

Le 30 décembre 2008

***Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes***  
***en application de l'article R821-6 du code de commerce***  
***sur une saisine relative***  
***à une situation d'incompatibilité à la suite d'une prise de contrôle***

### **Introduction**

Le Haut Conseil a été saisi pour avis par un commissaire aux comptes confronté à la situation qui suit.

Le cabinet X est commissaire aux comptes de la société B.

L'établissement bancaire A prévoit de prendre le contrôle de la société B, à une date proche de la date de clôture des comptes de la société B.

Le cabinet X possède des comptes de dépôts auprès de l'établissement bancaire A. L'un des associés signataires des comptes de la société B pour le cabinet X, ainsi que certains associés appartenant au bureau de ces signataires disposent également de comptes de dépôts ou d'emprunts auprès de l'établissement bancaire A.

Le cabinet X effectue par ailleurs des prestations de services d'assistance pour l'établissement bancaire A, et pour des sociétés contrôlées par ce dernier.

La prise de contrôle de la société B par l'établissement bancaire A engendrera des liens financiers, au sens de l'article 28 du code de déontologie, entre le commissaire aux comptes et la société qui prend le contrôle de la société dont il certifie les comptes.

Le commissaire aux comptes saisit le Haut Conseil pour avis sur la conduite à tenir au regard d'une telle situation et demande si, dans un tel cas, il peut proposer des mesures de sauvegarde.

### **Avis du Haut Conseil**

#### *a) liens financiers*

L'article 28 du code de déontologie définit les liens financiers incompatibles avec l'exercice de la mission de commissaire aux comptes.

Constituent de tels liens financiers les dépôts de fonds du commissaire aux comptes auprès de la société qui contrôle celle dont il certifie les comptes ainsi que l'obtention de prêts auprès de la société qui contrôle celle dont les comptes sont certifiés. L'interdiction concerne également l'ensemble des personnes visées aux alinéas 1° à 7° de l'article 28.

L'article 28 dispose par ailleurs que *"Lorsque des liens financiers incompatibles au sens du présent article sont créés en raison d'événements extérieurs, notamment lors d'un changement de commissaire aux comptes ou à la suite d'une fusion d'entreprises, il doit y être mis fin sans délai."*

Pour le cas présenté, où l'incompatibilité des liens naît du changement dans l'actionnariat, sur lequel le commissaire aux comptes n'a pas d'influence, cette disposition s'applique. Par conséquent, le maintien des dépôts de fonds et l'obtention de nouveaux emprunts sont incompatibles avec l'exercice de la mission de commissaire aux comptes.

Dans la situation décrite, le Haut Conseil est d'avis que le transfert des dépôts de fonds doit être ordonné dès la date de prise de contrôle pour que la situation d'incompatibilité du commissaire aux comptes cesse sans délai, conformément aux dispositions précitées.

Pour ce qui concerne la situation des emprunts qui ont été obtenus antérieurement à la date de prise de contrôle, celle-ci doit être examinée au regard des dispositions des articles 4 et 5 du code de déontologie. Elle peut constituer un risque de nature à influencer l'opinion du commissaire aux comptes, visé à l'article 11 du code de déontologie. Cet article dispose en effet : *"Le commissaire aux comptes identifie les situations et les risques de nature à affecter d'une quelconque façon la formation, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission"*

Par ailleurs, l'article 12 du même code dispose *"Lorsqu'il se trouve exposé à des situations à risque, le commissaire aux comptes prend immédiatement les mesures de sauvegarde appropriées en vue, soit d'en éliminer la cause, soit d'en réduire les effets à un niveau qui permette la poursuite de la mission en conformité avec les exigences légales, réglementaires, et celles du présent code."*

*Le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation et des risques et, le cas échéant, qu'il a pris les mesures appropriées.*

*Le commissaire aux comptes n'accepte pas la mission ou y met fin si celle-ci ne peut s'accomplir dans des conditions conformes aux exigences légales et réglementaires ainsi qu'à celles du présent code."*

Aussi, le Haut Conseil estime que le commissaire aux comptes doit prendre des mesures de sauvegarde concernant les emprunts contractés antérieurement, et ce, dès qu'il est exposé au risque, c'est-à-dire dès la prise de contrôle. Notamment toute renégociation des conditions de ces emprunts est à proscrire.

#### *b) fourniture de prestations de services*

L'article L822-11-II du code de commerce dispose : *"Il est interdit au commissaire aux comptes de fournir à la personne ou à l'entité qui l'a chargé de certifier ses comptes, ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par celle-ci au sens des I et II du même article[L233-3], tout conseil ou toute autre prestation de services n'entrant pas dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes, telles qu'elles sont définies par les normes d'exercice professionnel mentionnées au sixième alinéa de l'article L. 821-1."*

L'article 10 du code de déontologie mentionne également cette interdiction.

Le Haut Conseil constate que les prestations telles que présentées par l'auteur de la saisine ne constituent pas des prestations entrant dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes. Leur fourniture par le commissaire aux comptes à la société qui contrôle celle dont il certifie les comptes se trouve donc interdite à la suite de la prise de contrôle.

Le code de déontologie ne traite pas spécifiquement du délai ou des modalités d'interruption des contrats en cours lorsque l'interdiction de liens professionnels naît à la suite d'un événement extérieur, comme une prise de contrôle. Le Haut Conseil considère qu'il est souhaitable, afin de ne pas porter préjudice à l'établissement bancaire A, que le commissaire aux comptes rende compte à ce dernier des travaux accomplis dans le cadre des prestations engagées antérieurement à la date de prise de contrôle, en veillant à ne pas contrevenir aux règles d'indépendance, et y mette fin à compter de la prise de contrôle.

Enfin, le Haut Conseil relève que l'article 19 du code de déontologie, relatif à la démission du commissaire aux comptes, dispose que ce dernier *"ne peut non plus démissionner dans des conditions génératrices de préjudice pour la personne ou l'entité concernée. Il doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation."*

Le Haut Conseil appelle l'attention du commissaire aux comptes sur le préjudice potentiel que peut constituer, pour la société B, la démission de son commissaire aux comptes à moins d'un mois de la date de clôture de l'exercice, et invite ce dernier à adopter une conduite préservant les intérêts de la société.

***Christine THIN***

***Présidente***