



**L'EXAMEN DE CONFORMITE FISCALE :**  
**LE COMMISSAIRE AUX COMPTES, PRESTATAIRE LE**  
**PLUS ADAPTE POUR REALISER L'EXAMEN**

---

EMILIE COGNEE

Master 2 – Mention Comptabilité Contrôle Audit

Année 2021/2022

Tuteur de mémoire : Patrice CHARLIER

## REMERCIEMENTS

Je tiens à remercier l'ensemble des personnes qui ont contribué à la réalisation de ce mémoire, ainsi qu'à la réussite de mon stage.

Dans un premier temps, je voudrais remercier mon tuteur Monsieur Patrice Charlier, pour son accompagnement et ses conseils qui m'ont permis de réaliser ce travail. Je remercie également l'équipe administrative du Master Comptabilité Contrôle Audit pour les informations organisationnelles qui nous ont été transmises.

Dans un second temps, je tiens à remercier l'ensemble de l'équipe d'audit de FIBA pour son accompagnement et ses conseils tout au long de mon stage, ainsi que pour la bienveillance et la disponibilité dont ils ont fait preuve.

Enfin, je tiens à remercier mes parents pour leur soutien durant mon stage et leur aide précieuse concernant mon style d'écriture.

## TABLE DES MATIERES

<b>INTRODUCTION .....</b>	<b>1</b>
<b>1. L'EXAMEN DE CONFORMITE FISCALE, UNE REFORME COMPLEXE.....</b>	<b>3</b>
<b>1.1. UN NOUVEL EXAMEN DANS UN CONTEXTE DE REFORME.....</b>	<b>3</b>
1.1.1. Les mutations du droit français pour les « prestataires du chiffre » .....	3
1.1.2. La nouvelle relation de confiance au sein de l'administration fiscale .....	5
1.1.3. La conformité fiscale, une directive internationale .....	6
<b>1.2. UN CADRE PRECIS ET ENCADRE .....</b>	<b>8</b>
1.2.1. Le décret de mise en place de l'examen et ses conséquences.....	8
1.2.2. Un chemin d'audit en 10 points.....	9
1.2.3. Un cahier des charges, sans digressions possibles.....	11
<b>1.3. UNE MULTITUDE D'ENJEUX POUR LES DIFFERENTES PARTIES.....</b>	<b>13</b>
1.3.1. Un enjeu fort pour les entreprises.....	13
1.3.2. La course aux mandats, une opportunité pour les prestataires.....	14
1.3.3. Des gains pour l'administration fiscale ? .....	16
<b>2. LES PRESTATAIRES DISPOSES A REALISER L'EXAMEN .....</b>	<b>18</b>
<b>2.1. L'EXPERT-COMPTABLE, LE PARTENAIRE QUOTIDIEN DES ENTREPRISES .....</b>	<b>18</b>
2.1.1. La mission contractuelle de l'expert-comptable .....	19
2.1.2. L'élargissement des missions à des missions connexes.....	20
2.1.3. Des divergences au sein de la profession ?.....	22
<b>2.2. LE COMMISSAIRE AUX COMPTES, L'ANALYSTE AU SERVICE DES ENTREPRISES .....</b>	<b>24</b>
2.2.1. La mission légale du commissaire aux comptes.....	24
2.2.2. L'augmentation des missions connexes .....	26
2.2.3. Un conflit d'exercice de mission ?.....	27
<b>2.3. LES AVOCATS FISCALISTES, L'EXPERT LEGAL DES ENTREPRISES .....</b>	<b>29</b>
2.3.1. La fonction des avocats fiscalistes .....	29
2.3.2. L'expertise apportée par ce corps de métier .....	30
2.3.3. Une déconnexion à la réalité du terrain ? .....	30
<b>3. L'ECF, UN EXAMEN DANS LA CONTINUTE DE L'AUDIT LEGAL, UN EXEMPLE CONCRET .....</b>	<b>33</b>
<b>3.1. UN PARALLELE EVIDENT ENTRE L'AUDIT LEGAL ET L'ECF.....</b>	<b>33</b>
3.1.1. L'audit légal de l'entreprise, un audit préalable à l'ECF .....	33
3.1.2. Une connaissance précise de l'entité auditée .....	34
3.1.3. Le lien entre chemin d'audit et audit légal .....	36
<b>3.2. UNE METHODOLOGIE ADAPTEE A TOUT TYPE D'AUDIT .....</b>	<b>37</b>
3.2.1. Les assertions d'audit, un outil au service de l'ECF .....	38

3.2.2.	L'approche par les risques du commissaire aux comptes.....	39
3.2.3.	La mise en place de seuils, un risque ?.....	41
<b>3.3.</b>	<b>UNE MISE EN PLACE CONCRETE D'ADAPTATION DE L'AUDIT LEGAL A L'ECF.....</b>	<b>42</b>
3.3.1.	Méthodologie .....	42
3.3.2.	Mise en place de feuilles de travail dérivées de l'audit légal.....	43
3.3.3.	Les conclusions et limites mises en évidence par cette application.....	45
<b>CONCLUSION.....</b>	<b>.....</b>	<b>47</b>
<b>BIBLIOGRAPHIE.....</b>	<b>.....</b>	<b>48</b>

## INTRODUCTION

En 2021, l'Etat français a récupéré 10,7 milliards d'euros à la suite de contrôles fiscaux, soit presque autant qu'en 2019, qui était une année record. Au total, 13,4 milliards d'euros ont été réclamés par l'administration fiscale ; une somme en hausse par rapport aux années précédentes. C'est dans ce contexte que l'État français a décidé de durcir sa politique contre la fraude fiscale. Tout d'abord en 2018, avec une loi créant une police fiscale et élargissant le « plaider coupable » au domaine fiscal, ensuite en 2019 avec la mise en place de la loi ESSOC.

La loi ESSOC s'inscrit en effet dans une démarche de l'État visant à améliorer la relation de confiance entre l'administration fiscale et les entreprises. Cette loi a notamment créé un nouvel examen fiscal, à savoir l'examen de conformité fiscale (ECF). Celui-ci permet, à toute entreprise qui le souhaite, d'obtenir une attestation concernant certains aspects fiscaux de sa comptabilité. Cependant, l'ECF ne garantit pas l'absence de redressement fiscal futur, mais permet de ne pas encourir d'intérêts de retard, de majoration ou de sanction.

La particularité de cet examen est que l'administration fiscale ne précise pas vers quel professionnel les entreprises doivent se tourner. Au départ, il avait été imaginé une mise en œuvre par les commissaires aux comptes, en raison de la baisse des seuils, engendrée par la loi PACTE. Puis, il a été étendu aux « métiers du chiffre », sans pour autant mettre en place de liste exhaustive. Ces « métiers du chiffre » peuvent notamment concerner les experts-comptables, les commissaires aux comptes, les organismes de gestion agréés et les avocats juristes.

De cette absence de précision par l'administration fiscale, il émerge, entre autres, un débat concernant le prestataire le plus adapté et le plus qualifié pour réaliser l'examen. Des représentants des différents corps de métiers se sont exprimés pour défendre l'idée que leur profession était la plus adaptée pour réaliser l'ECF. L'expert-comptable et le commissaire aux comptes sont les prestataires les plus formés à l'analyse des comptes, alors que l'avocat sera plus expérimenté en matière de fiscalité. Au-delà de ce débat se cache également la concurrence entre professionnels pour obtenir des mandats auprès

des entreprises, et à terme la possibilité de récupérer des mandats supplémentaires concernant d'autres examens.

Cependant, le seul prestataire réalisant déjà des missions de certification et d'audit est le commissaire aux comptes. Il possède de ce fait une méthodologie adaptée, qui lui permet, le cas échéant, de détecter les erreurs et la fraude.

De ce débat, concernant le prestataire devant réaliser l'ECF, émerge la problématique suivante : le commissaire aux comptes est-il le prestataire le plus adapté pour réaliser l'examen de conformité fiscale ?

Tout d'abord, nous allons analyser le fond et la forme de l'ECF, ainsi les raisons de sa création par l'administration fiscale. Après avoir mis en évidence les enjeux principaux de cet examen, nous allons nous tourner vers les différents prestataires autorisés à le réaliser. Cette analyse sera centrée sur les missions principales de ces professionnels, d'une part sur la plus-value qu'ils pourraient apporter en réalisant l'examen de conformité fiscale, d'autre part sur les limites liées à leurs compétences. Enfin, nous allons montrer que le commissaire aux comptes apparaît comme prestataire le plus adapté, en particulier à travers la démonstration de l'étroite relation entre l'audit légal des comptes et l'ECF. Cette démonstration s'appuiera sur la mise en place d'un cas concret mettant en évidence le fait que l'ECF se place dans la continuité de l'audit légal. Nous analyserons par la suite les conclusions à tirer de cet exemple, ainsi que les limites mises en avant.

## **1. L'EXAMEN DE CONFORMITE FISCALE, UNE REFORME COMPLEXE**

L'examen de conformité fiscale a vu le jour dans une période de réforme, non seulement nationale, mais également internationale. Dans un monde en constante évolution, cet examen est amené à impacter de nombreuses personnes et donc à engendrer des enjeux multiples. Au-delà des enjeux que cet examen apporte, il crée également des opportunités pour de nombreuses entreprises.

Dans cette partie, nous allons montrer que l'examen s'est créé dans un contexte global de réformes. Dans un second temps, nous allons analyser l'examen lui-même et montrer que malgré un contexte complexe, le contenu de l'examen reste quant à lui simple et précis. Enfin, nous allons analyser les enjeux qu'occasionne cet examen pour toutes les personnes physiques ou morales impactées.

### **1.1. UN NOUVEL EXAMEN DANS UN CONTEXTE DE REFORME**

La fiscalité est une discipline complexe et en constante évolution. Dans ce contexte, de nombreuses professions sont impactées, de même que les entreprises. Cette complexité mène également à des erreurs, contre lesquelles lutte l'administration fiscale.

#### **1.1.1. Les mutations du droit français pour les « prestataires du chiffre »**

Depuis plusieurs années, les « prestataires du chiffre » connaissent des changements dans les missions qui leur sont attribuées. Afin de recentrer notre analyse, nous nous concentrerons sur deux lois parues récemment à savoir la Loi Macron de 2015 et la loi PACTE de 2019. Cette dernière est d'ailleurs en partie à l'origine de la création de l'ECF.

##### **1.1.1.1. La loi Macron de 2015**

La loi Macron, parue le 6 août 2015, est également appelée « Loi pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques ». Cette loi a, entre autres, impacté les professions réglementées et les experts-comptables.

Pour les experts-comptables, cette loi a permis un assouplissement de leurs interventions dans les entreprises. Le champ d'activité des experts-comptables a donc été

élargi afin de « mieux répondre aux attentes des clients »<sup>1</sup> comme l'a expliqué Isabelle Faujour, directrice des affaires juridiques de la chambre régionale de l'OEC Paris IDF.

Ces interventions peuvent être résumées en 3 mesures essentielles. Tout d'abord, les experts-comptables ont désormais la possibilité de réaliser des études d'ordre statistique, économique ou administratif. Ils peuvent également réaliser des consultations juridiques et rédiger des actes sous seing privé. Les deux missions énoncées peuvent être réalisées au sein des entreprises pour lesquelles une mission comptable est réalisée, mais également dans les entreprises pour lesquelles aucune mission n'est réalisée. Cela permet donc aux experts-comptables d'agrandir leur portefeuille de clientèle. Enfin, la dernière mesure est la possibilité de s'associer avec d'autres professionnels juridiques ou judiciaires réglementés.

Cette loi positionne donc les experts-comptables comme de véritables accompagnateurs des entreprises. Cependant, même si cette mesure est bénéfique pour les experts-comptables, elle ne l'est pas pour les commissaires aux comptes. En effet, « les commissaires aux comptes sont exclus de ces sociétés »<sup>2</sup>. Il s'agit également d'une petite révolution pour les avocats et juristes, dont la profession est très réglementée. En effet, ceux-ci ont maintenant la possibilité d'ouvrir des SARL, SA et SAS. Ils sont également autorisés à exercer sous la forme d'une société commerciale, ce qui étend les prestations et services qu'ils sont en droit d'offrir.

#### 1.1.1.2. La loi PACTE de 2019

Le Plan d'Action pour la Croissance et la Transformation des Entreprises (PACTE) du 22 mai 2019 a engendré « une réforme en profondeur »<sup>3</sup> du commissariat aux comptes, tout en ajustant les missions confiées aux experts-comptables.

Beaucoup de mesures de cette loi concernent les commissaires aux comptes. La mesure principale se rapporte à l'harmonisation des seuils. Cette harmonisation entraîne une baisse globale pour tous les agrégats, qui deviennent : 8 millions de total bilan, 4 millions de chiffre d'affaires et un effectif de 50 salariés. Outre la baisse globale des seuils pour

---

<sup>1</sup> CLAUZON Quentin, « Loi Macron, liberté et clarification pour l'activité des experts-comptables », *Affiches parisiennes*, 09/09/2016

<sup>2</sup> « Expertise comptable : la loi Macron », *Revue fiduciaire comptable* n°430 – septembre, 09/2015

<sup>3</sup> « Loi Pacte : une réforme en profondeur du commissariat aux comptes », *Feuille rapide comptable* n°7, 07/2019, p.17-23, réf. 141187

tous les types d'entreprises, les SA ne sont plus obligées de nommer un commissaire aux comptes mais sont désormais soumises aux seuils cités précédemment. Enfin, les entités d'intérêt public (EIP) restent tenues de nommer un commissaire aux comptes, sans application de seuils.

Il en résulte la perte potentielle d'un quart des mandats pour la profession, ce qui à l'époque a déclenché la colère des commissaires aux comptes ; pour compenser cette perte, certains services auparavant interdits par le Code de Déontologie ont été autorisés<sup>4</sup>. C'est de cette situation qu'a émergé l'hypothèse de nouvelles missions confiées aux commissaires aux comptes et par la même occasion les prémices de l'ECF.

Dans la continuité de la loi Macron, la loi PACTE a élargi les compétences des experts-comptables. Ceux-ci peuvent désormais réaliser des missions d'ordre financier, environnemental ou numérique, ainsi que des missions de recouvrement. Toujours dans le but de simplifier leur mission, la notion de « mandat implicite » a été introduit. De ce fait, une lettre de mission est suffisante pour autoriser l'expert-comptable à exercer certaines missions. Au cours des dernières années, les métiers de l'expertise comptable et du commissariat aux comptes ont connu une augmentation de leurs missions, ainsi que des limitations dans l'exercice de leurs missions pour les commissaires aux comptes.

### 1.1.2. La nouvelle relation de confiance au sein de l'administration fiscale

« Derrière l'apparente technicité des mesures que nous présentons aujourd'hui, c'est une véritable révolution culturelle que nous engageons »<sup>5</sup>. C'est dans son discours de présentation de la nouvelle relation de confiance, que Gérald Darmanin a prononcé cette phrase. Celle-ci démontre la volonté de l'Etat de réformer l'administration fiscale et sa relation avec les contribuables. La nouvelle relation de confiance est donc un concept initié en 2018 et dont les principaux axes sont : l'accompagnement et le conseil, la consolidation de la sécurité fiscale et la conformité fiscale des entreprises.

---

<sup>4</sup> Annexe I : Missions autorisées par le Code de Déontologie suite à la loi PACTE

<sup>5</sup> « Discours de Gérald Darmanin, *Ministre de l'Action et des Comptes publics*. Présentation de la nouvelle relation de confiance », *Gestion & Finances Publiques*, 2019/3 (N° 3), p. 63-66. DOI : 10.3166/gfp.2019.3.007. URL : <https://www.cairn.info/revue-gestion-et-finances-publiques-2019-3-page-63.htm>

Cette nouvelle relation de confiance s'est construite sur un concept préexistant au sein de l'administration fiscale, à savoir le rescrit. Il s'agit d'un concept à travers lequel « l'administration peut être interrogée sur son interprétation des textes pour une application générale ou particulière. La position qu'elle exprime lui est alors opposable »<sup>6</sup>. Ce concept jusqu'alors peu utilisé, permet d'initier un dialogue entre l'administration et les contribuables, afin d'atteindre une conformité fiscale. La concrétisation de la nouvelle relation de confiance s'est faite à travers la loi du 10 août 2018 pour un Etat au Service d'une Société de Confiance (ESSOC). Cette loi s'articule autour de sept mesures principales<sup>7</sup> avec notamment la création de l'examen de conformité fiscale.

Dans un article sur cette même loi, Florent Oliver identifie deux piliers principaux, qui sont « prévenir et réparer les erreurs des contribuables de bonne foi »<sup>8</sup> et « rapprocher les contribuables et l'administration fiscale »<sup>8</sup>. Le premier pilier introduit la notion de droit à l'erreur, tandis que le second est une illustration du concept de rescrit mentionné précédemment. L'examen de conformité fiscale voit donc le jour au sein de cette mutation de la relation entre l'administration fiscale et les contribuables. Comme montré précédemment, il témoigne la volonté de l'Etat de donner l'opportunité aux entreprises de réparer leurs erreurs, sans pour autant subir un contrôle fiscal.

### 1.1.3. La conformité fiscale, une directive internationale

La volonté d'une conformité fiscale n'est pas seulement un objectif français, mais un objectif répandu mondialement. Cette partie n'a pas pour vocation de faire l'étendue de toutes les mesures internationales concernant la conformité fiscale, mais plutôt de présenter quelques mesures importantes des dernières années.

Premièrement, au niveau de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE), de nombreuses mesures sont mises en place afin de garantir une conformité fiscale. L'un des principaux projet mis en place par cette organisation ces dernières années, est le projet BEPS (Base Erosion on Profit Shifting) initié en 2013. Il

---

<sup>6</sup> LOYER S. et al. « Memento Pratique Fiscal », *Editions Francis Lefebvre, 2022*

<sup>7</sup> Annexe II : Les sept mesures de la loi ESSOC

<sup>8</sup> OLIVIER Florent, « Les dispositions de la loi ESSOC : une étape sur le chemin de la confiance », *Lexbase hebdo -Edition fiscale, 2019*

s'agit d'un plan d'action en 15 points<sup>9</sup>, dont l'objectif est de « permettre aux pouvoirs publics de combler les brèches dans le système fiscal international »<sup>10</sup>. Ce projet est articulé autour de 3 piliers qui sont la cohérence, la substance et la transparence. Le but final de cette mesure est de fournir aux états des outils plus efficaces pour leur politique fiscale nationale, et une harmonisation des règles. Cette harmonisation des règles est notamment mise en place pour fournir des règles équitables pour toutes les entreprises.

Cette notion de transparence est fondamentale pour l'OCDE qui lutte pour favoriser l'échange d'informations afin d'éviter la fraude fiscale. Pour cela, des normes internationales concernant l'échange de renseignements sur demande et l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers ont été créées. Ces normes favorisent la communication et permettent l'échange d'informations, afin d'atteindre une conformité fiscale. Deuxièmement, aux Etats-Unis, l'IRS (Internal Revenue Service) a créé en 2010 le Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA). Il s'agit d'un programme dans lequel les Etats signataires s'engagent à donner des informations financières et fiscales concernant des entreprises exerçant dans leur pays. Ces échanges d'informations réciproques permettent d'assurer une conformité fiscale des entreprises. A nouveau, se manifeste la notion de transparence fiscale et l'échange d'informations qui « devient rapidement un standard international »<sup>11</sup>.

Pour conclure, l'examen de conformité fiscale a été créé dans un contexte de mutations du droit français concernant les « métiers du chiffre », notamment avec la mise en place de nouvelles missions. Cette mutation du droit français porte également sur un changement d'objectifs pour l'administration fiscale, afin de redorer son image. Il est néanmoins important de noter que cette démarche s'inscrit dans le cadre de mesures à l'échelle internationale visant à harmoniser les pratiques fiscales et favoriser le partage d'informations.

---

<sup>9</sup> Annexe III : Le plan d'action en 15 points des BEPS

<sup>10</sup> OCDE, Les travaux de l'OCDE en matière de fiscalité, 2021

<sup>11</sup> ORCHOWSKI M., SOLOMON A., « FATCA : Where are we now, and what next ? », *Journal of taxation & regulation of financial institutions*, sept/oct. 2014, vol. 28, issue 1, p.17-25

## 1.2. UN CADRE PRECIS ET ENCADRE

Après avoir analysé le contexte de création de l'ECF dans un monde à la recherche d'une conformité fiscale, il convient d'analyser le contenu lui-même de l'ECF. Cet examen est à effectuer dans un cadre précis, régi par la législation.

### 1.2.1. Le décret de mise en place de l'examen et ses conséquences

L'ECF a été créé par le décret du 13 janvier 2021<sup>12</sup>. Ce décret fixe dans ses articles et dans ses annexes les conditions de réalisation de l'ECF, le chemin d'audit et le cahier des charges. Il a été formalisé suite à une concertation entre l'administration fiscale et les professionnels concernés.

Le premier article fixe ce qu'est l'ECF, à savoir : « une prestation contractuelle, au titre de laquelle un prestataire s'engage en toute indépendance, à la demande d'une entreprise, à se prononcer sur la conformité aux règles fiscales [...] »<sup>12</sup>. L'ECF est donc basé sur la relation contractuelle avec un « prestataire ». Comme mentionné précédemment, le texte ne précise pas les personnes pouvant réaliser l'ECF, mais utilise uniquement le terme « prestataire ». Ce premier article indique cependant la déontologie applicable à cet audit, qui est l'indépendance du prestataire. Cette indépendance semble cohérente, puisque les prestataires à priori autorisés à réaliser l'examen font partie de professions réglementées. Cette indépendance sera analysée par la suite au regard des différents codes de déontologie auxquels sont soumis les prestataires. Le premier article est également intéressant puisqu'il montre bien que l'ECF est une démarche basée sur le volontariat, comme spécifié par le terme « à la demande d'une entreprise », ce qui correspond bien aux mesures voulues par la loi ESSOC. De plus, le premier article énonce la création d'un chemin d'audit et d'un cahier des charges, qui sont présentés dans l'arrêté du 13 janvier 2021.

Le second article fixe les conditions d'accessibilité à l'examen : « L'examen de conformité fiscale est accessible à toutes les entreprises, personnes physiques ou morales exerçant une activité professionnelle sous forme individuelle ou en société, quel que soit

---

<sup>12</sup> Décret n°2021-25 du 13 janvier 2021 portant sur la création de l'examen de conformité fiscale, *Journal officiel* n°0012 du 14/01/2021

leur régime d'imposition et leur chiffre d'affaires »<sup>12</sup>. L'examen peut donc être demandé par tous les types d'entreprises, que ce soit une entreprise individuelle ou une société. Initialement, et comme prévu dans la loi ESSOC, cet examen devait plutôt s'adresser aux sociétés soumises à l'IS. Or, le décret élargit le champ des personnes autorisées à demander l'examen à tous les types d'entreprises, qu'elles relèvent de l'IS, IR ou d'un régime micro. De ce fait, l'ECF se veut être une mesure ouverte à toutes les entreprises, mettant ainsi toutes les entreprises sur un pied d'égalité face aux contrôles fiscaux.

Le troisième article porte sur le contrat obligatoire à établir entre les parties. Outre les règles de droit commun qui s'appliquent, il est nécessaire de préciser la période testée par l'examen, et les points du chemin d'audit. En annexe 4 de l'arrêté d'application du décret portant sur la création de l'ECF est proposé un modèle de contrat<sup>13</sup>. Les prestataires peuvent donc s'appuyer sur ce contrat, ce qui leur facilite la tâche. L'ECF est donc bien soumis à un contrat réglementé, dont les conditions sont fixées à l'avance sans laisser de choix au prestataire.

Enfin, les articles 4 et 5 fixent les conditions d'inscription à un ECF, ainsi que la durée d'un ECF. La durée d'un examen est d'une année fiscale et concerne uniquement l'exercice audité. Il est possible d'effectuer un ECF à partir des exercices clos au 31/12/2020. Pour conclure, l'examen de conformité fiscale est réglementé par un décret ne laissant pas place au doute concernant les diligences à réaliser ou les conditions de réalisation. Le seul point restant en suspens suite à la lecture de ce décret reste le prestataire. Enfin, après avoir analysé les conditions de forme de l'ECF, il convient d'analyser les conditions de fond, qui sont fixées par le chemin d'audit d'une part, et le cahier des charges de l'autre.

### 1.2.2. Un chemin d'audit en 10 points

L'article 1 du décret du 13 janvier 2021 énonce la création d'un chemin d'audit en dix points. En effet, l'ECF est composé de dix points à faire valider par le prestataire lors de son examen de l'entité audité.

---

<sup>13</sup> Arrêté du 13 janvier 2021 d'application du décret n°2021-25 du 13 janvier 2021 portant sur la création de l'examen de conformité fiscale, *JO n°0012 du 14/01/2021*.

Figure n°1 – Chemin d’audit de l’examen de conformité fiscale

1	La conformité du fichier des écritures comptables (FEC) au format défini à l’article A.47 A-1 du LPPF
2	La qualité comptable du FEC au regard des principes comptables
3	La détention d’un certificat ou d’une attestation individuelle de l’éditeur dans le cas où l’entreprise entrerait dans le champ de l’obligation prévue au 3°bis du I de l’article 286 du CGI
4	Le respect des règles sur le délai et le mode de conservation des documents
5	La validation du respect des règles liées au régime d’imposition appliqué (RSI, RN, ...) en matière d’IS et de TVA au regard de la nature de l’activité et du chiffre d’affaires
6	Les règles de détermination des amortissements et leur traitement fiscal
7	Les règles de détermination des provisions et leur traitement fiscal
8	Les règles de détermination des charges à payer et leur traitement fiscal
9	La qualification et la déductibilité des charges exceptionnelles
10	Le respect des règles d’exigibilité en matière de TVA (collectée et déductible)

Source : Ministère de l’économie, des finances et de la relance, Arrêté du 13 janvier 2021 d’application du décret n°2021-25 du 13 janvier 2021 portant sur la création de l’examen de conformité fiscale, JO n°0012 du 14/01/2021.

Il est possible de répartir les points d’audit en quatre catégories, les points 1 et 2 se concentrent sur le fichier des écritures comptables (FEC) avec le respect des conditions de fond et de forme, les points 3 et 4 concernent le respect de règles de conservation des documents au sein de l’entreprise, les points 5 et 10 sont des règles purement fiscales. Enfin les points 6 à 9 concernent la comptabilité elle-même, et certains flux particuliers qui nécessitent des critères de détermination.

De plus, il apparaît que certains aspects fiscaux ne sont pas vérifiés, tels que le calcul de la base d’imposition ou bien les impôts locaux comme la contribution économique territoriale. L’ECF se concentre donc sur la comptabilité et les flux pouvant permettre des réductions de la base d’imposition, mais pas sur le calcul de l’impôt en lui-même. Le chemin d’audit est clair et délimite précisément les points à analyser. Il découle de ce chemin d’audit un cahier des charges, qui encadre d’autant plus l’ECF et les diligences à réaliser.

### 1.2.3. Un cahier des charges, sans digressions possibles

Dans la continuité du chemin d'audit, le cahier des charges a également été introduit dans l'article 1 du décret de création de l'ECF. Son contenu est explicité dans l'annexe 2 de l'arrêté du 13 janvier 2021<sup>13</sup>. Le cahier des charges « précise les modalités de conduite de l'ECF pour chaque point du chemin d'audit avec la méthode d'examen que doit suivre le prestataire et le cas échéant les éventuelles tolérances contractuelles »<sup>14</sup>. Sans analyser plus en détail le cahier des charges, on peut d'ores et déjà constater que les modalités de conduite de l'ECF sont très encadrées. Pour chaque point du chemin d'audit, il est précisé le cadre juridique de l'analyse, la méthode d'examen avec les diligences à réaliser et enfin la tolérance contractuelle. Pour le prestataire, il n'est donc pas possible de sortir du cadre imposé par la législation.

S'agissant des tolérances contractuelles, il en existe sur les points 6 à 9 concernant la comptabilité des entreprises. Cette tolérance est liée à la quantité de données que peut contenir une comptabilité, il est donc laissée une tolérance puisque chaque donnée ne peut être analysée individuellement. De ce fait un parallèle peut être dressé avec l'audit des comptes, puisqu'un commissaire aux comptes doit obtenir une assurance raisonnable et non absolue que les comptes ne contiennent pas d'anomalies significatives. De plus, une tolérance est également accordée aux prestataires concernant la qualité comptable du FEC. En effet, lorsqu'une règle fiscale diffère d'une règle comptable, il n'est pas possible d'engager la responsabilité du prestataire concernant le non-respect de la norme comptable.

Nous allons analyser dans les grandes lignes les diligences à réaliser dans le cadre de l'ECF. Le premier point d'audit concerne la conformité du FEC. En effet, il s'agit ici d'analyser dans un premier temps l'obligation pour l'entreprise d'établir un FEC et dans un second temps de s'assurer que celui-ci a le format attendu. Le prestataire a pour obligation d'établir une liste des anomalies identifiées, qui sera retransmise dans le rapport. Le second point d'audit concerne la qualité comptable du FEC. En effet, le premier point d'audit se concentrait sur la forme, tandis qu'ici le prestataire a pour mission d'analyser le fond. Il s'agit ici de tester la valeur probante de la comptabilité présentée. Le prestataire a pour mission de vérifier que les règles du Plan Comptable Général (PCG) et

---

<sup>14</sup> « L'examen de conformité fiscale en marche », *La Revue Fiduciaire*, Feuilleton hebdo n°3875 du 21 janvier 2021

de l'Autorité des Normes Comptables (ANC) sont bien respectées. Il est donc fait un travail important de fond et de forme, concernant le fichier des écritures comptables. Cette validation du FEC est nécessaire afin de poursuivre l'ECF, puisqu'elle permet de valider les données qui seront auditées. La suite du contrôle peut donc s'effectuer sur une base correcte tant dans sa forme, que dans sa correspondance aux obligations comptables.

Le troisième point d'audit s'applique au logiciel ou système de caisse. Ce point d'audit consiste en une vérification purement légale, à savoir si l'entreprise respecte les conditions de sauvegarde, d'archivage et de sécurisation des données. La mission du prestataire consiste à analyser le système d'information et d'en déduire les obligations légales de l'entreprise, puis de s'assurer que l'entreprise possède bien les attestations et certificats nécessaires.

Le quatrième point d'audit concerne également le mode de conservation des documents. Ce point est sans doute le plus compliqué à appliquer puisqu'il implique une observation physique des éléments. Le prestataire a pour obligation de valider que les processus mis en place par l'entreprise sont bien conformes aux obligations légales en matière de conservation des documents. Pour cela, il doit vérifier que des processus sont bien mis en place au sein de l'entreprise, que ces processus sont formalisés et finalement qu'ils sont bien appliqués dans l'entreprise.

La cinquième point d'audit est purement fiscal, puisqu'il concerne les règles d'imposition du résultat et de la TVA. Le prestataire doit vérifier que le bon régime est appliqué par les entreprises. Ce point d'audit est étroitement lié au dernier point de l'examen qui concerne les règles d'exigibilité en matière de TVA. En effet, le point 10 de l'audit consiste à valider les règles d'exigibilité en matière de TVA collectée et déduite. Ce point peut uniquement être réalisé avec un rapprochement entre les déclarations de TVA et la comptabilité. Cela permet de montrer que les montants déclarés étaient justes au regard de l'activité de l'entreprise. Enfin, sans une correcte appréciation du point 5 de l'audit, concernant le régime de TVA, certifier le point 10 de l'audit sera inutile.

Comme mentionné précédemment, les points 6 à 9 de l'ECF concernent la comptabilité. Pour chaque point, il s'agit d'analyser la correcte comptabilisation des éléments, mais également d'analyser les conséquences fiscales de cette comptabilisation. Pour les amortissements, il s'agit de valider le montant des immobilisations, la correcte

comptabilisation des amortissements et la correcte réintégration des amortissements excédentaires. Les provisions et les charges à payer font l'objet du même examen, qui consiste à rapprocher les montants calculés avec ceux déclarés et de valider la méthode de calcul. Enfin, pour les charges exceptionnelles, il s'agit pour le prestataire de vérifier que les charges qualifiées d'exceptionnelles le sont bien, mais également que toutes les charges pouvant être qualifiées d'exceptionnelles ont bien été prises en compte.

Pour conclure, l'examen de conformité fiscale fait l'objet d'un encadrement législatif précis. Il n'existe pas de liberté pour le prestataire dans la réalisation de l'examen. Tous les points à analyser sont clairement définis dans l'arrêté à travers le chemin d'audit. Il en est de même pour les diligences à réaliser, puisque celles-ci sont précisément explicitées dans un cahier des charges.

### **1.3. UNE MULTITUDE D'ENJEUX POUR LES DIFFERENTES PARTIES**

Comme toute modification de la législation, l'examen engendre des opportunités et des enjeux pour toutes les personnes concernées. Dans cette partie, l'objectif est de dresser une liste non exhaustive des enjeux, tout d'abord pour les entreprises auditées, ensuite pour les prestataires et enfin pour l'administration fiscale.

#### **1.3.1. Un enjeu fort pour les entreprises**

Comme prévu dans le décret du 13 janvier 2021, toutes les entreprises, qu'elles soient des personnes physiques ou des personnes morales, peuvent engager un prestataire afin de réaliser l'ECF. L'enjeu évident pour ces entreprises est la certification à moindre coûts de certains aspects fiscaux de leur comptabilité. En effet, la loi ESSOC et toutes les mesures qui en découlent sont bénéfiques aux entreprises. Elles bénéficient d'un accompagnement de l'administration fiscale et peuvent donc poser des questions fiscales sur certains points courants de gestion. En conséquence, les contrôles fiscaux à venir pour ces entreprises qui ont demandé de l'aide, seront moins redoutés.

Plus précisément, l'ECF présente deux intérêts principaux pour les entreprises. Tout d'abord, une entreprise, qui certifierait ses comptes via un ECF, sécuriserait sa situation fiscale, mais offrirait également un gage de sincérité à ses partenaires, tels que les banques

ou les fournisseurs. En effet, une entreprise qui décide volontairement de se soumettre à un ECF prouve qu'elle recherche à se conformer au maximum à la législation en vigueur.

Ensuite, le second intérêt de l'ECF pour les entreprises est de limiter les risques en cas de contrôle fiscal ultérieur. En effet, l'ECF peut valoir mention expresse, dont la définition est la suivante :

« L'intérêt de retard n'est pas applicable aux éléments d'imposition pour lesquels le contribuable fait connaître, par une indication expresse portée sur la déclaration ou l'acte, ou dans une note annexée, les motifs de droit ou de fait qui le conduisent à ne pas les mentionner en totalité ou en partie, ou à donner une qualification qui entraînerait si elle était fondée, une taxation atténuée ou fait état de déductions qui sont ultérieurement reconnues injustifiées »<sup>15</sup>

De ce fait, en cas de contrôle fiscal ultérieur, l'entreprise peut être redressée sur certains points, mais elle ne doit aucun intérêt de retard. En revanche, elle peut être redevable de pénalités, s'il est avéré que l'erreur était délibérée. De plus, si le redressement porte sur un point validé par le prestataire, l'entreprise peut demander le remboursement des honoraires facturés concernant le point redressé. Pour cela, une entreprise peut anticiper une économie future en cas de contrôle fiscal. Il est donc dans l'intérêt d'une entreprise d'effectuer un ECF, puisque celui-ci permet une tranquillité supplémentaire concernant des contrôles fiscaux ultérieurs et est un gage de sincérité auprès de ses différents fournisseurs.

### 1.3.2. La course aux mandats, une opportunité pour les prestataires

L'examen de conformité fiscale initie pour tous les prestataires une course aux mandats. En effet, pour n'importe quel prestataire, ne pas se positionner signifie laisser la place à un autre prestataire. Il s'agit donc maintenant pour les entreprises de se positionner vis-à-vis de leurs clients et de proposer ou non l'examen. Cette concurrence est d'autant plus forte, que de nombreux prestataires peuvent réaliser l'examen, certains même gratuitement.

---

<sup>15</sup> Documentation pratique fiscale – Série Contrôle fiscal, *Editions Francis Lefebvre, Division VIII, alinéa 6280*

Cette course aux mandats reste cependant à nuancer, puisque pour les différents prestataires, il n'existe pour le moment aucun réel outil permettant de réaliser l'ECF. En effet, il existe des outils de l'Ordre des Experts Comptables (OEC), tels que Smart FEC ou Tax Audit qui peuvent accompagner les prestataires pour certains aspects de l'ECF, mais aucun outil spécifique à l'ECF n'a encore été publié. L'OEC devrait proposer un outil à l'état de test courant 2022. De plus, le projet n'est pas encore abouti, c'est-à-dire qu'au sein des différentes professions les avis sont très divergents et beaucoup ne sont pas prêts ou pas encore résolus à réaliser l'ECF.

En outre, cet examen est une opportunité à saisir pour de nombreux prestataires, puisque les points à auditer durant l'ECF, le sont déjà souvent dans le cadre de leurs missions légales. Cela en fait donc une source de recette « facile ». Pour les différentes professions, c'est également une opportunité de donner de la visibilité à leur profession et leurs compétences. En effet, cela est gratifiant de pouvoir réaliser une nouvelle mission et cela montre que la profession peut apporter plus qu'elle ne le fait déjà.

Cependant, ce propos est à préciser. En effet, cet examen engage la responsabilité du prestataire. Bien qu'il n'y ait pas de risque a priori, sa responsabilité peut être engagée et dans le cas de l'ECF il peut devoir rembourser une partie des honoraires. De plus, l'ECF oblige les prestataires à rapporter toute non-conformité, ce qui peut conduire à de la délation. Cette délation des aspects irréguliers des clients peut mener à une dégradation de la relation client, qui constitue la base pour un expert-comptable. En effet, dans le cadre d'un ECF, le prestataire a pour obligation de rapporter toute anomalie à l'administration fiscale, de ce fait le moindre point devra être explicité. Il faut donc être attentif à quels clients cet examen est proposé.

Pour conclure, l'ECF est donc bien une opportunité pour les prestataires, car il offre la possibilité d'approcher de nouveaux prospects, pour lesquels aucune mission n'était encore réalisée. Il faut cependant que l'expert-comptable reste vigilant concernant les clients pour lesquels il réalise l'examen, puisqu'il met sa responsabilité en jeu et cet examen ne doit pas nuire à la relation client.

### 1.3.3. Des gains pour l'administration fiscale ?

Après avoir analysé les avantages pour les entreprises et les prestataires, il semble légitime de se demander si l'examen apporte des bénéfices à l'administration fiscale. De prime abord, il semble que l'administration fiscale « offre » aux entreprises une opportunité de ne plus craindre un contrôle fiscal et aux prestataires une nouvelle source de revenu. En effet, comme mentionné précédemment, les entreprises n'encourent pas d'intérêts de retard, et ont moins de chance de subir un contrôle fiscal ce qui peut créer un manque à gagner pour l'administration fiscale.

Cependant, cette mesure n'est pas désintéressée et l'administration fiscale en tire des avantages de cette mesure. En effet, à travers cet examen l'administration fiscale obtient de nombreuses informations sur les entreprises. Tous les résultats du prestataire sont transmis, et l'administration fiscale a la possibilité de connaître toutes les anomalies constatées lors des examens.

Outre ce recueil d'informations sur les entreprises, l'administration fiscale change également son rôle, comme voulu dans la nouvelle relation de confiance. Elle se montre plus comme un partenaire des entreprises qui est là pour les accompagner, que comme une entité uniquement là pour contrôler et redresser. En effet, « cette coopération entre la DGFIP et les entreprises, dans l'objectif partagé de renforcer la conformité fiscale et la sécurité juridique, est indissolublement liée à une démarche réciproque de confiance et de transparence »<sup>16</sup>. Avec cette mesure, l'administration fiscale s'engage donc pleinement dans son objectif de construction d'une vraie relation de confiance avec les contribuables. Pour conclure, l'administration fiscale n'a donc pas de gains pécuniaires à travers cette nouvelle mesure mais obtient tout de même des avantages, soit la collecte de données et un changement de positionnement vis-à-vis des entreprises.

Pour conclure, l'examen de conformité fiscale a donc été créé dans une économie en constante mutation, à travers les différentes lois ou mesures publiées. Cela donne un contexte vaste de mesures, les principales menant à un objectif national et international

---

<sup>16</sup> « Les 7 mesures de la nouvelle relation de confiance (extrait du dossier de presse du 14 mars 2019) », *Gestion & Finances Publiques*, 2019/3 (N° 3), p. 67-73. DOI : 10.3166/gfp.2019.3.008. URL : <https://www.cairn.info/revue-gestion-et-finances-publiques-2019-3-page-67.htm>

de transparence et de confiance entre les institutions et les contribuables. L'ECF a été créé par un décret en 2021, qui précise toutes les actions à réaliser, sans laisser place au doute. Le seul point restant en suspens à la suite de ce décret reste bel et bien le choix du prestataire, qui n'est pas précisé par le texte. Nous avons également défini les opportunités que créent cet examen pour les différentes parties. Il apparaît clairement que cet examen constitue un gain pour les entreprises et l'administration fiscale. Pour les prestataires, cet examen est certes une opportunité mais elle constitue également un risque. L'ECF est donc une mesure à considérer avec circonspection. Il semble alors logique de poursuivre notre analyse en étudiant les différents prestataires a priori autorisés à réaliser l'ECF et leurs missions.

## **2. LES PRESTATAIRES DISPOSES A REALISER L'EXAMEN**

Le premier article du décret pour la création de l'ECF mentionne un prestataire autorisé à réaliser cet examen. Ce terme a été précisé par l'administration fiscale, qui parle de « prestataire du chiffre ». Bien que ceci reste encore vague, il est possible de délimiter les professions les plus à même de réaliser l'ECF. Par mesure de simplification, l'étude des prestataires se limitera aux experts-comptables, commissaires aux comptes et avocats fiscalistes. En effet, il apparaît que ces professionnels sont les plus proches des entreprises et les plus préparés pour réaliser l'examen. L'analyse consistera à décrire la mission principale de chaque profession, l'élargissement de leurs missions et enfin les limitations qui peuvent exister entre la profession et l'ECF.

Il convient tout de même de mentionner les Organismes de Gestion Agréés (OGA) qui sont actuellement les premiers à proposer l'ECF. Ces organismes proposent de réaliser gratuitement l'ECF pour les entreprises membres, puisque la cotisation annuelle leur a déjà été payée. Cependant, cela représente une quantité très importante d'ECF à réaliser pour les OGA, qui sont déjà sollicités pour d'autres raisons. De plus, ils n'ont pas nécessairement toute l'expertise requise pour effectuer l'examen et peuvent donc être amenés à sous-traiter certains points de l'ECF à des experts-comptables. Pour toutes ces raisons, aucune analyse ne sera réalisée concernant les organismes de gestion agréés.

### **2.1. L'EXPERT-COMPTABLE, LE PARTENAIRE QUOTIDIEN DES ENTREPRISES**

Le premier prestataire des entreprises est l'expert-comptable, puisque 71% des entreprises y ont recours<sup>17</sup>. Celui-ci est présent dans toute la gestion de l'entreprise, et l'accompagne dans les principales formalités administratives et fiscales. Au-delà de sa mission principale, l'expert-comptable se voit également attribuer de nouvelles missions.

---

<sup>17</sup> OEC, « Qu'est-ce qu'un expert-comptable ? », 2022  
<<https://www.experts-comptables.fr/decouvrir-la-profession/qu-est-ce-qu-un-expert-comptable>>  
Consulté en avril 2022

### 2.1.1. La mission contractuelle de l'expert-comptable

« Aucune obligation légale ou réglementaire n'impose aux sociétés, quelle que soit leur forme, d'avoir recours à un expert-comptable et est un acte volontaire de la société »<sup>18</sup>. L'expert-comptable est de ce fait un partenaire contractuel des entreprises. Cette relation est formalisée par un contrat établi entre les deux parties. L'exercice de cette mission contractuelle possède cependant certaines restrictions et conditions.

En effet, les experts-comptables sont soumis au secret professionnel vis-à-vis de leurs clients. Il existe des exceptions à ce secret professionnel, principalement à l'égard de certains organismes. Globalement, tous les collaborateurs sont soumis à un devoir de discrétion. De plus, tous les experts-comptables sont soumis à un Code de Déontologie et notamment à un « devoir d'information et de conseil vis-à-vis de ses clients »<sup>19</sup>. Cet article met en évidence l'obligation pour l'expert-comptable de conseiller son client et donc de le conseiller sur le sujet de l'ECF. En outre, les experts-comptables sont soumis à trois responsabilités, à savoir : la responsabilité civile, la responsabilité pénale et la responsabilité disciplinaire. Dans le cas de l'ECF, si l'expert-comptable venait à commettre une faute (non frauduleuse), il verrait sa responsabilité civile contractuelle engagée, puisqu'il est soumis à une obligation de moyens. Cela signifie que le commissaire aux comptes doit montrer qu'il a déployé tous les moyens possibles pour atteindre son objectif, sans pour autant garantir de résultats.

L'ordonnance du 19 septembre 1945 précise les missions de l'expert-comptable « relevant de la prérogative d'exercice »<sup>19</sup> et ses autres missions. La mission habituelle de l'expert-comptable est donc une mission :

« De réviser et d'apprécier les comptabilités des entreprises et organismes auxquels il n'est pas lié par un contrat de travail. Il est également habilité à attester la régularité et la sincérité des bilans et des comptes de résultat. L'expert-comptable fait aussi profession

---

<sup>18</sup> BERRA S., LAVIGNE A., PwC, « Audit et contrôles comptables et financiers », *Feuille rapide comptable*, N°12, décembre 2021, p. 6 - 212

<sup>19</sup> Décret n°2012-432 du 30 mars 2012 relatif à l'exercice de l'activité d'expertise comptables, *Journal officiel* n°0078 du 31 mars 2012, Art. 155

de tenir, centraliser, ouvrir, arrêter, surveiller, redresser et consolider les comptabilités des entreprises et organismes auxquels il n'est pas lié par un contrat de travail »<sup>20</sup>

La mission principale de l'expert-comptable est donc une mission de tenue des comptes et tout ce qui s'y attache. Dans la pratique, un expert-comptable a pour mission la saisie des comptes durant l'exercice, la clôture de l'exercice, ainsi que la révision comptable des comptes suivie de l'établissement de la plaquette (bilan, compte de résultat, annexes) et de la liasse fiscale. Cependant, outre cette mission principale, l'expert-comptable s'est vu attribuer de nombreuses missions connexes entrant dans le cadre de référence.

### 2.1.2. L'élargissement des missions à des missions connexes

Au-delà de la mission comptable d'établissement, de suivi et de révision des comptes, l'expert-comptable s'est vu attribuer de nouvelles missions liées à sa mission principale. Ces missions sont énumérées dans l'article 22 de l'ordonnance du 19 septembre 1945<sup>21</sup>. Cependant l'expert-comptable ne peut pas assurer ces missions à titre principal. Comme mentionné dans la partie 1, la loi Macron a notamment étendu les missions des experts-comptables à des « études ou tous travaux d'ordre statistique, économique, administratif, financier, environnemental, numérique, ainsi que tous travaux et études à caractère administratif ou technique dans le domaine fiscal et social »<sup>19</sup>. Cela ajoute à la mission de l'expert-comptable une dimension d'analyse concernant les comptes mais aussi concernant l'environnement de l'entreprise.

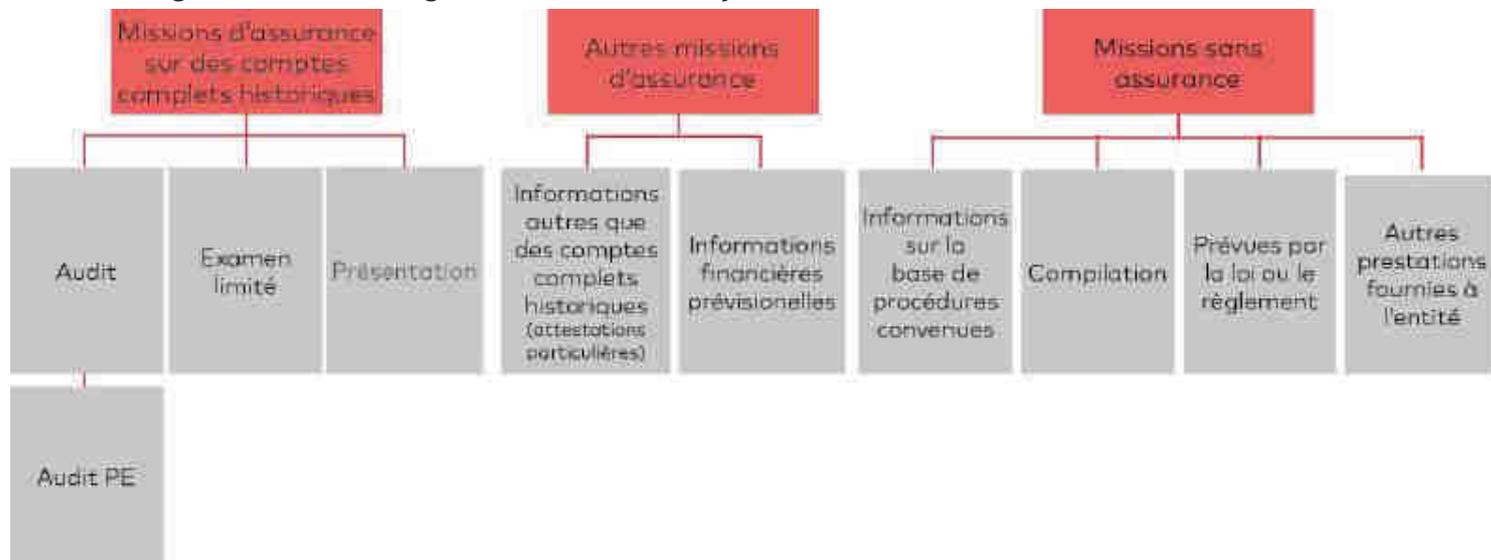
De plus, en sus de leur mission principale, les experts-comptables ont la possibilité de s'occuper du recouvrement des créances et du paiement des dettes de leurs clients. Contrairement aux commissaires aux comptes, l'expert-comptable dispose donc de la possibilité de s'immiscer dans la gestion de ses clients. Toutefois, cette mission particulière s'applique sous certaines conditions, soit dans le cas d'un mandat spécial avec le client, soit dans le cas d'un recouvrement amiable.

---

<sup>20</sup> Ordonnance n°45-2138 du 19 septembre 1945 portant institution de l'ordre des experts comptables et réglementant le titre et la profession d'expert-comptable, *Art. 2*

Il existe également d'autres missions qui ont été introduites par le biais de textes législatifs. Celles-ci sont indiquées dans le cadre de référence des missions de l'OEC<sup>21</sup>. Elles peuvent être distinguées en trois catégories résumées dans la figure n°II.

Figure n°II : Schéma général du cadre de référence



Source : Référentiel normatif de l'Ordre des Expert comptables, Ordre des Experts-Comptables, 2020-2021

Comme présenté sur la figure ci-dessus, les trois catégories concernent chacune des missions spécifiques, qui peuvent être exercées par l'expert-comptable. Les missions d'assurance sur des comptes complets historiques sont généralement effectuées dans le même temps que la mission principale. En effet, la mission de présentation consiste à donner une « assurance modérée portant sur la cohérence et la vraisemblance de comptes annuels ou comptes intermédiaires »<sup>22</sup>. A travers cette mission, l'expert-comptable approfondit son travail sur les comptes, en analysant par exemple les variations entre exercices, afin de s'assurer de la réalité des comptes. Il en est de même pour la mission d'examen limité des comptes. Enfin, la mission d'audit contractuel s'approche de la mission principale des commissaires aux comptes, puisqu'à l'issue de cette mission l'expert-comptable doit donner « une assurance raisonnable portant sur la régularité et la sincérité des comptes annuels et l'image fidèle donnée par ceux-ci [...] »<sup>19</sup>.

<sup>21</sup> Référentiel normatif de l'Ordre des Expert comptables, Ordre des Experts-Comptables, 2020-2021

<sup>22</sup> Arrêté du 1er septembre 2016 portant agrément des normes professionnelles relatives au cadre de référence, au glossaire, à la norme professionnelle de maîtrise de la qualité (NPMQ), à la norme professionnelle relative à la mission de présentation de comptes (NP 2300), à la norme professionnelle relative aux missions d'assurance sur des informations autres que des comptes complets historiques-attestations particulières (NP 3100), élaborées par le Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables, JO n°0215 du 15/09/2016

Les autres missions d'assurance sont plus nombreuses et portent sur les points spécifiques des comptes. Ces missions font l'objet d'un rapport, et sont souvent demandées par les actionnaires des sociétés. Il s'agit notamment de missions portant sur les informations financières prévisionnelles (Norme Professionnelle 3400) et des attestations prévues par la norme professionnelle 3100. Ces dernières peuvent « être de nature comptable ou financière, juridique ou sociale, ou de toute autre nature. »<sup>19</sup>.

Enfin, les missions sans assurance sont également nombreuses. C'est dans cette catégorie que l'on retrouve l'examen de conformité fiscale puisqu'il s'agit d'une prestation fournie à l'entreprise, sans pour autant nécessiter de garantie de la part de l'expert-comptable.

Pour conclure, les missions connexes de l'expert-comptable sont nombreuses et variées, puisqu'elles ne portent pas uniquement sur l'établissement des comptes mais également sur l'environnement de l'entreprise. Il convient ensuite de se demander quelle est la position de l'OEC concernant l'ECF et également quelles sont les controverses dans la profession.

### 2.1.3. Des divergences au sein de la profession ?

L'examen de conformité fiscale ne fait pas l'unanimité au sein de la profession et crée de nombreux débats concernant sa réalisation ou non par l'expert-comptable. Certes, cet examen crée une opportunité de reconnaissance pour la profession, ainsi qu'une augmentation potentielle du chiffre d'affaires, cependant pour certains experts-comptables cela amène un problème de déontologie.

En effet, les experts-comptables sont soumis à un devoir d'information et de conseil envers leurs clients : « Dans la mise en œuvre de chacune de leurs missions, les personnes mentionnées à l'article 1<sup>er</sup> sont tenues vis-à-vis de leur client ou adhérent à un devoir d'information et de conseil, qu'elles remplissent dans le respect des textes en vigueur »<sup>23</sup>. De cet article, il découle que les experts-comptables sont dans l'obligation d'informer leurs clients et de les conseiller sur l'ECF. Les professionnels doivent donc s'informer sur ce nouvel examen parce que leur devoir de conseil les oblige à en parler à leur client et à

---

<sup>23</sup> Article 15 du décret n°2007-1387 du 27 septembre 2007 portant code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable, JO n°0225 du 28/09/2007

les renseigner. Le risque encouru est également que leurs clients se tournent vers d'autres experts-comptables pour à terme leur confier toute la mission d'expertise. Il est à noter que cette concurrence ne concerne pas uniquement les experts-comptables mais également les commissaires aux comptes. Cependant, selon Vincent Reynier, président de la Compagnie Régionale des Commissaires aux comptes de Paris, « ce n'est pas sur l'ECF que l'on se battra »<sup>24</sup>.

De plus, selon Laurent Benoudiz, président du Conseil Régional de l'Ordre des Experts-Comptables, « on constate que 80% du travail est déjà fait par l'expert-comptable dans le cadre de sa mission de présentation. Lorsqu'il dispose d'une telle mission, c'est donc le professionnel le mieux placé pour répondre à ce nouveau besoin »<sup>25</sup>. De ce point de vue, l'expert-comptable est un prestataire privilégié pour réaliser l'ECF. Cependant, dans la partie suivante, nous montrerons que ces arguments peuvent également être appliqués aux commissaires aux comptes.

En opposition avec ce qui vient d'être exposé, certains experts-comptables perçoivent l'ECF comme un risque et non une opportunité. D'après Charles-René Tandé, ancien président du Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-comptables,

« Ce qui me pose le plus de difficultés c'est le fait que l'expert-comptable de l'entreprise fasse cette mission d'examen de conformité fiscale en ayant l'obligation d'envoyer le rapport à l'administration fiscale directement. C'est inconcevable parce que c'est contraire à notre déontologie, au principe même de notre profession, qui est une relation contractuelle [...]. »<sup>26</sup>

Il en découle que cet examen peut détériorer la confiance qui s'établit entre les clients et les experts-comptables. Cette relation contractuelle de confiance entre les parties est pourtant nécessaire afin de pouvoir réaliser un travail conforme et dans les temps.

Pour conclure, les avis concernant l'ECF divergent donc fortement. L'examen crée d'une part une opportunité, puisqu'une grande partie de l'ECF est déjà réalisée dans le cadre de la mission principale de l'expert-comptable. Cependant, celui-ci pose un

---

<sup>24</sup> DAOUÏ Lila, « L'œil des Présidents sur l'examen de conformité fiscale », *Affiches Parisiennes*, 30/09/2021

<sup>25</sup> BENOUDIZ L., REYNIER V., « Quelles conséquences pratiques pour les experts-comptables et commissaires aux comptes ? », *Ouverture*, n°112, mai 2021, p.30-32

<sup>26</sup> TANDE C., « Examen de conformité fiscale : on n'est plus dans une relation contractuelle », *ActuEL Expert-Comptable*, 19/1/2021

problème de déontologie vis-à-vis du client, puisqu'il peut conduire à de la délation, ce qui à terme dégradera la relation de confiance. Si l'ECF peut être réalisé par l'expert-comptable, il a tout d'abord été imaginé pour les commissaires aux comptes. Pour cela, il convient d'analyser la fonction des commissaires aux comptes, ainsi que leur position concernant l'ECF.

## **2.2. LE COMMISSAIRE AUX COMPTES, L'ANALYSTE AU SERVICE DES ENTREPRISES**

Le commissaire aux comptes apparaît comme un prestataire privilégié pour réaliser l'ECF. D'une part, la baisse du nombre de mandats liés à la loi PACTE laisse le champ libre à de nouvelles missions. D'autre part le commissaire aux comptes effectue dans sa mission légale des vérifications en lien avec l'ECF. L'objectif de cette partie est de présenter la mission légale du commissaire aux comptes mais également les missions connexes qu'il est autorisé à réaliser. Enfin, il conviendra d'analyser la position de la profession et les conflits existants entre l'exercice de la profession de commissaire aux comptes et l'examen de conformité fiscale.

### **2.2.1. La mission légale du commissaire aux comptes**

Contrairement à l'expert-comptable qui exerce à titre principal une mission contractuelle, le commissaire aux comptes exerce une mission légale. Les fondements de cette mission sont définis dans le Code de Commerce. Il s'agit du cadre général, du champ d'application ou encore des modalités de réalisation de la mission. Le cadre général est défini aux articles L823-9 et L823-10 du Code de Commerce :

Article L823-9 « Les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, 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 personne ou de l'entité à la fin de cet exercice. »<sup>27</sup>

De cet article, il résulte que l'audit légal effectué par le commissaire aux comptes ne doit pas permettre d'émettre une assurance absolue mais une assurance élevée. Dans la profession, le terme d'anomalie significative permet de distinguer ce qui ne peut pas être

---

<sup>27</sup> Code de Commerce, « Section 2 : De la mission du commissaire aux comptes », articles L823-9 à L823-12

certifié de ce qui peut l'être. Dans le cas où aucune anomalie ne serait trouvée, ou le cas échéant ne serait pas modifiée, le commissaire aux comptes se doit de justifier et de documenter les éléments qui ont été trouvés et les travaux effectués. De plus, comme mentionné dans l'article, la certification porte sur « l'image fidèle » ainsi que la régularité et la sincérité des comptes. En effet, le commissaire aux comptes atteste que les comptes sont bien établis conformément au référentiel comptable qui s'applique à l'entreprise.

Article L823-10 « 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 personne ou de l'entité dont ils sont chargés de certifier les comptes et de contrôler la conformité de sa comptabilité aux règles en vigueur. »<sup>29</sup>

La mission d'audit légal ne se limite donc pas uniquement à vérifier une fois par an la comptabilité des entreprises, mais consiste aussi à être présent tout au long du mandat. Outre les comptes, de nombreux documents sont à vérifier par l'expert-comptable. Cela est particulièrement vrai en matière de révélation de faits délictueux et de déclenchement de la procédure d'alerte. De plus, en fonction du type d'entreprise contrôlée, le commissaire aux comptes sera amené à émettre un rapport sur les comptes ainsi qu'un rapport spécial sur les conventions réglementées. L'article L823-10 apporte une précision importante concernant la mission du commissaire aux comptes, stipulant son interdiction de s'immiscer dans la gestion de ses clients, contrairement aux experts-comptables.

Cette mission légale possède un champ d'application, il s'agit notamment des seuils récemment révisés par la loi PACTE. En effet, toute société commerciale a pour obligation de nommer un commissaire aux comptes, dès lors qu'elle dépasse deux des trois seuils suivants : chiffre d'affaires supérieur à 8 millions d'euros, total du bilan supérieur à 4 millions d'euros, effectif supérieur à 50 salariés. Bien évidemment, toute entreprise qui le souhaite a la possibilité de nommer un commissaire aux comptes, même si elle se trouve sous les seuils. Les modalités de désignation du commissaire aux comptes sont également réglementées, puisque c'est notamment lors de l'AG que celui-ci est nommé pour un mandat de 6 ans (3 dans le cas des missions ALPE).

Enfin, la mission légale du commissaire aux comptes doit être réalisée selon certaines dispositions spécifiques. Celles-ci sont énoncées dans le Code de Déontologie de la profession, qui a été modifié le 21/03/2020. Il s'agit notamment de principes fondamentaux en matière de comportement, des limitations et interdictions ainsi que les

règles applicables en matière de conduite de la mission. Cependant, les missions du commissaire aux comptes ne se limitent pas à l'audit légal, puisque ses missions ont été étendues à travers différents décrets. Dans ces missions connexes, le commissaire aux comptes ne se trouve plus uniquement dans une mission légale mais également dans des missions contractuelles.

### 2.2.2. L'augmentation des missions connexes

Outre sa mission d'audit légal, le commissaire aux comptes s'est vu confier d'autres missions connexes. Celles-ci sont limitées et définies par la loi et certains règlements. Ces interventions peuvent être réparties en plusieurs catégories à savoir : les interventions suite à des opérations spécifiques décidées par la société, les interventions suite à des événements survenant dans l'entreprise et enfin des rapports émis à la demande de la société concernant certains points spécifiques.

Premièrement, les opérations décidées par la société sont nombreuses et nécessitent souvent l'intervention d'un commissaire aux comptes. Il n'interviendra pas nécessairement en tant que commissaire aux comptes de la société mais par exemple en tant que commissaire aux apports ou encore commissaire à la transformation. Ces missions sont résumées dans le tableau de l'annexe IV issue du feuillet comptable du 12/2021<sup>19</sup>. Dans le cadre de ces missions, le commissaire aux comptes sera amené à analyser certaines opérations. Par exemple, dans le cadre d'un commissariat à la transformation, le commissaire aux comptes a pour mission de s'assurer que les capitaux propres ne sont pas inférieurs à la moitié du capital social de l'entreprise, il se doit aussi d'analyser la situation financière de la société. A l'issue de toutes ces interventions, le commissaire aux comptes émet un rapport qui sera présenté à la société, en général lors d'une assemblée générale extraordinaire. C'est dans ce type d'intervention que l'ECF peut être classé. En effet, suite à une décision de la société, le commissaire aux comptes peut être amené à réaliser l'ECF, sans pour autant avoir d'obligation.

Deuxièmement, les missions connexes du commissaire aux comptes peuvent également être liées à des événements qui surviennent dans la société. Cela est notamment le cas lorsque le commissaire aux comptes découvre des faits délictueux. Contrairement à l'expert-comptable, il a une obligation de révélation. En effet, si à

l'occasion de sa mission, le commissaire aux comptes constate que l'entreprise ou les dirigeants commettent des délits, il a l'obligation de le révéler au procureur de la République. La deuxième situation la plus fréquente est lorsque le commissaire aux comptes identifie « des faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation »<sup>28</sup>, il a alors l'obligation de déclencher la procédure d'alerte.

Enfin, le commissaire aux comptes a la possibilité d'établir des attestations qui à nouveau sont encadrées par des textes légaux et réglementaires. Cela peut concerner le patrimoine d'une société, la liste de ses créances, ou encore le montant global des rémunérations les plus élevées versées. Le commissaire aux comptes a donc un large spectre de missions qu'il peut réaliser en dehors de sa mission d'audit légal.

### 2.2.3. Un conflit d'exercice de mission ?

La profession de commissaire aux comptes est une profession réglementée qui est principalement régulée par le Code de Commerce, ainsi que le Code de Déontologie de la profession. Celui-ci énonce les principes de comportement à suivre, les principes de conduite de la mission ainsi que les honoraires. Cependant, l'ECF entre en conflit avec le Code de déontologie, puisque celui-ci impose les règles d'indépendance du commissaire aux comptes ainsi que les règles concernant le secret professionnel.

En effet, l'article 5 du Code de Déontologie indique que : « Le commissaire aux comptes doit être indépendant de la personne ou de l'entité à laquelle il fournit une mission ou une prestation. Il doit également éviter de se placer dans une situation qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de sa mission ou de sa prestation. Ces exigences s'appliquent pendant toute la durée de la mission ou de la prestation, tant à l'occasion qu'en dehors de leur exercice. »<sup>29</sup>. Les risques qui peuvent entraver cette indépendance sont notamment le risque d'autorévision ainsi que le risque de conflit d'intérêt. Dans le cadre de l'ECF, la Commission d'éthique professionnelle de la CNCC a analysé les situations dans lesquelles le commissaire aux comptes pouvait se retrouver en situation d'autorévision. Il s'agit du risque pour le commissaire aux comptes de « se prononcer ou de porter une appréciation sur des éléments résultant de missions

---

<sup>28</sup> Code de commerce, « Chapitre IV : De la procédure d'alerte », Article L234-1

<sup>29</sup> Code de Déontologie de la profession de commissaire aux comptes, Annexe 8-1 du Livre VIII du Code de Commerce, en vigueur à compter du 25/03/2020, article 5 et 9

ou de prestations fournies par lui-même [...] qui serait en mesure d'influer sur le résultat de la mission ou de la prestation »<sup>31</sup>. La conclusion de ce rapport<sup>30</sup> est qu'il n'existe aucun risque d'autorévision, que la mission soit réalisée pour une entreprise dans laquelle le commissaire aux comptes réalise une mission d'audit légal des comptes ou non.

Le second point d'attention qui a été porté à l'exercice de l'ECF par un commissaire aux comptes est le secret professionnel auquel est soumis tout commissaire aux comptes. L'article 9 du Code de Déontologie définit les conditions : « Le commissaire aux comptes respecte le secret professionnel auquel la loi le soumet. Il ne communique les informations qu'il détient qu'aux personnes légalement qualifiées pour en connaître. »<sup>31</sup>. L'ECF pose donc un problème de secret professionnel puisqu'il oblige les commissaires aux comptes à tenir à la disposition de l'administration fiscale tous les documents qui seront jugés nécessaires. De ce fait, la Compagnie Nationale des commissaires aux comptes a jugé « qu'une telle communication constituerait une violation du secret professionnel du commissaire aux comptes. Par conséquent, elle précise que le commissaire aux comptes devra opposer son secret professionnel à l'administration fiscale qui lui demanderait la communication de documents et pièces relatifs à l'ECF »<sup>31</sup>. Cela signifie que le commissaire aux comptes concerné, ne sera pas soumis à l'envoi des documents demandés, puisqu'il est soumis au secret professionnel et ne peut donc pas communiquer de telles informations.

Outre ces problèmes de déontologie, le commissaire aux comptes peut être amené à gérer un conflit de certification. En effet, le commissaire aux comptes peut certifier les comptes mais ne pas valider certains points de l'ECF. Dans ce cas, il peut se créer une incompréhension entre le commissaire aux comptes et l'entreprise auditée. Ainsi, un point du chemin d'audit de l'ECF peut être validé lors de l'audit légal des comptes avec le respect des seuils, mais peut ne pas être validé lors de l'ECF puisque la notion de seuil n'existe pas. Pour conclure, le commissaire aux comptes est un prestataire de choix pour réaliser l'ECF, puisque sa mission principale est bien l'audit des comptes, ce qui est en

---

<sup>30</sup> Annexe V : Rapport de la Compagnie Nationale des Commissaires aux comptes concernant le risque d'autorévision

<sup>31</sup> CNCC, « Le CAC peut fournir une prestation d'examen de conformité fiscale à une entité dont il certifie les comptes et en dehors de toute mission légale, sous réserve d'une analyse », *décembre 2021, CEP 2021-06*

partie le cas pour l'ECF. Outre le problème déontologique lié au secret professionnel, rien ne s'oppose à la réalisation de l'ECF par le commissaire aux comptes.

### **2.3. LES AVOCATS FISCALISTES, L'EXPERT LEGAL DES ENTREPRISES**

Dans les prestataires du chiffre, il est également opportun de mentionner les avocats fiscalistes. Bien que n'étant présents que ponctuellement dans les entreprises souvent pour des missions de conseil, ils ont réellement un rôle à jouer dans l'ECF. Ils sont en effet les prestataires les plus qualifiés en matière de fiscalité et leur analyse peut être précieuse pour les entreprises.

#### **2.3.1. La fonction des avocats fiscalistes**

Tout comme les fonctions d'expert-comptable et de commissaire aux comptes, la profession d'avocat est réglementée. Celle-ci est principalement définie dans le Règlement Intérieur National de la profession d'avocat (RIN), et notamment à l'article 6 où est défini le champ d'activité de l'avocat. En effet, la fonction d'avocat est très vaste et peut s'appliquer à différentes spécialités. Dans notre cas, l'avocat fiscaliste est celui qui sera le plus à même d'accompagner les entreprises dans une mission d'examen de conformité fiscale. Cette mission s'inscrit en effet dans le cadre de la mission principale de l'avocat, comme mentionné à l'article 6.1 du RIN :

« Il fournit à ses clients toute prestation de conseil et d'assistance ayant pour objet, à titre principal ou accessoire, la mise en œuvre des règles ou principes juridiques, la rédaction d'actes, la négociation et le suivi des relations contractuelles. [...] Dans l'accomplissement de ses missions, l'avocat demeure, en toutes circonstances, soumis aux principes essentiels. Il doit s'assurer de son indépendance, et de l'application des règles relatives au secret professionnel et aux conflits d'intérêts. »<sup>32</sup>

Cet article met en évidence des similitudes entre la profession de commissaire aux comptes présentée précédemment et celle d'avocat. Cela s'applique plus particulièrement aux règles d'indépendance et de secret professionnel. L'avocat doit également fournir des

---

<sup>32</sup> Règlement Intérieur National de la profession d'avocat, Article 6 « Le champ d'activité professionnelle de la profession d'avocat », *version consolidée au 10 février 2022*

prestations de conseil et d'assistance, tout comme l'expert-comptable. L'avocat a également la possibilité de réaliser d'autres missions connexes à cette mission principale. Cependant, l'ECF rentrant dans le cadre de la mission principale des avocats, il ne sera fait aucune analyse des missions connexes.

### 2.3.2. L'expertise apportée par ce corps de métier

L'avocat peut donc se spécialiser en fiscalité, notamment à travers une très bonne connaissance du droit fiscal et droit des sociétés. D'après la fiche ROME de Pôle Emploi, la définition de ce poste est : « conseille et informe des personnes physique ou morales en matière juridique et judiciaire »<sup>33</sup>. Il peut donc facilement conseiller les entreprises sur les points 5 et 10 du chemin d'audit. En effet, il aura les connaissances nécessaires pour analyser la situation de chaque entreprise, ce qui n'est pas nécessairement le cas pour les experts-comptables et les commissaires aux comptes. Pour l'avocat fiscaliste, la connaissance des différents régimes d'entreprises fait partie de son quotidien. Il aura également une connaissance de toutes les charges déductibles ou non, ainsi que des provisions réglementées. Cependant, ces connaissances restent théoriques, un avocat aura donc l'avantage d'être très précis concernant tous les points d'audit mais dans le même temps, il n'a pas la pratique nécessaire pour analyser les comptes d'une entreprise. Comme mentionné précédemment, sa mission principale reste une mission de conseil et non une mission de révision des comptes, comme c'est le cas pour les deux autres prestataires déjà évoqués.

### 2.3.3. Une déconnexion à la réalité du terrain ?

Malgré l'expertise qu'apporte la profession à l'ECF, la question de la mise en pratique se pose. En effet, les avocats sont experts en fiscalité mais qui n'apportent pas l'accompagnement fait par un expert-comptable ou le contrôle effectué par le commissaire aux comptes. En pratique, il semble donc complexe pour un avocat fiscaliste

---

<sup>33</sup> POLE EMPLOI, Fiche métier – K1903 – Défense et conseil juridique <<https://candidat.pole-emploi.fr/marche-dutravail/fichemetierrome.blocficherome.telechargerpdf?codeRome=K1903>> Consulté en mai 2022

d'effectuer l'ECF puisque celui-ci ne possède pas les outils adéquats. De plus, tout comme les commissaires aux comptes, la problématique du secret professionnel se pose.

Dans un discours effectué en 2018, Vincent Maurel, ancien bâtonnier du barreau des Hauts de Seine, s'exprime sur l'opportunité que crée l'ECF pour la profession d'avocat. En effet, selon lui : « Notre profession doit s'emparer de ce projet, même s'il crée un véritable dilemme : Nous ne pouvons pas laisser aux seuls commissaires aux comptes une mission qui par nature, relève de notre compétence. Mais nous ne pouvons pas accepter non plus de participer à une mission qui nous conduirait à violer le secret professionnel ! »<sup>34</sup>. S'il semble clair que le secret professionnel est une véritable problématique, celle-ci peut facilement être résolue dans les mêmes conditions que les commissaires aux comptes dans les parties précédentes. Il subsiste le fait que l'avocat fiscaliste apporte une véritable connaissance de la fiscalité, ce qui n'est pas nécessairement le cas pour les prestataires précédents.

Il convient de souligner que les avocats fiscalistes ne disposent pas de la même proximité du terrain, c'est-à-dire des outils pour l'analyse des comptes ainsi que des documents de l'entreprise. A titre d'exemple, le point 4 nécessite de vérifier le mode de conservation des documents ; pour cela l'avocat devrait se déplacer chez le client et analyser les procédures, ce qui n'est pas le cas dans ses missions habituelles. De plus, la comptabilité des entreprises comporte souvent beaucoup d'informations, ce qui impose de faire des sondages avec des méthodes précises, et les avocats fiscalistes n'ont pas l'expérience nécessaire pour réaliser de tels examens. Pour conclure, les avocats fiscalistes sont les plus qualifiés et les plus spécialisés pour réaliser l'ECF, cependant il subsiste le problème de la déconnexion du terrain. Cela ne doit pas les empêcher de réaliser l'ECF pour des clients puisqu'ils apportent une réelle plus-value à cet examen, mais cela leur ajoute des contraintes supplémentaires en plus de la problématique du secret professionnel, qui est un pilier de la profession.

L'analyse a montré que tous les prestataires présentés apportaient une expertise propre à leur profession. D'une part l'expert-comptable possède une proximité de

---

<sup>34</sup> MAUREL Vincent, « Discours de rentrée », 16 novembre 2018

l'entreprise, de l'autre le commissaire aux comptes est quant à lui le plus formé à l'audit et enfin l'avocat apporte une expertise en matière de fiscalité. Chacune des professions défend de fait sa légitimité à réaliser l'examen. Pour autant, il apparaît également des limites à l'intervention de chacun de ces acteurs. La question du secret professionnel et de l'indépendance sont par ailleurs des questions récurrentes dans chacune des professions. L'Etat n'ayant pas posé de cadre clair, il revient aux entreprises de choisir, ou plutôt d'opter pour le premier de ces prestataires qui proposera de réaliser l'examen.

Cependant, nous faisons le choix de présenter le commissaire aux comptes comme le prestataire le plus adapté à réaliser l'ECF. Ce choix n'est pas subjectif puisque nous avons montré que l'audit des comptes faisait partie intégrante de sa mission. De ce fait, nous allons montrer que l'audit des comptes sociaux peut s'adapter afin de valider les points du chemin d'audit de l'ECF.

### **3. L'ECF, UN EXAMEN DANS LA CONTINUITÉ DE L'AUDIT LÉgal, UN EXEMPLE CONCRET**

Le choix du prestataire revient donc aux entreprises qui souhaitent réaliser l'ECF. Ce choix sera sans doute basé sur des raisons personnelles ou de disponibilités des prestataires. Néanmoins, il apparaît que le commissaire aux comptes réalise dans le cadre de sa mission principale un audit des comptes, qui sur certains points s'approche du chemin d'audit de l'ECF. Dans cette partie, nous essayerons de démontrer le parallèle préexistant entre l'audit légal et l'ECF. A l'aide de ce parallèle, nous pourrions adapter les méthodes d'audit à l'ECF, ce qui finalement nous amènera à développer un outil concret pour les points d'audit de l'ECF.

#### **3.1. UN PARALLELE EVIDENT ENTRE L'AUDIT LÉgal ET L'ECF**

Avant de se lancer dans une adaptation de l'audit légal, il convient de dresser le parallèle entre l'audit légal des comptes et l'ECF. Les diligences réalisées durant l'audit des comptes peuvent aider les commissaires aux comptes dans la réalisation de l'ECF, notamment à travers la connaissance de l'entité.

##### **3.1.1. L'audit légal de l'entreprise, un audit préalable à l'ECF**

Concernant l'audit légal d'une entreprise, deux points principaux sont à étudier. Tout d'abord, en quoi constitue une démarche d'audit et comment elle s'applique en réalité, et ensuite les différentes techniques de contrôles qui sont appliquées. Il convient d'analyser ces méthodes, pour vérifier qu'elles sont bien en accord avec l'ECF.

Dans un premier temps, une démarche d'audit peut se découper de deux façons : la démarche temporelle et la démarche par cycle. En effet, la démarche temporelle découpe la mission en différentes phases liées les unes aux autres, tandis que la démarche par cycle consiste à séparer la comptabilité en cycles, comme par exemple trésorerie ou fournisseurs. Dans tous les cas, les deux démarches sont indissociables l'une de l'autre. Dans la démarche temporelle, on retrouve les étapes suivantes : prise de connaissance de l'entreprise, évaluation du contrôle interne, contrôle des comptes et finalisation de la mission d'audit. L'approche par les cycles de l'audit des comptes fait partie intégrante du

contrôle des comptes et permet de mieux séparer les contrôles réalisés. Chaque phase est composée d'un certain nombre de contrôles à réaliser<sup>35</sup>. Par rapport à l'ECF, c'est principalement sur l'approche par les cycles que pourra s'appuyer le commissaire aux comptes. En effet, les points d'audit 6 à 10 sont en lien avec les différents cycles : Immobilisations, Provisions, Fournisseurs, Autres produits et charges et enfin Fiscalité (selon le logiciel utilisé au sein du cabinet FIBA).

Dans un second temps, les techniques de contrôle utilisées dans le cadre d'un audit constituent un point crucial, qui peuvent favoriser la réalisation de l'ECF par le commissaire aux comptes. Les techniques de contrôles sont nombreuses et doivent être adaptées au du type d'entreprise. Les principales techniques sont : les revues analytiques, l'observation physique et la confirmation des tiers. Les techniques de sondage sont également très présentes en audit, puisque les commissaires aux comptes font souvent face à de grandes quantités de données. Dans le cadre de l'ECF, les techniques de revue analytique, observation physique et de sondage seront les plus adaptées. En effet, les procédures analytiques consistent globalement à analyser les variations entre exercices afin d'identifier une potentielle anomalie. Il semble donc cohérent d'appliquer cette méthode à l'ECF de façon préliminaire afin de mettre en évidence d'éventuels points spécifiques. Ensuite, l'observation physique est obligatoire pour le point 4 de l'audit qui sera analysé plus tard. Enfin, les sondages sont nécessaires en audit, mais aussi pour l'ECF. Ils permettront de sélectionner soit de façon aléatoire, soit de façon empirique les données à valider de façon complète.

### 3.1.2. Une connaissance précise de l'entité auditée

Dans le cadre de son audit légal, un commissaire aux comptes est amené à obtenir une connaissance précise de l'entité auditée. En effet, cette connaissance de l'entreprise est indispensable pour comprendre le fonctionnement et les flux, mais également pour cerner les risques d'audit, qui seront abordés plus tard. Cette connaissance précise de l'entité est un atout pour l'ECF, puisqu'une connaissance de l'entité permet de simplifier et d'alléger les travaux.

---

<sup>35</sup> Voir annexe VI : Schéma général de la démarche par phase

Ainsi, dans les Normes d'Exercice Professionnel (NEP) sont définies les obligations des commissaires aux comptes, notamment en matière de connaissance de l'entité. La connaissance de l'entité est définie dans la norme 315 : « Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes »<sup>36</sup>. Cette norme impose au commissaire aux comptes l'obligation d'acquérir une connaissance de l'entité qui lui permet de « concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit permettant de fonder son opinion sur les comptes. »<sup>37</sup>. Cette connaissance porte sur deux domaines de l'entreprise, tout d'abord son environnement et ensuite son contrôle interne.

L'analyse de l'environnement de l'entreprise comporte beaucoup de diligences. Il s'agit notamment de connaître le secteur d'activité de l'entreprise, ainsi que les conditions économiques du marché. Cette connaissance permet de mieux appréhender les risques de l'entreprise liés aux marchés. Ensuite, l'analyse de l'environnement se fait également en interne, il s'agit ici de connaître le référentiel comptable appliqué, la gouvernance de l'entreprise, les méthodes comptables appliquées et tout ce qui se rapporte à la fiscalité. En effet, chaque type d'entreprise possède ses spécificités et il est nécessaire de les connaître afin d'auditer les bons flux. La connaissance de la situation interne de l'entreprise est particulièrement importante pour le point 5 de l'ECF. En effet, celui-ci nécessite de valider le régime d'imposition en matière d'impôt sur les sociétés et de TVA. La connaissance préalable de l'entreprise permet donc d'être plus efficace et d'identifier les éventuelles erreurs.

L'analyse du contrôle interne est particulièrement pertinente pour l'audit des comptes. En effet, elle permet de connaître les flux de données au sein de l'entreprise, et potentiellement les risques inhérents. L'objectif du contrôle interne est de prendre connaissance des procédures présentes dans l'entreprise et de réaliser des tests. Ces tests permettent de valider que les procédures sont réellement efficaces, afin de pouvoir s'appuyer dessus lors de l'audit. De plus, cette connaissance des flux est importante pour l'ECF, puisque les points d'audit 6 à 8 concernent les règles de détermination des amortissements, provisions et charges à payer. Le commissaire aux comptes dispose donc avant tout audit des connaissances nécessaires pour aller vers les bons interlocuteurs

---

<sup>36</sup> CNCC, Norme d'exercice professionnel

<<https://doc.cncc.fr/normes-exercice-professionnel>> Consulté en mai 2022

ainsi que de certains documents concernant les règles de détermination. Il peut également s'appuyer sur les documents transmis par l'entreprise, car il sait qu'en interne les procédures qui ont permis d'extraire ces données sont correctes.

De plus, tout au long de sa mission, le commissaire aux comptes se tient informé des changements intervenus sur la période auditée. Cela permet de connaître les problèmes rencontrés et de ce fait les potentielles modifications apportées aux comptes. Cette information se fait à travers la communication avec la direction (NEP 580) et permet de s'assurer qu'aucune information n'a été omise. Pour conclure, la connaissance de l'entité est donc un avantage pour le commissaire aux comptes concernant l'examen de conformité fiscale ; cette connaissance lui permet de disposer au préalable de certaines informations et même d'alléger certains contrôles notamment en matière de fiscalité.

### 3.1.3. Le lien entre chemin d'audit et audit légal

Après avoir montré les avantages de l'audit légal par rapport à l'ECF, il est possible de tracer un parallèle plus précis entre les différents points d'audit et les contrôles réalisés par le commissaire aux comptes. En effet, que ce soit dans le contrôle des différents cycles ou bien dans les vérifications spécifiques, le commissaire aux comptes réalise déjà des travaux en lien avec l'ECF.

Tout d'abord, la conformité du FEC et sa qualité comptable sont toujours contrôlées par le commissaire aux comptes. En effet, pour pouvoir s'appuyer sur le FEC lors de ses travaux, il s'assure que celui-ci est conforme aux normes. Cependant, dans la pratique la plupart des entreprises n'ont pas encore établi de FEC lors de l'audit des comptes, ou bien celui-ci est trop lourd pour être exploité correctement. La vérification de la conformité du FEC fait tout de même partie intégrante de l'audit des comptes dans le cadre des vérifications spécifiques. Cette vérification est très souvent effectuée par le logiciel d'analyse de données possédé par l'entreprise. En conclusion, les points 1 et 2 de l'ECF sont déjà réalisés par le commissaire aux comptes, dans le cadre de la certification, il suffirait de formaliser les contrôles effectués.

Ensuite, les points 3 et 4 sont assez éloignés de l'audit légal des comptes et ne font pas partie des vérifications réalisées par le commissaire aux comptes. Certes, dans le cadre de l'audit de la trésorerie, le commissaire aux comptes peut être amené à valider le montant

présent en caisse, cependant ce montant sera bien souvent en dessous des seuils (voir partie 3.2.3) et le commissaire aux comptes ne remontera donc pas jusqu'au justificatif de caisse. Ce point nécessite donc d'effectuer des travaux complémentaires. De plus, le respect des règles de conservation des documents n'est pas nécessairement validé par le commissaire aux comptes. Il convient de noter que le commissaire aux comptes est amené à intervenir dans l'entreprise de façon physique et pourra donc facilement valider ce point d'audit. Enfin, comme mentionné précédemment, le commissaire aux comptes est amené à avoir une connaissance très précise de l'entité et de ce fait a déjà fait les vérifications nécessaires au point 5 de l'ECF.

Enfin, les points 6 à 10 de l'audit sont déjà en partie réalisés lors de l'audit des comptes. En effet, tous ces points sont abordés lors de l'audit des différents cycles. Par exemple, la détermination des provisions est validée dans le cadre du cycle provisions. En fonction du type de provision, différents contrôles seront réalisés notamment sur la réalité de celle-ci. L'audit des provisions ne suivant pas nécessairement les étapes préconisées par l'arrêté de création de l'ECF, il serait nécessaire d'adapter les feuilles de travail de l'audit légal à l'ECF (voir partie 3.3).

En conclusion, l'audit légal et l'ECF sont très proches l'un de l'autre et l'audit légal ne nécessite que quelques modifications afin de valider le chemin d'audit de l'ECF. Par la suite, nous allons donc proposer un outil afin de permettre au commissaire aux comptes de réaliser l'ECF dans le cadre de sa mission d'audit légal.

### **3.2. UNE METHODOLOGIE ADAPTEE A TOUT TYPE D'AUDIT**

Avant de mettre en place un outil permettant d'adapter l'audit légal à l'ECF, il convient de s'assurer que la méthodologie employée par le commissaire aux comptes est compatible avec l'ECF. En effet, le commissaire aux comptes s'appuie sur certains principes fondamentaux qui permettent d'obtenir une opinion sur les comptes mais qui ne sont pas nécessairement applicables à tous les audits.

### 3.2.1. Les assertions d'audit, un outil au service de l'ECF

Les assertions sont des critères définis par les Normes d'Exercice Professionnel, « dont la réalisation conditionne la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes »<sup>37</sup>. Elles sont définies par la NEP 500 : « Caractère probant des éléments collectés ». Elles constituent la base de la démarche d'audit. En effet, tous les travaux effectués sont reliés à une assertion, ce qui permet de savoir ce qui est réellement testé dans chaque contrôle. Les assertions définissent donc les critères qui doivent être remplis, afin que le commissaire aux comptes certifie les comptes.

Les assertions sont différentes en fonction de l'état financier audité, elles peuvent donc être réparties en 3 catégories : les assertions concernant les soldes des comptes en fin d'exercice, les flux de l'exercice et enfin la présentation de l'annexe. Les assertions de bilan sont l'existence, les droits et obligations, l'exhaustivité et l'évaluation. Dans le cadre de l'ECF, différents points audités concernent le bilan. Les amortissements sont à l'actif du bilan. Dans le cadre d'un audit, il faudra donc s'assurer qu'ils ne sont pas surévalués. Pour cela, il faudra s'assurer de l'exhaustivité des amortissements, c'est-à-dire que tous les amortissements ont bien été comptabilisés, mais également de l'évaluation de ces amortissements, c'est-à-dire la méthode retenue et enfin de la réalité. La réalité consistera à valider que l'immobilisation en question appartient bien à l'entreprise, mais également que l'entreprise s'en sert dans le cadre de son activité. Cette approche permet bien de valider le cahier des charges. En effet, celui-ci impose notamment de valider la valeur des immobilisations et la méthode d'amortissement retenue. Ainsi, il est facile de rapprocher ces points avec les assertions présentées ci-dessus.

Les provisions sont également des soldes de bilan, pour lesquelles les assertions de bilan s'appliquent. Elles se trouvent au passif, de ce fait elles doivent être analysées comme si elles étaient sous-évaluées. Les provisions sont un cas particulier puisqu'elles n'ont pas de réalité, c'est une charge dont l'échéance n'est pas prévisible. De ce fait, elles sont établies sur la base d'une appréciation, ce qui a pour conséquence d'être lié à la perception de l'entreprise concernant le risque. Pour auditer ce point, il faudra donc principalement s'assurer de l'évaluation des provisions mais également de leur exhaustivité. Ainsi, il convient de valider la méthode utilisée par l'entreprise et de

---

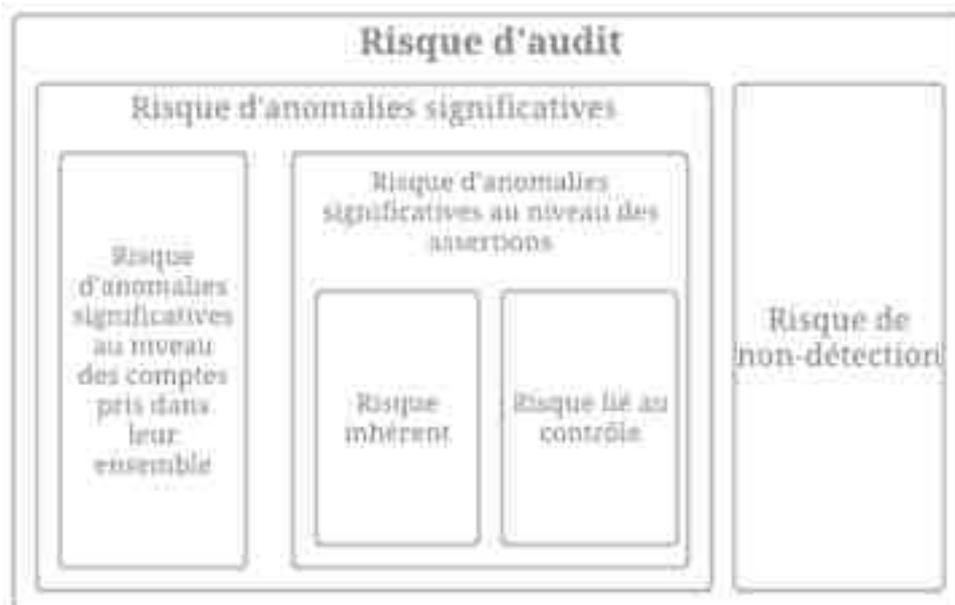
<sup>37</sup> CNCC, Norme d'exercice professionnel  
<<https://doc.cncc.fr/normes-exercice-professionnel>> Consulté en mai 2022

s'assurer de l'absence de litiges en cours qui n'auraient pas été provisionnés. Enfin, le dernier point audité concernant le bilan se rapporte aux charges à payer. Les charges à payer sont vastes puisqu'elles peuvent concerner aussi bien les fournisseurs, que les banques ou encore l'Etat. Ces charges à payer ne sont pas forcément correctement évaluées, il faut donc faire attention à l'assertion relative à l'évaluation, pour analyser la manière dont la charge a été évaluée. A nouveau, il faudra s'assurer de l'exhaustivité de ces dettes et de leur existence. Le point de l'ECF concernant les charges exceptionnelles s'applique uniquement au flux. Dans ce cas, d'autres assertions peuvent s'appliquer. Le cahier des charges de l'ECF impose de valider la qualification et la déductibilité des charges exceptionnelles. Pour cela, l'assertion classification doit être validée. Pour conclure, les assertions sont un outil nécessaire à l'auditeur dans sa démarche, mais qui peut également s'appliquer à d'autres audits tels que l'ECF.

### 3.2.2. L'approche par les risques du commissaire aux comptes

Afin de ne pas avoir à contrôler l'ensemble des comptes, les commissaires aux comptes appliquent l'approche par les risques, qui permet de mettre en évidence les points sur lesquels un audit approfondi est nécessaire et ceux sur lesquels les contrôles peuvent être allégés. Cette méthode est en effet possible, puisque le commissaire aux comptes doit donner une assurance raisonnable et non absolue que les comptes ne contiennent aucune anomalie significative.

Figure n°III : Présentation du risque d'audit



Source : CNCC, « Le commissaire aux comptes et l'approche d'audit par les risque », Note d'information XV<sup>38</sup>

Chaque risque présenté ci-dessous est la conséquence d'une Norme d'Exercice Professionnel. Le risque de non-détection est propre à tous les audits, peu importe qu'il s'agisse d'un audit légal ou non. Il correspond au risque de ne pas détecter une anomalie significative. Dans le cas de l'ECF, il semble évident que ce risque s'applique, et donc que le commissaire aux comptes doit le prendre en compte dans sa démarche. A l'inverse, le risque d'anomalies significatives est propre aux comptes de chaque entité. Dans ce cas, c'est la connaissance de l'entité, ses processus et son fonctionnement qui vont permettre d'apprécier le risque associé. Dans le cadre de l'ECF, le risque au niveau des comptes pris dans leur ensemble ne s'applique pas, puisque le rapport se fait sur les points précisés dans le chemin d'audit. En revanche, le commissaire aux comptes pourra s'appuyer sur l'analyse des risques au niveau des assertions.

D'une part, le risque inhérent correspond « à la possibilité que, sans tenir compte du contrôle interne qui pourrait exister dans l'entité, une anomalie significative se produise dans les comptes »<sup>39</sup>. Ce risque provient donc de la nature de l'opération ; c'est par exemple le cas des provisions dont la valorisation est par nature risquée, puisqu'elles sont déterminées à partir d'une appréciation et n'ont pas de preuve physique. Dans le cas de l'ECF, le risque inhérent s'applique donc bien et en particulier sur le point d'audit 7, concernant la détermination des provisions.

D'autre part, le risque lié au contrôle est à nouveau applicable à l'ECF. En effet, il s'agit du risque « qu'une anomalie significative ne soit ni prévenue, ni détectée par le contrôle interne de l'entité et donc non corrigée en temps voulu »<sup>38</sup>. Ce risque est présent dans toutes les entités, et peut être évité avec un audit adapté. Dans le cadre de l'ECF, il sera donc nécessaire de faire attention à ce risque, en mettant en place des contrôles suffisants afin de détecter toute anomalie. Pour conclure, l'approche par les risques permet essentiellement au commissaire aux comptes d'adapter son audit des comptes. Cette méthode est ainsi également applicable à l'ECF. C'est en effet une mesure supplémentaire afin d'effectuer les bons contrôles et de ne pas omettre une erreur dans les comptes.

---

<sup>38</sup> CNCC, Notes d'information

<<https://doc.cncc.fr/docs/notes-information>> Consulté en mai 2022

<sup>39</sup> BARLET J., TORIO-VALENTIN I., « Memento Pratique Audit et commissariat aux comptes », Editions Francis Lefebvre, 2022-2023, alinéa 25324

### 3.2.3. La mise en place de seuils, un risque ?

Dans le cadre de sa mission d'audit, le commissaire aux comptes est amené à mettre en place des seuils, afin de simplifier ses travaux d'audit. Le principal seuil établi par le commissaire aux comptes est le seuil de signification. Celui-ci est défini dans la NEP 320 : « Application de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit »<sup>38</sup>. La définition de ce seuil est la suivante : « Montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés »<sup>40</sup>. Ce seuil est défini au niveau des comptes pris dans leur ensemble, à partir d'agrégats du bilan et du compte de résultat, tels que le chiffre d'affaires ou le résultat d'exploitation. A partir de ce seuil de signification, le commissaire aux comptes définit le seuil de planification, qui permet au commissaire aux comptes de planifier sa mission. Il est déterminé sur la base d'un pourcentage du seuil de signification. Enfin, le commissaire aux comptes détermine le seuil de remontée des ajustements, qui est le seuil au-delà duquel une erreur au niveau des écritures comptables sera corrigée.

Cette notion de seuil est à nouveau en lien avec l'assurance raisonnable, que doit identifier le commissaire aux comptes, concernant l'absence d'erreur significative dans les comptes. Si cette notion s'applique à l'audit légal des comptes, il ne semble pas en être de même pour l'ECF ; ainsi, de prime abord l'ECF ne porte que sur certains points définis des comptes, il ne semble donc pas nécessaire de définir des seuils. En effet, les comptes comptables à valider sont limités et peuvent être analysés dans leur ensemble. De plus, lorsque l'on regarde le cahier des charges, il y est précisé les tolérances contractuelles concernant chaque point de l'audit. Il en ressort que seuls les points concernant la détermination des amortissements, provisions et charges à payer laissent au prestataire une tolérance contractuelle. Cependant, cette tolérance n'est laissée au prestataire, uniquement parce que le volume des informations est important. La tolérance accordée est donc de 5% du montant du compte audité. Cette tolérance contractuelle est faible par rapport au volume que peuvent représenter certains des postes à auditer.

Il est donc possible de conclure que la notion de seuils ne s'applique pas dans le cadre de l'ECF. Il convient donc pour le commissaire aux comptes effectuant la mission de s'assurer qu'il n'existe aucune anomalie, sous peine de voir sa responsabilité engagée. Au-

---

<sup>40</sup> CNCC, Norme d'exercice professionnel  
<<https://doc.cncc.fr/normes-exercice-professionnel>> Consulté en mai 2022

delà du contenu de l'audit, on peut donc noter qu'une partie de la méthodologie appliquée lors de l'audit légal peut s'adapter dans le cadre de l'ECF. Il est possible pour le commissaire aux comptes de se reposer sur les assertions d'audit et également l'approche par les risques. Il est donc maintenant possible de mettre en place une méthodologie complète afin de réaliser un ECF.

### **3.3. UNE MISE EN PLACE CONCRETE D'ADAPTATION DE L'AUDIT LEGAL A L'ECF**

#### **3.3.1. Méthodologie**

Afin de réaliser un ECF complet préservant le signataire de tout risque, nous allons mettre en place un outil de travail, qui se base sur l'audit légal des comptes, et plus particulièrement s'agissant de la démarche par phases, nous nous trouvons dans le contrôle direct des comptes. Il s'agit dès lors de mettre en place des tests de détail, afin de se forger une opinion sur la conformité des points audités. Pour cela, nous allons nous appuyer sur des travaux réalisés dans les différents cycles, en adaptant les contrôles réalisés, puisque l'ECF n'offre aucune tolérance.

Préalablement à la mise en place de ces feuilles de travail, il convient d'étudier le cahier des charges de l'ECF dans le détail, afin de n'omettre aucun point. De ce fait, dans le cadre de notre démarche, nous allons mettre en place des fichiers individuels pour chaque point du chemin d'audit. La première feuille consistera en un questionnaire permettant d'analyser les contrôles à réaliser. Ce questionnaire sera basé sur le cahier des charges de l'ECF. Une fois ce questionnaire établi, il sera possible de déterminer si des tests de détail sont nécessaires, ou s'il est possible de passer directement à la formalisation de ce qui a été observé.

Une fois cette analyse préalable réalisée, il sera possible de décider des contrôles à réaliser. Pour cela, il conviendra de prendre en compte les contrôles déjà réalisés lors de la mission d'audit légal. Dans notre cas, nous allons utiliser les feuilles de travail utilisées lors de l'audit légal des comptes au sein du cabinet. Une fois cette analyse réalisée, nous pourrons nous appuyer sur les modèles afin d'en créer de nouveaux, respectant le cahier des charges de l'ECF. Enfin, le dernier point de notre démarche consistera à formaliser les travaux réalisés, notamment par la mise en place de synthèses et de tableaux

récapitulatifs permettant de mettre en évidence les anomalies détectées<sup>41</sup>. Cette formalisation est nécessaire, puisqu'elle permet de prouver que des contrôles ont été effectués.

La mise en place des feuilles de travail concernera uniquement les points 6 à 10. En effet, les points 1 à 5 ne nécessitent pas de réaliser des tests de détail. La conformité et la qualité comptable du FEC sont déjà analysées par le commissaire aux comptes dans le cadre de sa mission légale (comme décrit dans la partie 3.1.3), seule une formalisation claire sera donc nécessaire. Il en sera de même pour les points 3 et 4 de l'audit, qui nécessitent uniquement une documentation de l'analyse effectuée et une formalisation. Le dernier point concernant le régime d'imposition en matière d'IS et de TVA implique une formalisation de la connaissance de l'entité.

### 3.3.2. Mise en place de feuilles de travail dérivées de l'audit légal

Pour tous les points d'audit, nous avons mis en place des questionnaires permettant au commissaire aux comptes d'orienter les contrôles à réaliser. Comme mentionné précédemment, les points 1 à 5 ne nécessitent pas d'analyser la comptabilité et donc il n'est pas nécessaire de mettre en place de feuilles de travail spécifiques. Les questionnaires relatifs à chaque point d'audit sont présentés dans les annexes VII à XII. Dans le cadre de cet exemple, nous allons développer un outil des contrôles à réaliser pour les points 6 à 10. Ce contrôle ne sera pas exhaustif, car comme pour tout audit, en fonction de l'entreprise auditée, les contrôles sont à adapter. Nous nous concentrerons donc sur les points communs à toutes les entreprises.

Dans le cadre du point d'audit n°6 concernant les amortissements, il devient nécessaire de mettre en place des feuilles de travail<sup>42</sup>. Pour cela, il nous est possible de nous appuyer sur les contrôles réalisés dans le cycle « Immobilisations ». En effet, dans le cadre des contrôles, réalisés dans la mission d'audit légal, le premier aspect abordé est le rapprochement de la comptabilité avec les éléments de la liasse fiscale. Pour cela, il n'est pas nécessaire d'adapter la feuille de travail utilisée par le commissaire aux comptes. Les méthodes d'amortissements sont analysées chaque année par le commissaire aux

---

<sup>41</sup> Annexe VII : Synthèse des travaux réalisés

<sup>42</sup> Annexe XIII : Questionnaire et feuille de travail point d'audit n°6 - Amortissements

comptes dans le cadre du pointage de l'annexe. La mention des modes d'amortissement est une mention obligatoire de l'annexe, il suffit donc au commissaire aux comptes de formaliser l'analyse qu'il a réalisée. Par ailleurs, la base et la durée des amortissements constituent le contrôle le plus important dans ce point d'audit. Pour cela, nous allons adapter la feuille « Vérification des amortissements ». Notre adaptation de cette feuille de travail va donc porter sur la validation avec la facture d'achat de l'immobilisation. Il va principalement s'agir de valider la valeur brute (base) et le type d'immobilisation afin de s'assurer que la durée comptabilisée est correcte en obtenant la facture des immobilisations contrôlées. Il faudra également s'assurer que le calcul réalisé est correct, notamment si l'on est face à l'application d'un prorata temporis. Pour finir, il faudra analyser au minimum 50% du montant total des amortissements en faisant attention à valider tous les types d'immobilisations (incorporelle, corporelle et financière).

Tous les autres points ne nécessitent pas de contrôles spécifiques via des feuilles de travail, mais uniquement une formalisation. Il convient de noter que le contrôle de la correcte immobilisation des achats de biens est systématiquement réalisé lors de l'audit des comptes.

Le point d'audit n°7 est sans doute le plus complexe, puisqu'il concerne les provisions. Par définition, les provisions sont risquées pour les commissaires aux comptes puisqu'elles relèvent de l'appréciation de la situation par une personne. Dans le cadre de l'audit légal, les provisions sont toutes analysées dans les différents cycles (stock, clients et provisions). Le cahier des charges de l'ECF nécessite d'analyser tous les types de provision et de valider la méthode retenue. Dans notre feuille de travail<sup>43</sup>, nous allons donc tout d'abord réaliser un cadrage entre la comptabilité et la liasse fiscale, puis nous proposerons d'analyser chaque type de provision à l'aide des justificatifs que pourra fournir l'entité. S'agissant des provisions concernant les immobilisations corporelles, les stocks ainsi que les clients, tous les contrôles sont déjà réalisés dans le cadre de l'audit légal. Le commissaire aux comptes réalisant l'ECF doit uniquement s'assurer que le montant validé est d'au moins 50% du solde et que les éventuels écarts identifiés sont inférieurs à 5%.

---

<sup>43</sup> Annexe XIV : Questionnaire et feuille de travail point d'audit n°7 - Provisions

Concernant le point 8 d'audit<sup>44</sup>, les charges à payer sont un terme assez vaste en comptabilité. Il peut s'agir d'intérêts courus, de factures non parvenues, ou de charges afférentes au personnel et à l'Etat. Le mode d'analyse est le même que celui appliqué pour les provisions. Cependant, pour les charges à payer, il convient de s'assurer que celles-ci sont bien extournées au 1<sup>er</sup> janvier de l'année suivante. Dans le cadre de son audit des comptes, le commissaire aux comptes est amené à analyser ces charges. Toutefois, il peut s'avérer qu'elles ne soient pas analysées en détail, puisqu'elles sont en dessous des seuils. Pour cela, il convient pour le commissaire aux comptes d'identifier ces charges à payer, et d'effectuer des tests de détail en analysant les factures sélectionnées. Ces tests de détail sont toujours à effectuer sur 50% du solde et avec une tolérance de 5%.

De plus, pour le point d'audit n°9<sup>45</sup>, relatif aux charges exceptionnelles, il n'est pas nécessaire de mettre en place un questionnaire. En effet, une analyse des charges exceptionnelles est suffisante pour respecter le cahier des charges. Cette analyse porte sur la correcte imputation de la charge ainsi que son caractère déductible. Cela oblige le commissaire aux comptes à sélectionner au moins 50% du solde et à remonter jusqu'au justificatif que peut fournir l'entreprise, afin d'apprécier le caractère de la charge.

Enfin, le dernier point concernant l'exigibilité de la TVA, l'analyse du cahier des charges fait apparaître que ce contrôle est déjà réalisé par le commissaire aux comptes dans le cadre de ses travaux. Ce tableau est résumé à l'annexe XVII et permet de valider tous les points du cahier des charges. Toutefois, lorsque l'entreprise possède différents secteurs d'activité, il convient d'effectuer une analyse des processus mis en œuvre, afin de s'assurer de la correcte comptabilisation de la TVA. Pour conclure, nous avons mis en œuvre une méthodologie pour tous les points d'audit. Celle-ci est basée sur le chemin d'audit mais également sur les travaux déjà effectués par le commissaire aux comptes.

### 3.3.3. Les conclusions et limites mises en évidence par cette application

Suite à la mise en place de ces feuilles de travail, différents points sont à mettre en avant. Tout d'abord, et comme mentionné précédemment, de nombreux contrôles sont déjà réalisés lors de l'audit légal des comptes. Cela est notamment le cas pour les

---

<sup>44</sup> Annexe XV : Questionnaire et feuille de travail point d'audit n°8 – Charges à payer

<sup>45</sup> Annexe XVI : Feuille de travail point d'audit n°9 – Charges exceptionnelles

amortissements, ainsi que l'exigibilité de la TVA. Pour cela, il est donc seulement nécessaire de formaliser les contrôles réalisés et les anomalies détectées.

Cependant, pour le commissaire aux comptes, la limite principale est le principe de seuils qu'il applique à son audit. En effet, dans le cadre de l'ECF, il est nécessaire pour lui d'analyser toutes les catégories de flux décrites dans le cahier des charges. Pour cela, le commissaire aux comptes devra analyser un grand nombre de données et de flux, ce qui augmente les contrôles à réaliser. Cette analyse plus approfondie aura l'avantage de lui donner une meilleure vision des comptes, et donc une opinion plus précise. Suite à la mise en place de cet exemple, il semble clair que les points les plus complexes, et entraînant le plus de risque pour les prestataires sont les amortissements et les provisions. En effet, les amortissements nécessitent beaucoup de contrôles, du moins la première année de l'ECF. Ainsi, une fois les amortissements (base, taux, etc.) validés les années suivantes, il n'est plus nécessaire de les valider, mais uniquement de valider les amortissements concernant les acquisitions de l'exercice. L'application de cette méthode permettrait en effet d'émettre une opinion plus juste. Le risque lié aux provisions étant le même que dans le cadre de l'audit légal, le commissaire aux comptes est le plus qualifié pour analyser ces provisions de façon objective.

Pour conclure, le commissaire aux comptes possède les compétences pour réaliser l'ECF, tout comme les autres prestataires. Cependant, il subsiste que l'ECF est un audit, et par définition cela correspond au domaine d'expertise du commissaire aux comptes. Pour cela, il semble le plus adapté à réaliser l'ECF, en appliquant sa méthodologie à ce chemin d'audit. C'est notamment ce que nous avons montré à travers notre application concrète, et la transformation de feuilles de travail de l'audit légal, en feuilles de travail correspondant aux cahiers des charges de l'ECF. Il demeure néanmoins certains risques pour le commissaire aux comptes notamment concernant les points audités, et son application des seuils.

## CONCLUSION

L'examen de conformité fiscale est au cœur de nombreux débats entre professions mais également au sein des professions, dans un contexte de constante mutation du droit français.

L'objectif de ce mémoire était d'analyser le contexte de création de l'examen et de mettre en évidence que, de tous les prestataires disposés à réaliser l'examen, le commissaire aux comptes avait la mission la plus proche et la plus adaptée.

Pour atteindre ce but, nous avons tout d'abord analysé le contexte de la création de cet examen au niveau du droit français mais également à l'international. Au-delà du contexte, nous avons étudié le contenu du décret de mise en œuvre. Il est ressorti de cette analyse que seul le choix du prestataire était laissé aux entités voulant réaliser cet examen. Nous avons ensuite réalisé une analyse des différents prestataires habilités à réaliser l'examen, que ce soit dans leur mission légale ou dans les nouvelles missions qui leurs sont confiés. L'objectif de ce mémoire étant de montrer que le commissaire aux comptes était le plus apte à réaliser l'examen, nous avons mis en évidence les connexions existantes entre l'examen de conformité fiscale et l'audit légal. Cette connexion a été établie en montrant les liens entre les deux examens, mais également en effectuant l'analyse de la méthodologie du commissaire aux comptes. Il est ressorti de cette analyse que la connexion était aisée, ce qui nous a permis de pousser la réflexion en mettant en place des feuilles de travail concrètes.

Nous avons montré que le commissaire aux comptes était sans doute le plus proche de l'examen de conformité fiscale dans l'exercice de sa mission.

Il n'en demeure pas moins des débats entre les professions quant à la mise en œuvre de l'examen et à son développement dans l'écosystème actuel des différents métiers. A l'heure actuelle, peu de cabinets se sont aventurés à l'exercice de cet examen, et encore peu d'outils ont été développés. Les prochaines années mettront en évidence quels sont les prestataires qui le réalisent le plus, mais également quel est l'avenir de cet examen très controversé.

## BIBLIOGRAPHIE

### • OUVRAGES

BARLET J., TORIO-VALENTIN I., « Memento Pratique Audit et commissariat aux comptes », *Editions Francis Lefebvre, 2022-2023*

LOYER S. et al. « Memento Pratique Fiscal », *Editions Francis Lefebvre, 2022*

Documentation pratique fiscale – Série Contrôle fiscal, *Editions Francis Lefebvre, 2022, Division VIII, alinéa 6280*

Référentiel normatif de l'Ordre des Expert comptables, *Ordre des Experts-Comptables, 2020-2021*

### • ARTICLES

ARBELET Ludovic, « L'examen de conformité fiscale est-il compatible avec la mission de certification légale des comptes », *ActuEL Expert-comptable, 10 septembre 2021*

ARBELET Ludovic, « Examen de conformité fiscale, on n'est plus sur une relation contractuelle », *ActuEL Expert-comptable, 19 octobre 2021*

ARBELET Ludovic, « ECF par le commissaire aux comptes : oui mais ... », *ActuEL Expert-comptable, 14 décembre 2021*

BENOUDIZ L., REYNIER V., « Quelles conséquences pratiques pour les experts-comptables et commissaires aux comptes ? », *Ouverture, n°112, mai 2021, p.30-32*

BERRA S., LAVIGNE A., PwC, « Audit et contrôles comptables et financiers », *Feuillet rapide comptable, N°12, décembre 2021, p. 6 - 212*

BOISSEAU Laurence, « La grande colère des commissaires aux comptes », *Les Echos, 08/05/2018*

BOUQUOT Jean, « La Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et la recherche en audit », *ACCRA, 2019/2 (N° 5), p. 61-64. DOI : 10.3917/accra.005.0061. URL : <https://www.cairn.info/revue-accra-2019-2-page-61.htm>*

CHYZ, GAL-OR, NAIKER, SHARMA, « The association between auditor provided tax planning and tax compliance services and tax avoidance and tax risk », *The journal of the American taxation association, vol. 43, No. 2, p. 7-36*

CLAUZON Quentin, « Loi Macron, liberté et clarification pour l'activité des experts-comptables », *Affiches parisiennes, 09/09/2016*

CLAUZON Quentin, « La loi Macron : une véritable révolution professionnelle pour les avocats », *Affiches parisiennes, 22/08/2016*

CNCC, « Le CAC peut fournir une prestation d'examen de conformité fiscale à une entité dont il certifie les comptes et en dehors de toute mission légale, sous réserve d'une analyse », *décembre 2021, CEP 2021-06*

COMMITO Thomas F., « An overview of the Foreign Account Tax Compliance Act », *Journal of financial service professionals*, November 2019, vol. 71, No. 6, p.11-14

DAOUI Lila, « L'œil des Présidents sur l'examen de conformité fiscale », *Affiches Parisiennes*, 30/09/2021

FOURNEL Jérôme, « La mobilisation de la DGFIP pour une relation de confiance avec les entreprises », *L'ENA hors les murs*, 2021/7 (N° 508), p. 60-61. DOI : 10.3917/ehlm.508.0060. URL : <https://www.cairn.info/revue-hors-les-murs-2021-7-page-60.htm>

GIRONE F., VIAULT P., « Une complémentarité entre experts-comptables et OGA est-elle possible ? », *SIC n°412*, 14/02/2022, p.44

GOLSTEIN Samuel, « Qu'est-ce que la loi Pacte change pour l'expert-comptable », *LegalPlace*, 27/07/2021

ORCHOWSKI M., SOLOMON A., « FATCA: Where are we now, and what next? », *Journal of taxation & regulation of financial institutions*, sept/oct. 2014, vol. 28, issue 1, p.17-25

OLIVER Florent, « Les dispositions fiscales de la loi ESSOC, une étape sur le chemin de la confiance », *Lexbase hebdo – Edition fiscale*, 2019

SIVEUDE Olivier, « Le projet de loi relatif au « droit à l'erreur » », *Gestion & Finances Publiques*, 2018/3 (N° 3), p. 120-121. URL: <https://www.cairn.info/revue-gestion-et-finances-publiques-2018-3-page-120.htm>

TANDE C., « Examen de conformité fiscale : on n'est plus dans une relation contractuelle », *ActuEL Expert-Comptable*, 19/1/2021

VIAULT Patrick, Examen de conformité fiscale, *SIC Mag n°402*, mars 2021, p50.

- **ARTICLES DE LOI**

Décret n°2021-25 du 13 janvier 2021 portant sur la création de l'examen de conformité fiscale, *Journal officiel n°0012 du 14/01/2021*

Arrêté du 13 janvier 2021 d'application du décret n°2021-25 du 13 janvier 2021 portant sur la création de l'examen de conformité fiscale, *JO n°0012 du 14/01/2021*

Décret n°2012-432 du 30 mars 2012 relatif à l'exercice de l'activité d'expertise comptables, *Journal officiel n°0078 du 31 mars 2012*

Ordonnance n°45-2138 du 19 septembre 1945 portant institution de l'ordre des experts comptables et réglementant le titre et la profession d'expert-comptable

Arrêté du 1er septembre 2016 portant agrément des normes professionnelles relatives au cadre de référence, au glossaire, à la norme professionnelle de maîtrise de la qualité (NPMQ), à la norme professionnelle relative à la mission de présentation de comptes (NP 2300), à la norme professionnelle relative aux missions d'assurance sur des informations autres que des comptes complets historiques-attestations particulières (NP 3100), élaborées par le Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables, *JO n°0215 du 15/09/2016*

Décret n°2007-1387 du 27 septembre 2007 portant code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable, *JO n°0225 du 28/09/2007*

Code de Commerce, « Section 2 : De la mission du commissaire aux comptes », *articles L823-9 à L823-12*

Code de commerce, « Chapitre IV : De la procédure d'alerte », *Article L234-1*

Code de Déontologie de la profession de commissaire aux comptes, Annexe 8-1 du Livre VIII du Code de Commerce, en vigueur à compter du 25/03/2020, article 5

Règlement Intérieur National de la profession d'avocat, Article 6 « Le champ d'activité professionnelle de la profession d'avocat », *version consolidée au 10 février 2022*

- **REVUES**

« Audit post loi Pacte : les services auparavant interdits sont-ils désormais tous autorisés ? », *Feuillet rapide comptable 8-9/21, 30/03/2022, p.21-23, réf. 150836*

« Expertise comptable : la loi Macron », *Revue fiduciaire comptable n°430 – septembre, 09/2015*

« Un nouveau périmètre et de nouvelles modalités d'exercice pour les experts-comptables », *SIC n°346, 12/2015, p.8-9, réf. 127435*

« Loi Pacte : une réforme en profondeur du commissariat aux comptes », *Feuillet rapide comptable n°7, 07/2019, p.17-23, réf. 141187*

« Transformation des métiers comptables et d'audit : enjeux et perspectives emploi-compétences pour les cabinets », *La Revue fiduciaire – le fil quotidien, 20/12/2021*

« Les 7 mesures de la nouvelle relation de confiance (extrait du dossier de presse du 14 mars 2019) », *Gestion & Finances Publiques, 2019/3 (N° 3), p. 67-73. DOI : 10.3166/gfp.2019.3.008. URL : <https://www.cairn.info/revue-gestion-et-finances-publiques-2019-3-page-67.htm>*

« L'examen de conformité fiscale en marche », *La Revue Fiduciaire, Feuillet hebdo n°3875 du 21 janvier 2021*

« L'examen de conformité fiscale est lancé », *Feuillet rapide comptable 3/21, p.31-33*

« L'examen de conformité fiscale : une opportunité à saisir », *La Revue Fiduciaire, Feuillet hebdo n°3932 du 17 mars 2022*

- **DISCOURS**

MAUREL Vincent, « Discours de rentrée », *16 novembre 2018*

« Discours de Gérard Darmanin, *Ministre de l'Action et des Comptes publics*. Présentation de la nouvelle relation de confiance », *Gestion & Finances Publiques, 2019/3 (N° 3), p. 63-66. DOI : 10.3166/gfp.2019.3.007. URL : <https://www.cairn.info/revue-gestion-et-finances-publiques-2019-3-page-63.htm>*

- **SITES INTERNET**

OEC, « Le projet pour la profession dans le cadre de la préparation du Plan d'action pour la croissance et la transformation des entreprises (PACTE) », 01 octobre 2018

<<https://www.experts-comptables.fr/sic-evenements-espace-presse/sic-webzine/le-projet-pour-la-profession-dans-le-cadre-de-la>> Consulté en mars 2022

OCDE, « Les travaux de l'OCDE en matière de fiscalité », 2021

<<https://www.oecd.org/fr/ctp/centre-de-politique-et-administration-fiscales-brochure.pdf>> Consulté en mars 2022

Le Francilien, « Dossier : Examen de conformité fiscale », 5 mai 2021

<<https://lefrancilien.oec-paris.fr/examen-conformite-fiscale/>> Consulté en mars 2022

OEC, « Qu'est-ce qu'un expert-comptable ? », 2022

<<https://www.experts-comptables.fr/decouvrir-la-profession/qu-est-ce-qu-un-expert-comptable>> Consulté en avril 2022

POLE EMPLOI, Fiche métier – K1903 – Défense et conseil juridique

<<https://candidat.pole-emploi.fr/marche-dutravail/fichemetierrome.blocficherome.telechargerpdf?codeRome=K1903>> Consulté en mai 2022

CNCC, Norme d'exercice professionnel

<<https://doc.cncc.fr/normes-exercice-professionnel>> Consulté en mai 2022



# TABLE DES ANNEXES

---

EMILIE COGNEE

Master 2 – Mention Comptabilité Contrôle Audit  
Année 2021/2022  
Tuteur de mémoire : Patrice CHARLIER

## TABLE DES ANNEXES

<b>ANNEXE I</b> : Missions autorisées par le Code de Déontologie suite à la loi PACTE.....	1
<b>ANNEXE II</b> : Les sept mesures de la loi ESSOC .....	2
<b>ANNEXE III</b> : Le plan d'action en 15 points des BEPS.....	2
<b>ANNEXE IV</b> : Tableau des missions du commissaire aux comptes, suite à des opérations spécifiques dans la société.....	3
<b>ANNEXE V</b> : Rapport de la Compagnie Nationale des commissaires aux comptes concernant le risque d'autorévision .....	4
<b>ANNEXE VI</b> : Schéma général de la démarche par phase .....	6
<b>ANNEXE VII</b> : Synthèse des travaux réalisés.....	7
<b>ANNEXE VIII</b> : Questionnaire point d'audit n°1 – Conformité du FEC.....	8
<b>ANNEXE IX</b> : Questionnaire point d'audit n°2 – Qualité comptable du FEC .....	8
<b>ANNEXE X</b> : Questionnaire point d'audit n°3 – Logiciel ou système de caisse .....	9
<b>ANNEXE XI</b> : Questionnaire point d'audit n°4 – Mode de conservation des documents ....	9
<b>ANNEXE XII</b> : Questionnaire point d'audit n°5 – Régime d'imposition en matière de résultats et de TVA.....	10
<b>ANNEXE XIII</b> : Questionnaire et feuille de travail point d'audit n°6 – Amortissements..	11
<b>ANNEXE XIV</b> : Questionnaire et feuille de travail point d'audit n°7 – Provisions .....	12
<b>ANNEXE XV</b> : Questionnaire et feuille de travail point d'audit n°8 – Charges à payer .....	12
<b>ANNEXE XVI</b> : Feuille de travail point d'audit n°9 – Charges exceptionnelles .....	13
<b>ANNEXE XVII</b> : Questionnaire et feuille de travail point d'audit n°10 – Déductibilité TVA .....	13

## ANNEXE I : Missions autorisées par le Code de Déontologie suite à la loi PACTE

SERVICES	EIP ET NON EIP
1. Efficacité du contrôle interne comptable et financier	Présomption d'absence d'incompatibilité
2. Attestation de données prévisionnelles / du business plan	
3. Audit financier contractuel	
4. Attestation de ratios financiers	
5. Diagnostic de la solvabilité	
6. Attestation de l'utilisation des fonds reçus conformément à leur objet	
7. Respect des délais de paiement	
8. Attestation de conformité sociale	
9. Respect de dispositions réglementaires propres à l'exercice d'une activité	
10. Conformité d'un processus à un référentiel	
11. Conformité des dispositifs de lutte contre le blanchiment des capitaux et le terrorisme	
12. Conformité des dispositifs de lutte contre la corruption	
13. Attestation des données extra-financières : responsabilité sociétale de l'entité	
14. Exposition et maturité de l'entité face aux risques cyber	
15. Analyse des dispositifs RGPD	
16. Audit des systèmes d'information	
17. Conditions de fonctionnement d'un processus	
18. Respect de dispositions liées à la forme juridique de l'entité	Possible sous réserve du respect de certaines limites

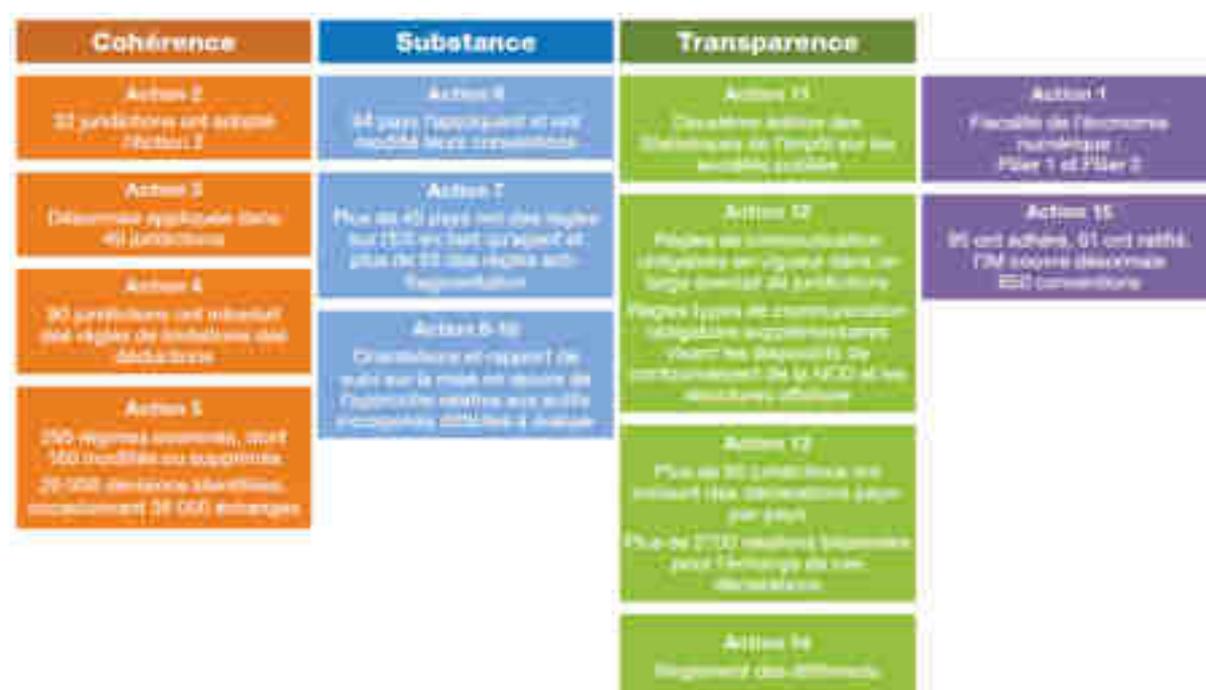
Source : « Audit post loi Pacte : les services auparavant interdits sont-ils désormais tous autorisés ? », *Feuille rapide comptable* 8-9/21, 30/03/2022, p.21-23, réf. 150836

## ANNEXE II : Les sept mesures de la loi ESSOC

1.	L'accompagnement fiscal personnalisé pour les PME
2.	Le partenariat fiscal pour les ETI et les grandes entreprises
3.	La démarche spontanée de mise en conformité
4.	L'examen de conformité fiscale par un tiers de confiance
5.	L'amélioration du dialogue et des recours dans le contrôle
6.	La mobilisation pour les rescrits
7.	L'appui des entreprises à l'international

Source : « Les 7 mesures de la nouvelle relation de confiance (extrait du dossier de presse du 14 mars 2019) », *Gestion & Finances Publiques*, 2019/3 (N° 3), p. 67-73. DOI : 10.3166/gfp.2019.3.008. URL : <https://www.cairn.info/revue-gestion-et-finances-publiques-2019-3-page-67.htm>

## ANNEXE III : Le plan d'action en 15 points des BEPS



Source : OCDE, « Les travaux de l'OCDE en matière de fiscalité », 2021  
<https://www.oecd.org/fr/ctp/centre-de-politique-et-administration-fiscales-brochure.pdf>  
 Consulté en mars 2022

## ANNEXE IV : Tableau des missions du commissaire aux comptes, suite à des opérations spécifiques dans la société

OPERATIONS	TEXTES SOURCES	CONTROLE
Distribution d'acomptes sur dividendes	C. com. Art. L232-12	Certification du bilan
Augmentation de capital par compensation avec des créances	C. com. Art. L225-146, al. 2 et R. 225-134	Certification de l'arrêté des comptes et des libérations d'actions.
Suppression du droit préférentiel de souscription	C. com. art. L225-135 et L22-10-51 et R 225-114 à R 225-117	Rapport spécial à l'AGE
Emission, conversion ou rachat d'actions de préférence	C. com. art L228-12 et R228-17 à R 228-22	Rapport spécial à l'AGE et/ou aux organes de direction en cas de délégation le cas échéant
Emission et modification de valeurs mobilières donnant accès au capital	C. com. art. L 228-93 et R225-117	Rapport spécial à l'AGE et/ou aux organes de direction en cas de délégation
Examen de conformité fiscale	Décret 2021-25 du 13-01-2021	Compte rendu de mission
Ouverture d'options de souscription ou d'achat d'actions au bénéfice des membres du personnel	C. com. art. L225-177 et L22-10-56 et R225-144	Rapport spécial à l'AGE
Réduction du capital	C. com art. L225-204, R 225-150 et R 225-156	Rapport spécial à l'AGE
Conversion ou rachat des parts bénéficiaires émises depuis plus de 20 ans.	Déc. 6/6/67 art. 6	Rapport spécial à l'AGE
Fusion, scission, apport partiel d'actif	/	/
Transformation de la société	C. com. art. L 225-244 et L 223-43	Rapport spécial à l'AGE
Regroupement volontaire des actions non cotées	Déc. 5/4/65	Rapport spécial à l'AGE
Emission de titres participatifs	C. com. art. L 228-37	Rapport à l'assemblée générale
Paiement du dividende ou d'acomptes sur dividendes en actions	C. com. art. L 232-19	Rapport à l'assemblée générale
Augmentation de capital rémunérant une OPE	C. com. art. L 22-10-54	Rapport à l'assemblée générale
Cessions par un fonds de capital-investissement des titres de capital ou de créances détenus depuis plus de 12 mois à une	C. mon. fin. art. R214-41, R214-54, R 214-72, R214-204, R214-41	Rapport à la société de gestion

entreprise liée à sa société de gestion		
---	--	--

Source : BERRA S., LAVIGNE A., PwC, « Audit et contrôles comptables et financiers », *Feuillelet rapide comptable*, N°12, décembre 2021, p. 6 - 212

## ANNEXE V : Rapport de la Compagnie Nationale des commissaires aux comptes concernant le risque d'autorévision

TYPE D'INTERVENTION DU CAC	MISSION D'EXAMEN DE CONFORMITE FISCALE POUR L'ENTITE NON EIP DONT LE CAC CERTIFIE LES COMPTES, OU SON RESEAU	MISSION D'EXAMEN DE CONFORMITE FISCALE POUR L'ENTITE EIP DONT LE CAC CERTIFIE LES COMPTES, OU SON RESEAU	MISSION D'EXAMEN DE CONFORMITE FISCALE POUR UNE ENTITE DONT LE CAC NE CERTIFIE PAS LES COMPTES
Principes	Il est interdit au commissaire aux comptes d'accepter ou de poursuivre une mission de certification auprès d'une personne ou d'une entité qui n'est une entité d'intérêt public lorsqu'il existe un risque d'autorévision ou que son indépendance est compromise et que des mesures de sauvegarde appropriées ne peuvent être mises en œuvre	Il est interdit aux commissaires aux comptes et aux membres du réseau auquel il appartient de fournir directement ou indirectement à l'entité d'intérêt public dont il certifie les comptes, et aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 et dont le siège social est situé dans l'Union européenne, les services mentionnés au paragraphe 1 de l'article 5 du règlement UE 537/2014 du 16 avril 2014.	Les dispositions communes du code de déontologie applicables aux commissaires aux comptes dans l'exercice de leur activité professionnelle s'appliquent à tout commissaire aux comptes, quelle que soit la mission ou la prestation qu'il fournit.
Analyse à réaliser par le CAC et nature de cette analyse	Oui. Les services inclus dans l'examen de conformité fiscale doivent faire l'objet d'un examen afin de déterminer s'il existe un risque d'autorévision ou d'autres risques pour l'indépendance du CAC.	Oui. Les services inclus dans l'ECF ne doivent entrer dans aucune des catégories de services interdits dans le paragraphe 1 de l'article 5 du règlement 537/2014.	Oui. Si le commissaire aux comptes ou un membre de son réseau a réalisé pour l'entité une prestation qui continue à produire ses effets, le commissaire aux comptes doit analyser si cette prestation n'est pas de nature à créer un risque d'autorévision ou de perte de l'indépendance dans l'exercice de la mission d'examen de conformité fiscale qu'il souhaite rendre à cette entité. Si un tel risque existe, il devra prendre les mesures de sauvegarde appropriées permettant de réduire ce

			risque à un niveau suffisamment faible pour que son indépendance ne soit pas compromise.
Problématique 1	<p>Sur les dix points de contrôle prévus par le cahier des charges, 4 points nécessitent de porter une appréciation sur des estimations comptables. Le prestataire doit, ainsi, apprécier</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-les règles de détermination des amortissements de leur traitement fiscal (point 6)</li> <li>-les règles de détermination des provisions et de leur traitement fiscal (point 7);</li> <li>-les règles de détermination des charges à payer et leur traitement fiscal (point 8)</li> <li>-la qualification et la déductibilité des charges exceptionnelles (point 9)</li> </ul> <p>En concluant sur la conformité de ces quatre points, le CAC de l'entité non EIP risque-t-il de contribuer à la définition du processus d'estimation, se plaçant ainsi en situation d'autorévision?</p> <p>La Commission estime que le fait de porter une appréciation sur des estimations s'inscrit dans les diligences habituelles du CAC (NEP540, « Appréciation des estimations comptables », août 2021) et n'est pas de nature à le placer en situation d'autorévision.</p>	<p>Cette prestation constitue-t-elle un « service d'assistance lors de contrôles fiscaux menés par les autorités fiscales ?</p> <p>Non. D'une part l'ECF ne consiste pas à assister l'entité auditée mais à effectuer les vérifications prévues par l'arrêté du 13 janvier 2021, et d'autre part, il n'est pas effectué lors d'un contrôle fiscal.</p>	N/A
Problématique 2	<p>La situation dans laquelle le commissaire aux comptes invite l'entité auditée à corriger sa comptabilité ou ses déclarations fiscales est-elle susceptible de le placer en situation d'autorévision?</p> <p>La Commission relève que, dans le cadre de sa mission de certification des comptes, le CAC doit également communiquer à la direction de l'entité auditée les anomalies qu'il a relevées (autres que celles qui sont manifestement</p>	N/A	N/A

	insignifiantes) et demander à la direction de corriger ces anomalies (NEP 450 « Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit », mai 2018), Par conséquent, le fait d'inviter l'entreprise à corriger sa comptabilité ou ses déclarations fiscales entre dans les diligences habituelles du commissaire aux comptes et n'est pas de nature à le placer en situation d'autorévision.		
Conclusion de la Commission d'éthique professionnelle	Il ressort de l'analyse que l'ECF ne crée pas de risque d'autorévision ou de risque pour l'indépendance du commissaire aux comptes, s'il est réalisé par celui-ci pour l'entité dont il certifie les comptes. Il en est de même si l'examen de conformité fiscale est réalisé par le réseau du commissaire aux comptes de l'entité non EIP.	La Commission estime que l'ECF ne crée pas non plus de risque d'autorévision ou de risque pour l'indépendance du commissaire aux comptes d'une entité EIP, s'il est réalisé par celui-ci pour l'entité dont il certifie les mêmes comptes. Il en est de même si l'ECF est réalisé par le réseau du commissaire aux comptes.	Sous réserve d'avoir réalisé l'analyse précitée, selon la Commission un commissaire aux comptes peut réaliser une prestation d'examen de conformité fiscale pour une entité dont il ne certifie par les comptes.

Source : CNCC, « Le CAC peut fournir une prestation d'examen de conformité fiscale à une entité dont il certifie les comptes et en dehors de toute mission légale, sous réserve d'une analyse », décembre 2021, CEP 2021-06

## ANNEXE VI : Schéma général de la démarche par phase

	PHASES	ETAPES CLES	OBJECTIFS
1.	Prise de connaissance et planification de la mission	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Prise de connaissance générale et par cycles</li> <li>- Procédures analytiques</li> <li>- Evaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des états financiers pris dans leur ensemble et du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions.</li> <li>- Définition des seuils</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Plan de mission</li> <li>- Programme de travail</li> <li>- Lettre de mission</li> </ul>
2.	Evaluation du contrôle interne	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Mise en œuvre des tests de conformité</li> <li>- Mise en œuvre des tests d'efficacité des procédures</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Evaluation de l'efficacité du contrôle interne</li> <li>- Adaptation de l'approche d'audit et du programme de travail</li> </ul>
3.	Contrôle direct des comptes	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Mise en œuvre de contrôles de substance</li> <li>- Mise en œuvre de contrôles globaux transverses</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Conclusion sur les assertions d'audit</li> <li>- Préparation de l'opinion sur les comptes</li> </ul>

		- Contrôle de l'annexe	
4.	Travaux de finalisation de la mission	- Examen des événements post-clôture - Déclaration de la direction - Emission de l'opinion	- Opinion sur les comptes

Source : BARLET J., TORIO-VALENTIN I., « Memento Pratique Audit et commissariat aux comptes », Editions Francis Lefebvre, 2022-2023

## ANNEXE VII : Synthèse des travaux réalisés

SYNTHÈSE DES CONTRÔLES RÉALISÉS	
<b>Synthèse des travaux effectués</b>	
<b>Synthèse des documents</b>	
Document 1	Aref
Document 2	Aref
-	Aref
<b>Synthèse globale</b>	
Appréciation du contrôle réalisé	
<b>Liste des anomalies détectées</b>	
Type d'anomalie	Justification
-	-



## ANNEXE X : Questionnaire point d'audit n°3 – Logiciel ou système de caisse

### QUESTIONNAIRE – LOGICIEL OU SYSTÈME DE CAISSE

Texte(s) de référence : Article 3<sup>o</sup> bis du 1 de l'article D81 du CGI  
[https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article\\_l/1/LEGIFRANCE00364323642](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_l/1/LEGIFRANCE00364323642)  
 BOI-TVA-BECLA-30-10-30  
<https://boi.piq.fr/boi/tva/bec/30-10-30-20141001/boi/tva/bec/30-10-30-20141001>

1. L'entreprise entre-t-elle dans le champ d'application du dispositif ?

Réponse (O/N)    
 Si NON justification  Si réponse négative passer directement à la question suivante

2. L'entreprise possède-t-elle un certificat ou une attestation ?

2.1. Si oui : Le certificat ou l'attestation sont-ils valides ?  
 Rapprochement avec les informations ADOUR, LNE et ceux du site logiciel

Réponse (O/N)    
 Validité du document **Non**

2.2. Si non : la société va-t-elle corriger ses erreurs ?

Réponse (O/N)  Si réponse négative, mentionner dans le compte rendu

## ANNEXE XI : Questionnaire point d'audit n°4 – Mode de conservation des documents

### QUESTIONNAIRE – MODE DE CONSERVATION DES DOCUMENTS

Texte(s) de référence : <https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section/l/1/LEGIFRANCE00364323642>

1. La société possède-t-elle des procédures prévues ?

Réponse (O/N)    
 Si NON justification

2. Les processus sont-ils mis par écrit ?

Réponse (O/N)    
 Si NON justification

3. Avez-vous réalisé des constatations matérielles ?

Réponse (O/N)    
 Commentaire

4. Avez-vous réalisé des sondages ?

Réponse (O/N)    
 Si NON justification

## ANNEXE XII : Questionnaire point d'audit n°5 – Régime d'imposition en matière de résultats et de TVA

### QUESTIONNAIRE – RÉGIME D'IMPOSITION EN MATIÈRE DE RÉSULTATS ET DE TVA

Texte(s) de référence Article 30-0 du CGI  
<https://www.legifrance.gouv.fr/consulter/le/JURIACT000042135125/>  
 Article 302ter du CGI  
<https://www.legifrance.gouv.fr/consulter/le/JURIACT000042135125/?text=LETS2016CTN&th=CPS&off=cert&Dm=jeune01&CPS=04bis-4-09%20du%20CGI>  
 Article 04bis 4-09 du CGI  
<https://www.legifrance.gouv.fr/consulter/le/JURIACT000042135125/2016-01-01#L135125-019---11113-135125CTN&th=CPS&M=jeune01>  
 Article 206 du CGI  
<https://www.legifrance.gouv.fr/consulter/le/JURIACT000042135125/>

1 Le régime appliqué est-il conforme aux dispositions légales ?

Réponse (O/N)

2 Si non : Des déclarations rectificatives ont-elles été élaborées ?

Réponse (O/N)   
 Si non justification

3 L'entreprise est-elle nouvelle ?

Réponse (O/N)  Si le régime est nul, des règles particulières s'appliquent

4 La société fait-elle partie d'un régime d'intégration fiscale ?

Réponse (O/N)  Si non passer à la question

4.1 La société est-elle l'entreprise intégrante ?

Réponse (O/N)  Si non passer à la question

4.2 Avez-vous analysé le périmètre d'intégration ?

Réponse (O/N)

4.3 La société mère peut-elle être intégrée ?

Réponse (O/N)

### QUESTIONNAIRE – RÉGIME D'IMPOSITION EN MATIÈRE DE RÉSULTATS ET DE TVA

Texte(s) de référence Article 293 B du CGI  
<https://www.legifrance.gouv.fr/consulter/le/JURIACT000042135111/>  
 Article 287 du CGI  
<https://www.legifrance.gouv.fr/consulter/le/JURIACT000042135111/>  
 Article 298 quater du CGI et 298 bis  
<https://www.legifrance.gouv.fr/consulter/le/JURIACT000042135111/>

1 L'actif est-il exempt de la franchise de base ?

Réponse (O/N)

2 Le chiffre d'affaires est-il dans le champ d'application de la franchise de base ?

Réponse (O/N)

3 La mention "TVA non applicable" est-elle bien inscrite sur les factures ?

Réponse (O/N)   
 Si non justification

4 Dans le cadre du régime réel simplifié, les obligations déclaratives sont-elles respectées ?

Réponse (O/N)   
 Si non justification

5 Les obligations déclaratives du régime réel sont-elles respectées ?

Réponse (O/N)   
 Si non justification





## ANNEXE XVI : Feuille de travail point d'audit n°9 – Charges exceptionnelles

### Feuille de travail – 117

N° compte	Libellé comptes	Date comptable	Montant	Justificatif	Qualification de la charge	Charge déductible (O/N)	Charge déduite dans la déclaration (O/N)	Commentaire	Conclusion

## ANNEXE XVII : Questionnaire et feuille de travail point d'audit n°10 – Déductibilité TVA

### Feuille de travail – 118

#### I. Vérification des déclarations de DAS

Date	Déclaration I					TVA déduite	TVA à déduire			TVA à régulariser	TVA à verser	Déclaration TTE	Déclaration TCC	TVA déduite	Observations	
	2020	2019	2018	2017	2016		2020	2019	2018							
<b>TOTAL</b>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	

#### II. Vérification déclarations et comptabilité

Préparer : Regarder les comptes de CA, les comptes d'écritures (TTE), les comptes de transfert de charges (TCC) et le TTE.

Comptes	Mont. TTE	2020%	2019%	Non déduit	TOTAL HT	Taux	Taux	Observations
3000000 Provisions RAPOR								
3000020 Audit managérial et institution								
3000000 Autres produits écritures annexes								
7010000 Remboursement formation								
<b>TOTAL</b>	0	0	0	0	0			
411 - Clients début de période	(+)							
411 - Clients fin de période	(+)							
412 - Clients douteux au début de période	(+)							
411 - Clients 20% début de période	(+)							
411 - Clients douteux 20% début de période	(+)							
411 - Clients douteux fin de période	(-)							
411 - Clients fin de période	(-)							
411 - Clients douteux 20% fin de période	(-)							
411 - Clients 20% fin de période	(-)							
854200 - Créances provisionnelles échéance 20%	(-)							
854420 - Créances provisionnelles échéance 10%	(-)							
865 - Créances accablées 5,5 %	(-)							
865 - Créances accablées 20 %	(-)							
4185 - Fact à établir / début de période	(+)							
4185 - Fact à établir / début de période	(+)							

