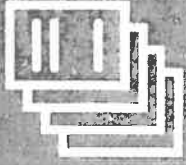


DOSSIER
DU
MOIS

Le commissaire aux comptes dans les PME

PAR RF COMPTABLE
ET PASCAL SIMONS,
expert comptable, commissaire aux comptes



1	La nomination du commissaire aux comptes	29
2	Le cadre général de la mission de certification	38
3	Le déroulement des travaux	44
4	L'établissement du rapport général	53

Le commissaire aux comptes, un professionnel utile à la bonne marche de l'entreprise et à la défense de l'intérêt général.

Le rôle du commissaire aux comptes dans les PME est souvent méconnu. Même si les mentalités ont changé depuis quelques années, le contrôleur légal reste, pour certains, un personnage imposé par la loi, sans réel apport pour la bonne marche économique de l'entreprise.

Le dossier que nous vous proposons a pour objectif de faire mieux connaître, au-delà de la certification des comptes annuels, les différentes facettes de la mission du commissaire aux comptes. Il met en exergue l'utilité de cette fonction dans l'entreprise, et ce à plusieurs niveaux.

Nous rappelons, dans un premier temps, que la mission du commissaire aux comptes procède d'une obligation légale et, qu'à ce titre, les conditions de nomination et d'exercice professionnel sont très réglementées. Ensuite, à travers la présentation des travaux effectués au cours de sa mission, nous verrons que le commissaire aux comptes apparaît comme un gage de sécurité pour l'entreprise elle-même. En effet, il peut mettre en évidence les faiblesses de ses procédures de contrôle interne et sa mission participe efficacement à l'appréhension des risques de l'entreprise. Enfin, le commissaire aux comptes est associé à la vie de l'entreprise, en raison des ses nombreuses interventions lors des opérations juridiques des sociétés. En outre, bien qu'il ne puisse s'immiscer dans la gestion de l'entité, il a un rôle de vigie dans la prévention des difficultés financières de l'entreprise, de par la procédure d'alerte, et également dans la détection des fraudes par la révélation des faits délictueux. Ce rôle n'est malheureusement pas encore très bien perçu par toutes les PME.

En conclusion, nous dirons que la mission du commissaire aux comptes est complémentaire à celle de l'expert comptable de la PME. Sa mission de contrôle légal des comptes apparaît comme un facteur clé de la sincérité de l'information financière. Par ailleurs, il est perçu comme un élément de confiance vis-à-vis des tiers, notamment grâce à son indépendance. Ainsi, selon un sondage, près de 60 % des dirigeants de PME partagent cette opinion (étude réalisée à l'occasion des 18^e Assises des commissaires aux comptes, décembre 2005).
Gageons que pour l'avenir ce pourcentage augmente !

1 La nomination du commissaire aux comptes

En matière de nomination d'un commissaire aux comptes, les obligations diffèrent selon la taille ou la forme de la société et il est toujours possible, pour une société, de nommer volontairement un commissaire aux comptes, sans qu'une contrainte juridique ne l'impose.

Si les sociétés ont une certaine liberté dans le choix de la personne, un formalisme est toutefois à respecter pour cette nomination. Par ailleurs, des vérifications spécifiques, préalables à la nomination, sont nécessaires, notamment en matière d'indépendance, afin de garantir au mieux l'efficacité du contrôle légal qui sera réalisé.

QUI DOIT NOMMER UN COMMISSAIRE AUX COMPTES ?

Les obligations imposées par la loi

OBLIGATION EN RAISON DE LA FORME JURIDIQUE DE LA SOCIÉTÉ

La nomination d'au moins un commissaire aux comptes est obligatoire pour les sociétés anonymes, quelle que soit leur taille (c. com. art. L. 225-218). Il en est de même pour les sociétés par actions simplifiées (c. com. art. L. 227-1 et art. L. 227-9) et les sociétés en commandite par actions (c. com. art. L. 226-6).

REMARQUE

Les personnes et entités (SA, SARL, SNC...) astreintes à publier des comptes consolidés désignent au moins deux commissaires aux comptes (c. com. art. L. 823-2).

OBLIGATION EN RAISON DU FRANCHISSEMENT DE CERTAINS SEUILS

Pour les sociétés en nom collectif (c. com. art. L. 221-9), les sociétés en commandite simple (c. com. art. L. 222-2 qui renvoie à c. com. art. L. 221-9) et les sociétés à responsabilité limitée (c. com. art. L. 223-35), la nomination devient obligatoire lorsque ces sociétés dépassent au moins deux des trois critères suivants : total du bilan, correspondant au montant net des éléments d'actif, supérieur à 1 550 000 €, chiffre d'affaires (il s'agit du montant net des produits et services de l'activité courante) hors taxes supérieur à 3 100 000 € et nombre moyen de salariés liés à l'entreprise par un contrat de travail à durée indéterminée au-delà de 50 (décret 67-236 du 23 mars 1967, art. 12).

REMARQUE

Même si ces seuils ne sont pas atteints, la nomination d'un commissaire aux comptes peut être demandée en justice par un associé (SNC et sociétés en commandite simple) ou par un ou plusieurs associés représentant au moins le dixième du capital (SARL).

La nomination facultative

Les statuts de la société peuvent prévoir la présence d'un (ou de plusieurs) commissaire(s) aux comptes chargé(s) de certifier les comptes. Les associés de SNC, de sociétés en commandite simple et de SARL peuvent également décider, à l'unanimité ou à la majorité selon la forme de la société, de nommer un (ou plusieurs) commissaire(s) aux comptes lors d'une assemblée.

Le caractère volontaire de cette nomination n'a pas d'influence sur la mission du commissaire aux comptes. Il s'agit toujours d'une mission légale et il n'est pas envisagé une mission « allégée » pour le commissaire aux comptes volontairement nommé par les entreprises (c. com. art. L. 820-1).

QUI NOMMER ?

Pour assurer le contrôle des comptes, il est nécessaire que la personne choisie ait les compétences techniques et morales adéquates afin d'en garantir la fiabilité.

Un commissaire aux comptes inscrit sur la liste

Le titre de commissaire aux comptes ne peut être porté que par une personne physique ou morale inscrite sur une liste établie par la commission régionale attachée à chaque cour d'appel (c. com art. L. 822-1). Le rattachement à cette liste dépend du domicile du commissaire aux comptes ou du siège social si l'activité est exercée dans le cadre d'une société. Il est à noter que si la liste d'inscription est sectorisée par région, en revanche, les commissaires aux comptes peuvent exercer leur profession sur l'ensemble du territoire (décret 69-810 du 12 août 1969, art. 2). Ainsi, une société dont le siège social est à Paris peut très bien nommer un commissaire aux comptes inscrit sur la liste près de la cour d'appel de Bordeaux. Signalons également, que les ressortissants d'un État membre de l'Union européenne autre que la France et les ressortissants d'un autre pays étranger, sous certaines conditions, peuvent être inscrits sur une liste (décret précité, art. 3).

Pour pouvoir prétendre à l'exercice de cette fonction, il est nécessaire, pour les ressortissants français, d'avoir réussi l'examen d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes ou de posséder le diplôme d'expertise comptable. Par ailleurs, les connaissances pratiques de la fonction requièrent l'accomplissement d'un stage d'une durée minimale de trois ans.

Après avoir vérifié la probité de la personne, notamment par la demande d'un extrait de casier judiciaire, la commission décide de l'inscription du candidat sur la liste. Cette dernière est établie annuellement. Elle est affichée dans les locaux du greffe de la cour d'appel. La CNCC publie également un annuaire national de ses membres inscrits. Cependant, le commissaire aux comptes n'est pas choisi en général au hasard sur la liste.

Un commissaire aux comptes indépendant

En pratique, les dirigeants font le plus souvent appel à leurs relations professionnelles pour choisir leur commissaire aux comptes. À ce titre, les textes législatifs ont prévu des garde-fous afin de préserver l'indépendance du contrôleur légal : les relations réciproques éventuelles entre la société auditée et le commissaire aux comptes pressenti ne doivent pas avoir d'incidence sur l'objectivité du contrôleur.

LE CADRE LÉGAL

Les fonctions de commissaire aux comptes sont incompatibles (c. com art. L. 822-10) :

- avec toute activité ou tout acte de nature à porter atteinte à son indépendance,
- avec tout emploi salarié, à l'exception de l'enseignement ou d'un emploi rémunéré chez un commissaire aux comptes ou un expert comptable,
- avec toute activité commerciale, qu'elle soit exercée directement ou par personne interposée.

De même, le commissaire aux comptes ne peut prendre, recevoir ou conserver, directement ou indirectement, un intérêt auprès de la personne dont il est chargé de certifier les comptes, ou auprès d'une personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle, au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce (c. com art. L. 822-11, § 1). Par ailleurs, afin d'éviter toute autorévision ou dépendance économique, il est interdit de fournir tout conseil ou toute prestation de services sans lien direct avec la mission de commissaire aux comptes à la société auditée ou à celles qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle. Dans le cas d'une appartenance à un réseau national ou international qui n'a pas pour activité exclusive le contrôle légal des comptes, le commissaire aux comptes ne peut certifier les comptes d'une société qui fait appel aux services du réseau pour une prestation sans lien direct avec la mission de commissariat aux comptes (c. com art. L. 822-11, § 2). Enfin, il existe des délais de validité spécifiques lorsque le commissaire aux comptes pressenti a été dirigeant ou salarié de la société à contrôler (c. com art. L. 822-13).

LE CODE DE DÉONTOLOGIE

Il a pour objectif, entre autres, de préciser les situations dans lesquelles l'indépendance du commissaire aux comptes peut être affectée. Ainsi, le code illustre les dispositions du code de commerce en matière d'indépendance du commissaire aux comptes en précisant notamment les situations interdites et les situations à risques, les liens personnels, financiers et professionnels incompatibles avec la mission, ainsi que les conséquences de l'appartenance du commissaire aux comptes à un réseau.

REMARQUE

De valeur réglementaire (décret 2005-1412 du 16 novembre 2005, JO du 17), il a fait cependant l'objet de controverses. La Haute Cour (CE du 24 mars 2006, n° 288460, 288465, 288474, 288485) a finalement jugé que le code devait s'appliquer car il était justifié par son intérêt général dans le bon fonctionnement du contrôle légal des comptes et était conforme au droit communautaire. Cependant, des mesures transitoires d'application ont été prévues pour les mandats antérieurs au 17 novembre 2005 (décret 2006-469 du 24 avril 2006 modifiant le décret 2005-1412 du 16 novembre 2005).

Depuis le 1^{er} juillet 2006, tous les commissaires aux comptes doivent se conformer aux dispositions du code, peu importe la date de nomination de leur mandat.

Situations interdites et situations à risques

- *Interdiction d'effectuer certaines prestations de services.* Le contrôleur légal ne peut fournir à l'entité dont il certifie les comptes ou à celles qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle des prestations (décret 2005-1412, art. 10) :
 - de recrutement de personnel,
 - de rédaction d'actes juridiques ou de conseil,
 - de mise en place des mesures de contrôle interne,

De même, sont interdits :

- le manquement ou séquestre de fonds,
 - la préparation et l'établissement des comptes, y compris les évaluations et l'élaboration d'une information ou d'une communication financière,
 - la participation à la mise en place de systèmes d'information financière,
 - la prise en charge d'une prestation d'externalisation,
 - la participation à la défense des intérêts des dirigeants ou à la représentation des entités ou des personnes contrôlées, ainsi que des missions d'expertise où ces personnes seraient impliquées.
- **Situations à risques.** 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. Il doit prendre les mesures de sauvegarde appropriées en vue de supprimer ou de réduire les effets de ces risques. Le cas échéant, il peut être amené à démissionner ou à ne pas accepter la mission (décret précité, art. 11 et 12).

Existence de liens personnels, financiers et professionnels

► **Liens familiaux ou personnels étroits susceptibles de nuire à l'indépendance.** Est incompatible avec l'exercice de la mission de commissaire aux comptes, tout lien familial entre, d'une part, une personne occupant une fonction « sensible » au sein de la société dont les comptes sont certifiés et, d'autre part, le commissaire aux comptes ou l'un des membres de l'équipe de contrôle légal ou encore l'un des membres de la direction de la société de commissaires aux comptes, ou l'un des associés du bureau auquel appartient le signataire (décret précité, art. 27).

PRÉCISIONS

- Pour l'application de ces dispositions, sont considérés comme exerçant une fonction « sensible », les mandataires sociaux, les personnes de la direction financière et les cadres dirigeants pouvant exercer une influence sur l'établissement des états financiers.
- Le lien familial est caractérisé lorsqu'une personne est l'ascendant de l'autre (y compris par filiation adoptive) ou lorsque l'une et l'autre ont un ascendant commun au premier ou au deuxième degré. Les personnes mariées, unies par un Pacs ou en concubinage, ainsi que leurs enfants, sont également prises en compte.
- Par ailleurs, des liens personnels étroits sont susceptibles de nuire à l'indépendance du commissaire aux comptes. Dans ce cas, ce dernier se doit de refuser la mission ou de la maintenir.

► **L'existence de liens financiers** entre l'auditeur légal et la société à contrôler ne permet pas d'accepter la mission. Le lien financier est caractérisé par la détention, directe ou indirecte, d'actions ou de tous autres titres pouvant donner accès au capital ou aux droits de vote de l'entité à l'exception des titres acquis par l'intermédiaire d'un OPCVM. Il en est de même pour les titres de créances et les instruments financiers émis par l'entité. Tout dépôt de fonds auprès de l'entité ainsi que l'obtention d'un prêt ou d'une avance par cette dernière sont interdits. La souscription d'un contrat d'assurance auprès de l'entité est également prosaïte, sauf s'il est conclu à des conditions habituelles de marché et porte sur des opérations courantes. Les personnes concernées par ces dispositions sont celles précédemment mentionnées ci-dessus (décret précité, art. 28).

► **Liens professionnels.** Pour apprécier l'existence d'un lien professionnel, il est nécessaire d'identifier la présence d'intérêts commerciaux ou financiers communs en dehors des opérations courantes conclues aux conditions habituelles de marché.

Des liens professionnels antérieurs sont pris en compte. En effet, un commissaire aux comptes ne peut accepter une mission légale lorsqu'il 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 dont l'incidence peut avoir des effets sur l'exercice de sa mission. Il en est de même lorsque le réseau auquel il appartient a accompli, dans cette même période, des prestations en matière comptable et financière de nature à affecter son appréciation ou de le mettre en situation d'autorévision (décret précité, art. 29) :

L'exercice de la profession en réseau – Préalablement à l'acceptation d'une certification des comptes et au cours de son mandat, le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier son appartenance ou non à un réseau pluridisciplinaire. En effet, l'appartenance à un réseau est une situation dont il lui revient d'apprécier les risques et contraintes (décret précité, art. 11 et 22).

► **À ce titre, constituent des indices d'appartenance à un réseau :**

- une direction ou une coordination communes au niveau national ou international,
 - le partage des revenus ou des résultats, le transfert de rémunérations ou de coûts en France ou à l'étranger,
 - la possibilité de commissions versées en rétribution d'apports d'affaires,
 - une dénomination ou un signe distinctif communs,
 - une clientèle habituelle commune,
 - l'édition ou l'usage de documents destinés au public présentant le réseau ou chacun de ses membres et faisant mention de compétences pluridisciplinaires,
 - l'élaboration ou le développement d'outils techniques communs.
- **Conséquences de l'appartenance à un réseau.** En cas de fourniture de prestations de services par un membre du réseau à une entité contrôlée ou qui contrôle la personne dont les comptes sont certifiés, le commissaire aux comptes doit s'assurer que cette prestation est directement liée à la mission de contrôle légal. À défaut, il ne peut accepter la mission dans la mesure où son indépendance peut être affectée par ladite prestation (décret précité, art. 23).

L'indépendance du commissaire aux comptes qui certifie les comptes est notamment affectée par la fourniture des prestations suivantes par un membre du réseau à une entité contrôlée ou qui contrôle la personne dont les comptes sont certifiés :

- le tenue de la comptabilité, la préparation et l'établissement des comptes, l'élaboration d'une information ou d'une communication financière ;
- la mise en place de mesures de contrôle interne ;
- la participation à un processus de décision dans le cadre de missions de conception ou de mise en place de systèmes d'informations financières ;
- la fourniture de prestations de services ou de conseils en matière juridique de nature à avoir une influence sur la structure ou le fonctionnement de l'entité, en matière de financement ou relatifs à l'information financière, en matière fiscale.

De même, sont interdits :

- le manquement ou séquestre de fonds,
- la préparation et l'établissement des comptes, y compris les évaluations et l'élaboration d'une information ou d'une communication financière,
- la participation à la mise en place de systèmes d'information financière,
- la prise en charge d'une prestation d'externalisation,
- la participation à la défense des intérêts des dirigeants ou à la représentation des entités ou des personnes contrôlées, ainsi que des missions d'expertise où ces personnes seraient impliquées.

► **Situations à risques.** 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. Il doit prendre les mesures de sauvegarde appropriées en vue de supprimer ou de réduire les effets de ces risques. Le cas échéant, il peut être amené à démissionner ou à ne pas accepter la mission (décret précité, art. 11 et 12).

Existence de liens personnels, financiers et professionnels

► **Liens familiaux ou personnels étroits susceptibles de nuire à l'indépendance.** Est incompatible avec l'exercice de la mission de commissaire aux comptes, tout lien familial entre, d'une part, une personne occupant une fonction « sensible » au sein de la société dont les comptes sont certifiés et, d'autre part, le commissaire aux comptes ou l'un des membres de l'équipe de contrôle légal ou encore l'un des membres de la direction de la société de commissaires aux comptes ou l'un des associés du bureau auquel appartient le signataire (décret précité, art. 27).

PRÉCISIONS

- Pour l'application de ces dispositions, sont considérés comme exerçant une fonction « sensible », les mandataires sociaux, les personnes de la direction financière et les cadres dirigeants pouvant exercer une influence sur l'établissement des états financiers.
- Le lien familial est caractérisé lorsqu'une personne est l'ascendant de l'autre (y compris par filiation adoptive) ou lorsque l'une et l'autre ont un ascendant commun au premier ou au deuxième degré. Les personnes mariées, unies par un Pact ou en concubinage, ainsi que leurs enfants, sont également prises en compte.
- Par ailleurs, des liens personnels étroits sont susceptibles de nuire à l'indépendance du commissaire aux comptes. Dans ce cas, ce dernier se doit de réviser la mission ou de la maintenir.

► **L'existence de liens financiers** entre l'auditeur légal et la société à contrôler ne permet pas d'accepter la mission. Le lien financier est caractérisé par la détention, directe ou indirecte, d'actions ou de tous autres titres pouvant donner accès au capital ou aux droits de vote de l'entité à l'exception des titres acquis par l'intermédiaire d'un OPCVM. Il en est de même pour les titres de créances et les instruments financiers émis par l'entité. Tout dépôt de fonds auprès de l'entité ainsi que l'obtention d'un prêt ou d'une avance par cette dernière sont interdits. La souscription d'un contrat d'assurance auprès de l'entité est également proscrite, sauf s'il est conclu à des conditions habituelles de marché et porte sur des opérations courantes. Les personnes concernées par ces dispositions sont celles précédemment mentionnées ci-dessus (décret précité, art. 28).

► **Liens professionnels.** Pour apprécier l'existence d'un lien professionnel, il est nécessaire d'identifier la présence d'intérêts commerciaux ou financiers communs en dehors des opérations courantes conclues aux conditions habituelles de marché.

Des liens professionnels antérieurs sont pris en compte. En effet, un commissaire aux comptes ne peut accepter une mission légale lorsqu'il 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 dont l'incidence peut avoir des effets sur l'exercice de sa mission. Il en est de même lorsque le réseau auquel il appartient a accompli, dans cette même période, des prestations en matière comptable et financière de nature à affecter son appréciation ou de le mettre en situation d'autorévision (décret précité, art. 29) :

L'exercice de la profession en réseau - Préalablement à l'acceptation d'une certification des comptes et au cours de son mandat, le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier son appartenance ou non à un réseau pluridisciplinaire. En effet, l'appartenance à un réseau est une situation dont il lui revient d'apprécier les risques et contraintes (décret précité, art. 11 et 22).

- **À ce titre, constituent des indices d'appartenance à un réseau :**
 - une direction ou une coordination communes au niveau national ou international,
 - le partage des revenus ou des résultats, le transfert de rémunérations ou de coûts en France ou à l'étranger,
 - la possibilité de commissions versées en rétribution d'apports d'affaires,
 - une dénomination ou un signe distinctif communs,
 - une clientèle habituelle commune,
 - l'édition ou l'usage de documents destinés au public présentant le réseau ou chacun de ses membres et faisant mention de compétences pluridisciplinaires,
 - l'élaboration ou le développement d'outils techniques communs.
- **Conséquences de l'appartenance à un réseau.** En cas de fourniture de prestations de services par un membre du réseau à une entité contrôlée ou qui contrôle la personne dont les comptes sont certifiés, le commissaire aux comptes doit s'assurer que cette prestation est directement liée à la mission de contrôle légal. À défaut, il ne peut accepter la mission dans la mesure où son indépendance peut être affectée par ladite prestation (décret précité, art. 23).

L'indépendance du commissaire aux comptes qui certifie les comptes est notamment affectée par la fourniture des prestations suivantes par un membre du réseau à une entité contrôlée ou qui contrôle la personne dont les comptes sont certifiés :

- le tenue de la comptabilité, la préparation et l'établissement des comptes, l'élaboration d'une information ou d'une communication financière ;
- la mise en place de mesures de contrôle interne ;
- la participation à un processus de décision dans le cadre de missions de conception ou de mise en place de systèmes d'informations financières ;
- la fourniture de prestations de services ou de conseils en matière juridique de nature à avoir une influence sur la structure ou le fonctionnement de l'entité, en matière de financement ou relatifs à l'information financière, en matière fiscale.

CAS PRATIQUES

► *Puis-je nommer M. X commissaire aux comptes de ma société, sachant que la tenue et l'établissement des comptes sont assurés par son beau-frère M. Y, expert comptable ?*

Les liens d'alliance exposés ci-dessus n'enfreignent pas les règles d'incompatibilité prévues par l'article 822-11 du code de commerce. En revanche, le commissaire aux comptes doit apprécier, au-delà de ces liens, s'il existe ou non des faits de nature à compromettre son indépendance (décret 2005-1412, art. 4 et 5 ; CNCC, bull. 139, septembre 2005, p. 510).

► *Le commissaire aux comptes d'une société X faisant partie d'un groupe peut-il effectuer une mission de commissariat à la fusion au bénéfice d'autres sociétés, sœurs de la société X, étant précisé qu'il n'est pas le contrôleur légal de la société mère du groupe ? S'agissant d'une mission légale qui serait délivrée par le commissaire aux comptes à des sociétés sœurs, sans lien capitalistique avec les autres sociétés contrôlées par le commissaire aux comptes, elle n'entre pas dans le champ des interdictions et ne porte pas atteinte, en elle-même, à son indépendance, ni ne le place dans une situation d'autorévision (CNCC, bull. 140, décembre 2005, p. 742).*

► *Une SA projette de conclure un accord de partenariat commercial avec une SARL. Cet accord prévoit des commissions en cas de ventes croisées des produits de chaque société, la mise à disposition d'un local par la SA au profit de la SARL. Le frère et la sœur du commissaire aux comptes détiennent respectivement 40 % et 60 % des parts sociales de la SARL, et la gérance est confiée au beau-père du frère du commissaire aux comptes. Dans ce contexte, l'indépendance du contrôleur légal peut-elle être assurée ? Le frère et la sœur sont susceptibles d'exercer une influence sur le contrôleur légal ; les liens familiaux et la mise à disposition gracieuse d'un local sont de nature à porter atteinte à l'apparence de son indépendance. Par ailleurs, les liens d'affaires qu'entreprendraient la SA et la SARL engendreraient des risques déontologiques. Dans ce cas, le commissaire aux comptes devrait démissionner de sa mission (H3C, avis du 24 novembre 2005).*

► *Puis-je devenir commissaire aux comptes d'une société pour laquelle j'ai effectué des travaux d'expertise comptable, réalisés depuis moins de deux ans ? Le statut d'expert comptable ne paraît pas à lui seul suffisant pour placer ce professionnel en situation de ne pas accepter la mission, tout dépend de la portée de la mission qui lui avait été allouée. Si cette mission incluait des évaluations comptables, financières, voire prévisionnelles, l'acceptation contreviendrait aux dispositions de l'article 29 du code de déontologie (CNCC, bull. 140, décembre 2005, p. 744).*

LES MODALITÉS DE NOMINATION

La nomination d'un commissaire aux comptes nécessite un formalisme juridique et suppose l'accord des parties sur les modalités d'exercice de la mission.

Décisions de l'organe compétent

POUVOIR DE NOMINATION

En dehors des cas de nominations statutaires, les commissaires aux comptes sont désignés par l'assemblée générale ordinaire dans les personnes morales dotées de cette instance ou par l'organe exerçant une fonction analogue, compétent en vertu des règles qui s'appliquent aux autres personnes ou entités (c. com. art. L. 823-1). Ainsi, la nomination relève de la compétence de l'assemblée générale des associés (pour les SNC, SCS et SARL), de l'assemblée générale ordinaire (pour les SA et SCA). Pour les SAS, une décision collective des associés est nécessaire, dans les formes prévues par les statuts (c. com. art. L. 227-9). Quant à l'EURL, la nomination est prise par l'associé unique au lieu et place de l'assemblée, cette décision étant répertoriée dans un registre.

REMARQUE

Signalons que, dans certains cas, la nomination peut procéder d'une décision de justice, notamment en cas d'omission ou de récusation d'un commissaire aux comptes. Elle peut être également obtenue par décision judiciaire à la demande d'associés minoritaires, sous certaines conditions.

DURÉE DU MANDAT

Les commissaires aux comptes sont nommés pour six exercices. Leurs fonctions expirent après la réunion de l'assemblée générale ordinaire statuant sur les comptes du sixième exercice (c. com. art. L. 823-3). Leur mandat court à compter du premier jour de l'exercice social au cours duquel ils ont été nommés (CNCC, bull. 82, juin 1991, p. 246). Cette durée souffre cependant de dérogations (c. com. art. L. 823-3 et L. 823-4) :

- lorsque la désignation a été faite dans le cadre d'une décision de justice, la mission prend fin dès la nomination par l'assemblée du nouveau commissaire aux comptes,
- lorsque la nomination procède du remplacement du titulaire, la mission se termine à la même date que celle du titulaire remplacé.

Le mandat est renouvelable mais il ne peut être reconduit tacitement. Le formalisme de la nomination devra donc être respecté.

REMARQUE

Il est interdit au commissaire aux comptes, personne physique, ainsi qu'au membre signataire d'une société de commissaire aux comptes, de certifier durant plus de six exercices consécutifs les comptes des personnes et entités faisant appel public à l'épargne (c. com. art. L. 822-14).

Acceptation de la mission

Le commissaire aux comptes doit effectuer certaines diligences avant d'accepter sa mission. Par ailleurs, une juste rémunération de son travail, encadrée par un barème, doit permettre de garantir les meilleures conditions d'exercice de sa mission.

DILIGENCES LIMINAIRES À L'ACCEPTATION DE LA MISSION

Vérifications relatives à l'indépendance – D'une façon générale, avant d'accepter une mission de certification, le commissaire aux comptes vérifie que son accomplissement est compatible avec les exigences légales et réglementaires et celles du code de déontologie (décret 2005-1412, art. 13). Ce qui suppose de vérifier les risques de non-respect d'indépendance. A cet effet, le commissaire aux comptes réunit les informations nécessaires sur la structure de l'entité dont les comptes sont certifiés, son actionariat et son domaine d'activité, ainsi que sur son mode de direction et sur la politique de la direction en matière de contrôle interne et d'information financière (arrêté du 19 juillet 2006 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative à la connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes). Parallèlement, dans un souci de transparence, il a l'obligation de donner par écrit les informations suivantes (c. com, art. L. 820-3) :

– le cas échéant, s'il appartient à un réseau qui n'a pas pour activité exclusive le contrôle légal des comptes et dont les membres ont un intérêt commun,
– si le réseau a facturé des honoraires au titre de prestations qui ne sont pas directement liées à la mission de contrôle légal, leur montant global.

Vérifications sur sa capacité à mener la mission – Le commissaire aux comptes va apprécier s'il a les moyens humains et techniques suffisants pour accomplir sa mission selon les normes professionnelles. A ce titre, il peut se faire assister par des collaborateurs ou des experts, tout en conservant la responsabilité de la mission.

JUSTE RÉMUNÉRATION DE SON MANDAT

Adaptation de la rémunération à la complexité des travaux – La rémunération du commissaire aux comptes doit être en rapport avec l'importance des diligences à mettre en œuvre, compte tenu de la taille, de la nature et de la complexité des activités de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés. Le commissaire aux comptes ne peut accepter un niveau d'honoraires risquant de compromettre la qualité de ses travaux.

Un barème des heures de travail ... Ainsi, le programme de travail, qui définit la nature et l'étendue des diligences estimées nécessaires compte tenu des prescriptions légales et des normes d'exercice professionnel, doit indiquer le nombre d'heures de travail affectées à la mission de contrôle et les honoraires correspondants (décret 69-810 du 12 août 1969, art. 119 ; voir fiche 2, du dossier, p. 43). A ce titre, il existe un barème réglementaire en nombre d'heures, applicable aux PME industrielles et commerciales. Les diligences estimées nécessaires à l'exécution du programme de travail ont été fixées en fonction du total du bilan (montant net) de l'entité, augmenté du montant des produits d'exploitation et des produits financiers, hors TVA. La « fourchette » du nombre d'heures de travail est établie selon les chiffres exposés ci-dessous (décret 69-810 du 12 août 1969, art. 120) :

Montant en € (converti à partir des seuils en francs) du bilan et des produits d'exploitation et des produits financiers hors taxes	Nombre normal d'heures de travail
Jusqu'à 304 898,03 €	20 à 35
de 304 898,03 à 762 245,09 €	30 à 50
de 762 245,09 à 1 524 490,17 €	40 à 60
de 1 524 490,17 à 3 048 980,34 €	50 à 80
de 3 048 980,34 à 7 622 450,86 €	70 à 120
de 7 622 450,86 à 15 244 901,72 €	100 à 200
de 15 244 901,72 à 45 734 705,17 €	160 à 360
de 45 734 705,17 à 121 959 213,79 €	300 à 700

Ce barème réglementaire ne concerne pas le travail supplémentaire que le commissaire aux comptes pourrait effectuer dans le cadre d'une procédure d'alerte (décret précité, art. 121) ni la mission de certification des comptes consolidés, ni les missions temporaires confiées par la société contrôlée à la demande d'une autorité publique (décret précité, art. 124). A notre sens, ce barème doit s'appliquer à la certification des comptes sociaux, aux vérifications et informations spécifiques prévues dans le cadre général de cette mission.

Le barème offre une certaine souplesse, dans la mesure où il existe une variation des heures à effectuer pour chaque seuil et qu'il est possible d'y déroger (décret précité, art. 122). Ainsi, la partie la plus diligente, l'entreprise ou le commissaire aux comptes peut saisir le président de la Compagnie compétente afin de bénéficier d'une dérogation, sous réserve qu'elle puisse justifier les motifs de cette demande. En pratique, c'est le commissaire aux comptes qui en général effectue cette démarche. Le président doit se prononcer sur son accord ou son refus dans les quinze jours de la demande.

...mais une fixation libre du tarif des vacations horaires – Le montant de la vacation horaire est déterminé d'un commun accord entre le commissaire aux comptes et la personne contrôlée, préalablement à l'exercice de la mission (décret précité, art. 123). Toutefois, l'article 33 du code de déontologie interdit toute forme de rémunération proportionnelle ou conditionnelle, pratique rencontrée dans certaines professions libérales. Les honoraires, qui doivent être payés par l'entreprise, sont donc négociés entre les parties ; le tarif horaire dépend généralement de la taille et de la renommée de la société d'audit, de sa situation géographique ainsi que de la difficulté technique de la mission. En pratique, les tarifs oscillent entre 100 et 200 € de l'heure et, en général, la région parisienne et les grandes métropoles régionales pratiquent des prix plus élevés que la moyenne nationale.

Modalités de facturation – Normalement, les honoraires négociés ne comprennent pas les frais de déplacement et de séjour engagés par les commissaires aux comptes dans l'exercice de leur mission. En tant que débours, ces frais doivent être remboursés par l'entité contrôlée au vu des justificatifs (billets de train ou d'avion, notes d'hôtels...) produits par le commissaire aux comptes (décret précité, art. 123). C'est pourquoi, les factures d'honoraires indiquent sur une ligne à part ces frais. S'agissant d'une prestation de services, les honoraires deviennent exigibles au moment de l'achèvement des travaux, matérialisé par la remise du rapport général. Dans la pratique, il est d'usage courant que le commissaire aux comptes facture des demandes d'acomptes au cours de l'exercice contrôlé, justifiées par la permanence de sa mission et l'avancement des travaux d'audit.

Formalisme de publicité

Afin d'assurer une transparence vis-à-vis des tiers, la nomination du commissaire aux comptes est soumise à un formalisme de publicité. Dans le cadre général d'une constitution de société avec une nomination d'un contrôleur légal, un avis mentionnant le nom, le prénom et le domicile du commissaire aux comptes doit être inséré dans un journal d'annonces légales (décret du 23 mars 1967, art. 285). De même, le procès-verbal de l'assemblée ayant décidé de la nomination doit être déposé au greffe du tribunal de commerce et faire l'objet d'une insertion au BODAC (décret 84-405 du 30 mai 1984, art. 48, 49, 73 et 74). Enfin, l'inscription au registre du commerce et des sociétés est nécessaire (décret 84-405 du 30 mai 1984, art. 15). C'est pourquoi, on retrouve dans l'extrait K bis de la société le nom du ou des commissaires aux comptes titulaires et suppléants.

2 Le cadre général de la mission de certification

Des normes d'exercice professionnel désormais homologuées par arrêté encadrent la mission du commissaire aux comptes. Pour réaliser cette mission, le commissaire aux comptes procédera à une prise de connaissance approfondie de l'entreprise et à l'analyse de ses risques. Il adaptera son programme de travail à cette connaissance et finalisera celui-ci dans sa lettre de mission.

LES CONDITIONS D'EXERCICE DE LA MISSION

Les principes fondamentaux

L'indépendance, le respect du secret professionnel et la non-immixtion dans la gestion de l'entreprise sont des principes qui gouvernent l'exercice de la mission de certification.

INDÉPENDANCE DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Les textes législatifs et réglementaires consacrent une large part à l'indépendance de cette profession pour la réalisation de la mission d'audit. En effet, comme nous l'avons exposé, des garde-fous ont été mis en place afin que l'opinion du contrôleur ne soit pas entravée par des éléments pouvant compromettre son intégrité, son impartialité et son indépendance (voir fiche 1 du dossier, pp. 30 à 33).

SECRET PROFESSIONNEL

Les commissaires aux comptes, ainsi que leurs collaborateurs et experts, sont astreints au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance à raison de leurs fonctions (c. com. art. L. 822-15). Ce dernier ne peut être levé que par des dispositions particulières. L'article 9 du code de déontologie a également précisé que le commissaire aux comptes doit faire preuve de prudence et de discrétion dans l'utilisation des informations concernant des personnes ou des entités à l'égard desquelles il n'a pas de mission légale. L'application de ces principes s'avère délicate dans la pratique, ce qui a donné lieu à diverses positions doctrinales et jurisprudentielles. Ainsi, si le secret professionnel est opposable aux tiers, dans l'intérêt de l'entreprise contrôlée, il ne l'est pas pour les personnes autorisées à partager le secret, tels le commissaire aux comptes de la société consolidante et celui de la société consolidée (c. com. art. L. 822-15). De même, le secret professionnel ne peut être invoqué à l'encontre du procureur de la République dans le cadre d'une réquisition de documents intéressant une enquête judiciaire (rép. Jardé, JO 18 octobre 2005, AN quest. pp. 9771 et 9772).

Il existe cependant des exceptions légales au secret professionnel. À ce titre, le commissaire aux comptes a l'obligation de révéler les faits délictueux dont il a eu connaissance au procureur de la République, sans que sa responsabilité puisse être engagée (c. com. art. L. 823-12). De même, lorsqu'une procédure d'alerte est engagée, le commissaire aux comptes peut être amené à informer le président du tribunal de commerce (c. com. art. L. 822-15).

NON-IMMIXTION DANS LA GESTION DE L'ENTREPRISE

Le principe – Les pouvoirs importants conférés au commissaire aux comptes dans l'exercice de sa mission comportent cependant des limites. Ainsi, s'il a une mission permanente de vérification et de contrôle, il ne peut, en revanche, s'immiscer dans la gestion de l'entreprise (c. com. art. L. 823-10). Cette interdiction permet d'éviter toute confusion entre les fonctions, et donc les responsabilités, des dirigeants et celles du contrôleur légal. C'est pourquoi le commissaire aux comptes ne peut accomplir des actes de gestion ni directement ni par association ou substitution aux dirigeants. Il ne peut également exprimer des jugements de valeur, sur la conduite de la gestion prise dans son ensemble ou dans des opérations particulières.

Les dérogations – Toutefois, ce principe de non-immixtion dans la gestion souffre de dérogations, notamment lorsque le contrôleur doit apprécier le caractère sincère de certaines opérations ou le caractère délictueux de certains faits, ou encore les éléments susceptibles de remettre en cause la continuité de l'exploitation de l'entreprise.

Les normes d'exercice professionnel

La mission du commissaire aux comptes s'exerce dans le respect de normes d'exercice professionnel, en tenant compte des bonnes pratiques professionnelles identifiées par le Haut Conseil du commissariat aux comptes (H3C) et publiées (décret 2005-1412 du 16 novembre 2005, art. 14). À ce titre, la Compagnie nationale des commissaires aux comptes a élaboré un référentiel normatif, s'inspirant largement des normes internationales d'audit (ISA) qui, selon la 8^e directive européenne, doivent être appliquées (directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 dont les dispositions doivent être transposées en droit interne avant le 29 juin 2008). Ces normes précisent les modalités d'application des principes fondamentaux et définissent les procédures essentielles à appliquer.

Depuis la loi sur la sécurité financière, le H3C est chargé de donner son avis sur ces dernières, avant leur homologation par arrêté ministériel. Signalons que plusieurs normes ont déjà été homologuées, dont celles relatives :

- à la « Lettre de mission » (arrêté du 14 décembre 2005),
 - aux « Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes » (arrêté du 19 juillet 2006),
 - à la « Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation des risques d'anomalies significatives dans les comptes » (arrêté du 19 juillet 2006),
 - aux « Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques » (arrêté du 19 juillet 2006),
 - au « Caractère probant des éléments collectés » (arrêté du 19 juillet 2006).
- Ces quatre dernières normes correspondent à l'adaptation des normes internationales ISA 200, ISA 315, ISA 330 et ISA 500.

Par ailleurs, les normes d'exercice professionnel relatives à la « Planification de l'audit », aux « Anomalies significatives et seuil de signification » et à la « Justification des appréciations » viennent d'être publiées (arrêtés du 6 octobre 2006, JO du 14), après avis du H3C (H3C, avis du 28 septembre 2006).

Dans l'attente de l'entrée en vigueur de l'ensemble des nouvelles normes homologuées, le référentiel des normes d'exercice professionnel de la CNCC de juillet 2003 conserve sa valeur d'usage tant qu'une nouvelle norme traitant du même sujet n'a pas été homologuée (H3C, avis du 1^{er} février 2006).

Responsabilité des commissaires aux comptes

OBLIGATION DE MOYENS

Dans le cadre de son travail, le commissaire aux comptes doit effectuer toutes les diligences nécessaires à l'accomplissement de sa mission. Cependant, il n'est tenu qu'à une obligation de moyens et non de résultat. C'est pourquoi, il n'a pas à vérifier toutes les opérations, ni à rechercher systématiquement toutes les inexacitudes et irrégularités qu'elles pourraient comporter.

RESPONSABILITÉ CIVILE, PÉNALE ET DISCIPLINAIRE

La responsabilité civile du commissaire aux comptes, qui se prescrit par trois ans (c. com. art. L. 225-254 sur renvoi de L. 822-18), ne peut être mise en cause pour les conséquences dommageables des fautes ou négligences qu'il aurait commises dans l'exercice de sa mission. Il n'est pas civilement responsable des infractions faites par les organes de direction, sauf si, en ayant eu connaissance, il ne les a pas révélées dans son rapport (c. com. art. L. 822-17). Dans les faits, le commissaire aux comptes engagera sa responsabilité civile s'il est prouvé qu'il a commis une faute engendrant un préjudice et qu'il existe un lien de causalité entre les deux éléments.

Signalons également que des infractions pénales sont expressément prévues par les textes, notamment en matière d'exercice illégal de la profession, de violation du secret professionnel (c. com. art. L. 820-5) ou de délit d'initié (c. mon. et fin. art. L. 465-1).

Enfin, il peut encourir des sanctions disciplinaires lorsqu'il commet des infractions aux lois, règlements et normes d'exercice professionnel, ainsi qu'au code de déontologie et aux bonnes pratiques identifiées par le H3C, toute négligence grave, tout fait contraire à la probité, à l'honneur ou à l'indépendance (décret 69-810 du 12 août 1969, art. 88).

LA CONDUITE DE LA MISSION

Avant la réalisation des travaux liés à la certification des comptes annuels, le commissaire aux comptes doit avoir une connaissance générale de l'entreprise pour lui permettre d'analyser et d'évaluer ses risques (approche par les risques). Ce processus doit lui permettre, par la suite, d'élaborer son programme de travail et sa lettre de mission. Les textes prévoient expressément que les travaux fassent l'objet d'un plan de mission et d'un programme de travail annuels, établis par écrit, qui tiennent compte de la forme juridique de la personne, de sa taille, de la nature de ses activités, du contrôle éventuellement exercé par l'autorité publique, de la complexité de la mission, de la méthodologie et des technologies spécifiques utilisées par le ou les commissaires aux comptes (décret 69-810 du 12 août 1969, art. 119).

Prise de connaissance générale de l'entreprise

Pour exécuter sa mission, le commissaire aux comptes acquiert une connaissance suffisante de l'entité, notamment de son contrôle interne, afin d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes et afin de concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit permettant de fonder son opinion sur les comptes. Cette prise de connaissance de l'entité permet au commissaire aux comptes de constituer un cadre de référence dans lequel il planifie son audit et exerce son jugement professionnel pour évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes (norme d'exercice professionnel relative à la prise de connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, arrêté du 19 juillet 2006).

LES INFORMATIONS À OBTENIR

La norme distingue les informations portant sur la prise en compte de l'entité et de son environnement et celles sur la prise en compte des éléments de contrôle interne pertinents.

L'entité et son environnement – Les informations recueillies portent notamment sur les points suivants :

- le secteur d'activité de l'entité, son environnement réglementaire, les conditions économiques générales ;
- la nature de ses activités, la composition de son capital et de son gouvernement d'entreprise, sa politique d'investissement, son organisation et son financement ;
- les objectifs de l'entreprise et les moyens mis en œuvre pour les atteindre ;
- la mesure et l'analyse des indicateurs de performance financière de l'entité.

Contrôle interne pertinent pour l'audit – Le commissaire aux comptes prend notamment connaissance des éléments suivants :

- l'environnement du contrôle (comportement des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et la direction, degré de sensibilité et actions menées en matière de contrôle interne) ;
- les moyens mis en place pour identifier les risques et répondre à ceux-ci ;
- les procédures de contrôle interne en place, et notamment la façon dont l'entité a pris en compte les risques résultant de l'utilisation de traitements informatisés ;
- le système d'information relatif à l'information financière.

COMMENT LE COMMISSAIRE AUX COMPTES COLLECTE-T-IL CES INFORMATIONS ?

Pour prendre connaissance de l'entité et évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes, le commissaire aux comptes collecte des informations en mettant en œuvre les techniques de contrôle suivantes :

- des demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité, comme le personnel de production ou les auditeurs internes qui peuvent fournir au commissaire aux comptes des perspectives différentes pour l'identification des risques ;
- des procédures analytiques qui peuvent notamment permettre au commissaire aux comptes d'identifier des opérations ou des événements inhabituels ; ces techniques de contrôle consistent à apprécier les informations financières à partir de leurs corrélations avec d'autres informations ou avec des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l'entité ou d'entités similaires et à partir de l'analyse des variations et des tendances inattendues ;
- des observations physiques et des inspections qui peuvent notamment permettre de recueillir des informations sur l'entité, mais également corroborer celles recueillies auprès de la direction ou d'autres personnes au sein de l'entité.

L'approche par les risques

La connaissance de l'entreprise va constituer un cadre de référence pour l'approche de la mission. Rappelons qu'un audit des comptes a pour objectif de permettre au contrôleur légal de formuler une opinion sur la régularité et la sincérité des comptes annuels, sur l'image fidèle du résultat ainsi que de la situation financière et patrimoniale de la société à la fin de l'exercice (c. com. art. L. 823-9). La mise en œuvre d'une méthodologie fondée sur les risques permet au commissaire aux comptes d'optimiser sa mission. En effet, il va axer ses contrôles sur les points comportant des risques susceptibles de compromettre la qualité de l'information financière donnée.

IDENTIFICATION DES RISQUES

Le risque d'audit correspond au risque que le commissaire aux comptes exprime une opinion différente de celle qu'il aurait émise s'il avait identifié toutes les anomalies significatives dans les comptes. Il comprend le risque d'anomalies significatives dans les comptes et le risque de non-détection de ces anomalies par le commissaire aux comptes (norme d'exercice professionnel relative aux principes applicables à l'audit des comptes mise en œuvre dans le cadre de la certification des comptes, arrêté du 19 juillet 2006).

Le risque d'anomalies significatives – Rappelons qu'une anomalie significative est une information comptable ou financière inexacte, insuffisante ou omise, en raison d'erreurs ou de fraude, d'une importance telle que, seule ou cumulée avec d'autres, elle peut influencer le jugement de l'utilisateur d'une information comptable ou financière (norme précitée). Le risque d'une anomalie significative dans les comptes peut être inhérent à l'entité, c'est-à-dire sans tenir compte du contrôle interne qui pourrait exister dans l'entité. Il peut également provenir du risque lié au contrôle, c'est-à-dire du risque qu'une anomalie significative ne soit ni prévenue ni détectée par le contrôle interne et donc non corrigée en temps voulu.

Le risque de non-détection – Propre à la mission d'audit, il correspond au risque que le commissaire aux comptes ne parvienne pas à détecter une anomalie significative.

L'objectif du commissaire aux comptes est donc de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir une assurance raisonnable que les comptes ne comportent pas d'anomalies significatives.

ÉLÉMENTS SIGNIFICATIFS

Il existe une corrélation entre l'importance relative des éléments à vérifier et les contrôles à effectuer. En effet, le commissaire aux comptes doit prendre en considération le caractère significatif, lors de la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue de ces procédures d'audit et lors de l'évaluation de l'incidence des anomalies décelées.

Définitions – Un élément est jugé significatif si son omission ou son inexactitude est susceptible d'influencer les décisions économiques prises par les utilisateurs ou le jugement fondé sur les comptes (norme d'exercice professionnel relative à la connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, arrêté du 19 juillet 2006).

Le seuil de signification, quant à lui, correspond au montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés (norme d'exercice professionnel relative aux « Anomalies significatives et au seuil de signification », arrêté du 6 octobre 2006).

Application – Le caractère significatif d'une information est pris en considération au niveau des comptes pris dans leur ensemble ainsi qu'à celui des postes, des catégories d'opérations et des informations données dans l'annexe. À cet effet, le commissaire aux comptes fixera les seuils de signification qu'il jugera opportuns eu égard à son risque d'audit : le seuil de signification sera d'autant plus bas que le risque d'audit est élevé. Il est précisé que des anomalies répétitives de faible montant peuvent avoir, une fois cumulées, une incidence significative sur les comptes.

REMARQUE

La nouvelle norme (norme précitée) ne précise pas quels sont les seuils à retenir puisque leur détermination relève du jugement professionnel, mais elle indique, à titre d'exemple, les éléments à retenir pour ces seuils. Nous citerons le résultat courant, le chiffre d'affaires, les capitaux propres ou l'endettement net. Dans la pratique

professionnelle, il est d'usage de retenir un seuil de l'ordre de 5 % pour le résultat net et les capitaux propres, de 1 % à 2 % pour le bilan et de moins de 1 % pour le chiffre d'affaires lorsque des ajustements sont à prévoir.

Planification des travaux

La planification, formalisée par un plan de mission et un programme de travail, est un document obligatoirement versé au dossier de travail du commissaire aux comptes (décret 69-810 du 12 août 1969, art. 66, al. 2 et norme d'exercice professionnel relative à la « Planification de l'audit », arrêté du 6 octobre 2006).

ASPECTS GÉNÉRAUX DE LA PLANIFICATION

La planification consiste à prévoir l'approche générale des travaux, les procédures d'audit à mettre en œuvre, la nature et l'étendue de la supervision des membres de l'équipe d'audit et la revue de leurs travaux, ainsi que la nature et l'étendue des ressources nécessaires pour réaliser la mission. À ce titre, en cas de recours à des intervenants extérieurs, la planification doit intégrer la coordination des travaux avec ces derniers (norme précitée).

LE PLAN DE MISSION

Il décrit l'approche générale des travaux d'audit et comprend, notamment, l'étendue, le calendrier et l'orientation des travaux, le ou les seuils de signification retenus et les lignes directrices pour la préparation du programme de travail. Il doit être suffisamment détaillé, toutefois, la forme et le fond peuvent varier selon la taille de l'entité et la complexité de la mission.

LE PROGRAMME DE TRAVAIL

Il définit la nature, le calendrier et l'étendue des diligences estimées nécessaires, au cours de l'exercice, pour mettre en œuvre son plan de mission, compte tenu des prescriptions légales et des normes d'exercice professionnel. Il indique le nombre d'heures de travail affectées et les honoraires correspondants. Ce programme n'est pas figé ; il peut être modifié au cours de la mission en fonction de l'évolution des circonstances. Dans ce cas, les raisons de cette modification sont consignées dans le dossier de travail (norme précitée).

Lettre de mission

Cette lettre écrite est communiquée à l'entité préalablement à la mise en œuvre des travaux (arrêté du 14 décembre 2005, JO du 24 p. 19668, « Norme d'exercice professionnel relative à la lettre de mission du commissaire aux comptes »). La lettre doit comporter au minimum :

- la nature et l'étendue des interventions ;
- la façon dont seront portées à la connaissance des dirigeants les conclusions du commissaire aux comptes ;
- les dispositions relatives aux signataires, aux intervenants et au calendrier ;
- la nécessité de l'accès sans restriction à tous les documents que l'entité doit lui communiquer ou mettre à sa disposition ;
- le souhait de recevoir une confirmation écrite des organes dirigeants (lettre d'affirmation), le budget d'honoraires et les conditions de facturation.

Les modalités des interventions d'autres professionnels doivent être aussi précisées.

Signalons que la direction de l'entreprise doit accuser réception et confirmer son accord sur les éléments exposés dans la lettre.

3 Le déroulement des travaux

Une fois la lettre de mission acceptée par l'entité à contrôler, le commissaire aux comptes va mettre en œuvre son programme de travail. En raison du caractère permanent de sa mission, il peut intervenir à n'importe quel moment de l'exercice. Dans un premier temps, il va approfondir son analyse du risque en évaluant le contrôle interne de l'entreprise. Ensuite, son travail portera sur le contrôle des comptes selon un plan établi. À cet effet, il dispose des documents de l'entreprise, de travaux de tiers et met en œuvre des techniques propres à l'audit financier. En dernier, les diligences seront complétées par des vérifications spécifiques et des contrôles juridiques imposés par les textes de loi.

LES TRAVAUX LIÉS AU CONTRÔLE DES COMPTES ANNUELS

Le commissaire aux comptes met en place des procédures d'audit, constituant un ensemble de travaux réalisés dans le but de collecter les éléments permettant d'aboutir à des conclusions à partir desquelles il va fonder son opinion (arrêté du 19 juillet 2006, « Norme d'exercice professionnel relative aux procédures d'audit mises en œuvre à l'issue de son évaluation des risques »).

La mise en œuvre de l'approche par les risques

ANOMALIES SIGNIFICATIVES : QUE VA FAIRE LE COMMISSAIRE AUX COMPTES ?

Au niveau des comptes pris dans leur ensemble – En réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble, le commissaire aux comptes adapte son approche générale de la mission. À cet effet, il peut notamment (norme précitée) :

- affecter à la mission des collaborateurs plus expérimentés ou possédant des compétences particulières,
- recourir à des experts,
- renforcer la supervision des travaux,
- apporter des modifications à la nature, au calendrier ou à l'étendue des procédures d'audit. À titre d'exemple, s'il existe des faiblesses dans l'environnement de contrôle, le commissaire aux comptes peut choisir de renforcer les contrôles de substance plutôt que d'utiliser des tests de procédures ou d'augmenter le nombre de sites à contrôler.

Au niveau des assertions – En réponse à son évaluation du risque au niveau des assertions, le commissaire aux comptes met en place des procédures d'audit comprenant des tests de procédures et des contrôles de substance. Les facteurs qu'il prendra en compte pour déterminer les procédures à mettre en œuvre dépendent du niveau de risque d'anomalies significatives sur les assertions considérées pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans l'annexe, ainsi que de la nature des contrôles effectués par l'entité sur ces assertions et la possibilité ou non d'obtenir des éléments prouvant l'efficacité des contrôles (norme précitée). Il est à noter que plus le risque d'anomalies est élevé, plus la quantité ou la qualité des éléments nécessaires pour que le commissaire aux comptes puisse fonder son opinion est élevée.

LES MODALITÉS D'APPLICATION

Les tests de procédures – Ils ont pour objectif de collecter des éléments suffisants et appropriés montrant que les contrôles de l'entité ont fonctionné efficacement au cours de la période contrôlée. Ils sont effectués dans les cas suivants (norme précitée) :

- lorsque le commissaire aux comptes a retenu, dans son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions, l'hypothèse selon laquelle les contrôles de l'entité fonctionnent efficacement,
- lorsqu'il considère que les seuls contrôles de substance ne permettent pas de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée.

Les tests de procédures ne se limitent pas à des demandes d'informations, notamment par le biais de questionnaires, ils font également appel à l'observation physique de l'application des procédures de contrôle interne, à la réexécution de certains contrôles réalisés par l'entité ou encore aux procédures analytiques. Plus le commissaire aux comptes s'appuie sur l'efficacité du contrôle interne dans l'évaluation du risque d'anomalies significatives, plus il étend les tests de procédures. Les tests peuvent être effectués tout au long de l'exercice. Enfin, lorsqu'il détecte des changements affectant le contrôle interne, il effectue des tests sur l'impact de ces derniers au titre de l'exercice sur lequel porte sa mission.

Les contrôles de substance – Il s'agit de procédures mises en place pour détecter les anomalies significatives au niveau des assertions. Elles incluent, notamment (arrêté du 19 juillet 2006, « Norme d'exercice professionnel relative à la connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes ») :

- les tests de détail,
- l'examen d'enregistrements ou de documents comptables,
- le contrôle physique des actifs corporels,
- les procédures analytiques qui consistent à apprécier des informations financières à partir de leurs corrélations avec d'autres informations et de l'analyse des variations ou des tendances inattendues.

Le recours aux contrôles de substance sera particulièrement utilisé par le commissaire aux comptes si le risque d'anomalies significatives est élevé lorsque les résultats aux tests de procédures sont jugés insuffisants (arrêté du 19 juillet 2006, « Norme d'exercice professionnel relative aux procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques »).

Audit des comptes

Rappelons que le contrôle des comptes a pour but d'obtenir une assurance raisonnable que ces derniers ne comportent pas d'anomalies significatives. Pour mener à bien sa mission, il est nécessaire que le commissaire aux comptes puisse accéder facilement à l'information pour la collecte de laquelle il mettra en œuvre différentes techniques. Quant aux travaux réalisés, ils seront consignés dans ses dossiers de travail.

L'ACCÈS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES À L'INFORMATION

Le pouvoir d'investigation

- Accès aux documents de l'entreprise. Le commissaire aux comptes peut, à toute époque de l'année, se faire communiquer sur place toutes les pièces qu'il estime utiles à l'exercice de sa mission, et notamment tous contrats, livres, documents comptables et registres de procès-verbaux. Les collaborateurs du cabinet d'audit ont également les mêmes prérogatives (c.c. art. L. 823-13). La consultation de ces documents se fait sur place, mais le commissaire

aux comptes peut en prendre une copie. Dans la mesure où la demande d'un document est justifiée par l'intérêt de la mission, l'entreprise ne peut refuser l'accès au document.

EXEMPLE

La Commission juridique de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes a estimé que l'accès à une base de données électronique sur le personnel de l'entreprise ne peut être refusé au commissaire aux comptes, quand bien même elle comporterait des informations à caractère privé (CNCC, bull. 139, septembre 2005, p. 493).

► **Accès aux documents des entreprises liées.** Par ailleurs, le pouvoir d'investigation du commissaire aux comptes ne concerne pas que la société, mais est élargi aux sociétés la contrôlant ou contrôlées par elle au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce (c. com. art. L. 823-14). Généralement, le commissaire aux comptes use de ce pouvoir pour vérifier la correcte valorisation des titres de participations.

S'agissant du contrôle de comptes consolidés, les investigations portent sur l'ensemble des entités ou personnes comprises dans le périmètre de consolidation (c. com. art. L. 823-14).

Le droit d'être informé – L'obligation faite aux sociétés de convoquer le commissaire aux comptes pour toute assemblée d'actionnaires lui permet de prendre connaissance des événements importants de l'entreprise (c. com. art. L. 823-17). Le fait d'assister à ces assemblées lui permet d'obtenir tous les compléments d'information voulus. Le contrôleur légal doit être également convoqué à toutes les réunions du conseil d'administration ou du directoire et du conseil de surveillance qui examinent ou arrêtent des comptes annuels ou intermédiaires (c. com. art. L. 823-17).

PRECISIONS

La convocation est faite par lettre recommandée avec accusé de réception (décret 67-226 du 23 mars 1967).

Par ailleurs, la communication obligatoire et automatique de certains documents permet au commissaire aux comptes de pouvoir réagir à des situations diverses. À titre d'exemples, nous citerons l'obligation de communiquer les réponses des organes de direction aux questions posées par les actionnaires relatives aux faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation (c. com. art. L. 225-232), le rapport d'un ou des experts sur des opérations de gestion dans le cas d'une nomination par décision de justice (c. com. art. L. 225-231).

Nous attirons l'attention sur le fait qu'un refus délibéré à une demande de documentation du commissaire aux comptes constitue un délit d'entrave (c. com. art. L. 820-4). **Quant à sa non-convocation à une assemblée générale par les dirigeants, elle est aussi expressément sanctionnée pénalement** (c. com. art. L. 820-4).

L'utilisation de travaux de tiers

Pour satisfaire aux objectifs de sa mission de contrôle des comptes, le commissaire aux comptes peut s'appuyer sur des travaux établis par d'autres professionnels.

► **Commissaires aux comptes d'entités détenues.** Ainsi, le commissaire aux comptes de l'entité peut s'appuyer sur le professionnel chargé du contrôle des comptes des entités détenues pour s'assurer que la valeur comptable des participations n'est pas supérieure à leur valeur

d'inventaire. Dans ce cas, il réunit des éléments probants suffisants et appropriés montrant que les travaux du professionnel sur lesquels il envisage de s'appuyer répondent aux objectifs qu'il s'est fixés (CNCC, norme 2-501 « Utilisation des travaux d'un autre professionnel chargé du contrôle des comptes d'une entité détenue »).

► **Audit interne.** Quant à l'utilisation des travaux de l'audit interne, le commissaire aux comptes fait une évaluation préliminaire de cette fonction afin d'en mesurer son efficacité. À cet effet, l'étendue de la fonction, son indépendance, la compétence technique et le savoir-faire du personnel sont des critères qu'il prendra en compte dans l'appréciation (CNCC, norme 2-502 « Prise en compte des travaux de l'audit interne »). Ensuite, en coordination avec le service, le commissaire aux comptes pourra avoir accès aux rapports d'audit interne et utilisera les travaux du service, dans la mesure où ils auront été jugés efficaces.

► **Experts.** Le commissaire aux comptes peut également avoir recours aux travaux d'un expert (personne qualifiée dans un domaine autre que la comptabilité et l'audit). Cet expert peut être désigné par le contrôleur légal (c. com. art. L. 823-13). Il a alors les mêmes droits d'investigation que le commissaire aux comptes. Il peut également être choisi par l'entreprise. Dans tous les cas, les coûts des travaux de l'expert sont à la charge de l'entreprise (CNCC, norme 2-503 « Utilisation des travaux d'un expert »).

Le commissaire aux comptes examinera les procédures et les sources utilisées en vérifiant le bien-fondé des hypothèses retenues, afin de valider le caractère probant de l'avis de l'expert.

EXEMPLES

Le recours à des experts est couramment utilisé dans le cadre d'évaluation d'actif immobilier, de calculs actuariels, d'analyse de contrats spécifiques.

► **Expert comptable de l'entreprise.** Le commissaire aux comptes peut s'appuyer sur le dossier de révision de l'expert comptable de l'entité. De la même façon que pour les autres travaux, le commissaire aux comptes réunit des éléments probants suffisants et appropriés montrant que les travaux répondent aux objectifs de sa mission. S'il décide de les utiliser, il les intègre dans son programme de travail de façon à conserver la maîtrise globale de la conduite de sa mission et informe l'expert comptable de l'usage qu'il compte faire desdits travaux (CNCC, norme 2-504 « Utilisation des travaux de l'expert-comptable »).

Interrogation de tiers et confirmation d'informations par des tiers

► **Interrogation de tiers.** Le commissaire aux comptes a la possibilité de recueillir toutes les informations utiles à l'exercice de sa mission auprès de tiers qui ont accompli des opérations pour le compte de la société. Toutefois, ce droit d'investigation ne peut s'étendre à la communication des pièces, contrats et documents détenus par des tiers, à moins qu'il n'y soit autorisé par une décision de justice (c. com. art. L. 823-14).

PRECISIONS

Les tiers visés sont uniquement ceux qui ont agi pour le compte de la société ; il s'agit des banques, des notaires et autres mandataires de la société. En revanche, les clients, les fournisseurs ainsi que les auxiliaires de justice qui peuvent opposer le secret professionnel au commissaire aux comptes ne sont pas concernés par cette disposition.

► **Confirmation directe par les tiers.** Le commissaire aux comptes peut également obtenir des informations des tiers par l'intermédiaire de la société. Ainsi, la pratique professionnelle

Vérfications spécifiques

LA RECHERCHE DES ÉVÉNEMENTS POST-CLÔTURE

Les événements survenus entre la date de clôture de l'exercice et la date de l'assemblée générale appelée à statuer sur les comptes et pouvant avoir un effet significatif sur ceux-ci, sur la situation financière ou l'activité de l'entreprise sont pris en compte dans l'opinion du contrôleur légal. Il est distingué les événements survenus entre la date de clôture des comptes et la date du rapport et ceux survenus entre la date du rapport et la date de l'assemblée statuant sur les comptes (CNCC, norme 2-430 « Événements postérieurs »).

Pour les premiers, le commissaire aux comptes doit mettre en œuvre les diligences et procédures nécessaires en vue d'identifier les événements nécessitant des écritures d'ajustement ou une information dans l'annexe. La non-prise en compte des événements significatifs par la direction peut conduire le contrôleur légal à exprimer une réserve, voire à refuser de certifier les comptes ou à formuler des observations sur le rapport de gestion.

Pour les seconds, ces diligences ne sont plus nécessaires. Mais la direction de l'entité doit toutefois informer le commissaire aux comptes des événements intervenus après le rapport mais avant l'assemblée. Dans le cas où elle ne souhaite pas prendre en compte ces éléments, le commissaire aux comptes rédige une communication dont il est donné lecture à l'assemblée (CNCC, norme précitée).

LA VÉRIFICATION DE L'ANNEXE

L'annexe faisant partie intégrante des états financiers, le commissaire aux comptes va en contrôler le contenu. Ainsi, il vérifie l'exhaustivité des informations par rapport aux textes réglementaires et s'assure de la concordance de ses mentions avec les comptes et leur cohérence avec les autres documents de synthèses. Il apprécie également la qualité de l'information donnée en fonction de sa clarté et de son importance relative. Une insuffisance ou une omission d'une information dans l'annexe, de la même façon qu'une anomalie dans les comptes, devra être corrigée. À défaut, le commissaire aux comptes peut émettre des réserves ou ne pas certifier les comptes.

LA VÉRIFICATION DU RAPPORT DE GESTION

Le commissaire aux comptes vérifie la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations sur la situation financière et les comptes annuels données dans le rapport de gestion (c. com. art. L. 823-10). Les diligences du commissaire aux comptes seront axées sur la vérification de la sincérité des informations, l'exhaustivité du contenu du rapport de gestion (une mention dans l'annexe ne remplaçant pas une information devant figurer dans le rapport de gestion) et l'existence d'incohérences susceptibles d'induire le lecteur en erreur (CNCC, norme 5-106 « Rapport de gestion »).

LA COMMUNICATION AVEC LA DIRECTION : LA LETTRE D'AFFIRMATION

Objet de la lettre – La lettre d'affirmation consiste en une déclaration de la direction, qui récapitule ou complète par écrit, à la fin des travaux, certaines informations données par celle-ci au cours de la mission du contrôleur légal (CNCC, norme 0-200 « Lexique »).

PRÉCISIONS

La lettre d'affirmation de la direction est habituellement signée par les responsables opérationnels de l'entité (en général, le président ou le directeur général ou un directeur général délégué selon le cas, et le directeur financier). Dans certains cas, le commissaire aux comptes peut souhaiter obtenir des lettres d'affirmation d'autres responsables de

l'entité (exemple : déclaration écrite du responsable juridique chargé de dresser les procès-verbaux d'assemblées ou de conseils).

Cette lettre permet au commissaire aux comptes d'avoir un complément d'information aux éléments probants déjà obtenus et de faire prendre conscience à la direction de sa responsabilité dans l'établissement des comptes annuels.

Contenu – Adressée aux commissaires aux comptes à une date la plus proche possible de la date de signature du rapport, cette lettre doit comporter obligatoirement les éléments suivants (CNCC, norme 2-440 « Déclarations de la direction ») :

- caractère non significatif, selon la direction, des effets des anomalies relevées par le commissaire aux comptes et non corrigées,
- confirmation du fait que la direction a communiqué au commissaire aux comptes son appréciation sur le risque que les comptes puissent comporter des anomalies significatives résultant de fraudes,
- confirmation que tous les faits significatifs liés à des fraudes commises ou suspectées dont la direction a eu connaissance ont été signalés au commissaire aux comptes,
- confirmation que le commissaire aux comptes a été informé de tous les cas survenus ou potentiels de non-respect des textes légaux et réglementaires dont les conséquences devraient être prises en considération lors de l'établissement des comptes,
- information concernant les parties liées : exhaustivité de l'information fournie sur l'identification des parties liées et pertinence de l'information donnée dans l'annexe et,
- stratégie de la direction lorsque des faits susceptibles de remettre en cause la continuité de l'exploitation ont été identifiés.

D'autre part, d'autres points peuvent être abordés selon les circonstances. À titre d'exemples, citons la confirmation que toutes les conventions réglementées ont été portées à la connaissance du commissaire aux comptes ou l'absence de plan de restructuration pouvant affecter la valeur d'actifs (CNCC, norme précitée).

Les contrôles juridiques usuels

CONTRÔLE DES CONVENTIONS RÉGLEMENTÉES

Les textes législatifs ont prévu des autorisations particulières pour certaines conventions conclues directement ou indirectement entre une société et des personnes intéressées à cette dernière (c. com. art. L. 225-38, L. 223-19 et L. 227-10). La procédure d'autorisation préalable à la conclusion d'une convention réglementée dépend de la nature juridique de l'entité. En outre, elle ne concerne ni les conventions interdites par la loi, ni les conventions courantes conclues à des conditions normales (voir sur ce point RF 937, mai 2005, p. 229 pour la SA, RF 951, juin 2006, p. 88 pour la SARL).

Le commissaire aux comptes a pour mission de réunir les informations sur les conventions dont il a été avisé ou qu'il a découvertes à l'occasion de sa mission et de vérifier la concordance de ces informations avec les documents de base dont elles sont issues (CNCC, norme 5-103 « Conventions réglementées »). Il n'a pas à effectuer des recherches systématiques pour identifier les conventions concernées mais lorsqu'il en a détecté une, il en informe les organes compétents.

Le commissaire aux comptes présente, sur les conventions réglementées, un rapport spécial destiné à informer les membres de l'organe délibérant appelé à les approuver (c. com. art. L. 225-40, L. 225-19 et L. 227-10). Généralement, ce rapport est établi en même temps que le

4 L'établissement du rapport général

Les travaux menés par le commissaire aux comptes ont pour objectif de fonder son opinion sur les comptes annuels. À cet effet, une procédure de revue du dossier doit permettre de mettre en exergue les points importants et d'établir une note de synthèse en vue d'émettre le rapport général sur les comptes annuels, point d'orgue de la mission du commissaire aux comptes.

LA PROCÉDURE DE REVUE DU DOSSIER

Contrôle du dossier de travail

Le commissaire aux comptes peut déléguer une partie de son travail à un ou plusieurs collaborateurs chapeautés par un « chef de mission » ainsi qu'à des experts dans des domaines techniques particuliers, le cas échéant. Mais, il reste le seul responsable vis-à-vis des tiers et de l'entité, au titre de son mandat de commissariat aux comptes. C'est pourquoi, dans la mesure où il n'effectue pas les travaux lui-même, la supervision et la revue des travaux sont nécessaires puisque le commissaire aux comptes se fonde sur les travaux de ses collaborateurs ou des experts pour forger son opinion sur les comptes annuels.

Le contrôle de qualité — Le commissaire aux comptes applique à chaque mission les procédures de contrôle de qualité du cabinet en les adaptant aux caractéristiques propres à chacune d'elles (CNCC, norme 2-103 « Contrôle de qualité »). Le commissaire aux comptes ou le collaborateur investi de responsabilités de supervision vérifie au cours du déroulement de la mission :

- si les autres collaborateurs disposent des aptitudes et des compétences nécessaires pour mener à bien les tâches qui leur sont confiées,
- s'ils comprennent les orientations de la mission et,
- si les travaux sont réalisés conformément au programme de travail et au plan de mission.

Par ailleurs, ils se tiennent informés et étudient les problèmes comptables complexes et les questions qui se posent durant l'exécution de la mission. Ils tranchent sur les divergences d'appréciation entre collaborateurs et apprécient le besoin de recourir à des consultations (CNCC, norme précitée, § 15).

La revue des travaux réalisés — Les travaux de chaque collaborateur sont revus par un autre collaborateur (généralement le chef de mission) et par le commissaire aux comptes qui exerce son jugement professionnel sur l'étendue de cette révision. Il vérifie, notamment :

- si les travaux ont été réalisés conformément au programme de travail,
- si les travaux réalisés et les conclusions en résultant ont été correctement documentés et si tous les problèmes significatifs ont été résolus ou sont relatés dans les conclusions de la mission,
- si les objectifs des procédures d'audit ont été atteints et,
- si les travaux réalisés permettent de fonder les conclusions et d'étayer son opinion.

rapport général. Il comporte une rubrique, le cas échéant, mentionnant l'absence d'avis de convention.

ATTESTATION DES RÉMUNÉRATIONS

Tout actionnaire d'une société anonyme ou d'une commandite par actions a le droit d'obtenir communication du montant global, certifié exact par les commissaires aux comptes, des rémunérations (y compris les avantages et indemnités, les commissions et jetons de présence) versées aux 5 ou 10 personnes les mieux rémunérées. Le nombre de personnes concernées dépend du dépassement ou non du seuil de 200 salariés de l'effectif du personnel (c. com. art. L. 225-115 et L. 226-1). Lorsque l'effectif des personnes rémunérées est inférieur à 5, l'entité n'est pas tenue d'établir le montant global de leurs rémunérations (CNCC, norme 5-108 « Montant global des rémunérations versées aux personnes les mieux rémunérées »).

Le commissaire aux comptes s'assure que le montant global des rémunérations qu'il a à attester concorde avec les informations obtenues lors de ses contrôles exercés sur les postes de rémunérations. Ensuite, il matérialise sa certification, qui est signée et datée, sur le document établi par la société et déposé à son siège.

ATTESTATION LIÉE AUX DÉPENSES DE MÉCÉNAT

Tout actionnaire d'une société anonyme ou d'une commandite par actions a le droit d'obtenir communication du montant global, certifié par les commissaires aux comptes, des versements effectués en application des dispositions des 1 et 4 de l'article 238 bis du code général des impôts ainsi que de la liste des actions nominatives de parrainage, de mécénat (c. com. art. L. 225-115 et art. L. 226-1).

Le commissaire aux comptes doit s'assurer que les sommes versées font l'objet d'un enregistrement régulier et ouvrent bien droit, de par leur nature, aux déductions fiscales prévues (CNCC, norme 5-110 « Montant global des sommes ouvrant droit aux déductions fiscales »). Ensuite, il matérialise sa certification, qui est signée et datée, sur le document établi par la société et déposé à son siège.

VÉRIFICATION LIÉE À L'OBLIGATION DE DÉTENTION D'ACTIONS

Les administrateurs ou membres du conseil de surveillance d'une société anonyme doivent être détenteurs d'un nombre d'actions défini par les statuts (c. com. art. L. 225-25 et L. 225-72). Le commissaire aux comptes est chargé de vérifier la conformité de la détention des actions, lors de la nomination et en cours de mandat des dites personnes, avec les dispositions législatives et statutaires (c. com. art. L. 225-26 et L. 225-73). À cet effet, il s'assure que les actions sont inscrites en compte chez l'émetteur ou auprès d'un intermédiaire habilité (CNCC, norme 5-104 « Actions détenues par les administrateurs ou membres du conseil de surveillance »).

VÉRIFICATION DES DOCUMENTS ANNUELS ADRESSÉS AUX ACTIONNAIRES

Le commissaire aux comptes vérifie la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans les documents adressés aux actionnaires ou mis à leur disposition sur la situation financière et les comptes annuels (c. com. art. L. 823-10). Il s'agit des documents obligatoires prévus par les textes (voir notamment c. com. art. L. 225-115) ou les statuts, mais également de ceux établis volontairement.

En revanche, les documents mis sur le site Internet de l'entité ne sont pas concernés par cette disposition (CNCC, norme 5-107 « Documents adressés aux actionnaires à l'occasion de l'assemblée générale appelée à statuer sur les comptes »). En outre, le commissaire aux comptes s'assure que les informations sur la situation financière et les comptes annuels sont présentées de manière sincère et qu'à la lecture générale de l'ensemble des documents, il n'existe pas d'incohérence manifeste (CNCC, norme précitée).

D'autre part, les projets de comptes, les propositions d'écritures d'ajustement résultant de l'audit sont revus en temps utile, afin de prendre les décisions opportunes.

Synthèse des travaux

- Rappels que les travaux effectués ont pour objectif d'étayer les conclusions sur lesquelles va s'appuyer le commissaire aux comptes pour émettre son opinion. A ce titre, une note de synthèse s'avère nécessaire pour regrouper les éléments significatifs qui auront une incidence sur l'opinion à émettre. Placée en tête du dossier de travail, elle met en valeur :
- les faits marquants et les chiffres clés de l'exercice,
 - les principaux risques d'audit identifiés et le résultat des tests de contrôle y afférents,
 - une synthèse des points relevés demandant des ajustements ou des reclassements nécessaires ainsi que le seuil de signification retenu,
 - la conclusion sur la nature de l'opinion à émettre (certification avec ou sans réserves ou refus de certification) et les observations à retenir dans le rapport général,
 - les points à suivre pour l'exercice suivant.

LE RAPPORT GÉNÉRAL

L'établissement du rapport général répond à un formalisme précis et son contenu uniformisé est obligatoire pour tous les commissaires aux comptes dans le cadre d'une certification des comptes annuels.

Le contenu

Le rapport général comporte un intitulé, une introduction générale ainsi que trois parties distinctes (CNCC, norme 2-60) « Rapport général sur les comptes annuels » et norme d'exercice professionnel relative à la « Justification des appréciations », arrêté du 6 octobre 2006).

L'INTITULÉ ET L'INTRODUCTION

Le titre du rapport identifie l'exercice sur lequel porte la mission du commissaire aux comptes puisqu'il s'intitule « Rapport général du commissaire aux comptes sur les comptes annuels de l'exercice clos le... ». L'introduction générale rappelle la mission et l'origine de la nomination du commissaire aux comptes. Elle présente la partie relative à l'expression de l'opinion du contrôleur légal et celle concernant les vérifications spécifiques et les informations prévues par la loi et les textes réglementaires et mentionne le nom de l'entité concernée. Elle indique également l'organe compétent qui a arrêté les comptes annuels, joints au rapport général.

L'OPINION SUR LES COMPTES ANNUELS

La première partie du rapport exprime l'opinion du commissaire aux comptes sur l'exercice audité. Elle rappelle les objectifs et la nature d'une mission d'audit, en précisant que les travaux ont été effectués conformément aux normes d'exercice professionnel. En estimant que les contrôles réalisés fournissent une base raisonnable à l'opinion à exprimer, le commissaire aux comptes certifie ensuite selon la formule suivante : « Nous certifions que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice ». L'opinion exprimée peut également correspondre à une certification des comptes avec réserves ou même un refus de les certifier (voir ci-après, les différents cas possibles). Par ailleurs,

dans certaines situations, des observations peuvent figurer dans cette première partie, juste après l'expression de l'opinion.

LA JUSTIFICATION DES APPRÉCIATIONS

Cette deuxième partie, introduite par la loi de sécurité financière (loi 2003-706 du 1^{er} août 2003), concerne la justification des appréciations, qui doit être donnée, même dans le cas d'une certification sans réserve (c. com. art. 823-9). Ainsi, le commissaire aux comptes justifiera, notamment, ses appréciations portant sur des éléments déterminants pour la compréhension des comptes. Entrent dans ce cadre, notamment, les appréciations portant sur (norme précitée) :

- les options comptables retenues (choix des méthodes comptables), lorsqu'elles ont des incidences majeures sur la présentation d'ensemble des comptes de l'entité, sur son résultat et sa situation financière,
- les estimations comptables importantes retenues (notamment celles manquant de données objectives),
- la présentation d'ensemble des comptes.

Il peut également estimer nécessaire de justifier ses appréciations portant sur le contrôle interne.

En référence explicite à l'article 823-9 du code de commerce, le commissaire aux comptes formule le plus clairement possible la justification de ses appréciations en indiquant le sujet et la référence si possible à l'annexe des comptes. Il résume également les diligences effectuées pour fonder son opinion. La conclusion qui en découle est exprimée de façon positive et cohérente avec l'opinion émise et ne doit pas constituer une réserve déguisée.

LES VÉRIFICATIONS ET INFORMATIONS SPÉCIFIQUES

Cette troisième partie fait état des conclusions issues de certaines vérifications spécifiques, la mention des inexactitudes et irrégularités qui n'affectent pas les comptes annuels, le cas échéant, ainsi que les informations que la loi fait obligation au commissaire aux comptes de signaler.

Conclusions issues de vérifications spécifiques – Le commissaire aux comptes se prononce sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion et dans les documents adressés aux actionnaires ou associés sur la situation financière et les comptes annuels (c. com art. L. 823-10).

Mention des inexactitudes et irrégularités relevées – Au cours de l'accomplissement de sa mission, le commissaire aux comptes signale à la plus prochaine assemblée générale ou réunion de l'organe compétent les irrégularités et inexactitudes relevées (c. com art. L. 823-12). C'est dans cette partie du rapport général que le commissaire aux comptes mentionne ces faits. Tel peut être le cas en présence d'une rupture de l'égalité entre actionnaires ou lors de la non-reconstitution dans les délais prévus des capitaux propres devenus inférieurs à la moitié du capital social.

Mention des informations prévues par la loi – Le commissaire aux comptes vérifie les informations relatives aux prises de participation et de contrôle intervenues au cours de l'exercice devant figurer dans le rapport de gestion (c. com. art. L. 233-6). Il en est de même pour les altérations de participations intervenues à la suite de participations réciproques (décret 67-236 du 23 mars 1967, art. 251) et en cas d'autocontrôle (c. com. art. L. 233-13). Dans la pratique, le commissaire aux comptes se contentera de se référer au rapport de gestion de l'entité, dans la mesure où ce dernier comporte les mentions nécessaires sur ces événements.

Les différentes opinions possibles

LA CERTIFICATION SANS RÉSERVE

La certification sans réserve n'est possible que si un certain nombre de conditions sont remplies (CNCC, norme 2-601 « Rapport général sur les comptes annuels ») :

- le commissaire aux comptes a pu mettre en œuvre, sans restriction, les diligences qu'il a estimé nécessaires dans le cadre des normes d'exercice professionnel,
- le résultat de ses contrôles s'est révélé satisfaisant et lui a permis d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels sont établis selon les règles et principes comptables applicables en France,
- l'information donnée dans les comptes annuels, y compris l'annexe, apparaît suffisante pour que ceux-ci donnent une image fidèle de la situation financière, du résultat des opérations et du patrimoine de l'entité concernée.

LA CERTIFICATION AVEC RÉSERVES

Origine des réserves - Sont visées les situations où le commissaire aux comptes est en désaccord avec le choix ou l'application des règles et méthodes comptables de la direction sans toutefois conduire à un refus de certification au regard de leur incidence sur les comptes.

EXEMPLES

Le commissaire aux comptes peut émettre des réserves, par exemple, lorsqu'il n'est pas d'accord avec le choix du taux d'actualisation retenu pour le calcul des engagements pour retraite ou une mention insuffisante dans l'annexe sur les instruments financiers dérivés utilisés. Il peut en être de même lorsqu'une charge à été enregistrée en résultat exceptionnel alors qu'elle aurait dû figurer en résultat courant.

Le commissaire aux comptes peut également émettre des réserves lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre les diligences qu'il estimait nécessaires, sans que les limitations imposées soient suffisamment significatives pour refuser de certifier les comptes.

REMARQUE

Le commissaire aux comptes peut émettre des réserves, par exemple, lorsqu'il n'a pas pu contrôler certaines pièces justificatives en raison de leur destruction par un incendie ou lorsqu'une édition de documents comptables n'a pas pu être effectuée à cause d'une panne du système informatique.

Conséquences - L'exposé des motivations fondant une certification avec réserves constitue dans ce cas une justification des appréciations et trouve donc sa place avant l'expression de l'opinion émise sur les comptes dans le rapport général. En revanche, la justification des appréciations sur d'autres points sera indiquée normalement dans la deuxième partie du rapport. (norme relative à la justification des appréciations, § 15).

LE REFUS DE CERTIFICATION

Origine des réserves - Il s'agit des situations suivantes :

- désaccord avec le choix ou l'application des règles et méthodes comptables et où l'incidence de ce désaccord est suffisamment importante pour affecter les comptes annuels pris dans leur ensemble,

- impossibilité de mettre en œuvre les diligences qu'il estimait nécessaires et où les limitations, imposées par les dirigeants ou les circonstances, sont telles que le commissaire aux comptes ne peut se former une opinion sur les comptes annuels pris dans leur ensemble,

- constatation d'incertitudes graves et multiples risquant d'affecter de façon très significative les comptes annuels.

Conséquences - Le commissaire aux comptes précise clairement dans la première partie de son rapport la nature du désaccord ou de la limitation qui l'a conduit à refuser de certifier les comptes annuels. Dans ce cas, il n'est pas nécessaire de justifier d'autres appréciations dans la deuxième partie du rapport. Des indications chiffrées précisent l'incidence sur les postes des comptes annuels concernés et sur le résultat de l'exercice le cas échéant.

Nous attirons l'attention des lecteurs sur les conséquences néfastes pour l'entité d'un rapport indiquant un refus de certification. À titre d'illustrations, nous citerons :

- la perte de crédibilité de l'entreprise vis-à-vis de ses partenaires,
- la dé fiance des actionnaires vis-à-vis de l'équipe dirigeante pouvant conduire l'assemblée à ne pas approuver les comptes annuels,
- la mise en cause pénale éventuelle des dirigeants, bien que le refus de certification ne succède ou ne conduise pas nécessairement à une révélation des faits délictueux.

Cas particuliers : les observations

Dans la première partie du rapport, après l'expression de l'opinion du commissaire aux comptes, peuvent être mentionnées des observations dont l'objectif est d'attirer l'attention du lecteur sur un point concernant les comptes annuels et exposé de manière pertinente dans l'annexe. Tel est le cas, en présence d'un changement de méthodes comptables (c. com. art. L. 232-6). Par ailleurs, lorsqu'il existe des incertitudes significatives, dont la résolution dépend d'événements futurs qui pourraient affecter les comptes annuels, le commissaire aux comptes formule une observation lorsque les incertitudes sont relatives à la continuité de l'exploitation. Il peut également choisir de faire une observation, même si les incertitudes ne conduisent pas à une remise en cause de la continuité de l'exploitation (par exemple, en cas de litiges commerciaux non résolus). Signalons que ces observations ne remettent pas nécessairement en cause l'opinion favorable du commissaire aux comptes.

La communication du rapport

Le rapport signé et daté du commissaire aux comptes est déposé au siège social ou au lieu de la direction administrative de l'entité concernée au moins 15 jours avant la date de la réunion de l'assemblée générale (décret 67-236 du 23 mars 1967, art. 37 pour les SARL et art. 139 pour les SA). En présence d'un comité d'entreprise, le rapport du commissaire aux comptes est communiqué à ce dernier avant sa présentation à l'assemblée générale d'approbation des comptes (c. trav. art. L. 432-4, al. 5). Pour l'information vis-à-vis des tiers, le rapport fait l'objet d'un dépôt au greffe en double exemplaire, en même temps que les comptes annuels (c. com. art. L. 232-21 à L. 232-23). Ce dépôt est effectué au plus tard un mois après la date d'approbation des comptes.

5 Les autres missions du commissaire aux comptes

Si la certification des comptes apparaît comme un gage de sécurité de l'information financière, le rôle du commissaire aux comptes ne se limite pas à ce seul aspect. En effet, dans le cadre de son mandat, d'autres objectifs lui sont assignés ; il est le garant de l'égalité de traitement entre les actionnaires. D'autre part, dans le cadre de sa mission permanente, il intervient dans de nombreuses opérations juridiques et assure un rôle de vigilance lorsque la situation financière de l'entité se dégrade.

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES, LE CONTRÔLEUR LÉGAL

Cette fonction trouve toute sa valeur dans les dispositions obligeant le commissaire aux comptes à révéler les irrégularités et les inexactitudes ainsi que les faits délictueux constatés.

La révélation des irrégularités et inexactitudes

Les commissaires aux comptes signalent à la plus prochaine assemblée générale ou réunion de l'organe compétent les irrégularités et inexactitudes relevées par eux au cours de l'accomplissement de leur mission (c. com. art. L. 823-12).

QUALIFICATION DES TERMES

L'irrégularité – Elle correspond à la non-conformité aux textes légaux et réglementaires, aux principes édictés par le référentiel comptable applicable, aux dispositions des statuts, ou aux décisions de l'assemblée générale. Elle peut résulter d'une omission ou d'un acte involontaire ou volontaire, et n'a pas nécessairement une incidence sur les comptes (CNCC, norme 5-112 « Communication des irrégularités et des inexactitudes à l'assemblée générale »). Signalons qu'une irrégularité volontaire qui conduit à une anomalie significative dans les comptes constitue une fraude (en ce sens, CNCC, norme 2-105 « Prise en considération de la possibilité de fraude et d'erreurs lors de l'audit des comptes »).

L'inexactitude – Elle est la traduction comptable, ou la présentation d'un fait, non conforme à la réalité. Elle peut résulter notamment (CNCC, norme 5-112 précitée) :

- d'un calcul arithmétique ou d'une imputation d'écriture dans les comptes incorrect,
- d'une application incorrecte de politique d'arrêté des comptes,
- d'une omission, d'une présentation ou d'une interprétation erronée de faits ou d'événements,
- d'informations erronées données par l'organe compétent.

L'inexactitude peut être involontaire ou volontaire mais, dans ce cas, elle constitue une erreur si elle a une incidence significative sur les comptes (en ce sens, CNCC, norme 2-105 précitée).

RÔLE DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Que faut-il révéler ? – La communication des irrégularités et des inexactitudes à l'assemblée générale ne s'impose que si elles sont relatives à l'objet direct de la mission du commissaire aux comptes et si elles présentent un caractère significatif (CNCC, norme 5-112, précitée § 02). Les collaborateurs du commissaire aux comptes, voire les salariés de l'entité qui constatent des irrégularités, des inexactitudes, en informent le contrôleur légal. Ce dernier met alors en œuvre les diligences nécessaires afin d'apprécier leur nature et leur importance. Dans ce cadre, il retiendra les faits significatifs ; c'est-à-dire ceux pouvant modifier sensiblement la présentation de la situation financière, du patrimoine ou du résultat, ou l'interprétation qui peut en être faite. Tel peut être le cas d'une inexactitude générée par un mauvais report des données chiffrées de l'inventaire physique des stocks. Il peut également s'agir de faits qui portent ou sont de nature à porter préjudice à l'entité ou aux tiers (par exemple, le non-respect de la réglementation en matière de mentions obligatoires des factures).

Quels sont les destinataires de l'information ? – Le rôle du commissaire aux comptes est avant tout d'informer les intéressés de l'existence d'irrégularités et/ou d'inexactitudes. Aussi, peut importe la date à laquelle sont relevés les faits, ils doivent être communiqués aux actionnaires ou associés à la plus proche assemblée. S'il s'agit de l'assemblée d'approbation des comptes, les irrégularités et inexactitudes sont alors mentionnées dans le rapport général (voir sur ce point fiche 4). Dans les autres cas, le commissaire aux comptes établit un rapport spécifique relatant les faits, présenté à la plus proche assemblée. Si nécessaire, ces faits seront répétés dans le rapport général lors de l'assemblée d'approbation des comptes (CNCC, norme 5-112, précitées §§ 13 et 14).

Par ailleurs, le commissaire aux comptes porte à la connaissance de l'organe collégial chargé de l'administration et, le cas échéant, de l'organe de direction les irrégularités et inexactitudes qu'il a découvertes (c. com. art. L. 823-16). Ces organes sont censés, eu égard aux faits exposés, corriger la situation.

La révélation des faits délictueux

Afin de se prémunir de la délinquance financière, le législateur a instauré un dispositif imposant aux commissaires aux comptes de révéler au procureur de la République les faits délictueux dont ils ont eu connaissance dans l'exercice de leur mission, sans que leur responsabilité puisse être engagée par cette révélation (c. com. art. L. 823-12 al. 2).

CARACTÉRISTIQUES DES FAITS DÉLICTEUX

Il s'agit de faits constitutifs d'infractions (CNCC, norme 6-701 « Révélation des faits délictueux au procureur de la République ») :

- visés par les textes de base applicables à l'entité concernée ou d'infractions prévues par d'autres textes mais présentant une incidence significative sur les comptes,
- délibérés (élément intentionnel) et,
- significatifs ; ces conditions étant cumulatives.

Sont donc concernées les infractions expressément prévues par le livre II du code de commerce pour les sociétés commerciales, mais également les infractions visées par d'autres textes qui ont une incidence significative sur les comptes annuels, c'est-à-dire celles qui peuvent modifier sensiblement la présentation de la situation financière, du patrimoine ou du résultat, ou l'interprétation qui peut en être faite ou encore celles qui portent préjudice à l'entité ou à des tiers. Ainsi, le fait pour une entreprise de comptabiliser délibérément en profit les sommes non réclamées au titre de la participation des salariés au lieu de les

verser à la caisse des dépôts et consignations, constitue un délit d'abus de confiance devant faire l'objet d'une révélation au procureur de la République, si les sommes en cause ont une incidence significative sur le résultat (en ce sens, CNCC, bull. 107, septembre 1997, p. 460).

RÔLE DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

La détection des faits délictueux – Le commissaire aux comptes n'a pas à effectuer une démarche active de recherche de faits délictueux, mais, dans le cadre de sa prise de connaissance générale de l'entité, il prend en compte la possibilité de fraudes et d'erreurs lors de l'audit des comptes (CNCC, norme 2-105 « Prise en considération de la possibilité de fraudes et d'erreurs lors de l'audit des comptes »). De même, il prend connaissance du contexte juridique de l'entité et de ses spécificités selon son secteur d'activité (CNCC, norme 2-106 « Prise en compte des textes légaux et réglementaires »). C'est dans ce cadre, grâce à ses diligences, qu'il peut découvrir des faits délictueux.

Une fois que les faits constatés sont susceptibles d'une qualification pénale, le commissaire aux comptes analyse les faits et leur incidence. Le caractère délibéré de l'acte est parfois difficile à discerner, mais un entretien avec les dirigeants, corroboré par des contrôles de vérification de leurs dires, permet le plus souvent d'appréhender leur bonne ou mauvaise foi. Le critère de signification est également laissé au jugement du commissaire aux comptes, dans le respect des normes d'exercice professionnel.

Un cas particulier : la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement des activités terroristes. Dans ce cadre, le commissaire aux comptes déclare à l'organisme « Trafin » les opérations dont il a connaissance et qui portent sur des sommes soupçonnées d'origine illicite. Puis, cet organisme décide, ou non, d'en référer au procureur de la République (c. mon. fin, art. L. 562-1 et art. L. 562-2). Si les caractéristiques d'un fait délictueux sont réunies, le commissaire aux comptes révélera également au procureur de la République ce fait.

La révélation du fait délictueux – Après avoir consigné dans son dossier de travail tous les éléments constitutifs d'un fait délictueux, le commissaire aux comptes révèle, par écrit, ce fait au procureur de la République. Cette révélation doit être effectuée le plus rapidement possible, même si le fait a été commis antérieurement à la nomination du commissaire au compte titulaire en place.

Parallèlement, le commissaire aux comptes porte à la connaissance du gouvernement d'entreprise l'irrégularité que constitue le fait délictueux (c. com. art. L. 823-16). Il signale également à l'assemblée générale la plus proche cette irrégularité (c. com. art. L. 823-12).

REMARQUES

Il n'y a pas de corrélation entre la révélation d'un fait délictueux et la certification des comptes : la révélation n'entraîne pas nécessairement un refus de certification.

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES, GARANT DE L'ÉGALITÉ ENTRE ACTIONNAIRES

Le contrôleur légal fait partie du dispositif mis en place pour protéger les droits des actionnaires et éviter une rupture d'égalité entre eux : il s'assure que l'égalité est respectée entre les actionnaires, associés ou membres de l'organe compétent (c. com. art. L. 823-11).

Champ d'application

LES PERSONNES CONCERNÉES

Il s'agit des personnes physiques ou morales, ayant vocation à participer aux prises de décisions collectives de l'entité au titre de dispositions législatives, réglementaires ou statutaires, sur le fondement de l'objet même du contrat qui les lie (CNCC, norme S-105 « Égalité entre les actionnaires »).

LE PRINCIPE D'ÉGALITÉ : POUR QUELS DROITS ?

La protection des droits revêt différents aspects ; elle ne se limite pas aux seuls droits pécuniaires mais concerne également le droit à l'information, le droit de vote, le droit de participer au bénéfice de l'entreprise...

Sauf dérogation expressément prévue par la loi, les règlements ou les statuts, le fait de retirer, de restreindre ou d'attribuer des droits à certains actionnaires, associés ou membres de l'organe compétent est contraire au principe d'égalité. Cette rupture de l'égalité se manifeste, notamment, dans les cas suivants (CNCC, norme précitée § 05) :

- suppression illicite des droits de vote et d'accès aux assemblées,
- répartition des dividendes ou des résultats non conforme aux dispositions statutaires, inégalité des droits pour les porteurs d'une même catégorie d'actions,
- violation des règles relatives à l'exercice du droit préférentiel de souscription,
- violation des dispositions statutaires, dans certaines entités, relatives à l'aliénation des participations, à la suspension de droits,
- violation des dispositions statutaires relatives au droit d'agrément portant sur des cessions d'actions ou de parts de sociétés,
- violation du droit à l'information préalable nécessaire à la prise de décision collective.

REMARQUE

Si le législateur a voulu protéger l'égalité entre les actionnaires, les associés et les membres de l'organe compétent, ces derniers peuvent toutefois renoncer volontairement et de façon explicite à leurs droits.

Rôle du commissaire aux comptes

DILIGENCES DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

La vérification de l'égalité entre les actionnaires est inhérente à la démarche du commissaire aux comptes qui comporte des diligences, dont certaines sont de nature à lui permettre d'avoir connaissance de situations ou de faits pouvant constituer des cas de rupture d'égalité. Bien que le commissaire aux comptes n'ait pas à mettre en œuvre de procédures spécifiques pour rechercher l'existence de cas de rupture de l'égalité, il reste vigilant quant à l'existence possible d'inégalité de traitement entre les personnes en cause lors de l'audit des comptes ou lors de ses interventions effectuées pour des vérifications spécifiques (CNCC, norme précitée §§ 08 et 09).

CONSÉQUENCES

Lorsque le commissaire aux comptes n'a pas la conviction que l'égalité a été respectée lors d'opérations, il s'entretient avec les organes de direction pour obtenir des éclaircissements et une régularisation de la situation. A défaut de régularisation, la conclusion écrite de ses travaux sera portée à la connaissance du gouvernement de l'entreprise (c. com. art. L. 823-16).

et à celle de la prochaine assemblée générale (c. com. art. L. 823-12). En effet, la rupture de l'égalité entre les personnes concernées constitue une irrégularité, qui peut, le cas échéant, correspondre à un fait délictueux (voir sur ce point ci-avant §§ « La révélation des irrégularités » et « La révélation des faits délictueux »).

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES, INTERVENANT DANS LES ÉVÉNEMENTS DE L'ENTREPRISE

En raison de la durée de son mandat, le commissaire aux comptes a souvent l'occasion d'assister aux évolutions de l'entité : changements issus d'opérations juridiques mais également liés à sa situation économique. Loin d'être passif, le commissaire aux comptes a, dans ce cadre, un rôle de garant du respect des lois (dans la limite de sa mission) mais aussi un rôle de vigilance et d'alerte lorsque la situation financière de l'entité se dégrade.

Les interventions du commissaire aux comptes dans le cadre d'opérations juridiques

Parmi les nombreuses interventions du commissaire aux comptes, nous n'aborderons que les plus usuelles, celles effectuées à l'occasion des opérations juridiques les plus courantes des PME.

LES INTERVENTIONS DANS LE CADRE D'OPÉRATIONS SUR CAPITAL

Les augmentations de capital particulières – Dans certains cas, la société peut décider de se recapitaliser en incorporant des créances sur la société au capital (en général, il s'agit de dettes vis-à-vis de fournisseurs ou de comptes courants d'actionnaires ou d'associés). Afin d'éviter une libération de capital fictive, le commissaire aux comptes a pour mission de certifier l'arrêté des comptes établi en vue de la libération de capital par compensation de créances (décret 67-236 du 23 mars 1967, art. 166). À ce titre, il émet un rapport écrit. Il peut également, à la demande des dirigeants, établir le certificat du dépositaire et, dans ce cas, vérifier la réalité du caractère liquide et exigible des créances en cause (c. com. art. L.225-146). Le commissaire aux comptes intervient également en cas d'augmentation de capital assortie d'une suppression du droit préférentiel de souscription (c. com. art. L.225-135). L'objectif est avant tout de vérifier que l'égalité des actionnaires est respectée et que l'information donnée permet aux intéressés de prendre, en toute connaissance de cause, leur décision. Il apprécie aussi la justification du choix des éléments de calcul du prix d'émission et son montant (décret 67-236 précité, art. 155, art. 155-1, art. 155-2, et art. 155-3). À ce titre, il établit un rapport écrit, mis à la disposition des actionnaires au siège social au moins quinze jours avant la tenue de l'assemblée générale extraordinaire.

La réduction de capital – Elle peut provenir de plusieurs causes. Elle peut être, notamment, motivée par la résorption de pertes ou le rachat par la société de ses propres actions. Le commissaire aux comptes vérifie si les conditions de réduction de capital sont régulières et conformes aux textes en vigueur (par exemple, que la réduction ne conduise pas à un capital inférieur aux minima légaux) et respectent l'égalité des actionnaires ou associés (CNCC, norme 6-107 « Réduction du capital »). À ce titre, il émet un rapport écrit, mis à la disposition des actionnaires ou associés avant la tenue de l'assemblée (décret 67-236 du 23 mars 1967, art. 179).

LES INTERVENTIONS DANS LE CADRE DE TRANSFORMATION DE SOCIÉTÉS

Il arrive parfois que les dirigeants souhaitent changer la forme juridique de leurs sociétés afin d'obtenir une forme plus adaptée à leurs besoins. Or, les règles relatives aux différentes sociétés peuvent différer de l'une à l'autre, bien qu'il existe des dispositions communes. C'est pourquoi, le législateur a voulu encadrer les opérations de transformation. Dans ce contexte, un commissaire à la transformation, qui peut être le commissaire aux comptes titulaire dans certains cas, est nécessaire.

Transformation d'une société en société par actions – Le commissaire aux comptes de la société, s'il existe, peut être désigné en qualité de commissaire à la transformation. Dans ce cadre, il atteste que le montant des capitaux propres est au moins égal au capital social (décret précité, art. 56-1) et apprécie la valeur des biens composant l'actif social et les avantages particuliers stipulés (c. com. art. L. 224-3). À ce titre, il s'assure de l'existence et de la nature des biens composant l'actif et vérifie que les avantages consentis ne sont ni interdits par la loi ni contraires à l'intérêt de la société. Au terme de ses travaux, il établit un rapport qui est déposé au siège social de la société huit jours au moins avant la date de l'assemblée appelée à statuer sur la transformation (CNCC, norme 6-401 « Transformation d'une société en société par actions »).

Transformation d'une SARL en société commerciale d'une autre forme – Lorsque la SARL a déjà un commissaire aux comptes, ce dernier établit un rapport sur la situation de la société ; il analyse la situation et s'assure notamment que la continuité d'exploitation n'est pas compromise (c. com. art. L. 223-43). Pour ces travaux, il s'appuie sur l'examen des documents comptables servant de base à la transformation mais également des données prévisionnelles et sur des événements éventuels postérieurs à la date d'arrêté des documents comptables. En outre, il vérifie que les obligations liées à la nouvelle forme juridique sont bien remplies (CNCC, norme 6-402 « Transformation d'une SARL en société commerciale d'une autre forme »). Ses conclusions sur l'analyse de la situation de la société sont consignées dans un rapport, déposé au siège social de la société quinze jours au moins avant la date de l'assemblée appelée à statuer sur la transformation.

Transformation des sociétés par actions – Elle concerne les sociétés anonymes, les sociétés en commandite et les SAS. La mission du commissaire aux comptes est de vérifier que le montant des capitaux propres soit au moins égal au capital social (c. com. art. L. 225-244) et que les conditions de la transformation soient bien remplies. Ainsi, une SA ne peut se transformer en société d'une autre forme que si, au moment de la transformation, elle a au moins deux ans d'existence et si elle a établi et fait approuver par les actionnaires le bilan des deux premiers exercices (c. com. art. L. 225-243). Au terme de ses travaux, le commissaire aux comptes établit un rapport, déposé au siège social de la société quinze jours au moins avant la date de l'assemblée appelée à statuer sur la transformation.

L'intervention du commissaire aux comptes dans la prévention des difficultés financières de l'entreprise

Au-delà de la vérification des documents prévisionnels que doivent établir les sociétés commerciales dépassant certains seuils (c. com. art. L. 232-2 à L. 232-4), le commissaire aux comptes a un rôle général d'alerte lorsque la situation financière de l'entreprise vient à se dégrader. La loi de sauvegarde des entreprises (loi 2005-845 du 26 juillet 2005) applicable depuis le 1^{er} janvier 2006 a réformé le régime des procédures collectives et, de ce fait, modifié les conditions de mise en œuvre de la procédure d'alerte.

À QUEL MOMENT LE COMMISSAIRE AUX COMPTES PEUT-IL DÉCLENCHER UNE PROCÉDURE D'ALERTE ?

Principe – Lorsque le commissaire aux comptes d'une société commerciale constate au cours de sa mission des faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation, il en informe le président du conseil d'administration ou du directoire (dans les SA) ou le dirigeant (pour les autres sociétés commerciales).

Les faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation relèvent d'un faisceau d'indices. Nous citerons, notamment, des capitaux propres négatifs, un fonds de roulement très dégradé, un état de trésorerie préoccupant avec des frais financiers importants, une sous-activité notable et continue... (CNCC, norme 6-702 « Alerte »). Nous attirons l'attention des lecteurs sur le fait que l'entreprise ne doit pas être à ce stade en cessation de paiements.

Exceptions – Lorsqu'une procédure de conciliation ou de sauvegarde a été engagée par les dirigeants, la procédure d'alerte du commissaire aux comptes ne s'applique pas (c. com. art. L. 234-4). Ce qui paraît logique dans la mesure où le dirigeant qui a enclenché une telle procédure a déjà pris conscience des difficultés financières de son entreprise.

LE DÉROULEMENT DE LA PROCÉDURE

Elle se déroule en quatre phases pour les sociétés anonymes et en trois phases pour les autres sociétés commerciales.

Dans les SA :

- ▶ 1^{re} phase. Après avoir constaté ces faits, le commissaire aux comptes en informe par écrit en recommandé avec accusé de réception le président du conseil d'administration ou du directoire (c. com. art. L. 234-1 et décret 67-236 du 23 mars 1967 art. 251-1 al. 1). Ce dernier a quinze jours pour donner une réponse au commissaire aux comptes.
- ▶ 2^e phase. À défaut de réponse ou si elle est jugée insuffisante, la demande écrite de délibération par le conseil d'administration ou de surveillance sur les faits relevés du commissaire aux comptes fait l'objet d'une copie au président du tribunal de commerce. Il en est de même pour la délibération de l'organe collégial (c. com. art. L. 234-1 al. 2).
- ▶ 3^e phase. Si la procédure doit continuer, le commissaire aux comptes demande la convocation d'une assemblée, qui doit se tenir au plus tard un mois après sa notification. À cette occasion, il établit un rapport spécial. En cas de carence du conseil d'administration ou du directoire, il peut lui-même convoquer cette assemblée.
- ▶ 4^e phase. Si à l'issue de la réunion de l'assemblée, le commissaire aux comptes constate que les décisions prises ne permettent pas d'assurer la continuité de l'exploitation, il informe le président du tribunal de commerce et lui communique les résultats.

Dans les autres sociétés :

La procédure est ramenée à trois phases. Elle est sensiblement identique à celle exposée dans le cadre d'une SA, mais la deuxième phase n'existe pas et le président du tribunal de commerce est informé dès la demande d'explication du commissaire aux comptes faite au dirigeant sur les faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation (c. com. art. L. 234-2 et décret 67-236 du 23 mars 1967 art. 251-2).

Ces nouvelles dispositions issues de la loi de sauvegarde des entreprises devraient favoriser une amélioration de la prévention des difficultés des entreprises grâce à une information du président du tribunal de commerce plus rapide qu'auparavant.

CHANGE			
I euro =	Clôture Fin sept. 2006	TVA – Échanges CE Octobre 2006	1 euro =
États-Unis	1,266 USD	1,2676 USD	1,9558 BGN
Japon	149,34 JPY	148,7 JPY	7,435 HRK
Chypre	0,5767 CYP	0,5767 CYP	3,5317 RON
Rép. tchèque	28,316 CZK	28,437 CZK	33,96 RUB
Danemark	7,4576 DKK	7,4605 DKK	1,8686 TRY
Estonie	15,6466 EEK	15,6466 EEK	1,6844 AUD
G.-BreTAGNE	0,6777 GBP	0,6731 GBP	1,4299 CAD
Hongrie	273 HUF	273,47 HUF	10,0476 CHF
Lituanie	3,4528 LTL	3,4528 LTL	9,864 HKD
Letonie	0,096 LVL	0,096 LVL	11 678,85 IDR
Malte	0,4293 MTL	0,4293 MTL	1 198,02 KRW
Pologne	3,9713 PLN	3,9483 PLN	4,6684 MYR
Suède	9,2797 SEK	9,2168 SEK	1,9427 NZD
Slovaquie	239,59 SIT	239,59 SIT	63,57 PHP
Suisse	37,385 SFR	37,465 SFR	2,0104 SGD
Islande	1,5881 CHF	1,5875 CHF	47,824 THB
Norvège	88,67 ISK	89,17 ISK	9,8277 ZAR (1)
	8,235 NOK	8,279 NOK	

(1) Jusqu'au 10 octobre. Du 11 au 24 octobre, 1 € = 10,0768 ZAR. À compter du 25 octobre, 1 € = 9,5004 ZAR.

FINANCE	
TBB (taux de base bancaire)	6,60 % depuis le 15 octobre 2001
TME (taux moyen des emprunts c/taux à long terme)	3,96 % en août 2006
TMO (taux moyen des emprunts obligataires)	4,14 % en août 2006
TMOP (taux moyen de rendement obligations stés privées)	4 % au 1 ^{er} semestre 2006
EGONIA (taux moyen mensuel du marché monétaire)	3,0407 % en septembre 2006
Euribor (taux interbancaire) 3 mois	3,334 % en septembre 2006
Euribor (taux interbancaire) 12 mois	3,713 % en septembre 2006