



L'intervention Du Commissaire Aux Comptes Dans Les Opérations Juridiques Spécifiques

Intervention of the Statutory Auditor in Specific Legal Operations

LAKIR Radouane

Docteur en droit privé & Enseignant chercheur

École Nationale des Sciences Appliquées-Berrechid

Université Hassan 1^{er} Settat

Laboratoire de Recherche en Économie et Gestion Management des Affaires (LAREGMA)

Maroc

radouane.lakir@gmail.com

Date de soumission : 09/06/2020

Date d'acceptation : 30/07/2020

Pour citer cet article :

LAKIR. R. & al. (2020) «L'intervention Du Commissaire Aux Comptes Dans Les Opérations Juridiques Spécifiques», Revue Internationale du Chercheur « Volume 1 : Numéro 3 » pp : 127 - 145



Résumé

Dans un contexte de globalisation et de mondialisation marqué essentiellement par l'ouverture des entreprises sur les marchés internationaux, la conversion des PME marocaines en de véritables créateurs de valeur ajoutée et d'emploi passe essentiellement par la mise à niveau sanctionnée par des opérations de restructuration notamment par augmentation de capital, fusion ou transformation.

Dans un souci de transparence et de protection des intérêts des investisseurs ainsi que des tiers, le déroulement de ces opérations est placé sous le contrôle légal du commissaire aux comptes, garant de la confiance et de la loi.

Le pouvoir exceptionnel donné à cet organe institutionnel, qui est le commissaire aux comptes, de vérifier ces opérations d'apport, de fusion et de transformation ne sort, sans nul doute, du cadre normal de ses attributions de contrôle et de vérification. À travers cet article, nous allons étudier le cadre juridique des opérations de restructuration des sociétés commerciales au Maroc ainsi que l'étendu des garanties que le législateur a voulu donner à ce genre d'opérations surtout que le contrôle de ces missions est réglementé par plusieurs textes de lois ayant unifié le statut du commissaire aux comptes et l'ont porté au niveau des standards internationaux.

Mots clés :

Investisseurs ; contrôle légal ; commissaire aux comptes ; sociétés commerciales ; sociétés anonymes.

Abstract

In the context of globalization essentially marked by the opening of business on international markets, the conversion of Moroccan SMEs on true creators of added value and employment essentially involves upgrading sanctioned by restructuring including capital increase, merger or transformation.

In the interests of transparency and protecting the interests of investors and third parties, the conduct of these operations is under the legal control of the statutory auditor, ensuring the trust and the law.

The exceptional power given to this institutional body, which is the auditor, to verify these contribution, merger and transformation operations undoubtedly does not fall outside the normal framework of its control and verification responsibilities. Through this article, we will study the legal framework of the restructuring operations of commercial companies in Morocco as well as the scope of the guarantees that the legislator wanted to give to this kind of operations especially since the control of these missions is regulated by several texts of laws which unified the statutory auditor's statute and brought it up to international standards.

Keywords :

Investors; Legal control; Auditor; Commercial companies; limited companies.



Introduction

L'organisation récente dans les sociétés commerciales marocaines comprend nécessairement une organisation tripartite objective. L'assemblée générale qui est l'organe délibératoire va nommer les organes de gestion et l'organe de contrôle légal.

Dans cette organisation, le commissaire aux comptes s'est rendu nécessaire, par l'effacement des actionnaires, trop nombreux pour pouvoir s'intéresser directement à la gestion et, par le souci de protection des intérêts des tiers. Le législateur a vite pris conscience de l'importance de cette séparation interne à l'entreprise des pouvoirs « législatif, exécutif et judiciaire », en empruntant à Montesquieu cette démarche constitutionnelle.

L'insécurité juridique, le risque judiciaire et financier, la complexité et l'incohérence des procédures administratives constituent, au terme des enquêtes menées tant auprès des agents économiques nationaux qu'étrangers, les freins essentiels à l'investissement.

Aussi, les nombreux scandales financiers qui ont éclaté récemment ne sont pas un produit de pur hasard. Les affaires ENRON, TYCO, WORLDCOM, VIVENDI, SAINT GOBAIN, CREDIT LYONNAIS, XEROX, etc... Ont révélé que le contrôle exercé dans certaines sociétés était défaillant (KUEDA, 2019). Le fait d'effectuer de telles manipulations financières, ayant entraîné des pertes colossales, pendant plusieurs exercices, sans que « personnes ne s'est rendu compte » présume la défaillance des systèmes de contrôle, d'où l'intérêt d'un contrôle légal indépendant garantissant la protection des actionnaires et des créanciers sociaux (PRAT DIT HAURET, 2000).

Les premiers ayant investi leur épargne dans la société, les seconds lui ayant prêté la leur, ce qui représente, pour les uns et pour les autres, un important risque financier et explique leur intérêt pour la bonne marche des sociétés. Le contrôle va répondre ainsi à deux préoccupations majeures.

Ainsi, le contrôle des sociétés a connu une importante évolution historique qui a abouti à la création du commissariat aux comptes. A l'origine, le contrôle n'était pas confié à un organe légal. Les dirigeants de sociétés étaient libres de désigner, en tant que commissaire aux comptes, la personne qu'ils voulaient (LATULLAIE - DONNET, 1996). Le commissariat aux comptes était une simple formalité juridique prévue par la loi du 11 août 1922 sur la SA.



L'institution n'a pas connu d'évolution du fait que le monde des affaires au Maroc n'avait pas pris encore conscience de l'importance de l'information comptable et financière et du fait aussi de la prédominance des entreprises individuelles ou familiales.

Il a fallu attendre l'ouverture des négociations avec l'Union Européenne et l'arrivée des investisseurs étrangers, pour enclencher un processus d'évolution du commissariat aux comptes au Maroc, dans le sens d'un rapprochement avec la législation française dans le domaine du contrôle légal des sociétés.

Le commissariat aux comptes au Maroc va passer par plusieurs étapes entre 1913 et 1996.

Bien que s'inspirant du droit français, il ne va pas connaître, pour de multiples raisons, la même évolution qu'en France. Le statut du commissaire aux comptes va rester pratiquement gelé jusqu'en 1993 avec l'apparition de la loi n° 15-89 instituant l'ordre des experts comptables et réglementant sa profession.

En effet, la loi n° 15-89 du 08/01/1993 réglementant la profession d'expert comptable a réservé l'exercice du commissariat aux comptes aux seuls experts comptables membres de l'ordre.

Ce texte de loi a hissé les standards professionnels au niveau international et notamment français en renforçant la compétence, l'indépendance, les attributions, les obligations et la responsabilité du commissaire aux comptes. Dans cette nouvelle réglementation, le commissaire aux comptes doit observer les dispositions législatives et réglementaires en vigueur et assumer la responsabilité des travaux qu'il a effectués soit à titre individuel soit dans le cadre d'une personne morale.

L'exercice de la profession est devenu incompatible avec toute activité de nature à porter atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes (GIANG, 2004).

Compte tenu des difficultés économiques et financières que commencent à rencontrer les entreprises marocaines, pendant la période d'ajustement structurel et le démantèlement douanier dus aux accords de libre échange, le législateur a renforcé les mesures conduisant à leur prévention, en confiant au commissaire aux comptes une mission particulièrement importante visant le déclenchement de la procédure d'alerte.



La loi n° 15-95 du 1er août 1996, formant code de commerce, a prévu l'intervention du commissaire aux comptes, lors de l'existence de faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation de la société, en lançant la procédure de prévention des difficultés des entreprises. Le législateur a ainsi confié au commissaire aux comptes la mission de déclenchement de la procédure d'alerte.

L'information comptable et financière produite par les entreprises et destinée aux divers partenaires doit refléter l'image fidèle de la situation économique de la société.

La fiabilité de cette information est communiquée sous la responsabilité du commissaire aux comptes (BAALOUL, 2002).

En sa qualité d'organe institutionnel des entreprises, le commissaire aux comptes assure non seulement une mission de contrôle et de certification des comptes¹, mais aussi une mission d'information et des missions spéciales et juridiques.

Ces missions se résument en :

- ❖ Mission d'audit conduisant à la certification des comptes annuels ou consolidés des sociétés contrôlées ;
- ❖ Vérifications et informations spécifiques imposées par la loi ;
- ❖ Interventions particulières lors d'opérations décidées ou d'événements survenant dans la vie de la société (évaluation des apports, fusion, transformation, convocation de l'assemblée générale, procédure d'alerte).

Ces missions sont assurées au Maroc par les membres de l'Ordre des Experts Comptables.

L'intérêt principal de la présente recherche est de mettre l'accent sur les différentes missions particulières du commissaire aux comptes à savoir, les commissariats aux apports, à la fusion et à la transformation, de dégager les points communs ainsi que de mettre en relief les différences essentielles qui séparent ces missions. Ce qui nous ramène à se poser les questions suivantes :

¹ Article 166 de la loi n° 17-95 sur les SA.



- ❖ **Pourquoi le législateur a-t-il prévu l'intervention des commissaires aux comptes dans les opérations de restructuration ? Et en quoi consiste leur intervention ?**
- ❖ **Le recours aux services d'experts ne dégage-t-il pas la responsabilité du commissaire aux comptes lors d'opération de restructuration ?**
- ❖ **Y a-t-il incompatibilité entre les fonctions des commissaires aux comptes et celles des commissaires aux apports, à la fusion ou à la transformation ?**
- ❖ **La mission principale du commissaire aux comptes peut-elle se retrouver influencée par ses missions connexes ?**
- ❖ **Y a-t-il des honoraires supplémentaires en cas d'intervention du commissaire aux comptes en tant que commissaire aux apports, à la fusion ou à la transformation ?**
- ❖ **Les opérations de restructuration sont-elles suffisamment protégées ?**

Autant de questions qui justifient le choix de ce sujet de recherche.

Afin de mieux appréhender ce champ de confusions et mieux éclaircir ces interrogations, on va traiter successivement les missions de commissariat aux apports, à la fusion et à la transformation tout en détaillant pour chacune d'elles le mode de désignation, la définition de la mission ainsi que le contenu du rapport.

1. Le commissaire aux apports

Dans tout contrat de sociétés, la mise en commun d'apports est l'une des conditions essentielles. Pour pouvoir garantir les intérêts des actionnaires, en particulier les apporteurs en espèces, ainsi que d'éviter les abus préjudiciables tant aux tiers qu'à la société elle-même, le commissaire aux apports est appelé à apprécier la valeur des apports en nature ainsi que les avantages particuliers.

1.1. Désignation du commissaire aux apports

Le commissaire aux apports est choisi parmi les personnes habilitées à exercer les fonctions de commissaires aux comptes. Il est soumis aux mêmes règles d'incompatibilités (DRIQUECH, 2001). Il n'est pas obligé de confirmer son acceptation puisque l'exécution de la mission représente en elle-même une confirmation.



Lors de l'exercice de sa mission, le commissaire aux apports peut se faire assister d'experts, mais cela ne modifie en rien sa responsabilité, qui reste entière à l'égard des actionnaires et des tiers intéressés (DOMINGO, 1996).

1.2. Missions du commissaire aux apports

L'intervention du commissaire aux apports consiste uniquement à apprécier la valeur des biens apportés en nature et les avantages particuliers (EL MAGUIRI, 2002).

Il s'agit généralement des :

- ❖ Immobilisations incorporelles : fonds de commerce, marques, brevets, dessins et modèles, études et recherches, droits au bail...;
- ❖ Immobilisations corporelles : terrains, bâtiments, matériel et outillage... ;
- ❖ Immobilisations financières : titres, prêts...;
- ❖ Stocks et en-cours : marchandises, matières premières, travaux... ;
- ❖ Autres actifs circulants : créances, valeurs mobilières de placement...

Ces apports peuvent être faits de pleine propriété, en jouissance ou en usufruits. De même, certains d'entre eux nécessitent des formalités de dépôt et de publicité pour qu'il y ait transfert de propriété à la société bénéficiaire de l'apport (conservation foncière, office de propriété industrielle...).

Les apports en industrie sont parfois considérés comme des apports en nature en cas d'impossibilité de distinction entre les deux. On trouve à titre d'exemple, l'apport d'un contrat de représentation commerciale. Dans ce cas, l'apport est considéré comme un élément incorporel dans le cadre d'un apport en nature.

L'Ordre des Experts Comptables français ainsi que la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes ont défini l'avantage particulier comme étant : « Un droit certain et définitif, à l'exclusion d'un droit de vote, attribué dans les statuts à un ou plusieurs fondateurs ou non, ou à des tiers non associés, individualisés en raison des services rendus ou à rendre, qui rompt l'égalité entre les actionnaires et que les tiers ont intérêt à connaître ».

Selon l'article 24 de la loi n° 17-95 sur les SA, les avantages particuliers peuvent être :

- ❖ Un droit préférentiel sur les bénéfices ;
- ❖ Un boni de liquidation ;



- ❖ L'octroi d'avantages futurs ou de prérogatives (promesse de poste de directeur, engagement d'acquérir un bien ...)
- ❖ L'allocation de sommes d'argent (honoraires attribués à certains dirigeants, rémunération de certains travaux réalisés pour faciliter la constitution ...).

L'intervention du commissaire aux apports peut concerner :

- ❖ La constitution de sociétés ;
- ❖ L'augmentation de capital ;
- ❖ Les fusions et opérations assimilées.

Aussi, le législateur a prévu, dans l'article 112 de la loi n° 17-95, l'intervention du commissaire aux apports lors de l'achat par une société, dans les deux ans de sa création, auprès de l'un de ses actionnaires, d'éléments d'actif dont la valeur dépasse le dixième du capital.

1.3. Rapport du commissaire aux apports

Ce rapport énumère l'ensemble des apports, précise le mode d'évaluation retenu et affirme que la valeur des apports en nature est au moins égale à la valeur nominale des actions créées.

Dans les sociétés non cotées en bourse, le rapport du commissaire aux apports est annexé aux statuts et doit être déposé au siège social de la société avant la signature desdits statuts.

Dans les sociétés faisant appel public à l'épargne, ce rapport est déposé au greffe du tribunal de commerce avec le projet de constitution et, doit être mis à la disposition des souscripteurs au siège social.

Lors d'une fusion, une scission ou un apport partiel d'actif, la société absorbante doit faire approuver le montant de l'apport en nature par l'assemblée générale extraordinaire. Dans ce cas, la fonction de commissaire aux apports est assurée par le commissaire à la fusion (EL MAGUIRI, 2002). Par contre, si entre la date du dépôt au greffe du tribunal de commerce du projet de fusion et la date de réalisation de l'opération, la société absorbante détient la totalité



du capital de la société absorbée, il n'y a pas lieu d'établir de rapport par le commissaire à la fusion. L'assemblée statue sur la base du rapport d'un commissaire aux apports spécifique.

Le commissaire aux apports ou, le cas échéant, le commissaire à la fusion, doit vérifier que le montant de l'actif net des sociétés absorbées est égal à l'augmentation du capital de la société absorbante, ou au montant du capital de la société nouvellement créée à la suite de l'opération de fusion (EL MAGUIRI, 2002).

Lors de la constitution de sociétés par actions, en cas d'apports en nature ou de stipulation d'avantages particuliers au profit d'actionnaires, le commissaire aux apports est désigné par voie judiciaire, à la demande des fondateurs et à la demande du président du conseil d'administration ou du directoire en cas d'augmentation du capital.

Toutefois, selon la loi n° 5-96 sur la SARL et les autres sociétés commerciales, les fondateurs peuvent prévoir à l'unanimité qu'il n'y aura pas de recours au commissaire aux apports lorsque la valeur de chacun des apports en nature n'excède pas cent mille dirhams et si la valeur totale de l'ensemble des apports en nature non soumis à l'évaluation du commissaire aux apports n'excède pas la moitié du capital.

Lorsque la société est constituée par une seule personne, c'est l'associé unique qui doit désigner le commissaire aux apports. Toutefois, selon les alinéas 2 et 3 de l'article 53 de la loi ci-dessus, le recours à un commissaire aux apports n'est pas obligatoire si les conditions prévues à l'alinéa précédent sont réunies.

La mission du commissaire aux apports est considérée comme temporaire (par exemple, en cas de constitution de société, le commissaire aux apports doit déposer son rapport cinq jours au moins avant l'assemblée générale constitutive). Elle se termine par le dépôt de son rapport. En cas de pluralité de commissaires aux apports, le rapport doit être signé par tous.

2. Le commissaire à la fusion

Toute société peut être absorbée par une autre ou participer avec d'autres sociétés à la constitution d'une nouvelle par voie de fusion. Ces opérations peuvent être réalisées entre des sociétés de même forme ou de formes différentes. Elles sont décidées par chacune des sociétés intéressées, dans les conditions requises pour la modification de ses statuts. Cette opération se déroule sous le contrôle d'un commissaire à la fusion (EL QUORTOBI, 1999).



La désignation du commissaire à la fusion, la définition de sa mission et l'établissement du rapport spécial sont soumis à des conditions spécifiques.

2.1. Désignation du commissaire à la fusion

Au Maroc, les lois n° 17-95 sur les SA et 5-96 sur les autres sociétés commerciales, rendant obligatoire l'intervention du commissaire aux comptes, restent incomplètes sur sa désignation. Ce texte ne précise pas s'il s'agit de tous les commissaires aux comptes des sociétés fusionnantes ou s'il s'agit de commissaires aux comptes nommés spécifiquement à l'occasion de la fusion, à l'instar du commissaire à la fusion en droit français.

Le commissaire à la fusion est soumis aux mêmes règles d'incompatibilités imposées par le législateur au commissaire aux comptes, ce qui écarte de cette mission les fondateurs, dirigeants, bénéficiaires d'avantages particuliers dans l'une de ces sociétés ou leurs filiales, parents ou alliés jusqu'au quatrième degré de ces personnes.

2.2. Mission du commissaire à la fusion

Le commissaire à la fusion est un nouveau personnage qui intervient dans la vie des sociétés commerciales auprès du commissaire aux apports en cas de fusion ou d'opérations assimilées : scissions ou apports partiels d'actifs. Ainsi, les lois n° 17-95 sur les SA et 5-96 sur les autres sociétés commerciales déterminent les attributions du commissaire aux comptes intervenant dans une opération de fusion.

La responsabilité du commissaire à la fusion est engagée lors de l'évaluation des apports en nature et des avantages particuliers c'est la raison pour laquelle il doit s'assurer de l'équité du rapport d'échange des actions des différentes sociétés participantes à l'opération.

Le commissaire à la fusion est autorisé à réunir, de toutes les sociétés participantes à l'opération, tous les renseignements et informations utiles à l'élaboration de son rapport. Il peut ainsi procéder à toutes vérifications qu'il juge nécessaire, y compris celles des apports et leur rémunération, avant de déposer le projet à l'approbation des assemblées générales. Ce rôle de vérificateur est dans l'intérêt aussi bien des actionnaires que des tiers.



Le commissaire à la fusion doit tenir compte de la conjoncture et de la réalité économique et non pas se limiter à vérifier les calculs élaborés par les dirigeants.

Il doit également s'assurer de l'efficacité des critères de comparaison utilisés entre les sociétés et étudier les méthodes de rémunération ou d'évaluation non retenues.

Il appartient au commissaire à la fusion de procéder, dans l'intérêt des actionnaires minoritaires, à la comparaison entre la valeur vénale et la valeur de rendement des actions nouvelles et anciennes, avant et après la fusion.

Il doit s'assurer de la réalité des apports et non pas qu'ils feront l'objet d'un apport futur car l'incertitude va à l'encontre de sa mission.

De même, le commissaire doit vérifier s'il existe des intérêts particuliers à protéger au sein des sociétés bénéficiaires ; le cas des obligataires est le plus fréquent.

Le commissaire à la fusion doit également étudier et se prononcer sur l'ensemble de l'opération de fusion, dans l'intérêt de toutes les parties en cause et notamment les actionnaires minoritaires, qui peuvent être lésés dans cette opération (EL QUORTOBI, 1999).

La loi n° 17-95 sur les SA (modifiée par la loi n° 20-05) prévoit que lorsqu'une ou plusieurs sociétés participant à l'opération de fusion font appel public à l'épargne, le rapport du commissaire est remis au conseil déontologique des valeurs mobilières².

Aussi, la fusion doit être précédée par un projet de fusion qui arrête et précise toutes les conditions et les conséquences de la fusion³.

Cependant, l'opération de fusion est simplifiée si la société absorbante détient l'ensemble des actions ou parts sociales de la société absorbée. Il n'y a donc pas lieu, ni à l'approbation de la fusion par l'assemblée générale extraordinaire des sociétés absorbées, ni à l'établissement des rapports du conseil d'administration ou du directoire de ces sociétés⁴.

Le commissaire à la fusion doit se prononcer clairement sur l'opération de fusion et préciser le motif de refus ou de désaccord sur la totalité ou certaines modalités de la fusion ou les résultats des calculs et contrôles proposés et pouvant modifier la parité d'échange des titres.

² Article 234 de la loi n° 17-95 sur les SA (modifié par la loi n° 20-05).

³ Article 226 de la loi n° 17-95 sur les SA.

⁴ Article 231 al. 3 de la loi n°17-95 sur les SA.



2.3. Rapport du commissaire à la fusion

A l'issue de sa mission, le commissaire à la fusion doit établir sous sa responsabilité un seul rapport regroupant l'ensemble de ses opinions et le déposer aux sièges des sociétés fusionnantes, au moins un mois avant la réunion de l'assemblée générale qui doit statuer sur l'opération de fusion⁵.

Ce rapport est consulté au siège social de chaque société participante à la fusion. Tout actionnaire pourra en obtenir copie.

Le rapport du commissaire à la fusion doit indiquer⁶ :

- ❖ La liste de l'ensemble des apports ;
- ❖ Les méthodes suivies pour déterminer le rapport d'échange proposé ;
- ❖ Les degrés de fiabilité de chaque méthode d'évaluation utilisée ;
- ❖ Les résultats auxquels ces méthodes ont abouti ;
- ❖ Les difficultés particulières d'évaluation s'il en existe ;
- ❖ Le rapport d'échange.

3. Le commissariat à la transformation

La transformation d'une société peut être définie comme la modification de sa forme juridique sans que ce changement ne puisse donner naissance à une nouvelle personne morale. L'ancienne société continue sous une autre forme. Dans la pratique, le commissaire aux comptes de la société transformée intervient le plus souvent comme commissaire à la transformation (BARBIERI, 1996).

La mission du commissaire à la transformation diffère de la mission du commissaire aux apports puisque le premier apprécie la valeur nette comptable et non la valeur des apports en nature.

La notion de coût, retenue en matière comptable, repose sur des données objectives alors que la notion de valeurs peut comporter des éléments d'appréciation beaucoup plus subjectifs (prévisions, estimations...).

⁵ Article 234 de la loi n° 17-95 sur les SA.

⁶ Articles 25 et 233 de la loi n° 17-95 sur les SA.



En plus des obligations relatives à sa mission principale, le commissaire à la transformation dispose de deux autres obligations concernant ses missions connexes (CHAPUT, 1999).

3.1. Obligations relatives à la mission principale

La responsabilité du commissaire à la transformation est engagée lors de l'évaluation de la valeur des biens figurants à l'actif social et, le cas échéant, des avantages particuliers. Il doit également s'assurer que les capitaux propres sont au moins égaux au capital social.

Lors de sa mission, le commissaire à la transformation n'est tenu qu'à un examen limité des comptes et non un examen général comme dans le cas d'une mission d'audit.

Il doit en effet s'assurer que :

- ❖ Tous les éléments d'actif et de passif sont comptabilisés conformément aux principes comptables fondamentaux ;
- ❖ Les actifs sont réels et existent au sein de la société qui en est le propriétaire ;
- ❖ Les passifs concernent bien la société ;
- ❖ Aucun événement survenu entre la date de l'arrêté des comptes, servant de base à la transformation et la date de dépôt de son rapport, n'est de nature à affecter de manière significative les valeurs comptables des éléments déterminants les capitaux propres.

L'article 216 de la loi n° 17-95 sur les SA, stipule qu'une société par actions peut être transformée en société d'une autre forme sur réalisation des deux conditions suivantes :

- ❖ Avoir au moins un an d'existence ;
- ❖ Avoir fait approuver par l'assemblée les états de synthèse relatifs à ce dernier exercice.

3.2. Obligations relatives aux missions connexes

Selon l'article 218 de la loi n° 17-95 sur les SA, le commissaire à la transformation doit analyser la situation financière de la société afin de s'assurer qu'elle n'est pas compromise. Il doit également apprécier le respect des conditions légales applicables à la nouvelle forme de la société (VIARDOT, 1990).



3.3. Rapport du commissaire à la transformation

La décision de transformation est prise après présentation du rapport du commissaire aux comptes de la société en sa qualité de commissaire à la transformation.

Selon les articles 36 de la loi n° 17-95 et 87 de la loi n° 5-96, en cas de transformation d'une société qui n'a pas de commissaire aux comptes, un commissaire à la transformation est désigné sur accord unanime des associés ou par décision de justice à la demande des dirigeants sociaux. Il est choisi parmi les membres de l'ordre des experts comptables.

La transformation est publiée dans les mêmes conditions que celles prévues en cas de modification des statuts.

Lors d'une mission commune entre le commissaire aux comptes et le commissaire à la transformation, il est établi un rapport unique de mission.

Selon les dispositions prévues par les normes comptables sur le commissariat aux comptes et la transformation des sociétés, les grandes lignes que doit contenir le rapport sont :

- ❖ Une introduction rappelant les conditions de la nomination et la nature de chacune des deux missions ;
- ❖ L'identification des documents comptables sur lesquels les diligences ont porté ;
- ❖ L'énumération des contrôles effectués lors de l'examen normal ainsi que les éventuels contrôles particuliers établis conformément aux normes de la profession ;
- ❖ La synthèse de l'analyse de la transformation.

Conclusion

Contrairement à sa mission principale qui revêt un caractère à la fois annuel et permanent, les interventions connexes du commissaire aux comptes, appelées également missions particulières, sont temporaires et ponctuelles (JORAS, 2000). Ayant un caractère inhabituel, cela oblige le commissaire aux comptes à développer des diligences spéciales adaptées à chacune de ces missions et à développer une méthodologie de travail adaptée qui va conduire à la réalisation de ces missions convenablement et selon les standards internationaux.



Ainsi, le législateur a instauré un cadre juridique spécial pour ces opérations en les distinguant de la mission générale du commissaire aux comptes. Cela a été renforcé par l'Ordre des Experts Comptables qui a élaboré un manuel des normes d'audit légal et contractuel spécial à ce genre d'opérations.

En guise de conclusion de cette recherche, nous pouvons constater qu'à l'heure où des regards soupçonneux se portent sur la profession de commissaire aux comptes et dans un contexte marqué, par les nombreux scandales financiers ayant secoué différents marchés internationaux, par le nombre considérable de faillites d'entreprises, il apparaît opportun, de comprendre pourquoi, le commissariat aux comptes présente encore des insuffisances.

1^{ère}/ Ainsi, les nombreux scandales financiers cités plus haut qui ont éclaté récemment ont révélé que le contrôle, exercé dans certaines sociétés, était défaillant et que la qualité de l'information financière n'est pas toujours garantie.

De telles manipulations financières, ayant entraîné des pertes colossales, pendant plusieurs exercices, démontre la défaillance du système. D'où l'intérêt de renforcer l'indépendant du commissaire aux comptes, garantissant ainsi la protection des intérêts des investisseurs et des créanciers (SAYAG, 1989).

2^{ème}/ Le cumul de la mission légale et celle de missions particulières, auprès de la même société contrôlée, soulève le plus d'interrogations. Ce sont ainsi des questions liées à l'indépendance, à l'incompatibilité, à la responsabilité civile, pénale et disciplinaire.

Contrairement à ce qui peut paraître, les missions de commissaires aux apports, à la fusion et à la transformation sont des missions faisant partie de la mission légale et donc aucune confusion ne se pose par conséquent (HAKIMI, 2003).

3^{ème}/ Concernant l'immixtion dans la gestion, comment demander au commissaire aux comptes de dénoncer les irrégularités et les faits délictueux et le sanctionner quand il entreprend des investigations lui permettant de se prononcer sur une opération par exemple de fusion ? C'est vrai que le commissaire aux comptes oscille, entre la crainte de ne pas faire assez, et celle d'aller trop loin. Les notions de contrôle et de surveillance manquent de netteté. En recherchant si une opération de fusion est dans l'intérêt de la société et de ses actionnaires ou associés peut constituer pour lui un acte de gestion.



On peut dire que le législateur était très clair sur ce point, puisqu'il a demandé au commissaire aux comptes de donner uniquement son opinion sans aucun conseil (PETITEAU, 2003).

4^{ème}/ Aussi, le commissaire aux comptes doit rester attentif à la continuité de l'exploitation pour la sauvegarde de l'entreprise et la protection de son patrimoine. Il risque de se voir considéré comme le conseiller des dirigeants (LEMBARKI, 2019).

5^{ème}/ La rareté de la jurisprudence au Maroc, ne nous a pas permis de nous prononcer, sur l'ampleur et la gravité des fautes et des négligences, commises par les commissaires aux comptes dans l'exercice de leurs fonctions. Les rares décisions judiciaires prononcées ne peuvent constituer, à elles seules, une jurisprudence dans le domaine de la responsabilité des commissaires aux comptes et surtout pas dans le domaine des opérations de restructuration.

L'une des causes incombe aux parties au conflit, souvent par ignorance, il est très rare, dans le domaine du droit comptable, que les victimes invoquent la responsabilité civile ou pénale des commissaires aux comptes.

Un effort doit être fait, dans la formation et la formation continue du parquet et des agents d'autorités, en droit pénal des affaires, en vue de déterminer les responsabilités de chacune des parties au conflit et notamment celle des commissaires aux comptes pour manquement à leurs obligations légales.

6^{ème}/ Actuellement, c'est l'assemblée générale qui détient le privilège de désigner le commissaire aux comptes. Le pouvoir des actionnaires majoritaires éveille le doute quant à une réelle indépendance de celui-ci. Aussi, lors d'opérations de restructuration, le commissaire aux comptes peut être désigné par voie de justice soit à l'initiative des associés ou des dirigeants sociaux (SAKKA, 2010).

Pour remédier à d'éventuel abus, il peut être envisagé de confier cette nomination au seul président du tribunal de commerce.

7^{ème}/ Lorsque le commissaire aux comptes se fait assister d'experts pour l'accomplissement de ses missions, cela ne modifie en rien sa responsabilité qui reste entièrement engagée envers la société ainsi que ses tiers.



Dans ce sens, un arrêt de la cour d'appel de Paris du 08 décembre 1988 a précisé que le rapport d'un expert immobilier ne fait pas nécessairement partie du rapport du commissaire à la fusion. Il n'est, dans ce cas, pas obligatoire de le soumettre aux modalités de publicité préalables à l'assemblée générale. Les honoraires de ces experts sont naturellement à la charge de la société (LE CANNU, 1989).

Aussi, ces missions peuvent engendrer des honoraires supplémentaires pour la société, dont le montant est librement fixé entre les parties.

8^{ème}/ Afin de donner plus d'assurance à ce genre d'opérations, les commissaires aux apports, à la fusion ou à la transformation sont soumis aux mêmes règles d'incompatibilités, d'interdictions ou de déchéances que le commissaire aux comptes. Leur rapport est établi sous leur responsabilité et entériné par les assemblées générales et contrôlé par le tribunal de commerce (dépôt d'une copie au greffe) et le cas échéant, par le conseil déontologique des valeurs mobilières si la ou les sociétés participantes à l'opération font publiquement appel à l'épargne. En cas de pluralité des commissaires aux comptes, un seul rapport est établi et signé par tous.

D'autres missions particulières du commissaire aux comptes peuvent se présenter durant la vie de la société. C'est le cas également de son intervention pour le contrôle des conventions réglementées, sujet très important qui fera l'objet d'un prochain article.



Bibliographie

- BAALLOUL L. (2002), Responsabilité du commissaire aux comptes dans l'exercice de ses fonctions, Mémoire Master en droit des affaires, Perpignan.
- BARBIERI J.F. (1996), Commissariat aux comptes, GLN - Editions Joly.
- CHAPUT Y. (1999), Le commissaire aux comptes : partenaire de l'entreprise, Bibliothèque du décideur.
- DOMINGO M. (1996), Commissaire aux comptes : Missions et responsabilités, Economica, 1996.
- DRIOUECH M. (2001), Le commissaire aux comptes dans les sociétés commerciales au Maroc, Thèse de doctorat, Perpignan.
- EL MAGUIRI I. (2002), Le commissariat aux apports et l'intervention du commissaire aux comptes dans les opérations de fusions. Mémoire du DEC, ISCAE.
- EL QUORTOBI A. (1999), La problématique des fusions des sociétés au Maroc, difficultés juridiques et pratiques. Mémoire du DEC, ISCAE.
- FOOS Y. (2001), Histoire et évolution du commissariat aux comptes dans la SA française : contribution à l'approche de l'indépendance, Thèse de doctorat, Nancy.
- GIANG H. (2004), Indépendance des commissaires des commissaires aux comptes : question de la séparation des missions d'audit et de non audit, Mémoire DESS, Université Paris-Sorbonne.
- HAKIMI S. (2003), Commissaire aux comptes: Aspects juridiques et techniques, Mémoire DEA, Université de Perpignan.
- JORAS M. (2000), Les fondamentaux de l'audit, Editions Préventique, 2ème édition.
- KUEDA W. (2019), La relation auditeur-audité et l'indépendance des commissaires aux comptes dans le contexte du Cameroun, Revue Internationale des Sciences de Gestion, Numéro 2.
- LE CANNU P. (1989), Bulletin Joly, Revue Sociétés.
- LEMBARKI A. (2019), La pratique du commissariat aux comptes, éd. Broché.
- LATULLAIE - DONNET A. (1996), L'évolution du commissariat aux comptes, Thèse de doctorat, Paris.
- MADMOUN F. (2003), Les missions du commissaire aux comptes dans le Maghreb francophone : le modèle du Maroc et de la Tunisie, Mémoire DEA, Université de Perpignan.



- PETITEAU G. (2003), Où vont l'audit et le conseil ?, Les échos études.
- PRAT DIT HAURET C. (2000), L'indépendance du commissaire aux comptes : cadre conceptuel et analyse empirique, Thèse de doctorat, Bordeaux.
- SAKKA A. (2010), L'auditeur : complice ou victime de l'audité ?, Revue de Comptabilité - Contrôle - Audit.
- SAYAG A. (1989), Le commissariat aux comptes, renforcement ou dérive?, CREDA, Litec.
- VIARDOT L. (1990), Les commissaires aux comptes dans les groupes de sociétés, Thèse de doctorat, Paris.

Textes de lois

- Loi n° 15-89 du 8 janvier 1993, réglementant la profession d'expert comptable et instituant son ordre.
- Loi n° 15-95 du 1er août 1996, formant code de commerce.
- Loi n° 17-95 du 30 août 1996 modifiée par les lois n° 20-05 et n° 78-12, relative à la SA.
- Loi n° 5-96 du 13 février 1997 modifiée par la loi n° 21-05, relative à la SARL et les autres sociétés commerciales.