

Session de novembre 2008
DEC

EPREUVE ECRITE

**EXAMEN FINAL
D'EXPERTISE COMPTABLE
CORRIGE INDICATIF A DIFFUSION RESTREINTE**

Le présent dossier comporte 19 pages

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 celles-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 n'est pas interdite ni confidentielle, mais elle doit être réservée aux professionnels et aux étudiants avancés qui sont capables d'en apprécier toute la portée technique et déontologique et toutes les conséquences pratiques. En aucun cas il ne peut servir de motif de contestation.

Le barème sur 100 points figure à la fin du corrigé, page 19.

Tournez la page S.V.P

PREMIERE PARTIE

Identifier, en les justifiant, les inexactitudes énoncées par Loïc.

	Nature de l'erreur	Justification
1	« NEP 215 sur la lettre de mission »	La NEP sur la lettre de mission est la NEP 210 homologuée par arrêté du 14.12.2005 (JO du 21.12.2005)
2	« NEP adoptées par le conseil national de la Compagnie »	Les NEP sont toujours discutées et élaborées par le comité des normes de la CNCC et le conseil national mais elles sont soumises pour approbation au H3C, homologuées par arrêté du Garde des Sceaux et publiées au JO
3	« Ce sont de simples recommandations »	Le NEP revêtent un caractère obligatoire.
4	« Nous n'avons pas à reparler de lettre de mission pour le moment »	Selon la NEP 210, au cours de son mandat, le commissaire aux comptes détermine d'une part s'il lui paraît nécessaire de rappeler le contenu de la lettre de mission, d'autre part si les circonstances exigent sa révision, notamment : problèmes particuliers, évolution dans la nature ou l'importance des activités, événement qui nécessite des diligences particulières,...
5	« Il n'y a strictement rien de nouveau par rapport au référentiel normatif de 2003 »	La NEP sur la lettre de mission comporte plusieurs changements : <ul style="list-style-type: none"> - indication sur la façon dont sont portées à la connaissance des dirigeants les conclusions issues des interventions ; - la demande d'accord du client.

DEUXIEME PARTIE

1. Que pensez-vous des conditions de délivrance d'une telle attestation à la société holding par son commissaire aux comptes ?

L'attestation rentre dans le cadre des « attestations particulières ». D'après la norme CNCC n° 4-104, sont concernées les attestations demandées au commissaire aux comptes de l'entité sur des informations diverses ponctuelles, le plus souvent comptables et financières, c'est-à-dire ne constituant pas de documents de synthèse.

Selon la Compagnie des commissaires aux comptes (Bull CNCC n° 140, déc. 2005), une intervention du commissaire aux comptes sauf si elle est explicitement requise par un texte légal ou réglementaire, ne peut être acceptée que si cette intervention concerne l'entité elle-même. Selon la CNCC, l'attestation du commissaire aux comptes, prévue par l'instruction administrative du 8 novembre 1999 qualifiant la nature de l'activité d'une société holding ne concerne pas, directement ou indirectement la société dont les titres font l'objet d'une mutation.

Le commissaire aux comptes ne peut donc pas en principe délivrer une telle attestation (Voir également Mémento comptable F. Lefebvre édition 2008, §5359-4)

L'adoption de la NEP relative aux attestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes ne paraît pas de nature à modifier ces conclusions (Arrêté du 20 mars 2008 ; JO du 23 mars 2008, p. 5055).

2.1 – Compte tenu de l'opération envisagée, d'apport de CELINE à DELPHINE, quelles sont les règles comptables de valorisation des apports qui doivent être mises en œuvre ?

Il y a lieu de faire application du règlement CRC 2004-01. En principe, l'opération d'apport partiel d'actif au profit d'une société sous contrôle (filiale créée) doit nécessairement être faite sur la base des valeurs comptables. Toutefois, le même règlement prévoit que les opérations de filialisation d'activité avec intention de cession doivent être obligatoirement réalisées sur la base des valeurs réelles, dans la mesure où il faut faire prévaloir l'intention finale qui est de vendre (on parle parfois d'apports-cessions).

2.2 – L'opération d'apport partiel d'actif envisagée peut-elle être réalisée en bénéficiant du régime fiscal de faveur des fusions, transposable sous conditions aux apports partiels d'actifs ?

Le régime de faveur des apports partiels d'actifs s'applique aux opérations qui portent sur des branches complètes d'activité ou des éléments assimilés (apports de participation). Le régime

de faveur s'applique si l'opération est réalisée entre sociétés soumises à l'IS, si la société apporteuse prend l'engagement de conserver les titres reçus en contrepartie de l'apport pendant trois ans et si elle prend l'engagement de calculer les plus-values de cession ultérieure des titres par référence à la valeur que les éléments apportés avaient dans ses propres écritures.

Ici, il est donc impossible d'appliquer le régime fiscal de faveur des fusions car l'engagement de conservation des titres pendant 3 ans ne peut être respecté compte tenu de l'engagement de cession.

L'opération ne peut donc être placée que sous le régime fiscal de droit commun.

2.3 – La rupture définitive des négociations entre CELINE et CUISINE PRO dans le deuxième semestre 2009 serait-elle susceptible d'avoir un impact sur les conditions dans lesquelles l'opération d'apport partiel d'actif doit être réalisée au plan comptable ? Si oui, lequel ? Si non, pourquoi ?

Dans ce cas de figure, il convient de faire application des dispositions du règlement CRC 2004-01. Or, celui-ci prescrit, dans l'hypothèse où la cession ne se réalise pas, de retraiter l'opération d'apport partiel d'actif comme celui-ci aurait dû l'être dès le départ, c'est-à-dire en retenant la valeur comptable comme méthode de valorisation des apports. Cette obligation est très lourde de conséquences comptables en pratique car elle commande notamment de modifier la valeur d'inscription en comptabilité chez la société bénéficiaire de l'apport, et le cas échéant de retraiter les amortissements qui ont pu être pratiqués entre l'opération d'apport partiel d'actif et la rupture des négociations (avis CU CNC 2005-C).

2.4 – D'un point de vue fiscal, l'abandon du projet de cession est-il porteur de conséquences ? Si oui, lesquelles ? Si non, pourquoi ?

Dans la mesure où l'opération d'apport est faite rétrospectivement en valeurs comptables mais sans application du régime de faveur, les plus-values d'apport deviennent normalement taxables chez la société apporteuse par application des règles fiscales.

Pour éviter ces conséquences, l'administration fiscale admet que l'opération soit finalement, du point de vue fiscal, placée sous le régime de faveur. Mais l'application du régime de faveur est subordonnée à l'exercice d'une option. Cette option n'étant plus matériellement possible au moment de la rupture des négociations, **elle doit être exercée à titre conservatoire dans le traité d'apport initial.**

L'administration pose quatre conditions pour cette option à titre conservatoire : l'engagement de cession doit comporter une date limite de réalisation à mentionner dans le traité d'apport, l'engagement doit comporter l'identité du cessionnaire, le traité d'apport doit comporter la valorisation des apports en valeurs comptables et en valeurs réelles et enfin, l'apport doit comporter l'option à titre conservatoire pour le régime de faveur.

L'option rétrospective pour le régime de faveur aboutit à des retraitements extra-comptables, les plus-values ayant été imposées lors de l'opération d'apport en valeurs comptables : neutralisation de la plus-value d'apport, différentiel d'amortissement chez la société bénéficiaire des apports.

3.1 – Pour dire que l'opération à réaliser est valide, sur quelle base réglementaire M. Dugazon fonde-t-il sa position ?

L'opération envisagée est une opération d'apport partiel d'actif avec répartition des titres entre les associés dans le délai d'un an, répartition proportionnelle aux droits détenus en capital par chaque associé de la société apporteuse. Cette opération est parfois appelée « scission partielle » (cf : directive fusions, règlement CRC 2004-01,...).

3.2 – Au plan fiscal, à quelles conditions l'opération de répartition des titres peut-elle effectivement être réalisée sans être qualifiée de distribution ?

L'article 115-2 du CGI prévoit que la répartition des titres dans le délai d'un an n'est pas considérée comme une distribution si elle a préalablement bénéficié d'un agrément. Cet agrément sera délivré :

- si l'apport et l'attribution des titres sont justifiés par un motif économique, l'apport est placé sous le régime de faveur de l'article 210 A du CGI
- si l'apport comme la répartition des titres n'ont pas comme objectif la fraude et l'évasion fiscales.

On notera au passage que si l'opération est soumise au régime de faveur, elle devra bénéficier par ailleurs de l'agrément de l'article 210B du CGI. En effet, par définition, l'opération d'apport partiel d'actif se fera sans que puisse être respecté l'engagement de conservation des titres par la société apporteuse pendant trois ans, les titres étant répartis entre les associés dans le délai d'un an. D'où la nécessité de demander l'agrément de l'article 210B du CGI.

3.3 – Compte tenu de la configuration du groupe après l'opération, les objectifs d'optimisation fiscale de M. Dugazon peuvent-ils être atteints ?

Après l'opération, la société holding SA Groupe Dugazon détiendra effectivement 95 % de la société Bernard (80 % détenus avant toute opération, puis la SA Groupe Dugazon recevrait 75 % de 20 %, soit 15 %). Mais si cette situation permet à la SA Groupe Dugazon une option pour le régime d'intégration fiscale, elle ne saurait permettre en revanche une remontée du déficit fiscal antérieur à l'entrée dans groupe intégré de la SA Bernard. Seuls les déficits postérieurs à l'entrée dans le régime d'intégration peuvent remonter au niveau de la société tête de groupe.

4 – Que faut-il penser :

- du fait pour le commissaire aux comptes de ne pas répondre aux questions posées verbalement par les salariés ?**
- de la démarche initiée par le comité d'entreprise ?**
- de la réponse apportée par M. Albert à la convocation du comité d'entreprise ?**

L'article L 432-4 du Code du travail (re-codifié art. L 2323-8, al.3 dans le nouveau code) accorde effectivement le droit au comité d'entreprise de convoquer le commissaire aux comptes à une réunion du comité d'entreprise pour recevoir des explications sur les différents postes des documents soumis à l'assemblée ainsi que sur la situation financière de l'entreprise.

Mais cette convocation ne peut concerner que les documents qui vont être soumis à l'assemblée. Or, au cas d'espèce, la convocation a été transmise en novembre ; elle ne vise donc pas l'obtention d'explications sur des éléments soumis à l'assemblée. L'objectif de cette disposition est de permettre aux représentants du comité d'entreprise d'accéder à la même vision de la situation de l'entreprise que celle des actionnaires réunis en assemblée. Au cas précis, le comité d'entreprise ne peut donc pas convoquer le commissaire aux comptes

Le commissaire aux comptes quant à lui, ne devait effectivement pas répondre aux questions posées oralement par des salariés par ailleurs membres du comité d'entreprise. Il ne peut le faire qu'en réunion plénière du comité d'entreprise. En outre, en supposant que la convocation ait été faite pour obtenir des explications sur des postes comptables des documents présentés à l'assemblée ou la situation financière de l'entreprise, le commissaire aux comptes doit se borner à répondre aux questions posées en se gardant bien de tout exposer. (Bull. CNCC n° 98, juin 1995 ; Bull. CNCC, n° 108, décembre 1997) (Voir également norme CNCC 6 – 705).

Nota : Les candidats qui ont fait référence à l'ancienne numérotation du Code du travail ne seront pas pénalisés.

TROISIEME PARTIE

1 – Quelles sont les textes de droit comptable applicables à l'association Chevrier pour l'établissement des comptes annuels ?

Les dispositions applicables sont :

- le règlement n° 99-03 du CRC,
- le règlement n° 99-01 du CRC,
- l'avis n° 2007-05 du CNC du 4 mai 2007 relatif aux règles comptables aux associations et fondations gestionnaires d'établissements sociaux et médico-sociaux privés qui appliquent les règlements n° 99-01 et 99-03 du CRC.

2 – L'application de l'avis n° 2007-05 du CNC du 4 mai 2007 constitue-t-elle un changement comptable ?

L'association Chevrier n'appliquait pas les dispositions du PCG concernant l'enregistrement des charges de personnel avant le 1^{er} janvier 2007. Il s'agit d'un changement de méthode comptable qui s'impose à l'association Chevrier. La justification n'est pas nécessaire mais l'information doit être précisée en annexe (PCG, article 531 – 1/4).

Nota : La notion de changement comptable englobe les changements de méthode, les changements d'estimation et les corrections d'erreurs.

3 – En quoi l'avis n°2007-05 du CNC du 4 mai 2007 déroge-t-il aux règles du Plan Comptable Général ?

L'enregistrement des dettes pour congés à payer et autres droits acquis par les salariés était imposé par le PCG avant la parution de l'avis n° 2007-05 du CNC du 4 mai 2007. Cet avis n'a fait que confirmer le droit existant. Les entités qui ne se conformaient pas au PCG étaient dans l'erreur. Le changement comptable constitue donc objectivement une correction d'erreur qui devrait relever de l'article 314-3 du PCG. Ce changement comptable doit donc être imputé en résultat. L'avis n° 2007-05 du CNC du 4 mai 2007 prescrit de comptabiliser cette correction d'erreurs en capitaux propres. C'est en cela que l'avis déroge aux règles du PCG.

4 – En vous aidant de l'annexe 3, quelles sont les conséquences pour l'association Chevrier de l'application de l'avis n° 2007-05 du CNC du 4 mai 2007 ?

L'application de l'avis n° 2007-05 du CNC du 4 mai 2007 a une incidence réelle sur l'évolution des fonds propres de l'association Chevrier. En l'espèce, la situation nette est négative au 31 décembre 2007.

(Nota : les calculs ne sont pas exigés des candidats)

5 – Vous prenez connaissance également (annexe 4) d'un extrait du rapport établi par le commissaire aux comptes, Madame Madeleine de Commercy, sur les comptes annuels clos au 31 décembre 2007. La formulation de la justification des appréciations vous paraît-elle conforme aux normes d'exercice professionnel ?

Selon le paragraphe 10 de la NEP 705 « justification des appréciations », la formulation comprend les trois points suivants :

- 1 l'identification du sujet et la référence si elle est possible, à l'annexe aux comptes ;
- 2 un résumé des diligences effectuées par le commissaire aux comptes pour fonder son appréciation ;
- 3 une conclusion exprimée de façon positive, en cohérence avec l'opinion formulée sur les comptes, et qui ne constitue pas une réserve déguisée.

La formulation faite par le commissaire aux comptes, Madame Madeleine de Commercy, ne renvoie pas explicitement au point 2 sur les diligences effectuées par le commissaire aux comptes pour fonder son appréciation.

QUATRIEME PARTIE

1 - Indiquer les procédures d'audit à mettre en œuvre dans le programme de travail, concernant le bilan d'ouverture et les chiffres comparatifs pour ce premier exercice.

NEP 510 - Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes. (norme homologuée par arrêté du 7 mai 2007 et publié au J.O. n° 111 du 13 mai 2007).

Lorsque le commissaire aux comptes intervient au titre de la première année de son mandat, il vérifie que le bilan de clôture précédent repris pour l'ouverture du premier exercice dont il certifie les comptes, qualifié de bilan d'ouverture, ne contient pas d'anomalies significatives susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes de l'exercice.

Procédures :

Le commissaire aux comptes collecte les éléments suffisants et appropriés lui permettant de vérifier que :

- Les soldes des comptes du bilan d'ouverture ne contiennent pas d'anomalies significatives susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes de l'exercice,
- La présentation des comptes ainsi que les méthodes d'évaluation retenues n'ont pas été modifiées d'un exercice à l'autre.

S'agissant d'une première nomination, l'entité n'ayant pas de commissaire aux comptes antérieurement, le commissaire aux comptes peut mettre en œuvre des procédures complémentaires suivantes :

- Observation d'une prise d'inventaire physique en cours d'exercice et rapprochement des éléments relevés avec les soldes à l'ouverture.
- Examen de la marge brute et des procédures de séparation des exercices.

2 - Dans le cadre de votre mission de commissaire aux comptes, vous orientez une partie de vos travaux de contrôle sur le poste « Personnel ». Indiquez les supports nécessaires à vos investigations et énumérez (sans les développer) la nature des vérifications à opérer.

Supports :

- Livre de paye
- DADS
- Procès verbal du conseil d'administration ou AGO sur les rémunérations
- Déclarations sociales périodiques et annuelles
- Dossier éventuel de l'expert comptable

Nature des travaux :

- Comparaison des rubriques N et N-1
- Rapprochement des salaires avec le livre de paye et DADS
- Vérifications d'opérations et de reports
- Rapprochement des rémunérations des dirigeants avec les décisions CA ou AGO

- Dettes sociales – justification des soldes
- Vérification éventuelle des avances au personnel
- Contrôle des avantages en nature
- Vérification du taux global des charges sociales
- Vérification de la provision de congés payés
- Contrôle des charges sociales
- Vérification des engagements en matière de retraite
- Vérification éventuelle des repos compensateurs
- Respect des règles liées à la représentation du personnel
- Vérification avec un responsable du bien fondé de certaines rémunérations
- Confirmation éventuelle des organismes sociaux
- Vérifier en cas d'avance que celles-ci ne dissimulent pas des prélèvements

3 – L'annexe 5 reprend les fiches de paye des 3 catégories de personnel :

3.1 - Ces fiches de paye comportent-elles des anomalies ? Si oui, lesquelles ?

Nous avons trois catégories de personnel :

- Une première catégorie « employés »
- Une seconde catégorie « ouvriers »
- Une troisième catégorie « cadres »

La vérification des fiches de paye nous conduit à faire les remarques suivantes :

- Catégorie « employés » : aucune indication de coefficient, URSSAF indiquée erronée
- Catégorie « cadres » : URSSAF indiquée erronée
- Catégorie « ouvriers » la réduction Fillon n'est pas indiquée et non appliquée, URSSAF indiquée erronée

3 – L'annexe 5 reprend les fiches de paye des 3 catégories de personnel :

3.2 – Ces anomalies ont-elles une incidence sur les comptes annuels ? Si oui, sont-elles significatives ? Si non, pourquoi ?

L'absence de la réduction Fillon n'est pas neutre ; en effet le montant de cette réduction est de 380,36 € par mois (Francis Lefebvre social 2008 n° 1895).

L'énoncé indique que tous les ouvriers sont rémunérés de la même façon, le montant de la réduction non appliquée est donc pour les 60 ouvriers de :

$$60 \times 380,36 = 22\,821,60 \text{ € par mois soit sur 3 mois, soit } 68\,464,80 \text{ et } 252,6 \times 60 = 15\,156 \text{ par mois sur 9 mois, soit } 136\,404 \text{ €}.$$

$$D'où un trop payé à l'URSSAF de : 68\,464,8 + 136\,404 = 204\,868,8 \text{ €}$$

L'incidence sur les comptes annuels est donc significative. En effet, ce trop payé, outre l'incidence financière, ampute le résultat de la société avant impôt de 294 868,80 €.

(Les calculs ne sont pas exigés des candidats mais sont destinés à mettre en évidence l'importance significative, l'importance significative devra être soulignée par les candidats).

4. Au terme de la mission et en tenant compte de l'ensemble des informations communiquées, à quelle norme devez-vous vous référer pour formuler votre opinion ? Quelles seront vos conclusions dans le rapport général concernant les comptes de la société RENOVOTO ?

La norme NEP 320 est relative aux anomalies significatives et au seuil de signification. Tenant compte de l'erreur relative aux fiches de paye, nous sommes en présence d'une anomalie significative ayant une influence sur le résultat de l'entité et sur le jugement que pourra porter tout utilisateur de l'information financière ou comptable.

Le seuil de signification est le montant au delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés.

Tenant compte des éléments connus dans l'énoncé, nous sommes au-delà de tout seuil pouvant être retenu.

Dans le contrôle des comptes, on relève également l'absence de provision ou de versement d'assurance pour indemnité de fin de carrière.

Aucune indication dans l'annexe n'est portée à la connaissance des tiers.

Devant une telle situation, le commissaire aux comptes ne peut certifier les comptes et doit demander à l'entité de les modifier en conséquence. A défaut, il devra refuser de certifier les comptes, annoter la deuxième partie « justification des appréciations » et en tirer toutes les conséquences.

En ce qui concerne l'indemnité de fin de carrière, l'information n'étant pas donnée dans l'annexe, mention sera portée dans la troisième partie du rapport général.

Bulletin de paye de l'ouvrier Mouche, rectifié (page 12)

BULLETIN DE PAIE

Original EN EUROS 22032

PAIE DU 01/10/07 AU 31/10/07

MATRICULE: 000003
 N°S.S.: 1620959512000 0
 EMPLOI: OUVRIER
 QUALIFICATION: XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
 COEFFICIENT:
 SECTION:
 DATE ENTREE: 23/02/90
 HEURES PAYEES: 169.00

SA RENOVOTO
 VENTE ET REPARATION AUTOMOBILE
 RUE DES REPARATIONS
 59100 ROUBAIX

ORG.S.S. 504120101 TOURCOING CEDEX
 APE: 501Z SIRET: 35699999900002

MOUCHE HERVE

59200 TOURCOING

RUBRIQUES	QUANTITE OU BASE	VALEUR NOMBRE OU TAUX	ABEDUCRE	A PAYER	CHARGES PATRONALES TAUX MONTANT
0115 Salaire Mensuel	151.67	8.4400		1 280.09	
0152 Heures Supp.25%	17.33	10.5500		182.83	
TOTAL BRUT				1 462.92	
0100 Maladie+veuvage	1 462.92	0.8500	12.43		14.7000 215.05
0110 Vieillesse Plaf	1 462.92	6.6500	97.28		8.4000 122.89
0138 All. Fam. TxPlein	1 462.92				5.4000 79.00
0140 Taux AT	1 462.92				2.2000 32.18
0290 Réd. loi Fillon					-380.36
0300 Assédict	1 462.92	2.4000	35.11		4.0000 58.52
0320 PNGS	1 462.92				0.1500 2.19
0502 Ret ARRCO NC TA	1 462.92	3.0000	43.89		4.5000 65.83
0545 Médecine	1 462.92				0.3800 5.56
0560 Prev. N/cadre	1 462.92	0.5100	7.46		1.5400 22.53
0590 APASCA					2.15
0591 Cesa	1 462.92				0.0800 1.17
0680 AGFP N.C. TA	1 462.92	0.8000	11.70		1.2000 17.56
9910 Contrib RDS	1 241.69	0.5000	6.21		
9911 Contrib RDS sup	23.94	0.5000	0.12		
9921 CSG non déduct	1 265.63	2.4000	30.38		
9922 CSG Déductible	1 265.63	5.1000	64.55		
9930 CSG/CRDS H Sup	177.35	8.0000	14.19		
9950 Réduct. hrs sup					-8.67
9952 Réduct. cot. sal.	182.83	-21.5000	-39.31		
TOTAL RETENUES			-284.01		
8900 Heures non imp.			-182.83		
NET IMPOSABLE				1 032.79	

MODE DE REGLEMENT: CHEQUES

LE: 31/10/07

EUR **NET A PAYER** 1 178.91 **CUMUL CHARGES PATRONALES** 235.60

CUMUL BRUT	CUMUL BASE S.S.	CUMUL IMPOSABLE	PLAFOND S.S.	CUMUL HEURES	COUT GLOBAL SALARIE
13 422.96	13 422.96	10 691.76	13 422.96	1 478.61	1 698.52

Cumul montant heures exo : 182.83

CONVENTION COLLECTIVE DE L'AUTOMOBILE

(*) Le Montant FRANCS est calculé avec un taux de conversion de 6.55557

VALEUR EN FRANCS (F)	
Brut	9 596.13
Net A Payer	7 735.14
Net Imposable	6 774.66

DANS VOTRE INTERET ET POUR VOUS AIDER A FAIRE VALOIR VOS DROITS, CONSERVEZ CE BULLETIN DE PAIE SANS LIMITATION DE DUREE

NEP-510. CONTRÔLE DU BILAN D'OUVERTURE DU PREMIER EXERCICE CERTIFIÉ PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

Mots clés

NEP 510, norme d'exercice professionnel, contrôle, bilan d'ouverture, premier exercice, certification des comptes, procédure d'audit, rapport

Résumé

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 7 mai 2007 publié au J.O. n° 111 du 13 mai 2007. Elle remplace la norme 2-405 "Contrôle du bilan d'ouverture de l'exercice d'entrée en fonction du commissaire aux comptes" du référentiel normatif CNCC de juillet 2003.

Table des matières

- 1. Introduction**
- 2. Procédures d'audit à mettre en oeuvre par le commissaire aux comptes**
- 3. Conclusions et rapport**

Norme d'exercice professionnel

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 7 mai 2007 publié au J.O. n° 111 du 13 mai 2007. Elle remplace la norme 2-405 "Contrôle du bilan d'ouverture de l'exercice d'entrée en fonction du commissaire aux comptes" du référentiel normatif CNCC de juillet 2003.

1. Introduction

01. Lorsque le commissaire aux comptes intervient au titre de la première année de son mandat, il vérifie que le bilan de clôture de l'exercice précédent repris pour l'ouverture du premier exercice dont il certifie les comptes, qualifié de bilan d'ouverture, ne contient pas d'anomalies significatives susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes de l'exercice.

02. La présente norme a pour objet de définir les procédures d'audit que le commissaire aux comptes qui intervient au titre de la première année de son mandat met en oeuvre, dans le cadre de sa mission, pour contrôler le bilan d'ouverture.

03. Elle définit en outre les conséquences que le commissaire aux comptes tire sur son rapport des conclusions auxquelles il aboutit à l'issue de la mise en oeuvre de ces procédures d'audit.

2. Procédures d'audit à mettre en oeuvre par le commissaire aux comptes

04. Le commissaire aux comptes collecte les éléments suffisants et appropriés lui permettant de vérifier que :

- les soldes de comptes du bilan d'ouverture ne contiennent pas d'anomalies significatives susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes de l'exercice ;
- la présentation des comptes ainsi que les méthodes d'évaluation retenues n'ont pas été modifiées d'un exercice à l'autre. Lorsque le commissaire aux comptes identifie un changement comptable intervenu au cours de l'exercice qui nécessite de présenter une information comparative pour rétablir la comparabilité des comptes, il applique les principes définis dans la norme traitant des changements comptables.

05. Pour collecter ces éléments, le commissaire aux comptes tient compte :

- de son évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes ;
- du fait que les comptes de l'exercice précédent ont fait l'objet ou non d'une certification par un commissaire aux comptes et, dans l'affirmative, de l'opinion exprimée par le prédécesseur.

06. Lorsque les comptes de l'exercice précédent ont fait l'objet d'une certification par un commissaire aux comptes, le commissaire aux comptes prend connaissance du dossier de travail de son prédécesseur.

07. La certification sans réserve des comptes de l'exercice précédent constitue une présomption de régularité et sincérité du bilan d'ouverture.

08. Lorsque le prédécesseur a assorti la certification des comptes de l'exercice précédent d'une observation ou d'une réserve ou a refusé de les certifier, le commissaire aux comptes examine les points à l'origine de cette observation, réserve ou refus et reste attentif à leur évolution.

09. Si les comptes de l'exercice précédent n'ont pas été certifiés ou si le commissaire aux comptes n'a pas obtenu des travaux de son prédécesseur les éléments suffisants et appropriés estimés nécessaires, il met en oeuvre les procédures qui suivent.

10. Les procédures d'audit mises en oeuvre par le commissaire aux comptes pour les besoins de la certification des comptes de l'exercice peuvent lui permettre d'obtenir les éléments suffisants et appropriés pour conclure sur certains soldes de comptes du bilan d'ouverture.

11. Lorsque ces procédures ne permettent pas au commissaire aux comptes d'obtenir les éléments suffisants et appropriés estimés nécessaires, il met en oeuvre des procédures complémentaires.

Il peut ainsi examiner les contrats et autres documents d'origine interne ou externe qui lui permettent de conclure quant aux assertions qu'il souhaite vérifier. Ces procédures sont généralement pertinentes pour vérifier les soldes des comptes des actifs immobilisés et de certains passifs tels que les emprunts.

De même, pour conclure quant à l'existence physique et à l'évaluation des stocks en début d'exercice, le commissaire aux comptes peut mettre en oeuvre les procédures complémentaires suivantes :

- observation d'une prise d'inventaire physique en cours d'exercice et rapprochement des éléments recueillis avec les soldes à l'ouverture ;
- examen de la marge brute et des procédures de séparation des exercices.

3. Conclusions et rapport

12. Lorsqu'il ne peut pas mettre en oeuvre a posteriori les procédures décrites dans les paragraphes précédents sur les soldes de comptes du bilan d'ouverture, le commissaire aux comptes en apprécie l'incidence sur l'expression de son opinion.

13. Si, à l'issue de ses travaux, le commissaire aux comptes conclut que les comptes pourraient être affectés par une anomalie significative issue des exercices précédents, il en informe la direction et, le cas échéant, son prédécesseur.

14. Si l'anomalie significative est confirmée et si la direction ne procède pas au traitement comptable approprié, le commissaire aux comptes en apprécie l'incidence sur l'expression de son opinion.

15. Lorsque les comptes de l'exercice précédent n'ont pas fait l'objet d'une certification par un commissaire aux comptes, le commissaire aux comptes le mentionne dans son rapport, à la fin de l'introduction.

NEP-210. LA LETTRE DE MISSION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Mots clés

lettre de mission, termes et conditions de la mission

Résumé

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 14 décembre 2005 publié au J.O. n° 296 du 21 décembre 2005. Elle remplace la norme « 2-102. Termes et conditions de la mission » du référentiel normatif CNCC de juillet 2003.

Table des matières

- 1. Introduction**
- 2. Etablissement et révision de la lettre de mission**
- 3. Contenu de la lettre de mission**
- 4. Demande d'accord**

Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 14 décembre 2005 publié au J.O. n° 296 du 21 décembre 2005. Elle remplace la norme « 2-102. Termes et conditions de la mission » du référentiel normatif CNCC de juillet 2003.

1. Introduction

01. Les textes législatifs et réglementaires prévoient les interventions du commissaire aux comptes, organe de contrôle légal des comptes d'une personne ou d'une entité. Le commissaire aux comptes opère à ce titre toutes vérifications et tous contrôles qu'il juge opportuns. Par ailleurs, le code de déontologie rappelle les conditions dans lesquelles le commissaire aux comptes doit exercer sa mission.

02. Pour favoriser le bon déroulement de la mission du commissaire aux comptes, il est nécessaire que ce dernier définisse les termes et conditions de ses interventions. A cet effet, il doit les consigner dans une lettre de mission.

03. La présente norme a pour objet de définir les principes que doit respecter le commissaire aux comptes pour établir sa lettre de mission et demander l'accord de la personne ou de l'entité sur son contenu.

2. Etablissement et révision de la lettre de mission

04. La lettre de mission initiale doit être établie par le commissaire aux comptes la première année de son mandat et communiquée à la personne ou à l'entité préalablement à la mise en oeuvre de ses travaux de vérification et de contrôle.

05. Dans le cas où la mission est dévolue à plusieurs commissaires aux comptes, ceux-ci établissent soit une lettre de mission commune, soit des lettres de mission individuelles.

06. Lorsque le commissaire aux comptes d'une personne ou entité qui établit des comptes consolidés ou combinés est également commissaire aux comptes d'une ou plusieurs personnes ou entités du même ensemble, il apprécie s'il convient d'établir une lettre de mission commune à plusieurs de ces personnes ou entités. Lorsque le commissaire aux comptes choisit d'établir une lettre de mission commune, il doit demander à la personne ou l'entité mère mentionnée ci-dessus de lui confirmer par écrit que les personnes ou entités de l'ensemble ont donné leur accord sur le contenu de la lettre de mission pour ce qui les concerne.

07. Au cours de son mandat, le commissaire aux comptes détermine, d'une part, s'il lui paraît nécessaire de rappeler à la personne ou à l'entité le contenu de la lettre de mission ; il détermine, d'autre part, si les circonstances exigent sa révision, notamment pour les cas où il existerait :

- des indications selon lesquelles la direction se méprendrait sur la nature et l'étendue des interventions du commissaire aux comptes ;
- des problèmes particuliers rencontrés par le commissaire aux comptes dans la mise en oeuvre de ses travaux ;
- des changements intervenus au sein des organes dirigeants, de la gouvernance ou de l'actionariat ;
- une évolution de la nature ou de l'importance des activités de la personne ou de l'entité ;
- la survenance d'un événement ou une demande de la personne ou de l'entité nécessitant des diligences supplémentaires du commissaire aux comptes.

08. Les éléments révisés sont soit intégrés dans une nouvelle lettre de mission qui se substitue à la précédente, soit consignés dans une lettre complémentaire.

3. Contenu de la lettre de mission

09. La lettre de mission doit comporter les éléments suivants, sans préjudice d'autres éléments liés aux particularités de la personne ou de l'entité contrôlée, que le commissaire aux comptes jugerait utile d'ajouter :

- la nature et l'étendue des interventions qu'il entend mener conformément aux normes d'exercice professionnel ;
- la façon dont seront portées à la connaissance des organes dirigeants les conclusions issues de ses interventions ;
- les dispositions relatives aux signataires, aux intervenants et au calendrier ;
- la nécessité de l'accès sans restriction à tout document comptable, pièce justificative ou autre information demandée dans le cadre de ses interventions ;
- le rappel des informations et documents que la personne ou l'entité doit lui communiquer ou mettre à sa disposition ;

- le souhait de recevoir une confirmation écrite des organes dirigeants de la personne ou de l'entité pour ce qui concerne les déclarations faites au commissaire aux comptes en lien avec sa mission ;
- le budget d'honoraires et les conditions de facturation.

10. Dans certaines circonstances, le commissaire aux comptes doit compléter la lettre de mission en mentionnant les éléments suivants :

- en cas d'intervention au sein d'un ensemble consolidé, la nature et l'étendue des travaux qu'il entend mettre en oeuvre dans les personnes ou les entités de cet ensemble ;
- en cas de recours à d'autres professionnels du contrôle des comptes et d'experts, les dispositions relatives à leur participation, sous sa responsabilité, à certaines phases de ses interventions ;
- en cas d'implication d'auditeurs internes ou d'autres employés de la personne ou de l'entité, les dispositions relatives à leur participation à certaines phases de ses interventions ;
- en cas de co-commissariat, la répartition des travaux entre les commissaires aux comptes et le budget d'honoraires alloué à chacun d'eux ;
- en cas d'intervention s'inscrivant dans le cadre de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes ou de missions légales particulières, la nature et l'étendue des travaux qu'il entend mettre en oeuvre à ce titre.

4. Demande d'accord

11. Le commissaire aux comptes doit demander à la personne ou à l'entité d'accuser réception de la lettre et de confirmer son accord sur les termes et conditions exposés. Il doit consigner dans son dossier de travail tout désaccord éventuel. Lorsque le désaccord remet en cause le bon déroulement de la mission, le commissaire aux comptes doit appliquer les mesures de sauvegarde telles que prévues par le code de déontologie et en tirer toutes les conséquences sur le maintien de son mandat auprès de la personne ou de l'entité concernée.

Barème détaillé noté sur 100 points

	Questions	Points	
Partie I	4 points par erreur	20	20
Partie II	1	6	30
	2.1	2	
	2.2	2	
	2.3	3	
	2.4	3	
	3.1	2	
	3.2	3	
	3.3	3	
Partie III	4	6	25
	1	4	
	2	5	
	3	5	
	4	5	
Partie IV	5	6	25
	1	6	
	2	4	
	3.1	5	
	3.2	5	
Total		100	

