

ARRIVÉ LE :

**Session de novembre 2010  
DEC**

17 JAN. 2011

ORDRE DES EXPERTS-COMPTABLES  
DE BRETAGNE

**EPREUVE ECRITE**

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

*Une semaine chez Ivan Denissovitch*

*Corrigé indicatif*

*Le corrigé comporte 11 pages*

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

	<b>points</b>
<b>Question 1</b>	Sur 10 soit <b>2 points</b>
<b>Question 2</b>	Sur 10 soit <b>2 points</b>
<b>Question 3</b>	Sur 20 soit <b>4 points</b>
<b>Question 4</b>	Sur 25 soit <b>5 points</b>
<b>Question 5</b>	Sur 5 soit <b>1 point</b>
<b>Question 6</b>	Sur 10 soit <b>2 points</b>
<b>Question 7</b>	Sur 10 soit <b>2 points</b>
<b>Question 8</b>	Sur 10 soit <b>2 points</b>
<b>Total</b>	Sur 100 soit <b>20 points</b>

Dans ce qui suit la réponse attendue du candidat est précédée d'un trait vertical de la façon suivante :

Réponse attendue....

...

Dans sa réponse le candidat ne doit pas nécessairement recopier l'intégralité des textes législatifs ou réglementaires.

-o-O-o-

### **Question 1**

**Dans le contexte exposé ci-dessus Monsieur Charles Perrault :**

**1.1 – Peut-il accepter les missions d'expert-comptable qui lui sont proposées ?**

**1.2 – Peut-il accepter le mandat de commissaire aux comptes du parti RAZ ?**

-o-O-o-

**1.1 –**

Monsieur Charles Perrault va s'interroger au regard de chacune des situations s'il peut accepter la mission d'expert-comptable chargé de viser les comptes des listes régionales « RAZ ».

Il est probable que les candidats à l'examen ne disposeront ni du Code électoral ni du guide de campagne des élections régionales 2010 édité par la Commission nationale des comptes de campagne et des financements politiques (CNCCFP), cependant ils peuvent arriver à émettre une opinion par une interprétation stricte de l'article 6 du Code de déontologie des professionnels de l'expertise-comptable introduit par le décret du 27 septembre 2007

L'article 6 Code de déontologie des professionnels de l'expertise-comptable stipule :

*« (Les experts-comptables...) évitent toute situation qui pourrait faire présumer d'un manque d'indépendance ». (Ils...) doivent être libres de tout lien extérieur d'ordre personnel, professionnel ou financier qui pourrait être interprété comme constituant une entrave à leur intégrité ou à leur objectivité. »*

Au regard de cet article Monsieur Perrault devrait refuser les trois missions qui lui sont proposées. Si l'on examine chaque situation au regard de ces textes.

**Pays de Loire :**

Monsieur Charles Perrault est candidat sur la liste régionale de ce fait il ne peut pas être l'expert-comptable chargé de viser les comptes.

**Bretagne :**

Monsieur Perrault n'exerce aucune fonction rendant incompatible la mission d'expert-comptable, cependant il doit s'interroger sur son indépendance au regard du parti, en cours de constitution, auquel il va probablement adhérer.

Centre :

Monsieur Charles Perrault est le mandataire financier de la liste régionale de ce fait il ne peut pas être l'expert-comptable chargé de viser les comptes.

-o-O-o-

1.2 –

L'article L822-10 du Code de commerce et le Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes dans son article 5 intitulé « *Indépendance* » stipule :

*« Le commissaire aux comptes doit être indépendant de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes. L'indépendance du commissaire aux comptes se caractérise notamment par l'exercice en toute liberté, en réalité et en apparence, des pouvoirs et des compétences qui lui sont conférés par la loi. »*

La simple lecture du Code de déontologie interdit donc à Monsieur Charles Perrault, élu sur une liste « RAZ » d'accepter le mandat de commissaire aux comptes du parti.

-o-O-o-

### **Question 2**

***Monsieur Charles Perrault vous demande quelle conduite tenir devant l'interdiction formelle reçue de son confrère.***

-o-O-o-

Il convient de se reporter à l'article 23 du Code déontologie des professionnels de l'expertise-comptable qui concerne la transmission des dossiers entre confrères :

*« Les (personnes experts-comptables...) appelés par un client (...) à remplacer un confrère ne peuvent accepter leur mission qu'après en avoir informé ce dernier.*

*Elles s'assurent que l'offre n'est pas motivée par le désir du client(...) d'éluder l'application des lois et règlements ainsi que l'observation par les (experts-comptables) de leurs devoirs professionnels.*

*Lorsque les honoraires dus à leur prédécesseur résultent d'une convention conforme aux règles professionnelles, elles doivent s'efforcer d'obtenir la justification du paiement desdits honoraires avant de commencer leur mission. A défaut, elles doivent en référer au président du conseil régional de l'Ordre et faire toutes réserves nécessaires auprès du client avant d'entrer en fonction.*

*Lorsque ces honoraires sont contestés par le client ou adhérent, (l'expert-comptable...) appelé à remplacer un confrère suggère par écrit à son client ou adhérent de recourir à la procédure de conciliation ou d'arbitrage de l'ordre prévue aux articles 19 et 20.*

*Le prédécesseur favorise, avec l'accord du client ou adhérent, la transmission du dossier.»*

Au regard de l'article 23 du Code de déontologie des professionnels de l'expertise-comptable Monsieur Charles Perrault doit en référer au président du conseil régional de l'Ordre des experts-comptables et faire toutes réserves nécessaires auprès de la société Ivan Denissovitch avant d'entrer en fonction.

Il doit inviter, par écrit, la société à recourir à la procédure de conciliation ou d'arbitrage de l'Ordre.

-o-O-o-

### **Question 3**

**3.1 – Rappelez les devoirs des experts-comptables envers leurs clients en la matière et les sources règlementaires de ceux-ci.**

**3.2 – Présentez vos observations sur le projet de lettre de mission.**

**3.3 – Donnez votre opinion sur la possibilité d'accepter le mandat de commissaire aux comptes à la suite de la mission d'expertise-comptable objet de la lettre de mission.**

**3.4 – Au regard des informations données (voir annexe A) précisez selon quels critères la société SAS Ivan Denissovitch devrait désigner un commissaire aux comptes.**

-o-O-o-

#### **3.1 –**

C'est l'article 11 du Code de déontologie qui oblige les experts-comptables à rédiger une lettre de mission.

*« Les (experts-comptables...) passent avec leur client (...) un contrat écrit définissant leur mission et précisant les droits et obligations de chacune des parties.*

*Ce contrat fait référence aux règles professionnelles définies par le conseil supérieur de l'ordre dans les conditions prévues au 3° de l'article 7 du décret n° 97-586 du 30 mai 1997. »*

-o-O-o-

#### **3.2 –**

La lettre de mission ne correspond pas aux modèles proposés par l'Ordre, notamment il n'est pas précisé la nature de la mission proposée (présentation, examen limité, audit, procédures convenues).

La lettre de mission est ambiguë. L'expression contenue dans le projet de lettre de mission : *« aucun fait ou anomalie significative est de nature à remettre en cause la cohérence et la vraisemblance des comptes et de délivrer une attestation de sincérité »* renvoie à une attestation négative du type de celle délivrée dans le cadre d'une mission de présentation des comptes, tandis que le client attend qu'à l'issue des travaux soit délivrée une attestation de sincérité.

Il faut aussi observer que les termes de la lettre de mission amènent à conclure que l'assistance de Monsieur Yves Denis dans le cadre de sa procédure de divorce serait facturée à la société Ivan Denissovitch. Une telle pratique constitue l'élément matériel d'un abus de biens sociaux.

-o-O-o-

### 3.3 –

Monsieur Charles Perrault ne pourra pas accepter une mission de commissaire aux comptes dans la société immédiatement à la suite d'une mission comptable. Il serait amené à porter une appréciation sur ses propres travaux et ce conformément à l'article 10 intitulé « *Situations interdites* » du Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

Par ailleurs, la défense des intérêts de Monsieur Yves Denis, dans le cadre de son divorce, constitue une autre incompatibilité évoquée par le même article.

L'article 10 est ainsi rédigé (extrait) :

*« Il est interdit au commissaire aux comptes de fournir à la personne ou à l'entité dont il certifie les comptes, ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce, tout conseil ou toute prestation de services n'entrant pas dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes, telles qu'elles sont définies par les normes d'exercice professionnel.*

*A ce titre, il lui est interdit de procéder, au bénéfice, à l'intention ou à la demande de la personne ou de l'entité dont il certifie les comptes :*

*1° A toute prestation de nature à le mettre dans la position d'avoir à se prononcer dans sa mission de certification sur des documents, des évaluations ou des prises de position qu'il aurait contribué à élaborer ; (...)* »

*13° A la défense des intérêts des dirigeants ou à toute action pour leur compte (...)* ».

-o-O-o-

### 3.4 –

L'article L. 227-9-1 du Code de commerce stipule :

*« Les associés peuvent nommer un ou plusieurs commissaires aux comptes dans les conditions prévues à l'article L. 227-9.*

*Sont tenues de désigner au moins un commissaire aux comptes les sociétés par actions simplifiées qui dépassent, à la clôture d'un exercice social, deux des seuils suivants, fixés par décret en Conseil d'État : le total de leur bilan, le montant de leur chiffre d'affaires hors taxe ou le nombre moyen de leurs salariés au cours de l'exercice.*

*Sont également tenues de désigner au moins un commissaire aux comptes les sociétés par actions simplifiées qui contrôlent, au sens des II et III de l'article L. 233-16, une ou plusieurs sociétés, ou qui sont contrôlées, au sens des mêmes II et III, par une ou plusieurs sociétés. (...)* »

L'article R227-1 du Code de commerce précise que :

*« Pour l'application de l'article L. 227-9-1 relatif à la désignation d'un commissaire aux comptes, le total du bilan est fixé à 1 000 000 €, le montant hors taxe du chiffre d'affaires à 2 000 000 € et le nombre moyen de salariés permanents employés au cours de l'exercice à vingt. (...)* »

La SAS Ivan Denissovitch dépasse seulement le premier seuil à savoir le total du bilan supérieur à 1 000 000 € (1 674 525 €).

Cependant elle contrôle la société Natacha Denissovitch. Elle aurait donc du, dès sa transformation en SAS, le 30 juin 2009, désigner un commissaire aux comptes.

-o-O-o-

#### **Question 4**

*Relevez, en les justifiant, les anomalies et irrégularités comptables révélées par la simple lecture de l'annexe comptable des comptes annuels de la SAS Ivan Denissovitch. (Annexe C)*

-o-O-o-

Nous reprendrons les anomalies et irrégularités relevées à la lecture des diverses notes de l'annexe.

#### **Note 2**

##### **Principes, règles et méthodes comptables**

Les normes d'exercice professionnel (NEP) élaborées par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) ne régissent pas la présentation des comptes annuels d'une société. Il s'agit là d'un ajout malheureux du rédacteur de l'annexe.

#### **Note 3**

##### **Immobilisations et amortissements**

La dépréciation des titres de participation Natacha Denissovitch de 20 000 € n'est pas justifiée par des éléments probants et existants à la date de clôture des comptes, la société filiale est bénéficiaire et sa situation nette progresse.

## **Note 6**

### **Stocks de marchandises**

La méthode d'évaluation des stocks de marchandises situés dans le magasin de la route de Paris à Rennes et en dépôt dans la filiale de Saint Briec n'est pas conforme aux règles comptables. Le stock a été valorisé sur la base de 50 % du prix de vente TTC tandis qu'il aurait pu être évalué au prix d'achat à partir de l'inventaire permanent. De plus l'explication du changement de méthode n'est pas donnée.

## **Note 7**

### **Provisions**

Les règles comptables applicables aux entreprises depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2005 considèrent les provisions pour risques et charges comme une catégorie particulière de passif.

Pour être comptabilisée une provision nécessite :

- Une obligation à l'égard d'un tiers avant la date de clôture ;
- Une obligation entraînant une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers sans contrepartie ;
- Une évaluation précise.

La provision pour les risques liés à la révocation de la directrice générale ne respecte pas les nouvelles règles comptables, aucune obligation n'était née avant la date de clôture des comptes.

## **Note 12**

### **Poste fournisseurs : opérations en devises et délais de paiement**

La méthode comptable décrite dans l'annexe concernant l'actualisation du cours des dettes en devises n'est pas conforme aux dispositions du plan comptable général.

Il aurait fallu utiliser les comptes de différences de conversion (actif – compte 476 ou passif – 477). Le compte « différence de conversion – actif » est débité des pertes latentes constatées. Les pertes latentes entraînent la constitution d'une provision pour risques (article 342-5 du plan comptable général). Le compte « différence de conversion – passif » est crédité des gains latents constatés. Les gains latents n'interviennent pas dans la formation du résultat comptable.

Il faut encore noter que le montant des fournisseurs débiteurs, soit 14 608 €, vient en diminution du poste fournisseurs au passif, au lieu de figurer à l'actif du bilan.

## **Note 14**

### **Comptes de régularisation Actif**

Les charges à étaler correspondant à la moitié des dépenses du catalogue 2009 / 2010 pour un montant de 14 988 € auraient du être comptabilisées dans les charges de l'exercice 2009. En

effet, les charges à étaler ne répondent pas à la définition des actifs en vigueur à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005.

-o-O-o-

#### **Question 5**

*Après avoir examiné ce document au regard de la seule loi de Benford donnez votre appréciation sur la fiabilité de cet inventaire.*

-o-O-o-

Si l'on examine la fréquence des premiers chiffres de gauche on s'aperçoit que la distribution ne correspond pas à la loi de Benford.

Ce constat conduit à suspecter la fiabilité de cet inventaire.

-o-O-o-

#### **Question 6**

*Monsieur Perrault souhaite connaître votre opinion sur les propositions, qualifiées d'honnêtes, contenues dans le courrier de Madame Denis – Depoul. En prenant appui sur les données comptables des annexes A et C soulignez les anomalies révélées par ces propositions et leur finalité.*

-o-O-o-

On s'aperçoit d'une invraisemblance. Madame Denis – Depoul estime à 5 000 € les 10 % qu'elle possède dans la société Ivan Denissovitch, dont les capitaux propres sont de 1 174 046 €, tandis qu'elle revendique 200 000 € pour les 5 % qu'elle détient dans la société Natacha Denissovitch dont la situation nette s'élève à environ 110 000 €.

Il pourrait s'agir d'une erreur matérielle, cependant l'intéressée propose d'abandonner ses éventuels droits sur une prestation compensatoire à verser par Monsieur Yves Denis, contre une indemnisation substantielle versée par la société Ivan Denissovitch.

Après réflexion Madame Denis – Depoul suggère de faire payer à la société Ivan Denissovitch le coût du divorce. Si Monsieur Denis accepte cette proposition il commettra un abus de biens sociaux.

-o-O-o-

### **Question 7**

**Monsieur Charles Perrault vous demande votre opinion sur la recevabilité des divers dons à la législation fiscale sur le mécénat édictée par l'article 238bis du Code général des impôts (CGI). Précisez le traitement fiscal qui s'impose.**

1. Le don de 7 000 € à la Croix Rouge n'amène aucune observation au regard des dispositions de l'article 238bis du CGI.
2. Le don de 5 000 € à l'association sportive Tagarine entre bien aussi dans les dispositions de l'article précité, cette association encadre des équipes de jeunes.
3. Le don au Select golf club n'entre pas dans l'esprit du mécénat. Il existe une contrepartie commerciale pour l'entreprise à son versement, par ailleurs ce club de golf privé n'est pas ouvert.
4. Le don d'une personne morale à un candidat aux élections est strictement interdit par le Code électoral, de ce fait le don de 4 600 € doit être inscrit au débit du compte courant de Monsieur Yves Denis ou remboursé par la liste RAZ.
5. Le dernier don, à l'AFM, a été versé après la fin de l'exercice et en matière de mécénat c'est le versement qui prime. Il s'agit donc d'une charge de l'exercice suivant.

Il faut observer que les dons entrant dans le champ du mécénat, ici 12 000 € sont réintégrés fiscalement et ouvrent droit à 60 % de réduction d'impôt sur les sociétés. Les dons ne sont retenus que dans la limite de 5 pour mille du chiffre d'affaires, ici 9 995 €. Le surplus de 2 005 € est reporté sur l'exercice suivant.

Le don au Select golf club est néanmoins déductible du résultat fiscal.

Il est à noter que l'interdiction des dons d'une personne morale à un candidat aux élections, ou à un parti politique, est évoquée au § 846 du mémento comptable Francis Lefebvre 2010.

-o-O-o-

### **Question 8**

**Réviser la détermination du résultat fiscal et précisez les anomalies constatées.  
(Vous limiterez votre travail au relevé d'observations et vous vous abstenrez de calculer la base imposable révisée et l'impôt sur les sociétés.)**

-o-O-o-

La SCI YN 22 devrait être assujettie à l'impôt sur les sociétés du fait de la commercialité de son activité. L'intéressement du bailleur à l'exploitation de la société locataire et la location de studios meublés, dont l'importance des loyers est significative (13,41 % des recettes), constituent les bases de ce constat.

De ce fait la perte imputée sur le résultat de la SAS Ivan Denissovitch, l'a été à tort.

Il aurait fallu réintégrer 12 000 € de dons pour tenir compte de la législation fiscale sur le mécénat, qui permet une réduction d'impôt. Par ailleurs, le don de 4 600 € au RAZ aurait du être inscrit au débit du compte courant de Monsieur Denis ou être remboursé par le mandataire financier.

La provision de 20 000 € pour dépréciation des titres de SARL Natacha Denissovitch n'est pas déductible en tout état de cause.

La contribution sur les revenus locatifs CRL est déductible fiscalement. Par ailleurs, elle n'aurait pas du être calculée sur les loyers soumis à TVA.

En ce qui concerne le bénéfice de la SARL Natacha Denissovitch c'est le total, soit 35 377 €, qui aurait du être imposé dans la société mère dans le cadre de l'intégration fiscale.

-o-O-o-

ARRIVÉ LE :

17 JAN. 2011

ORDRE DES EXPERTS-COMPTABLES  
DE BRETAGNE