

Session de mai 2010

**DEC**

**Épreuve écrite**

**EXAMEN FINAL**

**D'EXPERTISE COMPTABLE**

**CORRIGE INDICATIF**

Le présent dossier comporte 18 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 sans en faire un objet puéril de contestation.*

**BAREME DETAILLE SUR 100**

|       | Questions | Points           |     |
|-------|-----------|------------------|-----|
| I     | 1         | 5                | 25  |
|       | 2.1       | 2                |     |
|       | 2.2       | 2                |     |
|       | 2.3       | 2                |     |
|       | 3         | 4                |     |
|       | 4         | 5                |     |
|       | 5         | 5                |     |
| II    | 1         | 5                | 25  |
|       | 2         | 5                |     |
|       | 3         | 5                |     |
|       | 4         | 5                |     |
|       | 5         | 5                |     |
| III   | 1         | 2                | 25  |
|       | 2         | 5                |     |
|       | 3         | 5                |     |
|       | 4         | 5                |     |
|       | 5         | 3                |     |
|       | 6         | 5                |     |
| IV    |           | 2,5 par question | 25  |
| Total |           |                  | 100 |
|       |           |                  |     |

## PREMIER DOSSIER

### **1 - Selon quel(s) régime(s) juridique(s) peut être effectuée l'opération d'apport de la branche d'activité « électricité, climatisation, maintenance électrique et climatique » ?**

Cette opération va se traduire par l'apport par la SAS DEFROY à la SA DECHAUX du matériel, des véhicules, des salariés compétents, du stock, des contrats, des créances et des dettes de la branche « électricité, climatisation, maintenance électrique et climatique »,

Cette opération consiste en un apport partiel d'actif, opération par laquelle une société fait apport à une autre (nouvelle ou déjà créée) d'une partie de ses éléments d'actif, et reçoit en échange, des titres émis par la société bénéficiaire des apports.

L'article L236-22 du Code de commerce permet à la société apporteuse et à la société bénéficiaire des apports de soumettre, d'un commun accord, l'opération au régime juridique des fusions/scissions.

Cette règle permet à la société recevant la branche d'activité de se substituer à la société apporteuse, dans tous les biens, droits et obligations de cette dernière, sans l'accord préalable de chacun des cocontractants de la société.

Cette option est particulièrement recommandée :

- lorsqu'il existe des éléments de passif à transférer, ainsi que des créances (seul le régime des scissions évite la signification aux débiteurs du transfert des créances),
- ou lorsque l'apport comprend des établissements exploités dans des locaux pris à bail (pour rendre opposable au bailleur le transfert du bail des locaux).

Si la société n'utilise pas cette possibilité, l'opération est un apport en nature rémunéré par une augmentation de capital de la société bénéficiaire des apports.

### **2. Au plan fiscal :**

#### **2.1. Indiquer si le régime juridique sous lequel est placée l'opération conditionne le régime fiscal de l'opération d'apport ?**

En matière fiscale, le régime de faveur prévu à l'article 210 B du Code Général des Impôts (CGI) est attaché, non pas à l'adoption du régime juridique des fusions/scissions, mais au fait que l'opération porte sur une branche complète d'activité.

En conséquence, les dispositions prévues par l'article 210 B du CGI sont applicables même si les parties ont renoncé à la faculté qui leur est offerte par l'article L 236-22 du code de commerce.

## **2.2. Préciser le régime fiscal applicable à l'apport réalisé à la SA DECHAUX en retenant la solution la plus favorable,**

Le régime de faveur (ou régime spécial) prévu par l'article 210 B du CGI est accessible soit de plein droit, soit sur agrément.

1/ De plein droit si les deux conditions suivantes sont remplies :

- *L'apport a pour objet une branche complète d'activité ou des éléments assimilés* : Selon l'administration fiscale, cette notion recouvre " l'ensemble des éléments d'actif et de passif d'une division d'une société qui constituent, d'un point de vue de l'organisation, une exploitation autonome, c'est-à-dire un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens ". Plus clairement, il s'agit d'une unité qui se caractérise notamment par une clientèle, du personnel, des installations propres. La branche doit donc comprendre tous les éléments d'actif et de passif liés directement ou indirectement à l'exploitation autonome apportée.

- *La société apporteuse prend dans l'acte d'apport* :

- l'engagement de conserver pendant 3 ans les titres reçus en contrepartie de l'apport,
- l'engagement de calculer ultérieurement les plus values de cession de ces titres par référence à la valeur que les biens apportés avaient, du point de vue fiscal, dans ses propres écritures.

2/ Sur agrément de l'administration fiscale qui doit être obtenu préalablement à la réalisation de l'opération.

En conclusion, pour la branche « électricité, climatisation, maintenance électrique et climatique », dans la mesure où l'on peut considérer que cette activité correspond à une branche complète d'activité (du fait que les salariés sont affectés exclusivement à cette activité, disposent d'un matériel spécifique), la réalisation de cet apport pourrait donc être placée de plein droit sous le régime de faveur prévu par l'article 210 B du CGI sous réserve de prendre les engagements précités.

## **2.3. Doit-on adopter la même solution pour la branche « ingénierie de maintenance » ?**

Dans la mesure où l'on peut considérer que cette activité d'« ingénierie de maintenance » correspond à une branche complète d'activité (du fait que les salariés sont affectés par activité, disposent d'un matériel spécifique), la réalisation de cet apport pourrait également être placée sous le régime prévu par l'article 210 B du CGI.

Toutefois, les dispositions prévues par l'article 238 quindecies du CGI consacrées à la cession de PME s'appliquent également aux opérations de transmissions de branches complètes et autonomes d'activité réalisées par des sociétés soumises à l'IS. Ces dispositions s'appliquent aux opérations réalisées par des sociétés qui ont la nature de PME au sens communautaire, ce qui est le cas de la SAS DEFROY, et à la condition que la valeur des éléments transmis ne dépasse pas 300 000 ou 500 000 € (300 000 € pour une exonération totale, 500 000 € pour une exonération partielle). L'article 238 quindecies permet d'obtenir une exonération des plus-values constatées lors de l'apport mais, à la différence de l'article 210 B du CGI, sans

engagements à souscrire pour la société apporteuse. Le régime est donc beaucoup moins contraignant.

**3 - En fonction du (ou des) régime(s) juridique(s) applicable(s), la nomination d'un commissaire aux apports ou à la fusion est-elle nécessaire dans le cadre de l'opération d'apport de la branche d'activité « électricité, climatisation, maintenance électrique et climatique » ?**

**Si oui, quelles seraient les modalités de sa désignation ? Si non, pourquoi ?**

**Est-ce que le commissaire aux comptes de la SAS DEFROY pourrait être désigné ?**

Les candidats doivent distinguer selon que l'opération a été placée (ou non) sous le régime des scissions.

**1<sup>er</sup> cas : l'opération a été placée sous le régime des scissions :**

La réalisation de cet apport étant placée sous le régime prévu par l'article L 236-22 du code de commerce, la nomination d'un commissaire à la fusion/scission est nécessaire.

↳ Les modalités de désignation du commissaire à la fusion/scission sont les suivantes :

Le commissaire à la fusion/scission est désigné par ordonnance du président du tribunal de commerce du siège social de la SAS DEFROY.

Toutefois, les actionnaires des sociétés participant à la scission peuvent prendre la décision à l'unanimité de ne pas désigner de commissaire à la scission (c. com. art. L. 236-10-II modifié par la loi 2008-649 du 3 juillet 2008, art. 8).

↳ Est-ce que le commissaire aux comptes de la SAS DEFROY pourrait être désigné ?

Le commissaire aux comptes de l'une des sociétés participantes à l'opération de scission, en l'occurrence, la SAS DEFROY, ne peut pas être désigné commissaire à la fusion/scission (art. 10-7° du Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes).

**2° cas : l'opération n'a pas été placée sous le régime des scissions :**

La réalisation de cet apport n'étant pas placée sous le régime prévu par l'article L 236-22 du code de commerce, la nomination d'un commissaire aux apports est nécessaire.

↳ Les modalités de désignation du commissaire aux apports :

Le commissaire aux apports est désigné par ordonnance du président du tribunal de commerce du siège social de la SAS DEFROY.

↳ Est-ce que le commissaire aux comptes de la SAS DEFROY pourrait être désigné ?

Le commissaire aux comptes de l'une des sociétés participantes à l'opération d'apport, en l'occurrence, la SAS DEFROY, ne peut pas être désigné commissaire aux apports (art. 10-7° du Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes).

**4 - A la réflexion, M. GEMEUR souhaite que la SAS DEFROY conserve en son sein la direction, les services administratifs, comptables et informatiques (3 salariés) du groupe qui sera créé. La SAS DEFROY pourrait assurer l'animation, la gestion du groupe et facturer ces prestations.**

**Cet élément est-il de nature à modifier le traitement fiscal des opérations envisagées ?**

Le fait :

- que la société DEFROY aura ainsi une nouvelle activité de société mère,
- qu'elle conservera en son sein la direction, les services administratifs, comptables et informatiques (3 salariés),
- que ces services seront chargés d'assurer l'animation et la gestion du groupe,
- que ces prestations de services donneront lieu à des facturations intra-groupe,

signifie que les services administratifs ne seront pas « transférés » au sens de l'article 210 B du CGI. Dès lors, il convient de se demander si les éléments transmis sont encore constitutifs d'une branche complète et autonome d'activité.

En réalité, l'administration fiscale admet que le fait pour la société apporteuse de ne pas comprendre les services administratifs qui se rattachent à l'activité transmise dans l'apport n'est pas de nature à faire perdre la qualification de branche complète et autonome d'activité. Le régime fiscal de faveur demeure donc applicable à l'opération envisagée (Inst. 4I-2-00 n°75).

**5 - M. GEMEUR s'interroge sur le sort du déficit fiscal reportable de 120 000 € que présentait la SAS DEFROY au titre du dernier exercice comptable. Que peut-on lui répondre ?**

Le déficit généré par l'activité de la SAS DEFROY ne sera pas reportable après l'opération de restructuration dans la mesure où la SAS DEFROY deviendra société holding et n'aura plus d'activité relevant des bénéfiques de nature industrielle et commerciale comparable à celle exercée antérieurement à la restructuration. Ainsi, ce changement d'activité est-il de nature à faire échec au maintien du report déficitaire dans la société holding (article 209 du CGI).

Seul le déficit se rapportant à l'activité apportée serait transférable à la société bénéficiaire de l'apport, sous réserve d'agrément.

En effet, les déficits antérieurs non encore déduits par la société apporteuse peuvent être transférés, sous réserve d'un agrément, à la société bénéficiaire des apports.

L'agrément est délivré lorsque (CGI art.1649 nonies) :

- l'opération est justifiée du point de vue économique et obéit à des motivations principales autres que fiscales,

- l'activité à l'origine des déficits dont le transfert est demandé est poursuivie par la société bénéficiaire des apports pendant un délai minimum de 3 ans.

## DOSSIER 2

**1 - Le montage envisagé assure-t-il effectivement à Pierre le contrôle de l'entreprise familiale après la donation partage ? La location des parts sociales de Laure au profit de Pierre change-t-elle les choses ?**

⇒ Après la donation partage, le capital se répartirait de la manière suivante :

| <i>Associé</i>  | <i>Nombre de parts détenues</i> | <i>% de parts détenues</i> |
|-----------------|---------------------------------|----------------------------|
| M. ALBERT       | 2 550                           | 33,55 %                    |
| Pierre          | 2 400                           | 31,58 %                    |
| Laure           | 2 400                           | 31,58 %                    |
| Autres associés | 250                             | 3,29 %                     |

Pour les décisions ordinaires, Pierre ne dispose pas de majorité sans l'appui de son père et/ou sa sœur. Pour les décisions extraordinaires, quelle que soit la date de constitution de la SARL (avant ou après le 4 août 2005, date d'entrée en vigueur de la loi du 2005-882 du 2 août 2005 allégeant les conditions de majorité dans les SARL), Pierre ne dispose pas de majorité sans l'appui de son père et de sa sœur. (majorité des  $\frac{3}{4}$  avant la loi du 2 août 2005 ; quorum du quart et majorité des  $\frac{2}{3}$  depuis)

⇒ Une fois la location de parts sociales consentie, le droit de vote attaché aux parts sociales détenues par Laure est transféré à Pierre qui dispose ainsi d'une majorité pour les décisions prises en assemblée générale ordinaire. En revanche, pour les décisions extraordinaires, la situation demeure inchangée car Laure conserve le droit de vote attaché aux parts sociales qu'elle détient et qu'elle a donné en location à son frère. La location va conférer au locataire et au bailleur des droits comparables à ceux de l'usufruitier et du nu-propiétaire (C. com., art. L 239-3).

**2 – Pour la mise en œuvre de la location de parts sociales, Pierre estime que le dernier alinéa de l'article L 239-2 du code de commerce ne trouve pas à s'appliquer dans la mesure où la SARL n'est pas tenue de désigner un commissaire aux comptes. Que peut-on lui répondre ?**

Même si la location d'actions est consentie dans le cadre d'une société qui n'a pas de commissaire aux comptes, l'évaluation des droits sociaux doit être certifiée par un commissaire aux comptes. Il conviendra donc de demander la désignation d'un commissaire aux comptes pour procéder à cette certification.

**3 – Quel est le régime fiscal des loyers perçus par Laure ? Quel est le régime fiscal des loyers versés par Pierre ? Quel serait le régime fiscal d'une cession ultérieure des titres de Laure ?**

- Les loyers perçus par Laure ont la nature de Bénéfices industriels et commerciaux.
- Pour Pierre, les loyers qu'il verse peuvent venir en déduction dans la catégorie des Revenus de capitaux mobiliers.
- La plus-value de cession ultérieure des titres aurait la nature de plus-value professionnelle BIC mais serait soumise en réalité au régime de cession des biens dits « migrants ». (CGI : art. 151 sexies ; BOI 5C-2-06). Cela signifie que la cession serait en réalité le fait générateur de deux plus-values : une plus-value privée correspondant à la plus-value acquise par les titres pendant la période de détention dans le patrimoine privé (calculée selon les règles des plus-values de cessions de droits sociaux par des particuliers) et une plus-value professionnelle correspondant à la période de location. Ici cependant, compte tenu du montage envisagé, donation-partage puis location, il est vraisemblable que la plus-value « privée » serait quasi-inexistante (voir notamment Memento fiscal Lefebvre 2010, § 18485).

**4 – Laure qui ne semble que modérément approuver les orientations de son frère quant au devenir de l'entreprise familiale, n'exclut pas en réalité de vendre purement et simplement ses parts sociales, quelques mois après la donation-partage et avant tout contrat de location. Elle en est d'autant plus tentée que la cession étant faite peu de temps après la donation-partage, elle n'aurait pratiquement pas de plus-value sur les titres reçus en donation. Elle se demande toutefois si l'administration ne pourrait pas remettre en cause ce montage ?**

A la date de la donation-partage, la plus-value acquise par les droits sociaux entre la date d'acquisition ou de souscription et la date de la donation-partage n'est pas imposable. Ensuite, lors de la cession des droits sociaux par Laure, la plus-value de cession se calcule par différence entre le prix de cession des droits sociaux et leur valeur dans l'acte de donation-partage. Si les deux opérations sont rapprochées dans le temps, il est probable que la plus-value de cession sera très faible, voire inexistante.

L'administration pourrait être tentée d'invoquer l'abus de droit. Mais les opérations ayant été effectivement réalisées et le but n'étant pas exclusivement fiscal, l'abus de droit ne sera pas retenu. Pour qu'il en soit autrement, il faudrait par exemple établir que la donation était entachée de fictivité et que le prix de cession des parts sociales a été *in fine* restitué au père.

**5 - Laure qui s'entend bien avec les associés minoritaires de la société accepterait finalement de demeurer associée à l'issue de la donation-partage mais sans louer ses parts sociales à son frère. Elle laisserait ce dernier diriger la société mais exigerait en contrepartie que la société demande la désignation d'un commissaire aux comptes. Elle suggère sur ce point que la société propose la désignation de Pierre de RAPADES, professionnel réputé dont elle a entendu parler et qui n'est autre que le père de Sophie de RAPADES, une amie personnelle qui vit d'ailleurs maritalement avec Alexandre LEBLOND, directeur financier de la société DECOVIN. Laure peut-elle demander la désignation d'un commissaire aux comptes ? Si oui, est-il possible de désigner Pierre de RAPADES en qualité de commissaire aux comptes ? Justifiez avec précision votre réponse.**

- *Sur la désignation d'un commissaire aux comptes* : Dans la mesure où les seuils ne sont pas dépassés, la SARL n'est pas tenue de désigner un commissaire aux comptes. Néanmoins, elle peut, de manière facultative, faire procéder à une telle désignation. Si des différends apparaissent sur l'opportunité de cette désignation, des associés représentant au moins le dixième du capital peuvent demander au président du tribunal de commerce d'ordonner la désignation d'un commissaire aux comptes (ordonnance du Président du Tribunal de commerce statuant en la forme des référés) (Code de commerce : art. L 235-35). Le juge appréciera alors si cette demande est justifiée.
  
- *Sur la désignation de M. Pierre de RAPADES* : Il convient de rechercher si la désignation de Pierre de RAPADES n'est pas soumise à une incompatibilité en raison de liens personnels. Or, aux termes de l'article 27-1 du Code de déontologie : « Est incompatible avec l'exercice de la mission de commissaire aux comptes tout lien familial entre, d'une part, une personne occupant une fonction sensible au sein de la société dont les comptes sont certifiés et, d'autre part :
  - o le commissaire aux comptes ;
  - o l'un des membres de l'équipe de contrôle légal, y compris les personnes ayant un rôle de consultation ou d'expertise sur les travaux de contrôle légal ;
  - o l'un des membres de la direction de la société de commissaire aux comptes ;
  - o les associés du bureau auquel appartient le signataire, le bureau s'entendant d'un sous-groupe distinct défini par une société de commissaire aux comptes sur la base de critères géographiques ou d'organisation ».

Le lien familial existe notamment entre conjoints, entre personnes liées par un PACS et entre concubins. Le lien familial est également constitué entre l'une de ces personnes et les ascendants ou descendants de son conjoint, de la personne avec laquelle elle est liée par un PACS et de son concubin (Code de déontologie, art. 27 I).

Quant à l'exercice des fonctions sensibles, au sein de la société dont les comptes sont certifiés, le code de déontologie (art.26) vise : toute personne ayant la qualité de mandataire social, tout préposé chargé de tenir les comptes ou d'élaborer des états financiers et les documents de gestion, tout cadre dirigeant pouvant exercer une influence sur l'établissement de ces états financiers et les documents.

La question est donc de savoir si Alexandre LEBLOND peut-être considéré comme exerçant des fonctions sensibles au sein de la société. Le code de déontologie visant « tout préposé chargé de tenir les comptes ou d'élaborer les états financiers », il apparaît qu'Alexandre LEBLOND soit visé et que la désignation du père de sa concubine en qualité de commissaire aux comptes ne puisse être envisagée.

## DOSSIER 3

*Note à l'attention des correcteurs : la transcription des textes ou extraits de textes reproduits dans le corrigé n'est pas exigée des candidats*

**1 - Préciser si la mission d'assistance à l'établissement des comptes prévisionnels proposée par Mme CHEVRIERE :**

- donne lieu à l'émission d'un rapport ?
- est une mission d'expression d'assurance ?

L'expert-comptable établit un compte rendu de diligences.

La mission d'assistance à l'établissement des comptes prévisionnels est une mission de procédures convenues sans formulation d'assurance.

*Référence : Extrait des Normes OEC , Guide méthodologique, site du CSOEC en date du 14 mars 2010*

### **MISSION D'ASSISTANCE A L'ETABLISSEMENT DES COMPTES PREVISIONNELS : Guide méthodologique**

#### **1.1. PLACE DE LA MISSION D'ASSISTANCE A L'ETABLISSEMENT DES COMPTES PREVISIONNELS**

La Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes a publié une norme transposée de l'IFAC sur la mission d'examen des comptes prévisionnels. Cette mission comporte un niveau d'assurance sur les comptes prévisionnels établis par l'entité et examinés par le Commissaire aux Comptes.

Pour l'expert-comptable, la mission consiste à assister l'entreprise dans l'établissement des comptes prévisionnels sur la base d'hypothèses fournies par la Direction de l'entité. Cette mission ne comporte pas l'expression d'une assurance.

En référence au cadre conceptuel approuvé par le Conseil Supérieur (cf. annexe), **cette mission d'assistance à l'établissement des comptes prévisionnels est une mission de procédures convenues portant sur des informations financières, sans assurance.** Cette mission ne fait pas l'objet d'une norme spécifique. Ce sont les normes générales qui s'appliquent.

Dans ce contexte, le professionnel définit avec son client la manière dont il apporte son concours à l'établissement des comptes prévisionnels.

La mission est propre à chaque cas particulier.

Le présent guide méthodologique a pour objet de commenter l'application des normes générales à cette mission d'assistance à l'établissement des comptes prévisionnels.

#### **2.3.1. Etablissement du rapport (extrait)**

Dans ce cadre, le rapport de l'expert-comptable prend la forme d'un compte rendu de diligences.

**2 - Dans quel cadre juridique Mme SEURIN a-t-elle convoqué M. DARGNY pour un entretien concernant la situation de l'EURL RONS ?**

M. DARGNY a été convoqué par Mme SEURIN dans le cadre de l'alerte par le président du tribunal de commerce prévue par la législation (Code de commerce, art. L 611-2).

*Référence : Article L 611-2 (extrait) « I. - Lorsqu'il résulte de tout acte, document ou procédure qu'une société commerciale, un groupement d'intérêt économique, ou une entreprise individuelle, commerciale ou artisanale connaît des difficultés de nature à compromettre la continuité de l'exploitation, ses dirigeants peuvent être convoqués par le président du tribunal de commerce pour que soient envisagées les mesures propres à redresser la situation. ... »*

**3 - Les sociétés RONS, LIERE et NEILLE étaient-elles tenues de désigner au moins un commissaire aux comptes pour le contrôle des comptes de l'exercice 2008 ?**

Les dispositions qui régissent la désignation d'un commissaire aux comptes dans les EURL sont les suivantes :

- Article L 223-35 du Code de commerce :

*« Les associés peuvent nommer un ou plusieurs commissaires aux comptes dans les conditions prévues à l'article L. 223-29. »*

*Sont tenues de désigner un commissaire aux comptes au moins les sociétés à responsabilité limitée qui dépassent à la clôture d'un exercice social des chiffres fixés par décret en Conseil d'Etat pour deux des critères suivants : le total de leur bilan, le montant hors taxes de leur chiffre d'affaires ou le nombre moyen de leurs salariés au cours d'un exercice.*

*Même si ces seuils ne sont pas atteints, la nomination d'un commissaire aux comptes peut être demandée en justice par un ou plusieurs associés représentant au moins le dixième du capital ».*

- Code de commerce : article R 223-27

*« Les dispositions de l'article R. 221-5 sont applicables à la désignation ou à la nomination d'un commissaire aux comptes dans les sociétés à responsabilité limitée. »*

- Code de commerce : article R 221-5

*Pour l'application du deuxième alinéa de l'article L. 221-9 relatif à la désignation d'un commissaire aux comptes, le total du bilan est fixé à 1 550 000 €, le montant hors taxe du chiffre d'affaires à 3 100 000 € et le nombre moyen de salariés à cinquante. Le total du bilan, le montant hors taxe du chiffre d'affaires et le nombre moyen de salariés sont déterminés conformément aux quatrième, cinquième et sixième alinéas de l'article R. 123-200. (...)*

▪ Article R 123-200 (extrait)

« Pour l'application de l'article L. 123-16 relatif à l'adoption d'une présentation simplifiée des comptes annuels :

2° En ce qui concerne l'annexe établie par les personnes morales ayant la qualité de commerçant, le total du bilan est fixé à 3 650 000 euros, le montant net du chiffre d'affaires à 7 300 000 euros et le nombre moyen de salariés permanents employés au cours de l'exercice à 50.

Le total du bilan est égal à la somme des montants nets des éléments d'actif.

Le montant net du chiffre d'affaires est égal au montant des ventes de produits et services liés à l'activité courante, diminué des réductions sur ventes, de la taxe sur la valeur ajoutée et des taxes assimilées.

Le nombre moyen de salariés permanents employés au cours de l'exercice est égal à la moyenne arithmétique des effectifs à la fin de chaque trimestre de l'année civile, ou de l'exercice comptable lorsque celui-ci ne coïncide pas avec l'année civile, liés à l'entreprise par un contrat de travail à durée indéterminée....»

Au cas d'espèce :

Aucune société n'était tenue de désigner au moins un commissaire aux comptes pour le contrôle des comptes de l'exercice 2008.

| Contrôle de dépassement des seuils en 2008<br>(articles R 221-5 et R 123-200 du code de commerce) | RONs        | LIERE          | NEILLE      |
|---|-------------|----------------|-------------|
| Total du bilan (1 550 000 €)  | 1 060 000 € | 3 700 000 €    | 1 100 000 € |
| Chiffre d'affaires hors taxes (3 100 000 €)   | 2 100 000 € | 3 000 000 €    | 880 000 €   |
| Nombre moyen de salariés (50)   | 17          | 53             | 6           |
| Réponse   | <b>Non</b>  | <b>Non (1)</b> | <b>Non</b>  |

(1) Seule l'EURL LIERE a dépassé deux des trois seuils au cours de l'exercice 2008 (total du bilan, nombre de salariés). Cependant, il n'était pas obligatoire de nommer un commissaire aux comptes pour le contrôle des comptes de l'exercice 2008 qui correspond à l'exercice de dépassement des seuils (*Bulletin CNCC décembre 2005 page 700*).

**4 - Les avances présentées dans l'annexe 2 entre les différentes sociétés sont des avances de trésorerie. Ces avances peuvent-elles être constitutives d'un abus de bien social ?**

Les avances de trésorerie consenties entre les sociétés présentées en annexe 2 ne constituent pas un abus de bien social.

En effet :

- les sociétés appartiennent au même groupe : L'EURL DARD détient 100% des EURL RONS, LIERE, NEILLE et 60% de la SARL ALZAC,
- l'opération est dictée par un intérêt économique, social ou financier commun, apprécié au regard d'une politique élaborée pour l'ensemble des sociétés,
- le concours financier n'est pas dépourvu de contrepartie puisque les sociétés ont une activité économique complémentaire,
- Les engagements respectifs des diverses sociétés concernées n'excèdent pas les possibilités financières des sociétés : les avances de trésorerie permettent finalement de soutenir l'EURL RONS, ce qui représente un intérêt économique pour l'EURL LIERE.

*Référence : arrêt Rozemblum du 4 février 1985, Chambre Criminelle de la Cour de cassation : Le concours financier apporté par les dirigeants d'une société, à une autre entreprise du même groupe dans laquelle ils sont intéressés directement ou indirectement, doit être dicté par un intérêt économique, social ou financier commun, apprécié au regard d'une politique élaborée pour l'ensemble de ce groupe et ne doit ni être démunie de contrepartie ou rompre l'équilibre entre les engagements respectifs des diverses sociétés concernées, ni excéder les possibilités financières de celle qui en supporte la charge.*

**5 - Mme MARXKOVA demande par écrit à M. DARGNY de lui fournir des explications sur l'ensemble des avances de trésorerie consenties entre les sociétés. M. DARGNY refuse catégoriquement. Mme MARXKOVA décide de demander prochainement à Mme SEURIN, présidente du tribunal de commerce, une expertise de gestion sur chacune des avances de trésorerie. Sa demande est-elle recevable ?**

Mme MARXKOVA possède 40% des parts sociales de la SARL ALZAC et aucune part sociale dans les autres sociétés présentées en annexe 2. Sa demande ne peut porter uniquement que sur des opérations réalisées par la SARL ALZAC. La SARL ALZAC a bénéficié d'une avance de trésorerie de l'EURL DARD de 300 000 €. Sa demande peut être recevable sur cette avance de trésorerie.

*Référence : Code de commerce : article L 223-37 (extrait)*

*« Un ou plusieurs associés représentant au moins le dixième du capital social peuvent, soit individuellement, soit en se groupant sous quelque forme que ce soit, demander en justice la désignation d'un ou plusieurs experts chargés de présenter un rapport sur une ou plusieurs opérations de gestion.... »*

**6 - Le commissaire aux comptes de la SARL ALZAC, M. GEERAERT est sollicité par Mme MARXKOVA sur le point suivant : en tant que commissaire aux comptes de la SARL ALZAC, pouvez-vous analyser les avances de trésorerie réalisées entre les filiales de l'EURL DARD ? Que doit répondre M. GEERAERT à Mme MARXKOVA ?**

M. GEERAERT doit répondre, à Madame MARXKOVA, qu'il peut faire les investigations qu'il estime nécessaires auprès de l'EURL DARD. Cette société possède 60% du capital de la SARL ALZAC, soit plus de la moitié du capital : situation de société mère et filiale. Ces investigations sont prévues dans le code de commerce.

Référence : Code de commerce : Article L 823-14 (extrait)

*« Les investigations prévues à l'article L. 823-13 peuvent être faites tant auprès de la personne ou de l'entité dont les commissaires aux comptes sont chargés de certifier les comptes que des personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens de l'article L. 233-3. .... »*

## DOSSIER 4

**Question 1** : Le décret n°2009-624 du 25 février 2009 précise les conditions de dispense de recours à un commissaire aux comptes.

Ne sont plus tenues de désigner un commissaire aux comptes, les SAS qui n'ont pas dépassé, pendant les deux exercices précédant l'expiration du mandat du commissaire aux comptes, deux des trois seuils suivants :

- Total du bilan : 1 000 000 €
- Chiffre affaires : 2 000 000 €
- Nombre moyen de salariés permanents : 20

La SAS entre dans les critères de dispense de commissaire aux comptes, toutefois, elle était dotée d'un CAC avant la date du décret précité. Le mandat ne peut être interrompu et la question se posera lors du renouvellement.

**Question 2** : Lors de la transformation d'une SA en SARL, il peut être mis fin au mandat de commissaire aux comptes si deux des trois seuils requis ne sont pas dépassés.

Cette solution issue de réponses ministérielles anciennes a été admise par la compagnie des commissaires aux comptes (*Bull. CNCC, déc. 1996, n° 1707*).

L'ancien commissaire, qui n'est plus en exercice, ne peut plus remplir de mission légale ; il n'a donc pas de travaux à effectuer en vue de la certification des comptes de l'exercice au cours duquel la transformation est intervenue.

Il doit néanmoins, au titre de sa mission permanente, rendre compte de sa mission pour la période comprise entre le début de l'exercice et la date de cessation de ses fonctions, et notamment porter à la connaissance des associés les irrégularités qu'il aurait pu constater au cours de cette période. (*Bull. CNCC, juin 1994 p. 328*).

**Question 3** : L'instance d'appel d'une décision de chambre régionale de discipline est le H3C.

**Question 4** : A compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009, les commissaires aux comptes peuvent appliquer une norme d'exercice professionnel simplifiée dans les SAS, certaines SNC, SCS et SARL qui ne dépassent pas à la clôture de l'exercice social deux des trois seuils suivants :

- Total bilan : 1 550 000 €
- Chiffre d'affaires : 3 100 000 €
- Nombre moyen de salariés : 50

Cette norme (Norme 910 – dite « norme P.E ») a été homologuée par arrêté du 2 mars 2009 – JO n° 62 du 14 mars 2009.

Elle est relative à la certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article 823-12-1 du Code de commerce.

**Question 5 :** L'article L232-12 du code de commerce prévoit l'intervention du commissaire aux comptes lors d'une décision de distribution d'acompte sur dividendes.

L'intervention du CAC relève des autres interventions définies par la loi prévues dans le cadre conceptuel des interventions du CAC

**Question 6 :** Le mandat de commissaire aux comptes est de 6 exercices. Aucune dérogation par rapport à certaines entités. Comme pour les sociétés, un commissaire aux comptes suppléant doit être nommé.

**Question 7 :** La NEP 240 du 10 avril 2007 Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes (Art 823-15 du code de commerce) comporte 35 articles répartis dans les chapitres suivants (*non exigé des candidats*) :

Introduction

Caractéristiques de la fraude

Echange d'informations au sein de l'équipe d'audit

Prise de connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes

Réponses à l'évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes

Réévaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes

Déclarations de la direction

Communication avec la direction et avec l'organe d'administration ou de surveillance

Révélation des faits délictueux et déclaration de soupçons

Remise en cause de la poursuite de la mission

Documentation des travaux

En fonction des éléments collectés, le commissaire aux comptes apprécie, tout au long de sa mission, si son évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions reste appropriée.

Le cas échéant, il modifie son plan de mission (NEP 300, NEP 240-26)

*Au cas particulier :*

Le commissaire aux comptes demande à la direction des déclarations écrites liées aux fraudes (NEP 240-27 et 580-7).

Déclaration de soupçon à Tracfin (L 562-2 et suivants du Code monétaire et financier).

Les décalages en matière de TVA et la dissimulation de recettes (manque de factures) relèvent d'anomalies significatives résultant de fraudes susceptibles de recevoir une qualification pénale, ce qui oblige le commissaire aux comptes à révéler ces faits délictueux au procureur de la république (L 823-12).

Tenant compte des anomalies significatives relevées précédemment, résultant de fraudes avérées ou suspectées qui remettent en cause la poursuite de la mission, le commissaire aux comptes peut démissionner (NEP 240-33) mais en respectant les obligations édictées par le Code de déontologie de la profession en terme de succession de mission (NEP 240-34, article 21 du CDP).

**Question 8 :** Lorsque vous aurez réussi les épreuves du diplôme, vous serez diplômé d'expertise comptable. Le titre d'expert-comptable est un titre protégé et seules les personnes inscrites au tableau de l'Ordre peuvent s'en prévaloir.

**Question 9 :** L'instance qui décide l'inscription sur la liste des commissaires aux comptes est la commission régionale d'inscription des commissaires aux comptes près la Cour d'appel. L'inscription sur la liste des commissaires aux comptes est incompatible avec un emploi de salarié à l'exception d'une société de commissaire aux comptes (Code de commerce, art. L 822-10).

**Question 10 :** Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2009, les commissaires aux comptes sont soumis aux dispositions de l'arrêté du 19 décembre 2008 relatif à la formation professionnelle, paru au J.O du 30 décembre 2008.

L'obligation est de 120 heures d'activités de formation à accomplir sur 3 ans avec un minimum annuel de 20 heures.

Ces 120 heures cumulées devront porter au moins pour moitié sur des actions relevant de l'audit et du commissariat aux comptes, conformément aux orientations générales annuellement définies par la CNCC et homologuées par le Comité scientifique nouvellement institué par cet arrêté.

La première application concerne la période triennale 2009-2011.

---