Session de novembre 2011

DEC

ARRIVÉ LE :
16 JAN. 2012
ORDRE DES EXPERTS-COMPTABLES
DE BRETAGNE

DIPLÔME D'EXPERTISE COMPTABLE

ÉPREUVE ÉCRITE n° 2

Éléments indicatifs de corrigé

Ce document 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.

Ces éléments de corrigé constituent un document confidentiel à l'usage exclusif des correcteurs de l'épreuve. Aucune diffusion autorisée.

BARÈME SUR 100 POINTS

Dossier 1 : 20 points	5 erreurs à identifier.	4 points par erreur 5 x 4 = 20
Dossier 2 : 20 points	4 dossiers	5 points par dossier 4 x 5 = 20
Dossier 3 : 30 points	Question 1	3
	Question 2	7
	Question 3.1	5
	Question 3.2	5
	Question 4.1	5
	Question 4.2	5
Dossier 4 : 30 points	TVA collectée	5
	TVA déductible	5
	Rémunérations	5
	Charges sociales	5
	Comptes courants	5
	Dividendes	5
Total		**100 points**

NB : la recopie des lois, décrets, textes, NEP, codes de déontologie n'est pas demandée au candidat, seule la référence aux articles est exigée.

ARRIVÉE LE :
16 JAN. 2012
ORDRE DES EXPERTS-COMPTABLES
DE BRETAGNE

DOSSIER 1

Les erreurs dans le mail :

- le commissaire à la fusion n'est pas là pour calculer la parité d'échange mais uniquement pour établir un rapport sur la parité (apprécier le caractère équitable du rapport d'échange) (Code de commerce, art. L 236-10) ;

- le commissaire aux comptes ne pourra pas donner son dossier de travail au commissaire à la fusion. Le commissaire aux comptes n'est pas délié du secret professionnel à l'égard du commissaire à la fusion ;

- la fusion telle que décrite ne peut être faite en valeurs comptables puisque les deux sociétés sont indépendantes et que la fusion est faite « à l'endroit ». La valorisation des apports sera nécessairement faite en valeurs réelles (Règlement CRC 2004-01) ;

- le commissaire aux comptes devra intervenir pour les raisons suivantes :

  - il faudra établir une situation comptable intermédiaire (la clôture de l'exercice est antérieure de plus de 6 mois à la date du projet de fusion). Le commissaire aux comptes devra vérifier la sincérité de cet état comptable intermédiaire (Code de commerce, art. R 236-3, 4°) ;

  - l'intervention d'un commissaire à la fusion n'exonère pas le commissaire aux comptes de sa responsabilité propre quant aux irrégularités qu'il serait amené à constater lors du déroulement de sa mission. Dans le cadre de sa mission permanente, le commissaire aux comptes doit vérifier la sincérité et la régularité des informations données dans le rapport du conseil d'administration à l'assemblée statuant sur la fusion avec les documents sur la situation financière de la société adressée aux actionnaires (Bull. CNCC, n° 104, déc. 1996) ;

- la mission du commissaire aux comptes prendra fin lors de la dernière assemblée approuvant le projet de fusion. En cas de fusion absorption, la société est dissoute sans liquidation, il n'y a donc pas lieu d'arrêter les comptes. La mission prend fin sans qu'il y ait eu à émettre un rapport sur les comptes annuels (Bull CNCC, n° 140, déc. 2005).

DOSSIER 2

1) DOSSIER COIFFPO

L'entreprise COIFFPO doit-elle appliquer obligatoirement le PCG et établir une annexe comptable ?

Éléments indicatifs de correction

Les artisans n'ont pas la qualité de commerçant. Les seules obligations comptables des artisans résultent des dispositions fiscales. Ils n'ont donc pas l'obligation d'appliquer le PCG ni d'établir une annexe comptable.

(Références : § 230-7 Francis Lefebvre comptable 2011, CGI articles 34, 50-0, 286).

2) DOSSIER LECHA

La société Lecha a-t-elle obligation d'établir des comptes consolidés ?

Éléments indicatifs de correction

Énoncé des principes

La société Lecha détient des participations dans d'autres entités soit en contrôle exclusif, soit en contrôle conjoint. Elle est donc tenue d'établir des comptes consolidés sauf cas d'exemption prévus à l'article L 233-17 du code de commerce. Les conditions cumulatives de l'exemption sont réunies.

Première condition

Les titres de capital émis par la SA Lecha (actions ordinaires) sont admis depuis le 1/03/N-3 sur Alternext. Alternext n'est pas un marché réglementé.

Deuxième condition

Il convient de vérifier le possible dépassement des seuils.

Rappel des seuils (Code de commerce, art. R 233-16) :

- total du bilan : 15 millions € ;
- montant net du chiffre d'affaires : 30 millions € ;
- nombre moyen de salariés permanents : 250.

La SA Lecha n'est pas dans l'obligation d'établir des comptes consolidés car deux 2 des 3 seuils pendant les exercices successifs N-2 et N-1 n'ont pas été dépassés.

(Références : Code de commerce art. L 233-17 et R 233-16).

3) DOSSIER LATOME

ARRIVÉ LE :
16 JAN. 2012
ORDRE DES EXPERTS-COMPTABLES
DE BRETAGNE

La première partie du rapport sur les comptes annuels du commissaire aux comptes est-elle conforme aux normes d'exercice professionnel ?

Eléments indicatifs de correction

Non, car la mention suivante n'est pas inscrite dans la première partie du rapport :

« *les comptes de l'exercice précédent n'ont pas fait l'objet d'une certification par un commissaire aux comptes* ».

Référence : § 6 de la NEP 710.

4) DOSSIER LESBONSOINS

Monsieur Fabrice Jean, responsable administratif, est étonné de constater que la lettre de mission porte uniquement sur la présentation des comptes annuels de la société anonyme Lesbonsoins.

Pour quelle raison Monsieur Fabrice Jean est-il étonné ?

Eléments indicatifs de correction

La société anonyme Lesbonsoins est dans l'obligation :

- d'établir des documents prospectifs :
  - le compte de résultat prévisionnel ;
  - un plan de financement prévisionnel.

- d'établir des documents rétrospectifs :
  - la situation de l'actif réalisable et disponible et du passif exigible ;
  - le tableau de financement.

Deux critères doivent être pris en compte à la clôture de chaque exercice social, un seul suffit :

- nombre de salariés égal ou supérieur à 300 ;
- montant net du chiffre d'affaires égal ou supérieur à 18 millions d'euros.

Ces deux critères sont dépassés sur les exercices N-2, N-1 et N.

(Références : Code de commerce, articles L 232-2, R 232-2).

Il est anormal que l'expert-comptable chargé d'établir l'ensemble des documents comptables obligatoires se soit limité aux seuls comptes annuels dans la lettre de mission.

DOSSIER 3

1) Quelles seront les incidences de cette opération financière sur la répartition du capital pour M. ICE et pour la société TIME (en nombre d'actions et en pourcentage de détention du capital) ?

L'opération de restructuration financière aurait pour conséquences :

- d'augmenter le capital de la société TEE de 150 150 €, correspondant à 390 actions nouvelles de 22 € chacune, assorties d'une prime d'émission de 363 € par action ;

- de mettre en place un emprunt obligataire pour un montant de 150 000 €, correspondant à 1500 obligations de 100 € chacune.

Les incidences de cette opération financière sur la répartition du capital pour M. ICE et pour la société TIME (en nombre d'actions et en pourcentage de détention du capital), sont les suivantes :

	Avant Opération		***Après Opération***	
	Nb Actions	%	Nb Actions	%
Monsieur ICE	1 500	60,00 %	1 500	51,90 %
Société TIME	0	0,00 %	390	13,49 %

<u>Seules les deux lignes ci-dessus sont demandées au candidat</u>. Pour information, le tableau ci-dessous présente la répartition du capital entre l'ensemble des associés (non demandé au candidat).

	Avant Opération		**Après Opération**	
	Nb Actions	%	Nb Actions	%
Monsieur ICE	1 500	60,00 %	1 500	51,90 %
Monsieur DEUVOLT	275	11,00 %	275	9,52 %
Monsieur SANPIL	250	10,00 %	250	8,65 %
Monsieur TROFROI	150	6,00 %	150	5,19 %
Monsieur PACHO	125	5,00 %	125	4,33 %
Monsieur EMPANE	100	4,00 %	100	3,46 %
Monsieur PERAM	50	2,00 %	50	1,73 %
Monsieur SACAILLE	25	1,00 %	25	0,87 %
Monsieur FUSIBLE	25	1,00 %	25	0,87 %
ASSOCIES HISTORIQUES	**2 500**	**100 %**	**2 500**	**86,51 %**
Société TIME	0	0,00 %	390	13,49 %
TOTAL	**2 500**	**100,00 %**	**2 890**	**0 100,00 %**

2) Préciser quels éléments devront apparaître dans l'ordre du jour de l'assemblée générale extraordinaire (AGE) qui statuera sur cette opération financière, sachant que cette opération se fera sans que l'AGE ne donne délégation et avec suppression du droit préférentiel de souscription.

L'assemblée générale extraordinaire des associés devra se réunir afin de statuer sur l'ordre du jour suivant :

ARRIVÉ LE :
16 JAN. 2012
ORDRE DES EXPERTS-COMPTABLES
DE BRETAGNE

- lecture du (ou des) rapport(s) du Président ;

- lecture du rapport du commissaire aux comptes ;

- augmentation du capital social de 8 580 € par la création de 390 actions nouvelles de numéraire, dans les conditions fixées par l'assemblée ;

- suppression du droit préférentiel de souscription des associés au profit de personnes dénommées ;

- émission de 1 500 obligations ;

- augmentation du capital social par la création d'actions nouvelles de numéraire réservées aux salariés de la société, en application des dispositions de l'article L. 225-129-6 du Code de commerce ; conditions et modalités de l'opération ;

- pouvoirs pour l'accomplissement des formalités.

3) En ce qui concerne l'intervention du commissaire aux comptes Monsieur DRIVE :

3.1 préciser les diligences qu'il devra mettre en œuvre dans le cadre de cette opération financière.

1 - Dans le cadre d'une **décision des associés d'augmenter le capital** (avec suppression du droit préférentiel de souscription), le commissaire aux comptes est tenu d'établir un rapport qui lui permettra de :

- donner son avis sur la proposition de suppression du droit préférentiel de souscription en analysant les motifs avancés ;
- donner son avis sur le choix des éléments de calcul du prix d'émission et sur son montant ;
- donner son avis sur l'incidence de l'émission sur la situation des titulaires de titres de capital appréciée par rapport aux capitaux propres ;
- vérifier et certifier la sincérité des informations, tirées des comptes de la société, sur lesquelles il donne ces avis.

Il n'existe pas de NEP applicable à cette opération. La règle applicable est la norme 6-102.1 ou 6-102.2 du référentiel 2003 de la CNCC.

2 - Dans le cadre d'une **décision des associés d'émettre un emprunt obligataire**, le commissaire aux comptes est tenu de procéder à des investigations qui lui permettront d'apprécier :

- si l'actif et le passif de la société, tels qu'ils figurent dans l'état établi, sont déterminés conformément aux règles et principes comptables français et font l'objet, dans les notes annexes qui accompagnent cet état, d'une information appropriée compte tenu notamment du contexte dans lequel l'émission d'obligations est proposée à l'assemblée ;
- les caractéristiques de l'émission proposée aux associés.

Il n'existe pas de NEP applicable à cette opération. La règle applicable reste la norme 6-203 du référentiel 2003 de la CNCC.

3 - Dans le cadre d'une **décision des associés de procéder à une augmentation de capital réservée aux salariés de la Société**, en application des dispositions de l'article L. 225-129-6 du Code de commerce, le commissaire aux comptes est tenu d'effectuer les travaux suivants :

- vérifier que le rapport de l'organe compétent contient les informations prévues par les dispositions réglementaires ;
- examiner les modalités proposées pour la fixation du prix de souscription ou d'achat et s'assurer qu'elles sont conformes aux dispositions légales, qu'elles sont de nature à éclairer les actionnaires et qu'elles n'apparaissent pas manifestement inappropriées ;
- vérifier que les éléments de calcul proposés par l'organe compétent pour l'évaluation de l'action sont exacts et sincères.

Il n'existe aucune NEP applicable à cette opération. La règle applicable reste la norme 6-106 du référentiel 2003 de la CNCC ;

3.2 énumérer le ou les rapports qu'il devra établir (sans en détailler le contenu)

- rapport du commissaire aux comptes sur l'augmentation de capital en numéraire,
- rapport du commissaire aux comptes sur l'émission d'obligations,
- rapport spécial du commissaire aux comptes sur l'augmentation de capital réservée aux salariés.

4) Inquiet pour l'avenir de la société, un salarié de la société TEE interroge le commissaire aux comptes de la société pour avoir des informations concernant cette opération financière.

4.1 Quelle pourra être la teneur de la réponse de Monsieur DRIVE ?

Monsieur DRIVE commissaire aux comptes de la société TEE, n'a pas de réponse à apporter au salarié dans la mesure où il est soumis au secret professionnel (article n° 9 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes).

4.2 Dans l'hypothèse où des délégués du personnel auraient été élus au sein de la société TEE, vous préciserez si une information aurait dû être fournie par la direction de la société aux délégués du personnel.

Dans les entreprises de moins de 50 salariés, la mise en place d'un comité d'entreprise n'est pas obligatoire. Toutefois, les délégués du personnel exercent l'ensemble des attributions économiques normalement dévolues au comité d'entreprise : ils doivent donc être consultés à l'occasion de toute décision touchant à l'organisation de l'entreprise et à la gestion du personnel.

L'article L.2323-8, al 4 du code de commerce stipule que :

16 JAN. 2012
ORDRE DES EXPERTS COMPTABLES DE BRETAGNE

« dans les sociétés commerciales, l'employeur communique au comité d'entreprise (ou aux délégués de personnel), avant leur présentation à l'assemblée générale des actionnaires ou à l'assemblée des associés, l'ensemble des documents transmis annuellement à ces assemblées ainsi que le rapport des commissaires aux comptes.
Le comité (ou les délégués du personnel) peut formuler toutes observations sur la situation économique et sociale de l'entreprise. Ces observations sont transmises à l'assemblée des actionnaires ou des associés, en même temps que le rapport du conseil d'administration, du directoire ou des gérants.
Le comité (ou les délégués du personnel) peut convoquer les commissaires aux comptes pour recevoir leurs explications sur les différents postes des documents communiqués ainsi que sur la situation financière de l'entreprise.
Les membres du comité d'entreprise ont droit aux mêmes communications et copies que les actionnaires, aux mêmes époques, dans les conditions prévues par les articles L.225-100 et suivants du code du travail ».

Dans le cas de la société TEE compte tenu des opérations d'augmentation de capital, d'émission d'emprunt obligataire, d'augmentation du capital réservée aux salariés, dans l'hypothèse où des délégués du personnel auraient été élus, ces derniers auraient donc pu bénéficier de ce droit d'information conformément à l'article L.2323-8 du code de commerce.

En conséquence, l'ensemble des documents transmis aux associés auraient été mis à la disposition de chaque délégué du personnel, aux mêmes dates que celles prévues pour les associés.

DOSSIER 4

- **Comptes de TVA**

La société est placée sous le régime de la TVA sur encaissements s'agissant uniquement de prestations de services. Ne travaillant que pour des entreprises, le taux est de 19,60 %.

TVA DÉDUCTIBLE

La TVA sur les achats de prestations de services n'est récupérable que lors du paiement sauf en cas d'option du fournisseur pour la TVA sur les débits.

Sur la balance, nous relevons deux postes de fournisseurs dont un spécifie fournisseurs prestations de services (compte 401100). La TVA correspondante devrait figurer au débit du compte TVA déductible sur biens et services sur encaissements.

Pour l'année 2009, on constate bien un montant de 32 776 € au débit d'un compte TVA sur prestations non payées (compte 445640) qui correspond au compte fournisseur pour 200 000 € TTC.

Par contre pour l'année 2010, alors que le compte fournisseurs est de 190 000 € TTC, aucune somme ne figure dans le compte de TVA sur prestations non payées (compte 445640).

Il convient de vérifier s'il y a eu récupération par anticipation d'un montant de 31 137 €.

TVA COLLECTÉE

Celle-ci doit correspondre à la TVA due sur le compte clients : elle devrait être de 318 745 €.

Or, dans le compte 445710, nous avons un montant de 544 895 €, il convient donc de vérifier si tous les encaissements ont été déclarés.

Vérification 2010 :	Compte clients au 1er janvier	2 030 000 €
	Ventes TTC 6 100 000 x 119,60 %	7 295 600 €
	Compte clients au 31 décembre	(1 945 000 €)

Le montant qui aurait dû être déclaré est ainsi de 7 380 600 € TTC soit 6 171 070 € (HT).

Il y a une insuffisance de déclaration de 1 153 827 € (HT) [différence entre 6 171 070 € et 5 017 243 € (dans l'énoncé)], soit 226 150 € de TVA décalée et non payée.

On retrouve bien dans le compte TVA collectée 318 745 € (TVA sur compte clients) + 226 150 € correspondant à la TVA non déclarée.

Nous sommes en présence d'un risque fiscal.

Par contre, les données ne nous permettent pas de constater que les éléments constitutifs d'un éventuel délit sont réunis. Les éléments sont à remonter en synthèse des travaux.

- **Rémunération**

La rémunération du dirigeant a été décidée par le conseil d'administration. Celui-ci a fixé le montant annuel à 300 000 € en date du 25 juin 2008.

Or le montant comptabilisé est de 520 000 € (Compte 641150).

La rémunération ne correspond pas à celle fixée par le conseil d'administration. En 2010, ce versement est susceptible d'être qualifié d'abus de bien social.

Il s'agit d'un délit qui doit faire l'objet d'une révélation au Procureur de la République.

- **Charges sociales**

Le pourcentage de charges sociales de l'année 2009 est de 44 % des salaires (1 200 000 / 2 750 000 x 100).

Or pour l'année 2010 celui-ci n'est que de 30 % (906 000/3 020 000 x 100)

Il convient de vérifier si toutes les charges sociales ont été correctement comptabilisées.

Dans l'hypothèse ou des charges sociales n'ont pas été comptabilisées, le commissaire aux comptes doit en tirer les conséquences lors de sa mission.

- **Compte courant**

Si le compte courant était créditeur en année 2009, nous constatons que sur l'année 2010, celui-ci est débiteur de 250 000 €.

Il s'agit d'un abus de biens sociaux.

Ce délit doit faire l'objet d'une révélation au Procureur de la République.

ARRIVÉ LE :
16 JAN. 2012
ORDRE DES EXPERTS-COMPTABLES
DE BRETAGNE

- **Dividendes distribués**

Les dividendes versés aux actionnaires doivent, depuis le 1er janvier 2008, subir une retenue à la source au titre des prélèvements sociaux.

Cette retenue à la source n'a pas été appliquée et chacun des actionnaires a perçu le montant brut de la distribution et non le montant net, à savoir dividende diminué des prélèvements sociaux.

Nous sommes en présence d'une distribution de dividendes fictifs. En effet, en N-1, le résultat est de 40 322 avec un report à nouveau de 8 000, soit au total 48 322 et nous avons une distribution de 48 000 sans déduction des prélèvements sociaux. On constate une insuffisance de résultat car le montant payé n'a pas tenu compte de la retenue obligatoire.

Tout dividende distribué en violation des règles de l'article L 232.12, al 1 (constatation des sommes distribuables) constitue un dividende fictif (c. com., art. L 232.12, al 3).

Pour que le délit soit constitué, il faut que des dividendes fictifs aient été distribués et que cette distribution ait été faite en connaissance de cause (code pénal art. 121-3).

Le commissaire aux comptes engage sa responsabilité si, ayant connaissance de l'infraction commise par le dirigeant, il ne la mentionne pas dans son rapport sur les comptes annuels et présenté à l'assemblée générale (c. com., art. L 822-17, al. 3).

Ce délit doit faire l'objet d'une révélation au Procureur de la République.