

En période d'émission des rapports de certification, il est utile de rappeler le caractère impératif du délai de dépôt de leurs rapports par les commissaires aux comptes au siège de la société, quand bien même certains documents nécessaires à leur établissement seraient manquants. Nous traiteront ci-après des formes de sociétés commerciales les plus courantes : la SA, la SAS et la SARL.

Délais de tenue des assemblées et d'émission des rapports

L'article L 225-100 du Code de commerce prévoit que l'assemblée générale ordinaire d'approbation des comptes est réunie dans les six mois de la clôture de l'exercice, sous réserve de prolongation de ce délai par décision de justice. Ce délai concernant la SA s'applique également à la SARL (article L 223-26 du Code de commerce pour la SARL pluri-personnelle et L 223-30 pour l'EURL) et à la SAS à associé unique (article L 227-9 du Code de commerce) mais pas à la SAS plus-associés pour laquelle il convient de se référer aux statuts. Il n'existe pas ou plus de sanctions pénales attachées au non-respect de ce délai.

Pour les rapports, le principe de base est le suivant : ils doivent être émis et datés du jour de la fin des travaux du commissaire aux comptes (et postérieurement à l'arrêté des comptes par l'organe compétent pour les rapports sur les comptes annuels ou consolidés). Le Code de commerce ou les statuts fixent, de leur côté, des dates limites pour la mise à disposition des rapports du commissaire aux comptes aux actionnaire ou associés.

Les délais légaux (Code de commerce) varient selon les formes juridiques. Dans la SA, il est de 15 jours précédant la date de réunion de l'assemblée, ce délai s'étendant à 21 jours pour la SA dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé (article R 225-73-1 du Code de commerce). Pour la SARL, il convient de distinguer un délai de 15 jours doit être respecté (article R 223-18 du Code de commerce) et l'EURL pour laquelle l'article R 223-25 du Code de commerce dispose que le rapport du commissaire est adressé à l'associé unique non gérant un mois au moins avant l'expiration du délai prévu pour l'approbation des comptes (par exemple pour une EURL clôturant le 31 décembre N, l'associé unique a jusqu'au 30 juin N+1 pour approuver les comptes et le rapport du commissaire doit lui être adressé avant le 31 mai N+1). Pour la SAS (à associé unique ou pluri-associés), aucun délai légal n'est prévu et il convient de se référer aux statuts.

Ces délais s'appliquent pour les rapports de certification mais aussi pour les autres rapports légaux émis à l'occasion de l'assemblée d'approbation des comptes (tel que le rapport spécial sur les conventions réglementées).

Rapport de carence

Dans un arrêt du 8 avril 2005, la Cour d'appel de Paris a affirmé le caractère impératif du délai légal de dépôt du rapport du commissaire aux comptes au siège de la société. Dans le bulletin CNCC n°139 de septembre 2005, le Pr Philippe Merle commente cet arrêt en rappelant que le commissaire aux comptes, même s'il n'a pas eu communication du rapport de gestion, doit déposer son propre rapport dans le délai maximum fixé par les textes, en signalant l'irrégularité sur l'absence de ce document dans la troisième partie de son rapport (partie visant la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion et dans les autres documents adressés aux actionnaires). la CNCC considère qu'il en est de même si le commissaire aux comptes n'a pas eu communication des comptes annuels. Dans ce cas et s'il est convoqué à l'assemblée, il établit un rapport dit « de carence » dans lequel il précise ne pas avoir pu effectuer le contrôle des comptes annuels et du rapport de gestion dans la mesure où ces documents n'ont pas été mis à sa disposition.

Point d'attention

Eu égard au caractère permanent de sa mission, il est utile que le commissaire aux comptes rappelle à l'entité ses obligations en matière d'établissement des comptes et d'approbation, en échangeant en amont avec la direction de l'entité sur la calendrier de mise à disposition des documents nécessaires à l'établissement de ses rapports. Rappelons que l'article R 232-1 du Code de commerce applicable à la SA et à la SAS (R 223-28 pour la SARL), prévoit la mise à disposition du commissaire aux comptes, des comptes et du rapport de gestion, dans un délai d'un mois avant la convocation de l'assemblée. Toutefois, et selon la doctrine de la CNCC, le commissaire aux comptes peut estimer, s'il n'a pas été gêné dans la réalisation de ses travaux qu'il n'y a pas lieu de communiquer, le cas échéant, l'irrégularité relative au non-respect de ce délai.

Pour la SA, la SAS et la SARL, le défaut d'établissement pour chaque exercice des comptes annuels (et le cas échéant des comptes consolidés) est sanctionné pénalement (L 242-8 du Code de commerce pour la SA et la SAS et L 241-4 pour la SARL). Toutefois la CNCC, dans sa réponse 2012-118 publiée au bulletin de septembre 2013, rappelle qu'aucun délai n'est attaché à ce défaut d'établissement et qu'en conséquence on ne peut pas clairement définir à partir de quand il y a défaut d'établissement. elle précise dans cette réponse que la constitution du fait délictueux déclenchant l'obligation de révélation au procureur de la République relève du jugement professionnel du commissaire aux comptes, au regard notamment d'un éventuel délit d'obstacle à sa mission. La réponse présente également dans un tableau de synthèse applicable à la SA et à la SAS, les textes applicables à l'établissement des comptes et à leur approbation ainsi que es point de départ de la constitution de l'irrégularité et/ou du fait délictueux.