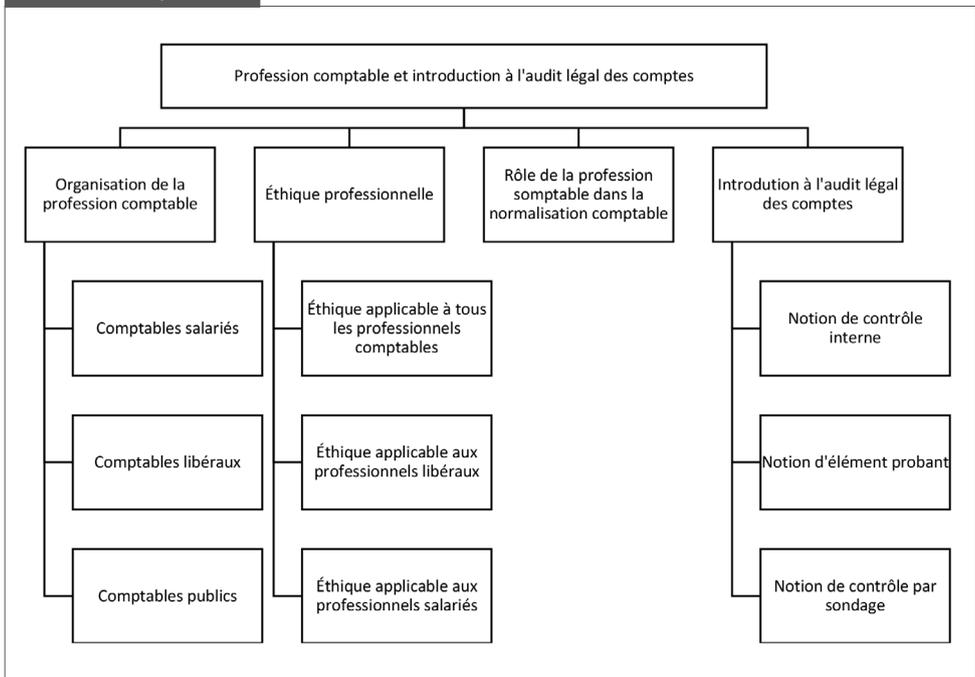


Profession comptable et introduction à l'audit légal des comptes

Fiche 1

Schéma de synthèse



I. Organisation de la profession comptable

La profession comptable comprend trois familles :

- Comptables salariés ;
- Comptables libéraux : experts-comptables et commissaires aux comptes ;
- Comptables publics.

1. Comptables salariés

Le comptable salarié, parce qu'il détient des informations confidentielles très sensibles, met en jeu sa responsabilité dans l'exercice de sa fonction :

Responsabilité disciplinaire en raison de son contrat de travail et donc du lien de subordination qui existe entre le salarié et son employeur ;

Responsabilité civile de droit commun. La victime doit apporter la preuve de la faute du salarié et de la relation de cause à effet entre la faute et dommage subi ;

Responsabilité fiscale, en obéissant à son employeur pour dissimuler des revenus imposables, il est passible d'amende et d'emprisonnement, même s'il n'a pas tiré profit pour lui-même. Il est passible d'une amende de 37 500 € (75 000 € en cas de vente sans facture) et d'un emprisonnement de 5 ans art. 1741 du CGI.

Responsabilité pénale s'il se trouve complice de certains délits.

2. Comptables libéraux

Ils exercent leur activité dans le cadre de cabinets individuels ou de groupe. La tendance est à la concentration. Il y a les *big Four* qui peuvent compter jusqu'à 100 000 collaborateurs dans le monde.

(KPMG, Ernest & young, Deloitte & price Waterhouse coopers).

Deux catégories de professionnels interviennent dans le contrôle externe des comptes ou de l'audit comptable et financier : les experts-comptables dont la plupart des missions sont contractuelles, et les commissaires aux comptes qui ont des missions légales.

A. Experts-comptables

Nuls ne peut porter le titre d'expert-comptable ni en exercer la profession s'il n'est pas inscrit au tableau de l'ordre.

Pour être inscrit il faut :

- Être français ou ressortissant d'un État membre de l'U.E ;
- Jouir de ses droits civils ;
- N'avoir subi aucune condamnation criminelle ou correctionnelle ;
- Être titulaire du diplôme français d'expertise comptable ;
- Présenter les garanties de moralité jugées nécessaires par le conseil de l'ordre.

a. Missions de l'expert-comptable

| | |
|--|--|
| Mission de présentation des comptes | Elle a pour objet d'attester qu'il n'a rien relevé qui remette en cause la cohérence et la vraisemblable des comptes annuels |
| Mission d'examen limité des comptes | Plus complète que la mission de présentation. Elle pour objectif de permettre à l'expert-comptable d'attester qu'il n'a rien relevé qui remette en cause la régularité, la sincérité et l'image fidèle donnée par les comptes annuels. |

| | |
|--|---|
| Mission d'audit des comptes annuels | Une mission contractuelle à ne pas confondre avec la mission légale du commissaire aux comptes. L'objectif est de donner une assurance positive sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes annuels. |
| Mission légale de l'expert-comptable du comité d'entreprise | Prévue par le code du travail : « le CE peut se faire assister d'un expert-comptable de son choix en vue de l'examen annuel des comptes. |

b. Déontologie de l'expert-comptable

Il doit respecter un certain nombre de règles qui ont été fixées par un code de déontologie. Ce code comprend quatre chapitres : devoirs généraux, devoirs envers les clients, devoir de confraternité, devoirs envers l'ordre. Ce code oblige le professionnel à établir avec son client un contrat écrit (appelé lettre de mission) définissant la mission et précisant les droits et obligations de chacune des parties.

L'article 5 du code de déontologie stipule notamment les règles suivantes : « l'expert-comptable exerce son activité avec compétence, conscience professionnelle et indépendance d'esprit, etc. », c'est-à-dire qu'il doit en conséquence s'attacher :

- À compléter et mettre à jour régulièrement sa culture professionnelle et ses connaissances générales ;
- Il prend soin d'examiner chaque cas afin de renforcer ses certitudes avant de faire une proposition à son client ;
- Il est libre de donner son avis, il doit être sincère et objectif. Il nuance les hypothèses et conclusions qu'il formule ;
- Il ne doit jamais se mettre dans une situation pouvant nuire à son libre arbitre ;
- Il ne doit jamais être en situation de conflit d'intérêts.

c. Application

La SAS AGSEF a été créée il y a quinze ans par un ami de M. DIKHAL, expert-comptable associé du cabinet REMINES COMPTA. Lors de sa création et afin de soutenir son développement, M. DIKHAL est devenu actionnaire de la SAS AGSEF et détient une part significative du capital. Les dirigeants de la SAS AGSEF souhaitent faire appel à un expert-comptable et sollicitent le cabinet REMINES COMPTA. Pour réaliser cette mission, vous devez répondre aux questions suivantes.

- 1. M. DIKHAL pourra-t-il accepter d'être l'expert-comptable de la SAS AGSEF ? Justifier la réponse en rappelant les incompatibilités applicables aux experts-comptables.**
- 2. Le cabinet REMINES COMPTA peut-il fixer librement le montant de ses honoraires pour ses différentes missions ? Justifier la réponse.**

Afin d'accélérer le développement de sa clientèle, le cabinet REMINES COMPTA a fait appel à une agence de communication pour réaliser une campagne publicitaire radio. Le spot envisagé énumérera l'ensemble des missions que peut proposer le cabinet et finira par le slogan suivant :

« Les experts-comptables peuvent aider votre entreprise et le cabinet REMINES COMPTA peut vous aider plus que tous les autres cabinets ! ».

3. Le cabinet REMINES COMPTA peut-il faire de la publicité et le spot envisagé est-il approprié ? Justifier la réponse.

d. Solution

1. M. DIKHAL pourra-t-il accepter d'être l'expert-comptable de la SAS AGSEF ? Justifier la réponse en rappelant les incompatibilités applicables aux experts-comptables.

Selon l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945, l'activité d'expertise-comptable est incompatible avec :

- tout emploi salarié, sauf chez un confrère, membre de l'OEC ou de la CNCC, dans une AGC ou dans l'enseignement ;
- toute activité commerciale ou acte d'intermédiaire à titre non accessoire ;
- toute intervention dans une entité dans laquelle l'expert-comptable possède directement ou indirectement des intérêts substantiels ;
- liens familiaux et personnel, etc.

En détenant une part significative du capital de la SAS AGSEF, M. DIKHAL possède des intérêts substantiels dans la société et ne pourra donc pas accepter cette mission.

2. Le cabinet REMINES COMPTA peut-il fixer librement le montant de ses honoraires pour ses différentes missions ? Justifier la réponse.

Le cabinet REMINES COMPTA pourra fixer librement les honoraires. La négociation s'effectue dans le cadre de la lettre de mission.

3. Le cabinet REMINES COMPTA peut-il faire de la publicité et le spot envisagé est-il approprié ? Justifier la réponse.

Les cabinets d'expertise-comptable ont la possibilité d'effectuer des actions de promotion, à condition que ces actions fournissent au public visé une information utile. Le cabinet REMINES COMPTA pourra donc réaliser des spots publicitaires présentant les missions proposées. En revanche, ces actions ne doivent pas porter atteinte à la dignité et à l'honneur de la profession, pas plus qu'aux règles du secret professionnel et à la loyauté envers les clients et les autres membres de la profession. Le contenu des actions de promotion **doit être exempt de tout élément comparatif**. Ces conditions ne sont donc pas respectées par le spot envisagé, qui suggère une comparaison et un dénigrement des confrères. La fin du slogan du spot publicitaire ne pourra donc pas être maintenue.

B. Commissaire aux comptes (C.C)

Conditions d'inscription sur la liste des commissaires aux comptes :

- Réussir l'examen d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes après l'accomplissement d'un stage de trois ans ;
- Les titulaires du diplôme d'expertise comptable sont dispensés de l'examen d'aptitude à condition qu'ils aient effectué au moins deux ans de leur stage chez un commissaire aux comptes agréé ;
- Les titulaires d'un diplôme équivalent dans un État membre.

Nomination : Le commissaire aux comptes titulaire est nommé pour six ans par l'assemblée générale ordinaire. L'assemblée doit également nommer un suppléant. Les sociétés astreintes à publier des comptes consolidés sont tenues de désigner deux C.C et deux suppléants. La désignation d'un CAC dans les sociétés est obligatoire soit à la constitution soit en cours de vie sociale si elle dépasse deux des seuils suivants.

- 4 000 000 € de bilan ;
- 8 000 000 € de CAHT ;
- 50 salariés.

Les missions du commissaire aux comptes sont légales.

a. Mission générale : l'audit

Elle porte sur le contrôle légal des comptes annuels sociaux et consolidés.

L'objectif de cette mission est « les commissaires aux comptes certifient 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 ». Il a une mission permanente, il est tenu de secret professionnel. Son travail doit déboucher sur une opinion qui doit être clairement exprimée : les comptes sont, ne sont pas ou sont partiellement réguliers, sincères et fidèles. Toute erreur de jugement peut déboucher sur une mise en cause de sa responsabilité civile et éventuellement pénale.

b. Mission de l'examen limité

Elle a pour objectif de permettre au CC., sur la base de diligences ne mettant pas en œuvre toutes les procédures requises pour un audit, de conclure qu'il n'a pas relevé d'éléments le conduisant à considérer que ces comptes ne sont pas établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable qui leur est applicable. L'assurance apportée par le CC. à la suite d'un examen limité est qualifiée d'assurance modérée.

c. Missions connexes

Ces missions sont nombreuses parmi elles :

- Procédure d’alerte : lorsque le CC relève, à l’occasion de l’exercice de sa mission, des faits de nature à compromettre la continuité de l’exploitation, il en informe le président du conseil d’administration ou de directoire ;
- Révélation des faits délictueux au procureur de la république : est puni d’un emprisonnement de 5 ans et d’une amende de 75 000 € le fait de ne pas révéler au procureur les faits délictueux dont il a eu connaissance (art. L. 820-7 du c.com).

C. Déontologie du commissaire aux comptes

Le code de déontologie des CC est approuvé par un décret du 16 novembre 2005 après avis de l’AMF et du haut conseil du commissariat aux comptes (H3C) afin de restaurer la crédibilité de la profession après les scandales financiers.

Le commissaire aux comptes qui exerce une mission d’intérêt général et se conforme aux lois et règlements doit :

- Exercer sa profession avec honnêteté et droiture (principe d’intégrité) ;
- Conserver en toutes circonstances une attitude impartiale ;
- Être indépendant ;
- Éviter toute situation de conflit d’intérêts ;
- Agir avec compétence et donc se soumettre à une obligation de formation continue ;
- Entretenir avec les autres commissaires aux comptes des relations confraternelles ;
- Respecter le secret professionnel.

Mais il y a des incompatibilités :

- Professionnelle : il est interdit de fournir à l’entité dont il certifie les comptes, tout conseil ou toute prestation de service n’entrant pas dans les diligences directement liées à sa mission ;
- Familiale : il est interdit d’avoir des liens familiaux avec une personne occupant une fonction sensible au sein de l’entité dont il certifie les comptes ou des liens étroits susceptibles de nuire à son indépendance ;
- Financière : le client verse des honoraires au CC, ce lien ne doit pas compromettre son indépendance. Le CC ne peut pas être actionnaire de son client, il ne peut avoir été consultant du client ou expert-comptable moins de deux ans avant l’acceptation de sa mission...

Le CC ne peut démissionner que pour de motifs légitimes comme la cessation définitive d’activité ou la survenance d’un événement de nature à compromettre son indépendance ou son objectivité.

Ces honoraires sont fixés en fonction des diligences à mettre en œuvre, mais sans que cela puisse compromettre la qualité des travaux. Le montant versé doit être communiqué aux actionnaires ou associés.

3. Comptables publics

Le comptable public est un fonctionnaire, il est chargé de l'encaissement et du paiement des deniers publics au vu des titres de paiement ou de recettes émis par l'ordonnateur. Il est chargé d'une mission de contrôle, puisqu'il ne peut acquitter les dettes ou percevoir les recettes que si elles ont été prévues au budget. Il est aussi chargé de veiller au respect des principes et règles comptables et il doit s'assurer notamment de la sincérité des enregistrements comptables et du respect des procédures.

Le comptable public est responsable personnellement et pécuniairement de sa gestion devant le juge des comptes, à raison notamment des contrôles qu'il est tenu d'effectuer sur les recettes et les dépenses.

Séparation de ses fonctions de celles de l'ordonnateur. L'ordonnateur décide de la dépense, dans le cadre du budget qui lui est confié et qui a fait l'objet d'un vote. Le comptable contrôle la régularité de l'engagement décidé par l'ordonnateur.

II. Éthique professionnelle

L'éthique (science de la morale : ensemble de règles de conduite) est plus large que celle de la déontologie (ensemble des règles et des devoirs régissant une profession, c'est la science de ce qu'il faut faire, la science des devoirs).

La déontologie a une connotation juridique (comprend des règles de droit, qu'il y a lieu de respecter), l'éthique se limite à l'énoncé de règles, sans qu'une sanction morale ne soit prévue.

Le code d'éthique de l'IFAC (fédération internationale des professionnels comptables) comporte trois parties :

1. Éthique applicable à tous les professionnels comptables

On trouve le développement des concepts d'intégrité, d'objectivité, de compétence professionnelle, de confidentialité et de comportement professionnel.

Intégrité est synonyme d'honnêteté, de probité absolue. Le professionnel doit exercer sa profession avec franchise, honnêteté et droiture.

Objectivité c'est la qualité de ce qui est impartial. Le professionnel doit conserver en toutes circonstances une attitude impartiale. Il doit fonder ses conclusions et ses jugements sur une analyse objective de l'ensemble des données dont il a connaissance, sans préjugé ni parti pris.

Compétence professionnelle et respect des diligences normales

Un comptable professionnel devrait agir diligemment et effectuer ses missions en respectant les normes techniques et professionnelles appropriées (normes comptables, normes d'audit, législation, etc.).

Confidentialité est le maintien du secret d'information. Le professionnel doit faire preuve de prudence et de discrétion dans l'utilisation des informations.

Comportement professionnel c'est la manière de se conduire, d'agir d'une certaine manière. Le professionnel doit agir conformément aux règles de la profession et ne pas porter discrédit à celle-ci.

2. Éthique applicable aux professionnels libéraux

On trouve les règles concernant notamment les relations avec la clientèle, l'indépendance du professionnel, le traitement des conflits d'intérêts, la rémunération, les règles de communication et de publicité.

3. Éthique applicable aux professionnels salariés

Le professionnel doit être loyal. Loyauté est synonyme de droiture, d'honnêteté, de fidélité à tenir ses engagements. Le professionnel doit rester fidèle et loyal vis-à-vis de son employeur.

III. Rôle de la profession comptable dans la normalisation comptable

L'autorité des normes comptable (ANC) est instituée par l'ordonnance du 22 janvier 2009. Elle a permis la fusion de deux instances : le CNC et le CRC. Ses missions sont de trois types :

- Elle est compétente pour édicter les prescriptions comptables générales et sectorielles auxquelles sont soumises les personnes établissant des documents comptables ;
- Elle donne un avis sur tout projet de texte élaboré par les autorités nationales et peut émettre des avis sur les projets de normes internationales ;
- Elle assure la coordination et la synthèse des travaux théoriques et peut formuler des recommandations.

IV. Introduction à l'audit légal des comptes

L'audit est une mission d'opinion, elle doit être exprimée par écrit et être motivée. La mission est assurée par un professionnel indépendant, elle ne porte que sur les comptes annuels sociaux. L'appréciation des comptes doit se faire par rapport à des normes.