

Partie 1: Normes IAS (2 points)
--

Première question

En application de IAS 39 quelles sont les catégories d'instruments financiers.

IAS 39 différencie quatre catégories d'actifs et de passifs financiers :

- a) Actifs comptabilisés à la juste valeur en résultat :
 - détenus à des fins de transaction (Held-for-Trading) sont ceux qui ont été acquis dans le but de dégager un bénéfice sur les fluctuations à court terme,
 - valorisés volontairement à la juste valeur : classement opéré à l'initiation de l'opération.
- b) Les placements détenus jusqu'à leur échéance (Held-to-Maturity) sont des actifs financiers à paiements fixés ou déterminables et à échéance fixée, que l'entreprise a l'intention et la capacité de conserver jusqu'à leur échéance.
- c) Les prêts et créances émis par l'entreprise (Loans and Receivables Originated by the Enterprise et Not Held-for-Trading) sont des actifs financiers qui sont créés du fait de la mise à disposition d'argent, de prestations de service ou de marchandises.
- d) La catégorie des actifs financiers disponibles à la vente (Available-for-sale) comprend tous les autres actifs financiers.

Deuxième question

En application de IAS 39, à quelle catégorie d'instruments financiers se rapportent les placements que réalise Monsieur CASH.

Les placements réalisés par Monsieur CASH font partie de la catégorie a) Actifs comptabilisés à la juste valeur en résultat détenus à des fins de transaction (Held-for-Trading) car ils ont été acquis dans le but de dégager un bénéfice sur les fluctuations à court terme.

Troisième question

Déterminer l'évaluation d'une obligation lors de sa comptabilisation initiale et procédez aux enregistrements requis.

- prix d'acquisition		106
- intérêts courus du 01/04/N au 01/07/N	100x4 %x3/12	1
- évaluation initiale		105

507	Bons du Trésor	105	
764	Revenu des VMP	1	
512	Banque		106

Quatrième question

Déterminer l'évaluation d'une obligation au 31 décembre N et procédez aux enregistrements requis.

- cours au 31/12/N		109
- intérêts courus du 01/04/N au 31/12/N	$100 \times 4\% \times 9/12$	3
- évaluation au 31/12/N		106

508	Intérêts courus	3	
764	Revenu des VMP		3
507	Bons du Trésor	1	
764	Revenu des VMP		1

Partie 2 : Comptes combinés (1,5 points)

Travail à faire

Première question

Qu'appelle-t-on comptes combinés.

Les entreprises qui constituent un ensemble, mais dont la cohésion ne résulte pas de liens de participation, peuvent préparer des comptes combinés afin de présenter les comptes de cet ensemble comme si celui-ci était formé d'une seule entité.

Les comptes combinés résultent du cumul des comptes annuels des différentes entreprises comprises dans le périmètre. Les comptes réciproques, actifs et passifs, charges et produits, sont éliminés. Les résultats provenant d'opérations effectuées entre les entreprises combinées sont neutralisés.

Deuxième question

Quels exemples de situations connaissez-vous qui permettent d'établir des comptes combinés.

Des comptes combinés peuvent être établis notamment dans les différentes situations suivantes :

- entreprises dirigées par la même personne ou un même groupe de personnes ayant des intérêts communs ;
- entreprises dont le propriétaire est la même personne physique ou les membres d'une même famille ;
- entreprises des secteurs coopératifs ou mutualistes dans lesquels les organisations régionales, non nécessairement liées juridiquement entre elles, contrôlent l'organisme fédérateur central et forment avec lui, en raison d'accords privilégiés, un ensemble homogène à stratégie et direction communes ;
- entreprises d'un même ensemble, non rattachées juridiquement à la holding ou sous-holding, mais ayant la même activité et placées sous la même autorité ;
- entreprises liées entre elles par un accord de partage de résultat suffisamment contraignant et exhaustif pour que leurs comptes combinés soient plus représentatifs que les comptes isolés de chaque entité.

Troisième question

Quelle convention doit obligatoirement exister pour pouvoir établir des comptes combinés.

L'entité combinante est l'entité chargée d'établir les comptes combinés. Sa désignation, parmi les entités de l'ensemble de tête de combinaison, fait l'objet d'une convention écrite entre toutes les entités constitutives de cet ensemble de tête.

A défaut d'accord conventionnel et sauf application d'une disposition légale, aucune combinaison n'est établie.

Partie 3 : Comptes consolidés (4 points)

Première question

Expliquez quelle est la méthode de consolidation à retenir pour la société SHOCOL.

Selon le règlement n° 99-02 du CRC, le contrôle exclusif résulte :

- soit de la détention de la majorité des droits de vote (ce qui n'est pas le cas dans l'énoncé) ;
- soit de la désignation, pendant deux exercices successifs, de la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance ; l'entreprise consolidante est présumée avoir effectué cette désignation lorsqu'elle a disposé, au cours de cette période, directement ou indirectement, d'une fraction supérieure à quarante pour cent des droits de vote et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détenait, directement ou indirectement, une fraction supérieure à la sienne (ce qui est le cas dans l'énoncé).

On peut donc présumer que ETAN exerce un contrôle exclusif de fait sur SHOCOL puisqu'elle détient plus de 40 % des droits de vote (environ 44 % d'après l'énoncé) et qu'aucun autre associé de SHOCOL ne détient une fraction supérieure à la sienne.

La méthode de consolidation à appliquer pour la société SHOCOL est donc l'intégration globale.

Deuxième question

Présentez les écritures de retraitement des PHP enregistrées dans le journal de pré-consolidation de la société SHOCOL au 31 décembre N.

PHP Résultat SHOCOL Réserves SHOCOL	1 680 120	1 800	RP réglementées (stocks) Résultat global	120 120
Réserves SHOCOL Résultat SHOCOL IDP	600 	 40 560	Résultat global Impôts sur les bénéfices différés	40 40

Troisième question

Présentez les écritures d'élimination du résultat de cession interne enregistrées dans le journal de consolidation du groupe ETAN au 31 décembre N.

Résultat SHOCOL Brevets	1 500	1 500	PCEA VCEAC Résultat global	3 500	2 000 1 500
IDA Résultat SHOCOL	500	500	Résultat global Impôts sur les bénéfices différés	500	500

Quatrième question

Calculez l'écart d'acquisition sur titres SHOCOL à la date du 1^{er} juillet N-2.

Capitaux propres retraités au 1/07/N-2	6 000
+ Ecart d'évaluation bruts	900
(a)	-
- Passifs d'impôts différés	100
= Capitaux propres réestimés	6 800
QP acquise 40%	2 720
Coût d'acquisition	3 150
Ecart d'acquisition	430

(a) Il n'y a pas d'ID sur un écart d'évaluation portant sur un actif incorporel non amortissable (marque dans l'énoncé) ne pouvant être cédé séparément (règlement n° 99-02 du CRC).

Cinquième question

Présentez les écritures de prise en compte et de retraitement de l'écart d'acquisition et des écarts d'évaluation sur titres SHOCOL dans le journal de consolidation du groupe ETAN au 31 décembre N.


Ecart d'acquisition Titres de participation SHOCOL	430	430		
Réserves groupe	129		DA des écarts d'acquisition	86
Résultat groupe	86		Résultat global	86
Ecart d'acquisition		215		
Marque	600			
Matériel	300			
IDP (a)		100		
Titres de participation SHOCOL		320		
Intérêts minoritaires		480		

Réserves groupe	18		DA des immob. incorp. et corp.	30	
Résultat groupe	12		Résultat global		30
Intérêts minoritaires	45				
Amortissements du matériel		75			
IDA	25		Résultat global	10	
Réserves groupe		6	Impôts sur les bénéfices différés		10
Résultat groupe		4			
Intérêts minoritaires		15			

(a) Il n'y a pas d'ID sur un écart d'évaluation portant sur un actif incorporel non amortissable (marque dans l'énoncé) ne pouvant être cédé séparément (règlement n° 99-02 du CRC).

Sixième question

Présentez l'analyse du partage des capitaux propres consolidés de la société SHOCOL au 31 décembre N en tenant compte des écritures de pré-consolidation et de consolidation dans lesquelles ses capitaux propres ont été retraités.

	Total	Part du groupe (40 %)	Intérêts minoritaires (60 %)
Capital SHOCOL	2 700		
+ Réserves SHOCOL (a)	3 300		
= Capitaux propres de SHOCOL (hors résultat)	6 000	$6\,000 \times 40\% = 2\,400$	$6\,000 \times 60\% = 3\,600$
– Titres de participation SHOCOL détenus par ETAN (b)		– 2 400	
=  Réserves intégrées		0	3 600
Résultat SHOCOL (c)	– 540	$-540 \times 40\% = -216$	$-540 \times 60\% = -324$

(a) $2\,100 + 1\,800 - 600$

(b) $3\,150 - 430 - 320$

(c) $540 - 120 + 40 - 1\,500 + 500$

Septième question

Présentez les écritures de partage des capitaux propres de la société SHOCOL et d'élimination des titres de participation SHOCOL intégrés, au 31 décembre N.

Capital SHOCOL	2 700	
Réserves SHOCOL (a)	3 300	
Titres de participation SHOCOL		2 400
Intérêts minoritaires		3 600
Résultat groupe	216	
Intérêts minoritaires	324	
Résultat SHOCOL (b)		540

(a) $2\,100 + 1\,800 - 600$

(b) $540 - 120 + 40 - 1\,500 + 500$

Partie 4 : Fusions et opérations assimilées (5,5 points)

Première question

Quelle sera la différence entre dans les opérations de regroupements des sociétés Quercy/Morbihan Finistère/Eure compte tenu des situations économiques entre-elles ?

La société Quercy (absorbante) détient 100 % des titres de la société Morbihan (absorbée), l'absorption de cette dernière par Quercy pourra se réaliser dans le cadre :

- d'une fusion dite simplifiée,
- ou d'une transmission universelle de patrimoine.

La société Finistère et la société Eure n'ont aucune participation entre-elles. L'opération de regroupement se réalise dans le cadre d'une fusion par absorption. La société Eure, afin de rémunérer l'apport de Finistère, augmente son capital par création de nouvelles actions (parité).

Nous constatons donc que la différence fondamentale est que :

- La fusion Quercy/Morbihan ne provoque aucune augmentation de capital chez Quercy, mais générera la constatation d'un mali ou boni de fusion (voir questions suivantes), lors de l'annulation des titres Morbihan détenus par Quercy. Alors que la fusion Eure/Finistère va provoquer une augmentation de capital avec constatation éventuelle d'une prime de fusion, chez Eure et aucun mali ou boni de fusion ne sera constaté car Eure (l'absorbante) ne détient aucune participation dans Finistère (l'absorbée).

Deuxième question

Comment pourra se réaliser la fusion Quercy / Morbihan, existe t-il plusieurs solutions possibles ? Vous traiterez les aspects fiscal, juridique et juridique.

La société Quercy (absorbante) détenant 100 % des titres de la société Morbihan (absorbée), l'absorption de cette dernière par Quercy se réalisera dans le cadre :

- d'une fusion dite simplifiée,
- ou d'une transmission universelle de patrimoine.

Quel procédé choisir ?

- Sur le plan fiscal : régimes équivalents à l'exception de la taxe de publicité foncière ou de droits d'enregistrement en cas de transmission d'immeubles.
- Sur le plan comptable : régimes équivalents, car dans les deux cas la société Morbihan est sous contrôle commun. Avant l'opération, la situation de contrôle est déjà établie entre la société Quercy et la société Morbihan.
- Sur le plan juridique : La fusion simplifiée reste plus lourde sur le plan procédural compte tenu notamment de l'obligation d'établir un projet de fusion, de réunir l'assemblée générale des actionnaires de la société absorbante et de procéder à la nomination d'un commissaire aux apports.
- Fusion simplifiée L. 372-1 du Code de commerce
 - o Pas de réunion d'une assemblée de la société absorbée (Morbihan) ;
 - o Pas d'intervention d'un commissaire à la fusion ;
 - o Pas de rapport des gérants sur la fusion ;

La fusion doit seulement être approuvée par l'assemblée générale extraordinaire des associés de la société absorbante (Quercy), cette assemblée devant statuer également sur l'évaluation des apports en nature au vu du rapport d'un **commissaire aux apports** désigné en justice (art L 236-11).
- Dissolution par confusion régie par les articles 1844-5 du Code civil (transmission universelle de patrimoine TUP). La réalisation d'une confusion de patrimoine présente l'intérêt d'un formalisme très allégé : du fait de son caractère unilatéral, la confusion ne nécessite, ni la rédaction d'un traité d'apport, ni l'intervention d'un commissaire aux apports.

Troisième question

La fusion Quercy/Morbihan pourra-t-elle être réalisée aux valeurs comptables ?

Aspect comptable

Puisque préalablement à la fusion la société Quercy contrôle la société Morbihan, les sociétés sont considérées sous contrôle commun. La contrôle étant qualifié exclusif de droit (L.236- 16 du Code de commerce. La transcription des éléments transférés de la société Morbihan dans les comptes de la société Quercy doit alors **obligatoirement** être réalisée d'après les valeurs nettes comptables.

Aspect fiscal

En raison des règles comptables impératives de transcription des apports, Il sera de l'intérêt de la société Quercy de soumettre l'opération au régime spécial. En effet, l'application du régime fiscal de droit commun conduirait à l'imposition immédiate de plus values latentes qui ne sont pas dégagées en comptabilité et l'administration refuse que cette taxation ait pour contrepartie la possibilité pour la société Quercy d'amortir les éléments d'actifs reçus d'après leurs valeurs réelles.

Quatrième question

La fusion Quercy/Morbihan fait-elle apparaître un boni ou un mali de fusion ? Quel traitement doit lui être appliqué au plan fiscal et comptable ?

- VC des éléments apportés par Morbihan	450
- Valeur nette des titres Morbihan par Quercy	<u>460</u>
Mali de fusion	<10>

Analyse du mali :

- mali technique :	<10>
o apports à la valeur comptable	450
o apports aux valeurs réelles	460
▪ actif net comptable	450
▪ P V sur immobilisations	13
▪ IDP sur plus value latente :	<2>
▪ Engagements de retraite :	<1>

Il n'y a pas de « vrai » mali car celui-ci est correctement « couvert » par la dépréciation constatée dans les livres de la société Quercy sur les titres Morbihan.

Traitement comptable :

Ce mali technique est qualifié de « faux » mali car il correspond, à hauteur de la participation antérieurement détenue aux plus-values latentes sur éléments d'actif comptabilisés ou non dans les comptes de l'absorbée déduction faite des passifs non comptabilisés en l'absence d'obligation comptable dans les comptes de la société absorbée.

La société absorbante ou bénéficiaire des apports inscrit la totalité du mali technique dans un sous-compte intitulé « mali de fusion » du compte 207 « Fonds commercial ».

Concernant le suivi, dans le temps, de la valeur du mali technique et de constater s'il y a lieu une dépréciation ou une sortie partielle d'actif, les autorités comptables ont prévu une ventilation de son montant dans l'annexe des comptes annuels, entre les différents actifs apportés auxquels se rattache une plus value latente significative.

Traitement fiscal :

L'enregistrement du mali technique à l'actif dans une sous rubrique du compte 207 est **sans incidence au plan fiscal**. Il ne fait pas obstacle à ce que l'opération soit considérée comme transcrite aux valeurs nettes comptables et placée sous le régime spécial prévu par l'article 210 A du CGI .

Cinquième question

Constater les écritures comptables dans la comptabilité de la société Quercy.

- Écritures : Société Quercy en K€

2.	Immobilisations	800	
4/3	Actifs circulants	300	
207.	Mali de fusion	10	
296	Dépréciation titres Morbihan	20	
4..	Dettes		650
261	Titres Morbihan		480
	Absorption de la société Morbihan		

106	Réserves	100	
145	Amortissements dérogatoires		100
	(Reconstitution des amort dérogatoires)		

Sixième question

Est-il possible de prévoir un effet rétroactif à l'opération en matière comptable et fiscale.

	<i>Confusion</i>	<i>Fusion simplifiée</i>
	<i>Effet rétroactif</i>	
<i>Comptabilité</i>	<i>Non</i>	<i>Oui</i>
<i>Fiscalité</i>	<i>Oui</i>	<i>Oui</i>

Septième question

7. 1 Quelle est la valeur d'une action Eure et Finistère ?

Valeur unitaire de l'action Eure

<i>Actifs apportés</i>		2 745
- Immobilisations incorporelles (800+10)	810	
- Immobilisations corporelles (920 + 445)	1 365	
- Stocks	120	
- Créances clients	410	
- Disponibilités	40	
<i>Passifs transmis</i>		<730>
- Provisions	30	
- Fournisseurs	190	
- Dettes bancaires	510	
<i>Impôt latent sur PV latentes</i>		<415>
- Fonds de commerce	800	
 - Immeuble	<u>445</u>	
	base 1 245	
	33 1/3 415	

1 600 K€

La doctrine comptable recommande, en général, de tenir compte pour la détermination de la parité d'une provision pour impôt sur les éléments de l'actif immobilisé (amortissables et non amortissables) et sur actifs circulant.

- Actif net apporté	1 600 K€
- Nombre d'actions	<u>4 000</u>
- <u>Valeur d'une action</u>	<u>400 €</u>

Valeur unitaire de l'action Finistère

- Actif net apporté		<u>4 800 K€</u>
+ Capitaux propres	1 365	
+ Plus value latente :		
• Fonds de commerce	4 517,50	
• Droit au bail	635	
+ Impôt latent :		
5 152,50 x 33 1/3	<1 717,50>	
- Actif net apporté	4 800 K€	
- Nombre d'actions	<u>6 000</u>	
- <u>Valeur d'une action</u>	<u>800 €</u>	

7. 2 Quel est le nombre d'actions que Eure devra émettre lors de la fusion au bénéfice des actionnaires de Finistère ?

$$\text{Le rapport d'échange s'établit : } \frac{400}{800} = \frac{1}{2}$$

Deux actions de la société Eure (absorbante) pour une action de la société Finistère (absorbée).

Nombre d'actions que doit émettre Finistère :

$$6\,000 \times \frac{2}{1} = 12\,000 \text{ actions}$$

Vérifications :

Les actionnaires de la société Finistère remettent 6 000 actions à 800 € soit 4 800 000 €, la société Eure leur remet 12 000 actions Eure à 800 € soit 4 800 000 €

7. 3 Pour quel montant la prime de fusion apparaîtra-telle dans les comptes de la société Eure après fusion ?

1- Prime de fusion

Le règlement du CRC prévoit que lorsque après fusion, l'actionnaire principal de l'absorbée prend le contrôle de l'absorbante, la valorisation des apports doit être réalisée aux valeurs comptables. Dans ce cas, la cible est la société bénéficiaire des apports et l'initiatrice est la société apporteuse.

L'actionnaire principal (société Mayenne) de l'absorbée (Finistère) détient :

- <u>avant fusion</u> : 75 % des actions Finistère soit :	4 500 actions Finistère
- lors de l'échange, on lui remet :	9 000 actions Eure
$4\,500 \times \frac{2}{1} = 9\,000 \text{ actions}$	
- Sa participation dans Eure <u>après fusion</u> est de :	$\frac{9\,000}{4\,000 + 12\,000} = 56\%$

Nous constatons que la société Mayenne a pris le contrôle de la société absorbante (Eure). Dans cette situation, le CRC prévoit que la valorisation des apports doit être réalisée aux valeurs comptables.

Dans ces conditions, la prime de fusion s'élève à :

- Apports société Finistère valorisé aux VC	1 365	(K€)
- Augmentation de capital de la société	1 200	(K€)
Eure (12 000 x 100)		
	<u>165</u>	(K€)
- Prime de fusion		

7. 4 Passez les écritures de fusion dans la comptabilité de la société Eure

Écriture chez Eure

4561	Actionnaires société Finistère	1 365	
101	Capital		1 200
1042	Prime de fusion		165
	(Augmentation de capital)		

2...	Immobilisations	2 100	
3...	Stocks	200	
411	Clients	500	
5...	Disponibilités	15	
4561	Actionnaires société Finistère		1 365
15	Provision pour risques		80
4...	Dettes		1 370
	(Réalisation des apports)		

Huitième question

Quelles sont les conséquences de la fusion à l'égard de la société Mayenne ?

Pour la société Mayenne, la fusion se traduit par une substitution de titres : elle détenait des titres de la société Finistère ; celle-ci ayant été absorbée par la société Eure, les titres de Finistère se trouvent annulés et remplacés par des titres de la société Eure.

Traitement comptable :

Le droit comptable exige que les entreprises parties à un échange, enregistrent à l'actif les biens reçus pour la valeur réelle que ces biens comportent au jour de l'échange. L'échange de titres entraîne en comptabilité la constatation d'un résultat.

Traitement fiscal :

L'échange de titres consécutif à la fusion produit les effets d'une cession. Les titres Finistère, qualifiés de titres de participation, étant détenus depuis au moins deux ans le produit dégagé est soumis au régime des plus values à long terme se caractérisant par un taux d'imposition de 0% et le rattachement au résultat au taux plein d'une quote-part de frais et charges évaluées forfaitairement à 5% de la PV dégagées.

La plus s'élève à :

- Valeur réelle des titres : $(6000 \times 75 \%) \times 800 = 3\,600 \text{ K€}$
- Valeur d'origine des titres : $(6000 \times 75 \%) \times 50 = \underline{225 \text{ K€}}$
- Plus value dégagée : $\underline{3\,375 \text{ K€}}$

La loi fiscale donne à la société Mayenne le droit de surseoir à la constatation du résultat qui se dégage de l'échange (art 38-7 bis du CGI).

Pour bénéficier du droit au report d'imposition, qui est facultatif, la société Mayenne doit, l'année de l'échange, souscrire pour les titres qui lui sont remis un état de suivi des plus values en report qu'elle joindra à sa déclaration.

En cas cession ultérieure des titres reçus en échange, le calcul du résultat de cession s'opérera à partir du prix de revient d'origine des titres auxquels ils se sont substitués.

Neuvième question

Traitement fiscal des plus-values dégagées par Finistère sur son fonds de commerce et sur l'immeuble.

Il résulte de l'article 210 A du CGI que les plus values nettes et les profits dégagés du fait d'une fusion ne sont pas soumis à l'IS.

La société Eure doit calculer les plus values réalisées ultérieurement à l'occasion de la cession des immobilisations non amortissables (fonds de commerce dans notre cas) qui lui sont apportées d'après la valeur qu'elles avaient du point de vue fiscal dans les écritures de la société absorbée.

La société Eure doit réintégrer dans ses bénéfices imposables les plus values dégagées lors de l'apport des biens amortissables. La réintégration des plus values est effectuée par parts égales sur une période de quinze ans pour les constructions ainsi que les plantations et les agencements et aménagements des terrains amortissables sur une période au moins égale à cette durée ; dans les autres cas, la réintégration s'effectue par parts égales sur une période de cinq ans. En contrepartie, les amortissements et les plus-values ultérieurs afférents aux éléments amortissables sont calculés d'après la valeur qui leur a été attribuée lors de l'apport.

Partie 5 : Gouvernance d'entreprise (2 points)

- 1- La gouvernance d'entreprise est utilisée pour désigner entre autre l'articulation qui existe entre l'actionnaire et les dirigeants de société.
- 2- La loi Sarbanes-Oxley a été adoptée en 2002 suite au scandale d'Enron. Afin de diminuer les fraudes, cette loi renforce la supervision des comités d'administration et d'audit, augmente la vigilance et l'indépendance des auditeurs, renforce le contrôle interne et la gestion des risques.

Elle oblige les entreprises cotées aux Etats-Unis, de présenter à la SEC des comptes certifiés personnellement par leur dirigeant.

- 3- Enron, Worldcom.

Partie 6 : Normes d'exercice professionnel du Commissaire aux comptes (5 points)

Première question

Expliquez ce que sont les NEP (Normes d'exercice professionnelles)

Les Normes d'exercice professionnelles sont des règles professionnelles obligatoires pour les commissaires aux comptes homologuées par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes et qui remplacent les anciennes normes professionnelles.

Deuxième question

Analyser chacune des situations décrites au regard des NEP. Seuls les éléments caractéristiques sont à mentionner (pas les numéros des NEP, pas le détail) et pour chaque situation l'analyse doit être précise et brève (la concision de la réponse fait partie de la notation).

Note aux correcteurs : Il n'est pas attendu des candidat qu'ils aient une expérience professionnelle leur permettant de mettre en perspective les situations décrites et le cadre normatif des missions de commissaire aux comptes, il faut donc noter la pertinence des commentaires et ne pas pénaliser systématiquement les divergences avec le corrigé indicatif.

	Situations décrites	Normes d'exercice professionnel (Extraits)
1	<p>Au cours de l'AGO du 30 juin 2007 les actionnaires de la SASU AMBOISE, immatriculée au Registre du commerce de Noyal -Muzillac dans le Morbihan, ont approuvé la nomination pour une durée de 6 exercices de deux nouveaux commissaires aux comptes et de leurs suppléants en remplacement des précédents commissaires aux comptes dont les mandats étaient arrivés à échéance.</p> <p>Les nouveaux commissaires aux comptes sont :</p> <ul style="list-style-type: none"> - le cabinet FRANCE WORLD AUDIT (FWA), société de commissariat aux comptes membre du réseau INTERNATIONAL WORLD AUDIT (IWA), représentée par Monsieur FAIR, commissaire aux comptes inscrit à la compagnie régionale de Versailles, - Monsieur BRETON, expert comptable et commissaire aux comptes inscrit à l'Ordre de la région Bretagne et à la compagnie régionale de RENNES 	<p>Aucun commentaire à faire, tout est normal</p>
2	<p>Compte tenu de son expérience professionnelle Monsieur BRETON juge inutile de rédiger un plan de mission ou un programme de travail.</p> <p>Cela lui permet de réduire sensiblement le temps qui lui est nécessaire pour organiser ses missions de commissaire aux comptes.</p> <p>Monsieur BRETON fait l'estimation de ses honoraires en fonction de la durée prévisionnelle de la mission et en appliquant un taux horaire forfaitaire.</p> <p>La durée prévisionnelle de la mission est fixée en fonction des usages en vigueur dans son cabinet :</p> <ul style="list-style-type: none"> - PME (moins de 50 salariés), une semaine de contrôle sur place et 1 jour pour les rapports, - grandes entreprises (plus de 100 salariés), 3 semaines de contrôle, dont deux sur place et une au cabinet. 	<p>NEP-300. PLANIFICATION DE L'AUDIT</p> <p>L'audit des comptes mis en œuvre par le commissaire aux comptes appelé à certifier les comptes d'une entité <i>fait l'objet d'une planification</i>.</p> <p>Cette planification est <i>formalisée notamment dans un plan de mission et un programme de travail</i>.</p> <p>Le programme de travail définit <i>la nature et l'étendue des diligences estimées nécessaires</i>, au cours de l'exercice, à la mise en œuvre du plan de mission, compte tenu des prescriptions légales et des normes d'exercice professionnel; <i>il indique le nombre d'heures de travail affectées à l'accomplissement de ces diligences et les honoraires correspondants</i>.</p>
3	<p>Dans la semaine qui a suivi la tenue de l'AGO, Monsieur BRETON a téléphoné au comptable de la société AMBOISE pour se présenter et lui donner une première estimation du montant de ses honoraires.</p> <p>Monsieur BRETON considère que la qualité et l'efficacité des contrôles dépend en grande partie de l'effet de surprise. Pour cette raison il n'a pas prévu d'informer la société de la date de sa première visite ni des contrôles auxquels il envisage de procéder</p> <p>Dès lors que la mission de commissaire aux comptes est légalement réglementée (Code de commerce L 820-1 et suivants), Monsieur BRETON estime qu'il n'a pas à définir à la société AMBOISE les termes et conditions de ses interventions.</p>	<p>NEP-210. LA LETTRE DE MISSION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES</p> <p>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. <i>A cet effet, il doit les consigner dans une lettre de mission</i>.</p> <p><i>La lettre de mission doit comporter les éléments suivants, sans préjudice d'autres éléments liés aux particularités de la personne ou de l'entité contrôlée, que le commissaire aux comptes jugerait utile d'ajouter :</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>la nature et l'étendue des interventions qu'il entend mener conformément aux normes d'exercice professionnel ;</i> -

	<p>A la fin de cette conversation téléphonique et conformément aux usages Monsieur BRETON a demandé au comptable de la société AMBOISE si ce montant d'honoraires lui convenait.</p>	<p>- les dispositions relatives aux signataires, aux intervenants et au calendrier ;</p> <p>- ...</p> <p>- le budget d'honoraires et les conditions de facturation.</p> <p>Le commissaire aux comptes doit demander à la personne ou à l'entité d'accuser réception de la lettre et de confirmer son accord sur les termes et conditions exposés.</p>
4	<p>La société mère du groupe dont fait partie la SASU AMBOISE est une société cotée à la bourse de New York qui est auditée par le cabinet US WORLD AUDIT (USWA) membre du réseau IWA. Monsieur FAIR et Monsieur BRETON ont convenu que le volume horaire nécessaire pour réaliser l'ensemble des travaux de la mission reviendrait à hauteur de 20 % à Monsieur BRETON et à hauteur de 80% au cabinet FWA, cette différence étant justifiée par les travaux spécifiques de contrôle liés à la consolidation du groupe qui seraient réalisées uniquement par le cabinet FWA.</p>	<p>NEP-100. AUDIT DES COMPTES RÉALISÉ PAR PLUSIEURS COMMISSAIRES AUX COMPTES</p> <p>La répartition entre les commissaires aux comptes des travaux nécessaires à la réalisation de l'audit des comptes est équilibrée et effectuée sur la base de critères :</p> <p>- quantitatifs, tel que le volume d'heures de travail estimé nécessaire à la réalisation de ces travaux, <i>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 ...</i></p>
5	<p>Pour réaliser la mission d'audit des comptes de la société AMBOISE, Monsieur BRETON est assisté par deux collaborateurs.</p> <p>Pour leur permettre d'obtenir une connaissance de la société et de son environnement et évaluer les risques d'anomalies significatives dans les comptes, Monsieur BRETON leur a demandé d'étudier la balance générale des comptes et lire les procès verbaux des assemblées des précédents exercices.</p>	<p>NEP-315. CONNAISSANCE DE L'ENTITÉ ET DE SON ENVIRONNEMENT ET ÉVALUATION DU RISQUE D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES DANS LES COMPTES</p> <p>Le commissaire aux comptes acquiert une connaissance suffisante de l'entité, <i>notamment de son contrôle interne, afin d'identifier et évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes et afin de concevoir et mettre en oeuvre des procédures d'audit permettant de fonder son opinion sur les comptes.</i></p> <p>Le commissaire aux comptes <i>prend connaissance des éléments du contrôle interne qui contribuent à prévenir le risque d'anomalies significatives dans les comptes</i>, pris dans leur ensemble et au niveau des assertions.</p>
6	<p>La mission a débuté le 1^{er} septembre 2007 dans les locaux de la société.</p> <p>Dans le cadre de la répartition des travaux avec le co-commissaire aux comptes, le cabinet BRETON audite les comptes clients, soit 10 % du total de l'actif du bilan.</p> <p>A partir d'une balance des comptes clients établie au 30 juin 2007, les collaborateurs de Monsieur BRETON ont vérifié les comptes clients.</p> <p>Les comptes qui sont vérifiés sont ceux qui présentent à cette date un solde supérieur à 10 000€ car, selon Monsieur BRETON, en cas de découverte d'une anomalie les soldes qui sont inférieurs seraient en dessous du seuil de signification.</p> <p>Monsieur BRETON a expliqué à ses collaborateurs que le seuil de signification en audit correspond à une valeur en euros (ou en devises pour la société étrangères) dont le montant est intangible quelle que soit l'importance de la société, son secteur d'activité, sa situation bénéficiaire ou déficitaire.</p> <p>Pour l'exercice 2007, le seuil de signification a été fixé par la DGI (Direction Générale des Impôts) à 10 000 €.</p>	<p>NEP-320. ANOMALIES SIGNIFICATIVES ET SEUIL DE SIGNIFICATION</p> <p><i>La détermination du seuil ou des seuils de signification relève du jugement professionnel.</i></p> <p>Le commissaire aux comptes identifie des critères pertinents à partir desquels, par application de taux ou d'autres modalités de calcul, il détermine le seuil ou les seuils de signification. Ces critères peuvent être, par exemple :</p> <ul style="list-style-type: none"> _ le résultat courant ; _ le résultat net ; _ le chiffre d'affaires ; _ les capitaux propres, ou _ l'endettement net. <p><i>Le choix de ces critères dépend notamment :</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - de la structure des comptes de l'entité ; - de la présence dans les comptes d'éléments auxquels certains utilisateurs se fondent sur les comptes sont susceptibles d'être particulièrement attentifs ; - du secteur d'activité de l'entité ; - de la structure de l'actionnariat de l'entité ou de son financement ; - de leur variabilité dans le temps.

7	<p>Le contrôle réalisé consiste à vérifier pour chacun des comptes clients sélectionnés que les règlements reçus permettent d'apurer les enregistrements qui composent le solde du compte au 30 juin.</p> <p>Deux situations sont possibles :</p> <ul style="list-style-type: none"> - un règlement a été comptabilisé depuis le 30 juin et le comptable de la société AMBOISE leur montre le relevé de banque sur lequel apparaît le crédit correspondant, - aucun règlement n'a été reçu depuis le 30 juin et le comptable de la société AMBOISE leur montre la facture qui correspond à l'enregistrement non soldé. <p>Dans le premier cas le résultat du test est noté satisfaisant, dans le second cas le résultat du test est noté en anomalie.</p>	<p>NEP-500. CARACTÈRE PROBANT DES ÉLÉMENTS COLLECTÉS</p> <p>Le <i>degré de fiabilité</i> des éléments collectés dépend de leur origine, de leur nature et des circonstances particulières dans lesquelles ils ont été recueillis.</p> <p>Ainsi, en principe :</p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>les éléments collectés d'origine externe sont plus fiables que ceux d'origine interne.</i> <p>.....</p> <p>Pour collecter les éléments nécessaires dans le cadre de l'audit des comptes, le commissaire aux comptes <i>choisit</i> parmi les techniques suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> - l'inspection des enregistrements ou des documents, qui consiste à examiner des enregistrements ou des documents, <i>soit internes soit externes</i>, sous forme papier, sous forme électronique ou autres supports ; -
8	<p>Le comptable de la société AMBOISE a indiqué aux collaborateurs de Monsieur BRETON qu'il pouvait demander à ces clients de confirmer le solde de leurs comptes directement au commissaire aux comptes</p> <p>Mais, selon le collaborateur chef de mission du cabinet BRETON, cette technique de contrôle pourrait être considérée comme une intervention dans la gestion de la société, ce qui est interdit dans le cadre de la mission de commissaire aux comptes.</p>	<p>NEP-505. NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE AUX DEMANDES DE CONFIRMATION DES TIERS</p> <p><i>Pour collecter les éléments qui lui permettent d'aboutir à des conclusions à partir desquelles il fonde son opinion sur les comptes, le commissaire aux comptes choisit parmi différentes techniques de contrôle, dont celle de la demande de confirmation des tiers.</i></p>
9	<p>Le collaborateur chef de mission a aussi noté que le total des soldes nets de la balance des comptes clients avait été multiplié par 6 entre le 31 décembre 2006 et le 30 juin 2007 et l'a indiqué à Monsieur BRETON.</p> <p>Mais celui-ci a considéré que cette information ne présente pas d'intérêt dans le cadre d'une vérification de soldes individuels.</p>	<p>NEP-520. NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE AUX PROCÉDURES ANALYTIQUES</p> <p>Procédure analytique : <i>technique de contrôle</i> qui consiste à apprécier des informations financières à partir :</p> <ul style="list-style-type: none"> - de leurs corrélations avec d'autres informations, issues ou non des comptes, ou avec des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l'entité ou d'entités similaires, - et de <i>l'analyse des variations significatives ou des tendances inattendues.</i>
10	<p>Le second poste qui est audité par le cabinet BRETON dans le cadre de la répartition avec le co-commissaire aux comptes est le poste stocks, soit 0,5% du total de l'actif.</p> <p>La présence du commissaire aux comptes à l'inventaire physique des stocks étant obligatoire, Monsieur BRETON a demandé à l'un de ses collaborateurs d'être disponible le 31 décembre car l'inventaire physique des stocks de la société AMBOISE a été fait à cette date.</p>	<p>NEP-501. NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE AU CARACTÈRE PROBANT DES ÉLÉMENTS COLLECTÉS (Applications Spécifiques)</p> <p>Lorsque le commissaire aux comptes <i>estime que les stocks sont significatifs</i>, il assiste à la prise d'inventaire physique afin de collecter des éléments suffisants et appropriés sur l'existence et sur l'état physique de ceux-ci.</p>