

*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 4 février 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.

Un cabinet de commissariat aux comptes (cabinet A) est pressenti pour être nommé commissaire aux comptes d'une société S lors d'une assemblée générale qui devrait se tenir en 2010. Le cabinet A pourrait ainsi être appelé à certifier les comptes des exercices 2010 à 2015 de la société S.

Conformément aux dispositions du code de déontologie, 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.

Il ressort de cette analyse qu'un membre de son réseau (membre M) a réalisé, en tant que prestataire de conseils et pour le compte de la société S, des travaux d'assistance à la comptabilisation d'une acquisition d'un groupe de sociétés (Groupe G) dans le contexte qui est explicité ci-après.

A la suite de l'acquisition du Groupe G par la société S, cette dernière a sollicité l'assistance technique du membre M pour procéder à l'allocation du prix payé requise par la norme IFRS 3 disposant qu'une entité doit comptabiliser tout regroupement d'entreprises selon la méthode de l'acquisition.

L'acceptation de cette mission par le membre M a été formalisée dans une lettre de mission signée fin octobre 2007.

En janvier 2008, le membre M a décidé de mettre fin à la mission et par là même, de ne pas mettre en œuvre l'ensemble des travaux initialement prévus aux fins de ne pas risquer de contrevenir aux règles déontologiques pour le cas où le cabinet A serait candidat au mandat de commissaire aux comptes de la société S.

Un expert indépendant a alors été nommé par la société S avec pour mission de prendre en charge les travaux non mis en œuvre par le membre M.

Il ressort des informations fournies par le cabinet A les éléments qui suivent.

Entre octobre 2007 et janvier 2008, le membre M a participé à certains travaux relatifs à l'allocation provisoire du prix d'acquisition. Ces travaux ont consisté à proposer à la direction de la société S, l'identification de certains actifs et des fourchettes de valorisation de ces derniers, à

partir notamment de paramètres de marché, de prévisions et d'hypothèses fournies par la direction.

Entre mars 2008 et octobre 2008, un expert indépendant, mandaté par la société S, a finalisé les travaux d'allocation du prix d'acquisition. Il a notamment défini, avec la direction de la société S, l'affectation du goodwill par unités génératrices de trésorerie ainsi que les méthodes d'évaluation pour les tests de dépréciation subséquents.

Le cabinet A souhaite obtenir l'avis du Haut Conseil sur la possibilité, pour ledit cabinet d'accepter le mandat de commissaire aux comptes au regard des risques d'autorévision, qui pourraient résulter de la prestation accomplie antérieurement par le membre M.

### **Avis du Haut Conseil**

Le Haut Conseil considère que la situation soumise à son avis doit être analysée au regard des articles 20 et 29 III alinéa 2 du code de déontologie<sup>1</sup>.

Il ressort des éléments présentés par le requérant que le membre M est intervenu dans le cadre de l'allocation provisoire du prix d'acquisition de certains actifs incorporels et corporels sans participer à l'évaluation des autres actifs acquis et des passifs repris ni à la comptabilisation et à l'évaluation du goodwill.

Les éléments de la saisine font également apparaître que les travaux mis en œuvre par le membre M ont consisté à prendre connaissance du modèle économique du groupe G à partir d'entretiens avec la direction du groupe et avec la direction de la société S et à identifier les actifs reconnus dans des opérations similaires. Dans le cadre de ses travaux, le membre M a proposé à la direction de la société S, des fourchettes de valorisation des actifs identifiés, établies à partir de paramètres de marché, d'hypothèses et de données prévisionnelles fournies par la direction et de modèles de valorisation.

Il ressort également des informations présentées que l'affectation provisoire figurant dans les comptes 2007 a été arrêtée par la direction de la société S et contrôlée par ses commissaires aux comptes. En outre, l'affectation définitive du prix d'acquisition a été proposée par un expert indépendant. Elle a été arrêtée par la direction de la société S et contrôlée par ses commissaires aux comptes. Conformément aux normes comptables applicables, les actifs incorporels et corporels inscrits dans les comptes 2008 et 2009 ont fait l'objet de tests de dépréciation annuels auxquels le membre M n'a pas participé. Ces tests ont été réalisés par la direction et contrôlés par les commissaires aux comptes.

Le Haut Conseil observe que depuis l'instauration des normes comptables internationales (IAS/IFRS), l'information financière des entités qui y sont soumises n'est plus fondée uniquement sur des coûts historiques mais sur des valeurs économiques de marché et est orientée vers la mesure de la performance attendue de l'entité. L'application de ces normes comptables nécessite une remise en cause, à chaque arrêté des comptes, des paramètres de valorisation des actifs concernés.

Compte tenu de l'ensemble de ces éléments, il apparaît que le membre M a proposé à la direction de la société S un ensemble de données objectives pour la valorisation de certains actifs qu'elle a elle-même appréciées pour décider des valeurs à retenir dans les comptes de l'exercice 2007. Par ailleurs, entre la réalisation de cette prestation et la date de nomination possible du cabinet A en qualité de commissaire aux comptes, il ressort que ces actifs ont fait l'objet de tests de dépréciation établis par la direction de S à partir d'éléments fournis par un expert indépendant

---

<sup>1</sup> En vigueur au 4 février 2010

et contrôlés par les commissaires aux comptes à partir de leurs propres modèles de valorisation. Le Haut Conseil relève que les commissaires aux comptes ont certifié les comptes des exercices 2007 et 2008 sans émettre d'observations ni de réserves. Ils n'ont pas encore émis leur rapport sur les comptes 2009.

En conséquence, le Haut Conseil estime que la prestation de conseil réalisée par le membre M du réseau n'est pas de nature à affecter l'appréciation du cabinet de commissariat aux comptes A ou à le mettre en situation d'autorévision s'il était appelé à certifier les comptes de la société S.

*Christine THIN*

*Présidente*