

DEUXIEME DOSSIER

1. Expliquer pourquoi les provisions constituées en 2002 et 2003 ne sont pas correctes. Evaluer les inexactitudes au regard du droit comptable.

La société n'a provisionné que les charges résultant de l'application de la garantie contractuelle, soit sensiblement 0,5 % du chiffre d'affaires de l'exercice.

Règlement n° 2000-06 du CRC, intégré au PCG, art. 212-1, applicable obligatoirement aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2002. « Un passif est ... une obligation de l'entité à l'égard d'un tiers dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci.

Cette obligation peut ... découler des pratiques passées de l'entité, de sa politique affichée ou d'engagements publics suffisamment explicites qui ont créé une attente légitime des tiers concernés sur le fait qu'elle assumera certaines responsabilités. »

Avant la mise en application du règlement CRC 2000-06, il était d'usage, en l'absence de texte précis, de ne provisionner que les obligations découlant de la garantie contractuelle. Le nouveau règlement a étendu explicitement cette obligation aux cas où la garantie est établie par les pratiques de l'entreprise. La société doit donc provisionner trois ans de garantie du fait de la décision du PDG d'accorder satisfaction aux clients qui feraient une demande de réparation gratuite, dès lors que l'achat du client a eu lieu depuis moins de trois ans.

Les statistiques (cf. annexe 6) montrent que le coût de la garantie est de 0,5 % du chiffre d'affaires de l'année en cours, 1 % de ce même chiffre d'affaires l'année suivante et 1,5 % la troisième année.

Il fallait donc provisionner à fin 2002 :

3 % du CA 2002, soit 1 864 871 € × 3 %	55 946 €
2,5 % du CA 2001, soit 1 902 929 € × 2,5 %	47 573 €
1,5 % du CA 2000, soit 1 812 313 € × 1,5 %	<u>27 183 €</u>
Total	130 702 €

L'insuffisance de provision est égale à : 130 702 € – 9 324 € = 121 378 €

De même la provision à fin 2003 devrait être :

3 % du CA 2003, soit 1 939 465 € × 3 %	58 184 €
2,5 % du CA 2002, soit 1 864 871 € × 2,5 %	46 622 €
1,5 % du CA 2001, soit 1 902 929 € × 1,5 %	<u>28 544 €</u>
Total	133 350 €

L'insuffisance de provision est égale à : 133 350 € – 9 697 € = 123 653 €

2. Comment doivent être qualifiées ces inexactitudes ?

La constitution d'une provision pour faire face à des obligations implicites aurait été un changement de méthode, conséquence de l'application obligatoire du règlement 2000-06 du CRC à compter du 1^{er} janvier 2002. Cependant, l'entreprise a omis d'y procéder en 2002 et a reproduit cette omission dans le projet de comptes pour 2003. Cette omission constitue un des cas d'« erreur, d'interprétation erronée ou d'adoption d'une méthode comptable non-admise » cités à l'art. 214-3 du PCG. (Le candidat ne doit donc pas conclure à un changement de méthode)

3. Quelles conséquences en tirez-vous pour l'établissement des comptes annuels 2003 ?

Les régularisations ont des répercussions sur le bilan, le compte de résultat et l'annexe.

⇒ Conséquences pour le bilan et le compte de résultat 2003

PCG, art. 314-13. *Les corrections résultant d'erreurs, d'omissions matérielles, d'interprétations erronées ou de l'adoption d'une méthode comptable non-admise, sont comptabilisées dans le résultat de l'exercice au cours duquel elles sont constatées ; l'incidence, après impôt, des corrections d'erreurs significatives est présentée sur une ligne séparée du compte de résultat...*

Une provision doit être constituée à hauteur de 133 350 € (cf. question 1) alors que la provision figurant au bilan provisoire n'est que de 9 697 €. La provision existante doit donc être augmentée de $133\,350\,€ - 9\,697\,€ = 123\,653\,€$

En contrepartie de cette augmentation :

- les dotations aux provisions charges exceptionnelles doivent être débitées de 121 378 €, représentant l'insuffisance de provision de l'exercice précédent. On portera sur une ligne séparée du compte de résultat, une somme égale à $121\,378\,€ \times (100\% - 34,33\%) = 82\,097\,€$, représentant la fraction nette d'impôt sur les sociétés et de contribution additionnelle, de la dotation exceptionnelle ;
- les dotations aux provisions charges d'exploitation doivent être débitées de la différence : $123\,653\,€ - 121\,378\,€ = 2\,275\,€$.

L'article 314.1 du PCG concernant les changements de méthodes n'est pas applicable en l'espèce puisqu'il s'agit de corriger une erreur. Il n'est donc pas question d'imputer la régularisation en report à nouveau.

Bilan au 31.12.2003

Postes modifiés

Résultat de l'exercice $[85\,011 - (133\,350 - 9\,697) \times 65,67\%]$	3 812
Provisions pour garanties	133 350

Compte de résultat

Résultat d'exploitation $(167\,214 - 2\,275)$	164 939
Résultat financier.....	(68 500)
Résultat exceptionnel $(31\,200 - 121\,378 + 82\,097)$	(8 081)
Incidence de la correction d'erreur nette d'impôt	(82 097)
Impôt sur les bénéfices $(- 44\,903 + 34,33\% \times (133\,350 - 9\,697))$...	(2 449)
Résultat de l'exercice	3 812

détail
non
exigé
des
candidats

⇒ Conséquences pour l'annexe 2003

PCG art. 531-1.4. *...Indication de la nature des erreurs corrigées au cours de l'exercice. Si les erreurs corrigées sont relatives à un autre exercice présenté, indication pour cet exercice des postes du bilan directement affectés et présentation, sous une forme simplifiée, du compte de résultat retraité. Les informations comparatives données dans l'annexe sont également retraitées pro forma lorsqu'elles sont affectées par l'erreur corrigée.*

PCG art. 314.1 *Lors de changements de méthodes comptables, l'effet, après impôt, de la nouvelle méthode est calculé de façon rétrospective, comme si celle-ci avait toujours été appliquée...*

L'impact du changement déterminé à l'ouverture, après effet d'impôt, est imputé en " report à nouveau " dès l'ouverture de l'exercice...

Comptes pro forma 2002

L'article 531-1.4 du PCG exige la présentation de comptes pro forma à savoir le compte de résultat 2002 et les postes du bilan affectés par l'erreur commise.

En 2002, on aurait dû constater le changement de méthode et enregistrer son impact en report à nouveau dès l'ouverture de l'exercice 2002. Il est nécessaire de retraiter de la même manière, le bilan et le compte de résultat 2003 pour donner des informations comparatives sur les exercices 2002 et 2003.

☞ **Remarque** : Le détail des calculs n'est pas exigé des candidats. Il est impératif en revanche d'évoquer et de définir la notion et le contenu des comptes pro forma.

Calcul rétrospectif de la provision pour garantie au 1.01.2002 :

3 % du CA 2001, soit 1 902 929 € × 3 %.....	57 088 €
2,5 % du CA 2000, soit 1 812 313 € × 2,5 %.....	45 308 €
1,5 % du CA 1999, soit 1 759 528 € × 1,5 %.....	<u>26 393 €</u>
Total	128 789 €

Postes affectés par le changement de méthode dans le bilan au 31.12.2002

Actif

État - Impôt sur les bénéfices $(4\,287 + (130\,702 - 9\,324) \times 34,33\%)$ 124 382

Passif

Report à nouveau $[3\,200 - (128\,789 - 9\,515) \times 65,67\%]$ (75 123)

Résultat de l'exercice $(85\,932 - (130\,702 - 128\,789 - 9\,324) \times 65,67\%)$ 90 799

Provisions pour garanties 130 702

Compte de résultat retraité au 31.12.2002

Résultat d'exploitation $[184\,217 - (130\,702 - 128\,789 - 9\,324)]$ 191 628

Résultat financier..... (85 000)

Résultat exceptionnel 32 100

Impôt sur les bénéfices $[- 45\,385 + (130\,702 - 128\,789 - 9\,324) \times 34,33\%]$ (47 929)

Résultat de l'exercice 90 799

Postes affectés par le changement de méthode, dans le bilan au 31.12.2003

Passif

Report à nouveau $(4\,300 - 3\,200 - 75\,123)$ (74 023)

Résultat de l'exercice $(85\,011 - (133\,350 - 130\,702 - 9\,697) \times 65,67\%)$ 89 640

Provisions pour garanties 133 350

État - Impôt sur les bénéfices $(2\,950 - (133\,350 - 130\,702 - 9\,697) \times 34,33\%)$ 530

Compte de résultat retraité au 31.12.2003

Résultat d'exploitation $[167\,214 - (133\,350 - 130\,702 - 9\,697)]$ 174 263

Résultat financier..... (68 500)

Résultat exceptionnel 31 200

Impôt sur les bénéfices $[- 44\,903 + (133\,350 - 130\,702 - 9\,697) \times 34,33\%]$ (47 323)

Résultat de l'exercice 89 640

4. Les comptes 2003 ayant finalement intégré les conséquences liées à la nouvelle évaluation de la provision, indiquer, sans développer, quelles doivent être les diligences du commissaire aux comptes, relatives à ce point particulier ?

Code de commerce, art. L232-6. *Lorsque, dans les conditions définies à l'article L. 123-17, des modifications interviennent dans la présentation des comptes annuels comme dans les méthodes d'évaluation retenues, elles sont de surcroît signalées dans le rapport de gestion et, le cas échéant, dans le rapport des commissaires aux comptes.*

Les diligences comprennent l'examen analytique, l'examen des chiffres comparatifs, la comparaison des informations sur les règles et les méthodes comptables portées dans les annexes de l'exercice et des exercices précédents, la recherche de changements de méthode lors de l'examen des comptes annuels, le contrôle des traitements des changements de méthode et surtout de l'information donnée dans l'annexe et le rapport de gestion (cf. note d'information CNCC n° 14).

TROISIEME DOSSIER

1 – Dans quelles conditions doit s’effectuer le remplacement de M. DURPIN ? Pour quelle durée ? Est-il possible d’accéder à la demande de M. DALIN de nommer M. PETOT ?

Le commissaire aux comptes titulaire est nommé pour six exercices. Afin de pallier la carence éventuelle par suite de décès, incapacité, démission ou tout autre événement ne permettant plus au commissaire aux comptes titulaire d’accomplir sa mission, toute entité ayant recours à un commissaire aux comptes doit nommer un commissaire aux comptes suppléant.

Par voie de conséquence, suite au décès de M. DURPIN, Mme DIRAM, commissaire aux comptes suppléante, accède de plein droit aux fonctions de commissaire aux comptes titulaire. Toutefois, le terme de son mandat expirera à la date initialement prévue pour le titulaire décédé soit lors de l’assemblée générale qui statuera sur les comptes arrêtés au 30 septembre 2006. (Art. L 225-228 du Code de Commerce)

Néanmoins, Mme DIRAM peut ne pas accepter la mission et ce, conformément à l’application de la norme relative à l’acceptation du mandat. De même, elle peut démissionner de son mandat de suppléante pour laisser les actionnaires choisir le commissaire aux comptes qu’ils souhaitent. En ce cas, il sera nécessaire de convoquer une assemblée générale ordinaire en urgence pour pallier cette carence. Il sera procédé alors à la désignation d’un commissaire aux comptes titulaire et d’un commissaire aux comptes suppléant.

M. PETOT peut éventuellement être désigné en qualité de commissaire aux comptes suppléant.

2 – La requête de Mme MINORE est-elle recevable ? Si oui, avec quel formalisme ? Si non, pourquoi ?

La possibilité pour les actionnaires de déposer des projets de résolution est subordonnée à la possession d’une certaine fraction du capital social. Cette fraction est de 5% du capital si celui-ci est au plus égal à 750 000 €. (Art. L 225-106, al. 2).

Dans les sociétés dont le capital est supérieur à 750 000 €, les actionnaires doivent représenter une fraction du capital social calculée en fonction d’un pourcentage dégressif conformément à un barème. (Art. L 225-105, al. 2 ; art. D 128, al. 2).

Au cas particulier, si Mme MINORE possède moins de 5% du capital, M. DURPIN n’a pas à retenir cette demande. Dans le cas contraire, il doit accéder à la requête et laisser les actionnaires décider.

La demande doit être formulée par lettre recommandée avec accusé de réception au moins 25 jours avant la date de l’assemblée si la société ne fait pas appel public à l’épargne (Art. D 129, al.2) . La candidature doit indiquer les nom, prénom, âge et qualité.

3 – Quelles conséquences M. DALIN doit-il tirer du courrier reçu de Mme DIRAM ?

Mme DIRAM accède de plein droit aux fonctions de commissaire aux comptes titulaire. La date de l'assemblée doit être fixée au plus tard le 31 mars 2004. Le rapport du commissaire aux comptes doit être mis à la disposition des actionnaires au moins 15 jours avant la date de l'assemblée. Compte tenu des circonstances, Madame DIRAM ne peut, à juste titre, accomplir sa mission dans les délais impartis. L'assemblée peut être ajournée, c'est à dire reportée, sur requête motivée du dirigeant formulée auprès du Président du tribunal de commerce du siège social.

4 – Existe-t-il une obligation particulière du commissaire aux comptes remplaçant M. DURPIN à l'égard de ses ayants-droit ?

Le Code de déontologie prévoit dans son titre IV une obligation de solidarité en faveur des ayants-droit du commissaire aux comptes décédé lorsque la transmission des mandats n'avait pas été prévue par convention. (La solidarité ne peut revêtir qu'un aspect pécuniaire et ne saurait consister en une assistance technique).