

**Session de mai 2009  
DEC**



**EPREUVE ECRITE**

# **Corrigé indicatif**

**EXAMEN FINAL  
D'EXPERTISE COMPTABLE**

**Le sujet comporte un thème unique**

**Le corrigé comporte 11 pages**

**Durée : 5 h 30 – Coefficient 1**

**Tournez la page S.V.P**

	Points sur 100	Points sur 20
Question 1	10 points	2 points
Question 2	10 points	2 points
Question 3	10 points	2 points
Question 4	10 points	2 points
Question 5	10 points	2 points
Question 6	10 points	2 points
Question 7	20 points	4 points
Question 8	10 points	2 points
Question 9	10 points	2 points
Total	100 points	20 points

**Question 1 (10 points)**

**Rédigez un projet de document relatif à l'engagement des collaborateurs du cabinet Méhauty en matière d'indépendance. Ce document devra préciser les fondements juridiques de l'obligation et sera signé par l'ensemble du personnel concerné (en 15 lignes maximum).**

-o-O-o-

L'article 5 du code de déontologie précise que "*le commissaire aux comptes doit être indépendant de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes...*"

Sont concernés par les règles d'indépendance, les associés du cabinet, les collaborateurs, les sous-traitants, les co-traitants, les membres du réseau, les stagiaires.

Ainsi, Monsieur Méhauty en tant qu'employeur, peut être amené à demander aux collaborateurs et stagiaires du cabinet, de signer une "*déclaration d'indépendance*".

Une proposition de rédaction de l'engagement formel qui peut s'intituler "*déclaration d'indépendance*" peut être rédigée comme suit :

Je soussigné(e) ....., collaborateur(trice) du Cabinet de commissariat aux comptes ..... après avoir pris connaissance des règles professionnelles édictées par le code de déontologie des commissaires aux comptes (arrêtées par le décret n° 2005-1412 du 16 novembre 2005), m'engage formellement :

- ♦ à respecter toutes les règles de déontologie en vigueur dans la profession et au sein du cabinet en matière d'indépendance,
- ♦ à signaler dans les meilleurs délais toute situation susceptible de porter atteinte à l'indépendance ou à générer des conflits d'intérêts, dont je pourrais avoir connaissance.

Fait à ... le ...

-o-O-o-

**Question 2 (10 points)**

**Indiquez les grandes rubriques que doit contenir la lettre de mission relative à l'audit des comptes annuels de la société Boissy Consultig SAS (en 10 lignes). Vous préciserez la référence à la norme professionnelle visée.**

-o-O-o-

C'est la NEP 210 qui précise que "*...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.*

*La 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...*"

La lettre de mission est à présent obligatoire. Cependant, la NEP précise le contenu de cette lettre sans définir sa mise en forme.

Afin de respecter la norme, les grandes rubriques contenues dans cette lettre, peuvent s'articuler selon le modèle indicatif suivant :

1. Nature et étendue de la mission
2. Normes professionnelles
3. Calendrier
4. Honoraires
5. Conditions des règlements

La question est notée sur 10 points. Chaque rubrique est notée 2 points.

-o-O-o-

### **Question 3 (10 points)**

*Une lettre de mission a été préparée pour la société Boissy Consulting SAS au titre de l'exercice 2009. Un extrait de celle-ci figure en annexe C. Après lecture de ce document veuillez faire part de vos critiques concernant le chapitre « modalités financières ». Proposez si nécessaire une nouvelle rédaction de ce chapitre en respectant les textes en vigueur. Vous détaillerez le mode de calcul des honoraires demandés en utilisant un taux horaire moyen d'intervention de 100 € de l'heure.*

-o-O-o-

Le modèle qui est présenté en annexe 3, dans le chapitre "modalités financières", est tout à fait incomplet, à savoir :

- ♦ le budget global des honoraires n'est pas mentionné
- ♦ le mode de calcul des honoraires selon le barème fixé par le Code de commerce (art. R823-12) n'est pas précisé
- ♦ la fourchette d'heures n'est pas annoncée

La rédaction corrigée du chapitre relatif aux modalités financières contenues dans cette lettre de mission du commissaire aux comptes pourrait être la suivante :

#### **Modalités financières :**

*Nos honoraires sont fonction du temps passé, du niveau de responsabilité et de la qualification professionnelle des intervenants. Nous estimons qu'ils s'élèveront à 3 600 € hors TVA, pour l'exercice 2009. Des acomptes pourront être demandés, et le solde sera facturé lors de l'émission des rapports.*

*Un barème (article R 823-12 du Code du commerce) fonction du total du bilan, des produits d'exploitation et des produits financiers, donne un nombre d'heures indicatif de travail à effectuer par le commissaire aux comptes. Pour votre entreprise, d'après les éléments de l'exercice précédent, la fourchette d'heures est de 30 à 50 heures. Si les données de l'exercice 2009 nous plaçaient dans une autre tranche du barème, le budget serait adapté à ce changement.*

*Notre programme de travail ne prévoit pas de déroger à ce barème.*

*Cette estimation d'honoraires repose sur des conditions normales de déroulement de notre mission et sur une assistance active de vos services. Au cas où nous rencontrerions des*

*problèmes particuliers au cours de notre mission, nous vous en informerions sans délais et serions amenés, le cas échéant, à réviser notre estimation.*

Le calcul du budget d'honoraires a été réalisé sur la base des agrégats de l'exercice 2008. La base du calcul donne un total de 372 893 € (montant bilan + montant des produits exploitation et des produits financiers hors T.V.A.).

Le commissaire aux comptes estime dans le cas présent que le temps de travail nécessaire à la mission, tous intervenants confondus, correspond à 36 heures.

Il est à noter que selon le barème, les réponses comprises entre 30 heures et 50 heures sont admises, soit une estimation d'honoraires située entre 3 000 € et 5 000 € selon le taux moyen fixé à 100 € de l'heure.

-o-O-o-

#### **Question 4 (10 points)**

***Monsieur Méhauty vous demande de lui préciser les fondements de l'obligation pour Boissy Consulting SAS de désigner un commissaire aux comptes. Il souhaite de votre part la rédaction d'une note synthétique concernant la situation de cette société (en 20 lignes maximum).***

-o-O-o-

À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009, seules les SAS d'une certaine taille ou membres de groupe doivent nommer un commissaire aux comptes (*c. com. art. L. 227-9-1 introduit par la loi du 4 août 2008, art. 59-6°*).

À compter de cette date, la nomination d'un ou de plusieurs commissaires aux comptes n'est obligatoire que pour les sociétés par actions simplifiées (SAS) dépassant, à la clôture d'un exercice social, deux des trois seuils, fixé par l'article 5 du décret n° 2009-234 du 25 février 2009 ( total du bilan : 1 000 000 € ; montant hors taxe du chiffre d'affaires : 2 000 000 € ; nombre moyen de salariés permanents employés au cours de l'exercice : 20).

Sont tenues de désigner au moins un commissaire aux comptes les SAS qui contrôlent, de façon exclusive (*c. com. art. L. 233-16-II*) ou conjointe (*c. com. art. L. 233-16-III*), une ou plusieurs sociétés ou qui sont contrôlées, de façon exclusive ou conjointe, par une ou plusieurs sociétés. Cette obligation s'applique quelle que soit la taille de la SAS.

Même si les critères de taille ne sont pas atteints et si la SAS n'est pas membre d'un groupe, la nomination d'un commissaire aux comptes peut être demandée en justice par un ou plusieurs associés représentant au moins le dixième du capital (comme pour les SARL).

La SAS Boissy Consulting est contrôlée par une association et ne répond pas aux critères énoncés, elle n'était donc pas tenue de désigner un commissaire aux comptes. Il faut préciser que cette caractéristique n'est pas de nature à remettre en question la désignation de Monsieur Méhauty intervenue le 31 mars 2009 dans la SAS Boissy Consulting.

La question est notée sur 10 points. Afin d'aider la correction de la question il est précisé :

- Qu'il est attendu du candidat qu'il cite la nouvelle législation induite par la loi du 4 août 2008 (4 points) ;

- Qu'il évoque les seuils précisés par le décret du 25 février 2009 (4 points) ;
- Qu'il conclut que la société Boissy Consulting SAS n'était pas tenue de désigner un commissaire aux comptes mais que Monsieur Méhauty , régulièrement désigné, doit rester en fonction (2 points).

**Pour information du correcteur :** les textes sont reproduits ci-après, il est précisé que leur citation n'est pas attendue du candidat qui devait répondre en 20 lignes maximum.

Article L823-12-1 : « *Les commissaires aux comptes exercent leurs diligences selon une norme d'exercice professionnel spécifique dans les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple, les sociétés à responsabilité limitée et les sociétés par actions simplifiées qui ne dépassent pas, à la clôture d'un exercice social, deux des seuils suivants, fixés par décret en Conseil d'Etat : le total de leur bilan, le montant hors taxes de leur chiffre d'affaires ou le nombre moyen de leurs salariés. Cette norme est homologuée par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice.* »

Article R227-1 (Créé par l'article 5 du décret n° 2009-234 du 25 février 2009 : « *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*

*La société n'est plus tenue de désigner un commissaire aux comptes dès lors qu'elle n'a pas dépassé les chiffres fixés pour deux de ces trois critères pendant les deux exercices précédant l'expiration du mandat du commissaire aux comptes.*

*Dans le cas prévu au quatrième alinéa de l'article L. 227-9-1, le commissaire aux comptes est désigné par ordonnance du président du tribunal de commerce statuant en la forme des référés.* »

-o-O-o-

### **Question 5 (10 points)**

**Monsieur Méhauty vous interroge ensuite sur l'éventuelle nécessité pour Boissy Association de désigner un commissaire aux comptes. Il vous demande la rédaction d'une seconde note synthétique en réponse à cette question (en 20 lignes maximum).**

-o-O-o-

Boissy Association ne dépasse ni les seuils définis par l'article L 612-1 et l'article R 612-1 du code de commerce (50 salariés ; 3 100 000 € de ressources ; 1 550 000 € de total de bilan), ni celui stipulé par l'article L 612-4 et l'article D 612-5 du même code (153 000 € de subventions).

Par contre la loi n° 2003-709 du 1er août 2003 relative au mécénat, aux associations et aux fondations a modifié l'article 4 de la loi n° 87-571 du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat. Un article 4-1 a été inséré qui précise : « *Les associations et fondations reconnues d'utilité publique, les associations qui ont pour but exclusif l'assistance, la bienfaisance, la recherche scientifique ou médicale ainsi que tout organisme bénéficiaire de dons de personnes physiques ou morales ouvrant droit, au bénéfice des donateurs, à un avantage fiscal au titre de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés doivent assurer, dans des conditions déterminées par décret en Conseil d'Etat, la publicité par tous moyens et la*

*certification de leurs comptes annuels au-dessus d'un montant de dons de 153 000 euros par an. »*

L'association Boissy Association reçoit plus de 153 000 Euro de dons par an, elle doit donc désigner un commissaire aux comptes.

-o-O-o-

**Question 6 (10 points)**

***Monsieur Méhauty vous demande votre opinion sur la situation de Boissy Association en matière de législation fiscale sur le mécénat. Il souhaite de votre part la rédaction d'une autre note synthétique, en réponse à cette préoccupation (en 20 lignes maximum).***

-o-O-o-

L'organisme bénéficiaire du mécénat doit être un organisme d'intérêt général. Cette condition est remplie si :

- L'activité est non lucrative, c'est à dire non concurrentielle. Il est important de noter que l'assujettissement à la TVA et autres impôts commerciaux exclut du champ de l'éligibilité au mécénat des structures culturelles autres que celles ayant pour objet de présenter au public des œuvres de spectacle vivant et d'organiser des expositions d'art contemporain. Toutefois, l'activité peut être sectorisée.
- La gestion est désintéressée.
- L'activité ne profite pas à un cercle restreint de personnes.

Au regard des explications données sur Boissy Association il paraît douteux que l'association poursuive un objet d'intérêt général : c'est une association fermée, les dirigeants, par ailleurs membres de l'association, perçoivent des rémunérations directes et indirectes élevées, le caractère non lucratif de l'association ne paraît pas établi.

Il est à noter que dans le cas où un organisme a délivré à tort des reçus, il encourt une amende égale à 25 % du montant des dons. En revanche le contribuable de bonne foi ne voit pas sa réduction d'impôt remise en cause.

L'association pourrait solliciter une habilitation à recevoir des dons ouvrant droit à avantage fiscal et à en délivrer reçu aux donateurs en utilisant la procédure du rescrit fiscal. Cette procédure permet d'interroger l'administration fiscale et celle-ci est regardée comme ayant donné un accord tacite lorsqu'elle n'a pas donné de réponse dans un délai de six mois.

-o-O-o-

**Question 7 (20 points)**

***A l'aide des notes de travail de Monica Duraton relatives au cycle achats, présentez sous forme d'un tableau synoptique les faiblesses constatées du cycle audité, les risques induits et enfin les recommandations qui en découlent (votre analyse se limitera aux constats les plus significatifs).***

-o-O-o-

Le tableau synoptique pourrait se présenter ainsi, ou verticalement en colonnes :

<b>1. Classement factures et pièces comptables</b>	
Faiblesses	Classement par fournisseur ; Erreurs de classement (04/008 03/015 03/033).
Risques induits	Perte de pièces comptables ; Difficultés pour la recherche d'une pièce.
Recommandations	Classement dans un classeur unique par numéro de pièces.
<b>2. Imputations comptables erronées</b>	
Faiblesses	Imputations erronées (02/031 03/002 03/015 04/008) ; Les vacations de Maurice Bordas sont imputés de 3 façons différentes (01/006 03/002 04/008) ; Erreur de comptabilisation du règlement (03/015).
Risques induits	Comptabilité non régulière.
Recommandations	Qualification et formation des comptables ; Manuel de procédure
<b>3. Absences de mentions sur pièces justificatives</b>	
Faiblesses	Pas de visa du comptable (02/031 03/015) ; Pas de mention du mode de règlement (02/031 03/015 04/008) et absence de bon à payer de la direction (observation générale sauf pièces 01/049 02/015 03/019 04/045).
Risques induits	Impossibilité d'identifier les auteurs d'erreurs et donc de les informer ; Risque de non paiement ou de double paiement ; Risque de fraudes et erreurs.
Recommandations	Qualification et formation des comptables ; Manuel de procédure.
<b>4. Bons de commande et bons de livraison non joints</b>	
Faiblesses	Les bons de commande et les bons de livraison ne sont pas joints à la facture à payer (observation générale sauf pièces 01/028 01/036 03/001).
Risques induits	Risque de recevoir une facture pour des fournitures ou prestations non commandées ou non reçues ; Risque de fraudes et erreurs.
Recommandations	Manuel de procédure.
<b>5. Pièces comptables douteuses</b>	
Faiblesses	Certaines factures interpellent : 01/049 Jean Chicane avocat : les honoraires devraient être supportés par Jean-Claude Durand ; 01/046 02/037 Emmanuelle Delarout (EDD), qui comptabilise l'opération et règle les notes de frais semble s'octroyer une sorte de rémunération à hauteur d'indemnités kilométriques ; 02/039 Le bailleur de l'appartement est un associé, les époux Durand occupent l'appartement et l'avantage en nature (insuffisant au demeurant) est décompté dans BAss ; 04/045 Le caractère professionnel d'au moins un livre acheté (Meurtres à Paname) est douteux (TVA non récupérée).
Risques induits	Risque de fraudes et erreurs
Recommandations	Visa du dirigeant pour dissociation de l'ordonnateur et du payeur Manuel de procédure

<b>6. Contrôle interne défectueux</b>	
Faiblesses	Les comptables ont la signature bancaire
Risques induits	Risque de fraudes et erreurs
Recommandations	Supprimer et interdire les autorisations de signatures bancaires

Il est à noter que la candidat doit faire preuve d'un esprit de synthèse afin de relever le maximum d'anomalies figurant dans les 20 pièces comptables sélectionnées.

Le relevé des faiblesses sera noté sur 10 points. La pertinence des risques induits sera noté sur 5 et de la même façon les recommandations à formuler dans un rapport au président.

La question est notée sur 20 points.

-o-O-o-

**Question 8 (10 points)**

*Pour chacune des dix écritures d'opérations diverses sélectionnées par Monica Duraton, précisez si celle-ci est régulière ou non sans justifier votre position ni proposer d'écritures rectificatives.*

-o-O-o-

<b>Numéro Mvt</b>	<b>Motivation de l'opinion (ces prévisions ne sont pas attendues du candidat)</b>	<b>Ecriture régulière ou non</b>
Mvt 150	L'utilisation du compte « Clients facture à établir » est incorrecte, ce compte est réservé aux opérations d'inventaire. Il aurait fallu mentionner le numéro de la facture.	<b>Non régulière</b>
Mvt 167	Rien à signaler	régulière
Mvt 188	Rien à signaler	régulière
Mvt 213	Rien à signaler	régulière
Mvt 214	Les comptes de charge et de tiers ASSEDIC sont inversés.	<b>Non régulière</b>
Mvt 215	Rien à signaler	régulière
Mvt 308	Rien à signaler	régulière
Mvt 389	Rien à signaler	régulière
Mvt 390	Cette écriture suppose que M. Durand s'accapare une différence de paiement d'un client et témoigne d'une certaine malhonnêteté du dirigeant. En tout état de cause c'est une écriture qui devrait être passée sur le journal de banque.	<b>Non régulière</b>
Mvt 391	L'écriture mériterait la référence à une pièce justificative, d'autant que le montant est très significatif. Là encore c'est une écriture qui devrait être passée sur le journal de banque.	<b>Non régulière</b>

Un candidat qui répondrait au hasard aurait, en probabilité, cinq diagnostics sur dix, exacts. Afin d'éviter cet aléa le correcteur mettra deux points par diagnostic exact à partir du sixième diagnostic exact (exemple pour huit diagnostics exacts le candidat aura 6/10).

-o-O-o-

**Question 9 (10 points)**

*Au regard de cette écriture et du contexte général, quelle démarche devrait envisager le commissaire aux comptes, et sur quels fondements juridiques ? Cette législation a-t-elle subi des modifications récemment ?*

-o-O-o-

Le versement de l'indemnité de 100 000 \$ (77 519,21 €) provient d'une transaction qui n'est pas clairement précisée par le dirigeant de la société.

Le contexte général de la société amène nécessairement le commissaire aux comptes à s'interroger sur la nature réelle des activités de la société et de l'association dont elle est la filiale (confusion générale, mouvements financiers internationaux, certains protagonistes ne sont pas identifiés précisément, la culture du pavot est une des préoccupations de M. Durand).

La déclaration de soupçons à TRACFIN doit donc être sérieusement envisagée.

Le fondement juridique de cette déclaration résulte du code monétaire et financier qui a été profondément modifié, sur ce point, par une ordonnance du 30 janvier 2009 (n° 2009 - 104).

M. Méhauty va devoir effectuer une déclaration de soupçons en tant que commissaire aux comptes, en effet l'article L. 561-2 du code monétaire et financier, inclut les commissaires aux comptes dans le dispositif (§ 12°)

L'article L. 561-15 précise que les professionnels concernés sont tenus de déclarer à TRACFIN « toute opération pour laquelle l'identité du donneur d'ordre (...) reste douteuse malgré les diligences effectuées (...) »

Le guide des commissaires aux comptes (NEP-240. II. – p. 75 de juin 2007) évoque la procédure de déclaration de soupçons, cependant il ne prend pas en compte la réforme des procédures induites par l'ordonnance du 30 janvier 2009.

La question est notée sur 10 points.

Afin d'aider la correction de la question il est précisé :

- qu'il est attendu du candidat qu'il évoque la déclaration de soupçons (4 points) ;
- qu'il précise que la démarche résulte du code monétaire et financier (3 points) ;
- qu'il évoque les modifications induites par l'ordonnance du 30 janvier 2009 (3 points).

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

En application de l'article 152 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie le Gouvernement a pris par ordonnance des mesures adaptant la législation au droit communautaire, en particulier pour la transposition de la directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil, du 26 octobre 2005, relative à la prévention de l'utilisation

du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et de la directive 2006/70/CE de la Commission, du 1<sup>er</sup> août 2006.

L'objet de la réforme est notamment de rendre plus efficace la législation relative à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme.

A l'occasion de cette ordonnance, le Gouvernement a opté pour une remise à plat du dispositif préexistant, qui résultait de l'empilement de réformes successives pour lui redonner une cohérence globale.

Le champ de la déclaration de soupçon au service TRACFIN, a été étendu à certaines fraudes fiscales.

Le code monétaire et financier a donc été profondément remanié dans cet esprit.

Le professionnel doit effectuer la déclaration auprès du service TRACFIN.

Cette déclaration est confidentielle, son contenu ne peut pas être révélé par le déclarant à l'auteur de l'opération concernée, ni à un tiers sous peine de sanctions pénales.

Par ailleurs, afin de préserver l'anonymat et d'assurer la sécurité des déclarants, la déclaration au service TRACFIN n'est accessible à l'autorité judiciaire que sous certaines conditions.

L'ordonnance prévoit qu'aucune poursuite civile, ni aucune poursuite pour dénonciation calomnieuse ou atteinte au secret professionnel ne peut être intentée contre un professionnel assujéti qui a effectué de bonne foi une déclaration auprès du service TRACFIN.

Le code monétaire et financier, stipule dans son article L561-2, créé par l'ordonnance n° 2009 104 du 30 janvier 2009 art. 2 :

*« Sont assujettis aux obligations prévues par les dispositions des sections 2 à 7 du présent chapitre :*

*(...)*

*12° Les experts-comptables, les salariés autorisés à exercer la profession d'expert-comptable en application des articles 83 ter et 83 quater de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre portant institution de l'ordre des experts-comptables et réglementant les titres et la profession d'expert-comptable ainsi que les commissaires aux comptes ;*

*(...) ».*

L'article L561-15 quant à lui dans son § IV précise :

*« IV.- Les personnes mentionnées à l'article L. 561-2 sont également tenues de déclarer au service mentionné à l'article L. 561-23 toute opération pour laquelle l'identité du donneur d'ordre ou du bénéficiaire effectif ou du constituant d'un fonds fiduciaire ou de tout autre instrument de gestion d'un patrimoine d'affectation reste douteuse malgré les diligences effectuées (...) ».*

Il est à noter que l'article L561-23 précise le fonctionnement de TRACFIN.