

**Préconisations du Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C)
pour accompagner la réforme des seuils
rendant l'intervention des commissaires aux comptes obligatoire
dans les entreprises**

**Précisions apportées par le H3C lors de son audition du 7 juin 2018
par le comité d'experts ayant pour mission de réfléchir à l'avenir
de la profession de commissaires aux comptes**

Introduction

Lors de son audition, le 15 mai dernier, par le comité d'experts ayant pour mission de réfléchir à l'avenir de la profession de commissaire aux comptes, le Haut conseil a exposé les mesures qui seraient, selon lui, nécessaires pour préserver l'intérêt général dans l'éventualité d'un relèvement des seuils rendant l'intervention de ces professionnels obligatoire.

Après cette présentation générale des mesures proposées, le comité a souhaité que le Haut conseil en précise plus concrètement la teneur lors de sa seconde audition fixée au 7 juin.

La présente note a pour objet, autant que faire se peut dans le délai contraint séparant les deux auditions, de répondre à cette demande.

Les axes autour desquels s'articulent les préconisations du H3C sont pour mémoire :

1. Prévoir la nomination d'un commissaire aux comptes dans toutes les entités d'intérêt public avec pour mission de mener une certification de leurs comptes ;
2. Prévoir la nomination obligatoire d'un commissaire aux comptes dans les petites entreprises les plus importantes avec pour mission de mener un examen légal comprenant deux volets :
 - vérifier les indicateurs financiers clés de l'entreprise ;
 - effectuer des vérifications ciblées sur les principales sources de risques pour l'entreprise et son environnement.
3. Prévoir la nomination d'un commissaire aux comptes dans la petite entreprise tête de « groupe »¹ - pour les groupes de PE qui ne font pas l'objet d'une consolidation - avec pour mission de certifier les comptes annuels de cette tête de groupe et de procéder à un examen légal des comptes (tel que défini au point 2. supra) des filiales les plus importantes ou à des travaux lui permettant d'appréhender les opérations réalisées entre la contrôlante et les contrôlées, et, en tant que de besoin, entre contrôlées ;
4. Déterminer les modalités pratiques de mise en œuvre de la remontée des seuils.

Remarque liminaire

Le Haut conseil tient à souligner que si les préconisations qu'il formule visent en premier lieu à la préservation de l'intérêt général, elles ne sont nullement contraires à l'intérêt des entreprises soucieuses de ne pas s'écarter du respect des règles applicables.

En effet, la garantie apportée par le commissaire aux comptes dans le cadre d'une mission d'examen légal sur les indicateurs de « bonne santé économique » de l'entreprise, ainsi que ses conclusions et recommandations sur les principales sources de risques auxquelles elle est confrontée sont de nature à protéger non seulement l'intérêt général, mais également l'intérêt de l'entreprise qui, au-delà du légitime souci de réduire ses charges non productrices de valeur, est avant tout désireuse d'inscrire cette valeur dans la durée, objectif qui ne peut être atteint que sur des bases saines.

La mission d'examen légal proposée par le Haut conseil permet ainsi de faire converger la protection de l'intérêt général et l'intérêt de l'entreprise.

¹ Notion de contrôle au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce

1. Prévoir la nomination d'un commissaire aux comptes dans toutes les entités d'intérêt public (EIP) avec pour mission de mener une certification de leurs comptes

Le Haut conseil a attiré l'attention sur le fait que la remontée des seuils au niveau européen allait, en application du 6° du III de l'article L. 820-1 du code de commerce, conduire à exclure certaines entités actuellement qualifiées d'EIP de cette qualification, ce qui aurait pour conséquence de faire disparaître l'obligation de certification de leurs comptes malgré les risques que ces entités peuvent faire peser sur la sécurité financière.

Alertée sur ce point, la direction des affaires civiles et du Sceau a indiqué que le projet de loi Pacte allait être amendé pour répondre à cette difficulté. Il y a donc lieu de considérer que la première préconisation du H3C a été prise en compte.

Le Haut conseil attire cependant l'attention du comité sur une autre problématique résiduelle relative à la désignation des EIP à l'article L. 820-1 du code de commerce. En effet, le 5° du III de celui-ci vise « *les personnes et entités dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé* » ce qui exclut celles dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché non réglementé tel qu'Euronext Growth. Or, si les règles de marché d'Euronext font référence, dans certains cas, à la publication de comptes « certifiés » ou « audités », la valeur juridique de ces règles pose question, et leur lecture laisse subsister un doute sur l'obligation de faire systématiquement appel aux services d'un commissaire aux comptes lorsque l'entité concernée n'excède pas les seuils qui rendent son intervention légalement obligatoire. La remontée des seuils au niveau européen risque en conséquence d'avoir un impact sur le caractère obligatoire de la certification des comptes des entités dont les titres sont admis aux négociations sur un marché organisé.

L'AMF pourrait utilement être sollicitée par la chancellerie pour envisager de trancher cette question, si elle ne l'est pas d'ores et déjà par la modification proposée par cette dernière au projet de loi Pacte, dont le Haut conseil n'a pas connaissance.

2. Prévoir la nomination obligatoire d'un commissaire aux comptes dans les petites entreprises les plus importantes avec pour mission de mener un examen légal

Remarque liminaire

Le Haut conseil réaffirme, pour les motifs déjà exprimés dans sa note du 15 mai, sa conviction quant à la nécessité de rendre obligatoire l'examen légal par un commissaire aux comptes dans les entreprises dont la taille se situe en deçà des seuils européens mais au-delà de deux des seuils fixés à 3 100 000 euros de CA HT, 1 550 000 euros de total de bilan, 50 salariés.

En revanche, les petites entreprises qui se situent en deçà de ces derniers seuils pourront, si elles le souhaitent, choisir d'avoir recours volontairement à cet examen légal, dont le contenu et la finalité seront définis par le texte le rendant obligatoire pour les entreprises d'une taille comprise entre les seuils ci-dessus évoqués.

Le caractère optionnel de l'examen légal, s'il était retenu pour toutes les entreprises en deçà des seuils européens de l'audit en témoignage d'une confiance que le législateur souhaiterait souligner à leur endroit, serait un très mauvais signal pour les prêteurs, investisseurs, salariés, et plus généralement pour l'intérêt général, alors même que la confiance n'exclut nullement le contrôle, surtout lorsque, comme dans la présente proposition, ce contrôle est préventif, limité à ce qui est véritablement utile, y compris pour l'entreprise elle-même, et peut constituer une aide pour pérenniser son activité.

Il convient d'ajouter que cette mission obligatoire, bien que son champ d'application soit limité aux petites entreprises économiquement les plus significatives, permettra en outre d'éviter une trop forte et brutale concentration du marché de l'audit, de maintenir un maillage territorial de celui-ci, et une attractivité de la profession.

En tout état de cause, la clause de « revoyure » préconisée par le Haut conseil permettra dans un délai raisonnable de faire un point précis sur la pertinence de cette nouvelle mission obligatoire, et incitera les professionnels à le transformer en un outil performant.

Contenu de la mission d'examen légal

Le Haut préconise que la mission comporte deux volets : un premier volet qui concernerait directement les comptes et consisterait à contrôler les indicateurs financiers clés de l'entreprise, et un second volet qui consisterait à opérer des vérifications ciblées sur les principales sources de risques pour l'entreprise et son environnement en particulier ceux attachés à la continuité d'exploitation, aux délais de paiement, au crime financier et à la cybercriminalité.

- Concernant la vérification des indicateurs financiers clés de l'entreprise

Le Haut conseil a défini l'objectif de cette vérification² et a proposé des pistes quant aux indicateurs qui pourraient être contrôlés sans en arrêter un contour précis soulignant qu'un délai d'un an entre l'entrée en vigueur de la réforme des seuils et la mise en œuvre du dispositif préconisé permettrait aux acteurs concernés d'affiner la proposition (détermination des indicateurs qu'il serait le plus pertinent de retenir et délimitation de leurs contours de façon suffisamment précise afin que les parties intéressées en aient une acception commune).

Toutefois, afin de concrétiser sa préconisation le Haut conseil a poursuivi ses réflexions et apporte l'éclairage complémentaire qui suit.

Les indicateurs financiers clés qui pourraient être retenus

Les indicateurs retenus devront être pertinents, c'est-à-dire témoigner de la bonne santé économique de l'entreprise.

Compte tenu de cet objectif, en complément des pistes déjà évoquées sur les indicateurs utilisés par la Banque de France³, le Haut conseil estime qu'il serait très utile de se référer aux conditions posées par le législateur en matière d'octroi de prêts entre entreprises, qui font notamment appel aux indicateurs suivants : les capitaux propres, l'excédent brut d'exploitation (EBE)⁴, et la trésorerie nette.

Article R. 511-2-1-2 du code monétaire et financier dans sa rédaction issue du décret n° 2016-501 du 22 avril 2016 relatif aux prêts entre entreprises :

« Une entreprise ne peut consentir un prêt mentionné au 3 bis de l'article L. 511-6 que lorsque les quatre conditions suivantes sont remplies :

« 1° A la date de clôture de chacun des deux exercices comptables précédant la date d'octroi du prêt, **les capitaux propres** de l'entreprise prêteuse sont supérieurs au montant du capital social et **l'excédent brut d'exploitation** est positif ;

« 2° **La trésorerie nette** définie comme la valeur des actifs financiers courants à moins d'un an, minorée de la valeur des dettes financières courantes à moins d'un an, constatée à la date de clôture de chacun des deux exercices comptables de l'entreprise prêteuse précédant la date d'octroi du prêt est positive ;

« 3° Le montant en principal de l'ensemble des prêts accordés en vertu du 3 bis de l'article L. 511-6 par une même entreprise au cours d'un exercice comptable ne peut être supérieur à un plafond égal au plus petit des deux montants suivants :

« a) 50 % de la trésorerie nette ou 10 % de ce montant calculé sur une base consolidée au niveau du groupe de sociétés auquel appartient l'entreprise prêteuse ;

« b) 10 millions d'euros, 50 millions d'euros ou 100 millions d'euros pour les prêts accordés respectivement par une petite ou moyenne entreprise, une entreprise de taille intermédiaire ou une grande entreprise, selon les définitions de l'article 3 du décret n° 2008-1354 du 18 décembre 2008 relatif aux critères permettant de déterminer la catégorie d'appartenance d'une entreprise pour les besoins de l'analyse statistique et économique ;

² Celui d'apporter une garantie quant aux indicateurs de « bonne santé » de l'entreprise, garantie particulièrement utile pour les partenaires de l'entreprise et pour l'Etat, mais également pour l'entreprise elle-même en ce qu'elle facilite son accès aux prêteurs et aux marchés financiers.

³ Le Haut conseil a suggéré les pistes suivantes : (i) la solvabilité (capitaux propres, endettement financier, capacité d'autofinancement), (ii) la liquidité (examen de la trésorerie) et (iii) les principaux soldes intermédiaires de gestion de l'entreprise

⁴ L'EBE constitue un des éléments financiers figurant dans le tableau des soldes intermédiaires de gestion (SIG) et représente le « cash-flow » tiré de l'exploitation de l'entreprise

« 4° Le montant en principal de l'ensemble des prêts accordés par une même entreprise à une autre entreprise au cours d'un exercice comptable ne peut être supérieur au plus grand des deux montants suivants :

« a) 5 % du plafond défini au 3° ;

« b) 25 % du plafond défini au 3° dans la limite de 10 000 €. »

Le contrôle de tels indicateurs, qui permettent d'apprécier la pérennité de l'entreprise notamment par sa capacité à honorer ses dettes à court terme (dettes fournisseurs, sociales, fiscales), mais également à moyen et long terme (remboursement des emprunts bancaires, des emprunts obligataires et autres dettes financières diverses) contribuerait effectivement à sécuriser l'entreprise et ses partenaires.

Concernant les prêts entre entreprises, le Haut conseil souligne que l'article L. 511-6 du code monétaire et financier prévoit que seules sont autorisées à en octroyer les sociétés par actions (SA) ou les sociétés à responsabilité limitée (SARL), dont les comptes font l'objet d'une certification par un commissaire aux comptes.

Compte tenu du relèvement des seuils envisagé, il apparaîtrait opportun d'amender l'article précité pour étendre l'autorisation d'octroi de prêts entre entreprises aux SA et SARL soumises à un examen légal tel que préconisé par le Haut conseil.

Les travaux qui devraient être mis en œuvre par le commissaire aux comptes et les conclusions qu'il devrait émettre à l'issue de ces travaux

Le Haut conseil estime que les travaux du commissaire aux comptes réalisés dans le cadre d'un examen légal doivent donner une réelle assurance sur les indicateurs financiers clés de l'entreprise et rendre efficaces les autres vérifications ciblées.

Ces travaux ne doivent cependant pas s'apparenter à ceux requis au titre de la certification des comptes, et il importe justement qu'ils s'en démarquent, sous peine de ne pas atteindre l'objectif d'allègement des contraintes pesant sur les entreprises.

Il convient à ce titre d'être clair sur le fait que le contrôle des indicateurs financiers clés ne doit pas reposer sur une démarche d'approche par les risques conduisant à des contrôles conséquents sur le contrôle interne et les éléments significatifs des comptes. Il doit en revanche reposer fondamentalement sur une revue analytique approfondie des comptes, complétée par des entretiens réguliers avec le dirigeant et une mise en perspective des éléments ainsi collectés avec d'autres éléments susceptibles de les corroborer.

Ces principes ainsi posés, et sous réserve d'une analyse plus approfondie, le Haut conseil envisage que le commissaire aux comptes effectue les travaux qui suivent.

- Une prise de connaissance de l'activité de l'entreprise sur la période contrôlée comprenant une revue analytique des comptes approfondie complétée par des échanges avec le dirigeant.

Le Haut conseil précise que la revue analytique ou « procédure analytique » se définit comme suit :

Procédure analytique : technique de contrôle qui consiste à apprécier des informations financières à partir :

- de leurs corrélations avec d'autres informations, issues ou non des comptes, ou avec des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l'entité ou d'entités similaires,
- et de l'analyse des variations significatives ou des tendances inattendues.⁵

Le Haut conseil souligne la nécessité d'une implication effective et directe du commissaire aux comptes signataire, responsable de la mission, particulièrement à ce stade structurant de la mission, qui doit toujours commencer par un entretien avec le dirigeant afin de prendre connaissance de l'entreprise, de son activité, du contexte dans lequel elle intervient, et de ses contraintes.

- Des vérifications de concordance ou de cohérence des éléments constitutifs des indicateurs financiers clés avec la comptabilité ou des données liées à la comptabilité telles que la comptabilité analytique ou des états de gestion ;
- Des vérifications de conformité de ces informations avec notamment :

⁵ Extrait de la NEP 520 relative aux procédures analytiques

- des dispositions légales, réglementaires, statutaires ou contractuelles ;
 - des éléments du contrôle interne de l'entité ;
 - des décisions ou orientations de gestion définies par la direction de l'entreprise ;
 - les principes figurant dans un référentiel.
- Une mise en perspective de ces informations au regard par exemple :
- de leur évolution dans le temps ;
 - de la réalisation ou non des prévisions budgétaires antérieures ;
 - des engagements juridiques et financiers de l'entité (notamment avec les entités liées, les partenaires de l'entreprise...) ;
 - des échéances fiscales et sociales ;
 - des événements survenus postérieurement à la clôture des comptes.

A l'issue des contrôles ainsi effectués, le commissaire aux comptes pourra conclure quant au fait que ces indicateurs ont été, ou non, établis par la direction, conformément aux règles applicables, et qu'aucun élément n'a été identifié comme susceptible de remettre en cause leur fiabilité.

Le Haut conseil estime, au demeurant, qu'il pourrait même être prévu que le commissaire aux comptes soit chargé de produire lui-même les indicateurs financiers retenus dans l'examen légal. Cette production qui consisterait en un calcul arithmétique sur la base d'éléments comptables produits par l'entreprise et contrôlés par le commissaire aux comptes n'entacherait pas son indépendance, et permettrait d'alléger les contraintes pesant sur les dirigeants de ces petites entreprises.

L'allègement consécutif à la mise en œuvre de ces travaux en lieu et place de ceux requis pour la certification des comptes

Le contrôle ou la détermination des indicateurs financiers clés constitue une nouvelle mission, qui se distingue totalement de la certification des comptes, en ce qu'elle repose essentiellement sur une revue analytique accompagnée de travaux de concordance et de cohérence.

En conséquence, sans viser l'exhaustivité, il peut être relevé que les travaux suivants, qui doivent être mis en œuvre lorsqu'une certification des comptes est requise, n'auront pas à être engagés dans le cadre de l'examen légal :

- l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les comptes ;
- le contrôle de la mise en œuvre et de l'efficacité des procédures de contrôle interne ;
- le contrôle des éléments individuels significatifs via l'examen des enregistrements comptables, le contrôle physiques des actifs corporels ...

En outre, et en conséquence, la documentation qui sera requise du commissaire aux comptes afin d'étayer les contrôles réalisés devrait être considérablement réduite. Le H3C entend y veiller.

- Concernant les vérifications ciblées sur les principales sources de risques pour l'entreprise et son environnement

- ✓ Contrôles de conformité aux textes légaux et réglementaires susceptibles d'avoir une incidence déterminante sur l'activité de l'entreprise

Afin de prévenir les risques encourus par l'entreprise et ses partenaires économiques en cas de non-respect, par la première, de ses obligations légales et réglementaires, le Haut conseil a préconisé que le commissaire aux comptes effectue certaines vérifications ciblées.

Il a, en outre, estimé qu'une attention particulière devrait être portée au dispositif relatif aux délais de paiements, dont le législateur a expressément prévu que le commissaire aux comptes soit le garant.

Le Haut conseil tient à souligner les points suivants exposés dans sa note :

- ces contrôles de conformité ne visent que le respect des textes légaux et réglementaires susceptibles d'avoir une incidence déterminante sur l'activité de l'entreprise.
- le délai d'un an entre l'entrée en vigueur de la remontée des seuils et la mise en œuvre du dispositif qu'il préconise permettrait d'affiner cette proposition en lien avec l'ensemble des acteurs concernés. Pratiquement, la loi pourrait prévoir qu'un décret d'application ou une norme d'exercice professionnel trace le périmètre de ces contrôles.

S'agissant du dispositif relatif aux délais de paiement, le Haut Conseil attire l'attention sur la construction de celui-ci et sur les ajustements législatifs qu'il conviendrait de prévoir.

Les entités visées par le dispositif

Si les règles prévues par le code général des impôts⁶ sont applicables à toutes les entreprises, l'obligation de publication d'informations sur les délais de paiements des fournisseurs et des clients n'incombe qu'aux sociétés dont les comptes sont certifiés par un commissaire aux comptes⁷.

Compte tenu de l'enjeu attaché au respect des délais de paiement pour l'ensemble des acteurs économiques, il apparaît nécessaire d'étendre l'obligation de publication de ces informations à toute entreprise dotée d'un commissaire aux comptes, quelle que soit la mission légale qu'il accomplit.

Les contrôles à effectuer par le commissaire aux comptes⁸

Le législateur a donné pour mission au commissaire aux comptes d'attester de la sincérité des informations fournies par l'entreprise, de leur concordance avec les comptes annuels et de présenter leurs éventuelles observations sur celles-ci. Il a, en outre, prévu que lorsque la société concernée est une grande entreprise ou une entreprise de taille intermédiaire⁹, le commissaire aux comptes adresse son attestation au ministre chargé de l'économie lorsqu'elle met en lumière des manquements significatifs de la société à certaines prescriptions spécifiques¹⁰, de façon répétée.

Le Haut conseil attire l'attention du comité sur les divergences d'interprétation existantes en ce qui concerne les obligations incombant aux commissaires aux comptes. Certains ont en effet une lecture littérale du texte conduisant à retenir que les commissaires aux comptes ne sont tenus que de vérifier les informations publiées en fin d'exercice dans le rapport de gestion, alors que d'autres estiment qu'il revient aux commissaires aux comptes de veiller, dans le cadre de leur mission permanente, à ce que l'entreprise dispose de procédures lui permettant de respecter, tout au long de l'année, ses obligations en matière de délais de paiement, et apprécient l'efficacité de ces procédures¹¹.

L'introduction d'obligations relatives à la vérification des délais de paiement dans la mission d'examen légal pourrait donc être l'occasion de clarifier l'ensemble des textes sur ce point.

⁶ Le délai de paiement des factures périodiques est prévu au 3. du I de l'article 289 du Code général des impôts – source Note DGCCRF de janvier 2018

⁷ Article L. 441-6-1 du code de commerce

⁸ Article D 823-7-1 du code de commerce

⁹ Au sens de l'article 51 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie

¹⁰ Prescriptions des neuvième et dixième alinéas du I de l'article L. 441-6 du code de commerce

¹¹ Cette seconde lecture rejoint les motifs de l'amendement inséré à l'article 123 de la loi n° 2014-344 du 17 mars 2014 relative à la consommation exposés en ces termes : « *Cet amendement a pour but de rendre plus efficace le dispositif de contrôle et d'alerte sur les délais de paiements, confié aux commissaires aux comptes. Il s'agit d'avoir une vision plus nette du comportement des entreprises tout au long de l'année en la matière. L'amendement oblige à donner une information à la fois sur les dettes fournisseurs et les créances clients. En donnant un pouvoir de vérification aux commissaires aux comptes, la modification législative introduite par cet amendement leur permettra d'accéder plus facilement aux systèmes d'information internes des entreprises sur les délais de paiements.* »

- ✓ Procédure d'alerte, révélation des faits délictueux et diligences relatives au crime financier

Le Haut Conseil a préconisé qu'en lien avec les opérations de vérifications visées *supra*, le commissaire aux comptes¹² soit tenu de veiller à la continuité d'exploitation de l'entreprise, de procéder, le cas échéant, aux actions requises dans le cadre de la procédure d'alerte et de révéler aux autorités compétentes pour en connaître, les faits délictueux et/ou toute opération relevant du crime financier dont il aurait eu connaissance à l'occasion de sa mission.

Le Haut conseil estime utile d'apporter des précisions sur deux points particuliers que sont la procédure d'alerte et la révélation de faits délictueux.

La procédure d'alerte

Le Haut conseil propose de faire évoluer cette procédure dans les petites entreprises soumises à l'examen légal.

Dans ces entreprises, le Haut conseil suggère deux mesures qui permettraient d'atteindre plus sûrement que la procédure d'alerte que nous connaissons aujourd'hui, les objectifs cumulés de prévention des difficultés des entreprises et de sécurité pour les différents acteurs économiques concernés.

1. Consacrer dans la loi la phase officieuse (phase 0) consistant en un entretien informel entre le commissaire aux comptes et le chef d'entreprise

Les phases légalement définies de la procédure d'alerte (quatre phases dans la SA, trois phases dans les autres sociétés ou dans les GIE, ...) sont toujours précédées en pratique par une phase préliminaire officieuse (souvent qualifiée de phase 0) consistant en un entretien informel entre le commissaire aux comptes et le chef d'entreprise.

Cette pratique est difficilement quantifiable, mais il est permis de penser qu'elle est utile et parfois couronnée de succès puisqu'elle débouche rarement sur un déclenchement de la phase 1 de l'alerte proprement dite. Occasion d'un simple entretien confidentiel non stigmatisant avec le dirigeant sur les constats opérés faisant douter de la continuité d'exploitation, cette phase pourrait être consacrée par la loi afin de dédramatiser la situation dans les petites entreprises et de rendre plus visible l'intervention préventive du commissaire aux comptes destinée à affiner son propre diagnostic sur la situation réelle de l'entreprise.

2. Laisser à l'appréciation du commissaire aux comptes le soin de décider du déroulement chronologique de la procédure

Les phases successives, aujourd'hui minutieusement décrites par la loi en vigueur, conçues comme une progression dans le niveau de contrainte du dirigeant ou des organes de direction, pourraient être laissées, dans leur déroulement chronologique et leur degré de gravité, selon les formes sociales, à l'appréciation du dirigeant et du commissaire aux comptes¹³, dans un climat de confiance réciproque, la loi se bornant à rappeler les objectifs généraux de l'alerte et à fixer le cadre général des facultés/pouvoirs plus ou moins contraignants/es offerts/es au commissaire aux comptes en cas de carence des organes de direction.

Il appartiendrait au commissaire aux comptes de décider de la riposte adaptée et proportionnée à mettre en œuvre, sans préjudice de l'engagement de sa responsabilité en cas d'inaction ou d'inadaptation de ses décisions.

¹² Actuellement, les obligations relatives à la LABFT, à la procédure d'alerte, à la corruption et à la révélation de faits délictueux sont liées à l'exercice de la mission de certification légale des comptes.

¹³ Qui pourrait aussi saisir la juridiction commerciale d'une demande de conciliation ou d'ouverture d'une procédure de sauvegarde.

La révélation des faits délictueux

Le Haut conseil estime nécessaire de préciser qu'en l'état actuel des textes, l'obligation de révélation des faits délictueux par le commissaire aux comptes n'apparaît pas résulter de son statut, mais de la mission de certification des comptes qui lui est confiée.

Il en résulte qu'il conviendrait de prévoir explicitement dans la loi que cette obligation incombe au commissaire aux comptes quelle que soit la mission qu'il réalise, de sorte qu'elle deviendrait ainsi applicable notamment à la mission d'examen légal et à la mission qui pourrait être envisagée dans les groupes de petites entreprises (voir à ce titre le 4^{ème} axe des préconisations du Haut conseil).

Si tel était le cas, dans la mesure où l'obligation de révélation des faits délictueux résulte de la réalisation des diligences nécessaires à l'exécution de la mission, mais est indépendante de l'entité dans laquelle le délit a été commis, il serait également opportun d'assortir l'obligation de révélation de l'obligation d'informer, le cas échéant, tout autre commissaire aux comptes auquel s'imposerait également cette obligation de révéler, avec la possibilité d'effectuer, dans ce cas, une révélation conjointe.

- ✓ Vérification du dispositif mis en place par l'entité pour limiter son exposition à la cybercriminalité

Le Haut conseil a préconisé que le commissaire aux comptes soit chargé d'apprécier la sécurité des systèmes d'information, et plus précisément la confidentialité, l'intégrité, la traçabilité et la disponibilité des données, et puisse émettre toute recommandation afférente qu'il estimerait utile.

Afin de tenir compte de la taille des entreprises auxquelles la mission d'examen légal serait applicable, ainsi que du nécessaire cantonnement des travaux à réaliser par le commissaire aux comptes, il serait souhaitable que ces vérifications soient opérées par le biais d'un questionnaire ciblé visant à la fois à sensibiliser le dirigeant aux risques encourus et à apprécier, avec lui, les dispositifs de prévention mis en place dans l'entreprise.

Modalités de mise en œuvre de la mission d'examen légal

Afin de garantir le niveau de diligences attendues pour répondre à l'objectif de cette mission et assurer l'homogénéité des pratiques, le Haut conseil a préconisé qu'une norme d'exercice professionnel (NEP) soit élaborée selon le processus prévu par la loi.

A ce titre, le Haut conseil apporte les précisions qui suivent.

Le processus normatif prévu par la loi dispose que les projets de NEP sont élaborés par une commission placée auprès du Haut conseil, et composée à parité de membres de son Collège et de commissaires aux comptes.

Les projets de NEP élaborés par cette commission sont soumis à la CNCC pour avis, puis au Haut conseil pour adoption avant homologation par arrêté du garde des Sceaux.

Le Haut conseil tient à souligner qu'ayant la responsabilité finale en matière de normalisation, il veillera à ce que la commission chargée d'élaborer les NEP use pleinement de la faculté qui lui est offerte de recourir à des experts.

L'article 30 du règlement intérieur du Haut conseil prévoit que « dans l'exercice de sa mission, la commission [paritaire composée de commissaires aux comptes et de membres du collège du Haut conseil et chargée d'élaborer les normes] peut faire appel à des experts ».

A ce titre, il apparaît d'ores et déjà nécessaire pour assurer l'effectivité et la pérennité du dispositif d'examen légal envisagé que des représentants de petites entreprises soient entendus afin de pouvoir apporter tout éclairage utile aux membres de la commission paritaire chargés d'élaborer la NEP permettant sa mise en œuvre concrète.

Restitution, par le commissaire aux comptes, des travaux mis en œuvre dans le cadre de la mission d'examen légal

En complément des préconisations qu'il a d'ores et déjà formulées, le Haut conseil a estimé utile de suggérer les restitutions qui pourraient être demandées au commissaire aux comptes à l'issue de sa mission d'examen légal.

Le Haut conseil préconise ainsi qu'à l'issue de ses travaux le commissaire aux comptes émette deux rapports : un rapport public à destination des actionnaires de l'entreprise, mais également tout acteur intéressé, et un rapport à destination du(des) seul(s) dirigeant(s) de l'entreprise.

Le rapport public

Il pourrait comprendre deux parties :

1. Une partie consacrée aux indicateurs financiers clés.

Cette partie exposerait les travaux réalisés et la conclusion que ces travaux lui permettent de formuler.

Les indicateurs financiers et les modalités de leur élaboration devraient utilement être joints au rapport.

2. Une partie consacrée à certaines vérifications ciblées : les contrôles de conformité et la vérification du dispositif visant à limiter l'exposition à la cybercriminalité.

Cette partie comprendrait deux sous-parties :

- une sous-partie relative aux contrôles de conformité,
- une sous-partie relative à la vérification du dispositif visant à limiter l'exposition à la cybercriminalité.

Chacune de ces sous-parties exposerait les travaux réalisés et les conclusions que ces travaux permettent aux commissaires aux comptes de formuler.

Le rapport à destination du(des) seul(s) dirigeant(s) de l'entreprise

Afin de permettre au dirigeant de mettre en œuvre toute action utile pour améliorer ses process internes, de sécuriser le traitement des opérations et plus généralement de pérenniser l'activité de l'entreprise, il conviendrait qu'à l'issue de sa mission, le commissaire aux comptes établisse un rapport explicitant les constats issus de ses contrôles assortis de toute recommandation utile permettant au dirigeant d'envisager des solutions pour répondre aux éventuelles défaillances relevées.

Ce rapport viserait donc à éclairer le dirigeant sur les enjeux attachés aux constats formulés et à la résolution des défaillances et sur les moyens à sa disposition pour y remédier.

Si ces recommandations ne peuvent pas aller jusqu'à proposer la résolution des défaillances, elles seraient un élément très utile pour le dirigeant et constitueraient ce point de « recouvrement » entre l'intérêt général au nom duquel intervient le commissaire aux comptes et l'intérêt particulier de l'entreprise.

Les recommandations se distinguent du « conseil » en ce qu'elles ne placent pas le commissaire aux comptes dans une situation d'auto révision qui serait de nature à affecter son jugement, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission.

Clause de « revoyure »

Le Haut conseil souligne l'intérêt de la clause de revoyure préconisée, qui permettra d'apprécier la pertinence du dispositif proposé et éventuellement de l'adapter aux besoins des parties prenantes ou à une meilleure protection de l'intérêt général.

Il relève à ce titre que le gouvernement a eu recours à ce procédé en particulier pour évaluer et suivre l'application de la loi pour la croissance et l'activité promulguée en aout 2015¹⁴.

Plusieurs mesures avaient en effet été mises en place :

- sous l'impulsion du Ministre de l'Economie :
 - o des évaluations par des organismes indépendants dont France stratégie sollicitée pour évaluer les effets des principales mesures de la loi ;
 - o des réunions de suivi avec les parlementaires ayant participé à l'élaboration de la loi visant à en apprécier l'application et à suivre sa mise en œuvre ;
 - o la création d'une mission parlementaire chargée de suivre l'application de la loi dans le respect des débats ;
- sous l'impulsion des Ministres en charge de l'Economie et du Travail, la création de l'Observatoire du commerce de proximité chargé d'évaluer la réforme de l'ouverture dominicale des commerces dans les zones touristiques internationales, d'en suivre la promotion internationale et d'en mesurer les effets sur le commerce, l'activité économique, l'emploi et le dialogue social.

3. Nomination d'un commissaire aux comptes dans la PE tête de groupe¹⁵

La structuration d'un groupe et les relations entre les entités qui le composent, constituent des zones de risques qui justifient la présence d'un commissaire aux comptes. Dès lors, le Haut conseil réaffirme sa conviction quant à la nécessité de prévoir, dans les groupes constitués pour partie ou en totalité de PE, une intervention d'un commissaire aux comptes chargé d'une mission obligatoire pour préserver l'intérêt général.

Les travaux qui devraient être mis en œuvre par le commissaire aux comptes

Cette mission consisterait à contrôler les comptes sociaux de l'entreprise tête de groupe et à apprécier le traitement par les filiales du groupe de leurs opérations dans le respect des règles applicables. Le Haut conseil estime qu'outre les travaux de certification de la société mère, les travaux à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes devraient impérativement reposer sur des entretiens réguliers entre ce dernier et les dirigeants/actionnaires des entités composant le groupe ainsi qu'une mise en perspective des éléments collectés avec d'autres éléments susceptibles de les corroborer.

Ces principes ainsi posés, le Haut conseil envisage que le commissaire aux comptes effectue les travaux qui suivent :

- la certification des comptes sociaux de l'entreprise mère,
- une prise de connaissance de l'activité des filiales sur la période réalisée sur la base d'échanges avec les dirigeants/actionnaires des filiales afin d'apprécier les risques pesant sur l'entité et le groupe ;
- l'appréhension des opérations réalisées entre la contrôlante et les contrôlées et entre contrôlées en vue de corroborer les informations recueillies préalablement lors des entretiens. A ce titre, pourraient être examinés :
 - o la réciprocité des opérations entre sociétés concernées et de leur équilibre,
 - o l'existence de contreparties : contrats, factures, convention de trésorerie...
 - o la conformité de ces opérations avec l'objet social de l'entreprise qui les supporte et leur conformité à l'intérêt social du groupe.
L'opération si elle est dictée par un intérêt économique, social ou financier commun, apprécié au regard d'une politique élaborée pour l'ensemble du groupe, ne doit cependant pas être démunie de

¹⁴ Le rapport présenté comme le « Point d'étape sur l'application de la loi – un an après » est consultable à l'adresse suivante : <https://www.economie.gouv.fr/files/files/PDF/loi-croissance-aout-2016.pdf>

¹⁵ Notion de contrôle au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce

contrepartie, ne pas rompre l'équilibre entre les différents engagements respectifs des sociétés concernées et ne pas excéder les possibilités financières de celle qui en supporte la charge ;

- le respect des moyens financiers de la société : pas de caractère confiscatoire en vue de réduire des coûts sociaux, fiscaux.

Le Haut conseil souhaite souligner que la certification des comptes sociaux de la société tête de groupe et la réalisation d'entretiens réguliers entre le commissaire aux comptes et les dirigeants/actionnaires des filiales, cumulés à l'examen des opérations intragroupes constituent un socle minimal de contrôle qu'il conviendra d'articuler avec l'examen légal mené dans les entreprises les plus importantes du groupe si celui-ci était retenu.

L'allègement que représenterait la mise en œuvre de ces travaux au regard de ceux requis au titre de la certification des comptes des entités du groupe

Cette nouvelle mission se distingue de la certification de chacune des filiales du groupe en ce qu'elle repose sur des travaux d'identification des risques au sein du groupe et des travaux de concordance et de cohérence.

En conséquence, sans viser l'exhaustivité, les travaux suivants n'auront pas à être engagés :

- identification et évaluation des risques d'anomalies significatives dans les comptes des filiales ;
- évaluation du contrôle interne des filiales ;
- contrôle des éléments individuels significatifs des filiales via l'examen des enregistrements comptables, le contrôle physique des actifs corporels, ...

En outre, et en conséquence, la documentation qui sera requise du commissaire aux comptes afin d'étayer les contrôles réalisés devrait être considérablement réduite.

La restitution, par le commissaire aux comptes, des travaux mis en œuvre dans le cadre de la mission dans les groupe PE

Le Haut conseil préconise qu'à l'issue de ses travaux, le commissaire aux comptes émette deux rapports comme prévu dans le cadre de l'examen légal supra : un rapport public et l'autre à destination des dirigeants du groupe.

Le rapport dit public comporterait deux parties, la première concernant la certification des comptes annuels de la société mère, la seconde relative aux opérations intragroupes contrôlées qui pourrait inclure :

- une description des diligences réalisées sur les opérations intragroupes et l'identification des entreprises concernées par ces travaux,
- une conclusion quant à la conformité des opérations intragroupes examinées aux règles applicables (équilibre des opérations, conformité à l'intérêt et objet social de l'entreprise, ...).

Le rapport destiné à la direction pourra être conçu comme celui prévu pour l'examen légal en y incluant des constats et recommandations reposant sur les travaux réalisés auprès des filiales.

4. Déterminer les modalités pratiques de mise en œuvre de la remontée des seuils

Afin d'appréhender la question de la continuité des mandats de certification des comptes en cours dans les petites entreprises, le Haut conseil a préconisé que ces mandats se poursuivent encore pour une année¹⁶ à compter de l'entrée en vigueur du relèvement des seuils pour permettre aux professionnels de s'adapter aux changements attendus d'eux, année à l'issue de laquelle :

¹⁶ Jusqu'à la prochaine assemblée générale statuant sur l'approbation des comptes

- les petites entreprises les plus importantes (voir les seuils énoncés ci-dessus CA 3,1M€ / B 1,5M€ / S 50) nommeront un commissaire aux comptes chargé de réaliser un examen légal,
- et les entités tête de groupe nommeront un commissaire aux comptes chargé de certifier leurs comptes et de réaliser ou faire réaliser les travaux complémentaires nécessaires au sein du groupe.

Le Haut conseil souligne que le législateur a déjà par le passé pris des mesures visant à mettre fin de façon anticipée au mandat de six exercices du commissaire aux comptes.

A titre d'exemples :

- Concernant les SARL, l'instauration de la modification des conditions de nomination d'un commissaire aux comptes sous conditions de seuils en 1984 s'est accompagnée de la possibilité, pour les SARL en deçà de ces seuils, de mettre fin au mandat de leur commissaire aux comptes

Selon la loi du 24 juillet 1966, les SARL étaient tenues de désigner un commissaire aux comptes lorsque leur capital excédait 300 000 € (L. n° 66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales, art. 64 al. 2 et D. 23 mars 1967, art. 43). Or, en 1984 le législateur a prévu que l'obligation de désigner un commissaire aux comptes serait désormais liée au dépassement de deux seuils sur trois, selon la règle actuelle (Loi n° 84-148 du 1er mars 1984 relative à la prévention et au règlement amiable des difficultés des entreprises).

Au jour de l'entrée en vigueur de la loi nouvelle, certaines SARL étaient dotées d'un commissaire aux comptes alors qu'elles ne dépassaient pas les nouveaux seuils imposant la désignation d'un commissaire aux comptes. Pour régir cette situation, le décret n° 85-295 du 1er mars 1985 pris pour l'application de la loi n° 84-148 avait adopté une disposition transitoire prévoyant la cessation immédiate du mandat du commissaire aux comptes dans les sociétés ne dépassant pas les seuils. L'article 51 du décret prévoyait ainsi que « *lors de la prochaine assemblée générale appelée à statuer sur les comptes* », il devait « *être vérifié que ces sociétés sont tenues, en application des dispositions nouvelles, soit de désigner un commissaire aux comptes, soit de maintenir ce dont le mandat était en cours* ». Malgré l'ambiguïté de la rédaction de cette disposition transitoire, la jurisprudence avait précisé qu'elle autorisait les sociétés à mettre fin aux fonctions de leurs commissaires aux comptes avant l'expiration du délai initialement prévu pour leur mandat (CA 3e ch. Paris, 8 nov. 1988, Sté BDA c/ Sté Rittal-France : Bull. Joly 1989, p. 86, § 52, note P. Le Cannu ; Rev. Sociétés 1989, p. 86).

- Concernant les GIE ou encore les établissements publics de l'Etat non soumis aux règles de la comptabilité publique, des dispositions spécifiques prévoient que ces entités cessent d'être assujetties à l'obligation de désigner (ou recourir à) un commissaire aux comptes dès lors que certaines conditions sont réunies

Pour les GIE, l'article R. 251-1 du code de commerce prévoit que : « *Le groupement d'intérêt économique cesse d'être assujéti à l'obligation de désigner un commissaire aux comptes en application des dispositions du troisième alinéa de l'article L. 251-12 dès lors qu'il compte moins de cent salariés pendant les deux exercices précédant l'expiration de son mandat.* »

Pour les établissements publics de l'Etat non soumis aux règles de la comptabilité publique, l'article 33 du décret du 1er mars 1985 prévoit que : « *1. La désignation d'au moins un commissaire aux comptes et d'un suppléant prévue à l'article 30 de la loi n° 84-148 du 1er mars 1984 relative à la prévention et au règlement amiable des difficultés des entreprises est obligatoire dès lors que deux des trois seuils sont franchis :*

- a) Nombre moyen de salariés permanents : 50 ;
- b) Montant hors taxes du chiffre d'affaires et des ressources liées à l'activité courante : 3 100 000 euros ;
- c) Total du bilan : 1 550 000 euros.

Le nombre de salariés, le chiffre d'affaires et le total du bilan sont calculés selon la méthode définie aux alinéas 4, 5 et 6 de l'article 17 du décret n° 83-1020 du 29 novembre 1983 pris en application de la loi n° 83-353 du 30 avril 1983 et relatif aux obligations comptables des commerçants.

Le montant des ressources comprend les subventions et produits de toute nature liés à l'activité courante.

Les établissements publics de l'Etat mentionnés au premier alinéa de l'article 30 de la loi du 1er mars 1984¹⁷ précitée ne sont plus tenus de recourir à un commissaire aux comptes dès lors qu'ils n'ont pas dépassé les

¹⁷ Article 30 de la loi n° 84-148 du 1er mars 1984

« *1. Les établissements publics de l'Etat non soumis aux règles de la comptabilité publique sont tenus de désigner au moins un commissaire aux comptes et un suppléant. Toutefois, cette obligation ne s'impose pas lorsque le nombre de salariés, le montant hors taxes du chiffre d'affaires ou des ressources ainsi que le total du bilan ne dépassent pas, pour deux de ces critères, des seuils fixés par décret en Conseil d'Etat.*

Les établissements publics de l'Etat, qu'ils soient ou non soumis aux règles de la comptabilité publique, sont tenus de nommer au moins deux commissaires aux comptes et deux suppléants lorsqu'ils établissent des comptes consolidés en application de l'article 13 de la loi n° 85-11 du 3 janvier 1985 relative aux comptes consolidés de certaines sociétés commerciales et entreprises publiques.

Néanmoins, quand les conditions posées aux premier et deuxième alinéas ne sont pas remplies, les établissements publics de l'Etat peuvent nommer au moins un commissaire aux comptes et un suppléant. Il en va de même dans les groupements d'intérêt public dont l'Etat ou un établissement public de l'Etat est membre.

seuils de deux des trois critères fixés aux deuxième, troisième et quatrième alinéas du présent article pendant les deux exercices précédant l'expiration du mandat du commissaire aux comptes.

2. Lorsque les titres financiers de l'établissement sont admis aux négociations sur un marché réglementé, le ministre chargé de l'économie saisit pour avis l'Autorité des marchés financiers avant de procéder à la nomination des commissaires aux comptes. A défaut de réponse de l'autorité dans un délai d'un mois, l'accord de cette dernière est réputé acquis. »

2. Les commissaires aux comptes des établissements publics de l'Etat sont désignés dans les conditions prévues à l'article L. 823-1 du code de commerce. Lorsque des titres financiers de l'établissement sont admis aux négociations sur un marché réglementé, cette désignation est effectuée après avis de l'Autorité des marchés financiers, dans des conditions fixées par décret. »