

DIPLÔME SUPÉRIEUR DE COMPTABILITÉ ET DE GESTION

UE4 – COMPTABILITÉ ET AUDIT

SESSION 2023

Éléments indicatifs de corrigé

1. Indiquer la nature de l'opération projetée.

L'opération projetée est une **scission** définie à l'article L. 236-1 du Code de Commerce (« Une société peut aussi, par voie de scission, transmettre son patrimoine à plusieurs sociétés existantes ou à plusieurs sociétés nouvelles. »)

2. Pour la branche expertise comptable :
a. Déterminer, en justifiant, la valeur d'apport à la société nouvelle à constituer

La branche expertise comptable va être apportée à une société nouvelle créée. Le procès-verbal de l'assemblée générale constitutive de la nouvelle société contiendra une résolution adoptant le traité de scission. Il n'existe aucun lien entre la société recevant les apports et la société scindée. En conséquence, la valeur d'apport sera la valeur réelle, soit 400 000 euros.

Les sociétés AUDIT ET CONSEIL et ARC sont toutes deux détenues exclusivement par des personnes physiques. Aucune personne morale n'a donc le contrôle d'une autre, ni préalablement, ni postérieurement à l'opération.

Ainsi la recherche du sens de l'opération n'a pas lieu d'être en application des articles 741-1 et 742-1 du PCG.

Extraits du PCG

"Pour chaque opération, il convient de déterminer, s'il s'agit, à la date de réalisation juridique de l'opération : · d'opérations impliquant des entités sous contrôle commun, i.e. une des entités participant à l'opération contrôle préalablement l'autre de manière exclusive ou les deux entités sont préalablement sous le contrôle commun d'une même entité mère ; · d'opérations impliquant des entités sous contrôle distinct, i.e. aucune des entités participant à l'opération ne contrôle préalablement l'autre de manière exclusive ou ces entités ne sont pas préalablement sous le contrôle commun d'une même entité mère. La notion de contrôle commun s'apprécie au niveau des personnes morales, même si elles sont détenues par la ou les mêmes personnes physiques. "

"Fusion à l'endroit : fusion à l'issue de laquelle la personne morale, actionnaire principal de l'entité absorbante avant l'opération, conserve, bien que dilué le cas échéant, son pouvoir de contrôle sur l'absorbante. Simultanément, la personne morale, actionnaire principal de l'entité absorbée avant l'opération, perd son pouvoir de contrôle sur celle-ci."

b. Déterminer le montant du capital social et le nombre de titres à émettre

Le capital social sera de 400 000 euros.

La valeur nominale étant prévu à 10 euros, il conviendra de créer 40 000 parts sociales.

c. Déterminer la parité d'échange

La valeur réelle d'un titre AUDIT ET CONSEIL est de $400\ 000 / 1\ 000 = 400$ euros.

Il faut prendre le prix réel pondéré par la valeur de la branche apportée :

$550 * (400/550) = 400$ €

Ensuite on obtient $10/400$, soit 1 part d'Audit et conseil pour 40 parts de la société nouvelle

La parité d'échange sera de $\frac{10}{400}$, soit 1 part sociale AUDIT ET CONSEIL → 40 parts sociales de la nouvelle société.

d. Présenter la répartition du capital social de la nouvelle société

La répartition du capital de la société créée sera la suivante.

Prénom	Nombre de parts sociales dans la nouvelle société
Alban (400 x 40)	16 000
Barbara (200 x 40)	8 000
Cédric (200 x 40)	8 000
Dimitri (200 x 40)	8 000

3. Pour la branche commissariat aux comptes :

a. Déterminer la valeur d'apport de la société AUDIT ET CONSEIL à la société REVISAUDIT. Justifier l'utilisation de la valeur réelle

La branche commissariat aux comptes va être apportée à une société déjà existante. Alban, en qualité d'associé unique de la société REVISAUDIT, prendra la décision d'accepter l'opération de scission (Alban est associé unique de la société qui reçoit les apports et est associé de la société qui réalise les apports).

Ainsi dans le cadre des opérations où seules des personnes physiques détiennent des titres des sociétés, c'est la valeur réelle des apports qui doit être retenue.

En conséquence, la **valeur d'apport à retenir est 150 000 euros**.

b. Déterminer le nombre de titres REVISAUDIT à créer

La valeur d'échange de la société REVISAUDIT est de 60 000 euros. La valeur d'un titre est de $60\ 000 / 100 = 600$ euros.

La valeur d'échange de la branche reçue est de 150 000 euros.

Il convient donc de procéder à la création de $150\ 000 / 600 = 250$ titres.

c. Déterminer le montant de l'augmentation de capital et préciser le montant de la prime et la nature de la prime

La valeur nominale d'un titre REVISAUDIT est 100 euros.

L'augmentation de capital social sera de : $250 \times 100 = 25\ 000$ euros.

La prime d'apport (de scission) sera de $150\ 000 - 25\ 000 = 125\ 000$ euros.

Valeur de la branche 150 000 €	Augmentation du capital Prime de scission	250 * 100 = 25 000 125 000 (par différence)
-----------------------------------	--	--

d. Présenter la répartition du capital social de REVISAUDIT après l'opération

Après l'opération, le capital de REVISAUDIT sera ainsi réparti.

Prénom	Nombre de parts sociales dans la société REVISAUDIT
Alban	200
Barbara	50
Cédric	50
Dimitri	50

4. Enregistrer les écritures comptables à la date d'immatriculation au livre-journal de la société nouvellement créée

456	1013	Société compte d'apport	400 000	400 000
207		Capital souscrit versé		
21		Fonds commercial	195 000	
411		Immobilisations corporelles	56 000	
50		Clients	117 000	
512		VMP	40 000	
486		Banque	30 000	
	4	CCA	4 000	
		Dettes exploitation		30 000
	487	PCA		12 000
	456	Société compte d'apport		400 000

5. Enregistrer les écritures comptables à la date de scission au livre-journal de REVISAUDIT

456	1013	Société compte d'apport	150 000	
	1041	Capital souscrit versé		25 000
		Prime d'apport		125 000
207		Fonds commercial	47 000	
411		Client	83 000	
50		VMP	15 000	
512		Banque	20 000	
	40			10 000
	1511	Dettes exploitation		
	456	Provision pour litige		5 000
		Société compte d'apport		150 000

6. Indiquer les trois solutions permises pour le traitement des frais liés à l'opération. Préciser le cas échéant la méthode de référence prévue par le Plan Comptable Général

L'article 212-9 du Plan Comptable Général prévoit trois solutions :

- inscription à l'actif en frais d'établissement et amortissement sur une durée maximale de cinq années ;
- imputation sur la prime de scission ;
- constatation en charges.

Il n'y a plus de méthode de référence.

DOSSIER 2 – NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES

1. La société holding Groupe Ramsay est-elle tenue d'établir les comptes consolidés faisant référence au référentiel IFRS ? Dans quel référentiel comptable tient-elle ses comptes sociaux ?

Le sujet indique que les titres de la société holding Groupe Ramsay sont cotés sur **NYSE Euronext Paris** qui est le **marché boursier réglementé** en France. Les sociétés dont les titres y sont cotés sont tenues de présenter des comptes consolidés selon le **référentiel IFRS** (dans leur version adoptée par l'Union Européenne). Il n'est pas possible d'opter pour un autre référentiel.

Cependant, en ce qui concerne les comptes sociaux, la société ayant son siège social en France doit établir des comptes respectant le **Plan Comptable Général** (Règlement ANC 2014-03 modifié). La France a décidé de ne pas retenir d'autre possibilité.

2. Donner une définition et un exemple d'un immeuble de placement au sens de la norme IAS 40

En IFRS, les immeubles de placement relèvent d'un traitement particulier qui n'a pas d'équivalent en PCG. La norme IAS 40 définit un *immeuble de placement* comme un bien immobilier (terrain ou bâtiment – ou partie d'un bâtiment – ou les deux) détenu (par le propriétaire ou par le preneur dans le cadre d'un contrat de location-financement) pour en retirer des loyers ou pour valoriser le capital ou les deux, plutôt que pour :

- l'utiliser dans la production ou la fourniture de biens ou de services ou à des fins administratives ; ou
- le vendre dans le cadre de l'activité ordinaire.

Sont, par exemple (non exhaustif), des immeubles de placement :

- un terrain détenu pour valoriser le capital à long terme plutôt que pour une vente à court terme dans le cadre de l'activité ordinaire ;
- un terrain détenu pour une utilisation future actuellement indéterminée (si une entité n'a pas déterminé qu'elle utilisera le terrain soit comme un bien immobilier occupé par son propriétaire, soit pour le vendre à court terme dans le cadre de son activité ordinaire, le terrain est considéré comme étant détenu pour valoriser le capital) ;
- un bâtiment appartenant à l'entité (ou détenu par l'entité dans le cadre d'un contrat de location-financement) et donné en location dans le cadre d'un ou plusieurs contrats de location simple ;
- un bâtiment vacant mais détenu en vue d'être loué dans le cadre d'un ou plusieurs contrats de location simple.

Sont, par exemple (a contrario, non exhaustif et non demandé), des éléments qui ne sont pas des immeubles de placement :

- un bien immobilier détenu en vue de sa vente dans le cadre de l'activité ordinaire ou du processus de construction ou d'aménagement pour ladite vente (notion de stocks), par exemple, un bien immobilier acquis exclusivement pour être vendu ultérieurement dans un avenir proche ou être aménagé et revendu ;
- un bien immobilier en cours de construction ou d'aménagement pour le compte de tiers (notion de contrats de construction) ;
- un bien immobilier occupé par son propriétaire (notion d'immobilisations corporelles), y compris (entre autres choses) un bien immobilier détenu en vue de son utilisation future comme bien immobilier occupé par son propriétaire, un bien immobilier détenu en vue de son aménagement futur et de son utilisation ultérieure comme bien immobilier occupé par son propriétaire, un bien immobilier occupé par des membres du personnel (que ceux-ci paient ou non un loyer aux conditions de marché) et un bien immobilier occupé par son propriétaire en attendant d'être vendu ;
- un bien immobilier en cours de construction ou d'aménagement en vue d'une utilisation ultérieure en tant qu'immeuble de placement ;
- un bien immobilier donné en location à une autre entité dans le cadre d'un contrat de location-financement.

3. Les immeubles utilisés par le Groupe Ramsay répondent-ils à la cette définition ?

La société holding Groupe Ramsay exploite des cliniques et des maisons de santé. Dans le cadre de son activité, elle détient des immeubles ou des droits portant sur des biens immobiliers (contrat de crédit-bail). Les immeubles en question ne sont pas détenus dans un but autre que pour les besoins de son activité. En conséquence, ces immeubles ne sont pas des immeubles de placement.

4. Présenter le modèle d'évaluation le plus couramment utilisé par une entreprise disposant d'immeubles de placement :

La norme IAS 40 prévoit que deux modèles d'évaluation sont utilisables :

- le modèle de la juste valeur avec comptabilisation des écarts de juste valeur dans le compte de résultat qui est celui le plus couramment utilisé
- le modèle du coût.

L'entité doit faire un choix entre les deux. Les deux modèles ne peuvent pas coexister dans les mêmes états financiers.

Le tableau fait une comparaison entre les deux modèles (pour info) mais n'est attendu que la présentation selon le modèle de la juste valeur.

	Modèle de la juste valeur	Modèle du coût
Lors de l'entrée dans le patrimoine	<p>Un immeuble de placement doit être évalué initialement à son coût. Les coûts de transaction doivent être inclus dans l'évaluation initiale.</p> <p>Le coût d'un immeuble de placement comprend son prix d'achat et toutes les dépenses directement attribuables. Les dépenses directement attribuables sont, par exemple, les honoraires juridiques, les droits de mutation et autres coûts de transaction.</p>	
À la clôture de l'exercice	<p>Un profit ou une perte résultant d'une variation de la juste valeur d'un immeuble de placement doit être comptabilisé en résultat dans la période au cours de laquelle il se produit.</p> <p>La juste valeur d'un immeuble de placement est le prix auquel cet actif pourrait être échangé entre parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.</p> <p>Une entité détermine la juste valeur sans aucune déduction des coûts de transaction qu'elle peut encourir lors de la vente ou de toute autre forme de sortie.</p> <p>La juste valeur d'un immeuble de placement doit refléter les conditions du marché à la date de clôture.</p>	<p><i>Après la comptabilisation initiale, une entité qui choisit le modèle du coût doit évaluer l'ensemble de ses immeubles de placement comme pour les autres immobilisations corporelles (IAS 16).</i></p>

Partie 1
1. Détermination du périmètre du groupe IRIS

	% contrôle	Nature du contrôle	Méthode	% intérêts des propriétaires	% des part. ne détenant pas le contrôle
ACACIA	60%	Contrôle	Intégration globale	60%	40%
ERABLE	35%	Influence notable	Mise en équivalence	27% (60%*20%+15%)	8% (35%-27%)
FIGUIER	30%	Contrôle dans une co-entreprise avec la société ABRICOT	Mise en équivalence	30%	0%
RHODO	43%	Contrôle (1)	Intégration globale	43% (2)	57%
SAPIN	70% (3)	Contrôle	Intégration globale	42% (3)	58%
KIWI	15%	Influence notable car présence au CA	Mise en équivalence	6,3% (15 % * 42 %)	8,7 % (15% - 6,3%)

(1) aucun autre actionnaire ne peut détenir plus de 43%, il y a donc contrôle de fait.

(2) comme la société FIGUIER est mise en équivalence, il y a rupture de la chaîne de contrôle

(3) l'usufruit donne le droit de vote et les intérêts en AGO. Donc, nous avons $(1500 + 2000) / 5000 = 70\%$ en % de contrôle et $70\% * 60\% = 42\%$ pour le % d'intérêt.

Partie 2
2. Retraitements
2.1. Opération 1. Retraitements de la marge interne sur stock et des achats/ventes internes
a/ justification

Les marges internes sur stocks doivent être éliminées car seules les opérations avec l'extérieur du groupe doivent être prises en compte. De même, au niveau du bilan le montant des créances clients/fournisseurs doivent être soldés et au niveau du compte de gestion le montant des achats/ventes pour que seules les opérations extérieures au groupe figurent dans les états financiers.

b/ tableau de retraitement de la marge

	à l'ouverture	variation	à la clôture
Marge réalisée	90 000	-40 000	50 000
Impôt différé 25%	22 500	-10 000	12 500
Net	67 500	-30 000	37 500

c/ Écritures au journal de consolidation
Élimination de la marge
Écriture au bilan

Réserves consolidées (ou société IF)	67 500	
Impôt différé	12 500	
Stock de marchandises		50 000
Résultat consolidé (ou IF)		30 000
<i>s/ total</i>	80 000	80 000

Écriture au compte de gestion

Résultat global	30 000	
Impôt sur les sociétés	10 000	
Variation des stocks		40 000

Élimination des comptes réciproques
Écriture au bilan

Fournisseur	50 000	
Client		50 000

Écriture au compte de gestion

Ventes de marchandises	300 000	
Achats de marchandises		300 000

2.2. Opération 2. Cession d'une immobilisation en interne
a/ Justification

Il ne faut pas annuler la cession interne, mais il faut éliminer la plus ou moins-value générée lors d'une cession car la cession ne doit pas avoir d'impact sur l'image financière du groupe. Il faut aussi retraité éventuellement les amortissements post acquisitions s'ils diffèrent de ceux initialement enregistrés.

b/ Tableau d'analyse de la cession

Analyse de la plus-value à la date d'acquisition

	Avant cession	Après cession	Ecart
Coût d'achat	2 000 000	2 200 000	200 000
Amortissement (2000/25*4,5)	360 000		-360 000
VNC	1 640 000	2 200 000	560 000
Impôt différé			140 000
Plus-value nette			420 000

Amortissements postérieurs à la date d'acquisition

	à l'ouverture	variation	à la clôture
sur la base avant cession	40 000	80 000	120 000
	$2\ 000/25*0,5$	$2\ 000/25$	
sur la base après cession	55 000	110 000	165 000
	$2\ 200/20*0,5$	$2\ 200/20$	
Ecart	15 000	30 000	45 000
Impôt différé	3 750	7 500	11 250
Net	11 250	22 500	33 750

c/ Écritures au journal de consolidation

Élimination de la plus-value (nota : il n'y a pas de retraitement de la marge sur le compte de gestion car l'opération a eu lieu en 2021).

Écriture au bilan

Réserves consolidées (société IF)	420 000	
Impôt différé	140 000	
		200 000
Immeuble		360 000
Amortissement s/ immeuble		

Retraitements des amortissements post acquisition

Écriture au bilan

Amortissement s/ immeuble	45 000	
		11 250
Réserves ACACIA		22 500
Résultat ACACIA		11 250
Impôt différé		

Écriture au compte de gestion

Résultat global	22 500	
Impôt sur les sociétés	7 500	
DAP exploitation		30 000

2.3. Opération 3. Contrat de location financement (crédit-bail)
a/ Justification

Les contrats de location financements ne figurent pas dans les comptes sociaux. Ils doivent donc faire l'objet d'un retraitement dans les comptes consolidés le crédit-bail afin de faciliter la comparaison entre des groupes qui ont des stratégies de financement différentes (achat par emprunt versus location ou crédit-bail)

b/ analyse de l'opération

	à l'ouverture	variation	à la clôture
Machine-outil	450 000		450 000
Amortissement s/ 5 ans	123 333	74 000	197 333
Charges constatées d'avance	(450-80)/5x(1+8/12)	(450-80)/5	28 400
	28 400		28 400
	85,2*4/12		
Sous-total actif	298 267	-74 000	224 267
Emprunt	297 839	-70 309	227 530
ICNE	9 927	-2 344	7 584
	14,8911*8/12		11,3758*8/12
Sous-total passif	307 766	-72 652	235 114
solde actif/passif	9 500	1 348	10 847
Impôt différé	2 375	337	2 712
Net	7 125	1 011	8 135

c/ Écriture au journal de consolidation
Écriture au bilan

Machine-outil	450 000	
Réserves consolidées (IF)	7 125	
Résultat consolidé (IF)	1 011	
Impôt sur les sociétés	2 712	
		197 333
Amortissement Machine		28 400
Charges constatées d'avance		227 530
Emprunt		7 584
ICNE		
		460 847
<i>s/ total</i>		460 847

Écriture au compte de gestion

DAP exploitation	74 000	
Charges d'intérêt (14 891,1-2 344)	12 548	
		1 011
Résultat global		337
Impôt sur les sociétés		85 200
Redevances de CB		
		86 548
<i>s/ total</i>		86 548

Partie 3
3. Déterminer la juste valeur des actifs identifiables et des passifs repris de la société TULIPE à la date de la prise de contrôle

Juste valeur des actifs identifiables et des passifs repris

Capitaux propres à la date de contrôle	9 050
Plus-value s/ immeuble (25-15)	10 000
Plus-value s/ marque	8 000
Provision pour IDR	-5 000
s/total plus ou moins-values	13 000
Impôt différé 25% x18000	-3 250
Juste valeur de la société	18 800

4. Déterminer le goodwill lors de la prise de contrôle

	Part propriétaire 60%	Part. ne donnant pas le contrôle 40%	TOTAL
Coût des titres	23 000	14 567 $23/60\% * 40\% * 95\%$	37 567
Juste valeur	11 280 $31800 * 60\%$	7 520 $31800 * 40\%$	18 800
Goodwill	11 720	7 047	18 767

5. Présenter au journal de consolidation l'écriture relative à la comptabilisation du goodwill

Écriture au bilan

Goodwill	18 767	
Titres TULIPE		11 720
Participation ne donnant pas le contrôle		7 047

1. Benoît DE LA PORTE peut-il exercer simultanément les métiers :

- **d'expert-comptable et de commissaire aux comptes ?**
- **d'expert-comptable d'entreprise et de commissaire aux comptes ?**

Par principe, la fonction de commissaire aux comptes est **incompatible** avec aucune autre. Par exception, la loi prévoit que la personne titulaire du Diplôme d'Expertise-Comptable qui est inscrit en qualité d'expert-comptable indépendant ou salarié d'un autre expert-comptable peut exercer en même temps des fonctions de commissaire aux comptes sous réserve que l'obligation d'être et de paraître indépendant soit, en tout temps, respectée. Bien entendu, il ne doit pas être expert-comptable et commissaire aux comptes de la même entité.

La loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 dite PACTE a créé le **statut d'expert-comptable en entreprise**. Le titulaire du diplôme d'expertise comptable salarié d'une entreprise non-membre de l'ordre des experts-comptables peut demander son inscription en cette qualité. Cela lui permet de maintenir un lien avec la profession. Cette personne est nécessairement tenue par un lien de subordination avec son employeur. En conséquence, quand bien même la personne satisfait les conditions de diplômes, de nationalité et de moralité, **elle ne peut pas exercer pas simultanément les fonctions de commissaire aux comptes**.

2. Quelles obligations doit accomplir Benoît DE LA PORTE avant d'accepter la mission ?

Les informations fournies sont-elles suffisantes pour accepter la mission ? Est-il obligé d'accepter cette mission ?

Avant d'accepter une mission, le commissaire aux comptes doit contrôler :

- Qu'il ne se trouve pas en **situation d'interdiction ou d'incompatibilité** ;
- Qu'il dispose des **moyens nécessaires à la réalisation de la mission**.

En outre, dans le cadre de l'application de la Norme d'Exercice Professionnelle 9605 portant sur les obligations du commissaire aux comptes en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme, il doit :

- identifier le client et vérifier les éléments d'identification du client ;
- identifier, le cas échéant, le bénéficiaire effectif et vérifier les éléments d'identification du bénéficiaire effectif ;
- recueillir et analyser tout autre élément d'information nécessaire à la connaissance du client ainsi que de l'objet et de la nature de la mission autre que la certification des comptes ou du service envisagé.

Le seul fait que l'entrée en relation provienne d'un confrère avec qui il est entretenu une relation amicale ne constitue pas un obstacle à l'acceptation de la mission. Benoît DE LA PORTE peut accepter la mission.

L'exercice de l'activité de commissaire aux comptes est une activité libérale. Un commissaire aux comptes **n'est jamais obligé d'accepter** une mission. Benoît DE LA PORTE peut refuser la mission.

3. Rappeler les seuils qui rendent obligatoires la nomination d'un commissaire aux comptes ? L'assemblée générale de la société TRAFALGARD doit-elle en nommer un ?

En considérant que la société TRAFALGARD n'admet pas de particularité et qu'il s'agit d'une société commerciale, les seuils d'obligation de désignation d'un commissaire aux comptes sont ceux édictés par la loi PACTE : 2 des 3 seuils suivants doivent être dépassés :

- TOTAL BILAN 4 M€
- CA 8 M€
- Effectif moyen 50 salariés

Le total du bilan s'élève à 4,1 millions d'euros et elle emploie 31 salariés.

Au vu des agrégats de total bilan (> 4 M€) et chiffre d'affaires (> 8 M€) de la société TRAFALGARD, un commissaire aux comptes doit être désigné.

4. Quelle sera la durée légale du mandat du commissaire aux comptes ? À partir de quel exercice, sa mission débutera-t-elle ?

La durée du mandat est de **six exercices**. Le mandat débute à compter de l'exercice au cours duquel il est nommé.

5. La désignation d'un commissaire aux comptes suppléant est-elle obligatoire ?

Dans les sociétés commerciales, lorsque le commissaire aux comptes est une personne morale à plusieurs associés, sauf si les statuts en disposent autrement, il n'est plus nécessaire de désigner un commissaire aux comptes suppléant.

En revanche, lorsque le commissaire aux comptes titulaire est une personne physique ou une personne morale à associé unique, la désignation d'un commissaire aux comptes suppléant reste obligatoire. En conséquence, **La société devra procéder à la désignation d'un commissaire aux comptes suppléant**.

6. Lorsqu'un commissaire aux comptes succède à un confrère, ce dernier est-il en droit de communiquer des informations à son successeur ?

Par principe, le secret professionnel auquel est tenu le commissaire aux comptes est absolu. C'est seulement lorsqu'un texte le prévoit qu'il peut communiquer des informations et/ou documents issus de son dossier à des personnes désignées.

Pour permettre l'échange d'informations susceptibles d'avoir une incidence sur l'acceptation ou non de la mission, la loi (art. L 823-3 du Code de Commerce) autorise le commissaire aux comptes dont le mandat a pris fin à répondre aux questions de son successeur.

7. Lorsqu'une société dépasse les seuils et nomme pour la première fois un commissaire aux comptes, quels contrôles ou travaux, ce dernier doit-il réaliser pour fonder son opinion sur les données de l'exercice précédent ?

L'opinion émise par le commissaire aux comptes sur les comptes annuels porte sur toutes les informations y figurant. Le bilan et le compte de résultat doivent présenter les données relatives à l'exercice considéré mais doivent contenir également les mêmes données pour l'exercice précédent.

Lorsque c'est la première fois qu'un commissaire aux comptes intervient, il doit donc réaliser un contrôle des valeurs figurant dans les colonnes n-1.

La NEP 2410 prévoit que pour cela, le commissaire aux comptes peut réaliser une mission d'examen limité.

8. Dans quelles circonstances, Benoît DE LA PORTE pourrait ne pas être présent lors de l'inventaire à réaliser le 31 décembre 2023 ?

La NEP 501 pose le principe selon lequel le commissaire aux comptes doit être présent lors de la prise d'inventaire des stocks. L'inspection physique fait partie des moyens de collecte d'éléments probants. Cette technique d'audit permet d'atteindre plusieurs assertions (objectifs d'audit) difficilement atteignables par d'autre moyen.

Ainsi, pour justifier son absence, le commissaire aux comptes devra démontrer dans son dossier de travail :

- soit qu'il a estimé, selon son jugement professionnel, que le cycle stocks n'est pas significatif ;
- soit que des contraintes physiques ne lui permettent pas d'être présent.

9. Après avoir expliqué l'intérêt de recourir à cette technique dans la démarche d'audit, indiquer les étapes à respecter pour garantir un niveau de fiabilité élevé des informations obtenues.

La procédure de confirmation directe (demande de confirmation de tiers), encore appelée circularisation, fait partie des moyens pour collecter des éléments probants. Le principal intérêt est d'obtenir de la part d'un tiers en relation d'affaires avec l'entité auditee des informations et/ou documents en provenance directement de lui. C'est un moyen qui permet d'identifier des erreurs et inexactitudes dans les comptes.

Lorsqu'il s'agit du cycle clients, les étapes sont les suivantes :

- Obtention de l'accord de l'entreprise auditee sur le principe d'y recourir
- Sélection des clients concernées
- Communication de la liste des clients sélectionnés et du modèle de lettre à adresser à ces derniers. Si la direction s'oppose aux demandes de confirmation des tiers, le CAC examine si ce refus se fonde sur des motifs valables et collecte sur ces motifs des éléments suffisants et appropriés
- Réception par le commissaire aux comptes des lettres de demande de confirmation directe établies sur papier à en-tête de la société.
- Envoi de ces lettres aux clients par le commissaire aux comptes
- Réception des réponses des clients par le commissaire aux comptes.
- Relances éventuelles par société sur demande du commissaire aux comptes.
- Dépouillement et traitement des réponses par le CAC
- Contrôles complémentaires si le solde n'est pas confirmé : recherche de la cause du désaccord, décision qui de l'entreprise ou du tiers a raison, correction éventuelle des comptes de la société
- Contrôle de substitution en cas de non-réponse des clients (obtention de tous les documents justifiant le solde ou l'opération faisant l'objet de la confirmation).
- Synthèse et conclusions.

10. Benoit DE LA PORTE n'a pas obtenu de retour des confirmations externes de deux clients importants, quelles procédures d'audit faut-il mettre en place pour ces deux clients ?

L'auditeur, s'il en a le temps effectue **une relance** de la confirmation externe.

A défaut, selon la NEP 505 : « 13. Lorsque le commissaire aux comptes n'obtient pas de réponse à une demande de confirmation, il met en œuvre **des procédures d'audit alternatives** permettant de collecter les éléments qu'il estime nécessaires pour vérifier les assertions faisant l'objet du contrôle. ».

Les demandes restées sans réponse font l'objet de procédures d'audit alternatives, par exemple :

- examen des encaissements ultérieurs en s'assurant qu'ils concernent bien les opérations ou soldes faisant l'objet de la demande de confirmation ;
- vérification des éléments justifiant le solde :
 - rapprochement avec les factures ;
 - rapprochement avec les bons d'expédition comportant la prise en charge par un transporteur ou le client ;
 - examen et justification des avoirs ou des crédits de toute nature autres que les encaissements en s'attachant au contrôle des autorisations ;
- pour confirmer l'existence d'un client, il peut être également utile d'effectuer des contrôles d'adresse avec le fichier des adresses de l'entité, les dossiers et la correspondance avec le client. Ces contrôles peuvent être réalisés pour tous les clients n'ayant pas répondu.