***Ce questionnaire est un outil proposé par la CNCC***

***pour la mise e œuvre par les commissaires aux comptes***

***de la bonne pratique professionnelle identifiée par le H3C***

|  |
| --- |
| ***Démarche d’analyse*** :  Cette démarche, qui doit nécessairement être menée à la lumière des commentaires figurant dans la BPP « Appartenance à un réseau, comporte quatre étapes :   1. une **étape préliminaire** aux fins de prise de connaissance de « l’ensemble » et des personnes et/ou entités qui le constituent ; 2. une **étape destinée à examiner les caractéristiques de « l’ensemble »** (étape 1) ; 3. 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 :   * 1. une étape visant à identifier, à partir des éléments constatés si un indice de l’article 22 est constitué (ou caractérisé) (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   * 1. 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) ;  1. une **étape d’analyse de l’effet combiné des indices[[1]](#footnote-1)** 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. |

**Points d’attention**

* Ce questionnaire a pour objet de faciliter l’application de la BPP « Appartenance à un réseau », il n’a qu’une valeur d’exemple ;
* il ne prétend pas être exhaustif quant aux éléments à prendre en compte pour analyser la situation ;
* le commissaire aux comptes consigne dans son dossier l’analyse réalisée à chacune des étapes ;
* En cas de doute sur son appartenance à un réseau, le commissaire aux comptes saisit pour avis le Haut Conseil du commissariat aux comptes[[2]](#footnote-2).

**Etape préliminaire : Prise de connaissance de « l’ensemble » et des personnes et/ou entités le constituant**

La prise de connaissance de « l’ensemble » sera 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, avoir un objet professionnel.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Questions sur les éléments constatés de la situation** | **Oui** | **Non** |
| « L’ensemble » est-il pluridisciplinaire?  *Nb Si l’unique activité de « l’ensemble » est le commissariat aux comptes, il ne peut être qualifié de réseau au sens de l’article 22 du code de déontologie.* |  |  |
| L’objet de « l’ensemble » est-il professionnel ?  *Nb Si l’objet de « l’ensemble » est exclusivement non professionnel (activités de la vie privée telles que la participation à un club sportif ou à une association caritative), il ne s’agit pas d’un réseau au sens de l’article 22 du code de déontologie.* |  |  |
| « L’ensemble » comporte-t-il au moins deux personnes et/ou structures juridiquement distinctes ? |  |  |

***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**

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).

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 1. **Direction ou coordination commune au plan national ou international** | **Elément caractérisant l’indice**  **Oui Non** | |
| **Direction commune**  Les décisions prises au niveau de « l’ensemble », s’imposent-elles aux personnes et/ou entités qui le constituent ?   * *Décrire* * *pouvoir de coercition, et/ou* * *lien de détention du capital ayant pour conséquence un pouvoir de décision, et/ou* * *présence de dirigeants (personnes physiques ou non) communs, et/ou* * *existence d’un organe de direction au niveau de « l’ensemble », et/ou* * *autre …*   Ces décisions tendent-elles à la réalisation d’objectifs de développement économique ou financier de tout ou partie de « l’ensemble » ?   * + - *Décrire* |  |  |
| **Coordination commune**  Les actions communes menées par les personnes et/ou entités de l’ensemble relèvent-elles d’une volonté d’agir ensemble ?  Ces actions communes tendent-elles à la réalisation d’objectifs de développement économique ou financier de tout ou partie de « l’ensemble » ?  Existe-t-il un accord de volonté (contrat, protocole,…) entre ces entités et/ou personnes ?   * + - *Décrire* |  |  |
|  | **Oui** | **Non** |
| **🖐 Au vu des éléments constatés, l’indice a) est-il constitué ?** |  |  |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **🖐 En cas de réponse positive à la question précédente, l’indice a) ainsi constitué caractérise-t-il à lui seul l’existence entre les personnes et/ou entités concernées de « l’ensemble » d’un réseau au sens de l’article 22 du code de déontologie?**  *Nb 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.* |  |  |

* En cas de réponse positive à la dernière question, l’ensemble est un réseau au sens de l’article 22 du code de déontologie et l’analyse s’arrête.
* En cas de réponse négative à l’une des deux questions, il convient de poursuivre l’analyse des autres indices.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 1. **Mécanisme de partage des revenus ou des résultats ou à des transferts de rémunération ou de coût en France ou à l’étranger** | **Elément caractérisant l’indice**  **Oui Non** | |
| Existe-t-il un lien capitalistique entre les personnes et/ou entités conduisant à un partage de résultat (dividendes notamment)?   * + - *Décrire* |  |  |
| Y-a-il entre les personnes et/ou entités une mise en commun de moyens conduisant des personnes et/ou entités de « l’ensemble » à prendre en charge des coûts à la place d’autres personnes de cet « ensemble » ?   * + - *Décrire*   *Nb1 La mise en commun de moyens peut être organisée au sein d’une structure dédiée ou résulter d’une pratique coordonnée.*  *Nb2 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.* |  |  |
| Les personnes et/ou entités recourent-elles aux services d’une/d’autre(s) personne(s) et/ou entité(s) de « l’ensemble » pour la réalisation de leurs prestations ?  Cette pratique est-elle porteuse d’un intérêt économique commun ?   * + - *Décrire* |  |  |
| Existe-t-il une autre situation identifiée conduisant à un partage des revenus ou des résultats ou à des transferts de rémunération ou de coût ?   * + - *Décrire* |  |  |
|  | **Oui** | **Non** |
| **🖐 Au vu des éléments constatés, l’indice b) est-il constitué ?** |  |  |
| **🖐 En cas de réponse positive à la question précédente, l’indice b) ainsi constitué caractérise-t-il à lui seul l’existence entre les personnes et/ou entités concernées de « l’ensemble » d’un réseau au sens de l’article 22 du code de déontologie ?**  *Nb 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.* |  |  |
| * En cas de réponse positive à la dernière question, l’ensemble est un réseau au sens de l’article 22 du code de déontologie et l’analyse s’arrête. * En cas de réponse négative à l’une des deux questions, il convient de poursuivre l’analyse des autres indices. | | |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 1. **Possibilité de commissions versées en rétribution d'apports d'affaires** | Elément caractérisant l’indice  Oui Non | | |
| Les apports d’affaires entre les personnes et/ou entités concernées sont-ils rétribués?   * + - *Décrire* * *commissions versées en rémunération d’apports d’affaires, et/ou* * *redevances assises sur le chiffre d’affaires, et/ou* * *« cotisations » ayant pour objet la rémunération d’apport d’affaires, et/ou* * *autre…* | |  |  |
|  | | **Oui** | **Non** |
| **🖐 Au vu des éléments constatés, l’indice c) est-il constitué ?** | |  |  |
| **🖐 En cas de réponse positive à la question précédente, l’indice c) ainsi constitué caractérise-t-il à lui seul l’existence entre les personnes et/ou entités concernées de « l’ensemble » d’un réseau  au sens de l’article 22 du code de déontologie ?**  *Nb 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.* | |  |  |

* En cas de réponse positive à la dernière question, l’ensemble est un réseau au sens de l’article 22 du code de déontologie et l’analyse s’arrête.
* En cas de réponse négative à l’une des deux questions, il convient de poursuivre l’analyse des autres indices.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 1. **Dénomination ou signe distinctif communs** | **Elément caractérisant l’indice**  **Oui Non** | |
| **Dénomination commune :**  Les personnes et/ou entités de l’ensemble ont-elles une dénomination commune ?  Cette dénomination commune est-elle porteuse d’un intérêt économique commun ?  *Nb le plus souvent la dénomination commune sera porteuse d’un intérêt économique commun.*   * + - *Décrire* * *même dénomination sociale, et/ou* * *ajout du nom de « l’ensemble » à leur propre dénomination sociale, et/ou* * *utilisation d’une seule et même marque supplantant la dénomination sociale de chaque personne et/ou entité de l’ensemble, et/ou* * *utilisation d’un nom commercial commun, et/ou* * *autre…* |  |  |
| **Signe distinctif commun :**  Les personnes et/ou entités ont-elles un signe distinctif commun ?  L’usage de ce signe distinctif commun est-il porteur d’un intérêt économique commun ?  *Nb 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*   * + - *Décrire* * *mention de leur appartenance à un «ensemble» en conservant une dénomination sociale propre, et/ou* * *mention de l’application d’un même label qualité ou de valeurs communes, ou* * *autre…* |  |  |
|  | **Oui** | **Non** |
| **🖐 Au vu des éléments constatés, l’indice d) est-il constitué ?** |  |  |
| **🖐En cas de réponse positive à la question précédente, l’indice d) ainsi constitué caractérise-t-il à lui seul l’existence entre les personnes et/ou entités concernées de « l’ensemble » d’un réseau  au sens de l’article 22 du code de déontologie ?**  *Nb L’usage d’une dénomination commune apparaît le plus souvent être de nature à caractériser à lui seul l’existence d’un réseau.*  *L’usage d’un signe distinctif commun devrait le plus souvent être combiné à d’autres indices pour révéler l’existence d’un réseau.* |  |  |
| * En cas de réponse positive à la dernière question, l’ensemble est un réseau au sens de l’article 22 du code de déontologie et l’analyse s’arrête. * En cas de réponse négative à l’une des deux questions, il convient de poursuivre l’analyse des autres indices. | | |
| 1. **Clientèle habituelle commune** | **Elément caractérisant l’indice**  **Oui Non** | |
| Existe-t-il une clientèle commune entre les personnes et/ou entités de l’ensemble résultant d’une démarche commerciale commune (démarche volontaire commune visant au développement économique ou financier de tout ou partie de « l’ensemble »)?   * + - *Décrire*   *« 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...), et /ou*   * *élaboration d’une démarche commerciale commune et/ou* * *autre*   *Nb 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)* |  |  |
|  | **Oui** | **Non** |
| **🖐 Au vu des éléments constatés, l’indice e) est-il constitué ?** |  |  |
| **🖐 En cas de réponse positive à la question précédente, l’indice e) ainsi constitué caractérise-t-il à lui seul l’existence entre les personnes et/ou entités de « l’ensemble » d’un réseau au sens de l’article 22 du code de déontologie ?**  *Nb 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.* |  |  |

* En cas de réponse positive à la dernière question, l’ensemble est un réseau au sens de l’article 22 du code de déontologie et l’analyse s’arrête.
* En cas de réponse négative à l’une des deux questions, il convient de poursuivre l’analyse des autres indices.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 1. **Edition ou l'usage de documents destinés au public présentant le réseau ou chacun de ses membres et faisant mention de compétences pluridisciplinaires** | **Elément caractérisant l’indice**  **Oui Non** | |
| Les personnes et/ou entités éditent-elles ou font-elles usage de documents destinés au public présentant l’ensemble ou chacun de ses membres et faisant mention de compétences pluridisciplinaires ?   * + - *Décrire*   *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, et/ou*  *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...), et/ou ;*  *communication sur les clients de « l’ensemble » (plutôt que ceux de chacune des personnes et/ou entités de « l’ensemble »), et/ou ;*  *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* * *autre…* |  |  |
|  | **Oui** | **Non** |
| **🖐 Au vu des éléments constatés, l’indice f) est-il constitué ?** |  |  |
| **🖐 En cas de réponse positive à la question précédente, l’indice f) ainsi constitué caractérise-t-il à lui seul l’existence entre les personnes et/ou entités de « l’ensemble » d’un réseau au sens de l’article 22 du code de déontologie ?**  *Nb L’édition ou l’usage de documents destinés au public nécessitera le plus souvent d’être combiné à d’autres indices pour révéler l’existence d’un réseau.* |  |  |
| * En cas de réponse positive à la dernière question, l’ensemble est un réseau au sens de l’article 22 du code de déontologie et l’analyse s’arrête. * En cas de réponse négative à l’une des deux questions, il convient de poursuivre l’analyse des autres indices. | | |
| 1. **Elaboration ou développement d'outils techniques communs** | **Elément caractérisant l’indice**  **Oui Non** | |
| Les personnes et/ou entités élaborent-elles ensemble des outils communs ?  Dans l’affirmative, l’élaboration d’outils communs résulte-t-elle d’une volonté d’établir ensemble des documents ?  Ces outils techniques communs sont-ils porteurs d’un intérêt économique ou financier commun ?  *Nb Le seul partage d’outils élaboré par des personnes et/ou entités de façon isolée ne répondrait pas à cet indice.*  *Nb 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.*   + - *Décrire* |  |  |
|  | **Oui** | **Non** |
| **🖐 Au vu des éléments constatés, l’indice g) est-il constitué ?** |  |  |
| **🖐 En cas de réponse positive à la question précédente, l’indice g) ainsi constitué caractérise-t-il à lui seul l’existence entre les personnes et/ou entités de « l’ensemble » d’un réseau au sens de l’article 22 du code de déontologie ?**  *Nb L’élaboration ou le développement d’outils techniques communs nécessitera le plus souvent d’être combiné à d’autres indices pour révéler l’existence d’un réseau.* |  |  |

* En cas de réponse positive à la dernière question, l’ensemble est un réseau au sens de l’article 22 du code de déontologie et l’analyse s’arrête.
* En cas de réponse négative à l’une des deux questions, il convient de passer à l’étape 3 sauf si aucun indice n’a été constitué. Dans ce dernier cas, l’ensemble n’est pas un réseau et l’analyse s’arrête.

***Conclusion de l’étape 2 :***

Si aucun indice n’est constitué, « l’ensemble » n’est pas un réseau au sens de l’article 22

Si un indice suffit à lui seul à caractériser 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.

Si aucun indice ne suffit à lui seul à caractériser l’existence d’un réseau entre les personnes et/ou entités de « l’ensemble », mais qu’à l’issue de l’analyse un ou plusieurs indices sont constitués, il convient de passer à l’étape 3.

**Etape 3 : Analyse de l’effet combiné des indices[[3]](#footnote-3) en vue de déterminer l’existence d’un réseau**

L’étape 3 a pour objectif de déterminer si l’effet combiné des indices1, caractérise l’existence d’un réseau entre les personnes et/ou entités de « l’ensemble ».

Le tableau proposé ci-après permet de dresser un état des lieux des éléments constatés.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Indices de l’article 22** | | **Indice identifié?**  **OUI / NON** | **Au vu des éléments constatés, l’indice est-il constitué ?**  **OUI / NON** | **Informations relatives aux éléments constatés au regard de l’intérêt économique commun** | |
| 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 commun | |  |  |  | |
| 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. | |  |  |  | |
|  |  | | |  | |
|  |  | | | **Oui** | **Non** |
| **🖐Au vu des éléments constatés, l’effet combiné des indices caractérise-il l’existence d’un réseau ?** | | | |  |  |

***Conclusion de l’étape 3 :***

Si à l’issue de l’étape 3, il est conclu que 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 à l’issue de l’étape 3, il est conclu que 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

1. 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. [↑](#footnote-ref-1)
2. En application de l’article 22 du code de déontologie [↑](#footnote-ref-2)
3. 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. [↑](#footnote-ref-3)