

# Corrigé de l'épreuve 1 du DEC

Session de novembre 2016

L'épreuve n° 1 du DEC *Réglementation professionnelle et déontologie de l'expert-comptable et du commissaire aux comptes* comportait, lors de la session de novembre 2015, 20 questions indépendantes, à traiter dans l'ordre.

Les questions numérotées de 1 à 10 portaient sur l'expertise-comptable ; les questions numérotées de 11 à 20 portaient sur le commissariat aux comptes.

Pour l'ensemble des questions, les références des textes ainsi que le quantum des sanctions n'étaient pas exigés des candidats.



Par Eric Ferdjallah-Cherel,  
Directeur du département  
des études du CSOEC  
(partie EC)



et Alain Mikol,  
Professeur à ESCP Europe,  
(partie CAC)

## Partie EC

**1 - À quelle catégorie de missions du référentiel normatif appartient la mission d'établissement des comptes de campagne ? Quelles sont les normes applicables à cette mission ? (2 points)**

• **Corrigé indicatif**

La mission d'établissement des comptes de campagne est une mission légale dans la mesure où elle figure à l'article 52-12 du code électoral qui la réserve aux experts-comptables. Elle appartient ainsi à la catégorie des *autres missions sans assurance prévues par la loi ou le règlement* pour laquelle seules la *norme de maîtrise de la qualité* et la *norme anti-blanchiment* sont applicables.

• **Sources**

Schéma du référentiel déontologique et normatif

• **Pour aller plus loin**

- *Guide des missions dans le cadre des comptes de campagne*
- Conseil sup'services "comptes de campagne"

**2 - Dans le cadre de la réglementation relative aux sociétés interprofessionnelles (ou pluriprofessionnelles) d'exercice, citez quatre professions qui peuvent faire partie de ces sociétés (2 points)**

• **Corrigé indicatif**

La Société Pluriprofessionnelle d'Exercice (SPE) a pour objet l'exercice en commun de plusieurs professions :

- avocat, avocat au Conseil d'Etat et à la Cour de cassation,

- commissaire-priseur judiciaire,
- huissier de justice,
- notaire,
- administrateur judiciaire,
- mandataire judiciaire,
- conseil en propriété industrielle,
- expert-comptable.

*Remarque : dès lors que le commissaire aux comptes est indiqué, la notation de la question est nulle.*

• **Sources**

- L. 6 août 2015 pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques, art. 65.
- Ord. 2016-394 du 31 mars 2016 relative aux sociétés constituées pour l'exercice en commun de plusieurs professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé et ayant modifié la loi 90-1258 du 31 décembre 1990 (art.31-3 et s.).

• **Pour aller plus loin**

*Périmètres et missions*

**3 - Quels sont les quatre exemples de rapport proposés par la norme que peut utiliser l'expert-comptable pour conclure sa mission de présentation ? (2 points)**

• **Corrigé indicatif**

- attestation sans observation ;
- attestation avec conclusion favorable mais avec observations ayant une incidence sur la cohérence et la vraisemblance des comptes pris dans leur ensemble (désaccord, incertitude, limitation) ;
- refus d'attester (incohérences, désaccords, incertitudes, limitations) ;

- compte-rendu de travaux lorsque l'entité est soumise au commissariat aux comptes.

• **Sources**

Annexes de la norme professionnelle n° 2300 relative à la mission de présentation (version 2012).

• **Pour aller plus loin**

*Guide de la mission de présentation*

**4 - Un expert-comptable crée une filiale non inscrite à l'Ordre dont il prévoit d'assurer la présidence. À quelle condition est-elle soumise au contrôle du Conseil Régional ? Peut-il en être président ? (2 points)**

• **Corrigé indicatif**

Il est possible pour un expert-comptable de créer une filiale non inscrite à l'Ordre dont il est président, dès lors que cela n'est pas de nature à porter atteinte à son indépendance. La détention de cette filiale est soumise au contrôle du Conseil régional au regard de ses incidences sur l'indépendance du professionnel et sur le respect des textes encadrant l'exercice de la profession, dès lors qu'elle représente une fraction des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux supérieure à 10 %.

• **Sources**

- Ord. 45-2138 du 19 septembre 1945, art. 7 quater





- Règlement intérieur de l'Ordre des experts-comptables, art. 601 à 606

• **Pour aller plus loin**

*Exercice professionnel et déontologie*

**5 - Quelles sont les deux situations pouvant conduire l'expert-comptable à interrompre ou dénoncer la lettre de mission conclue avec son client ? (2 points)**

• **Corrigé indicatif**

Le professionnel exerce sa mission jusqu'à son terme normal, c'est-à-dire celui qui est indiqué dans la lettre de mission. Cependant, il peut l'interrompre, sans porter préjudice au client, pour des motifs justes et raisonnables tels que la perte de confiance manifestée par le client ou la méconnaissance par celui-ci d'une clause substantielle du contrat.

Il doit également dénoncer le contrat dès la survenance d'un événement susceptible de le placer dans une situation de conflit d'intérêts ou de porter atteinte à son indépendance.

• **Sources**

Code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable, art. 156 et 157

• **Pour aller plus loin**

*Acceptation et maintien des missions, en pratique*

**6 - Citer au moins quatre des principales fonctions exercées par chaque Conseil régional de l'Ordre des experts-comptables (2 points)**

• **Corrigé indicatif**

Les fonctions exercées par un conseil régional sont les suivantes :

- surveiller dans sa circonscription l'exercice de la profession d'expert-comptable ;
- assurer la défense des intérêts matériels de l'Ordre et en gérer les biens ;
- représenter l'Ordre dans sa circonscription dans tous les actes de la vie civile, mais sans pouvoir se constituer partie civile, ce droit étant réservé au Conseil supérieur ;
- prévenir et concilier toutes contestations ou conflits d'ordre professionnel ;
- statuer sur les demandes d'inscription au tableau ;
- surveiller et contrôler les stages ;
- fixer et recouvrer le montant des cotisations qui doivent être versées par les membres de l'ordre ainsi que les contributions dues par les AGC ;
- saisir le Conseil supérieur de toutes requêtes ou suggestions concernant la profession d'expert-comptable.

• **Sources**

Ord. 45-2138 du 19 septembre 1945, art. 31

**7 - Quelles sont les conditions à respecter pour pouvoir faire partie du corps des contrôleurs qualité ? En citer au moins deux (2 points)**

• **Corrigé indicatif**

- Quatre conditions doivent être respectées :
- n'avoir fait l'objet d'aucune sanction disciplinaire ;
  - avoir suivi un stage de formation organisé par l'Ordre ;
  - avoir bénéficié d'un contrôle qualité ne s'étant pas conclu par un nouveau contrôle sur place à l'issue d'une période d'un an ;
  - être inscrit au tableau depuis au moins cinq années.

• **Sources**

Règlement intérieur de l'Ordre des experts-comptables, art. 413

• **Pour aller plus loin**

*Le contrôle de qualité, en pratique*

**8 - La norme anti-blanchiment prévoit la désignation d'un correspondant Tracfin au sein de tout cabinet. À quel moment Tracfin doit-il être informé de la désignation de ce correspondant ? Si ce correspondant n'est pas expert-comptable, peut-il déposer une déclaration de soupçon ? (2 points)**

• **Corrigé indicatif**

Le Code monétaire et financier prévoit que le nom du correspondant Tracfin est communiqué lors de la première déclaration de soupçon. Il est toutefois préférable que cette communication soit faite auprès de Tracfin sans attendre la première déclaration de soupçon ; ceci afin de faire bénéficier le cabinet le plus vite possible de toutes les informations émanant de Tracfin. Seul l'expert-comptable peut déposer une déclaration de soupçon ; le correspondant Tracfin peut seulement être consulté pour avis et conseil.

• **Sources**

C. mon. et fin., art. R 561-24

**9 - Vous envisagez de créer votre cabinet dans un avenir proche et de vous installer dans une zone d'activité. Pourrez-vous contacter les entreprises présentes sur cette zone pour leur proposer vos services ? Si oui, à quelle(s) condition(s) ? (2 points)**

• **Corrigé indicatif**

Oui, il est possible de contacter les entreprises, à condition de respecter les règles déontologiques, notamment en matière de démarchage.

• **Sources**

Code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable, art. 152

• **Pour aller plus loin**

*Exercice professionnel et déontologie*

**10 - Votre client vous sollicite pour l'accompagner dans le traitement de sa comptabilité et la gestion des obligations fiscales liées. Il vous demande les quatre prestations suivantes : une prestation de saisie de sa comptabilité, une prestation d'établissement de ses comptes se concluant par une assurance de votre part du niveau le plus faible, une prestation d'établissement des déclarations fiscales et une prestation d'établissement d'un tableau de bord. Pour chacune de ces quatre prestations, pouvez-vous indiquer, eu égard au schéma du référentiel normatif et notamment du cadre de référence, dans quelle catégorie et sous-catégorie entre chacune de ces prestations ? (2 points)**

• **Corrigé indicatif**

Prestations	Catégories	Sous-catégories
Saisie de la comptabilité	Missions sans assurance	Autres prestations fournies à l'entité
Etablissement des comptes avec assurance de niveau le plus faible	Missions d'assurance portant sur des comptes complets historiques	Mission de présentation
Etablissement des déclarations fiscales	Missions sans assurance	Autres prestations fournies à l'entité
Etablissement d'un tableau de bord	Missions sans assurance	Autres prestations fournies à l'entité

• **Sources**

Schéma du référentiel déontologique et normatif

## Partie CAC

**Remarques à l'attention des correcteurs :**

- le présent QRC ne contient aucune question directement liée aux textes réglementaires antérieurs à juin 2016, en particulier ceux liés au code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes ;
- quand les réponses aux questions doivent prendre appui sur la partie législative du code de commerce, celles-ci sont basées sur des dispositions qui n'ont pas été modifiées en 2016.

**11 - Le cabinet Charles, commissaire aux comptes de l'entité Ernest, démissionne le 8 décembre N (clôture de E : 31 décembre). Qui succède au cabinet Charles et pour quelle durée ? (2 points)**

• **Corrigé indicatif**

Le commissaire suppléant, pour la durée du mandat restant à courir.

• **Source**

C. com., art. L 823-1

• **Compléments**

Art. L 823-1 (ord. 2016-315 du 17 mars 2016, disposition non modifiée en 2016) : « *Un ou plusieurs commissaires aux comptes suppléants, appelés à remplacer les titulaires en cas de refus, d'empêchement, de démission ou de décès sont désignés dans les mêmes conditions. Les fonctions du commissaire aux comptes suppléant appelé à remplacer le titulaire prennent fin à la date d'expiration du mandat confié à ce dernier, sauf si l'empêchement n'a qu'un caractère temporaire. Dans ce dernier cas, lorsque l'empêchement a cessé, le titulaire reprend ses fonctions après l'approbation des comptes par l'assemblée générale ou l'organe compétent* ».

**12 - Le cabinet Claude est nommé commissaire aux comptes de l'entité Gaspard en octobre N (clôture de Gaspard : 31 décembre). L'entité Gaspard n'était pas tenue de nommer un commissaire aux comptes avant cette date et n'en n'avait pas nommé. Quel élément particulier Claude devra-t-il mentionner dans son rapport sur les comptes de l'exercice N ? (1 point)**

• **Corrigé indicatif**

Le cabinet Claude mentionne dans son rapport que les comptes de l'exercice précédent de l'entité Gaspard n'ont pas fait l'objet d'une certification par un CAC.

• **Source**

NEP 510-15

• **Compléments**

NEP 510-15 : « *Lorsque les comptes de l'exercice précédent n'ont pas fait l'objet d'une certification par un commissaire aux comptes, le commissaire aux comptes le mentionne dans son rapport, à la fin de l'introduction* ».

**13 - Le cabinet Carole est nommé commissaire aux comptes de l'entité Alain le 15 avril N+1 (clôture de Alain : 31 décembre). L'entité Alain n'était pas tenue de nommer un commissaire aux comptes avant cette date et n'en n'avait pas nommé.**

**Le procès-verbal de nomination indique que le cabinet Carole est nommé pour auditer les exercices N à N+5 : qu'en pensez-vous ? (1 point)**

• **Corrigé indicatif**

Le premier exercice à contrôler est l'exercice N+1 et non pas l'exercice N précédent.

• **Source**

C. com., art. L 823-3 (disposition non modifiée en 2016)

• **Compléments**

L'article L 823-3 n'indique pas que le premier exercice contrôlé par le CAC est celui de sa nomination, mais les autres précisions qui y figurent conduisent nécessairement à cette conclusion.

Voir Etude juridique de la CNCC, *La nomination et la cessation des fonctions du commissaire aux comptes*, octobre 2008, § 122 et 164.

**14 - Monsieur Clovis, commissaire aux comptes, vient d'être nommé au sein de l'entité Bérangère pour succéder à un confrère dont le mandat n'a pas été renouvelé. Le précédent confrère reçoit Clovis et lui donne oralement toutes les informations que Clovis souhaite. Mais le précédent confrère refuse de montrer ses dossiers à Clovis. A-t-il raison ? Justifiez votre réponse (1 point)**

• **Corrigé indicatif**

Non, car le successeur a accès aux dossiers du prédécesseur.

• **Sources**

- C. com., art. L 823-3 (disposition non modifiée en 2016)  
- NEP 510-06

• **Compléments**

Selon l'article L 823-3, le commissaire aux comptes dont le mandat est expiré permet au commissaire aux comptes lui succédant d'accéder à toutes les informations et à tous les documents pertinents concernant la personne ou l'entité dont les comptes sont certifiés, notamment ceux relatifs à la certification des comptes la plus récente.

**15 - Le commissaire aux comptes d'une filiale consolidée en intégration globale souhaite obtenir des précisions sur des frais facturés par la société mère. Que peut-il faire ? (2 points)**

• **Corrigé indicatif**

- Interroger les CAC de la société-mère car il y a levée du secret professionnel.

- Mener directement des investigations chez la société mère.

• **Source**

C. com., art. L 823-14 et L 822-15

• **Compléments**

Extrait de l'art. L 823-14 (ord. 2016-315 du 17 mars 2016, disposition non modifiée en 2016) : « *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 des I et II et de l'article L 233-3 [contrôle exclusif]* ».

Extrait de l'art. L 822-15 (Ord. 2008-1278 du 8 décembre 2008, article non modifié en 2016) : « *Lorsqu'une personne morale établit des comptes consolidés, les commissaires aux comptes de la personne morale consolidante et les commissaires aux comptes des personnes consolidées sont, les uns à l'égard des autres, libérés du secret professionnel* ».

Néanmoins les CAC de l'entité fille n'ont pas accès aux dossiers des CAC de l'entité mère.

**16 - Donnez les éléments devant obligatoirement figurer dans la lettre de mission du commissaire aux comptes (4 points)**

• **Corrigé indicatif**

- la nature et l'étendue des interventions qu'il entend mener ;
- la façon dont seront portées à la connaissance des organes dirigeants les conclusions issues de ses interventions (*rapport art. L 823-16*) ;
- les dispositions relatives aux signataires, aux intervenants ;
- les dispositions relatives au calendrier ;
- la nécessité de l'accès sans restriction à tout document comptable, pièce justificative ou autre information demandée dans le cadre de ses interventions (absence d'entrave) ;
- le rappel des informations et documents que la personne ou l'entité doit lui communiquer ou mettre à sa disposition (par exemple les conventions réglementées approuvées par le conseil d'administration) ;
- le souhait de recevoir une lettre d'affirmation ;
- le budget d'honoraires ;
- les conditions de facturation.





### • Source

NEP 210-09

### • Compléments

Le corrigé indicatif ci-dessus reprend de manière simplifiée le texte de la NEP 210-09. Le barème officiel donnait la précision suivante : 1 point par bonne réponse avec un maximum de 4 points, sachant que le candidat peut exprimer les obligations dans d'autres termes que ceux contenus dans la NEP, dès lors que le sens est respecté.

### 17 - Par qui les commissaires aux comptes peuvent-ils se faire assister ou représenter pour l'accomplissement de leurs contrôles ?

(1 point)

#### • Corrigé indicatif

- par des collaborateurs
- par des experts

#### • Source

C. com., art. L 823-13 (ord. 2005-1126 du 8 septembre 2005, article non modifié en 2016)

#### • Compléments

Art. L 823-13 (extrait) : « Pour l'accomplissement de leurs contrôles, les commissaires aux comptes peuvent, sous leur responsabilité, se faire assister ou représenter par tels experts ou collaborateurs de leur choix, qu'ils font connaître nommément à la personne ou à l'entité dont ils sont chargés de certifier les comptes ».

L'avis du H3C, 24 juin 2010 (téléchargeable gratuitement sur [www.h3c.fr](http://www.h3c.fr)), expose les dispositions différentes qui s'appliquent aux collaborateurs salariés du commissaire ou de membres de son réseau d'une part, et d'autre part, les collaborateurs externes. La NEP 620 est relative à l'intervention d'un expert.

### 18 - Dans le cadre d'une certification de comptes consolidés, quel travail particulier prévu par la loi, doivent mener les commissaires aux comptes de la société mère auprès des commissaires aux comptes des entités comprises dans la consolidation ? (3 points)

#### • Corrigé indicatif

Examiner les travaux des commissaires aux comptes des entités comprises dans la consolidation.

#### • Source

C. com., art. L 823-9 (disposition non modifiée en 2016)

#### • Compléments

Art. L 823-9 (extrait) : « Sans préjudice des dispositions de l'article L. 823-14 [investigations au sein du groupe], la certification des comptes consolidés est délivrée notamment après examen des travaux des commissaires aux comptes des personnes et entités comprises dans la consolidation ou, s'il n'en est point, des professionnels chargés du contrôle des comptes desdites personnes et entité ».

Le corrigé officiel insistait sur l'élément fondamental que devait indiquer le candidat : au titre de l'article L 823-9, de simples questions aux CAC des sociétés filles ou la possibilité de consulter leurs dossiers ne suffisent pas : les CAC de la société mère doivent examiner les dossiers des CAC des sociétés filles comprises dans la consolidation.

### 19 - L'article L. 823-7 du code de commerce (article qui n'a pas été modifié en 2016) prévoit que, en cas de faute ou d'empêchement, les commissaires aux comptes peuvent être relevés de leurs fonctions par le président du tribunal de commerce.

Y aurait-il lieu de relever un commissaire aux comptes dans le cas où celui-ci rencontrerait des difficultés pour accomplir sa mission, lesquelles difficultés seraient dues à la résistance des dirigeants de la société à lui fournir des documents nécessaires au bon accomplissement de sa mission ?

Quelles seraient les autres conséquences possibles de la situation ? (3 points)

#### • Corrigé indicatif

La faute ou l'empêchement visés par l'article L 823-7 sont relatifs au CAC, pas à l'entité. Il n'y a donc pas matière à relèvement. En revanche, il y a une limitation imposée par les dirigeants qui peut conduire à une réserve ou à un refus dans le rapport sur les comptes, et que le CAC peut décider de révéler au procureur de la République (délict d'entrave).

#### • Sources

- C. com., art. L 823-7 (relève) et L 820-4 (délict d'entrave)
- NEP 700-14 et 700-17 (limitation)

#### • Compléments

L'empêchement du CAC a par exemple pour cause la maladie, l'éloignement, la surveillance d'une incompatibilité, ou encore la suspension prononcée par un organisme disciplinaire. Au cas d'espèce, les difficultés rencontrées par le CAC ayant pour origine les dirigeants et non le CAC, la notion

d'empêchement ne peut pas être retenue.

La situation évoquée peut conduire le CAC à révéler au procureur de la République le délict d'entrave aux fonctions de CAC : « Est puni d'un emprisonnement de cinq ans et d'une amende de 75 000 euros le fait, pour les dirigeants d'une personne morale de mettre obstacle aux vérifications ou contrôles des commissaires aux comptes ou de leur refuser la communication sur place de toutes les pièces utiles à l'exercice de leur mission » (C. com., art. L 820-4).

Par ailleurs, le CAC n'étant pas en mesure de mener à bien les travaux qu'il juge nécessaires, il y a ici une limitation imposée par les dirigeants qui peut conduire le CAC à exprimer une réserve (NEP 700-14) ou un refus (NEP 700-17), dans son rapport sur les comptes.

Les nouvelles dispositions de l'article R 823-7 (D. 2016-1026 du 26 juillet 2016) modifient sensiblement la réponse concernant la limitation, mais il est évident que le sujet et son corrigé ont été établis avant la publication du décret.

### 20 - Le commissaire aux comptes suppléant peut-il être poursuivi (responsabilité civile), en cas de comptes qui ne donnent pas une image fidèle ? Justifiez votre réponse (2 points)

#### • Corrigé indicatif

Le candidat avait le choix entre deux réponses (une seule bonne réponse étant suffisante pour obtenir les deux points de cette dernière question) :

- Non, car il n'a pris aucune part aux vérifications des comptes, objets du litige.
- Oui, s'il est intervenu dans le cadre de l'audit (membre de l'équipe d'audit par exemple) et si les trois conditions de la mise en cause de sa responsabilité civile sont réunies (faute, dommage, lien de causalité).

#### • Source

C. com., art. L 823-1

#### • Compléments

L'article L 823-1 prévoit que le suppléant remplace le titulaire « en cas de refus, d'empêchement, de démission ou de décès », mais aucun texte ne confie une tâche au suppléant tant qu'il ne remplace pas le titulaire. Aucun des critères de la responsabilité civile (faute, dommage, lien de causalité entre la faute et le dommage) ne peut donc être retenu à son égard (sauf dans la seconde hypothèse indiquée dans le corrigé indicatif ci-dessus). ■