

# Corrigé de l'épreuve 1 du DEC

## Session de mai 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 mai 2016, vingt questions indépendantes. Nous donnons ci-dessous les réponses aux 10 questions relatives à l'expertise comptable et aux 10 questions relatives au commissariat aux comptes. Pour l'ensemble des questions, les références des textes ainsi que le quantum des sanctions n'étaient pas exigés des candidats.

### Partie EC

**1. A quelle catégorie de missions du référentiel normatif appartient la mission de vérification, par un organisme tiers indépendant (OTI), des informations sociales, environnementales et sociétales et quelle norme professionnelle doit être appliquée ? (2 points)**

• **Corrigé indicatif**

Cette mission appartient à la catégorie des autres missions d'assurance et doit être réalisée dans le respect de la norme attestations particulières.

• **Sources**

- Schéma du référentiel déontologique et normatif ;
- Norme professionnelle *Attestations particulières* (NP 3100).

• **Pour aller plus loin**

- Guide sur les obligations environnementales sociales et sociétales ;
- Conseil sup'services "mission RSE".

**2. La lettre au confrère, prévue à l'article 163 du Code de déontologie, est-elle obligatoire pour toutes les missions ? Justifier la réponse donnée (2 points)**

• **Corrigé indicatif**

S'agissant de missions dont la durée est limitée légalement (telle que la mission légale d'assistance au comité d'entreprise) ou de missions ponctuelles exécutées pour un client bénéficiant déjà des services d'un expert-comptable, l'article 163 du Code de déontologie ne s'applique pas.

• **Pour aller plus loin**

Exercice professionnel et déontologie.

**3. Quelles sont les obligations, vis-à-vis de son conseil régional, d'un expert-comptable qui exerce des mandats sociaux dans des sociétés non inscrites à l'OEC ? (2 points)**

• **Corrigé indicatif**

Comme le prévoit le règlement intérieur de l'OEC, tout expert-comptable exerçant des mandats sociaux dans des sociétés non inscrites à l'OEC est soumis à deux formalités :

- déclarer annuellement sur l'honneur que cette situation ne fait pas obstacle à l'accomplissement de ses devoirs professionnels et respecte le principe d'indépendance ;
- établir et mettre à jour en permanence la liste des sociétés dans lesquelles ils exercent des mandats sociaux

• **Sources**

- Ord. 45-2138 du 19 septembre 1945, art. 22 ;
- Régl. intérieur de l'OEC, art. 607 à 612.

• **Pour aller plus loin**

Réglementation de l'expertise comptable

**4. Citer quatre des sept normes spécifiques que l'expert-comptable doit appliquer pour certaines de ses missions ? (le numéro de la norme n'est pas demandé) (2 points)**

*Le barème de l'épreuve accordait 0,5 point par bonne réponse, avec un maximum de 2 points, et - 0,5 par mauvaise réponse, sans que le total puisse être inférieur à 0.*

• **Corrigé indicatif**

Les normes spécifiques précisent, en complément des principes généraux contenus dans le code de déontologie, la norme relative à la maîtrise de la qualité et la norme anti-blanchiment, certaines dispositions spécifiques applicables à certaines missions. Elles sont au nombre de sept :

- la norme applicable à la mission de présentation ;
- la norme applicable à la mission d'examen limité ;
- les normes applicables à la mission d'audit contractuel ;
- la norme relative aux attestations particulières ;

- la norme applicable à la mission d'examen d'informations prévisionnelles ;
- la norme applicable à la mission de compilation ;
- la norme applicable à la mission d'examen d'informations sur la base de procédures convenues.

- **Pour aller plus loin**  
Référentiel normatif.

**5. Quel est le niveau d'assurance donné par l'expert-comptable et le(s) critère(s) attesté(s) dans le cadre d'une mission de présentation ? (2 points)**

• **Corrigé indicatif**

- Niveau d'assurance : assurance modérée (sous formulation négative).
- Critères attestés : vraisemblance et cohérence des comptes.

• **Sources**

NP 2300 relative à la mission de présentation, § 2 et A2.

• **Compléments**

La mission de présentation s'inscrit dans la catégorie des missions d'assurance portant sur des comptes complets historiques. L'objet de cette mission est cependant limité aux seuls comptes annuels et intermédiaires, les comptes consolidés ne pouvant faire l'objet d'une mission de présentation.

• **Pour aller plus loin**

Guide pratique de la mission de présentation des comptes annuels.

**6. Quel est le niveau d'assurance donné par l'expert-comptable et le (ou les) critère(s) attesté(s) dans le cadre d'une mission d'examen limité ? (2 points)**

• **Corrigé indicatif**

- Niveau d'assurance : assurance modérée (sous formulation négative).
- Critères attestés : conformité des comptes au référentiel comptable applicable.

• **Sources**

NP 2400 relative à la mission d'examen limité, § 2 et A2.

• **Compléments**

La mission d'examen limité s'inscrit dans la catégorie des missions d'assurance portant sur des comptes complets historiques. Cette mission peut porter sur tout type de comptes complets historiques, à savoir ►

## DIPLÔME D'EXPERTISE COMPTABLE

comptes annuels, comptes consolidés et comptes intermédiaires.

### • Pour aller plus loin

Guide pratique de la mission d'examen limité.

### 7. Un expert-comptable peut-il être courtier en assurance ? Justifier la réponse (2 points)

#### • Corrigé indicatif

Un expert-comptable ne peut pas être courtier en assurance. En effet, le courtier en assurance (ou de réassurance) a le statut de commerçant, statut interdit aux experts-comptables.

#### • Sources

Ord. 45-2138 du 19 septembre 1945, art. 22

#### • Compléments

L'intermédiation en assurance de l'article R 511-1 du code des assurances consiste dans le fait de solliciter ou de recueillir la souscription à un contrat d'assurance ou d'exposer oralement ou par écrit, les conditions de garantie d'un contrat d'assurance.

Il existe en pratique quatre métiers classiques d'intermédiation en assurances qui nécessitent une inscription à l'ORIAS :

- le courtier d'assurance ou de réassurance qui doit être un commerçant, ce qui est interdit aux experts-comptables ;
- l'agent général d'assurance et le mandataire des entreprises d'assurance, qui sont les mandataires d'une entreprise d'assurance. Or, afin de respecter le principe d'indépendance, un expert-comptable ne peut intervenir pour le compte d'une entreprise d'assurance ;
- le mandataire d'intermédiaire d'assurance qui assure l'encaissement de cotisations et de la remise de fonds (dans l'attente de la parution du décret fixant les conditions de création et les modalités de contrôle du fonds de règlement spécifique, cette prestation n'est pas encore réalisable).

Ces différents métiers sont généralement rémunérés, selon les usages, sous forme de commissions par les compagnies d'assurance. Or, l'expert-comptable ne peut être rémunéré que par son client et par des honoraires.

Ainsi, au regard des articles 24 de l'ordonnance de 1945 et des articles 145 et 146 du Code de déontologie, il ne sera possible aux experts-comptables de faire de l'intermédiation en assurance :

- qu'au travers du métier de mandataire d'intermédiaire d'assurance, au sein de leur cabinet ou société d'exercice ;

- après publication de la norme professionnelles et du décret instituant le fonds de règlement ;

- à la condition de s'inscrire à l'ORIAS ;
- à la condition de se faire rémunérer par leurs clients sous forme d'honoraires.

#### • Compléments

L'expert-comptable peut donner à titre occasionnel, des informations ou conseils, sans proposer ou aider à la conclusion d'un contrat d'assurance. Il n'est pas dans ce cas considéré comme faisant de l'intermédiation en assurance.

#### • Pour aller plus loin

- Périmètre et missions ;
- Guide du *full service*.

### 8. Un expert-comptable peut-il accepter une mission d'établissement des paies et charges sociales, sans être titulaire d'une mission de nature comptable ? Motivez votre réponse (2 points)

#### • Corrigé indicatif

La nouvelle rédaction de l'article 22 de l'ordonnance du 19 septembre 1945, issue de la loi du 6 août 2015, permet à la profession d'effectuer tous travaux à caractère administratif ou technique, dans le domaine social, sans nécessité d'effectuer une autre mission (comptable ou d'une autre nature) pour le client.

#### • Sources

Ord. 45-2138 du 19 septembre 1945, art. 22.

#### • Pour aller plus loin

Périmètre et missions.

### 9. Un expert-comptable ayant pour mission d'établir des paies et charges sociales, peut-il accepter de rédiger les contrats de travail de son client ? (2 points)

#### • Corrigé indicatif

La rédaction de l'article 22 de l'ordonnance du 19 septembre 1945, issue de la loi du 6 août 2015 permet à la profession d'effectuer tous travaux d'ordre juridique, mais seulement auprès d'entreprises dans lesquelles ils assurent des missions d'ordre comptable ou d'accompagnement déclaratif et administratif de caractère permanent ou habituel.

Ainsi, l'assistance à la rédaction de contrat de travail est possible dès lors que l'expert-comptable a une mission d'accompagnement déclaratif et administratif, en l'espèce, une mission d'aide à l'établissement des bulletins de paie.

#### • Sources

Ord. 45-2138 du 19 septembre 1945, art. 22.

#### • Pour aller plus loin

Périmètre et missions.

### 10. Quelles sont les règles de détention de capital et droits de vote dans les sociétés d'expertise comptable ? (2 points)

#### • Corrigé indicatif

- Détention de capital : pas de minimum.
- Détention des droits de vote : plus de 66,67 % détenus par un ou plusieurs experts-comptables.

#### • Sources

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

#### • Compléments

L'ordonnance 2014-443 du 30 avril 2014 a modifié les dispositions de l'article 7 de l'ordonnance de 1945, afin de les rendre compatibles avec les conditions d'exercice prévues par le droit européen et le principe de la liberté d'installation. Les principales modifications portent sur les points suivants :

- l'article 7-I-1° autorise la constitution en France de sociétés d'expertise comptable par des personnes physiques ou morales, exerçant légalement la profession d'expert-comptable dans un Etat membre de l'Union européenne ou dans un Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ;
- ces personnes peuvent exercer la profession sous forme de "succursales d'expertise comptable", non membres de l'Ordre, mais inscrites au tableau et soumises aux mêmes dispositions ;
- la condition de détention d'une quotité du capital social par des experts-comptables est supprimée ;
- les représentants légaux doivent être des personnes physiques exerçant légalement la profession d'expert-comptable dans un Etat membre de l'UE ou dans un Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen, membres de la société d'expertise comptable ;
- les sociétés de participations d'expertise comptable peuvent désormais avoir des activités accessoires en relation avec leur objet, destinées exclusivement aux sociétés dans lesquelles elles détiennent des participations.

#### • Pour aller plus loin

Exercice professionnel et déontologie.

Par Eric FERDJALLAH-CHÉREL,  
Examinateur au DEC,  
Directeur du département  
des études du CSOEC

## Partie CAC

**11 – Existe-t-il une ou plusieurs situations où le commissaire aux comptes d'une entité est relevé du secret professionnel vis-à-vis de l'expert-comptable de cette même entité ? Si oui, laquelle ou lesquelles ? Si non, pourquoi ? (2 points)**

• **Corrigé indicatif**

Le CAC n'est jamais relevé de son secret professionnel vis-à-vis de l'expert-comptable, sauf dans le cadre de la lutte contre le blanchiment.

• **Source**

Loi 2012-387 relative à la simplification du droit du 22 mars 2012 (C. mon. et fin., art. L 561-21 modifié).

• **Compléments**

Aucun texte ne délivre le CAC de son secret professionnel vis-à-vis de l'EC, sauf dans le cas de la lutte contre le blanchiment.

Les commissaires aux comptes, les experts-comptables et les professionnels du droit, assujettis au dispositif de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme, peuvent, lorsqu'ils interviennent pour un même client et dans une même transaction ou lorsqu'ils ont connaissance, pour un même client, d'une même opération, s'informer mutuellement, et par tout moyen sécurisé, de l'existence et du contenu de la déclaration prévue à l'article L 561-15 du code monétaire et financier (loi 2012-387 relative à la simplification du droit du 22 mars 2012).

**12 – Une entité établit des comptes individuels et des comptes consolidés. Ses deux commissaires aux comptes sont le cabinet X et le cabinet Y. La répartition du budget temps (du volume horaire) est la suivante entre les deux cabinets :**

- le cabinet X procède à 88 % de l'audit des comptes individuels et à 12 % de l'audit des comptes consolidés,
- par symétrie, le cabinet Y procède à 88 % de l'audit des comptes consolidés et à 12 % de l'audit des comptes individuels.

**Le budget temps envisagé est cinq fois plus important pour les comptes individuels que pour les comptes consolidés. Il en est de même pour les honoraires. Que pensez-vous de la répartition envisagée ? (2 points)**

• **Corrigé indicatif**

Cette répartition des heures est contraire à la NEP relative à l'exercice collégial et

à un avis du H3C, car il y a présomption de répartition déséquilibrée. La répartition des honoraires est en outre contraire à ce même avis du H3C.

• **Source**

NEP 100-07 et avis 2012-01 du 9 février 2012 du H3C.

• **Compléments**

- NEP 100-07 du 10 avril 2007 : « La répartition entre les commissaires aux comptes des travaux nécessaires à la réalisation de l'audit des comptes est équilibrée (...) le volume horaire affecté à un des commissaires aux comptes ne devant pas être disproportionné par comparaison avec ceux attribués aux autres commissaires aux comptes. »

- Avis 2012-01 du H3C : « Une répartition des volumes d'heures alloués à chaque commissaire aux comptes et/ou du montant des honoraires qui excède le rapport 70 % - 30 %, mais sans atteindre la limite 90 % - 10 %, induit une présomption simple de répartition déséquilibrée des travaux, qui peut dans certains cas, être combattue par la prise en compte de critères qualitatifs ; cette situation devrait cependant, pour respecter l'esprit de la norme "relative à l'audit réalisé par plusieurs commissaires aux comptes", conduire rapidement à un rééquilibrage de la répartition des travaux ».

**13 – Une entité envisage de nommer comme commissaire aux comptes titulaire, la SARL CAC dont vous êtes le gérant, et comme commissaire aux comptes suppléant, vous-même, Monsieur Ducac.**

**Ce projet est-il envisageable ? Justifiez votre réponse. (2 points)**

• **Corrigé indicatif**

Non, car l'associé, actionnaire ou dirigeant qui va signer le rapport sur les comptes, parce qu'il est le mandataire social du cabinet titulaire du mandat, ne peut être désigné en qualité de commissaire suppléant au sein de cette entité. En effet, si la SARL CAC subit une condamnation qui entraîne celle de M. Ducac en tant que mandataire social, l'entité E se retrouve sans CAC titulaire (SARL CAC), ni CAC suppléant (M. Ducac).

• **Sources**

Bull. CNCC n° 58, juin 1985, p. 256 ; Bull. CNCC n° 93, mars 1994, p. 142 ; Bull. CNCC n° 145, mars 2007, § 55.

• **Compléments**

En revanche, n'importe quel autre associé ou dirigeant, CAC inscrit, peut être désigné en qualité de suppléant (Bull. CNCC n° 58, juin 1985, p. 256).

**14 – Le seuil de signification déterminé au moment de la planification peut-il être modifié en cours de mission ? Justifiez votre réponse. (2 points)**

• **Corrigé indicatif**

Oui, il est possible de modifier le seuil de signification en cours de mission, en particulier quand le CAC a connaissance de faits nouveaux d'évolutions de l'entité qui remettent en cause l'évaluation initiale.

• **Source**

NEP 320-22

• **Compléments**

Au cours de la mission, le commissaire aux comptes reconsidère le seuil (ou les) seuil(s) de signification s'il a connaissance de faits nouveaux ou d'évolutions de l'entité qui remettent en cause l'évaluation initiale de ces seuils. Il peut en être ainsi, par exemple, lorsque la détermination du seuil ou des seuils a été faite à partir de prévisions dont les réalisations s'écartent sensiblement.

**15 – La durée de la formation professionnelle des commissaires aux comptes est de 120 heures au cours de trois années consécutives (C. com., art. A 822-28-2) dont la moitié sur des domaines précisés à l'article A 822-2-4 al. 2 et donnant lieu à des formations homologuées par le comité scientifique visé par l'article A 822-28-5. Quels sont ces domaines ? Il s'agit ici, dit de manière usuelle, des thèmes entrant dans les "60 heures homologuées". (2 points)**

*Le barème prévoyait 0,5 point par bonne réponse avec un maximum de 2 points.*

• **Corrigé indicatif**

- Déontologie ;
- NEP ;
- Bonnes pratiques professionnelles identifiées par le H3C ;
- Doctrine professionnelle ;
- Techniques d'audit ;
- Techniques d'évaluation du contrôle interne ;
- Cadre juridique de la mission de commissaire aux comptes ;
- Matières comptables ;
- Matières financières ;
- Matières juridiques ;
- Matières fiscales.

• **Source**

C. com., art. A 822-2-4 al. 2.

• **Compléments**

Concernant ces 60 heures homologuées, l'obligation de formation est satisfaite :

- par la participation à des séminaires de formation, à des programmes d'auto- ▶

## DIPLÔME D'EXPERTISE COMPTABLE

formation encadrée (par exemple, *e-learning*) ou à des formations ou enseignements à distance ;  
- par l'assistance à des colloques ou à des conférences.

**16 - L'article L. 822-10 du code de commerce donne une liste d'activités et d'emplois qui sont incompatibles avec les fonctions de commissaire aux comptes. Donner le contenu de cette liste. (2 points)**

• **Corrigé indicatif**

- toute activité de nature à porter atteinte à l'indépendance du CAC,
- tout emploi salarié, sauf en cabinet ou en tant qu'enseignant,
- toute activité commerciale, même par personne interposée.

• **Source**

C. com., art. L 822-10.

• **Compléments**

L'article L 822-10 dispose :

« Les fonctions de commissaire aux comptes sont incompatibles :

1° Avec toute activité ou tout acte de nature à porter atteinte à son indépendance ;

2° Avec tout emploi salarié ; toutefois, un commissaire aux comptes peut dispenser un enseignement se rattachant à l'exercice de sa profession ou occuper un emploi rémunéré chez un commissaire aux comptes ou chez un expert-comptable ;

3° Avec toute activité commerciale, qu'elle soit exercée directement ou par personne interposée ».

**17 - Qu'est-ce qu'une situation d'auto-révision, au sens de l'article 11 du code de déontologie ? (2 points)**

• **Corrigé indicatif**

Une situation d'autorévision est une situation conduisant le commissaire aux comptes à se prononcer ou à porter une appréciation sur des éléments résultant de prestations fournies par lui-même, par le cabinet auquel il appartient, ou par un membre de son réseau.

• **Sources**

- CDP, art. 11 ;
- Bonne pratique professionnelle identifiée par le H3C, décision du 8 novembre 2011.

• **Compléments**

Complément basé sur l'article 12 du CDP : lorsqu'il se trouve exposé à des situations à risque, telle que la possibilité d'une situation d'autorévision, le commissaire aux comptes prend immédiatement les mesures de sauvegarde appropriées en vue, soit d'en éliminer

la cause, soit d'en réduire les effets. Il doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation et des risques et le cas échéant, qu'il a pris les mesures appropriées. En cas de doute sérieux ou de difficulté d'interprétation, le CAC saisit, pour avis, le H3C, après en avoir informé le président de sa CRCC.

**18 - Quels sont les indices de l'appartenance d'un commissaire aux comptes à un réseau ? (2 points)**

*Le barème prévoyait 0,5 point par bonne réponse avec un maximum de 2 points.*

• **Corrigé indicatif**

- a) une direction ou une coordination communes ;
- b) tout mécanisme conduisant à un partage des revenus, de résultats ;
- c) la possibilité de commissions versées en rétribution d'apports d'affaires ;
- d) une dénomination ou un signe distinctif communs ;
- e) une clientèle habituelle commune ;
- f) l'usage de documents destinés au public présentant le réseau et ses membres ;
- g) l'élaboration ou le développement d'outils techniques communs.

• **Source**

CDP, art. 22.

• **Compléments**

Préalablement à toute acceptation d'une mission de certification des comptes et au cours de son mandat, le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier qu'il appartient ou non à un réseau pluridisciplinaire, national ou international, dont les membres ont un intérêt économique commun.

Constituent des indices de son appartenance à un tel réseau :

- a) une direction ou une coordination communes au niveau national ou international ;
- b) tout mécanisme conduisant à un partage des revenus ou des résultats ou à des transferts de rémunération ou de coûts en France ou à l'étranger ;
- c) la possibilité de commissions versées en rétribution d'apports d'affaires ;
- d) une dénomination ou un signe distinctif communs ;
- e) une clientèle habituelle commune ;

- f) l'édition ou l'usage de documents destinés au public présentant le réseau ou chacun de ses membres et faisant mention de compétences pluridisciplinaires ;
- g) l'élaboration ou le développement d'outils techniques communs.

**19 - Qui peut être élu membre d'un conseil régional de commissaires aux comptes ? (2 points)**

• **Corrigé indicatif**

Un CAC personne physique ayant au moins un mandat de CAC.

• **Source**

C. com., art. R 821-59.

• **Compléments**

Seuls les commissaires personnes physiques peuvent participer à l'élection des membres du conseil régional et seuls les commissaires personnes physiques exerçant des fonctions de commissaire aux comptes à la date du scrutin, peuvent être élus.

**20 - Quelles sont les entités qualifiées d'EIP (entités d'intérêt public) ?**

**La réponse doit prendre appui sur le code de commerce en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2016. Les candidats ne doivent pas tenir compte des dispositions de la directive et du règlement européens du 16 avril 2014 car leurs dispositions n'ont pas modifié le code de commerce à jour au 1<sup>er</sup> janvier 2016. (2 points)**

*Le barème prévoyait 0,5 point par bonne réponse avec un maximum de 2 points.*

• **Corrigé indicatif**

- entités cotées ;
- associations AGP (appel à la générosité publique)<sup>1</sup> ;
- organismes de sécurité sociale ;
- établissements de crédit ;
- sociétés de financement ;
- assurances ;
- institutions de prévoyance ;
- mutuelles (ou unions de mutuelles).

• **Source**

C. com., art. R 821-26.

• **Compléments**

L'ordonnance 2016-315 du 17 mars 2016 (dont les candidats n'avaient pas à tenir compte) n'a pas donné de définition des EIP mais en a donné une liste qui figure à l'article L 820-1.

1. Devenues Associations APG (appel public à la générosité), depuis l'ordonnance 2015-904 du 23 juillet 2015. L'article R 823-26, sur lequel était fondé le corrigé officiel de la question 20, n'était pas modifié à la date de conception du sujet.