

**Session de novembre 2009
DEC**

EPREUVE ECRITE

**EXAMEN FINAL
D'EXPERTISE COMPTABLE
Corrigé indicatif à diffusion restreinte**

Le corrigé comporte 14 pages

Le sujet comporte trois dossiers indépendants

Le corrigé, ci-joint, présente des éléments indicatifs de réponse aux questions de l'examen. Il est destiné aux correcteurs, mais il est à utiliser en fonction de leur compétence et de leur expérience et non à la place de celle-ci. Certaines questions peuvent appeler plusieurs réponses et il n'y a pas de corrigé-type. Les correcteurs doivent particulièrement apprécier et noter l'opinion correcte des candidats, leurs réactions professionnelles, même si leur exposé n'est pas exhaustif et s'écarte du corrigé. **La diffusion du corrigé est seulement autorisée pour les services du Ministère de l'Education nationale et pour l'Ordre des experts comptables. Elle est strictement interdite pour les sites non officiels et les forums d'Internet.**

Durée : 5 h 30 – Coefficient 1

Tournez la page S.V.P.

BAREME SUR 100 POINTS

Dossier 1 : 35 points	1.1	5
	1.2	5
	1.3	5
	1.4	10
	1.5	5
	1.6	5
Dossier 2 : 30 points	2.1	15
	2.2	10
	2.3	5
Dossier 3 : 35 points	3.1	5
	3.2	5
	3.3	5
	3.4	5
	3.5	5
	3.6	5
	3.7	5
Total		100 points

L'énoncé des questions est rappelé en caractère gras italiques.

Pour l'ensemble des questions, le correcteur devra tenir compte de l'argumentation du candidat sans exiger la recopie des textes.

DOSSIER 1 : SOCIETE TOUVABIEN (35 points)

1.1- Les commissaires aux comptes des sociétés OLIZBAD et TOUVABIEN sont-ils déliés du secret professionnel vis-à-vis de Monsieur Jean NETRO nommé commissaire à la fusion ? (5 points)

« Il résulte de l'article L. 822-15 du code de commerce que le commissaire aux comptes ne peut être délié de son secret professionnel qu'en application des dispositions de l'article L.823-12 du code de commerce ou de dispositions législatives particulières. Aucune loi ne déliant actuellement le commissaire aux comptes de son secret professionnel vis-à-vis des commissaires à la fusion ou des commissaires aux apports, le commissaire aux comptes n'est donc pas libéré de son secret professionnel à l'égard de ces personnes. » (Bulletin CNCC n°139 09/2005).

« ... Faute de base légale, le secret professionnel du commissaire aux comptes ne peut être levé à l'égard... des commissaires aux apports et à la fusion de la société... Le bulletin CNCC a précisé (n°139, septembre 2005, EJ 2005-116, p. 498) avoir demandé à la Chancellerie que l'article C. com. L 822-15 soit modifié pour que le commissaire aux comptes soit délié de son secret professionnel, notamment vis-à-vis des commissaires aux apports et des commissaires à la fusion... » (Mémento comptable Francis Lefebvre 2009 n° 5293).

Pour information du correcteur il est précisé ce qui suit et qui n'est pas attendu du candidat :

« Auparavant, l'ancien code de déontologie admettait l'existence d'un secret professionnel partagé entre le commissaire aux comptes de la société et les commissaire aux apports ou à la fusion, en fonction de l'intérêt général et de la finalité de la mission dont chacun était respectivement investi.

Compte tenu des obligations des professionnels résultant de ces différentes missions, le partage du secret entre professionnels était réalisé en pratique de manière extensive et donnait lieu le plus souvent à la communication du dossier du commissaire.

Depuis le 18 novembre 2005, date de l'application du nouveau code de déontologie, il n'existe plus de secret professionnel partagé. Un secret professionnel absolu s'applique, ce qui ne va pas sans présenter, pour certaines de ces missions, un handicap majeur non seulement pour les professionnels mais également pour les sociétés concernées.

Ainsi en est-il principalement pour les missions de commissaire aux apports et à la fusion : le maintien du secret professionnel pour ce type de missions est susceptible d'accroître considérablement le niveau de diligences nécessaires à leur mise en œuvre. Il en résulte un accroissement du délai et du coût et des interventions pouvant être extrêmement pénalisant pour les entreprises concernées, et même, dans des cas limites, les dissuader de mettre en œuvre l'opération envisagée.

Le recours maîtrisé au partage du secret, ou une mesure spécifique de levée du secret professionnel pour ce type de missions, serait là encore de nature à améliorer la situation actuelle. » (Mémento audit & commissariat aux comptes Francis Lefebvre 2009-2010 n° 5415).

Synthèse : Dans le cas évoqué, le candidat doit conclure que le secret professionnel est absolu.

1.2- Quelles diligences doit-on mettre en œuvre dans le cadre de cette mission de commissariat à la fusion ? (5 points)

Pour les sujets non couverts par les normes d'exercice professionnel homologuées, les anciennes normes du recueil de la CNCC de juillet 2003 constituent un élément de doctrine concourant à la bonne information des professionnels.

Les anciennes normes 7-101 et 7-102 du référentiel normatif de juillet 2003 précisent les diligences à mettre en œuvre par le commissaire à la fusion dans le cadre de sa mission :

- apprécier le caractère équitable du rapport d'échange par vérification de la pertinence des valeurs relatives attribuées aux actions des sociétés OLIZBAD et TOUVABIEN,
- contrôler la réalité des apports de la société OLIZBAD et apprécier l'incidence éventuelle d'éléments susceptibles d'en affecter la propriété,
- contrôler l'exhaustivité des passifs de la société OLIZBAD transmis à la société TOUVABIEN,
- apprécier l'incidence, sur la valeur individuelle des apports de la société OLIZBAD, des événements intervenus entre la date de prise d'effet de l'opération (1^{er} juillet 2009) et la date de son rapport,
- s'assurer que la valeur réelle des apports de la société OLIZBAD, pris dans leur ensemble, est au moins égale à la valeur proposée dans le traité d'apport,
- vérifier que l'actif net apporté est au moins égal à l'augmentation du capital de la société TOUVABIEN.

Synthèse : le candidat doit évoquer dans sa réponse l'ensemble des points ci-dessus.

1.3- Quelle méthode sera utilisée pour déterminer les valeurs comptabilisées dans le cadre de la fusion ? (5 points)

L'opération impliquant des sociétés sous contrôle commun (société TUTTOVABENE), la valorisation des apports se fera à la valeur comptable (voir le tableau issu du règlement CRC 2004-01).

Synthèse : le candidat devra citer la référence au règlement et conclure que, dans ce cas de figure, la valeur comptable est retenue.

1.4- Indiquer, sous forme de liste, les mentions obligatoires devant figurer dans les deux rapports que doit rédiger le commissaire à la fusion ? Il ne vous est pas demandé de rédiger ces rapports mais seulement de préciser leurs références légales. (5 points)

Après le 1^{er} mai 2007, pour les sujets non couverts par les normes d'exercice professionnel homologuées, les anciennes normes du recueil de la CNCC de juillet 2003 constituent un élément de doctrine concourant à la bonne information des professionnels.

L'ancienne norme 7-101 du référentiel normatif de juillet 2003 présente les points essentiels du rapport du commissaire à la fusion sur la valeur des apports :

- introduction,
- entités participant à l'opération (société absorbante, société absorbée),
- présentation de l'opération (objectif de réduction des coûts, méthode retenue pour évaluer le patrimoine de la société absorbée...),
- description des apports (actif apporté, passif pris en charge),
- diligences et appréciation de la valeur des apports,
- conclusion.

L'ancienne norme 7-102 du référentiel normatif de juillet 2003 présente les points essentiels du rapport du commissaire à la fusion sur la rémunération des apports :

- introduction,
- entités participant à l'opération (société absorbante, société absorbée),
- présentation de l'opération,
- vérification de la pertinence des valeurs relatives attribuées aux actions des sociétés participant à l'opération,
- appréciation du caractère équitable du rapport d'échange proposé,
- conclusion.

Synthèse : le candidat devra évoquer dans sa réponse l'ensemble des points ci-dessus.

1.5- Quelle est la durée de la prescription en matière civile concernant la fonction de commissariat aux apports ? (5 points)

« L'action en responsabilité contre le commissaire aux apports se prescrit par cinq ans (C.civ art. 2224 issu de la loi 2008-561 du 17-6-2008).

Pour information du correcteur il est précisé ce qui suit et qui n'est pas attendu du candidat :

« Avant le 19 juin 2008, date d'entrée en vigueur de la loi du 17 juin 2008 sur la réforme de la prescription, les personnes mettant en cause la responsabilité délictuelle du commissaire aux apports pouvaient exercer leur action pendant dix ans (C.civ art. 2270-1 ancien) »

Synthèse : le candidat devra citer la référence au code civil et conclure que la prescription est quinquennale.

1.6- Dans cette opération, aurait-on pu se dispenser de la désignation d'un commissaire à la fusion ? (5 points)

Le code de commerce (art. L 236-10 modifié par la loi n° 2008-649 du 3 juillet 2008, art. 8) prévoit la désignation d'un commissaire à la fusion qui établit sous sa responsabilité le rapport sur les modalités de l'opération sauf si les actionnaires participant à l'opération ont écarté cette désignation, la décision devant être prise à l'unanimité.

Pour information du correcteur il est précisé ce qui suit et qui n'est pas attendu du candidat :

Par ailleurs, dans le cadre d'une fusion simplifiée concernant l'absorption d'une filiale à 100%, l'assemblée générale extraordinaire de la société absorbante n'a plus à statuer au vu d'un rapport d'un commissaire aux apports (art. L 236-11 modifié par la loi n° 2008-649 du 3 juillet 2008, art. 9).

Synthèse : le candidat devra citer la référence au code de commerce et conclure que s'il y a unanimité des associés, un commissaire à la fusion n'a pas à être désigné.

DOSSIER 2 : « CHEZ POMPONNETTE » (30 points)

2.1 - Quelles sont les responsabilités du cabinet Expert & Audit NETRO s'il poursuit la mission dans les mêmes conditions ? (15 points)

Dans la norme 115 - Acceptation et maintien des missions¹, il est écrit que l'expert-comptable doit démissionner s'il se trouve dans l'impossibilité pour des raisons morales ou matérielles d'exécuter la mission qui lui a été confiée. S'il ne le fait pas, sa responsabilité pourra être engagée :

- Responsabilité civile

Elle pourra être mise en cause si l'expert-comptable n'a pas fait remarquer les dysfonctionnements au client par écrit.

CA Lyon, 11 mai 2006

Voir annexe D :

- réparation du préjudice
 - o Lien de causalité

¹ Norme et cadre conceptuel relatif aux missions normalisées de l'expert-comptable

- Responsabilité pénale

Elle pourra être mise en cause si la participation de l'expert-comptable à l'action coupable peut entraîner son incrimination, soit comme auteur principal, soit comme complice.

Voir annexe D :

- responsabilité pénale
- réparation du préjudice
 - o Lien de causalité

La complicité présuppose l'assistance apportée, en connaissance de cause, dans l'accomplissement d'actes positifs, à l'auteur principal ; une simple abstention ou inaction ne saurait donc la caractériser. L'expert-comptable est responsable des fautes ou des négligences relevant de la mission qui lui a été confiée. Bien que tenu seulement à une obligation de moyens, il doit rechercher les éléments probants des opérations qu'il est en charge de comptabiliser.

CA Paris 16 février 2006

CA Lyon, 11 mai 2006

- Responsabilité disciplinaire et professionnelle

Elle pourra être mise en cause si l'expert-comptable viole les règles de l'ordre et en particulier les fautes à l'honneur, les manquements à la confraternité, à la solidarité entre confrères, à la réputation de l'ordre et, en général, des manquements au code de déontologie. L'action disciplinaire intervient pour sanctionner certains actes, soit parallèlement à une action pénale, fiscale ou civile, soit en dehors même de l'existence d'une telle action. Il n'y a pas de prescription en matière d'action disciplinaire.

- Responsabilité fiscale.

Elle pourra être mise en cause si l'expert-comptable commet des agissements fautifs à titre d'auteur principal ou à titre de complice.

Art 1741, 1742, 1743, et 1772 du Code Général des Impôts (C.G.I.)

Art 1767 du C.G.I.

Art 59 et 60 du Code Pénal

Le professionnel pourra être condamné en solidarité avec le redevable légal de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt ainsi qu'à celui des pénalités fiscales afférentes.

Synthèse : Dans ce dossier, le cabinet Expert & Audit NETRO s'il poursuit la mission pourra voir engager une ou plusieurs des quatre responsabilités.

2.2 - Madame Annie DON décide de mettre fin à la mission. Quelles précautions doit-elle prendre ? (10 points)

Rupture du Contrat :

Conformément aux conditions générales de la lettre de mission, Madame Annie DON doit envoyer un premier courrier pour informer le client que son premier courrier est resté sans effet, puis un second courrier recommandé pour l'informer de la rupture du contrat.

Suivant l'article 16 du code de déontologie, « l'expert-comptable doit exercer sa mission jusqu'à son terme normal. Toutefois, il peut, en s'efforçant de ne pas porter préjudice à son

client (ou adhérent), l'interrompre pour des motifs justes et raisonnables, tels que la perte de confiance manifestée par le client (ou l'adhérent) ou la méconnaissance par celui-ci d'une clause substantielle du contrat ».

Le Secret Professionnel :

Le secret professionnel est absolu et le professionnel ne doit pas le transgresser sauf pour se défendre. Quel que soit l'objet de la mission dont il est chargé par contrat, l'expert-comptable est tenu à un secret professionnel absolu en raison des faits qu'il n'a pu connaître qu'en raison de la profession qu'il exerce. A ce sujet la norme 114 s'impose.

Déclaration de soupçon de fraude fiscale à TRACFIN :

Depuis l'ordonnance n° 2009-104 du 30 janvier 2009 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme, le champ de la déclaration de soupçon est étendu à la fraude fiscale et aux infractions passibles d'une peine de prison supérieure à un an ou qui pourraient participer au financement des activités terroristes.

L'expert-comptable doit déclarer à TRACFIN les soupçons de fraude fiscale qu'il pourrait rencontrer dans le cadre de ses missions.

Les textes légaux sont les suivants : l'article 21 de l'Ordonnance du 19 septembre 1945 qui régit la profession d'expert-comptable et l'article 378 du Code Pénal. La norme 116 est un texte réglementaire à ne pas négliger ici.

Synthèse : Le candidat devra évoquer :

- le formalisme et délai raisonnable nécessaires pour mettre fin à la mission,
- le secret professionnel,
- la déclaration de soupçon à TRACFIN, (sous réserve de disposition contraire),
- il pourra aussi évoquer les normes 114 et 116.

2.3 - Début octobre, Madame Annie DON reçoit une lettre confraternelle de reprise concernant le dossier de Monsieur Jehules RAIHEMU (Annexe E), elle vous demande ce qu'il convient de faire dans ce cas ? (5 points)

L'article 23 du code de déontologie précise : « l'expert-comptable, appelé en remplacement par un client, ne doit accepter la mission qu'à condition de s'être assuré que la demande du client n'est pas motivée par le désir de se soustraire à une exacte application de la loi ».

En réponse à cette lettre, vous ne pouvez répondre que sur le paiement de vos honoraires.

Synthèse : Le secret professionnel est absolu même dans le cas de reprise du dossier.

DOSSIER 3 : ASSOCIATION MADINAGUA (35 points)

3.1 - Fallait-il procéder à la nomination de commissaires aux comptes dans l'association ? (5 points)

La commission des études juridiques a rappelé que, concernant les associations, l'article L.612-4 du code de commerce dispose: « *Toute association ayant reçu annuellement des autorités administratives, au sens de l'article 1^{er} de la loi du 12 avril 2000, ou des établissements publics à caractère industriel et commercial une ou plusieurs subventions dont le montant global dépasse un seuil fixé par décret (153 000 Euro d'après l'article D.612-5 du code de commerce), doit établir des comptes annuels comprenant un bilan, un compte de résultat et une annexe dont les modalités d'établissement sont fixées par décret. Ces associations doivent assurer, dans des conditions déterminées par décret en Conseil d'état, la publicité de leurs comptes annuels et du rapport du commissaire aux comptes.*

Ces même associations sont tenues de nommer au moins un commissaire aux comptes et un suppléant ».

L'obligation de nomination d'un commissaire aux comptes dans les associations recevant plus de 153 000 Euro de subventions publiques est issue de l'article 81 de la loi n°93-122 du 29 janvier 1993, dite « loi Sapin » relative à la prévention de la corruption et à la transparence de la vie économique et des procédures publiques qui a ajouté un article 29bis à la loi du 1er mars 1984, relative à la prévention et au règlement amiable des difficultés des entreprises.

La nomination d'un commissaire aux comptes peut résulter soit d'une obligation administrative, soit d'une obligation légale, ces deux aspects étant, en pratique, liés à l'existence d'un financement public.

Obligations légales :

- Financement d'une autorité administrative :

Articles L.612-4 et D.612-5 du code de commerce : les associations bénéficiant d'un financement annuel supérieur à 153 000 Euro doivent nommer un commissaire aux comptes.

- Financement par dons :

Les associations ouvrant droit à un avantage fiscal dont le montant des dons excède 153 000 Euro (décret 2007-644 du 30/04/2007) sont soumises aux mêmes dispositions que celles prévues pour les associations bénéficiaires de financement d'une autorité administrative concernant la nomination d'un commissaire aux comptes, par renvoi à l'article L.612-4, alinéa 2 du code de commerce.

Obligation administrative :

La circulaire du 24 décembre 2002 relative aux subventions de l'Etat aux associations n'impose aucune obligation complémentaire aux associations en matière de nomination de commissaire aux comptes. En pratique, un organisme financeur public peut insérer une telle clause dans une convention de financement même si le financement est inférieur à 153 000 Euro.

Synthèse : Dans le cas d'espèce, la nomination d'un commissaire aux comptes titulaire et d'un commissaire aux comptes suppléant n'est pas obligatoire car les subventions d'origine publique s'élèvent à 70 000 Euro.

Toutefois, dans le cas de l'association MADINAGUA, les mandats de commissaires aux comptes iront jusqu'à leur terme.

3.2 - Précisez juridiquement l'infraction commise par Monsieur Edward JEFFROY et les conséquences pour le commissaire aux comptes ? (5 points)

Ces faits sont constitutifs de l'infraction d'abus de confiance visé à l'article L.314-12 du code pénal.

Il ne s'agit pas d'un abus de bien social réservé aux infractions des dirigeants de société.

Le commissaire aux comptes doit donc prendre connaissance des textes de base qui régissent l'entité contrôlée, en vue de déterminer les infractions qui lui sont applicables.

Plus précisément, la doctrine professionnelle (ancienne norme CNCC 6-701) se réfère «aux infractions expressément prévues par les textes de base applicables aux personnes physiques ou morales autres que commerçantes auprès desquelles le commissaire aux comptes exerce sa mission».

Synthèse : Il doit révéler les faits délictueux qui concernent la personne ou l'entité dont il est commissaire aux comptes.

La révélation des faits délictueux s'applique dans ce contexte au secteur associatif en application des articles L.823-12, alinéa 2 du code de commerce et L820-1.

La révélation sera faite au procureur de la République.

3.3 - Si Monsieur Edward JEFFROY rembourse les 1 800 Euro de travaux, quelle est la procédure à suivre ? (5 points)

« La régularisation dans les meilleurs délais, de la part des dirigeants, lorsqu'elle est possible, constitue un indice, certes non déterminant mais précieux, de la bonne foi. Ce n'est pas une cause d'extinction de la révélation » (le repentir actif n'efface pas le délit). Il s'agit toutefois d'acte permettant d'apprécier la bonne foi de son auteur.

La doctrine et la jurisprudence considèrent de façon unanime que le commissaire aux comptes n'a pas à se faire juge de l'opportunité des poursuites, cette mission incombant aux magistrats. (*Bulletin CNCC n°117-2000 page 664*).

Synthèse : Dans ce cas, la régularisation de l'opération ne suspend pas la procédure légale de révélation des faits délictueux.

3.4 - Au regard de la législation commerciale, l'association MADINAGUA exerce-t-elle une activité commerciale ? (5 points)

Parmi les activités économiques auxquelles peut se livrer une association, certaines sont des activités commerciales par nature.

Tel est le cas des activités qui remplissent les trois conditions suivantes :

- elles correspondent à l'un des actes énumérés par les articles L.110-1 et L.110-2 du code de commerce ;

- elles font montre d'une intention spéculative de la part de l'association,
- elles sont réalisées par l'association pour son propre compte et à ses risques.
L'exercice d'actes de commerce par l'association a des conséquences variables selon qu'il est accessoire, ou non, à l'activité principale du groupement.

Quatre situations peuvent se présenter :

- a) Les actes de commerce sont occasionnels et accessoires à l'activité principale, non commerciale, de l'association ; ils sont alors requalifiés en actes civils par application de la théorie de l'accessoire.
- b) Les actes de commerce sont trop nombreux pour être réputés accessoires à l'activité non commerciale du groupement, sans pour autant primer cet objet statutaire ; ils conservent alors leur qualité d'acte de commerce : toutefois, l'association ne devient pas commerçante. Ces actes seront de la compétence des tribunaux de commerce.
- c) Les actes de commerce sont habituels au point de primer l'objet statutaire non commercial du groupement et faits de façon spéculative ; l'association devient alors commerçante. Cette solution n'a été affirmée expressément que par les juges du fond.
- d) L'objet même de l'association est une activité commerciale, au sens des articles L.110-1 et L.110-2 du code de commerce, exercée de manière spéculative ; l'association devient commerçante.

Si l'association offre des produits à la vente ou fournit des services, il faut que ces activités soient prévues par ses statuts.

Synthèse : L'association MADINAGUA n'exerce pas d'activités commerciales, bien qu'habituelles, ces dernières restent accessoires à l'activité principale.

Dans le cas où la vente de tee-shirts est un achat pour revendre, prévu par l'article 632 du code de commerce, ce sont des actes de commerce. S'ils restent occasionnels et accessoires à l'activité principale de l'association, ils deviendront des actes civils par application de la théorie de l'accessoire. L'association peut légalement se livrer à cette activité commerciale.

Les manifestations, ouvertes à tous, étant limitées dans leur nombre et leur durée, ne sont pas représentatives d'une activité commerciale habituelle.

NB : Toute réponse sur l'aspect fiscal est hors sujet.

3.5 - La convention signée entre les associations MADINAGUA et VIPROCHE, est-elle une convention libre, réglementée ou interdite ? Justifiez votre réponse. (5 points)

Sont libres les « conventions portant sur des opérations courantes et conclues à des conditions normales » (art. L 225-39 code de commerce).

Les conventions réglementées comprennent l'ensemble des conventions conclues directement ou par personne interposée entre l'entité et l'un des administrateurs ou l'un des mandataires sociaux ou avec une société dans laquelle ces personnes occupent des fonctions de direction.

Procédure applicable aux conventions réglementées

Principe : Toutes conventions, hormis les conventions courantes conclues à des conditions normales et non significatives pour aucune des parties en raison de leur objet ou de leurs implications financières, sont soumises à cette procédure puisque les textes n'opèrent aucune autre distinction.

L'article L.612-5 du code commerce dispose que *«Le représentant légal ou, s'il en existe un, le commissaire aux comptes d'une personne morale de droit privé non commerçante ayant une activité économique ou d'une association visée à l'article L.612-4 présente à l'organe délibérant ou, en l'absence d'organe délibérant, joint aux documents communiqués aux adhérents un rapport sur les conventions passées directement ou par personne interposée entre la personne morale et l'un de ses administrateurs ou l'une des personnes assurant un rôle de mandataire social.*

Il est de même des conventions passées entre cette personne morale et une autre personne morale dont un associé indéfiniment responsable, un gérant, un administrateur, le directeur général, un directeur général délégué, un membre du directoire ou du conseil de surveillance, un actionnaire disposant d'une fraction des droits de vote supérieure à 10% ou assurant un rôle de mandataire social de ladite personne morale».

L'organe délibérant statue sur ce rapport.

Un décret en Conseil d'Etat précise les conditions d'établissement du rapport établi.

Les associations concernées sont celles qui :

- quelle que soit leur activité, reçoivent annuellement de l'Etat ou des établissements publics ou des collectivités locales une ou plusieurs subventions dont le montant excède 153 000 Euro,
- ou qui se livrent à une activité économique.

La loi ne définit pas les conventions interdites. Les conventions interdites sont donc identifiées par exclusion des deux autres types de conventions : libres et réglementées.

Le décret du 28 décembre 2005 n'a pas prévu de procédure d'information du représentant légal par les personnes intéressées à la convention. En revanche, le représentant légal a l'obligation d'informer le commissaire aux comptes, s'il en existe un, ou, à défaut, les adhérents.

Synthèse : En conséquence, la convention signée est applicable. C'est une convention réglementée.

3.6 - Aucune provision pour congés à payer n'a été comptabilisée. Quelles remarques feriez-vous en tant que commissaire aux comptes ? (5 points).

EXTRAIT CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ

AVIS N° 2007-05 DU 4 MAI 2007

(Arrêté du 12 décembre 2007 paru au journal officiel du 26 décembre 2007)

Relatif aux règles comptables applicables aux établissements et services privés sociaux et médico-sociaux relevant de l'article R. 314-1 du code de l'action sociale et des familles appliquant l'instruction budgétaire et comptable M22, ainsi qu'aux associations et fondations gestionnaires des établissements sociaux et médico-sociaux privés qui appliquent les règlements n°99-01 et n°99-03 du CRC.

Sommaire

1 - Champ d'application

2 - Dettes pour congés à payer et autres droits acquis par les salariés

3 - Obligations spécifiques imposées par des règles budgétaires

3.1 - Renforcement de la couverture du besoin en fonds de roulement

3.2 - Provisions réglementées pour renouvellement des immobilisations

3.3 - Amortissements dérogatoires

4 - Application des règlements n° 2002-10 et n°2004-06 du CRC

4.1 - Application de la méthode de comptabilisation par composants et des durées d'utilisation

4.1.1 - Immobilisations acquises ou produites à compter du 1er janvier 2007

4.1.2 - Immobilisations acquises ou produites antérieurement au 1er janvier 2007

4.2 - Charges à répartir sur plusieurs exercices

5 - Informations de l'annexe

6 - Plan de comptes

7 - Date d'application

Le Conseil national de la comptabilité, réuni en assemblée plénière a adopté, le 4 mai 2007, le présent avis relatif aux règles comptables applicables aux établissements et services privés sociaux et médico-sociaux relevant de l'article R. 314-1 du code de l'action sociale et des familles appliquant l'instruction budgétaire et comptable M22, ainsi qu'aux associations et fondations gestionnaires des établissements sociaux et médico-sociaux privés qui appliquent les règlements n°99-01 et n°99-03 du CRC.

1 - Champ d'application

L'avis s'applique à l'ensemble des établissements et services privés sociaux et médico-sociaux relevant de l'article R.314-1 du code l'action sociale et des familles qui appliquent désormais conformément à l'article R.314-81 du code précité, l'instruction budgétaire et comptable-M 22. L'instruction M 21 bis appliquée antérieurement cesse de s'appliquer à ces établissements et services. L'avis concerne également les associations ou fondations gestionnaires des établissements et services privés sociaux et médico-sociaux qui appliquent les règlements n°99-01 et n°99-03 du Comité de la réglementation comptable.

2 - Dettes pour congés à payer et autres droits acquis par les salariés

Selon les dispositions de l'article 312-1 du règlement n°99-03 du CRC, les droits pour congés à payer et autres droits acquis (réduction du temps de travail et compte épargne temps) par

chaque salarié, constituant une obligation pour l'organisme employeur, doivent être constatés au passif du bilan à la clôture de l'exercice.

Toutefois les dispositions réglementaires de l'article R.314-26 du CASF interdisent la prise en compte « *des provisions pour congés à payer et charges sociales et fiscales y afférents* ».

• Dispositions transitoires

Compte tenu de la dualité des réglementations comptable et budgétaire, de l'absence de dispositions particulières prises sur ce point pour ce secteur, certaines associations et fondations gestionnaires n'avaient pas enregistré les dettes pour congés à payer et autres droits acquis, d'où les mesures transitoires suivantes retenues dans le présent avis.

Pour les associations ou fondations gestionnaires des établissements et services privés sociaux et médico-sociaux ainsi que pour les établissements et services privés sociaux et médico-sociaux qui n'auraient pas pris en compte les dettes pour congés à payer et autres droits acquis par les salariés sous contrat à durée indéterminée, la contrepartie du passif représentatif de cette dette envers les salariés est comptabilisée directement en moins des fonds propres au compte 114, à l'ouverture de l'exercice 2007. Cette dette relève de la gestion propre des associations ou fondations. Les variations ultérieures des dettes pour congés à payer et autres droits acquis par les salariés sont comptabilisées au compte de résultat.

Synthèse : Conformément au CRC 99-01, la provision pour congés à payer doit être comptabilisée.

3.7 - Ayant constaté que les comptes annuels n'ont fait l'objet d'aucune publication, quelle doit être l'attitude du commissaire aux comptes nouvellement nommé ? (5 points).

Sont notamment tenues d'établir et de publier des comptes annuels, de nommer un commissaire aux comptes et de publier son rapport, les associations et fondations recevant :

- des subventions publiques pour un montant global annuel supérieur à 153 000 Euro (c.com.art. L612-4 et D.612-5) ;
- des dons du public ouvrant droit à un avantage fiscal au titre de l'IR ou de l'IS d'un montant global annuel supérieur à 153000 Euro (loi 87-571 du 23 juillet 1987 art 4-1 modifié par l'ordonnance 2008-856 du 28 juillet 2005 renvoyant aux prescriptions de l'article L612-4 précité ; décret 2007-644 du 30 avril 2007).

Les comptes annuels pour ces associations s'entendent du bilan, du compte de résultat et de l'annexe contenant, le cas échéant, un compte d'emploi annuel des ressources collectées auprès du public pour les associations faisant appel à la générosité publique.

Les associations et fondations concernées transmettent leurs documents par voie électronique dans les trois mois suivant l'approbation des comptes par l'organe délibérant statutaire.

Synthèse : Dans le cas d'espèce, l'association n'est pas concernée puisque les subventions publiques reçues annuellement ne sont pas supérieures à 153 000 Euro.

Le commissaire aux comptes devra attendre que le seuil soit atteint pour une publication des comptes annuels par l'association.