

AUTOREVISION - INDEPENDANCE

Elaboration d'une information ou d'une communication financière d'une entité non EIP – Fourniture par un commissaire aux comptes d'un service ayant pour objet l'élaboration d'une information ou d'une communication financière à l'entité non EIP dont il certifie les comptes ou à une entité qu'elle contrôle ? Eléments contenus dans l'information ou la communication financière inclus dans les comptes soumis à sa certification ou dans les documents soumis à sa vérification (non) – Eléments de l'information ou de la communication financière non inclus dans les comptes soumis à sa certification ou dans les documents soumis à sa vérification (approche risque/sauvegarde)

L'élaboration d'une information ou d'une communication financière peut découler de données comptables figurant dans les comptes de l'entité non EIP certifiés par le commissaire aux comptes, ou de données comptables contribuant ou ayant une influence sur l'établissement des comptes de l'entité non EIP certifiés par le commissaire aux comptes.

Si les éléments contenus dans l'information ou la communication financière devant être élaborée par le commissaire aux comptes sont inclus dans les comptes soumis à sa certification ou dans les documents soumis à sa vérification dans le cadre de sa mission de certification, ou si l'information ou la communication financière a une influence sur les comptes soumis à sa certification, celui-ci se place en situation d'autorevision, et aucune mesure de sauvegarde appropriée ne permet de réduire ce risque. En conséquence, le commissaire aux comptes ne peut pas réaliser cette prestation.

Lorsque l'information ou la communication financière n'est pas un élément des comptes qui sont soumis à la certification du commissaire aux comptes ou ne porte pas sur des documents qu'il est amené à revoir dans le cadre de sa mission, le commissaire aux comptes doit rester vigilant sur le respect des dispositions de l'article 5 du code de déontologie et en particulier sur l'existence d'un éventuel risque de conflit d'intérêts.

(CEP 2019-04/07)

L'article 21 de la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et à la transformation des entreprises, dite « loi PACTE », a modifié le III de l'article L. 822-11 du code de commerce afin d'y introduire la distinction faite au niveau européen entre les entités EIP et les entités non EIP en retenant pour le commissaire aux comptes d'une entité non EIP une approche par les risques dite « approche risque/sauvegarde ».

Les services ayant pour objet l'élaboration d'une information ou d'une communication financière faisaient partie de la liste des cinq services interdits par l'ancien article 10 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

Questions :

Est-il possible aujourd'hui pour un commissaire aux comptes de fournir un service ayant pour objet l'élaboration d'une information ou d'une communication financière :

- *à l'entité non EIP dont il certifie les comptes ?*
- *à une entité contrôlée par l'entité non EIP dont il certifie les comptes ?*

*

En préambule, la Commission d'éthique professionnelle attire l'attention sur le fait qu'il s'agit de traiter dans cette réponse des services non inclus dans la mission de certification des comptes fournis par le commissaire aux comptes d'une entité non EIP.

La Commission rappelle également que le commissaire aux comptes qui fournit une prestation doit respecter le monopole des autres professions, notamment celui de l'expert-comptable.

La Commission d'éthique professionnelle rappelle les articles suivants :

- l'article L. 822-11, III, du code de commerce qui dispose : « *Il est interdit au commissaire aux comptes d'accepter ou de poursuivre une mission de certification auprès d'une personne ou d'une entité qui n'est pas une entité d'intérêt public lorsqu'il existe un risque d'autorévision ou que son indépendance est compromise et que des mesures de sauvegarde appropriées ne peuvent être mises en œuvre* »,

- l'article L. 823-10 du code de commerce qui dispose : « *Les commissaires aux comptes ont pour mission permanente, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, de vérifier les valeurs et les documents comptables de la personne ou de l'entité dont ils sont chargés de certifier les comptes et de contrôler la conformité de sa comptabilité aux règles en vigueur (...)* ».

- l'article 9 du code de déontologie : « *Le commissaire aux comptes respecte le secret professionnel auquel la loi le soumet. Il ne communique les informations qu'il détient qu'aux personnes légalement qualifiées pour en connaître. Il fait preuve de prudence et de discrétion dans l'utilisation des informations qui concernent des personnes ou entités auxquelles il ne fournit pas de mission légale* ».

La Commission, avant de répondre aux questions qui lui sont posées, estime qu'il est nécessaire de préciser les notions d'élaboration d'une information financière et d'une communication financière.

Selon le dictionnaire Larousse, élaborer se définit comme « *préparer, produire, constituer, construire quelque chose par un long travail intellectuel* ».

La notion d'information financière est assez large : elle regroupe tous les documents qui présentent des données financières relatives à une entité. Cette information financière peut concerner des données figurant dans les comptes de l'entité non EIP ou des données qui ne figurent pas dans les comptes de l'entité non EIP soumis à la certification du commissaire aux comptes.

La communication financière a, quant à elle, pour objet d'informer les parties prenantes d'une entité.

L'élaboration d'une information ou d'une communication financière n'inclut pas sa communication par le commissaire aux comptes.

Au vu des spécificités de cette prestation, la Commission estime que le commissaire aux comptes devra analyser si l'élaboration d'une information ou d'une communication financière :

- crée un risque d'autorévision, ou
- crée d'autres risques pour l'indépendance du commissaire aux comptes,
- et le cas échéant, si des mesures de sauvegarde appropriées peuvent être mises en œuvre.

1/ L'élaboration d'une information ou d'une communication financière crée-t-elle un risque d'autorévision pour le commissaire aux comptes lorsque le service est rendu à l'entité non EIP dont les comptes sont certifiés ou à une entité contrôlée par l'entité non EIP ?

L'élaboration d'une information financière ou d'une communication financière peut découler de données comptables figurant dans les comptes de l'entité non EIP certifiés par le commissaire aux comptes, ou de données comptables contribuant ou ayant une influence sur l'établissement des comptes de l'entité non EIP certifiés par le commissaire aux comptes.

La Commission estime que :

- Si les éléments contenus dans l'information ou la communication financière devant être élaborée par le commissaire aux comptes sont inclus dans les comptes soumis à sa certification ou dans les documents soumis à sa vérification dans le cadre de sa mission de certification, celui-ci se place en situation d'autorévision, et aucune mesure de sauvegarde appropriée ne permet de réduire ce risque. En conséquence, le commissaire aux comptes ne peut pas réaliser cette prestation ;
- Si les éléments contenus dans l'information ou dans la communication financière ne sont pas soumis à la certification du commissaire aux comptes, le commissaire aux comptes devra s'assurer que l'information ou la communication financière n'a pas d'influence sur les comptes ou sur les documents qui sont soumis à sa certification ou qu'il est amené à revoir dans le cadre de sa mission, ce qui engendrerait un risque d'autorévision.

Lorsque l'information ou la communication financière est réalisée à la demande d'une entité contrôlée par l'entité non EIP dont les comptes sont certifiés, la même analyse doit être réalisée par le commissaire aux comptes.

2/ L'élaboration d'une information ou d'une communication financière crée-t-elle d'autres risques pesant sur l'indépendance du commissaire aux comptes lorsque le service est rendu à l'entité non EIP dont les comptes sont certifiés ou à une entité contrôlée par l'entité non EIP ?

Lorsque l'information ou la communication financière n'est pas un élément des comptes qui sont soumis à la certification du commissaire aux comptes ou ne porte pas sur des documents qu'il est amené à revoir dans le cadre de sa mission, le commissaire aux comptes devra rester vigilant sur le respect des dispositions de l'article 5 du code de déontologie (voir annexe) et en particulier sur l'existence d'un éventuel risque de conflit d'intérêts. Pour se faire, il prendra notamment en considération le destinataire de l'information ou de la communication financière et l'usage qui est fait de cette dernière.

En effet, le caractère d'intérêt général qui s'attache à la profession impose que le commissaire aux comptes soit indépendant. Cette indépendance s'exprime par l'intégrité, l'objectivité, la compétence,

mais aussi par le fait d'éviter toute situation qui, par son apparence, pourrait conduire les tiers à remettre en cause cette indépendance.

La même analyse devra être faite lorsque l'information ou la communication financière est réalisée à la demande d'une entité contrôlée par l'entité non EIP dont les comptes sont certifiés. Si l'information ou la communication financière n'a pas d'influence sur les comptes ou les informations qui sont soumis à la certification du commissaire aux comptes, il devra s'interroger sur l'existence éventuelle d'autres risques pouvant peser sur son indépendance.

3/ L'identification d'un risque nécessite la mise en œuvre d'une ou plusieurs mesures de sauvegarde

Dans tous les cas, s'il identifie un risque, le commissaire aux comptes devra prendre la ou les mesures de sauvegarde appropriées en vue soit d'en éliminer la cause, soit d'en réduire les effets à un niveau suffisamment faible pour que son indépendance ne soit pas affectée, conformément aux dispositions du III de l'article 5 et à celles de l'article 19 du code de déontologie.

Si aucune mesure de sauvegarde ne permet de réduire le risque à un niveau suffisamment faible, le commissaire aux comptes ne pourra pas fournir la prestation.

Le commissaire aux comptes devra toujours documenter son analyse dans son dossier de travail.

ANNEXE

Articles du code de déontologie :

Article 5 C. déontologie

« I. - Le commissaire aux comptes doit être indépendant de la personne ou de l'entité à laquelle il fournit une mission ou une prestation. Il doit également éviter de se placer dans une situation qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de sa mission ou de sa prestation. Ces exigences s'appliquent pendant toute la durée de la mission ou de la prestation, tant à l'occasion qu'en dehors de leur exercice.

Toute personne qui serait en mesure d'influer directement ou indirectement sur le résultat de la mission ou de la prestation est soumise aux exigences d'indépendance mentionnées au présent article.

II. - L'indépendance du commissaire aux comptes s'apprécie en réalité et en apparence. Elle se caractérise par l'exercice en toute objectivité des pouvoirs et des compétences qui sont conférés par la loi. Elle garantit qu'il émet des conclusions exemptes de tout parti pris, conflit d'intérêt, influence liée à des liens personnels, financiers ou professionnels directs ou indirects, y compris entre ses associés, salariés, les membres de son réseau et la personne ou l'entité à laquelle il fournit la mission ou la prestation. Elle garantit également l'absence de risque d'autorévision conduisant le commissaire aux comptes à se prononcer ou à porter une appréciation sur des éléments résultant de missions ou de prestations fournies par lui-même, la société à laquelle il appartient, un membre de son réseau ou toute autre personne qui serait en mesure d'influer sur le résultat de la mission ou de la prestation.

III. - 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 suffisamment faible pour que son indépendance ne risque pas d'être affectée et pour permettre l'acceptation ou la poursuite de la mission ou de la prestation en conformité avec les exigences légales, réglementaires et celles du présent code.

Lorsque les mesures de sauvegarde sont insuffisantes à garantir son indépendance, il met fin à la mission ou à la prestation ».

Article 19 C. déontologie

« I. - Le commissaire aux comptes identifie les risques de nature à affecter d'une quelconque façon la formation, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission de contrôle légal, qu'il certifie les comptes d'une entité d'intérêt public ou ceux d'une autre entité.

Son appréciation porte notamment sur les risques d'atteinte à l'intégrité, à l'impartialité, à l'indépendance. Elle porte également sur les risques de conflits d'intérêts ou d'auto-révision, ainsi que sur ceux qui résultent de liens personnels, professionnels ou financiers.

Il tient compte, en particulier, des risques et contraintes qui résultent, le cas échéant, de son appartenance à un réseau, notamment lorsqu'il se trouve dans l'une des situations mentionnées à l'article L. 822-11-1 du code de commerce.

Il tient compte également des risques d'autorévision le conduisant à se prononcer ou à porter une appréciation sur des éléments résultant de prestations de service fournies par lui-même, la société à laquelle il appartient, un membre de son réseau ou toute autre personne qui serait en mesure d'influer sur le résultat de la mission de certification.

II. – Lorsqu'il se trouve exposé à des situations à risque, le commissaire aux comptes prend immédiatement les mesures de sauvegarde appropriées conformément aux dispositions du III de l'article 5 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.

Il ne peut accepter une mission de contrôle légal ou la poursuivre que s'il est en mesure de justifier que son jugement professionnel, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission de contrôle légal ne sont pas affectés ».