

DOSSIER 1 – ANALYSE DE DOCUMENTS DE SYNTHÈSE CONSOLIDÉS

1. Selon quel(s) référentiel(s) comptable(s) la SA SOLALP doit-elle présenter ses états financiers individuels et consolidés à l'assemblée générale ordinaire des actionnaires (justifier) ?

1. La SA Solalp doit présenter ses **comptes individuels** en norme **PCG** (CRC 99-03) car c'est une société de droit français ayant une activité commerciale (Code de commerce, [L123-12](#)).
2. La SA Solalp est une société mère (c'est une société – une SA, et elle a des filiales et participations). Elle doit donc établir des **comptes consolidés** (Code de commerce, L 233-16 I : « Les sociétés commerciales établissent et publient chaque année (...) des comptes consolidés ainsi qu'un rapport sur la gestion du groupe, dès lors qu'elles contrôlent de manière exclusive ou conjointe une ou plusieurs autres entreprises ou qu'elles exercent une influence notable sur celles-ci »
Les comptes consolidés doivent être établis selon la réglementation **IFRS** car la SOLALP est cotée sur un marché **réglementé** (Euronext Paris compartiment B).

2. Si la SOLALP était coté sur Alternext, à quel référentiel comptable serait-elle liée pour ses comptes consolidés ? Disposerait-elle d'option pour un autre référentiel ?

Alternext est un marché régulé mais non réglementé. Ainsi le référentiel international ne serait pas impérativement applicable et seule la réglementation française serait obligatoire : règlement **CRC 99-02** du comité de la réglementation comptable.

Site Euronext : « Alternext est un marché régulé, aux exigences réglementaires assouplies, mais non réglementé au sens juridique de la Directive européenne sur les marchés d'instruments financiers (MiFID) du 21 avril 2004. Il est régulé par NYSE Euronext au travers d'un ensemble de règles applicable aux sociétés qui y sont cotées et aux intermédiaires. »

Elle pourrait **opter pour la présentation de comptes consolidés en norme IFRS**.

3. Qu'entend-on par 'Actifs courants' au bilan consolidé du groupe (référentiel IFRS)

IAS 1 § 57 : « Un actif doit être classé en tant qu'actif courant lorsqu'il satisfait à l'un des critères suivants:

- (a) l'entité s'attend à pouvoir réaliser l'actif, le vendre ou le consommer dans le cadre du **cycle normal de son exploitation** ;
- (b) l'actif est détenu essentiellement aux fins d'être négocié ;
- (c) **on s'attend à ce que l'actif soit réalisé dans les douze mois suivant la date de clôture** ;

ou

- (d) il s'agit de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie (tels que définis dans IAS 7 Tableaux des flux de trésorerie) sauf s'il ne peut être échangé ou utilisé pour régler un passif pendant au moins douze mois à compter de la date de clôture.

La distinction repose donc sur la distinction entre le **court terme (ou durée du cycle d'exploitation si elle est supérieure à 1 an) et le long terme**.

4. Quel jeu complet d'états financiers (autres que ceux figurant en annexe) la norme IAS 1 exige-t-elle de présenter aux assemblées d'actionnaires de la SA Solalp ?

IAS 1, § « Un jeu complet d'états financiers comprend :

- a) un bilan ;
- b) un compte de résultat ;
- c) un état des variations des capitaux propres (...);
- d) un tableau des flux de trésorerie ;
- e) des notes contenant un résumé des principales méthodes comptables et d'autres notes explicatives », soit une annexe.

5. Présenter à l'aide des annexes 2 et 3 sous forme de deux tableaux faisant apparaître la variation sur deux ans (2006/2007 et 2007/2008) en fonction des chiffres réels (1^{er} tableau – à l'aide de l'annexe 2) et en fonction des chiffres corrigés de la variation de périmètre (2^{ème} tableau – à l'aide de l'annexe 3) les ratios suivants :

- rapport 'Excédent brut opérationnel / Chiffre d'affaires'
- taux de marge nette (Résultat/Chiffre d'affaires).

En fonction des chiffres réels (1^{er} tableau) :

Le chiffre d'affaires consolidé ne comprend pas celui des filiales mise en équivalence. Il faut donc, pour mesurer le taux de marge, retirer la 'Quote-part dans le résultat des sociétés associées', soit :

Élément calculé	Sur chiffres réels		
	2007/2008	2006/2007	Variation
Taux d'EBO	$\frac{142\ 184}{505\ 697} = 28,11\%$	$\frac{138\ 417}{455\ 628} = 30,38\%$	-7,47 %
Taux de marge nette	$\frac{31\ 800 - 2\ 267}{505\ 697} = 5,84\%$	$\frac{44\ 682 - 1\ 531}{455\ 628} = 9,47\%$	-38,33%

En fonction des chiffres corrigés de la variation de périmètre (2^{ème} tableau) :

Élément calculé	Sur chiffres corrigés de la variation de périmètre (pour 2006/2007)		
	2007/2008	2006/2007	Variation
Taux d'EBO	$\frac{142\ 184}{505\ 697} = 28,11\%$	$\frac{132,3}{484,9} = 27,28\%$	+3%
Taux de marge nette	$\frac{31\ 800 - 2\ 267}{505\ 697} = 5,84\%$	$\frac{29,8 - 0,7}{484,9} = 6\%$	-2,7%

6. Quelle est la signification des écarts constatés entre les deux tableaux ?

Sur les chiffres réels, la dégradation concerne les deux calculs, mais est nettement plus marquée au niveau du taux de marge nette. Sur les chiffres corrigés, la variation du taux de marge nette reste négative, mais proche de 0, alors que la variation du taux d'EBO devient positive. L'écart entre les deux tableaux s'explique par **la variation du périmètre**.

7. A l'aide des annexes 2 à 4 et des tableaux obtenus à la question 5, identifier et analyser les principaux éléments constitutifs des évolutions différentes observées entre le taux d'EBO et le taux de marge nette.

L'examen du compte de résultat pour les postes concernés par la différence entre l'excédent brut opérationnel et le résultat net des entreprises intégrés par taux de variation des postes significatif permet d'avancer dans l'analyse :

Éléments 'suivants' du compte de résultat	Chiffres réels		
	2007/2008	2006/2007	Variation
Dotations aux amortissements et provisions	-73 346	-58 744	24,86%
Coût de l'endettement brut	-22 356	-13 447	66,25%
Autres produits et charges financiers	-1 076	-270	298,52%
Charge d'impôt	-15 735	-22 300	-29,44%

Il apparaît que les **amortissements/provisions et le coût de l'endettement** sont les deux principaux facteurs explicatifs de cette évolution différenciée.

La variation du périmètre du groupe (acquisitions de parcs de loisirs – signalée à la question 6) permet d'expliquer le premier facteur. Plus d'immobilisations (intégrées) a généré plus d'amortissements/provisions consolidés.

La masse des intérêts a augmenté alors que le montant des emprunts baisse (remboursement d'emprunts en cours d'exercice). L'origine de la variation doit donc être cherchée dans **l'évolution du coût du crédit** sur des emprunts existants partiellement remboursés.

Il ressort de **l'annexe 4** que 40% de la dette à taux variable (qui représente 93% des emprunts) est non couverte. L'essentiel de l'augmentation du coût de l'endettement trouve donc son facteur explicatif dans **l'évolution du taux d'intérêt**. En effet, pour les emprunts à taux variable, le taux d'intérêt moyen est passé de 3,36% à 4,45%.

DOSSIER 2 - INTÉGRATION FISCALE

1. Quels sont les avantages et inconvénients du régime d'intégration fiscale ?

Avantages :

- **Compensation** des résultats fiscaux bénéficiaires et déficitaires (droit commun et plus-values)
- **Neutralisation des opérations internes** (cessions internes, abandons de créances, subventions...)
- **Meilleure utilisation des crédits d'impôts** non reportables et non restituables des filiales déficitaires
- Constitution libre du périmètre d'intégration fiscale
- Gestion du déficit fiscal d'ensemble plus avantageuse

Inconvénients :

- **Seuil de détention élevé**
- Gestion administrative **complexe**
- Gestion des variations de périmètre délicate, notamment en matière de déficits nés avant entrée dans le groupe fiscal, ou issus de la période d'intégration fiscale pour une filiale qui sort du périmètre.
- Régime moins intéressant lorsque les filiales peuvent bénéficier du régime PME
- ...

2. Après avoir rappelé les conditions en terme de seuil de capital pour qu'une filiale puisse faire partie d'un groupe fiscal, montrer que la filiale P3 ne peut être fiscalement intégrée au groupe.

Pour qu'une filiale puisse faire partie du groupe fiscal, les **titres doivent être détenus en pleine propriété** et le seuil de **95%** doit être atteint pour :

- les **droits de vote** *et*
- les **droits financiers aux dividendes**.

	Titres émis par la SAS P3			Titres détenus par la SA Solalp		
	Nb	DV	DD	Nb	DV	DD
Actions ordinaires	10 000	10 000	10 000	9 500	9 500	9 500
À droit de vote double	2 500	5 000	2 500	2 400	4 800	2 400
À dividende prioritaire sans droit de vote	2 000	0	2 000	1 800	0	1 800
Certificats d'investissement	1 500	0	1 500	1 400	0	1 400
Total		15 000	16 000		14 300	15 100
% de DV et de DD					95,33%	94,375%

Nota :DV = droits de vote ou % de contrôle ; DD = droit aux dividendes ou % d'intérêt

Conclusion : le pourcentage de droits aux dividendes ou pourcentage d'intérêt détenu par la SA Solalp est en dessous du seuil de 95% (**94,37% < 95%**) pour que P3 puisse être intégrée dans le périmètre d'intégration fiscale.

3. Déterminer le résultat fiscal au taux normal de la SA Solalp en justifiant les retraitements.

Élément de calcul	Réintégration	Déduction
Résultat comptable avant IS	30 000	0
Utilisation du régime société mère		
- Déduction des dividendes reçus des filiales : 10 000 + 5 000		15 000
- Réintégration de la quote-part de frais de gestion des participations : 15 000 × 5%	750	
Jetons de présence à réintégrer (énoncé)	17 000	
Régime des abandons de créances (1)	15 250	
Résultat fiscal au taux normal de la SA Solalp : bénéfice	48 000	

(1) L'abandon de créance est un acte normal de gestion et est de nature financière. Il fait passer la situation nette de S2 d'un montant négatif (-50 000) à un montant positif (+15 561 = -50 000 + 65 561).

Part de l'abandon de créance non déductible : il s'agit de la part de l'augmentation de la valeur nette des titres de participation S2 de la SA Solalp : **15 561 × 98% = 15 250**.

Montant déduit de l'abandon de créance : 65 561 – 15 250 = 50 311

4. Calculer le résultat fiscal au taux normal du groupe.

Éléments de calcul	Total
Résultat fiscal au taux normal : $60\ 000 + 150\ 000 - 120\ 000 + 90\ 000 - 10\ 000$	170 000
Dividendes : la société mère utilisant le régime des sociétés mère, seule la quote-part doit être retraitée : celle-ci ne concerne que la SA Solalp pour 750	-750
Jetons de présence : il s'agit de réintégrer la totalité (fraction déductible comme non déductible) des jetons de présence versés par les filiales : $18\ 000 + 12\ 000 + 20\ 000 + 10\ 000$	60 000
Abandon de créance : il faut neutraliser son impact, soit : - Réintégrer le montant déduit par la SA Solalp : 50 311 - Déduire le montant imposable faisant partie du résultat fiscal de S2 : 65 561 Soit en net : déduire 15 250	-15 250
Neutralisation de la reprise de dépréciation du prêt sur S2 : $65\ 561 \times 75\%$	-49 171
Résultat fiscal au taux normal du groupe intégré	164 829
IS du groupe : $164\ 829 \times 33\ 1/3\%$	54 943

DOSSIER 3 – CONSOLIDATION

1. Qualifier la nature des différents retraitements nécessaires.

- retraitement 1. Retraitement d'homogénéisation des méthodes comptables
- retraitement 2. Neutralisation des écritures à caractère purement fiscal
- retraitement 3. Alignement sur méthodes IFRS

2. Passer dans les journaux de consolidation (bilan et compte de résultat) les écritures nécessitées par l'annexe 6.

1. Stocks de perches

L'évaluation du stock doit être corrigée en valeur CUMP.

Stocks de perches - SAS Solalp	Stock de perches évalué selon la méthode du ... (en euros)		Différence ②-①
	Premier entré – Premier sorti SAS Solalp T	Coût unitaire moyen pondéré ② Groupe	
Au 1/10/2007	26 000 €	23 000 €	-3 000
Au 30/9/2008	20 000 €	21 500 €	1 500
Variation de stock (SF – SI)	-6 000 €	- 1500 €	4 500

Écritures au bilan :

	30/09/2008			
Stock		1 500		
Résultat Solalp-T ($1\ 500 \times 2/3$)			1 000	
Impôt différé – Passif ($1\ 500 \times 1/3$)			500	
<i>Correction sur stock final</i>				
Réserves Solalp-T ($3\ 000 \times 2/3$)		2 000		
Résultat Solalp-T ($3\ 000 \times 2/3$)			2 000	
<i>Correction sur stock initial</i>				

Ou

	30/09/2008		
Réserves Solalp-T ($3\ 000 \times 2/3$)		2 000	
Stock		1 500	
Résultat Solalp-T (variation de stock – $4\ 500 \times 2/3$)			3 000
Impôt différé – Passif ($1\ 500 \times 1/3$)			500
<i>Correction sur stock</i>			
Au compte de résultat :			
	30/09/2008		
Résultat global ($4\ 500 \times 2/3$)		3 000	
Impôt sur les bénéfices ($4\ 500 \times 1/3$)		1 500	
Variation de stock			4 500
<i>Correction de la variation de stock</i>			

2. Provision pour hausse des prix

Les éléments à caractère fiscal doivent être éliminés. La dotation 2001-2002 est reprise sur l'exercice 2007-2008 pour le montant de 3 000 €.

L'état du compte « Provisions pour hausse des prix » est le suivant à la clôture 10/2008 :

Débit	Crédit
	2001-2002 : 3 000
	2002-2003 : 4 500
	2003-2004 : 5 500
	2004-2005 : 6 000
	2005-2006 : 4 000
	2006-2007 : 4 000
Solde créditeur à l'ouverture de l'exercice : 27 000	
Reprise de la dotation 2001-2002 (mouvement en 2007-2008) : 3 000	2007-2008 : 0
Solde créditeur à la clôture de l'exercice : 24 000	

	30/09/2008		
Bilan	Provisions pour hausse des prix	24 000	
	Résultat Solalp-T (Annulation de la reprise - $3\ 000 \times 2/3$)	2 000	
	Impôts différés - Actifs (Annulation de la reprise - $3\ 000 \times 1/3$)	1 000	
	Réserves Solalp-T (Annulation des dotations : [$27\ 000 \times 2/3$])		18 000
	Impôt différé – Passif ($27\ 000 \times 1/3$)		9 000
	<i>Élimination de la PHP</i>		
<i>Admettre un impôt différé net de $9\ 000 - 1\ 000 = 8\ 000$ au crédit</i>			
CR	Reprise de provisions pour hausse des prix	3 000	
	Résultat global ($3\ 000 \times 2/3$)		2 000
	Impôt sur les bénéfices		1 000
	<i>Élimination de la reprise de provisions pour hausse des prix</i>		

3. Provision pour gros entretien ou grande révision

Nb : la SAS Solalp-T dote une provision qui est déductible alors que l'amortissement du composant 'Révision' ne le serait pas en totalité. Il y a bien optimisation fiscale.

Du point de vue consolidé (IFRS), un composant doit obligatoirement être dégagé (voir IAS 16, § 14) et amorti.

Poste	PCG	IFRS	Retraitement
Actif	Non décomposé pour 900 000	'Structure' : $900\ 000 - 60\ 000 = 840\ 000$ 'Révision' : 60 000	Valeur brute à décomposer

Poste	PCG	IFRS	Retraitement
Amortissement	Non décomposé pour : 2006-2007 : $900\ 000 \times 1/30 \times 4/12 = 10\ 000$ 2007-2008 : $900\ 000 \times 1/30 = 30\ 000$ Total : 40 000	À décomposer pour : Structure : 2006-2007 : $840\ 000 \times 1/30 \times 4/12 = 9\ 333$ 2007-2008 : $840\ 000 \times 1/30 = 28\ 000$ Sous-total : 37 333 Révision : 2006-2007 : $60\ 000 \times 1/5 \times 4/12 = 4\ 000$ 2007-2008 : $60\ 000 \times 1/5 = 12\ 000$ Sous-total : 16 000 Total : 53 333	Amortissements à décomposer et à évaluer différemment
Provision pour révision	2006-2007 : $60\ 000 \times 1/5 \times 4/12 = 4\ 000$ 2007-2008 : $60\ 000 \times 1/5 = 12\ 000$	Rien (poste à caractère fiscal)	À éliminer

Autre présentation des calculs sur les amortissements du téléphérique

	A l'ouverture	Variation	Clôture
1. PCG	10 000	30 000	40 000
IFRS C1 (structure)	9 333	28 000	37 333
IFRS C2 (révision)	4 000	12 000	16 000
2. sous total	13 333	40 000	53 333
Ecart (2-1)	3 333	10 000	13 333
Impôt différé	-1 111	-3 333	-4 444
Impact net	2 222	6 667	8 889

Au bilan :

	30/09/2008		
Téléphérique – Structure		840 000	
Téléphérique – Révision		60 000	
Téléphérique			900 000
<i>Décomposition du téléphérique</i>			
Amortissement du téléphérique		40 000	
Réserves Solalp-T $((9\ 333 + 4\ 000 - 10\ 000) \times 2/3)$		2 222	
Résultat Solalp-T $((28\ 000 + 12\ 000 - 30\ 000) \times 2/3)$		6 667	
Impôts différés – Actif $((37\ 333 + 16\ 000 - 40\ 000) \times 1/3)$		4 444	
Amortissement du téléphérique – Structure			37 333
Amortissement du téléphérique – Révision			16 000
<i>Réimputation des amortissements</i>			
Provision pour révision		16 000	
Réserves Solalp-T $(4\ 000 \times 2/3)$			2 667
Résultat Solalp-T $(12\ 000 \times 2/3)$			8 000
Impôt différé – Passif $(16\ 000 \times 1/3)$			5 333
<i>Élimination de la provision pour révision</i>			

Au compte de résultat :

30/09/2008	
Dotation aux amortissements des actifs non courants (28 000 + 12 000 – 30 000)	10 000
Résultat global (10 000 × 2/3)	6 667
Impôt sur les bénéfices (10 000 × 1/3)	3 333
<i>Constatation du surcroît d'amortissement lié à la décomposition</i>	
Résultat global (12 000 × 2/3)	8 000
Impôt sur les bénéfices (12 000 × 1/3)	4 000
Dotation à la provision pour révision	12 000
<i>Élimination de la dotation à la provision pour révision</i>	

3. Déterminer le pourcentage d'intérêt et de contrôle de la SAS Solalp-S. En déduire la méthode de consolidation retenue.

La SAS Solalp est intégrée globalement :

Pourcentage de contrôle : $(7\,000 \times 2) / (7\,000 \times 2 + 3\,000) = 82,35\% \Rightarrow$ contrôle (exclusif) \Rightarrow Intégration globale.

Le pourcentage de droit de vote n'influence pas le partage financier des capitaux propres. Ce pourcentage s'élève donc à **70%** (7 000/10 000).

4. Calculer les écarts d'évaluation et d'acquisition (goodwill) de la SAS Solalp-S à la date d'acquisition.

Capitaux propres : 18 000 000 + 200 000	18 200 000
- Impôts différés sur amortissements dérogatoires : $150\,000 \times 1/3$	-50 000
= Capitaux propres corrigés	18 150 000
+ Plus-value sur télécabine	+150 000
- Impôt différé sur l'EE : $150\,000 \times 1/3$	- 50 000
= Écart d'évaluation net d'IS : $150\,000 - 50\,000$ ou $150\,000 \times 2/3$	100 000
= Juste Valeur des capitaux propres : $18\,150\,000 + 100\,000$	18 250 000
- Part du groupe dans la JV de la filiale : $18\,250\,000 \times 70\%$	12 775 000
+ Coût d'acquisition des titres de la filiale	13 575 000
= Écart d'acquisition	800 000

5. Donner la signification économique de l'écart d'acquisition (goodwill) calculé de la SAS Solalp-S.

L'écart d'acquisition est un **surprix** que l'entreprise acquéreuse des titres accepte de payer au-delà des valeurs identifiées parce **qu'elle attend des bénéfices futurs** de la possession des titres acquis.

*L'énoncé indique la **potentialité de connexion du domaine skiable** avec un domaine skiable d'une autre station gérée par une filiale de la SA Solalp, ce qui peut augmenter raisonnablement la valeur globale de l'entreprise et donc des titres détenus par la SA Solalp.*

6. Passer les écritures de consolidation relatives aux écarts d'évaluation et d'acquisition au 30/09/2008.

• **Écart d'évaluation :**

	A l'ouverture	Variation	Clôture
Valeur brute	150 000		150 000
Amortissement (3 mois s/ 15 ans)	-2 500	-10 000	-12 500
VNC	147 500	-10 000	137 500
Impôt différé	-49 167	-3 333	-45 834
Impact net	98 333	-6 667	91 666

30/09/2008			
Télécabine		150 000	
Réserves Solalp-S			100 000
Impôts différés – Passif			50 000
<i>Écart d'évaluation initial</i>			
Réserves Solalp-S ($150\,000 \times 1/15 \times 3/12 \times 2/3$)		1 667	
Résultat Solalp-S ($150\,000 \times 1/15 \times 2/3$)		6 667	
Impôts différés – Actif ($150\,000 \times 1/15 \times 15/12 \times 1/3$)		4 166	
Amortissement de la télécabine ($150\,000 \times 1/15 \times 15/12$)			12 500
<i>Amortissement de l'écart d'évaluation</i>			

ou

30/09/2008			
Télécabine		150 000	
Résultat		6 667	
Amortissement			12 500
Réserves Solalp-S			98 333
Impôts différés – Passif			45 834
<i>Écart d'évaluation initial</i>			

Et au compte de résultat :

30/09/2008			
Dotation aux amortissements de la télécabine		10 000	
Résultat global ($10\,000 \times 2/3$)			6 667
Impôts sur les bénéfices			3 333
<i>Amortissement de l'écart d'évaluation</i>			

• **Écart d'acquisition :**

30/09/2008			
Écart d'acquisition		800 000	
Titres de participation ou réserves de la société mère SA Solalp			800 000
<i>Écart d'acquisition</i>			
<i>L'énoncé indique qu'aucune dépréciation ne doit être constatée ni ajustée. Il n'y a donc aucune écriture à ce sujet, ni aux bilans 2007 et 2008 ni au compte de résultat 2008.</i>			

7. Calculer l'écart d'acquisition selon les préconisations du référentiels.

Selon la réglementation IFRS, comme l'indique l'extrait de la norme IFRS 2 § 58, il convient de déterminer l'écart d'acquisition par lot d'achat :

	1 ^{er} lot	2 ^{ème} lot
Pourcentage financier	30%	50%
Quote-part de la SA Solalp dans la juste valeur des capitaux propres à la date d'acquisition du lot (2)	18 987 000	32 325 000
Coût d'acquisition de la participation, pour chaque lot (1)	19 500 000	33 750 000
Écart d'acquisition (1) – (2)	513 000	1 425 000
Écart d'acquisition (goodwill) total brut	1 938 000	

8. Quelle est la différence de traitement de l'écart d'acquisition entre les deux référentiels ?

L'écart d'acquisition (goodwill) brut est donc équivalent dans les deux référentiels. Toutefois, l'évaluation ultérieure est différente :

- Amortissement selon le référentiel CRC
- Pas d'amortissement mais dépréciation éventuelle en référentiel IFRS (avec test de dépréciation annuel systématique).

DOSSIER 4 – EXERCICE DU COMMISSARIAT AUX COMPTES

1. Quelles sont les missions du Haut Conseil au Commissariat aux Comptes ?

L'article L821-1 du code de commerce dispose notamment :

« Il est institué auprès du garde des sceaux, ministre de la justice, une autorité publique indépendante dotée de la personnalité morale, dénommée Haut Conseil du commissariat aux comptes, ayant pour mission :

- d'assurer la surveillance de la profession avec le concours de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes instituée par l'article L. 821-6;
- de veiller au respect de la déontologie et de l'indépendance des commissaires aux comptes.

Pour l'accomplissement de cette mission, le Haut Conseil du commissariat aux comptes est en particulier chargé :

- d'identifier et de promouvoir les bonnes pratiques professionnelles ;
- d'émettre un avis sur les normes d'exercice professionnel élaborées par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes avant leur homologation par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice ;
- d'assurer, comme instance d'appel des décisions des commissions régionales mentionnées à l'article L. 822-2, l'inscription des commissaires aux comptes ;
- d'assurer, comme instance d'appel des décisions prises par les chambres régionales mentionnées à l'article L. 822-6, la discipline des commissaires aux comptes ; [...]

2. En quoi consistent l'impartialité et l'indépendance du commissaire aux comptes ?

Le décret n° 2005-1412 du 16 novembre 2005 porte approbation du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes. Le code de déontologie est annexé à ce décret.

L'impartialité est visée à l'article 4 du code :

« Article 4 - Impartialité

Dans l'exercice de ses missions, le commissaire aux comptes conserve en toutes circonstances une attitude impartiale. Il fonde ses conclusions et ses jugements sur une analyse objective de l'ensemble des données dont il a connaissance, sans préjugé ni parti pris.

Il évite toute situation qui l'exposerait à des influences susceptibles de porter atteinte à son impartialité. »

L'indépendance est prévue par l'article 5 du code :

« Article 5 - Indépendance

Le commissaire aux comptes doit être indépendant de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes.

L'indépendance du commissaire aux comptes se caractérise notamment par l'exercice en toute liberté, en réalité et en apparence, des pouvoirs et des compétences qui lui sont conférés par la loi. »

3. Quelle est l'étendue de l'obligation au secret professionnel du commissaire aux comptes ? Dans quels cas le commissaire aux comptes n'est-il pas lié par le secret professionnel ?

L'étendue :

La loi précise l'étendue de l'obligation au secret professionnel du commissaire aux comptes et les cas dans lesquels le commissaire aux comptes n'est pas lié par le secret professionnel :

- *L'article L822-15 du code de commerce* précise :

« Sous réserve des dispositions de l'article L. 823-12 et des dispositions législatives particulières, 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** ».

Les exceptions :

- *L'article L822-15 du code de commerce* précise :

« Toutefois, ils sont déliés du secret professionnel à l'égard du **président du tribunal de commerce ou du tribunal de grande instance** lorsqu'ils font application des dispositions du chapitre IV du titre III du livre II ou du chapitre II du titre Ier du livre VI.

Lorsqu'une personne morale établit des comptes consolidés, les **commissaires aux comptes de la personne morale consolidante et les commissaires aux comptes des personnes consolidées sont, les uns à l'égard des autres**, libérés du secret professionnel. Ces dispositions s'appliquent également lorsqu'une personne établit des comptes combinés.

Les commissaires aux comptes procédant à une revue indépendante ou contribuant au dispositif de contrôle de qualité interne sont astreints au secret professionnel. »

- *L'article L823-12 du code de commerce* indique d'autres cas dans lesquels le commissaire aux comptes n'est pas tenu au secret professionnel :

« 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.

Ils révèlent au **procureur de la République** les faits délictueux dont ils ont eu connaissance, sans que leur responsabilité puisse être engagée par cette révélation. »

4. Quel est le problème déontologique soulevé par la saisine du Haut Conseil au Commissariat aux Comptes ?

Il s'agit d'un conflit d'intérêts :

« Article 6 - Conflit d'intérêts

Le commissaire aux comptes évite toute situation de conflit d'intérêts.

Tant à l'occasion qu'en dehors de l'exercice de sa mission, **le commissaire aux comptes évite de se placer dans une situation qui compromettrait son indépendance** à l'égard de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes **ou qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de cette mission.** »

Dans le cas présent, un litige est survenu entre la société A qui a racheté les titres de la société C à la société B ; ce litige concerne le prix d'acquisition des titres.

Le cabinet X a été nommé co-commissaire aux comptes avec le cabinet Y de la société C. Le cabinet X veut savoir si le cabinet Y n'est pas au cœur d'un conflit d'intérêts.

Le H3C considère que s'il existe un litige entre deux sociétés qui ont le même cabinet comme commissaire aux comptes (le cabinet Y), **ce litige ne porte pas atteinte a priori à l'indépendance et à l'impartialité de ce commissaire aux comptes.** Aucune preuve n'est encore rapportée dans ce sens.

Par contre, si ce commissaire réalise des travaux qui peuvent avoir une influence sur la résolution du litige, il se place alors « dans une situation qui compromettrait son indépendance » à l'égard des sociétés qu'il contrôle.

5. Dans quels cas le cabinet Y pourrait être amené à remettre en cause le maintien de son mandat ?

Dans le cas présent, le H3C demande au cabinet Y de vérifier si ses travaux sont « **susceptibles d'avoir une influence sur la détermination du prix d'acquisition des titres de la société C.** Si une influence est constatée ou risque de se produire, le cabinet Y devra, le cas échéant, démissionner de son mandat de commissaire aux comptes.

A noter : le H3C rend un avis ; il n'a pas pour mission d'enquêter et de sanctionner.

6. A votre avis, que doit répondre le cabinet X s'il est sollicité par la société A pour savoir comment elle doit s'y prendre pour agir en justice contre la société B ?

L'article L823-10 alinéa du code de commerce dispose :

« Les commissaires aux comptes ont pour mission permanente, **à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion**, de vérifier les valeurs et les documents comptables de la personne ou de l'entité dont ils sont chargés de certifier les comptes et de contrôler la conformité de sa comptabilité aux règles en vigueur. »

Par conséquent, le commissaire aux comptes ne peut pas avoir une activité de conseil ou participer à la prise de décisions dans l'entité qu'il contrôle.

Par conséquent, en application de la loi, **le cabinet X répondra qu'il lui est interdit de donner des conseils à la société A puisqu'il est commissaire aux comptes de cette société.**

A noter que, par ailleurs, l'article 10 du code de déontologie prévoit des interdictions relativement à l'exercice des missions du commissaire aux comptes, et tout particulièrement :

« Article 10 - Situations interdites

Il est interdit au commissaire aux comptes de fournir à la personne ou à l'entité dont il certifie les comptes, ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce, tout conseil ou toute prestation de services n'entrant pas dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes, telles qu'elles sont définies par les normes d'exercice professionnel.

A ce titre, il lui est interdit de procéder, au bénéfice, à l'intention ou à la demande de la personne ou de l'entité dont il certifie les comptes : [...]

11° A la fourniture de toute prestation de service, notamment de conseil en matière juridique, financière, fiscale ou relative aux modalités de financement ; [...] »