

УДК 339.92(44)
DOI: 10.32342/2616-3853-2018-1-11-8

V. ONISHCHENKO,
*Doctorat en technologie, Professeur de
Prydniprovska Académie de Génie Civile et
d'Architecture (Dnipro)*

Y. HOLOVCHENKO,
*Etudiante de Prydniprovska Académie de Génie
Civile et d'Architecture (Dnipro)*

PARTICULARITÉS D'AUDIT EN FRANCE: ADAPTATION DE L'EXPÉRIENCE FRANÇAISE AUX CONDITIONS DE L'ÉCONOMIE DOMESTIQUE

A l'état actuel du développement économique, l'audit est extrêmement nécessaire. Aujourd'hui, l'audit suit un chemin évolutif. L'article décrit l'expérience française dans le développement du marché des services d'audit. La position théorique de base de l'audit en France est analysée. Les voies possibles de cette adaptation aux conditions de l'économie nationale sont étudiées.

Mots-clés: *audit, France, services d'audit, auditeur, audit.*

На сучасному етапі розвитку економіки аудиторська діяльність є вкрай необхідною. Сьогодні аудит іде шляхом еволюційного розвитку. У статті розглянуто французький досвід розвитку ринку аудиторських послуг. Проаналізовано основні теоретичні положення аудиту у Франції. Вивчено можливі шляхи його адаптації до умов вітчизняної економіки.

Ключові слова: *аудит, Франція, аудиторські послуги, аудитор, аудиторська діяльність.*

La problématique. L'audit en Ukraine évolue depuis son indépendance, mais même aujourd'hui il nous reste quelques sujets de préoccupation, notamment la place de l'audit dans le système des sciences économiques, sa définition, son sujet, ses méthodes et sa normalisation. En raison des modifications importantes introduites dans la loi ukrainienne « Sur l'audit des rapports financiers et des activités d'audit » [1] et du passage aux normes d'audit internationales, de nombreuses questions se posent quant à l'application de ces dernières.

Analyse des recherches et publications récentes. Un certain nombre de spécialistes nationaux travaillent sur le développement de l'activité d'audit en Ukraine et sur son adaptation aux normes internationales.

Ce problème est reflété par les travaux scientifiques de O. Petrik, de V. Goncharuk, de O. Shevchuk et d'autres scientifiques, ce qui témoigne de la pertinence de cette question [2, p. 16–21; 3, p. 127–128; 4, p. 530–531].

Description de parties précédemment non résolues du problème général. Malgré le travail considérable déjà accompli par les scientifiques sur ce sujet, il convient de noter que de nombreuses questions restent en suspens, et nous proposons d'en examiner une. Il s'agit d'un niveau de compétitivité des auditeurs ukrainiens inférieur aux auditeurs étrangers, qui offrent une liste de services beaucoup plus large. Il existe aussi un manque de connaissance des auditeurs ukrainiens du système d'audit à l'étranger. Nous proposons d'étudier l'audit en France pour une éventuelle inspiration des principes de base qui amélioreront la qualité de l'audit ukrainien.

Déclaration du problème. Le but de cet article est de présenter le processus d'audit en France et de rechercher les moyens d'améliorer l'audit national dans le contexte de l'intégration européenne sur la base de l'expérience française.

Présentation du matériel de recherche principal. Le terme « audit » est d'origine latine : il signifie « rendre compte ». Ce terme a été repris par les pays anglo-saxons : il signi-

fie « contrôler », dans le sens de vérification. L'audit est une mission d'opinion. Cette opinion émise par l'auditeur se construit tout au long de la mission. La qualité de cette opinion dépend de la compétence de l'auditeur, de sa rigueur dans sa démarche de contrôle.

– L'audit est applicable à toutes les activités économiques d'une société et à toute situation, exemple :

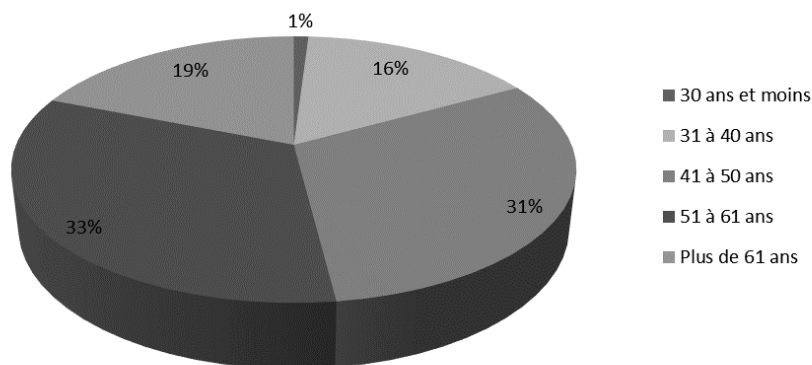
– L'audit de conformité (on vérifie qu'un espace public est conforme aux normes de sécurité en matière d'incendie) ;

– L'audit opérationnel (on vérifie qu'un salarié – d'une usine, d'un hôpital, de l'administration – agit conformément aux procédures qu'on lui a demandé de suivre) ;

– L'audit comptable et financier.

L'audit comptable et financier est principalement d'ordre légal en France. Cette mission légale est assurée par des commissaires aux comptes, profession réglementée obligatoirement regroupée au sein de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC).

Sur l'ensemble du territoire français, ce sont 19 127 commissaires aux comptes, les auditeurs légaux (12 879 personnes physiques et 6 248 personnes morales – chiffres de 2016) au service des entreprises et autres organisations. C'est une profession vieillissante (parmi les personnes physiques, 52% ont plus de 51 ans et seulement 17% ont moins de 40 ans) et occupée majoritairement par des hommes (22% des commissaires aux comptes sont des femmes).



Graphique 1. Répartition des commissaires aux comptes par tranche d'âge

Selon que l'audit est confié à une structure extérieure à l'entreprise (a) ou qu'il est effectué par un service de l'entreprise (b) on distingue l'audit externe (a) et l'audit interne (b).

L'audit externe est exécuté en France soit par un commissaire aux comptes (audit légal et audit contractuel) soit par un expert-comptable (uniquement audit contractuel).

L'audit interne est effectué pour les besoins internes d'une entreprise : la direction de l'entreprise veut s'assurer du bon enregistrement des diverses opérations et du respect des procédures mises en place. Les contrôles sont effectués par des salariés de l'entreprise. A la fin de leurs travaux, ils mentionnent dans des rapports, adressés aux dirigeants, les points forts des procédures et les erreurs identifiées. Dans ce dernier cas ils indiquent les mesures correctives à prendre.

L'audit comptable et financier porte sur les comptes annuels (bilan, compte de résultat, annexes) ainsi que sur certains documents particuliers comme ceux indiquant la rémunération des dirigeants, les dépenses donnant droit à des déductions fiscales particulières. C'est pour cela qu'on différencie l'audit légal et l'audit contractuel.

On parle d'audit légal pour certaines formes juridiques et pour des entreprises d'une certaine taille (si 2 des seuils suivants sont dépassés : total bilan supérieur à 1 550 000 €, chiffre d'affaires supérieur à 3 100 000 € et nombre de salariés supérieur à 50) la loi française oblige à un audit légal (légal = conforme à la loi) [5]. L'objectif est d'informer les actionnaires sur la qualité des comptes (ils sont justes et respectent la loi française ou au contraire il y a beau-

coup d'erreurs) afin qu'en assemblée générale (dans les six mois suivant la fin de l'exercice) les actionnaires puissent approuver les comptes à partir d'informations vraies. Seuls les commissaires aux comptes peuvent réaliser cette mission de certification des comptes.

De l'autre côté on parle de l'audit contractuel pour 95% des entreprises françaises qui sont de petite taille (PME = petite et moyenne entreprise, TPE = très petite entreprise). Elles ne sont pas soumises, par la loi, à l'obligation de certification des comptes par un commissaire aux comptes.

Mais sur la demande du banquier, d'un fournisseur, les dirigeants peuvent demander à un expert-comptable ou à un commissaire aux comptes d'effectuer un audit comptable et financier. Celui-ci est dit contractuel, car issu d'une volonté personnelle entre l'entreprise et l'auditeur, transcrite dans un contrat qui précise les objectifs de l'audit.

Mais, dans le cadre d'un audit contractuel, le professionnel doit respecter les mêmes normes de travail que s'il s'agissait d'un audit légal.

Le contrôle légal des comptes est réservé aux commissaires aux comptes. C'est une profession réglementée. La séparation des professions d'expert-comptable (établissement des comptes) et de commissaires aux comptes (contrôle légal des comptes) est une spécificité française.

La profession de commissaire aux comptes est encadrée par des textes de loi au niveau européen et des textes de loi au niveau français (code de commerce).

Pour être commissaire aux comptes il faut :

- Soit avoir le diplôme d'Expert-comptable (permet les deux professions) soit passer l'examen d'aptitude à la fonction de commissaires aux comptes ;

- Etre inscrit sur une liste auprès du tribunal de commerce du lieu d'exercice (mais le commissaire aux comptes peut exercer sur toute la France) ;

- Etre membre de la compagnie régionale.

Trois institutions surveillent la profession de commissaire aux comptes :

- Le ministère de la justice : homologation des normes d'exercice, ce qui leur donne force de loi.

- **Le Haut Conseil au Commissariat aux Comptes (H3C) : c'est une autorité administrative** indépendante chargée en particulier de veiller au respect de l'indépendance des commissaires aux comptes et à celui de la déontologie (surveillance de deuxième niveau). Il participe à l'élaboration des Normes d'Exercice Professionnel (NEP).

- La compagnie Nationale des commissaires aux comptes (CNNC), (sous tutelle du ministre de la justice). Son rôle est de représenter les commissaires aux comptes tant au plan national qu'au plan international, en particulier au sein de l'International Fédération of Accountants (IFAC). Elle contribue à la formation des membres. La compagnie nationale est divisée en Compagnie Régionale. Afin de conserver son indépendance de jugement, la fonction de commissaire aux comptes est incompatible avec :

- Toute activité commerciale ;

- Toute activité salariale (sauf l'enseignement).

De même il ne peut pas contrôler les comptes des entreprises dirigées par des membres de sa famille ou des amis trop proches.

Dans ses travaux, mais aussi dans le comportement, le commissaire aux comptes et ses collaborateurs doivent respecter le code de déontologie fixé par la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes et le H3C. Le code de déontologie français est une adaptation des normes internationales de l'IFAC. Les 3 principes fondamentaux du code sont [6]:

- Principe d'indépendance ;

- Secret professionnel (sauf vis-à-vis des actionnaires en particulier lors de l'assemblée générale et des représentants de la justice en cas de fraude) ;

- Non immixtion dans la gestion de l'entreprise auditée (il ne peut pas prendre part à la gestion de la société et juger les comptes à la fin de l'exercice).

La responsabilité du commissaire aux comptes est triple :

- **Responsabilité civile** : en cas d'erreurs non détectées dans les contrôles ou de faute qui entraînent des dommages (financiers ou autres) pour l'entreprise auditée. La loi impose

aux commissaires aux comptes de souscrire une assurance pour prendre en charge le paiement du préjudice subi par le client ;

– **Responsabilité pénale** : en cas de non-respect de la loi ou de fraude. La sanction peut aller jusqu'à un an de prison et 15 000 € d'amende ;

– **Responsabilité disciplinaire** : en cas de non-respect du code de déontologie. La sanction, imposée par la compagnie régionale (peut s'ajouter à la sanction pénale) peut aller jusqu'à l'interdiction d'exercer la profession.

Le commissaire aux comptes articule sa mission de certification des comptes en 4 grandes étapes :

L'acceptation de la mission. Avant d'accepter une nouvelle mission d'audit légal dans une entreprise, le commissaire aux comptes doit s'assurer qu'il est capable d'assurer cette mission avec indépendance (pas de liens familiaux ou amicaux), qu'il a les moyens humains, techniques et suffisamment de temps disponible.

Les commissaires aux comptes informent la compagnie régionale de ce nouveau mandat dans les 8 jours qui suivent la nomination. La compagnie régionale tient à jour le registre des mandats d'un même commissaire. A son tour la compagnie régionale informe la compagnie nationale.

Egalement l'entreprise qui a nommé le commissaire aux comptes doit effectuer une publicité légale (prévue par la loi). C'est une information publiée dans une rubrique spécialisée de journaux diffusés en France.

La lettre de mission. Le mandat du titulaire (et du suppléant) est de 6 ans. Bien que la mission soit définie par la loi et les Normes d'Exercice Professionnel (NEP) de la Compagnie, un contrat (la lettre de mission) doit être établi entre le commissaire aux comptes et l'entreprise auditée.

La mission est permanente, c'est-à-dire que le commissaire aux comptes et ses collaborateurs peuvent en théorie intervenir dans l'entreprise tous les jours de l'année. Mais pour faciliter les relations entre l'entreprise et le commissaire aux comptes la lettre de mission indique un calendrier des interventions ainsi que les honoraires. Cela suppose que le commissaire aux comptes ait évalué les risques supportés par l'entreprise, d'où la rencontre avec les dirigeants, la prise de connaissance de l'entreprise à auditer, et l'évaluation des risques auxquels est confrontée l'entité. Il peut alors faire une première estimation du risque d'erreurs dans les comptes. Compte tenu de ces conclusions, le commissaire aux comptes organise et planifie la mission. Le plan de mission regroupe les éléments suivants : travaux de contrôle à effectuer, répartition du temps, affectation des collaborateurs sur les contrôles à faire, dates d'intervention dans l'entreprise.

Exécution du travail. L'auditeur et son équipe réalisent les travaux prévus dans le plan de mission. Les travaux d'audit doivent être documentés et vérifiables par le commissaire aux comptes mais aussi par l'entreprise auditée et si besoin par la compagnie régionale et le H3C.

Le commissaire aux comptes établit donc un dossier de travail. Celui-ci doit respecter les normes d'exercice professionnel (NEP).

Il se compose de deux parties standardisées :

– Le dossier permanent qui contient l'ensemble des informations « durables ». Exemple : les dirigeants, l'histoire de l'entreprise, les emprunts, les immobilisations ;

– Le dossier de l'exercice qui va regrouper l'ensemble des feuilles de travail (contrôles qui ont été effectués pendant l'exercice), ainsi que les conclusions de ces travaux.

La rédaction du rapport. Ce rapport indique l'opinion du commissaire aux comptes. Il est joint aux comptes annuels (bilan, compte de résultat, annexes) et informe les tiers sur la fiabilité de ces comptes.

Cette opinion est soit :

– Une certification sans réserve (le résultat de ses travaux est satisfaisant). Le commissaire aux comptes estime que les comptes sont « justes », qu'ils respectent le droit comptable français.

– Une certification avec réserve (pour désaccord ou limitation). Le commissaire aux comptes estime que globalement les comptes sont « justes », mais qu'il existe un petit désaccord (une

mauvaise évaluation d'un actif ou d'un passif, mais sans incidence significative sur le résultat de l'exercice) ou une limitation (il n'a pas pu réaliser tous ses contrôles pour diverses raisons).

– Un refus de certification. Le commissaire aux comptes a constaté de graves erreurs dans la comptabilité de l'entreprise. Les comptes annuels ne donnent pas une image fidèle de l'entreprise.

Le gouvernement français a décidé de relever le seuil de chiffre d'affaires à partir duquel un audit légal est obligatoire dans le but de s'aligner sur la réglementation européenne. De 3,1 millions d'euros de chiffre d'affaires aujourd'hui, il passerait à 8 millions d'euros (et d'un total bilan de 1,55 million à 4 millions). Beaucoup de petites entreprises seraient ainsi libérées de l'obligation de faire certifier leurs comptes par un commissaire aux comptes. Cela représenterait pour ces entreprises, en moyenne une économie de 5 500 €.

La Compagnie nationale des commissaires aux comptes redoute cette décision, car cela pourrait faire perdre 25% des mandats actuels, soit près de 700 millions d'euros de chiffre d'affaires. La CNCC indique que cette réforme entraînerait le licenciement de 6 000 à 7 000 emplois salariés et toucherait 3 500 commissaires (personnes physiques).

Le gouvernement réfléchit à de nouvelles missions à confier aux commissaires aux comptes, mais rien n'est indiqué à l'heure actuelle.

Le contrôle de qualité régulier et obligatoire des services d'audit est le premier et le plus important principe que nous pouvons adopter de la France et introduire en Ukraine. Ce contrôle devrait améliorer la qualité de la prestation de services et prévenir les erreurs éventuelles dans les travaux des cabinets d'audit. Il est nécessaire de créer un organisme approprié qui superviserait la profession de l'auditeur et donnerait des conseils aux jeunes auditeurs pour améliorer le système de contrôle interne.

Les principaux aspects permettant d'améliorer la qualité des tâches effectuées par l'auditeur, sur l'exemple de France, sont les suivants :

- la prédominance d'un aspect qualitatif sur le quantitatif ;
- adhésion à des principes d'éthique professionnelle, basés sur ceux européens ;
- augmentation constante du niveau de connaissance des auditeurs ;
- développement et amélioration du cadre législatif.

Aujourd'hui il est important que l'Ukraine élabore sa propre politique d'amélioration de l'audit, car elle est nécessaire à la fois pour l'État et pour les acteurs économiques. Sur la base de l'expérience de la réalisation d'un audit en France, il est recommandé d'adopter, en Ukraine, des lois qui contrôleront de plus près la qualité des services d'audit et aideront les acteurs de l'économie à se développer.

Conclusions. Le succès de l'Ukraine sur la voie de l'amélioration du niveau des services d'audit dépend avant tout du grand travail éducatif accompli par les organisations professionnelles d'audit auprès des entreprises.

L'article met en évidence l'expérience française de la conduite des activités d'audit et les moyens possibles de son adaptation aux conditions de l'économie ukrainienne. Il est recommandé de déterminer la nécessité d'élaborer des principes organisationnels pour le contrôle de la qualité des services d'audit et le mécanisme de mise en œuvre des mesures de contrôle afin d'orienter les recherches futures.

La bibliographie

1. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T172258.html
2. Петрик О.А. Теоретичні засади розвитку національної системи аудиту України / О.А. Петрик, Г.М. Давидов // Аудитор України. – 2012. – № 10. – С. 16–21.
3. Гончарук В.В. Аудит в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку / В.В. Гончарук // Управління розвитком. – 2012. – № 7 (128). – С. 127–128.
4. Шевчук О.А. Аудит в Україні – проблеми та перспективи розвитку / О.А. Шевчук, Н.Г. Здрірко // Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. – 2010. – № 6. – С. 530–531.

5. Коли потрібно призначити аудитора? [Електронний ресурс] // Офіційний сайт французької адміністрації. – Режим доступу: <https://www.service-public.fr/professionnels-entreprises/vosdroits/F31440>

6. Національна аудиторська компанія Франції [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.cncc.fr/index.html>

Références

1. Law of Ukraine On Audit of Financial Statements and Audit Activities. Available at: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T172258.html

2. Petryk, O.A., & Davydov, G. (2012). *Teoretychni zasady rozvytku natsionalnoi systemy audytu Ukrainy* [The theoretical basis of the national audit Ukraine. Auditor Ukrainy (Auditor of Ukraine)], no. 10, pp. 16-21.

3. Honcharuk, V.V. (2012). *Audyt v Ukraini: suchasnyi stan ta perspektyvy rozvytku* [Audit in Ukraine: Current State and Development Prospects], vol. 7, pp. 127-128.

4. Shevchuk, O.A. & Zdyrko, N.G. (2010). Audit in Ukraine - problems and prospects. *Zbirnyk naukovykh prats' kafedry ekonomichnoho analizu Ternopil's'koho natsional'noho ekonomichnoho universytetu*, vol. 6, pp. 530-531.

5. Official website of the French administration “When should I appoint an auditor?”. Available at: <https://www.service-public.fr/professionnels-entreprises/vosdroits/F31440>

6. National Audit Company of France. Available at: <https://www.cncc.fr/index.html>

THE FEATURES OF AUDITING IN FRANCE: ADAPTATION OF FRENCH EXPERIENCE TO THE CONDITIONS OF THE DOMESTIC ECONOMY

Victoriia Y. Onishchenko, Prydniprovsk State Academy of Civil Engineering and Architecture (Ukraine). E-mail: yevgeniia.gl@gmail.com

Yevheniia Y. Holovchenko, Prydniprovsk State Academy of Civil Engineering and Architecture (Ukraine). E-mail : yevgeniia.gl@gmail.com

DOI: 10.32342/2616-3853-2018-1-11-8

Key words: *audit, France, auditor services, auditor, audit activity.*

The European integration vector of Ukraine provides and demands transformation of social relations. Ukraine faced a number of fundamentally new tasks, the outcome of which will depend on the position of the state among the European countries and its image in the world.

The theoretical and practical importance of the article lies in the study of foreign experience audit activities, namely the French experience, and in identifying the points that should be adapted in Ukraine to improve the organization of audit activity. First of all it concerns the control on the efficiency of the function performance of the Audit Chamber of Ukraine, which is estimated by participants of the last congress of the Association of Auditors of Ukraine was transformed from the body regulation of audit activity to «closed joint stock company» of large audit firms.

The article reviews the audit and its origin, provides statistics on the number of auditors in France. Different types of French audits and authorities regulating the operation of audit firms are considered. The missions of auditors which are put forward by themselves during the inspection of enterprises are demonstrated.

Summing up, we can say that the reform of the audit system in Ukraine is ineffective because it doesn't protect the interests of society. The study and application of foreign experience will help to form an effective system of audit activity in Ukraine.

An audit is required both for the state and for economic actors, so it is important and necessary to develop a policy to improve it. Based on the audit and experience of France, it is recommended to adopt the necessary legislative acts to control the quality of audit services more closely and to help economic actors develop and benefit Ukraine.

Одержано 7.09.2018.