

Mission du commissaire aux comptes appelé à certifier les comptes d'une entité qui fait l'objet d'une procédure collective régie par le livre VI du code de commerce

Foire aux questions de la H2A

13 mars 2025

PROPOS LIMINAIRES

De quelles situations la foire aux questions traite-t-elle ?

La présente foire aux questions s'intéresse aux obligations d'un commissaire aux comptes titulaire d'un mandat de certification des comptes d'une entité en procédure collective régie par le livre VI du code de commerce à savoir toute entité exerçant une activité commerciale, artisanale ou une activité agricole définie à l'article L. 311-1 du code rural et de la pêche maritime, toute personne morale de droit privé, et toute personne physique exerçant une activité professionnelle indépendante, y compris une profession libérale soumise à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé.

Quel est l'objet de la foire aux questions ?

L'objectif de cette foire aux questions est d'envisager les conséquences, pour le commissaire aux comptes, de l'ouverture d'une procédure collective à l'égard de la personne ou de l'entité dont il certifie les comptes, tant au regard des obligations additionnelles auxquelles il pourrait alors être soumis qu'au regard de son obligation de poursuivre son mandat jusqu'à son terme hors motif légitime de démission.

FOIRE AUX QUESTIONS

1. Qu'est-ce qu'une procédure collective régie par le livre VI du code de commerce ?

La procédure collective d'un débiteur, qui peut être une personne physique ou une personne morale, est une procédure judiciaire, débutant par un jugement d'ouverture prononcé par le tribunal, emportant pour effet l'arrêt obligatoire et immédiat des poursuites en paiement et l'interdiction des voies d'exécution de la part d'un créancier, et corrélativement par l'interdiction faite au débiteur de payer ses dettes dont le fait générateur est antérieur au jugement d'ouverture.

La législation française prévoit trois procédures collectives qui produisent de tels effets, présentant elles-mêmes diverses déclinaisons : la procédure de sauvegarde, le redressement judiciaire et la liquidation judiciaire.

Elles doivent être distinguées des procédures dites de prévention que sont le mandat ad hoc et la conciliation.

Elles ont pour objectif de traiter des difficultés de gravité croissante rencontrées par un débiteur, cela va de simples difficultés que le débiteur n'est pas en mesure de surmonter pour la procédure de sauvegarde, à l'état de cessation des paiements du débiteur, avec possibilité de redressement, pour le redressement judiciaire, ou à l'état de cessation des paiements du débiteur, assorti d'une impossibilité de redressement, pour la liquidation judiciaire.

Dès le jugement d'ouverture d'une procédure collective, le commissaire aux comptes chargé de la certification des comptes de l'entité est ipso facto déchargé de ses obligations en matière d'alerte. Parce que la personne ou l'entité est désormais suivie par le tribunal, toute procédure d'alerte serait en effet inutile ou dénuée de pertinence.

En revanche, le commissaire aux comptes du débiteur ou de l'entité débitrice poursuit sa mission de certification des comptes (voir point 2 infra), même si les circonstances ont des répercussions sur l'exercice de sa mission, comme par exemple, le fait qu'il devra apprécier tout particulièrement si l'établissement des comptes dans une perspective de continuité d'exploitation est toujours approprié.

Ce commissaire aux comptes est aussi placé dans une situation génératrice d'obligations légales nouvelles ou supplémentaires. Sauf indication contraire, les textes cités ci-dessous sont ceux du code de commerce.

2. Quel est le sort du mandat du commissaire aux comptes d'une entité en procédure collective ?

Le commissaire aux comptes chargé de la certification des comptes accomplit une mission légale qui est, le plus souvent, obligatoire¹.

Le commissaire aux comptes entretient avec la personne ou l'entité des rapports de nature institutionnelle, dès lors que ses missions sont déterminées par la loi de manière impérative au service de l'intérêt général.

Le caractère permanent et légal de la mission de certification des comptes a pour effet de la rendre intangible pendant la durée du mandat en cas d'ouverture d'une procédure collective à l'égard de la personne ou de l'entité mandante, aucune disposition légale ne mettant fin au mandat en raison de la survenance d'une telle procédure. Le mandat qui a été conclu avant l'ouverture d'une procédure collective se poursuit donc pour sa durée restant à courir, aux conditions prévues entre les parties.

L'ouverture d'une procédure de sauvegarde, de redressement judiciaire ou de liquidation judiciaire est sans effet sur les contrats en cours qui sont continués. Aucune résiliation d'un tel contrat ne peut résulter du seul fait de l'ouverture d'une procédure de sauvegarde (article L. 622-13), d'un redressement judiciaire (article L. 631-14) ou d'une liquidation judiciaire (article L. 641-11-1), les seules hypothèses de résiliation étant limitativement prévues et strictement encadrées par ces textes. Cette règle s'applique également au cas de désignation volontaire/facultative d'un commissaire aux comptes chargé de certifier ses comptes.

Il n'est pas mis fin à la mission du commissaire aux comptes du seul fait de l'ouverture d'une procédure collective, quelle qu'elle soit, à l'égard de la personne ou de l'entité dont il certifie les comptes.

3. Quelles sont les obligations légales additionnelles à la mission de certification des comptes incombant au commissaire aux comptes d'une entité en procédure collective ?

La loi prévoit les obligations suivantes :

• Communication de renseignements aux instances judiciaires de la procédure collective qui en font la demande

- Avant le jugement d'ouverture de l'une des trois procédures collectives :

Le tribunal peut ordonner une enquête destinée à recueillir des renseignements sur la situation de la personne ou de l'entité débitrice et apprécier l'opportunité de l'ouverture d'une procédure collective et désigner un juge chargé de l'enquête. Ce juge peut, nonobstant toute disposition législative ou réglementaire contraire, obtenir communication, par les commissaires aux comptes, des renseignements de nature à lui donner une exacte information sur la situation économique, financière, sociale et patrimoniale du débiteur ou de l'entité débitrice

¹ La désignation obligatoire d'un ou plusieurs commissaires aux comptes chargés de certifier les comptes résulte de la forme juridique de l'entité et de critères de seuils (bilan, chiffre d'affaires et nombre de salariés)

(combinaison des articles L. 621-1 et L. 623-2, des articles L. 631-7, L. 631-18, et des articles L. 641-1 et L. 641-11).

- Une fois la procédure collective ouverte, et à tout moment :

Le juge-commissaire dispose de la même faculté envers le commissaire aux comptes que le juge chargé de l'enquête (articles L. 623-2, L. 631-18 et L. 641-11).

La communication au juge chargé de l'enquête commis par le tribunal ou au juge-commissaire d'éléments sur la situation de la personne ou de l'entité dont il certifie les comptes, sous réserve que la demande soit suffisamment précise, constitue une obligation légale à laquelle le commissaire aux comptes ne peut se soustraire. La cour d'appel de Paris a jugé que le principe de sécurité juridique commandait que les renseignements sollicités par le juge-commissaire soient suffisamment déterminés pour permettre au commissaire aux comptes concerné de les identifier et que le fait pour le juge de demander au commissaire aux comptes de signaler « *tout fait ou décision concernant la société X dont [le commissaire aux comptes] aurait eu connaissance dans l'exercice de sa mission et de nature à imposer l'émission de réserves ou le refus de certification des comptes* », en faisant peser sur le commissaire aux comptes lui-même l'identification de ces faits ou décisions, permettait au commissaire aux comptes de se soustraire à la demande en opposant le secret professionnel (cour d'appel de Paris, 22 janvier 2019, RG n° 18/19891).

• Communication de renseignements au commissaire aux comptes de l'administrateur judiciaire de l'entité

Les administrateurs judiciaires ouvrent, pour chaque mandat reçu, dans le cadre d'une comptabilité spéciale, un compte qui enregistre l'ensemble des mouvements concernant ce mandat ainsi que les opérations liées à ces mouvements (article R. 814-29). Ils sont tenus de désigner un commissaire aux comptes qui assure le contrôle de leur comptabilité spéciale et exerce, à ce titre, une mission permanente de contrôle de l'ensemble des fonds et valeurs appartenant à autrui, dont les administrateurs judiciaires sont seuls détenteurs en vertu d'un mandat reçu dans l'exercice de leurs fonctions. Ce contrôle porte également sur les comptes bancaires ou postaux ouverts pour les besoins de l'activité au nom des débiteurs faisant l'objet de l'une des procédures collectives et qui fonctionnent sous la seule signature de l'administrateur.

C'est pourquoi le commissaire aux comptes d'une personne ou d'une entité en procédure collective doit répondre aux demandes du commissaire aux comptes de l'administrateur judiciaire et doit lui communiquer tous renseignements ou documents relatifs au fonctionnement, à compter de la désignation de cet administrateur, des comptes bancaires de la personne ou de l'entité (article L. 811-11-3).

• Certification de l'inventaire des biens de l'entité en procédure de sauvegarde

Si une procédure de sauvegarde, et seulement une procédure de sauvegarde, a été ouverte à l'égard du débiteur ou de l'entité débitrice, et sauf le cas où le tribunal a désigné un officier public chargé de dresser l'inventaire du patrimoine de cette personne ou de cette entité, l'inventaire est réalisé par le débiteur lui-même ou l'entité elle-même et certifié par un commissaire aux comptes ou attesté par un expert-comptable (article L. 622-6-1). Cependant, en visant « un » commissaire aux comptes, la loi semble permettre la délivrance d'une certification de l'inventaire fait par la personne ou l'entité, par un autre commissaire aux comptes que le commissaire aux comptes en charge de la certification des comptes, voire pour le compte d'une personne ou d'une entité en procédure de sauvegarde qui n'aurait pas ou plus de commissaire aux comptes, étant observé que lorsqu'il est réalisé par le débiteur ou l'entité débitrice, l'inventaire doit avoir lieu dans un délai contraint de huit jours après le jugement d'ouverture.

▪ **Certification du montant des créances détenues par les parties affectées**

Le commissaire aux comptes chargé de la certification des comptes d'une personne ou d'une entité mise en sauvegarde ou en redressement judiciaire doit certifier les créances détenues par les parties affectées, c'est-à-dire les créanciers qui doivent se prononcer sur le projet de plan de sauvegarde ou de redressement parce que leurs droits sont directement affectés par le projet de plan ou parce qu'ils sont détenteurs de capital et que leur participation au capital de l'entité débitrice est modifiée par le projet de plan. Les droits de vote sur le projet de plan sont calculés en fonction du montant des créances ou des droits affectés, d'où la nécessité de disposer de montants de créances certifiés.

4. Le commissaire aux comptes peut-il opposer le secret professionnel aux demandes de renseignements émanant des instances judiciaires et du commissaire aux comptes de l'administrateur judiciaire de l'entité ?

Le commissaire aux comptes, tenu de communiquer des renseignements sur l'entité en procédure collective au juge-enquêteur ou au juge-commissaire qui en fait la demande, est délié du secret professionnel. Il en va de même à l'égard du commissaire aux comptes des administrateurs judiciaires chargé de contrôler leur comptabilité spéciale.

5. Lorsque le mandat est exercé en co-commissariat aux comptes, à qui incombent ces obligations légales ?

Lorsque le commissariat aux comptes est exercé par plusieurs co-commissaires aux comptes, ces derniers constituent un organe collégial à qui il appartient de réaliser, conjointement, le contrôle légal des comptes et les autres contrôles confiés par le législateur au commissaire aux comptes.

Il en résulte qu'il incombe au collège des commissaires aux comptes de réaliser les obligations légales additionnelles à la mission de certification des comptes incombant au commissaire aux comptes d'une entité en procédure collective, dans le respect des principes régissant l'exercice du co-commissariat aux comptes tels que rappelés par la H2A dans ses publications ad hoc² (définition concertée des contrôles à réaliser, examen critique des contrôles effectués par l'(les) autre(s) co-commissaire(s) aux comptes, communication concertée, documentation appropriée, etc.)

6. Quel est le sort de la rémunération du commissaire aux comptes d'une entité en procédure collective ?

Le commissaire aux comptes de la personne ou de l'entité en procédure collective poursuit sa mission de certification des comptes.

Il peut légitimement s'inquiéter du paiement de sa rémunération par une entreprise en difficulté financière.

Le paiement de ses honoraires obéit aux règles habituelles selon que la créance d'honoraires correspond à des travaux antérieurs au jugement d'ouverture ou à des travaux postérieurs.

La créance d'honoraires correspondant à des travaux antérieurs au jugement d'ouverture doit être déclarée au passif du débiteur ou de l'entité par le commissaire aux comptes. Si la créance est contestée, le juge-commissaire décide de son admission au passif ou de son rejet. En cas d'admission au passif, la créance est payée selon l'ordre des créances admises.

La créance d'honoraires correspondant à des travaux postérieurs au jugement d'ouverture est payée dès qu'elle est échue. C'est ce qu'a jugé la Cour de cassation par l'arrêt publié du 2 octobre 2001 (Com. 2 octobre 2001, pourvoi n° 98.22-493, Bull. civ. 2001 IV N° 157 p. 148) .

² Lien vers les communication de la Haute autorité : <https://h2a-france.org/publications/le-h3c-publie-trois-fiches-pratiques-sur-le-co-commissariat-aux-comptes-et-ses-particularites/>

Mais l'attention doit être attirée sur le fait que ce précédent a été rendu dans une espèce soumise à la loi du 25 janvier 1985 qui ne faisait pas de différences entre les différentes créances postérieures qui bénéficiaient toutes du paiement à l'échéance.

Depuis la loi de sauvegarde du 26 juillet 2005 et les réformes successives visant à réduire le passif payable à l'échéance, ne bénéficient de ce paiement à l'échéance, en cas de procédure de sauvegarde ou de redressement judiciaire, que les créances nées régulièrement après le jugement d'ouverture pour les besoins du déroulement de la procédure ou de la période d'observation, ou en contrepartie d'une prestation fournie au débiteur pendant cette période (articles L. 622-17 et L. 631-14). Lorsqu'elles ne sont pas payées à l'échéance, ces créances sont payées par privilège.

En cas de liquidation judiciaire, sont payées à l'échéance les créances nées régulièrement après le jugement qui ouvre ou prononce la liquidation judiciaire, si elles sont nées pour les besoins du déroulement de la procédure ou du maintien provisoire de l'activité, si elles sont nées en contrepartie d'une prestation fournie au débiteur pendant le maintien de l'activité ou en exécution d'un contrat en cours (article L. 641-13).

Quelle que soit la procédure collective ouverte à l'égard de la personne ou de l'entité, le bon déroulement de la procédure suppose que les comptes soient audités, ne serait-ce que pour permettre au tribunal de décider en toute connaissance de cause de l'issue de la procédure collective et de son moment, voire pour faciliter l'adoption d'un plan de cession quand celui-ci est permis par la loi. La créance d'honoraires du commissaire aux comptes relative aux travaux engagés après le jugement d'ouverture est utile au bon déroulement de la procédure ou au maintien de l'activité. Elle appartient donc à la catégorie des créances payables à l'échéance ou, à défaut, payées par privilège.

En outre, la créance d'honoraires du commissaire aux comptes relative aux travaux réalisés après le jugement d'ouverture de la procédure collective en exécution de sa mission de certification des comptes, lorsque celle-ci est obligatoire, est inhérente à l'activité de la personne ou de l'entité et bénéficie à ce titre également du paiement à l'échéance.

Les honoraires correspondant aux travaux postérieurs peuvent être contestés par le débiteur ou l'entité débitrice selon la procédure de droit commun. Toutefois, si l'entité est en liquidation judiciaire, c'est le liquidateur qui agira en contestation.

Les risques de défaut de paiement des honoraires de certification des comptes d'une personne ou d'une entité mise en procédure collective existent mais sont limités pour ce qui concerne les travaux postérieurs au jugement d'ouverture de la procédure. Ces honoraires bénéficient de règles légales favorables de recouvrement.