

Les responsables au plan comptable et l'éthique du management

Claude BAILLY-MASSON (Enseignant-Chercheur, ESDES, Ucly)

n° 2012-02

Les responsables au plan comptable et l'éthique du management

Claude BAILLY-MASSON

(Enseignant chercheur, Responsable de la préparation au DSCG, ESDES, Faculté Catholique de LYON, Docteur en droit des affaires, Docteur en sciences économiques, Ecole des HEC de Lausanne)

Résumé

Le manager pour atteindre l'objectif de fidélité et de sincérité doit disposer d'une liberté suffisante d'action au niveau de la comptabilisation. Le droit comptable doit donc offrir une certaine marge de manœuvre. Mais cette latitude est comme l'avvers et l'envers d'une même médaille ; le manager pourrait user de cette liberté pour maquiller les comptes d'une entreprise.

Il doit donc exister un encadrement certain au niveau national et international pour favoriser le management responsable

Abstract :

The manager to reach the aim of faithfulness and sincerity has to be quite free in the field of accountancy.

The accountancy standards must provide means enough; but this margin can cut both sides.

The manager could misuses this liberty to alter the accounts. Therefore a national and even international board should promote the managerial ethical commitment.

Depuis les affaires Enron et World Com, on a assisté à une remise en cause de la sincérité des comptes sociaux et parfois même des méthodes de comptabilisation et de certification.

Depuis ces deux célèbres affaires on a vu se développer la notion de management responsable en matière de gestion comptable et financière parfois même sous l'influence des actionnaires eux-mêmes¹.

Dans une optique d'analyse contemporaine, il est nécessaire d'associer deux axes pour définir le management :

- le management stratégique concerne la gestion du marché par la stratégie, c'est une vision externe de la gestion,
- le management opérationnel concerne la gestion des processus propres à l'entreprise, c'est une vision plus interne centrée sur l'organisation.

¹ Cf. Maglock Marcel, « Le défi du corporate governance », *L'expert-comptable suisse*, n° 1-2/2003, Janvier-Février 2003.

Le manager au comportement éthique doit en vertu de la morale admise rendre compte de ses actes ou de ceux d'autrui tant au plan interne qu'externe de l'entreprise.

Il agit pour le bien de la société, mot pris dans l'acception entreprise, et de la société, mot pris dans l'acception État.

La gestion parfois définie comme la science des choix est donc une constituante intrinsèque vitale de toute organisation, quelle que soit sa taille, quel que soit son objectif.

La gestion comptable peut être définie, elle, comme la technique approfondie des choix au plan quantitatif.

Le management éthique et responsable en matière de gestion comptable correspond donc à une action et à une démarche qui visent à ce que les comptes sociaux reflètent la réalité économique de l'entreprise afin que ce dernier puisse prendre des décisions tactiques, de gestion voire même stratégiques adaptées à l'environnement économique de l'entreprise et soit apte à rendre compte de sa gestion devant les actionnaires qui sont les mandataires des dirigeants.

Il existe toutefois une certaine marge de manœuvre pour établir des comptes sociaux de qualité.

Le comportement éthique en matière de gestion comptable consiste à profiter de la latitude offerte par le droit positif pour établir des comptes sociaux le plus fidèles et sincères possible. Parfois cette marge de manœuvre a servi à présenter des comptes peu fidèles et sincères ; cette pratique dangereuse voire nuisible a correspondu à un management irresponsable.

Le droit comptable interne voire international vient de plus en plus encadrer la gestion comptable des entreprises, ce qui conduit *de facto* à un management en la matière de plus en plus éthique.

Dans une première partie nous montrerons que la gestion comptable doit profiter de la latitude offerte par les droits comptable et fiscal pour établir des comptes fidèles et sincères.

Dans une deuxième partie nous montrerons que cette latitude est moins importante qu'on ne pourrait le croire et que la gestion comptable demeure de plus en plus encadrée par le droit comptable interne et international, ce qui conduit *de facto* à un management en la matière de plus en plus éthique.

1. La gestion comptable doit profiter de la latitude offerte par les droits comptable et fiscal pour établir des comptes fidèles et sincères

1.1. Latitude relative en droit comptable

Il existe une certaine latitude pour établir des comptes sociaux de qualité. Le management responsable en matière de gestion comptable consiste à utiliser la marge de manœuvre offerte par le droit positif comptable pour établir des comptes le plus fidèles et sincères possible, ce qui n'est pas une sinécure.

Une certaine marge de manœuvre existe au niveau des immobilisations.

Le code de commerce stipule qu'à leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entreprise, les biens acquis à titre onéreux sont enregistrés à leur coût d'acquisition... et les biens produits à leur coût de production (art 123-18 du Code de Commerce). Il faut ajouter que dans le cadre

de la consolidation des comptes lors de la première consolidation d'une entreprise, une évaluation à l'entrée des nouveaux actifs consolidés doit être faite.

Dans un souci de comportement éthique au plan comptable il faut pratiquer les tests d'impairment annuels. A la clôture de chaque exercice on compare la valeur actuelle des immobilisations amortissables ou non amortissables à la valeur nette comptable de ces mêmes immobilisations à l'aide des indices externes ou internes de perte de valeur. Si l'on observe une perte de valeur il faut comptabiliser une dépréciation pour respecter le principe d'image fidèle.

Dans un souci de management responsable, il est possible également de réévaluer les actifs pour obtenir une image plus fidèle de l'entreprise.

La situation en France en ce qui concerne la réévaluation dans les comptes individuels se résume en deux questions :

- si l'on s'en tient aux textes réglementaires comptables, la réévaluation est possible mais limitée aux immobilisations corporelles et financières, ce qui n'est déjà pas si mal
- mais cette réévaluation est en fait le plus souvent rendue impossible pour des raisons fiscales ; en effet l'administration fiscale considère comme des bénéfices taxables tous les écarts de réévaluation dégagés ; dans ces conditions , si l'on excepte certaines entreprises en pertes qui peuvent être tentées d'imputer des reports de pertes sur des bénéfices fiscaux artificiellement dégagés par une réévaluation « opportuniste », la plupart des entreprises renoncent à réévaluer leurs comptes individuels, ceci ne peut que dégrader la qualité de l'information fournie.

Les normes internationales offrent la possibilité de réévaluer les immobilisations incorporelles (cf IAS 38) et corporelles (cf IAS 16). Les instruments financiers (cf IAS 39) et les immeubles de placement (cf IAS 40) sont, sous certaines conditions évalués à la juste valeur, ce qui équivaut à une réévaluation permanente. Par ailleurs la norme IAS 29 prévoit de réévaluer l'ensemble des actifs et des passifs des entités opérant dans une économie hyper inflationniste.

Dans une optique de comportement éthique au plan comptable il ne faut pas omettre de décomposer les immobilisations quand le PCG rend obligatoire cette démarche comptable.

Lorsque des éléments constitutifs d'une immobilisation corporelle ont chacun des durées d'utilisation différentes, chaque élément est comptabilisé séparément dès son entrée dans l'entité. L'immobilisation est dite décomposable. On y distingue :

- un élément principal ou structure (exemple : carlingue d'un avion, gros œuvre d'un immeuble, châssis et carrosserie d'un véhicule etc.)
- un ou plusieurs autres éléments ou composants.

Au niveau de la dotation aux amortissements cette décomposition est loin d'être neutre et demande une approche sincère et fidèle.

L'éthique du chef d'entreprise face à ses partenaires tant internes qu'externes demeure en l'espèce fondamentale.

De plus une certaine marge de manœuvre existe au niveau de l'activation de certaines charges.

Peuvent être activés les frais de constitution, les frais de premier établissement, les frais de prospection, les frais de publicité, les frais d'augmentation de capital et d'opérations diverses.

Les frais de constitution, de transformation, de premier établissement peuvent être inscrits à l'actif comme frais d'établissement. Leur inscription en compte de résultat constitue néanmoins la méthode préférentielle. Elle correspond à la position des normes IFRS

À titre exceptionnel les frais de recherche-développement peuvent être inscrits en immobilisations corporelles à la condition de se rapporter à des projets nettement individualisés ayant de sérieuses chances de réussite technique et de rentabilité commerciale et dont le coût peut être distinctement établi.

Les frais d'émission des emprunts peuvent être répartis sur la durée de l'emprunt d'une manière appropriée.

Les frais de mise au point des logiciels dans certaines conditions peuvent également être étalés.

Le choix de l'activation de ces charges est une question relative au management responsable en matière de gestion comptable.

Il en va de même du choix de l'amortissement comptable et de sa méthode. On doit respecter le principe de légalité – le droit comptable permet-il telle ou telle méthode d'amortissement- et le principe de permanence des méthodes comptables.

On ne peut changer en cours de vie la méthode comptable d'amortissement. Dans un souci d'image fidèle il est possible de changer de méthode, il faut alors justifier ce changement dans l'annexe.

Le management responsable en matière comptable a pour dessein au niveau des stocks de choisir convenablement une méthode de valorisation (méthode *first input, first output*, méthode du coût unitaire moyen pondéré...) et de s'y tenir dans le temps.

Au niveau des créances il faut veiller au respect du principe de *cut off* et à la bonne valorisation de ces dernières.

Le management responsable doit s'exercer au niveau également du passif ; il faut être particulièrement vigilant au niveau des provisions.

Les charges nettement précisées quant à leur objet que des événements survenus ou en cours rendent probables entraînent la constitution de provisions. Les provisions sont rapportées au résultat quand les raisons qui les ont motivées ont cessé d'exister (Décret Comptable art.8).

Il faut veiller au respect du droit fiscal pour passer des provisions réglementées. Dans le cas d'une provision pour hausse des prix la reprise est prévue au bout de six ans. Sur le plan pratique on peut reprendre la provision avant lesdits six ans ; l'administration fiscale ne verra en cela rien de mal. Cette situation peut nuire à l'image fidèle et le commissaire aux comptes peut être amené à formuler une réserve sur cette pratique si cela est significatif.

Au niveau des dettes fournisseurs, fiscales, sociales, le management responsable vise à la bonne valorisation de ces dettes et au respect du principe de *cut off*.

S'il existe une latitude importante en droit comptable, elle demeure non moins importante en droit fiscal ; elle doit également permettre le management responsable de l'entreprise

1.2 Latitude relative en droit fiscal

Le droit fiscal offre un certain nombre d'options qui se présentent au chef d'entreprise.

Le management responsable consiste pour le chef d'entreprise à choisir les solutions les plus adaptées pour l'avenir de l'entreprise.

On peut citer l'option du *carry back*.

Lorsque l'exercice se solde par un déficit fiscal, la société a le choix entre deux types de reports :

- le report du déficit sur les exercices suivants, c'est le régime de droit commun
- le report en arrière du déficit qui fait naître une créance sur l'IS.

Les entreprises soumises à l'IS peuvent ainsi sous certaines conditions reporter en arrière leurs déficits fiscaux. L'imputation des déficits sur des bénéfices antérieurs entraîne une diminution de l'IS correspondant et fait naître une créance sur l'État.

Le report en arrière du déficit porte sur les trois exercices précédents en commençant par le plus ancien. Cette imputation sur les bénéfices antérieurs fait naître une créance égale à l'impôt sur les sociétés acquitté au titre du bénéfice sur lequel est imputé le déficit reporté en arrière.

La créance est remboursée cinq années après l'exercice où l'option a été exercée. Toutefois l'entreprise peut utiliser cette créance pour payer son impôt sur les sociétés à l'exception du précompte, de l'imposition forfaitaire ou des contributions assises sur l'IS.

On peut enfin citer un dernier exemple celui de l'intégration fiscale.

Le régime de l'intégration fiscale est un régime facultatif de consolidation fiscale des résultats imposables à l'IS (aux taux normal ou réduit) réalisés au sein d'un groupe de sociétés. Il est régi par les articles 223 A à 223 U du CGL

Ainsi, ce régime permet principalement :

- de déterminer un seul résultat imposable pour un groupe de sociétés, avec compensation entre les résultats bénéficiaires et déficitaires des différentes sociétés composant le groupe (alors qu'en principe, chaque société détermine à son propre niveau son résultat imposable) ;
- d'acquitter l'IS correspondant à ce résultat imposable du groupe au niveau d'une seule société : la société mère du groupe.

Il existe deux autres régimes de consolidation des résultats fiscaux d'un groupe de sociétés, applicables sous réserve de l'obtention d'un agrément de l'Administration, et en pratique quasiment pas utilisés par les entreprises : il s'agit des régimes du bénéfice mondial et du bénéfice consolidé. Ils ne sont pas étudiés ici.

Il existe également une certaine latitude au plan du droit fiscal au niveau des amortissements notamment en matière d'amortissements réellement différés.

Sous cette appellation figurent les amortissements que l'entreprise n'a pas comptabilisés, contrairement à ce qu'elle avait prévu dans son plan d'amortissement: ce sont les amortissements réellement différés.

AMORTISSEMENTS RÉELLEMENT DIFFÉRÉS (c'est à dire non comptabilisés)

Amortissements réellement mais irrégulièrement différés (art. 39 B al.1 du CGI)

Ces amortissements apparaissent lorsque l'entreprise n'a pas comptabilisé certains amortissements et que les dispositions relatives à l'amortissement minimal obligatoire ne sont pas respectées.

Ainsi, lorsqu'à la clôture d'un exercice, le cumul d'amortissements comptabilisés est inférieur au cumul d'amortissements calculés selon le mode linéaire, la différence entre ces deux cumuls, lorsqu'elle est « rattrapée » au cours d'un exercice ultérieur en comptabilité, est exclue définitivement des charges déductibles : elle doit alors être réintégrée extra-comptablement au résultat de l'exercice ultérieur concerné.

Amortissements réellement et régulièrement différés

Il s'agit des amortissements que l'entreprise n'a pas comptabilisés tout en respectant à la clôture de l'exercice concerné les dispositions relatives à l'amortissement minimal obligatoire, c'est à dire qu'à cette clôture on a bien un cumul d'amortissements comptabilisés supérieur au cumul des amortissements calculés selon le mode linéaire.

Cette situation se rencontre le plus souvent dans le cas d'immobilisations amorties selon le mode dégressif: en effet, les annuités dégressives étant, en début de plan d'amortissement, supérieures aux annuités linéaires, la constatation au titre d'un exercice d'une annuité nulle ou inférieure à l'annuité dégressive ne contrevient pas en général aux dispositions de l'amortissement minimal obligatoire.

Dans le cas d'immobilisations amorties selon le mode linéaire, cette situation ne peut pas, en théorie, se rencontrer : à la clôture de chaque exercice, il est nécessaire de comptabiliser l'annuité linéaire pour atteindre le cumul d'amortissement minimal obligatoire. Toutefois, des amortissements réellement et régulièrement différés peuvent être constatés dans le cas d'immobilisations amorties selon le mode linéaire mais bénéficiant d'un amortissement exceptionnel.

Amortissements réellement et régulièrement différés en période déficitaire (déficit comptable)

Le principe d'imputation est le suivant :

Ces amortissements sont imputés massivement sur les premiers exercices bénéficiaires suivants, en sus de l'annuité normale (à condition qu'ils soient comptabilisés bien sûr), et ce sans limitation de durée (art. 39.1.2° du CGI).

Exceptions:

- Biens amortis en dégressif: ils peuvent aussi être répartis sur la durée d'utilisation restant à courir.
- Biens amortis en linéaire: ils peuvent aussi être imputés massivement, après la période normale d'utilisation si les biens sont à cette date toujours en service, ou au moment de leur mise hors service dans le cas contraire.

Amortissements réellement et régulièrement différés en période bénéficiaire (bénéfice comptable)

Ces amortissements ne peuvent jamais faire l'objet d'une imputation massive sur les exercices suivants.

- Les biens amortis en dégressif sont répartis sur la durée de la période normale d'utilisation restant à courir.
- Les biens amortis en linéaire sont imputés, soit dans la limite des annuités normales après la période normale d'amortissement si les biens sont toujours en service, soit en totalité lors de la mise hors service dans le cas contraire.

De plus dans une optique de comportement éthique au plan comptable et fiscal il ne faut pas omettre de décomposer les immobilisations quand la loi rend obligatoire cette démarche en respectant les spécificités issues du droit fiscal.

En droit fiscal il y a des spécificités pour les biens décomposés qu'il appartient à tous de respecter.

- **Durée d'amortissement des composants** : Même si la définition des composants tient compte de la durée réelle d'utilisation, une fois définis, ces composants doivent bien être amortis fiscalement en tenant compte de leur durée normale d'utilisation propre. Toutefois, cette durée n'étant *a priori* pas connue (puisque la décomposition n'existait pas jusqu'alors), la durée normale devrait correspondre avec la durée de vie du composant, soit la durée restant à courir jusqu'à son remplacement. Dans la plupart des cas, cette mesure devrait correspondre avec la durée comptable.
- **Durée d'amortissement de la structure** : elle est normalement amortie sur la durée normale d'utilisation propre mais l'administration fiscale admet que la durée d'usage fiscale de l'immobilisation corporelle elle-même soit retenue pour la seule structure, sauf pour la structure des immeubles de placement en application de l'instruction administrative du 30 Décembre 2005.
- **Modalité d'application de l'amortissement dégressif (art.15 bis de l'Annexe II du CGI)** :
 - ✓ **Structure**: si l'immobilisation est éligible au mode dégressif, la structure est elle-même éligible au dégressif, et le coefficient de calcul est celui déterminé au regard de la durée d'usage fiscale de l'immobilisation.
 - ✓ **Composants**: les composants peuvent être amortis selon le mode dégressif, et le coefficient de calcul est celui déterminé au regard de la durée d'usage fiscale de chaque composant (c'est à dire la durée réelle retenue en comptabilité), dans 2 cas :
 1. si l'immobilisation elle-même est éligible au mode dégressif
 2. ou si le composant lui-même est éligible au mode dégressif.

Il faut aussi pratiquer les amortissements exceptionnels quand la loi le prévoit (logiciels, investissements en faveur des économies d'énergie, immeubles industriels ou commerciaux construits dans certaines zones de revitalisation rurale ou de redynamisation urbaine etc.).

Dans un souci de management éthique au plan fiscal il faut passer correctement les provisions réglementées en respectant les conditions fixées par le Code Général des Impôts. Il s'agit notamment de la provision pour hausse des prix, de la provision pour risques des crédits sur opération à l'étranger, de la provision pour prêts d'installation des salariés, de la provision pour investissement réservée aux PME de 2005 à 2010 etc.

Le droit comptable et plus encore le droit fiscal offrent une marge de manœuvre certaine. La gestion comptable doit donc profiter de cette latitude pour établir des comptes le plus fidèles et sincères possible.

Ces différentes options fiscales ne sont pas neutres en matière de résultat à imposer.

Les choix opérés par le chef d'entreprise doivent s'opérer dans le cadre d'un management très responsable.

Mais cette latitude au plan des droits comptable et fiscal est à double tranchant ; le

manager pourrait user de cette liberté pour maquiller les comptes de l'entreprise. Il doit donc exister un encadrement réel au plan national et international pour mettre en place un management responsable, c'est ce que nous allons montrer dans une deuxième partie.

2. Une gestion comptable de plus en plus encadrée par le droit national voire international, ce qui conduit *de facto* à un management en la matière de plus en plus responsable.

Il doit donc exister un encadrement certain au niveau national et international pour favoriser voire forcer le management responsable.

2.1. Une gestion comptable de plus en plus encadrée par le droit interne ce qui conduit *de facto* à un management moins irresponsable.

Les Commissaires aux Comptes sont avant tout chargés de certifier que « les comptes annuels sont réguliers et sincères, et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé, ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de l'exercice » (article 823-9 du code de Commerce).

Le commissaire aux comptes est là pour veiller à ce qu'un management responsable au niveau de la gestion comptable existe.

Désormais, il ne s'agit pas seulement de certifier que les comptes sont « réguliers et sincères », mais en outre, qu'ils donnent, dans le respect du principe de prudence, une « image fidèle », à la fois du résultat des opérations de la période écoulée, de la situation financière et du patrimoine à l'expiration de cette période. Un concept nouveau est ainsi introduit dans notre Droit, celui « d'image fidèle » que le Commissaire aux Comptes doit combiner avec ceux de « régularité » et de « sincérité »². Lorsque les comptes annuels, réguliers et sincères, ne donnent pas « une image fidèle » du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise, il peut être dérogé au principe de permanence des méthodes comptables; mais il doit en être justifié dans une annexe explicative. La certification concernant la fidélité de l'image, posera alors de sérieuses difficultés aux Commissaires aux Comptes.

Lorsqu'une société annexe à ses comptes, des comptes consolidés, les Commissaires aux Comptes devront certifier également que les comptes consolidés sont réguliers et sincères, et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière, ainsi que du résultat de l'ensemble des entreprises comprises dans la consolidation. La certification des comptes consolidés est délivrée, notamment après examen des travaux des Commissaires aux Comptes des entreprises comprises dans la consolidation. Ces derniers sont alors libérés du secret professionnel, à l'égard des Commissaires aux Comptes de la société consolidante (article 823-9 du code de commerce).

L'obligation de contrôle demeure large, importante et permanente.

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 société, et de contrôler la conformité de sa comptabilité aux règles en vigueur » (article 823-10 du Code

² Cf. Obert Robert, *synthèse droit et comptabilité, Audit et commissariat aux comptes, Aspects internationaux*, édition Dunod, Paris, novembre 2001, 3^{ème} édition, page 29 et suivantes.

de Commerce).

Les Commissaires aux Comptes, non seulement doivent vérifier les livres, les valeurs, les comptes sociaux, mais également la sincérité et la concordance avec les comptes annuels, des informations données dans le rapport de gestion du Conseil d'Administration (ou du directoire, selon le cas), ainsi que les documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels de la société.

« Ils vérifient, le cas échéant, la sincérité et la concordance avec les comptes consolidés, des informations données dans le rapport sur la gestion du groupe » (article 823-9 du Code de Commerce). Certes, il ne s'agit pas, pour le Commissaire aux Comptes, de refaire une comptabilité déjà tenue. Il importe pour lui, désormais, de savoir, par des sondages appropriés, si elle est conforme aux règles de procédures en vigueur.

Le commissaire aux comptes devient le garant du management responsable au niveau comptable et fiscal.

Les Commissaires aux Comptes doivent s'assurer que l'égalité a été respectée entre les actionnaires. Il faut entendre par là, que toutes les actions comprises dans une même catégorie ont bénéficié des mêmes droits (dans la répartition des dividendes ou à l'occasion de l'exercice du droit de vote par exemple) – article 823-10 du Code de Commerce.

Les Commissaires aux Comptes peuvent, à toute époque de l'année, assurer toutes vérifications qu'ils jugent opportunes, et se faire communiquer sur place, les pièces qu'ils estiment utiles à l'exercice de leur mission (contrats, livres, documents comptables, registres de procès-verbaux, etc.) article 823-13 du Code de Commerce.

Ils peuvent se faire assister, s'ils le jugent utile, d'experts ou de collaborateurs de leur choix (article 225-236, alinéa 2, du Code de Commerce).

À cet égard, le Conseil National des Commissaires aux Comptes publie des normes relatives aux diligences que ses membres doivent observer dans l'accomplissement de leur mission.

Ils doivent constituer un dossier pour chaque société contrôlée, et le conserver pendant 10 ans à la disposition du Conseil Régional, en vue d'un contrôle ultérieur de leurs travaux (article 66 du décret).

L'extension du contrôle aux filiales est prévue par la Loi.

Ils peuvent étendre leurs investigations de la même façon auprès des sociétés mères et de leurs filiales, et les mêmes Commissaires sont généralement désignés pour toutes les sociétés du Groupe. Dans le cas de comptes consolidés, ils peuvent faire leurs investigations auprès de l'ensemble des entreprises comprises dans la consolidation (article 823-9 du Code de Commerce).

Ils doivent également, sous leur responsabilité, vérifier que les documents de gestion prévisionnelle (et les rapports du Conseil d'Administration ou du Directoire analysant les opérations), ont bien été établis dans les sociétés qui sont soumises à cette obligation (article 232-2 du Code de Commerce).

L'extension du contrôle aux tiers est également prévue par la loi dans un souci de plus grande rigueur.

Ils peuvent enfin exercer leurs investigations auprès des tiers qui ont accompli des opérations pour le compte de la société, sans que ceux-ci puissent leur opposer le secret professionnel, sauf s'il s'agit d'auxiliaires de justice. Mais ils ne peuvent obtenir communication des documents détenus par les tiers, que s'ils y ont été autorisés par le Président du Tribunal de Commerce, statuant en référé (article 823-14 du Code de Commerce).

Le pouvoir d'investigation des commissaires aux comptes demeure grand, ce qui lui permet de vérifier le management responsable du chef d'entreprise au niveau des droits comptable, fiscal, voire social.

Le contrôle des commissaires aux comptes peut être exercé « ensemble ou séparément »

Dans l'exercice de cette fonction de contrôle, les Commissaires aux Comptes peuvent agir « ensemble ou séparément » (article 823-15 du Code de Commerce). Quand ils agissent ensemble, ils établissent un rapport commun, et en cas de désaccord, leur rapport indique les différentes opinions exprimées. Ils peuvent se faire assister ou représenter par des collaborateurs librement choisis, qui agissent sous leur responsabilité (article 823-13 du Code de Commerce).

Certification de la régularité et sincérité

Il s'agit d'un contrôle des comptes s'effectuant sous forme de révision.

Le contrôle des comptes, selon les méthodes de la révision comptable, aboutit à la certification de la régularité, et de la sincérité des documents sociaux.

Les Commissaires aux Comptes doivent certifier que les comptes annuels (bilan, compte de résultat et annexes), sont réguliers et sincères, et qu'ils donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé, ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de l'exercice (article 823-9 du Code de Commerce). Mais il ne s'agit pas de certifier la régularité et la sincérité des opérations sociales.

Les Commissaires aux Comptes peuvent refuser de certifier la régularité et la sincérité des comptes, ou assortir leur certification de réserves. Dans les deux cas, ils doivent en indiquer les motifs.

Mais la certification ne constitue pas une condition de validité de l'approbation des comptes, et l'Assemblée reste libre de les approuver.

La certification des Commissaires aux Comptes s'étend aux comptes consolidés, lorsqu'une société a des filiales ou des participations.

Certifications spéciales

Les Commissaires aux Comptes doivent attester la sincérité des informations données dans le tableau d'activité et de résultats, ainsi que dans le rapport d'activité semestriel, que doivent établir les sociétés dont les actions sont inscrites à la cote officielle des Bourses de Valeurs, et celles qui ont émis des Billets de Trésorerie (article 232-7 du Code de Commerce).

Présentation de leurs observations

Toutefois, sans s'immiscer dans la gestion (ce qui est interdit par l'article 823-9 du Code de Commerce), ils dépassent le simple contrôle de la régularité des opérations, en présentant leurs observations³ :

- dans leur rapport à l'assemblée générale ordinaire, sur les comptes de l'exercice contenant éventuellement les motifs pour lesquels ils refusent d'en certifier la régularité et la sincérité, ou pour lesquels ils formulent des réserves,
- dans les rapports spéciaux destinés à informer les actionnaires, de façon à les mettre en mesure d'apprécier l'opportunité ou le bien-fondé d'opérations qui pourraient leur être préjudiciables.

Il s'agit des conventions passées entre la société et l'administrateur (ou un membre du Directoire ou du Conseil de Surveillance), ou à l'occasion d'une augmentation de capital ou projet de réduction du capital social, de transformation de la société, de fusion, et de scission...

Il faut également souligner que le champ sévère des incompatibilités introduit par la loi de sécurité financière du 1^{er} Août 2003 permet de bien préserver l'indépendance du commissaire aux comptes⁴.

Cette loi a introduit un ordre public économique plus sévère en limitant considérablement les possibilités de manipulations au plan financier à l'instar de la loi Sarbanes-Oxley aux États-Unis.

Il est institué auprès du garde des sceaux de la justice, un 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 ;
- 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'identifier un avis sur les normes d'exercice professionnel élaboré par la compagnie nationale des commissaires aux comptes avant leur homologation par arrêt 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 ;
- de définir les orientations et le cadre des contrôles périodiques prévus à l'article L. 821-7 et d'en superviser la mise en oeuvre et le suivi dans les conditions définies par l'article L. 821-9 ;

³ Cf. Cohen Raphaël, Nouvelle gamme de prestations pour les réviseurs et fiduciaires, L'expert-comptable suisse, n° 10/2002, Octobre 2002.

⁴ Pour connaître la situation aux États-Unis cf. Bertschinger Peter, Schaad Martin, Der amerikanische Sarbanes-Oxley Act of 2002, L'expert-comptable suisse, n° 10/2002, Octobre 2002.

- 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.

Depuis la loi de sécurité financière du 1^{er} août 2003 les commissaires aux comptes sont soumis dans leur activité professionnelle :

- aux inspections mentionnées à l'article L. 821-8 ;
- à des contrôles périodiques organisés selon des modalités définies par le haut Conseil ;
- à des contrôles occasionnels décidés par la compagnie nationale ou la compagnie régionale.

Le commissaire aux comptes ne peut prendre recevoir ou conserver directement ou indirectement un intérêt auprès de la personne dont il est chargé de certifier les comptes ou auprès d'une personne qui la contrôle qui est contrôlée par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3.

Le code de déontologie prévu à l'article L. 822-16 définit les liens personnels financiers et professionnels concomitants ou antérieurs à la mission du commissaire aux comptes incompatibles avec l'exercice de celle-ci.

La loi de sécurité financière a également grandement développé le rôle du commissaire aux comptes en matière de contrôle des procédures internes.

Les articles L. 225-37 (SA avec conseil d'administration) et de l'article L. 225-68 (SA avec directeur conseil de surveillance) du Code de commerce résultant de l'article 117 de la loi de sécurité financière, impose au président du conseil d'administration ou de surveillance selon le cas, de toute société anonyme de rendre compte dans un rapport joint au rapport de gestion des conditions de préparation et d'organisation des travaux du conseil ainsi que des procédures de contrôle interne mises en place par la société. Ce rapport indique en outre les éventuelles limitations que le conseil d'administration apporte au pouvoir du directeur général.

Par ailleurs la loi du 26 juillet 2005 fait obligation au commissaire aux comptes en ce qui concerne les SA faisant appel public à l'épargne de présenter dans un rapport joint au rapport général sur les comptes annuels et/ou au rapport sur les comptes consolidés, leurs observations sur le rapport du président du conseil d'administration ou de surveillance, pour celles des procédures de contrôle interne qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière. Il ressort tant des débats parlementaires que de l'exposé des motifs de l'article 117 de la loi de sécurité financière, que l'objectif principal poursuivi par le législateur est de renforcer la confiance des investisseurs notamment en permettant aux actionnaires de la société d'être informés sur les procédures de contrôle interne et les méthodes de travail ainsi que de la répartition des pouvoirs des organes dirigeants qui conduisent aux décisions prises par ces derniers.

Les normes internationales apportent une nouvelle réflexion en matière de gestion comptable dans le sens d'un management comptable, fiscal, et financier parfois plus responsable. La vision offerte par les normes internationales demeure parfois plus juste, plus intéressante que celle développée dans le plan comptable général français.

2.2. Une gestion comptable de plus en plus encadrée par le droit comptable international, ce qui conduit *de facto* à un management en la matière parfois bien plus responsable

Les normes internationales telles les normes de l'IASB apportent parfois un éclairage nouveau qui peut permettre l'obtention d'une meilleure comptabilisation, ce qui peut favoriser l'obtention d'une meilleure image fidèle de l'activité économique de l'entreprise⁵. Ces normes permettent parfois d'aller dans le sens d'un management plus responsable au niveau international. Il en va ainsi des firmes internationales qui très vite vont être conformes à ces normes IASB.

La notion de juste valeur dans les normes IFRS va par exemple remplacer le principe du coût historique qui prévaut encore aujourd'hui en France malgré tous ces inconvénients. On assiste à une approche systématique de suivi par les *cash flows* actualisés plus réaliste et plus économique (cf. IAS 38), ce qui demeure plus intéressant en termes d'image fidèle pour les immobilisations.

La norme IAS 17 concernant le crédit-bail a consacré l'approche économique et non l'approche juridique qui a cours actuellement en France. D'après cette norme on reconstitue fictivement une immobilisation financée au moyen d'un emprunt.

La norme IAS 19 concerne le traitement des engagements retraite. Dans un souci de management responsable, il est préconisé dans le cas de régimes à prestations définies de comptabiliser en utilisant des méthodes d'évaluation actuarielle la charge future liée aux engagements retraite déjà définis.

La norme IAS 2 précise en ce qui concerne les stocks qui ne sont pas ordinairement fongibles ou qui sont affectés à des projets spécifiques qu'ils doivent être évalués selon la formule d'identification des lots et que les stocks qui sont interchangeables doivent être calculés en utilisant la méthode FIFO ou la formule CUMP.

La norme IAS 37 applicable à compter de juillet 99 définit les provisions comme le passif dont l'échéance ou le montant est certain. Une provision doit être comptabilisée lorsque :

- l'entreprise a une obligation actuelle (juridique et implicite) résultant d'un événement passé ;
- il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour éteindre l'obligation
- le montant de l'obligation peut être estimé de façon fiable.

Si l'ensemble des conditions n'est pas réuni, aucune provision ne doit être comptabilisée⁶.

La norme IAS 37 a largement inspiré le règlement 2000-06 du 7 Décembre 2000 du comité de la réglementation comptable relatif aux passifs modifiant le PCG français.

La norme IAS 7 préconise plutôt sans le rendre obligatoire l'utilisation d'un tableau de flux de trésorerie en distinguant la trésorerie provenant des opérations d'exploitation, d'investissement ou de financement⁷.

⁵ Cf. Obert Robert, *Pratique des IAS/IFRS*, édition Dunod, Paris, pp. 53-63.

⁶ Cf. Collette Christine et Richard Jacques, *Les systèmes comptables français et anglo-saxons, normes IAS*, Paris, édition Dunod, Paris, novembre 2000, 1^{ère} édition, page 517 et suivantes.

⁷ Pour connaître la pratique française en matière de tableaux de flux cf Conso Pierre et Hemic Farouk, *Gestion financière de l'entreprise*, édition Dunod, Paris, septembre 2000, 1^{ère} édition, page 262 et suivantes.

Les normes internationales offrent également dans un souci de management plus éthique la possibilité de révaluer les immobilisations incorporelles (cf. IAS 38) et corporelles (cf. IAS 16). Les instruments financiers (cf. IAS 39) et les immeubles de placement (cf. IAS 40) sont, sous certaines conditions évalués à la juste valeur, ce qui équivaut à une réévaluation permanente. Par ailleurs la norme IAS 29 prévoit de réévaluer l'ensemble des actifs et des passifs des entités opérant dans une économie hyperinflationniste.

Le règlement 99.02 concernant les comptes consolidés dans un souci d'un plus fort management responsable au niveau international a intégré les normes IAS 27, IAS 28, IAS 31...

3. Conclusion

Le management éthique en matière de gestion comptable demeure difficile. Le manager pour atteindre l'objectif de fidélité et de sincérité doit disposer d'une liberté suffisante d'action au niveau de la comptabilisation. Le droit comptable doit donc offrir une certaine marge de manoeuvre. Mais cette latitude est comme l'avvers et l'envers d'une même médaille ; le manager pourrait user de cette liberté pour maquiller les comptes d'une entreprise.

Il doit donc exister un encadrement certain au niveau national et international pour favoriser une certaine éthique du management. On peut citer le rôle essentiel du commissaire aux comptes, personne extérieure à l'entreprise, qui peut certifier que les comptes sont fidèles et sincères et reflètent la réalité économique de l'entreprise ou émettre des réserves ou bien encore refuser de certifier les comptes quand la situation demeure trop alarmante.

Les normes internationales apportent une nouvelle réflexion en matière de gestion comptable de plus en plus dans le sens d'un management comptable, fiscal, et financier⁸ plus responsable. La vision offerte par les normes internationales demeure parfois plus juste, plus intéressante que celle développée dans le plan comptable général français.

Bibliographie :

Cohen R., (2002), « Nouvelle gamme de prestations pour les réviseurs et fiduciaires », *L'expert-comptable suisse*, n° 10/2002, Octobre, page 11.

Obert R., (2009), *Pratique des IAS/IFRS*, Paris, Dunod.

Collette C. et Richard J., (2000), *Les systèmes comptables français et anglo-saxons, normes IAS*, Paris, Dunod, 1^{ère} édition.

Conso Pierre et Hemici Farouk, *Gestion financière de l'entreprise*, Paris, édition Dunod, Septembre 2000, 1^{ère} édition

De Lauzainghein C., Navarro J.-L., Nechelis D., (2004), *Droit comptable*, coll. : Précis, Paris, Dalloz.

Solnik B., (2002), *Gestion financière*, Paris, Dunod, 1^{ère} édition.

Pricewaterhousecoopers, (2004), *IFRS 2005 - Divergences France / IFRS*, Editions Francis Lefebvre.

⁸ Pour une approche des limites de la présentation des documents sociaux français et ses conséquences au plan financier cf. Solnik, *Gestion financière*, Paris, Dunod, Septembre 2002, 1^{ère} édition, page 28 et suivantes.