBULE

La présente pratique professionnelle est le résultat d'une réflexion concertée entre le Haut Conseil du commissariat aux comptes et la Compagnie nationale des commissaires aux comptes après échanges avec le ministère de la Justice et des Libertés.

Conformément aux dispositions de l'article L.821-1 du code de commerce, elle a été identifiée par le Haut Conseil du commissariat aux comptes comme bonne pratique professionnelle lors de sa séance du 18 décembre 2014.

Cette pratique est prise en considération par les commissaires aux comptes membres d'organisations ou qui simplement entretiennent des liens avec d'autres professionnels lorsqu'ils analysent leur situation au regard des règles d'appartenance à un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie.

Dans le présent document, ces organisations, qui peuvent être en pratique qualifiées de « groupement », d'« alliance », d'« association » sont dénommées « ensemble » de personnes et/ou d'entités.

L'expression « ensemble » vise un ensemble de personnes et/ou d'entités, structuré autour de relations contractuelles ou statutaires. Dans certains cas cependant, « l'ensemble » peut aussi résulter de situations de fait (« ensemble » de fait).

1. LECTURE DE L'ARTICLE 22 DU CODE DE DEONTOLOGIE

La notion de « réseau » n'a pas été définie à proprement parler par le législateur¹.

L'article 22 du code de déontologie en dessine toutefois les contours.

Article 22 du code de déontologie

« Préalablement à toute acceptation d'une mission de certification des comptes et au cours de son mandat, le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier qu'il appartient ou non à un réseau pluridisciplinaire, national ou international, dont les membres ont un intérêt économique commun.

(...) Constituent des indices de son appartenance à un tel réseau :

- a) Une direction ou une coordination communes au niveau national ou international ;*
- b) Tout mécanisme conduisant à un partage des revenus ou des résultats ou à des transferts de rémunération ou de coûts en France ou à l'étranger ;*
- c) La possibilité de commissions versées en rétribution d'apports d'affaires ;*
- d) Une dénomination ou un signe distinctif communs ;*
- e) Une clientèle habituelle commune ;*
- f) L'édition ou l'usage de documents destinés au public présentant le réseau ou chacun de ses membres et faisant mention de compétences pluridisciplinaires ;*
- g) L'élaboration ou le développement d'outils techniques communs.*

Toutefois, ne constituent pas de tels indices l'élaboration ou le développement d'outils techniques communs lorsqu'ils s'inscrivent dans le cadre d'une association technique ayant pour unique objet l'élaboration ou le développement de ces outils, le partage de connaissances ou l'échange d'expériences.

En cas de doute sur son appartenance à un réseau, le commissaire aux comptes saisit pour avis le Haut Conseil du commissariat aux comptes. »

¹ Selon M. Philippe Marini, rapporteur du projet de loi de sécurité financière devant le Sénat, le dispositif mis en place a évité de donner une définition du réseau multidisciplinaire car cette notion correspond à une « réalité économique pouvant revêtir diverses formes et difficile à appréhender d'un point de vue juridique ». Par ailleurs, pour le législateur de l'époque, donner une définition du réseau risquait d'être contre-productif en facilitant les contournements de la loi.

Pratique professionnelle relative à l'appartenance à un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes

1.1 - Lecture combinée des alinéas 1 et 2

Le premier alinéa de l'article 22 du code de déontologie approche la notion de réseau au travers de **caractéristiques**.

Le second alinéa énumère quant à lui un certain nombre d'**indices**. Ces indices doivent aider à déterminer si un « ensemble » présente les caractéristiques d'un réseau au sens de l'alinéa 1 de l'article 22 du code de déontologie. Les indices n'ont donc pas vocation à se substituer à ces caractéristiques.

1.2 - Caractéristiques du réseau

L'article 22 du code de déontologie précise que le réseau est pluridisciplinaire, national ou international, et que les membres ont un intérêt économique commun.

Pluridisciplinarité du réseau

Au vu des dispositions législatives et des débats ayant présidé à l'élaboration des règles applicables au réseau, la notion de « pluridisciplinarité » semble avoir été utilisée pour insister sur la nécessité de séparer l'audit et le conseil et renforcer les règles visant à préserver l'indépendance du commissaire aux comptes lorsque ce dernier appartient à un « réseau » qui offre d'autres services que l'audit.

Ainsi, devraient être exclus de l'analyse de l'appartenance à un réseau, les « ensembles » mono disciplinaires ayant pour seule activité le commissariat aux comptes.

Par ailleurs, la qualification de réseau ne peut pas résulter de la mise en œuvre par des personnes et/ou entités, d'activités qui ne sont pas professionnelles².

Caractère national ou international du réseau

Les membres d'un « ensemble » qui seraient implantés à l'étranger sont à prendre en compte dans l'analyse.

Par ailleurs, la dimension nationale incluant la dimension locale ou régionale, les « ensembles » à caractère local ou régional sont susceptibles de constituer un réseau et entrent ainsi dans le champ de l'analyse.

Nombre de membres

Le texte ne se prononce pas sur le nombre de membres du réseau. Aussi, un réseau pourrait être identifié à partir de deux personnes et/ou entités juridiquement distinctes.

Intérêt économique commun des membres

La notion d'intérêt économique commun des membres est au cœur de la qualification d'un réseau.

La référence à l'intérêt économique commun, qui figure au second alinéa de l'article L.822-11 du code de commerce³, a été introduite par la loi de sécurité financière et résulte d'un amendement du député Philippe Houillon qui visait à écarter le cas des « ensembles » purement techniques ou qui ne servaient qu'à échanger des informations. C'est donc l'intérêt économique commun qui distingue le réseau de l'association technique dont l'« *unique objet* [est] *l'élaboration ou le développement* [d'outils techniques communs], *le partage de connaissances ou l'échange d'expériences* ».

Lorsque les autres caractéristiques du réseau sont satisfaites, l'existence d'un intérêt économique commun au sens de l'article 22 du code de déontologie entre un commissaire aux comptes et une autre personne constitue une composante nécessaire et suffisante à la qualification de réseau.

² Les activités de la vie privée telles que la participation à un club sportif ou à une association caritative n'ont pas à être considérées.

³ Ce second alinéa fait référence « *aux réseaux dont les membres ont un intérêt économique commun* »

Pratique professionnelle relative à l'appartenance à un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes

1.3 - Conséquences pratiques sur l'analyse à mener

Au sens du code de déontologie, un réseau serait un « ensemble » :

- 1°) constitué au minimum de deux professionnels (personnes et/ou entités juridiquement distinctes) dont l'un au moins exerce une activité de commissariat aux comptes,
- 2°) pluridisciplinaire (étant précisé que l'expertise comptable est une activité à distinguer du commissariat aux comptes),
- 3°) ayant un caractère local/régional, national ou international,
- 4°) dont les membres ont un intérêt économique commun.

Les caractéristiques 1 et 2 présentant un caractère factuel et la caractéristique 3 ne présentant pas de caractère discriminant, il ressort de ce qui précède que l'appréciation de l'existence d'un intérêt économique commun est au cœur de la qualification de réseau et permet de distinguer ce dernier de la « simple » association technique.

Pratique professionnelle relative à l'appartenance à un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes

2. DEMARCHE D'ANALYSE

L'article 22 du code de déontologie dispose que : « *Préalablement à toute acceptation d'une mission de certification des comptes et au cours de son mandat, le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier qu'il appartient ou non à un réseau pluridisciplinaire, national ou international, dont les membres ont un intérêt économique commun.* ».

La démarche d'analyse visant à apprécier si un « ensemble » constitue un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie est présentée ci-après sous forme d'un schéma (en 2.1), complété de commentaires détaillés (en 2.2).

Cette démarche comporte quatre étapes :

- une **étape préliminaire** aux fins de prise de connaissance de « l'ensemble » et des personnes et/ou entités qui le constituent ;
- une **étape destinée à examiner les caractéristiques de « l'ensemble »** (étape 1) ;
- une **étape d'analyse individuelle des indices**, en vue de déterminer si un indice peut, à lui seul, caractériser l'existence d'un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie.

Elle est décomposée en deux sous-étapes :

- une étape visant à identifier, à partir des éléments constatés si un indice de l'article 22 du code de déontologie est constitué (étape 2a). Au sens de cette bonne pratique, un indice est réputé constitué (ou caractérisé) lorsqu'il est identifié et porteur d'intérêt économique commun ;
- dans l'affirmative, une étape permettant d'apprécier si l'indice ainsi constitué, caractérise à lui seul l'existence d'un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie (étape 2b) ;
- une **étape d'analyse de l'effet combiné des indices**⁴ en vue de déterminer si cet effet combiné caractérise l'existence d'un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie (étape 3).

La démarche d'analyse repose sur les principes qui suivent :

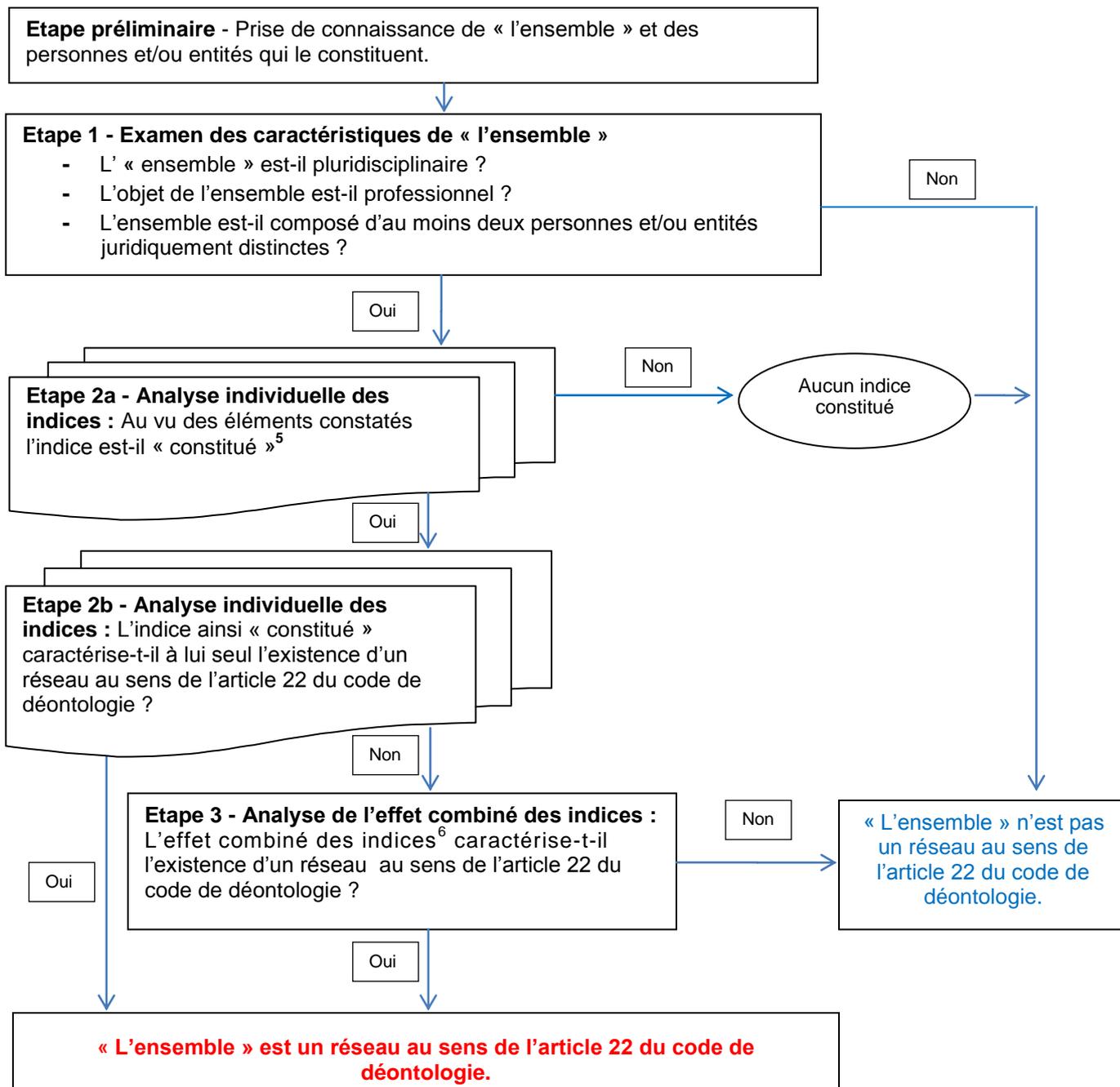
- un « ensemble » de personnes et/ou entités peut être structuré autour de relations contractuelles ou statutaires. Dans certains cas cependant, un « ensemble » peut aussi résulter de situations de fait (« ensemble » « de fait ») ;
- une attention particulière doit être portée à l'analyse du périmètre de « l'ensemble » : l'existence d'un réseau entre plusieurs personnes et/ou entités d'un « ensemble » n'entraîne pas de façon systématique l'appartenance des autres personnes et/ou entités de cet « ensemble » à ce même réseau ;
- pour l'appréciation des indices au regard de l'intérêt économique commun :
 - il conviendra de **tenir compte du caractère significatif des éléments constatés, pour l'appréciation duquel sont notamment prises en considération des notions de quantité, de permanence, de durée, de récurrence** ;
 - dans certains cas, la présence d'un seul indice peut suffire à caractériser l'existence d'un réseau (étape 2b) ;
 - dans d'autres cas, la combinaison avec d'autres indices devra être envisagée et appréciée en tenant compte notamment du contexte et de la nature des éléments caractérisant les indices (étape 3) ;
- compte tenu du caractère spécifique de chaque situation, une analyse doit être menée au cas par cas. Cette analyse doit faire l'objet d'une actualisation régulière.

⁴ Sont à considérer à côté des indices constitués, les indices identifiés afin d'examiner au niveau de l'analyse d'ensemble des indices si chacun de ces derniers, rapprochés des autres, contribuent à la formation d'un intérêt économique commun.

Pratique professionnelle relative à l'appartenance à un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes

2.1 - Présentation schématisée de la démarche d'analyse

Cette démarche d'analyse doit nécessairement être menée à la lumière des commentaires qui l'accompagnent.



⁵ L'indice est constitué (ou caractérisé) lorsqu'il est identifié et porteur d'intérêt économique commun

⁶ Sont à considérer à côté des indices constitués les indices identifiés afin d'examiner au niveau de l'analyse d'ensemble des indices si chacun de ces derniers, rapprochés des autres, contribuent à la formation d'un intérêt économique commun.

Pratique professionnelle relative à l'appartenance à un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes

2.2 - Commentaires détaillés

Etape Préliminaire - Prise de connaissance de « l'ensemble » et des personnes et/ou entités le constituant

Cette prise de connaissance pourra être réalisée en collectant notamment les informations suivantes :

- objet de « l'ensemble » : activités menées et objectifs poursuivis par les personnes et/ou entités de « l'ensemble » ;
- composition de « l'ensemble » : nombre de personnes et/ou entités, qualité et conditions d'adhésion ;
- organisation de « l'ensemble » : ensemble structuré autour de relations contractuelles ou statutaires ou pouvant résulter dans certains cas de situations de fait (adresses des activités, partage de moyens d'exercice, mode d'exercice...) ;
- couverture géographique de « l'ensemble » (locale, nationale ou internationale).

Etape 1 - Examen des caractéristiques de « l'ensemble »

L'étape 1 a pour objectif de déterminer si « l'ensemble » présente les trois caractéristiques du réseau définies à l'alinéa 1 de l'article 22 du code de déontologie : être pluridisciplinaire, comporter au minimum deux personnes et/ou entités juridiquement distinctes et avoir un objet professionnel.

Conclusion de l'étape 1 :

- si une seule des réponses à ces 3 questions est négative, « l'ensemble » n'est pas un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie,
- si les réponses à ces trois questions sont positives, il convient de passer à l'étape 2.

Etape 2 - Analyse individuelle des indices visés au second alinéa de l'article 22 du code de déontologie

L'étape 2 a pour objectifs :

- de considérer, à partir des éléments constatés, si l'indice examiné est constitué c'est-à-dire s'il est identifié et porteur d'intérêt économique commun (étape 2a) ;
- dans l'affirmative, d'apprécier si l'indice ainsi constitué caractérise, à lui seul, l'existence d'un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie, entre les personnes et/ou entités de « l'ensemble » (étape 2b).

La partie 3 du présent document présente, d'une part, des éléments permettant d'apprécier pour chacun des indices s'il est constitué et, d'autre part, des éléments permettant d'apprécier si l'indice constitué caractérise à lui seul l'existence d'un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie.

Conclusion de l'étape 2 :

- si aucun indice n'est constitué, « l'ensemble » n'est pas un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie ;
- si un indice constitué caractérise à lui seul l'existence d'un réseau entre les personnes et/ou entités de « l'ensemble », cet ensemble est un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie et l'analyse s'arrête ;
- si aucun indice constitué ne caractérise à lui seul l'existence d'un réseau entre les personnes et/ou entités de « l'ensemble », mais qu'un ou plusieurs indices sont constitués, il convient de passer à l'étape 3.

Pratique professionnelle relative à l'appartenance à un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes

Etape 3 - Analyse de l'effet combiné des indices⁷ en vue de déterminer s'il caractérise l'existence d'un réseau

L'étape 3 a pour objectif de déterminer si l'effet combiné des indices⁷, caractérise l'existence d'un réseau entre les personnes et/ou entités de « l'ensemble ».

Conclusion de l'étape 3 :

- si l'effet combiné des indices ne caractérise pas l'existence d'un réseau entre les personnes et/ou entités de « l'ensemble », cet ensemble ne constitue pas un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie ;
- si l'effet combiné des indices caractérise l'existence d'un réseau entre les personnes et/ou entités de « l'ensemble », cet ensemble est un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie.

⁷ Sont à considérer à côté des indices constitués les indices identifiés afin d'examiner au niveau de l'analyse d'ensemble des indices si chacun de ces derniers, rapprochés des autres, contribuent à la formation d'un intérêt économique commun.

Pratique professionnelle relative à l'appartenance à un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes

3. ANALYSE DETAILLEE DES INDICES DE L'ARTICLE 22 DU CODE DE DEONTOLOGIE

L'analyse des indices de l'article 22 du code de déontologie permet d'apprécier l'existence d'un intérêt économique commun entre les personnes et/ou entités d'un « ensemble », au sens de cet article.

En lien avec la démarche d'analyse présentée en partie 2, sont proposés ci-après pour chaque indice :

- des éléments permettant de caractériser un indice (i.e. de conclure qu'un indice est constitué) ;
- des éléments permettant d'apprécier si l'indice constitué caractérise à lui seul l'existence d'un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie.

Il est précisé que ces éléments n'ont pas vocation à être exhaustifs. D'autres éléments pourraient être identifiés pour caractériser les indices ou apprécier leurs effets.

3.1 - Indice a) Une direction ou une coordination commune au niveau national ou international

3.1.1 - Eléments pouvant caractériser l'indice a)

Direction commune

Une direction commune au sens de l'article 22 a) du code de déontologie suppose :

- que des décisions prises au niveau de « l'ensemble », s'imposent aux entités et/ou personnes qui le constituent ;
- que ces décisions tendent à la réalisation d'objectifs de développement économique ou financier de tout ou partie de « l'ensemble ».

Ces décisions peuvent porter par exemple sur l'usage d'une dénomination commune, l'interdiction d'offrir certains services, l'organisation interne des membres, ...

Ainsi, la notion de direction commune implique l'existence d'un pouvoir de coercition de « l'ensemble » sur les personnes et/ou entités le constituant, ce pouvoir étant accepté par ces dernières comme une contrepartie de l'adhésion à l' « ensemble ».

Il est précisé que le lien capitalistique entre des personnes et/ou entités n'est pas un critère suffisant pour révéler l'existence d'un pouvoir de direction, la participation au capital n'équivalant pas nécessairement à l'administration de la société et à la détention des droits de vote.

Toutefois, la détention majoritaire du capital conduisant généralement au contrôle d'une personne sur une autre (droit de vote généralement lié à la détention du capital), le lien capitalistique ne peut être ignoré au titre de l'examen de l'indice a) dès lors qu'il a pour conséquence un pouvoir de décision tel que visé ci-dessus.

Par ailleurs, les textes ne visant ni les personnes, ni le mode de direction, ni la structure/l'entité dans laquelle la direction opère, la notion de direction peut revêtir diverses formes, par exemple :

- présence de dirigeants (personnes physiques ou non) communs à plusieurs personnes et/ou entités ;
- existence d'un organe de direction au niveau de « l'ensemble » : président, mandataires sociaux, « board », comité de direction, comité exécutif,...

Coordination commune

La notion de coordination commune implique une volonté des entités et/ou personnes d'agir ensemble aux fins de réalisation d'objectifs de développement économique ou financier de tout ou partie de « l'ensemble ».

Pratique professionnelle relative à l'appartenance à un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes

Observation

Les notions de direction/coordination commune n'apparaissent pas impliquer nécessairement l'existence d'une structure dédiée ou spécifique.

Des personnes et/ou entités pourraient avoir des dirigeants communs sans qu'existe une structure commune à ces personnes et/ou entités. Cette organisation commune devrait toutefois être formalisée par un accord de volonté (contrat, protocole,...).

Inversement, la seule participation/adhésion à une même structure (société, association, GIE...) n'apparaît pas révéler l'existence d'une direction/coordination commune au sens de l'article 22 du code de déontologie sauf à ce que les décisions prises au niveau de la structure aient pour objectif le développement économique ou financier des personnes et/ou entités la composant.

3.1.2 - Éléments permettant d'apprécier si l'indice constitué caractérise à lui seul l'existence d'un réseau

Le caractère significatif de l'impact des décisions de « l'ensemble » ou des actions menées ensemble sur le développement économique ou financier des personnes et/ou entités de l'ensemble est un élément qui permet d'apprécier si l'indice caractérise à lui seul l'existence d'un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie.

3.2 - Indice b) Tout mécanisme conduisant à un partage des revenus ou des résultats ou à des transferts de rémunération ou de coûts en France ou à l'étranger

3.2.1 - Éléments pouvant caractériser l'indice b)

Il apparaît que plusieurs mécanismes peuvent être considérés comme correspondant à ceux visés à l'indice b).

- Le **lien capitalistique** entre des personnes et/ou entités, quel que soit le niveau de détention de capital, peut conduire à un mécanisme de partage de résultats, les détenteurs du capital étant notamment destinés à percevoir des dividendes.
- La **mise en commun de moyens** constitue un mécanisme de transferts de rémunération ou de coûts dès lors qu'elle conduit des personnes et/ou entités de « l'ensemble » à prendre en charge des coûts à la place d'autres personnes de cet « ensemble ». La mise en commun de moyens peut être organisée au sein d'une structure dédiée ou résulter d'une pratique coordonnée.

A l'inverse, la mise en commun de moyens sans transfert de coûts ayant pour seul objet la mutualisation des coûts ou la réalisation d'économie d'échelle n'apparaît pas relever de l'indice b).

- Le **recours aux services d'une personne et/ou entité** (délégation d'une mission ou d'un travail spécifique) pour la réalisation d'une prestation pour le compte d'une autre personne et/ou entité de l'« ensemble » apparaît également pouvoir caractériser l'indice b). Un tel recours conduit en effet à transférer une partie des coûts et des revenus d'une personne et/ou entité vers une autre.

Aussi, la pratique qui consiste à recourir à des collaborateurs externes/experts pour réaliser certains travaux nécessitant un savoir-faire spécifique apparaît pouvoir relever de l'indice b de l'article 22 du code de déontologie.

3.2.2 - Éléments permettant d'apprécier si l'indice constitué caractérise à lui seul l'existence d'un réseau

Le caractère significatif des éléments constitutifs de l'indice b est un élément qui permet d'apprécier si l'indice caractérise à lui seul l'existence d'un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie.

Le caractère significatif s'apprécie au cas par cas au regard d'agrégats pertinents.

Pratique professionnelle relative à l'appartenance à un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes

3.3 - Indice c) La possibilité de commissions versées en rétribution d'apports d'affaires

3.3.1 - Eléments pouvant caractériser l'indice c)

Il apparaît que cet indice ne nécessite pas d'être explicité pour être appréhendé.

Il est toutefois précisé que la rétribution d'affaires peut revêtir plusieurs formes. Il pourrait s'agir aussi bien de commissions versées en rémunération d'apports d'affaires, mais également de redevances assises sur le chiffre d'affaires ou toute autre forme de « cotisations » qui aurait pour objet la rémunération d'apports d'affaires.

3.3.2 - Eléments permettant d'apprécier si l'indice constitué caractérise à lui seul l'existence d'un réseau

Le caractère significatif des commissions versées en rétribution d'apports d'affaires est un élément qui permet d'apprécier si l'indice caractérise à lui seul l'existence d'un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie.

3.4 - Indice d) Une dénomination ou un signe distinctif communs

3.4.1 - Eléments pouvant caractériser l'indice d)

Un nom, un sigle, un logotype, un label sont autant d'éléments qui apparaissent répondre à ce qui est visé par l'indice d).

Caractérise une dénomination commune :

- l'adoption par toutes les personnes et/ou entités de « l'ensemble » de la même dénomination sociale ;
- l'ajout du nom de « l'ensemble » à la dénomination propre de la personne et/ou de l'entité ;
- l'utilisation d'une seule et même marque supplantant la dénomination sociale de chaque personne ou entité de l'ensemble ;
- l'utilisation d'un nom commercial commun.

Caractérise un signe distinctif commun :

- la mention de l'appartenance à un « ensemble » en conservant une dénomination sociale propre ;
- la mention de l'application d'un même label qualité ou de valeurs communes.

Tant pour la dénomination commune que pour le sigle distinctif commun l'indice n'est constitué que s'il s'avère porteur d'un intérêt économique commun. Ce sera le plus souvent le cas pour la dénomination commune. En revanche, l'usage d'un signe distinctif commun devra faire l'objet d'une analyse au cas par cas en vue de déterminer s'il est porteur d'un intérêt économique commun.

3.4.2 - Eléments permettant d'apprécier si l'indice constitué caractérise à lui seul l'existence d'un réseau

L'usage d'une dénomination commune apparaît le plus souvent être de nature à caractériser à lui seul l'existence d'un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie.

L'usage d'un signe distinctif commun devrait le plus souvent être combiné à d'autres indices pour révéler l'existence d'un réseau.

**Pratique professionnelle relative à l'appartenance à un réseau
 au sens de l'article 22 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes**

3.5 - Indice e) Une clientèle habituelle commune

3.5.1 - Éléments pouvant caractériser l'indice e)

Il convient de distinguer la notion de clientèle habituelle commune de celle de clients communs résultant de relations professionnelles.

Pour caractériser cet indice, il conviendrait que la clientèle commune, quelle que soit son importance, résulte d'une démarche commerciale commune (démarche volontaire commune visant au développement économique ou financier de tout ou partie de « l'ensemble »).

Deux éléments permettant de caractériser cette démarche volontaire ont été identifiés :

- le fait que « l'ensemble » propose à ses clients de recourir à des prestataires référents (les personnes et/ou entités peuvent être identifiées par zone géographique/secteur d'activité, en raison de compétences spécifiques...);
- l'élaboration d'une démarche commerciale commune.

La recommandation de professionnels conduisant à l'existence de clients communs n'apparaît pas caractériser à elle seule un mécanisme qui relève de l'indice e).

3.5.2 - Éléments permettant d'apprécier si l'indice constitué caractérise à lui seul l'existence d'un réseau

Le caractère significatif de la clientèle habituelle commune résultant d'une démarche volontaire est un élément qui permet d'apprécier si l'indice caractérise à lui seul l'existence d'un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie.

3.6 - Indice f) L'édition ou l'usage de documents destinés au public présentant le réseau ou chacun de ses membres et faisant mention de compétences pluridisciplinaires

3.6.1 - Éléments pouvant caractériser l'indice f)

Il apparaît que cet indice ne nécessite pas d'être explicité pour être appréhendé.

Toutefois, pour que cet indice soit caractérisé, il n'apparaît pas nécessaire que la communication au public (site, plaquette,...) soit obligatoirement une communication commune aux personnes et/ou entités.

Plusieurs éléments susceptibles de caractériser cet indice ont été identifiés :

- le renvoi du site Internet d'une personne et/ou entité vers un site Internet destiné au public mentionnant l'existence de compétences pluridisciplinaires et présentant « l'ensemble » ou des personnes et/ou entités de l'ensemble ;
- la présentation d'une offre de services pluridisciplinaires, incluant les services offerts par les personnes et/ou entités : « l'ensemble » propose à ses clients de recourir à des prestataires référents (les personnes et/ou entités pouvant être identifiées par zone géographique/secteur d'activité, en raison de compétences spécifiques...);
- la communication sur les clients de « l'ensemble » (plutôt que ceux de chacune des personnes et/ou entités de « l'ensemble »);
- la mise à la disposition du public, dans le cadre d'une offre de services :
 - d'un annuaire et/ou d'une carte localisant géographiquement les personnes et/ou entités de « l'ensemble »...
 - ou de brochures d'information sur les sujets techniques spécifiques tels que les règles juridiques et fiscales importantes dans des pays dans lesquels des personnes et/ou entités de l'ensemble » sont présents.

Pratique professionnelle relative à l'appartenance à un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes

3.6.2 - *Eléments permettant d'apprécier si l'indice constitué caractérise à lui seul l'existence d'un réseau*

Il n'a pas été identifié d'élément permettant d'envisager que l'indice f) puisse caractériser à lui seul l'existence d'un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie.

Cet indice devrait le plus souvent être combiné à d'autres indices pour révéler l'existence d'un réseau.

3.7 - Indice g) L'élaboration ou le développement d'outils techniques communs

3.7.1 - *Eléments pouvant caractériser l'indice g)*

Pour que l'indice g) soit constitué, il apparaît que l'élaboration d'outils communs devrait résulter d'une volonté d'établir ensemble des documents. Ainsi, le seul partage d'outils élaborés par des personnes et/ou entités de façon isolée ne répondrait pas à cet indice.

Par ailleurs, il apparaît que l'indice g) pourrait être caractérisé par :

- l'existence d'outils portant sur des matières relatives aux techniques et pratiques professionnelles ou sur tout autre domaine pouvant intéresser les personnes et/ou entités de « l'ensemble » (gestion des affaires, marketing, ressources humaines...);
- quand bien même il ne serait pas fait obligation aux personnes et/ou entités d'en faire usage.

Il est rappelé que pour que cet indice soit constitué les outils techniques communs doivent être porteurs d'un intérêt économique commun, ce qui n'est pas le cas en particulier pour les associations techniques visées au § 1.2.

3.7.2 - *Eléments permettant d'apprécier si l'indice constitué caractérise à lui seul l'existence d'un réseau*

Il n'a pas été identifié d'élément permettant d'envisager que l'indice g) puisse caractériser à lui seul l'existence d'un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie.

Cet indice devrait le plus souvent être combiné à d'autres indices pour révéler l'existence d'un réseau.