

**L E S
CARRÉS
DEC**

1

**9^e éd.
2021**

Gérard Lejeune et Jean-Pierre Emmerich

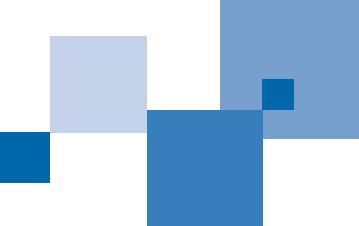
**RÉGLEMENTATION
PROFESSIONNELLE
ET DÉONTOLOGIE DE
L'EXPERT-COMPTABLE ET DU
COMMISSAIRE AUX COMPTES**

**22 fiches de cours pour acquérir
les connaissances nécessaires**

 *Gualino* un savoir-faire de **Lextenso**

Gérard Lejeune et Jean-Pierre Emmerich

**RÉGLEMENTATION
PROFESSIONNELLE
ET DÉONTOLOGIE DE
L'EXPERT-COMPTABLE ET DU
COMMISSAIRE AUX COMPTES**



Gérard Lejeune est expert-comptable et commissaire aux comptes.

Jean-Pierre Emmerich est expert-comptable et commissaire au comptes. Il intervient dans les classes préparatoires au diplôme d'expertise comptable.

Dans la même collection :

- DEC 1 Réglementation professionnelle et déontologie de l'expert-comptable et du commissaire aux comptes, 9^e éd. 2021 (G. Lejeune et J.-P. Emmerich).
- DEC 1 QRC et QCM corrigées – Réglementation professionnelle et déontologie de l'expert-comptable et du commissaire aux comptes, 6^e éd. 2021 (S. Sabbah et K. Meghraoui).
- DEC 2 Révision légale et contractuelle des comptes, 5^e éd. 2021 (S. Sabbah et F. Heuvrard).
- DEC 3 Le mémoire d'expertise comptable, 3^e éd. 2020 (C. Degrilart et T. Mehani).



© 2021, Gualino, Lextenso
1, Parvis de La Défense
92044 Paris La Défense Cedex
ISBN 978 - 2 - 297 - 13155 - 1
ISSN 2269-2304

Suivez-nous sur



www.gualino.fr

Contactez-nous sur gualino@lextenso.fr



Programme officiel de l'UE 1

Réglementation professionnelle et déontologie de l'expert-comptable et du commissaire aux comptes

Nature : épreuve écrite sous forme de questions – Durée : 1 heure – Coefficient : 1

Thèmes	Sens & portée de l'étude	Notions et contenus
Exercice de la profession	Connaître le cadre et les conditions d'exercice des différentes missions	<ul style="list-style-type: none">– cadre légal et réglementaire ;– organisation de la profession ;– accès à la profession ;– périmètre des missions ;– nomination, lettre de mission, cessation de fonctions ;– modes d'exercice de la profession ;– honoraires ;– particularités du commissariat aux comptes et notamment non immixtion, obstacles à la mission (délit d'entrave), exercice collégial, révélation au procureur de la république, EIP ;– particularités de l'expertise comptable et notamment devoir de conseil, missions auprès de personnes physiques ;– portée des textes européens et internationaux sur les professions françaises.
Éthique, et déontologie	Connaître et savoir appliquer les éléments fondamentaux de comportement et des autres textes liés à l'éthique	<ul style="list-style-type: none">– code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable ;– code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes ;– portée des textes européens et internationaux sur les professions françaises.
Contrôle de qualité	Cadre et modalités du contrôle de qualité et d'activité professionnelle	<ul style="list-style-type: none">– le système de supervision publique (Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C), autorité des marchés financiers (AMF)) ;– le contrôle de qualité ;– le contrôle d'activité professionnelle ;– portée des textes européens et internationaux sur les professions françaises.
Responsabilités du professionnel	La mise en cause de la responsabilité du professionnel (personnes physiques et personnes morales)	<ul style="list-style-type: none">– responsabilités civile, pénale, disciplinaire et administrative ;– assurance du professionnel.

Fiche 1 :	L'organisation de la profession d'expert-comptable	19
I.	L'Ordre des experts-comptables	19
	A. L'historique	19
	B. La mission	21
	C. La composition	21
	D. L'Académie	22
II.	Le Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables	22
	A. La mission	22
	B. L'organisation actuelle du Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables	24
III.	Les Conseils régionaux de l'Ordre des experts-comptables	25
	A. Des élections revisitées depuis novembre 2020	25
	B. La mission	26
	C. L'organisation et la composition	26
Fiche 2 :	Textes légaux, réglementaires et doctrinaux applicables à l'expertise comptable	29
I.	L'ordonnance du 19 septembre 1945	31
	A. Le texte de base de la profession	31
	B. Le plan de l'ordonnance	31
II.	Le Code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable	33
	A. La mise en place du Code de déontologie	33
	B. La structure du Code de déontologie	34
III.	Les normes professionnelles (NP)	35
	A. Le référentiel normatif 2016 actualisé en 2019	35
	B. Le schéma général du cadre de référence du professionnel de l'expertise comptable	35
	C. La finalité des normes professionnelles	37
	D. La portée juridique et le processus d'agrément par arrêté ministériel	37
	E. Les deux normes « chapeaux » applicables à toutes les missions	38
IV.	La doctrine professionnelle	41

Fiche 3 : Présentation des missions de l'expert-comptable **43**

- I. La profession de l'expert-comptable** **43**
 - A. L'article 2 44
 - B. L'article 22 44
- II. Les missions légales** **46**
 - A. Les missions pour les comités sociaux et économiques 47
 - B. Les interventions pour les comptes de campagne des candidats aux élections politiques 51
 - C. La délivrance du visa fiscal (CGI, art. 1649 quater L et m) 51
 - D. La mission tiers de confiance (CGI, art. 170 ter) 52
- III. Les missions contractuelles** **53**
 - A. Les missions normalisées qui donnent lieu à une expression d'assurance du professionnel de l'expertise comptable 53
 - B. Les missions normalisées qui ne donnent pas lieu à une expression d'assurance du professionnel de l'expertise comptable 57

Fiche 4 : L'accès à la profession d'expert-comptable **59**

- I. Le principe** **59**
- II. Les conditions d'inscription à l'Ordre** **61**
 - A. Les conditions de droit commun 61
 - B. La procédure spéciale 62
- III. La procédure d'inscription** **62**
- IV. L'appel** **63**
- V. L'exercice illégal de la profession d'expert-comptable** **64**
 - A. La définition 64
 - B. Les sanctions 64
- VI. Le tableau de l'ordre : structure, révision et radiation** **65**
 - A. La structure du tableau de l'Ordre 65
 - B. La révision 66
 - C. La radiation 67
 - D. La publication du tableau 67
- VII. L'assurance responsabilité civile professionnelle** **67**
 - A. L'obligation légale 67
 - B. L'adhésion au contrat groupe 68

Fiche 5 :	Les conditions d'exercice de la profession d'expert-comptable	69
I.	Le mode d'exercice	69
	A. L'exercice en nom propre	69
	B. L'exercice en société (ord. 19 sept. 1945, art. 7)	70
	C. L'exercice sous forme de structures associatives (ord. 19 sept. 1945, art. 7 ter)	73
II.	Les incompatibilités	74
	A. Les textes de base	74
	B. Les personnes concernées	75
	C. Les cas concrets d'incompatibilité	75
III.	L'organisation du cabinet – le local professionnel et les collaborateurs	80
	A. Le local professionnel	80
	B. Les collaborateurs (ord. 19 sept. 1945, art. 19 et décret n° 2012-432, 30 mars 2012, art. 132)	81

Fiche 6 :	Le recours à un expert-comptable, l'acceptation de la mission et la lettre de mission	83
I.	Les conditions préalables à l'acceptation de la mission et à son maintien	83
	A. Les procédures et politiques à mettre en place	83
	B. Leur contenu	84
	C. Les conditions liées aux ressources humaines	84
II.	L'obligation de vigilance	85
	A. La nature de l'obligation	85
	B. Le processus d'identification du client	85
	C. Le maintien de l'obligation de vigilance au cours de la mission	85
	D. La conservation des documents	86
III.	La lettre de mission	86
	A. L'établissement obligatoire	86
	B. Les mentions	86
	C. L'intérêt de la lettre de mission	87

Fiche 7 :	La cessation des fonctions de l'expert-comptable	89
I.	La fin de la mission de l'expert-comptable	89
	A. Les délais de préavis à respecter	89
	B. L'information au client de la possibilité de rompre le contrat	90

II. Les autres causes de cessation des fonctions	90
A. La cessation provisoire	90
B. La radiation pour départ à la retraite	90
C. La survenance d'une incapacité ou d'une incompatibilité	90
D. Les sanctions disciplinaires de suspension et de radiation de l'Ordre	91
III. La démission de l'expert-comptable	91

Fiche 8 : Obligations liées au comportement professionnel **93**

I. Les principes fondamentaux de comportement de l'expert-comptable	93
A. Les devoirs généraux	93
B. Les devoirs envers les clients	95
C. Les devoirs de confraternité	96
D. Les devoirs envers l'Ordre des experts-comptables	97
II. Le secret professionnel	98
A. Les sources légales	98
B. Les informations couvertes par le secret professionnel	98
C. Que peut ou ne peut pas faire l'expert-comptable ?	99
D. Comment agir en pratique face aux demandes des autorités ?	100
E. Tableau de synthèse	103
III. Le devoir de conseil et son étendue	105
A. À l'origine : une construction jurisprudentielle...	105
B. ... devenue une obligation réglementaire	105
C. Le contenu du devoir de conseil	106
D. Les preuves de l'exécution du devoir de conseil	107
IV. La communication de l'expert-comptable	108
A. Les actions de promotion et de démarchage	108
B. Le bon usage des titres et diplômes	109
C. Compétences spécialisées	109
V. La rémunération de l'expert-comptable	111
A. Les sources légales et réglementaires	111
B. L'indexation des honoraires	112
C. Le cas de litiges sur honoraires	112
VI. Le droit de rétention	112
A. Le principe	112
B. La source légale	113
C. Les précisions du Code de déontologie	113

Fiche 9 : La responsabilité de l'expert-comptable 115

- I. La responsabilité civile 115**
 - A. Les obligations des parties 115
 - B. L'étendue de la responsabilité civile 116
 - C. Les textes de loi 117
 - D. Les notions de faute, de préjudice, de lien de causalité 117
 - E. L'exercice de l'action 118
 - F. Exemples de condamnations 119
- II. La responsabilité pénale 120**
 - A. Les conditions de mise en cause 120
 - B. Les infractions concernant l'expert-comptable 120
 - C. Le cas particulier de la complicité 121
- III. La responsabilité disciplinaire 121**
 - A. La définition 121
 - B. Le déroulement de la procédure 122
 - C. La nature des sanctions et la prescription 122
- IV. L'étendue du secret professionnel de l'expert-comptable lorsque sa responsabilité est mise en cause 123**

Fiche 10 : Le contrôle qualité des experts-comptables 125

- I. Le contrôle qualité des experts-comptables 125**
 - A. Les textes de base 125
 - B. L'organisation du contrôle qualité 126
 - C. Le déroulement d'un contrôle qualité 127
 - D. Les conclusions du contrôle (arrêté du 3 mai 2012, art. 427 à 430) 128
- II. Exemples de points de contrôle pour la préparation d'un contrôle qualité 129**

Fiche 11 : Le Code d'éthique de la profession comptable de l'IFAC 131

- I. L'IFAC et l'IESBA 131**
- II. Le plan du code de l'IFAC 132**
- III. Les grands principes du code de l'IFAC 133**
 - A. Le cadre conceptuel 133
 - B. La structure du code 134
 - C. Les principes fondamentaux 134

Fiche 12 : L'organisation de la profession de commissaire aux comptes 139

- I. Le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C) 139**
 - A. Les missions du H3C (C. com., art. L. 821-1) 139
 - B. La composition du H3C (C. com., art. L. 821-2) 140
 - C. Les modalités d'exercice 141
 - D. Le traitement des saisines par le H3C 142
- II. La Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) 142**
 - A. Les missions (C. com., art. L. 821-1, L. 821-6 et R. 821-25) 142
 - B. Les structures et services rattachés 143
 - C. La composition de la CNCC 144
- III. La Compagnie Régionale des Commissaires aux Comptes (CRCC) 145**
 - A. La mission (C. com., art. L. 821-1, L. 821-6 et R. 821-25) 146
 - B. La composition 146

Fiche 13 : Textes légaux, réglementaires et doctrinaux applicables au commissariat aux comptes 147

- I. Le Code de commerce et les dispositions spécifiques liées au commissariat aux comptes 147**
 - A. La partie législative 147
 - B. La partie réglementaire 148
 - C. La partie arrêté 149
- II. Le Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes 149**
- III. Les normes d'exercice professionnel (NEP) 151**
 - A. La finalité des normes d'exercice professionnel 152
 - B. La portée juridique et le processus d'homologation 152
 - C. La particularité applicable aux petites entreprises à la suite de la loi PACTE : création d'une mission de 3 exercices dite « mission audit légal petites entreprises » (Mission ALPE) 152
- IV. Les bonnes pratiques professionnelles (BPP) 154**
- V. Les avis rendus par le H3C 154**

VI. La doctrine professionnelle	155
VII. Les textes applicables aux entités d'intérêt public (EIP)	155

Fiche 14 : Présentation des missions du commissaire aux comptes **157**

I. La mission permanente	158
A. La mission générale	158
B. Les interventions définies par la loi ou le règlement	159
II. Les missions particulières	162
A. Le commissariat aux apports	163
B. Le commissariat à la fusion	166
C. Les missions autres que le contrôle légal	167
D. L'obligation de désigner ponctuellement un commissaire aux comptes pour certaines opérations sur le capital (en l'absence de commissaire aux comptes dans la société)	168

Fiche 15 : L'accès à la profession de commissaire aux comptes **169**

I. Le principe	169
II. Les conditions d'inscription	169
III. L'obligation de formation continue particulière (C. com., art. L. 822-4)	170
IV. La procédure d'inscription	170
V. L'appel	171
VI. Les sanctions pénales	171
VII. L'assurance responsabilité professionnelle	172
A. L'obligation légale	172
B. L'adhésion automatique	172
C. L'étendue des risques couverts	172

Fiche 16 : Les conditions d'exercice de la profession de commissaire aux comptes **173**

I. Les modalités d'exercice de la profession de commissaire aux comptes	173
A. L'exercice en nom propre	173
B. L'exercice en société	173
C. L'appartenance à un réseau	175
D. L'appartenance à une association technique	176

II. Les incompatibilités et interdictions relatives à la profession	176
A. Les incompatibilités générales	176
B. Les incompatibilités spéciales	177
C. Les sanctions	182

Fiche 17 : La nomination, l'acceptation des fonctions et la lettre de mission du commissaire aux comptes **183**

I. La nomination du commissaire aux comptes	183
A. Dans les sociétés commerciales	183
B. Dans les autres entités	185
C. Le défaut de nomination des commissaires aux comptes	187
D. La publicité et information de la nomination	188
E. L'impossibilité de nomination sous condition suspensive	189
II. Les conditions préalables à l'acceptation de la mission	189
A. Les dispositions applicables à l'ensemble des entités (EIP ou non)	190
B. Les dispositions applicables uniquement aux entités EIP	193
III. La lettre de mission	194
A. L'objectif	194
B. L'obligation d'élaboration et périodicité	195
C. La pluralité de commissaires aux comptes	195
D. Le contenu	195
E. La demande d'accord	196

Fiche 18 : La cessation des fonctions du commissaire aux comptes **197**

I. La récusation et le relèvement judiciaire	197
A. La récusation (C. com., art. L. 823-6)	197
B. Le relèvement judiciaire (révocation) (C. com., art. L. 823-7)	198
C. Synthèse des différences entre la récusation et le relèvement judiciaire	199
II. Les autres causes de cessation des fonctions	200
A. L'arrivée du terme	200
B. La démission	200
C. La survenance d'une incapacité ou d'une incompatibilité	201
D. La dissolution de l'entité	201
E. La transmission universelle du patrimoine, fusion ou scission de l'entité	202

F. La transformation d'une société en une autre forme sociale	202
G. Le franchissement à la baisse des seuils de désignation	203
H. Les sanctions disciplinaires	203
I. Le décès – dissolution de la société de commissariat aux comptes	203
J. Le transfert du siège social d'une société à l'étranger	203
K. L'absorption de la société de commissariat aux comptes par une autre	204

Fiche 19 : Le mandat du commissaire aux comptes **205**

I. La durée du mandat et le renouvellement	205
A. La durée du mandat	205
B. Le renouvellement	206
II. Le commissaire aux comptes suppléant	207
A. L'obligation de désignation	207
B. Le secret professionnel à l'égard du titulaire	208
C. L'entrée en fonction en remplacement du titulaire	208
D. La désignation d'un nouveau suppléant par l'entité auditée	209
III. Le co-commissariat aux comptes	209
A. L'obligation de nomination de deux commissaires aux comptes	209
B. L'indépendance des co-commissaires	210
C. Les conditions d'exercice de la mission	210
D. Les différends entre les co-commissaires aux comptes	211
IV. Le pouvoir d'investigation et la permanence de la mission	211
A. Le principe	211
B. L'étendue du pouvoir d'investigation	212
C. Les sanctions	213
V. La rémunération	213
A. La fixation du nombre d'heures de travail	214
B. Le cas particulier en cas de déclenchement de la procédure d'alerte	215
C. Le nombre d'heures excessif ou insuffisant	215
D. La fixation de la vacation horaire (C. com., art. R. 823-15)	216
E. Le litige sur les honoraires (C. com., art. R. 823-18 à R. 823-20)	216
F. La publicité des honoraires	216
G. Le rapport entre le total des honoraires et le total des revenus	218

Fiche 20 : Obligations liées au comportement professionnel **219**

- I. La compétence professionnelle** **219**
 - A. L'obligation de formation 219
 - B. Les précisions réglementaires 219
 - C. Le recours à des experts indépendants 220

- II. Le secret professionnel** **221**
 - A. La source légale 221
 - B. Les personnes soumises au secret 221
 - C. Les limitations du secret professionnel 222
 - D. Les sanctions 225
 - E. Tableau de synthèse 225

- III. La non-immixtion dans la gestion** **226**

- IV. La publicité** **227**
 - A. Le démarchage 227
 - B. Les conditions à respecter pour effectuer de la publicité 227

- V. La confraternité** **228**

Fiche 21 : La responsabilité du commissaire aux comptes **229**

- I. La responsabilité civile** **229**
 - A. L'étendue 229
 - B. La faute ou la négligence du commissaire aux comptes 230
 - C. L'exercice de l'action 230
 - D. Les cas concrets de condamnation 231

- II. La responsabilité pénale** **232**
 - A. Les conditions de mise en cause 232
 - B. Les infractions concernant le commissaire aux comptes 232
 - C. Le cas particulier de la complicité 233

- III. La responsabilité disciplinaire** **234**
 - A. La définition et le champ d'application 234
 - B. La nature de la faute disciplinaire 234
 - C. Le déroulement de la procédure 234
 - D. La nature des sanctions et la prescription 236

- IV. L'étendue du secret professionnel du commissaire aux comptes lorsque sa responsabilité est mise en cause** **237**

Fiche 22 : Le contrôle de l'activité professionnelle des commissaires aux comptes	239
I. Le contrôle de l'activité professionnelle	239
A. Les textes de référence	239
B. Le déroulement des contrôles de l'activité professionnelle	240
C. Le déroulement des contrôles de l'activité professionnelle	240
D. La périodicité des contrôles de l'activité professionnelle	242
E. La désignation des contrôleurs	242
II. Le contrôle qualité Interne	242



PARTIE 1

L'EXPERT- COMPTABLE

L'ORGANISATION DE LA PROFESSION D'EXPERT-COMPTABLE

L'organisation de la profession d'expert-comptable est centrée autour de l'Ordre des experts-comptables, institution nationale, créée par l'ordonnance du 19 septembre 1945 et placée sous la tutelle du ministère de l'Économie et des Finances. Le ministre est représenté par un commissaire du gouvernement auprès du Conseil supérieur de l'Ordre, et par un commissaire régional du gouvernement auprès de chaque Conseil régional de l'Ordre. L'ordonnance du 19 septembre 1945, régulièrement modifiée et actualisée, comme en 2019 par la loi n° 2019-486 (loi PACTE) du 22 mai 2019 reste le texte de base de la profession des experts-comptables.

I L'Ordre des experts-comptables

A L'historique

La profession comptable s'organise progressivement avec le développement industriel au XIX^e siècle. En 1881, la première organisation importante de comptables en France est créée sous le nom de la Société de Comptabilité de France. Elle distinguait alors trois niveaux de compétences au sein de la discipline comptable, **la tenue de livres, le comptable et l'expert-comptable**, et regroupait en son sein l'ensemble des comptables salariés et libéraux.

Ce n'est qu'en 1912 qu'apparaît la Compagnie des experts-comptables de Paris. Cette dernière ne rassemble que les professionnels libéraux. La fin de la Première Guerre mondiale s'accompagne de la naissance en France d'une fédération regroupant les compagnies comptables créées depuis 1912. De plus, deux diplômes voient le jour durant cette période :

- le Brevet d'expert-comptable en 1927 ;
- le Brevet professionnel comptable en 1931.

Toutefois, aucun de ces deux diplômes ne protège le titre d'expert-comptable.

La création de l'Ordre des experts-comptables est parallèle à l'élaboration du Plan comptable général.

En 1941, une commission interministérielle est formée pour prendre en charge d'une part, la formation professionnelle des experts-comptables, et d'autre part, les projets de statuts de l'Ordre.

L'Ordre des experts-comptables et des comptables agréés, placé sous la tutelle du ministère des Finances, est institué par l'acte dit loi n° 467 du 3 avril 1942 et, le même jour, l'acte n° 468 réglemente les titres professionnels. Comme les autres ordres professionnels (médecins, architectes, pharmaciens...), l'Ordre des experts-comptables est bien né sous Vichy. Ces textes d'origine contenaient, comme pour l'accès à toutes les professions libérales, d'horribles dispositions antisémites.

L'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 constate la nullité des actes de Vichy, modifie les textes, institue l'Ordre et réglemente les titres et les professions d'expert-comptable et de comptable agréé (JO du 21 sept. 1945, p. 5938, rectification du 30 sept. 1945; JO du 31 déc., p. 8473).

Cette ordonnance de 1945 **demeure** donc le texte de base de l'organisation de la profession d'expert-comptable en France.

Les textes essentiels pour l'organisation et l'exercice de la profession ont été remaniés entre 2010 et 2014.

Le décret n° 2012-432 du 30 mars 2012 (modifié par le décret n° 2012-690 du 7 mai 2012 et par le décret n° 2019-1193 du 19 nov. 2019), relatif à l'exercice de l'activité d'expertise comptable, abroge 19 décrets pris entre 1945 et 2010 et regroupe en un texte unique les dispositions réglementaires relatives à la profession d'expert-comptable. Ce texte, très important, poursuit un long processus de modifications réglementaires du fait des réformes engagées par les lois du 23 juillet 2010, du 28 mars 2011 et par la loi de finances rectificative pour 2010. Plus récemment, l'ordonnance n° 45-2138 du 30 avril 2014 et le décret n° 2014-912 du 18 août 2014 ont notamment modifié les règles de détention du capital des sociétés d'expertise comptable et d'encadrement des actions de démarchage.

L'ordonnance n° 2015-949 du 31 juillet 2015 a modifié les conditions des élections au sein de l'Ordre en vue de favoriser l'égal accès des femmes et des hommes. Les listes de candidats devront comprendre, sous peine d'irrecevabilité, un pourcentage de personnes du sexe le moins représenté au tableau de l'Ordre au moins proportionnel, dans la limite de 50 %, au nombre de personnes de ce même sexe inscrites au tableau.

La loi pour la croissance l'activité et l'égalité des chances économiques du 6 août 2015 (loi n° 2015-990), dite « loi Macron », a confirmé le rôle des experts-comptables en tant que conseils des entreprises à travers deux mesures visant à :

- étendre le périmètre d'intervention des experts-comptables ;
- permettre aux experts-comptables de s'associer avec d'autres professions juridiques et judiciaires dans le cadre de sociétés dites interprofessionnelles.

Les experts-comptables ont désormais la possibilité de réaliser toutes études ou travaux d'ordre statistique, économique, administratif ainsi que tous travaux et études à caractère administratif ou technique dans le domaine social et fiscal y compris au profit de clients pour lesquels ils n'effectuent aucune mission comptable. Ces prestations ne doivent pas constituer l'objet principal de l'activité exercée par le professionnel qui doit rester l'expertise comptable.