**Le commissaire aux comptes : partenaire de l’entreprise**

**Chapitre 1 : D’une faculté à une obligation**

**Chapitre 2 : La certification, une mission première**

**Chapitre 3 : L’extension des missions**

**Chapitre 4 : La surveillance des entreprise en difficulté**

**Chapitre 5 : L’accès au commissariat aux comptes**

**Chapitre 6 : Des responsables parfois coupables**

1. **POSTULATS**

Le système du commissariat aux comptes français est un compromis, réaliste, entre le dynamisme d’une profession libérale indépendante, et les contraintes d’un ordre public économique multiforme.

Le CAC est un gardien de la confiance et de la « constitution » sociale.

Le CAC est un auxiliaire du parquet par sa mission d’alerte.

La discrétion en audit, et la non-immxtion dans la gestion sont des contraintes irréalistes.

La certification ne garantit pas la qualité des informations fournies aux utilisateurs des états financiers.

1. **HYPOTHESES**

La confiance du CAC repose principalement sur son indépendance financière et morale, à l’égard de l’Etat et des dirigeants de la société , et également sur sa compétence et sa déontologie.

La qualité de la révision dépend du respect des lois, règles et règlements professionnels et surtout des diligences du CAC.

**Introduction**

Le Commissaire aux Comptes (CAC) est un professionnel rémunéré par l’entreprise pour critiquer éventuellement ceux qui l’ont désigné. A l’indépendance reconnue, il est devenu un élément essentiel de la crédibilité du bon fonctionnement des entreprises. Toutefois, il y a lieu de s’interroger sur cette double obligation d’indépendance et de confiance vis à vis des dirigeants de l’entreprise, voire de tous les utilisateurs.

Il s’agira alors dans ce livre de présenter d’une part la profession du CAC et d’autre l’idéalisme des finalités de sa mission.

**PARTIE 1 : UNE PROFESSION LIBERALE D’INTERET GENERAL**

Les préoccupations du législateur portaient sur l’indépendance, la confiance et la compétence et les obligations des acteurs.

**Chapitre 1 : D’une faculté à une obligation**

Les spécificités du domaine, la diversité et la complexité des missions du CAC, ont considérablement entravé l’émergence de la profession qui s’explique par la défiance originelle et la volonté législative.

1. **La défiance originelle**

Ce sont les scandales qui ont été légalement créateurs du capitalisme moderne dont le meilleur instrument,la société anonyme, risquait de devenir une industrie d’escroquerie ( le doyen Ripert). Avec le développement de ces sociétés ( particulièrement celles faisant appel à l’épargne publique) et l’apparition progressive d’organes de représentations intermédiaires, s’accroissait l’impossibilité pour les associés ou actionnaires de participer directement à la vie sociale. D’où le besoin d’une information objective contrebalançant le pouvoir de fait des dirigeants laxistes.

De plus, un contrôle qui serait laissé au gré des fantaisies des associés ou des dirigeants ne serait qu’un leurre et risquerait de se révéler inévitablement déceptif.

Ainsi, l’absence d’un corps professionnel susceptible d’intervenir efficacement était patent.

1. **La volonté législative**

Si le (CAC) est au cœur du droit des sociétés françaises, il n’a véritablement pris corps qu’à partir des réformes législatives de 1966 et 1967.

Le concept est ancien ; on retrouve les premiers éléments de contrôle de compte dans les statuts rénovés de la Compagnie des Indes en 1723 où le contrôle était effectué par les notables et les bourgeois pour protéger les intérêts du roi et des actionnaires. Mais, c’est à partir de la seconde moitié du 19ième siècle qu’on va observer la première forme de réglementation de l’activité des entreprises avec, la nomination de ‘commissaires’ prévue par la lois de 1863 et la loi de 1867. Malgré cette normalisation, le pouvoir d’investigation des commissaires était limité, et ils étaient nommés sans exigence d’une compétence professionnelle ou des conditions de moralité particulière, et sans qu’une rétribution ne soit prévue pour leur service ; la pratique tendait à réduire leur intervention à un rôle de pure technique comptable.

A partir de 1880 se posait la question d’une réforme généralisant un contrôle sérieux. Elle n’aboutit que cinquante plus tard, avec l’instauration de la loi de 1935 qui va alors règlementer rigoureusement le choix des CAC, étendre leur missions et renforcer leur responsabilité. Ainsi va apparaître l’énoncé des incompatibilités de la fonction, ainsi que les obligations, sous peine de sanctions lourdes, d’établir un rapport destiné à l’assemblée générale et de révéler les faits délictueux au Procureur de la République. De 1883 à 1935, il n’y eut pas moins de quatorze textes en projet, dont la préoccupation première était de rompre la dépendance des CAC envers les personnes chargés de la direction de l’entreprise.

Dès 1945, un texte élargie la mission de protection du CAC des « partenaires » de l’entreprise, en institutionnalisant ses relations avec le comité de l’entreprise.

Cependant,  ce n’est qu’avec la loi de 1966 sur les sociétés commerciales, que le CAC a une position centrale dans la vie des entreprises. A partir de cette date, le contrôle des comptes est devenu une mission « permanente » et s’exprime dans le cadre d’un véritable mandat de certification. Les interventions du CAC, jadis, limitée à « usage interne », avait considérablement cru ; ils étaient devenus des instruments de défenses de l’intérêt général du public.

**Chapitre 2 : La certification, une mission première**

*Les missions du commissaire trouvent leur origine dans la certification dont les autres missions ne seraient que des ramifications ;* sa dynamique se trouve cantonné dans le principe de non-immixtion dans la gestion qui se comprend à travers l’exigence de sincérité et de fidélité.

1. **le sens de la certification**

La certification est une des diligences traditionnelle et perceptible du commissaire aux comptes dont le principe de régularité est le fondement intellectuel. « **Certifier c’est, ayant acquis une certitude, une intime conviction, la communiquer à autrui »**. La certification est l’expression d’une opinion qualifiée ; techniquement, elle est assortie d’observations qui permettent d’expliquer et de suppléer aux insuffisances d’informations du rapport que les dirigeants font à leurs associés. **Elle garantie la régularité des comptes, en assure la sincérité comme la fidélité, mais non leur exactitude et se présente sous trois formes :**1) la certification purement et simplement, la certification avec réserves ou le refus de certification. Les réserves apparaissent lorsque le CAC a décèle des anomalies dans les comptes ou qu’il n’a pas pu mettre en œuvre toutes les diligences qu’il avait estimées nécessaires. Or, le refus de certification intervient quand il constate les réserves générales sur l’ensemble des comptes ou lorsque les faits d’une particulière gravité, même non délictueux, entachent l’ensemble des résultats ou encore lorsqu’il subit des obstructions à l’exercice de sa mission.

*Précisons que la certification n’est pas sur le plan juridique une condition sine qua non d’approbation des comptes par l’assemblée générale.*

La certification n’est pas purement statique, elle repose sur une dynamique dont il faut pouvoir prendre la mesure.

1. **la dynamique dans la certification**

La certification est une obligation légale qui a une portée à court comme à long terme. Cet objectif constitue la source de l’introduction en droit comptable du principe d’indépendance du commissaire aux comptes.

La dynamique dans la certification s’appréhende sous deux angles. Premièrement, la formation des professionnels ne saurait être statique, car ces derniers doivent se maintenir opérationnels à l’égard des évolutions des sciences financières, des particularités sectorielles des sociétés contrôlées. D’où l’exigence de la compétence personnelle dans le domaine afin de se prémunir du risque de subordination intellectuelle. Secondairement, l’intégration du *principe de permanence de méthode* dans la législation française, impose aux commissaires aux comptes l’obligation déontologique et matérielle, de répartir leurs travaux dans le temps ; lors de la réalisation de ces travaux, deux prérogatives leur sont légalement attribuées : le droit d’information et d’investigation.

Les prescriptions relatives aux normes professionnelles distinguent deux formes complémentaires d’intervention des commissaires : 1) l’ « audit » des comptes qui est une mission ayant pour objectif de permettre au commissaire de formuler une opinion certifiant la régularité des comptes, 2) l’ « examen limité » qui se réfère à la mise en œuvre de procédures analytiques et de demandes de renseignements.

*La qualité absolue des informations contenues dans les rapports des CAC n’est pas garanti.* eu égard aux nombreux facteurs (tels que le recours au jugement personnel, les sondages) inhérents à l’audit.

1. **Le principe de non immixtion**

Le CAC n’a pas à intervenir dans la gestion de la société, à agir en son nom et à apprécier les opportunités des actes des dirigeants ; sa mission consiste à donner un diagnostic, en apporter la preuve et comme un médecin hygénéiste, à ne pas prescrire le remède : il n’est en principe qu’un réviseur. Toutefois, **certaines de ses observations peuvent avoir des conséquences sur l’opportunité de certains actes de gestions :**

* l’obligation d’alerter sur les difficultés de l’entreprise menaçant de faillite par la mise en place d’un dialogue sur leur réalité avec les organes sociaux, rend difficile le respect de la non-immixtion
* l’appréciation de la situation financière ainsi que de certains actes relavant de la politique générale de l’entreprise passe par la recherche des informations fiables et fondamentales à la formulation de son opinion, qui ne saurait ne pas remonter jusqu’à la politique de gestion de l’entreprise.

**On remarque qu’il est difficile d’établir une frontière entre le conseil objectif et l’influence**.

1. **Le principe de régularité, sincérité et de fidélité**

Harmonisées dans le concept anglo-saxon de « true and fair view », les notions de régularité et de sincérité sont solidement associées à l’image fidèle dans les dispositions rappelant les obligations comptables des commerçants. Ces deux impératifs se coordonnent, bien que la dernière (l’image fidèle) surpasse les deux autres. Cette harmonisation de la législation française avec la quatrième directive européenne de 1978, intégrée en 1983 dans le droit français, a donné un nouvel objectif à la comptabilité ainsi qu’à la mission du CAC. Ainsi, il est tenu de se prononcer sur la fidélité des « comptes annuels ».

La régularité implique non pas la conformité à la réglementation économique mais comptable, c’est à dire le respect des règles fixées par le droit à l’instar des prescriptions du Code Commerce et déontologique, du droit des Sociétés, et du droit Fiscal. La sincérité se fonde sur la transparence des comptes et la bonne foi du comptable, or la fidélité va au-delà et intègre le soucis de bonne information des utilisateurs des états financiers. C’est ainsi que la loi offre la possibilité aux comptables de déroger aux règles en vigueur, tout en fournissant les justifications en annexe. C’est dans ce sens que Pasqualini affirme que « l’image fidèle, c’est l’annexe » .

**Chapitre 3 : L’extension des missions**

Homme du chiffre mais aussi du droit, l’activité du CAC s’est fortement étendue ; de la surveillance de la régularité financière, puis structurelle de la société, à celle de son « intégrité » juridique.

1. **La surveillance financière**

A partir d’une démarche méthodologique voire déontologique, le CAC vérifie l’organisation, l’harmonie, la concordance des informations données aux associés dans les comptes annuels. Ces informations d’ordre comptable et financière proviennent, soit de l’entreprise, soit des structures externes.

La surveillance financière fait référence au contrôle de la situation financière qui renvoie à la capacité de l’entreprise à assurer dans le temps la continuité de son exploitation ( going concern). Dans les entreprises de taille importante, elle s’étend au contrôle des comptes et rapports « prévisionnels » , car les prévisions suscitent des réflexions, provoquent les prises de consciences et facilitent l’amélioration de cette continuité d’exploitation ; leur objectif étant de prévenir les difficultés de l’entreprise. Ainsi, le CAC est tenu de vérifier leurs élaborations, l’irrégularité de leur communication aux personnes concernées, et de relever le cas échéant les observations y afférentes. On a noté qu’il n’y a pas de certification des compte prévisionnels du fait de leur caractère hypothétique et prospectif et de leurs diffusions à des personnes restreintes. Et, même quand ils sont communiqués aux associés, ceux-ci, ne sont pas tenus légalement de les approuver.

1. **La surveillance structurelle**

Les restructurations des sociétés, bien qu’imposant l’intervention des contrôleurs spécialisés à l’instar du commissaire aux fusions, aux apports,aux scissions, n’échappent pas au CAC. Investi d’une mission de contrôle du bon fonctionnement de l’entreprise, il doit vérifier les conditions dans lesquelles sont modifiées les stipulations statutaires. Il doit également surveiller le maintien de la structure sociale car l’entreprise n’étant pas seulement l’apanage des associés, est un corps de l’économie nationale. A partir de son rapport , les représentants, intervenants et partenaires de l’entreprise doivent être avertis des avantages ou des risques courus par la société du fait de l’appartenance à un groupe.

La transformation de la société peut mettre fin à sa mission , si les associés de la nouvelle forme sociale (permettant une désignation facultative), renonce à sa présence.

En outre, dans les sociétés mères, le CAC est appelé à contrôler le « périmètre du groupement » et la « consolidation » des comptes. Pour cela et par soucis d’homogénéité, il doit assumer le rôle de coordonnateur des CAC des sociétés filles. Cette coordination rendue difficile lorsqu’il y a une dualité d’images fidèles (du fait des comptes annuels issus d’horizons différents) et non tout à fait superposables, apparaît à travers les comptes de chaque société et ceux du groupe tout entier. On constate donc que *le voisinage de la certification et de l’attestation de cohérence est de nature à troubler ‘l’image’ du contrôle par le commissaire* et explique pour partie la difficulté à synthétiser ces fragments de certification, issus, a-t-on pu dire, « d’une démarche insuffisamment raisonnée » du législateur.

1. **La surveillance de l’« intégrité » juridique**

Outre ces deux missions, le CAC est investi de tout un ensemble de fonctions centrées sur la vie sociale, ayant trait a des faits en apparence sans liens les uns avec les autres.

*La protection des associés et des partenaires de la société*

Le CAC est un gardien de la « constitution » sociale. Il doit s’assurer du respect de l’égalité entre les actionnaires afin de protéger les actionnaires minoritaires des abus de ceux majoritaires.

*La surveillance des conventions sociétés-dirigeants*

Est particulièrement significatif et fréquent, l’intervention du CAC touchant aux conventions conclues entre la société et ses dirigeants ; car ces conventions peuvent contenir des risques favorisant directement ou indirectement les dirigeants au détriment de la société et donc des droits pécuniaires des associé.

*La révélation des faits délictueux au Procureur de la République*

Tenu d’informer les associés des infractions commises par les dirigeants ou portant sur l’entreprise sous peine d’en être civilement responsable, le CAC a une mission particulièrement délicate de révéler ces mêmes faits aux Procureur de la République. Cette révélation, *stricto sensu*, doit être faite par écrit auprès du parquet du lieu du siège de l’entreprise. Elle est parfois précédée d’un entretien informel.

Sur le plan méthodologique, le CAC dot établir et conserver dans le dossier de chaque société une feuille de travail où il mention ses analyses, ses résultats et éventuellement les raisons pour lesquelles la révélation a été écartée sur certains faits ; à travers sa mission, se profile la protection du corps professionnel tout entier.

*Le secret professionnel*

Confident des dirigeants, il est tenu au secret professionnel. Son efficacité est au prix de son silence. Le secret professionnel peut être légalement écarté face aux demandes d’informations de certaines instances judiciaires ou étatiques.

En France, et contrairement aux pays anglo-saxons, le respect du secret professionnel empêche la publication de la rémunération des dirigeants ; d’où une certaine opacité sur la sphère de leurs gains. Toutefois, l’évolution de l’économie moderne notamment l’ouverture internationale, incite peu à peu certains dirigeants à appliquer les normes internationales, afin d’affirmer leur transparence et séduire les investisseurs habitués à d’autres comportements.

*Le contrôle du bilan social*

Avec l’accroissement des droits des salariés au sein de l’entreprise, la portée de ses interventions s’est élargie au domaine social. Ainsi, il vérifie le bilan social et est tenu de déférer à la convocation du comité d’entreprise. Il est placé au centre d’un conflit entre stabilité de l’emploi et continuité d’exploitation.Le défaut de présentation du bilan social pour les entreprises ayant un effectif supérieur à 300 employés, constitue une infraction pénale, le délit d’entrave.

**Chapitre 4 : La surveillance des entreprise en difficulté**

Face au constat, selon lequel, les chefs d’entreprise ne prennent pas, à temps utile, conscience des difficultés exposant l’entreprise au risque de faillite, le législateur a pensé confier à certains partenaires de l’entreprise, à l’instar du CAC, la mission de prévention d’une telle situation. A partir de la loi de mars 1984 sur la prévention et le règlement amiable des difficultés de l’entreprise , les missions du CAC vont prendre des proportions considérables.

1. **La procédure d’alerte**

La donnée fondamentale des défaillances d’entreprise réside dans leur vulnérabilité financière, liée à la sous capitalisation et l’insuffisance des fonds propres. Ces défaillances peuvent être plus ou moins prévisibles par les méthodes statistiques ( le scoring par exemple) ou par l’appréciation de la situation de l’entreprise, à partir du concept de continuité d’exploitation.

Prévenir la faillite, c’est être attentif à tous les éléments susceptibles de compromettre cette continuité ou cette équilibre entre besoins et ressources.

La loi organise quatre procédures d’alerte : les unes incombent aux commissaires aux comptes, les autres aux actionnaires des sociétés par actions et aux associés de SARL, aux représentants du personnel, particulièrement le comité d’entreprise et au président du tribunal de commerce ou le cas échéant le tribunal de grande instance. La primauté du CAC s’explique par sa mission permanente d’investigation et de contrôle ainsi que sa triple compétence financière, comptable et juridique.

Cette procédure d’alerte se déroule en trois phases si les inquiétudes du CAC ne sont pas dissipées lors des étapes intermédiaires : A la première phase, il informe l’organe de direction des faits relevés de nature à compromettre la situation de l’entreprise ; a défaut de réponse ou de réponses suffisantes, il élargie son alerte en saisissant l’organe collégial d’administration ou de surveillance, s’il en existe ; enfin, en cas d’insatisfaction à ces deux étapes, il alerte les associés. De plus, il doit tenir informer le Procureur de la République de l’évolution des différentes procédures ainsi que le comité d’entreprise.

Dans certaines entreprises, particulièrement celle de faible taille, les alertes internes ne peuvent être déclenchées du fait de l’absence de certaines organes de direction.

1. **Les motifs de l’alerte**

Ils concernent les faits ( ou l’ensemble de faits significatifs) de nature à compromettre la continuité d’exploitation, constatés par le CAC seulement au cous de l’exercice de sa mission. Il revient donc au CAC de distinguer le risque qui pèse sur la continuité d’exploitation dans le futur ( c’est le critère d’alerte) et la certitude de non-continuité d’exploitation ( c’est la liquidation amiable ou des biens..). Le Professeur Pontavice, définit l’alerte comme l’éveil de l’attention en vue du combat, non la reddition ou la capitulation ; porteuse d’espérance, elle est l’aube propice au redressement, non la nuit des ruines.

Ces nouvelles missions dévolues au CAC ont changé son statut de contrôleur des comptes à celui de vérificateur de l’information, tout en évitant qu’il se retrouve cogestionnaire ou contrôleur de gestion.

1. **l’ouverture d’un redressement judiciaire**

La mise en place d’une tutelle judiciaire ( administrateur judiciaire, représentant des créanciers…) avec l’ouverture d’un redressement ou d’une liquidation judiciaire suite à l’alerte, ne met pas fin à la mission du CAC. En théorie, cette mission se poursuit dans sa plénitude tant que la personnalité de l’entreprise demeure, mais , en pratique, les coûts de sa rémunération et les difficultés financières situationnelles, ainsi que son statut de créancier privilégié, imposent la fin de sa mission.

**Chapitre 5 : L’accès au commissariat aux comptes**

Le contrôle d’une société donnée est réservé aux membres de la profession dont les conditions d’accès sont régies par la loi du 12 août 1969.

1. **L’entrée dans la profession**

La profession est organisée en compagnies régionales et nationale dotée d’une personnalité morale et ayant pour projet de défendre les intérêts professionnels. L’accès est contrôlé par des commissions régionales et, en appel, par une commission nationale ; et, les sanctions disciplinaires y afférentes sont de la compétence des chambres de disciplines correspondant à chaque type de commission. Pour chaque ressort de cour d’appel existe une compagnie régionale dont font partie obligatoirement tous les CAC inscrits sur la liste régionale.

En l’absence d’une répartition géographique de compétence, un membre peut exercer sa fonction sur l’ensemble du territoire français.

L’obtention du statut de CAC est conditionnée par le respect des dispositions légales suivantes : être âgé de plus de 25 ans, présenter des garanties de moralité jugées suffisantes, être titulaire du diplôme de CAC ou un équivalent, être un ressortissant de l’union européenne ou d’un Etat étranger ( sous certaines conditions).

Dans les sociétés de CAC, les trois quart du capital doivent être détenus par les CAC ainsi que les fonction de direction.(art 218 de la loi du 24 juillet 1966).

1. **La nomination dans une société**

Les sociétés anonymes et celles en commandites par action ont l’obligation de nommer un CAC, pour un mandat de 6 ans, renouvelable. Pour les autres groupements ( sociétés à responsabilité limitée, groupement d’intérêt économique…), des conditions spécifiques voire de seuil sont imposées. La nomination d’un CAC est facultative dans les groupements non tenus légalement.

Sous propositions des dirigeants, les CAC sont désignés par les associés, soit dans les statuts lors de la constitution ou par l’assemblée générale ordinaire, au cours de la vie de l’entreprise.

1. **Les garanties de l’indépendance**

Afin d’éviter que l’indépendance des contrôleurs puisse être amoindrie à l’égard des associés et des dirigeants, les dispositions légales, relatives à leur rémunération, leur liens avec la société ou la cessation de leurs fonctions, ont été instituées.

*Les incompatibilités*

Tout CAC ayant des liens institutionnels, financiers et familiaux avec le groupe social est interdit de la certification des comptes de ce groupe. Et, il ne peut devenir salarié de ce groupe seulement 5 ans après la cessation de ses fonctions ; Il en est de même pour le dirigeant voulant effectuer la fonction de certification. En revanche, un CAC peut être actionnaire de la société qu’il contrôle, les dividendes éventuelles ne se confondant pas avec les rémunérations supplémentaires.

*Les honoraires*

Le CAC n’est pas un salarié mais un professionnel libéral qui perçoit des honoraires dont la base de rémunération s’appuie sur une barème règlementé. Une détermination forfaitaire des heures de travail est faite en fonction du montant total du bilan et des produits d’exploitation et financiers hors TVA.

En pratique, les dirigeants et les CAC se mettent d’accord sur le programme de travail écrit, précisent les diligences à accomplir, le nombre d’heures de travail et les honoraires correspondants. Toutefois, le CAC ou le dirigeant peut solliciter du président de la compagnie régionale des CAC, une dérogation motivée à l’application du barème. Et, en cas de déclenchement d’une procédure d’alerte, il peut demander une majoration de ses honoraires ne dépassant pas le tiers du nombre d’heures initialement convenues. Il ne peut accepter un niveau d’honoraires qui risque de compromettre la qualité de ses travaux ainsi que son indépendance financière et psychologique.

*La cessation de fonctions*

Hormis le décès, la démission, le CAC peut être : 1) récusé de ses fonctions par un ou plusieurs actionnaires représentant au moins le dixième du capital, le comité de l’entreprise ( et autres), dans les trente jours de sa désignation, après avis du tribunal de commerce ; 2) révoqué de ses fonctions judiciairement à la demande des mêmes personnes suite à une faute ou un empêchement ; 3) non-renouvelé pour l’exercice suivante si l’assemblée générale ne le réélit pas.

**PARTIE 2 : LA POURSUITE D’UN IDEAL**

La transformation des échanges économiques et financiers mondiaux obligent la profession à évoluer ; la poursuite d’un idéal est donc prospectif. Cette évolution peut être notée à travers les dispositions juridiques relatives aux responsabilités des CAC et peut s’apprécier par comparaison aux modèles étrangers.

**Chapitre 6 : Des responsables parfois coupables**

Gardien de la confiance, le CAC peut également inspiré la méfiance ; d’où la nécessité de s’interroger sur l’étendue, l’essence de ses responsabilités ainsi que les sanctions aux infractions qui y sont liées.

Les responsabilités du CAC sont civiles, pénales et disciplinaires

1. **La responsabilité civile**

Le CAC est civilement responsable, tant à l’égard de la société que des tiers, des fautes, conséquences et négligences commis par lui dans l’exercice de sa fonction .Il n’est tenu que des « obligations de moyens » et non de résultats ; la seule existence d’une faute de régularité et de sincérité ne permet donc pas d’engager sa responsabilité. Ainsi, la grande difficulté réside dans la définition ou l’appréciation de la diligence normale de son comportement ; en pratique, nombreux sont ceux qui l’assimile au respect des usages professionnels et des normes.

De plus, la faute démontrée engagerait sa responsabilité seulement s’il existe un lien de causalité entre la faute et le préjudice causé ; ce préjudice, collectif ou individuel , doit être selon le droit civil «  sérieux et appréciable ». Néanmoins, en cas de preuve d’un tel lien, le CAC, à la demande de la victime devant le tribunal de grande instance, est condamné à l’indemniser, soit par l’assurance souscrite obligatoirement, soit sur l’ensemble de son patrimoine ; Sa société est elle-même solidairement responsable avec lui des conséquences dommageables.

1. **La responsabilité pénale**

En droit pénal, le principe de légalité des délits et des peines s’applique avec rigueur. Les infractions pénales concernent de manière générale : l’exercice illégale de la profession, les usages illicites de titre de CAC , la violation d’interdiction d’exercer, la diffusion d’informations mensongères dans le rapport de certification et surtout la non- révélation des faits délictueux constatés. Face à ces infractions, les sanctions sont considérables et menacent même les sociétés du CAC et vont jusqu’à l’incrimination.

Mais, l’ « élément moral » de l’infraction permet de ne pas condamner un CAC qui, de bonne foi, n’a pas eu conscience de devoir informer ; ici, *tout ce ramène toujours au problème de la preuve de la connaissance par le CAC des faits délictueux*.

En outre, cette obligation de relever les faits au Procureur de la République, qui crée un contact officieux entre le CAC et ce dernier, met en cause le climat de confiance qui doit exister entre les dirigeants et lui ;d’autant plus que la loi ne fixe aucun délai pour cette communication et pose juste qu’elle devient obligatoire dès qu’il en a connaissance.

1. **La responsabilité disciplinaire**

Elle cherche, par une formulation volontaire générale ( code déontologique), à garantir la valeur du contrôle en sanctionnant les défauts de qualités éthiques, substrat de l’organisation même de la profession. Ainsi, toute infraction aux normes professionnelles, tout fait contraire à la probité ou à l’honneur commis par un CAC est passible d’une peine disciplinaire ; ce qui impose le respect de ses obligations, non seulement à l’égard de l’entreprise, des autorités publiques, mais aussi de ses confrères et des instances professionnelles.

Généralement, les peines n’ont qu’une portée morale ( avertissement, réprimande). Mais, ces réprimandes, pouvant faire l’objet d’une publicité auprès des sociétés contrôlées par l’intéressé pourraient avoir des prolongements sur sa carrière et sa clientèle. En outre, d’autres sanctions sont privatives de droit à l’instar de la suspension et la radiation du corps professionnel.

**Chapitre 7 : Les enseignements paratifs**

La recherche d’un idéal passe aussi par la prise en considération de modèles. Il est utile de tenter une approche par une comparaison du CAC français avec certains de ses homologues étrangers, et d’étudier l’exercice de la surveillance de la vie de l’entreprise par d’autres professionnels.

1. **Les pratiques étrangères**

*Le modèle américain*

La révision comptable américaine a des particularités inexistantes dans le modèle français.

Aux USA, le contrôle, régi par les lois fédérales sur les valeurs mobilières et les règles jurisprudentielles établies par le common law, est seulement obligatoire dans les sociétés cotées ; la liberté est donc laisser aux dirigeants de juger, en fonction des besoins de la pratique, de la nécessité de désigner un contrôleur ou non. Le contrôle ne fait pas l’objet d’un monopole au profit d’une profession. La distinction française entre CAC et Expert Comptable ( EC) n’existe pas. Et, ce n’est qu’à la suite des faillites retentissantes des années soixante dix , que la révision voire la profession comptable s’est réglementée et s’autoformé. Alors, l’accès à la profession passe par une autorisation (licence) et l’indépendance intellectuelle de l’auditeur est exigée ; mais ce dernier peut percevoir des honoraires en tant que conseil fiscal ou de gestion dans les sociétés contrôlées.

La nomination d’un auditeur peut être faite par les dirigeants et ce n’est que dans les sociétés cotés que la loi exige la ratification des actionnaires. En principe, elle dure un an, renouvelable. Toutefois, dans les sociétés soumis au contrôle de la SEC, ils ont un mandat de 7 ans renouvelable après 2ans. L’auditeur est révocable par celui qui l’a désigné et à le droit de démissionner ou de limiter sa responsabilité en contrôlant uniquement une partie des comptes ; il n’a pas à vérifier la sincérité des « comptes annuels », son rôle est juste d’émettre une opinion. Sa rémunération varie en fonction de son niveau et est fixée généralement d’un commun accord avec la société. *En cas de faits délictueux, il est tenu de les dénoncer, non pas à la justice comme en France, mais aux autorités compétentes de la société, et si nécessaire donner sa démission*.

Les violations de la déontologie pour les auditeurs n’appartenant pas à une association, sont sanctionnées par l’Etat dans lequel il exerce sa fonction.

*L’harmonisation européenne*

L’Europe malgré sa diversité a une conception coordonnée du contrôle. L’harmonisation passe par une législation minimale commune à tous les Etats tenus de mettre leur législation en conformité avec les dispositions des directives communautaires dont la plus importante dans le domaine est la 8ième directive 84/253 du 10 Avril 1984 sur les contrôleurs des comptes. Les dispositions de cette dernière sont quasi similaires aux prescriptions françaises. Toutefois, aucune disposition relative au secret professionnel et à la dénonciation des faits à la justice, n’a été expressément stipulée. Cette harmonisation est pragmatique car elle offre une possibilité aux professionnels d’un Etat membre d’exercer leurs activités sur le territoire des autres.

*Alors que le droit européen des sociétés porte des marques du droit allemand, la réglementation comptable celles du droit anglais, le droit européen des valeurs mobilières est inspiré du droit américain.*

1. **Les autres contrôleurs**

*Les autres contrôleurs dans les sociétés privées*

En France, la surveillance de la vie de l’entreprise est faite par d’autres personnes autres que le CAC, telle que l’Expert Comptable (EC) ;

**ces deux organisations sont des « frères siamois ».** Bien que la majorité des CAC sont aujourd’hui des EC et vice versa, on peut noter néanmoins souligner des **particularismes propres à chacun d’eux** :

**1) au niveau des ministères de tutelle, on a le ministère de l’économie et des finances pour les EC et le ministère de la justice pour les CAC ;**

**2) l’EC est un cocontractant de la société faisant appel à ses services, le CAC est un véritable organe social dont les pouvoirs et les rapports sont définies par la loi ;**

**3) l’EC est un préparateur des comptes, le CAC est le contrôleur de ces comptes ;**

**4) l’EC œuvre pour le chef d’entreprise de qui il reçoit un salaire, le CAC remplit un office qui intéresse tous les partenaires et tire sa rémunération des honoraires. Cette dualité dans les fonctions s’explique par l’impossibilité d’être juge et partie et est un obstacle à leurs fusions.**

De même, l’EC, à travers ses missions de conseils ( juridiques, fiscales) empiètent sur les fonctions dévolues aux juristes ; d’où « la querelle entre les hommes de chiffres et de droit » ; Mais, des chartes sont actuellement conclues entre les conseils régionaux des EC et les barreaux des avocats, notamment en matière de formation et de prévention du contentieux.

Par ailleurs, cette surveillance de l’entreprise concerne aussi les contrôleurs internes placés sous l’autorité de la direction générale et dont la mission majeur est d’assister les membres de cette direction dans l’exercice de leurs responsabilités par un contrôle permanent et efficace de toutes les fonctions de l’entreprise. Et, en vue de favoriser la collaboration entre ces derniers et le CAC , certaines sociétés créent un comité d’audit.

*Les autres contrôleurs dans les organisations publiques*

Certains organismes ( entreprises parapubliques et nationales, établissements public de l’Etat), sont soumis, à la fois , à un contrôle public et aux vérifications des CAC.

Les contrôleurs sont de deux types :

* ceux effectuant un contrôle a priori :

les contrôleurs financiers, les agents comptables et les représentants de tutelle ; leurs rôles sont totalement différents de ceux du CAC.

* Ceux exerçant un contrôle a posteriori proche de celui des CAC :

le principal est la Cour des Comptes. Elle a pour mission de juger les comptes des comptables publics, de contrôler la qualité de la gestion des administrateurs et des organismes publics, de vérifier les travaux des CAC à travers leurs rapports d’audit ; cette dernière mission ne l’ octroie pas la fonction de censeurs des CAC ; toutefois, si à l’issue de ses vérifications, elle adopte une position opposée à celle des CAC , elle est tenue d’informer les autorités de tutelle et la direction de l’entreprise, des graves insuffisances de gestion révélées ainsi que des ses appréciations sur la déficience des audits externes et internes effectués. De plus, elle peut « proposer des redressements » à la direction sans toutefois imposer leurs applications, bien qu’elle ne soit pas dépourvue des moyens de le faire. Ainsi, elle n’exerce qu’un contrôle administratif et juridictionnel.

A la Cour s’ajoute, le Comité Centrale d’Enquêtes sur les comptes et les rendements des services publics, placé auprès du Premier Ministre, l’Inspection générale des Finances, et surtout le Parlement qui contrôle le vote et l’exécution des lois de finances.

La multiplicité des acteurs, en contrôle public, crée et complexifie la dualité des sources ; Néanmoins, sans qu’existe une parfaite coordination entre eux, il demeure en France, une approche que l’on pourrait qualifier de « colbertiste » de la vie des entreprises privées et publiques.

**Conclusion**

Dans ce livre, l’auteur **présente la profession de CAC** telle que pratiquée en France dans toute sa généralité ; il s’interroge surtout sur les problématiques qui lui sont inhérentes :

* **les difficultés liées au respect du principe de non-immixtion et de discrétion**
* **les risques relatifs à la révélation des faits délictueux à la justice**
* **l’influence de l’informatisation sur les activités du CAC**
* **l’imprécision des missions du fait de leur diversité et leur complexité**
* **la possibilité et les conséquences d’une fusion avec la profession d’EC et d’avocat ainsi que les risques de concentration « oligopolistiques » y afférents.**

Pour répondre à ces préoccupations, il propose, non pas une révolution, mais une évolution de la profession.

1. **COMMENTAIRES ET CRITIQUES**

L’intérêt de ce livre réside dans l’explication de l’« irréalisme » des contraintes ou obligations qui engagent la responsabilité du CAC. De plus, l’auteur montre que **la révision voire la certification,** en dépit de sa forte réglementation en France, **n’est pas une garantie de la qualité des informations que les dirigeants présentent dans leurs rapports** ; et, par la présentation du modèle américain, nous avons des connaissances sur l’exercice de la profession dans les pays du commun law.

Néanmoins, l’auteur n’explique pas clairement la relation de partenariat entre le CAC et l’entreprise contrôlée, dont il a annoncé dans le titre de son ouvrage ; et, il est quasiment muet sur **les droits des CAC, les obligations que les autres** ( entreprise, organisations étatiques, avocats, EC) **ont à sont égard.**

1. **ACTUALITE DE LA QUESTION**

Publié en 1999, lors de l’émergence de la profession d’audit en France, cet ouvrage soulève les problématiques actuelles de la profession dont l’une des plus importantes, **l’indépendance du CAC est la cause majeure des scandales de ce 21ième siècle** dont le plus connu est celui d’Enron. De plus, malgré les efforts de réglementations actuels du législateur par l’instauration de la loi sur la Sécurité Financière ( en France) et la Sarbanes-Oxley ( aux USA), on est tenté d’affirmer la thèse de l’auteur selon laquelle, les obligations du CAC sont irréalistes et par conséquent la qualité absolue de l’audit est une utopie.