

Le 4 décembre 2006

Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes

en application de l'article 1^{er}-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 le Président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes sur la possibilité, au regard de l'article 29 III alinéa 1¹ du Code de déontologie professionnelle, pour un professionnel d'accepter une mission légale de commissariat aux comptes alors qu'il a mené, dans les deux ans qui ont précédé, une mission d'expertise comptable.

Selon la Compagnie nationale : « *le statut d'expert-comptable ne paraît pas à lui seul suffisant pour placer le professionnel en situation de ne pas accepter la mission. Il convient, à [son] avis, tout d'abord d'apprécier la nature de la mission d'expertise comptable qui avait été confiée au professionnel.*

S'il s'agit d'une mission confiée à un expert-comptable qui inclut des évaluations comptables, financières, voire prévisionnelles (par exemple : évaluer des provisions, déterminer la politique d'amortissement, évaluer les stocks ...), cette mission contreviendrait à l'article 29-III et ne permettrait pas au professionnel d'accepter le mandat qui lui est proposé.

Il s'agit en réalité d'examiner chaque situation au cas par cas afin de déterminer si elle place le commissaire aux comptes en contradiction avec le principe général d'auto révision ».

Le Haut Conseil a rendu l'avis qui suit après avoir examiné la présente saisine non seulement au regard des dispositions de l'article 29 III alinéa 1 du Code de déontologie, mais également au regard de ses articles 5² et 20³.

¹ Article 29 III alinéa 1 :

Liens professionnels antérieurs :

Sous réserve des cas prévus par la loi, un commissaire aux comptes ne peut accepter une mission légale lorsque lui-même, ou la société de commissaires aux comptes à laquelle il appartient, a établi ou fourni, dans les deux ans qui précèdent, des évaluations comptables, financières ou prévisionnelles ou, dans le même délai, a élaboré des montages financiers sur les effets desquels il serait amené à porter une appréciation dans le cadre de sa mission.

² Article 5 :

Indépendance

Le commissaire aux comptes doit être indépendant de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes.

L'indépendance du commissaire aux comptes se caractérise notamment par l'exercice en toute liberté, en réalité et en apparence, des pouvoirs et des compétences qui lui sont conférés par la loi.

³ Article 20 :

Succession de missions

Avant d'accepter sa nomination et sous réserve des incompatibilités prévues à l'article 30, le commissaire aux comptes analyse la nature des missions que lui-même ou le cas échéant le réseau auquel il appartient auraient réalisées antérieurement pour la personne ou l'entité intéressée ou pour la personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce, afin d'identifier, notamment, les risques d'auto révision qui pourraient résulter de la poursuite de leurs effets dans le temps. Il apprécie leur importance au regard des comptes et met en place les mesures de sauvegarde appropriées.

Dans un tel cas, il communique à la personne ou à l'entité dont il sera chargé de certifier les comptes, pour mise à disposition des actionnaires et associés, les renseignements concernant les prestations antérieures à sa nomination.

Avis rendu par le Haut Conseil

Le Haut Conseil constate que le périmètre d'intervention de l'expert-comptable est délimité par l'ordonnance n°45-2138 du 19 septembre 1945 portant institution de l'ordre des experts-comptables et réglementant le titre et la profession d'expert-comptable, et particulièrement ses articles 2 et 22.

A l'intérieur de ce périmètre, le contenu des missions que l'expert-comptable peut être conduit à effectuer relève à la fois des termes de l'ordonnance et de l'accord passé entre les parties.

La nature et l'étendue de chaque intervention de l'expert-comptable ne peuvent donc pas être définies sans avoir analysé les termes de la mission qui lui a été confiée par l'entité.

En conséquence, le Haut Conseil est d'avis que le statut d'expert-comptable ne suffit pas à lui seul pour placer ce professionnel en situation d'incompatibilité au regard du Code de déontologie.

Toutefois, il précise que les prestations effectuées par des membres de son réseau ou par lui même en qualité d'expert comptable antérieurement à la mission de certification des comptes sont susceptibles de le placer dans une situation à risques ou d'incompatibilité notamment au regard des articles 5, 20 et 29 III du Code de déontologie.

A cet effet, il lui revient avant d'accepter une mission de certification, de prendre les mesures de sauvegarde appropriées et de justifier, le cas échéant, de la compatibilité déontologique des missions menées en qualité d'expert-comptable avec celle de commissaire aux comptes. Le Haut Conseil précise qu'au titre des mesures de sauvegarde, le Code de déontologie prévoit qu'en cas de doute sérieux ou de difficulté d'interprétation, le commissaire aux comptes saisit, pour avis, le Haut Conseil du commissariat aux comptes.

Le Haut Conseil a relevé des situations dans lesquelles le professionnel concerné devait particulièrement analyser sa situation et faire application des dispositions énoncées au paragraphe précédent.

Il en est ainsi notamment :

- lorsque le professionnel a réalisé tout ou partie des travaux sous-tendant l'établissement des comptes annuels ; en effet, lorsque l'entité « externalise » tout ou partie de la tenue de sa comptabilité et de l'établissement de ses comptes annuels, elle délègue les travaux qu'ils impliquent à un expert-comptable qui procède alors à des évaluations lorsqu'il fait application des dispositions du III du plan comptable général relatif aux « règles de comptabilisation et d'évaluation » ;
- lorsque dans le cadre d'une création d'entreprise, il est amené à établir des comptes prévisionnels, cette intervention comprenant des évaluations de nature à contrevenir aux dispositions de l'article 29 III du Code précité ;
- lorsqu'il lui est demandé dans le cadre d'une création d'entreprise d'apporter son expertise en matière de régime fiscal ou encore d'organisation administrative et comptable les mieux adaptés aux besoins de l'entreprise, une telle situation étant susceptible de le placer en situation d'auto révision ou d'affecter son indépendance au sens des articles 5 et 20.

En dernier lieu, il convient de rappeler que le Haut Conseil, saisi d'un cas particulier, a estimé que des travaux menés par un cabinet dans le cadre d'une mission consistant à mesurer la « certificabilité des comptes » avaient à l'évidence comporté des évaluations comptables, financières et prévisionnelles et pourraient entraîner des risques d'auto révision du fait même de la poursuite de leurs effets dans le temps. Cette situation a fait l'objet d'un

avis rendu le 16 octobre 2006 par le Haut Conseil.

Le Haut Conseil relève enfin que la jurisprudence a retenu à la charge de l'expert-comptable un devoir général d'assistance et de conseil⁴ qui doit notamment le conduire à analyser de façon exacte la situation de son client⁵, transcrire de manière réfléchie les données communiquées par lui⁶, obtenir les documents et renseignements nécessaires pour établir une comptabilité véritable et sincère⁷ et fournir les mises en garde et commentaires appropriés sur les comptes sociaux⁸.

Ce devoir général d'assistance et de conseil implique que le commissaire aux comptes, en cas de succession de missions d'expertise comptable et de certification des comptes, analyse sa situation au regard des articles 5 et 20 du Code de déontologie.

Christine THIN

Présidente

⁴ Sur le devoir d'assistance et de conseil de l'expert-comptable : V. notamment les décisions suivantes : CA Paris, 1^{ère} Ch., sect. B, 4 juillet 1997 n° 96-15957, Bull. Joly 1997 p. 963, § 344, note J-F. Barbièri ; CA Paris, 25^e Ch., sect. A, 12 octobre 2001, n°1999/17916, Bull. Joly Sociétés 2002 p.42, § 5.

⁵ CA Paris, 25^e Ch., sect. A, 12 octobre 2001 précité.

⁶ CA Paris, 1^{ère} Ch., sect. B, 4 juillet 1997 précité.

⁷ CA Paris, 1^{ère} Ch., sect. B, 4 juillet 1997 précité.

⁸ Cass. Com., 1^{er} décembre 1998, pourvoi n°96-18657, Bull. Joly Sociétés 1999 p. 354, § 68, note J-F. Barbièri.