

**Session de novembre 2017**

**DEC**

**DIPLÔME D'EXPERTISE COMPTABLE**

**ÉPREUVE ÉCRITE N°2**

Le sujet comporte 25 pages numérotées de 1 à 25.  
*(Vérifiez le nombre de pages à réception du sujet.)*

***Le sujet comporte quatre dossiers.***

***Il est conseillé aux candidats de prendre connaissance de l'ensemble du sujet avant d'entamer le traitement des dossiers.***

**Durée 4h30 - Coefficient 3**

Barème	
Dossier 1	5 points
Dossier 2	5 points
Dossier 3	5 points
Dossier 4	5 points
	20 points

## DOSSIER 1

Vous êtes expert-comptable stagiaire au sein du cabinet d'expertise-comptable et de commissariat aux comptes SAS Jean DARC AUDIT. Dans les dossiers de commissariat aux comptes dont vous avez la charge, sous la supervision de votre maître de stage, figure la société GRANULATS qui a été créée, en 1980, sous la forme d'une SARL au capital de 200 000 francs. Lors d'une augmentation de capital décidée par une assemblée générale extraordinaire en novembre 2002 le capital a été porté à 150 000 € par incorporation de réserves.

En août 2008, la société GRANULATS a été transformée en société par actions simplifiée (SAS).

L'article 2 des statuts indique :

« La société a pour objet :

- toutes opérations de transport routier de marchandises, la location de véhicules de transport, l'exploitation de carrières, les travaux de terrassement, les travaux publics et, d'une façon générale, toutes activités y relatives... ».

Au 31 décembre 2015, le capital social était détenu par :

- Monsieur Jacques BALLANT, fondateur de la société, né le 2 novembre 1930, propriétaire de 1 500 actions,
- Monsieur Paul BALLANT, son fils, né le 14 mai 1954, propriétaire de 6 750 actions,
- Madame Marie BALLANT, sa fille, née le 1<sup>er</sup> avril 1956, propriétaire de 6 750 actions.

Monsieur Paul BALLANT est président du directoire.

Madame Marie BALLANT, qui travaille à Paris, n'exerce aucune fonction au sein de la société, la direction opérationnelle étant assurée par Monsieur Paul BALLANT.

La société exploite une carrière située sur un terrain appartenant à la SCI SAINTE HERMINE dont Monsieur Paul BALLANT est le gérant.

Un contrat de foretage<sup>1</sup> a été signé en octobre 1998 pour une durée de neuf ans entre la SCI SAINTE HERMINE et la société GRANULATS. Ce contrat prévoit qu'à l'issue de ce délai, le contrat se poursuit ensuite, d'année en année, par tacite reconduction, à charge pour la partie qui désire y mettre fin de prévenir l'autre partie par lettre recommandée avec accusé de réception (LRAR) au moins six mois à l'avance.

---

<sup>1</sup> Un contrat de foretage (ou de forage) est un contrat par lequel le propriétaire d'une carrière, concède à un tiers le droit de l'exploiter, moyennant le versement d'une redevance, tout en conservant la propriété du sol et du sous-sol.

Par un arrêté préfectoral de novembre 1991, la société GRANULATS a été autorisée à exploiter, pour une durée de trente ans, à ciel ouvert, la carrière de granit située sur le terrain de SAINTE HERMINE.

Le fils de Paul BALLANT, Pierre-Alexandre, est diplômé d'une école d'ingénieurs des travaux publics et il fait actuellement ses armes au sein d'un groupe international.

Son père envisage de partir à la retraite d'ici deux ou trois ans et il souhaiterait que son fils lui succède à la tête de la société GRANULATS.

Monsieur Jacques BALLANT est prêt à faire don à son unique petit-fils de ses 1 500 actions.

De son côté, Marie BALLANT, la tante de Pierre-Alexandre, entend bien vendre à son neveu sa participation pour sa valeur vénale, soit 350 000 €.

La quasi-totalité du patrimoine de Monsieur Paul BALLANT étant constitué par des biens immobiliers, ce dernier ne peut aider son fils pour financer l'acquisition des actions de sa tante.

Dans le cadre de la mission de certification des comptes annuels 2016, vous avez pris contact avec l'expert-comptable de la SAS GRANULATS qui vous a communiqué les travaux réalisés par son collaborateur en qui il a toute confiance et à qui il laisse une autonomie complète sur un dossier qu'il suit depuis plus de trente ans.

## **PREMIÈRE PARTIE – RÉDUCTION DU CAPITAL SOCIAL**

Pierre-Alexandre BALLANT étant dans l'impossibilité de financer le rachat des actions de sa tante Marie, il a été décidé, au cours d'une assemblée générale extraordinaire en date du 30 septembre 2016, le rachat par la société GRANULATS des 6 750 actions détenues par Marie BALLANT en vue de leur annulation. Le montant de la transaction est de 350 000 €, valeur conforme à la valorisation de la société faite par l'expert-comptable.

### **TRAVAIL À FAIRE**

**1.1 À quelle(s) condition(s) la délibération prise en assemblée générale est-elle acceptable ?**

**1.2 En votre qualité de commissaire aux comptes, quelles diligences avez-vous dû mettre en œuvre ?**

**1.3 Quelle remarque pouvez-vous faire suite à l'examen de la note de travail relative aux capitaux propres (annexe 1) établie par le collaborateur en charge du dossier ?**

## **DEUXIÈME PARTIE - VALIDATION DES COMPTES ANNUELS**

Vous avez déterminé un seuil de signification à 32 500 € et un seuil de planification de 20 000 €.

Dans le dossier de travail que vous a confié l'expert-comptable, plusieurs notes ont attiré votre attention (annexes 2 à 6) :

- *provision pour reconstitution de carrière (annexe 2)* : Dans le dossier permanent mis en place par votre prédécesseur, vous trouvez la note jointe (annexe 3).  
Par ailleurs, dans sa lettre d'affirmation le dirigeant vous a confirmé les informations qui figurent dans l'annexe comptable (annexe 4) ;
- *honoraires (annexe 5)* ;
- *droits de foretage (annexe 6)* ;

### TRAVAIL À FAIRE

**1.4 Sur la provision pour reconstitution de carrière : le traitement est-il correct du point de vue comptable ? (On ne raisonnera que sur les comptes de l'exercice 2016 sans tenir compte des éventuelles régularisations qui auraient dû être comptabilisées au cours des exercices antérieurs). À supposer qu'il n'y ait pas d'autres ajustements, que doit faire le commissaire aux comptes ? Quelle est l'incidence sur l'émission de son opinion ?**

**1.5 Sur les honoraires : après avoir pris connaissance de la note de l'expert-comptable, des modifications des comptes annuels doivent-elles être demandées ?**

**1.6 Sur les droits de foretage : à la lumière des informations qui figurent dans la note de l'expert-comptable, le traitement comptable et fiscal est-il approprié ?**

### TROISIÈME PARTIE - RAPPORT SPÉCIAL DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Lors de la rédaction de vos rapports vous prenez connaissance du courrier relatif aux conventions réglementées que la société vous a adressé le 31 décembre 2016 (annexe 7).

### TRAVAIL À FAIRE

**1.7 En prenant en compte l'ensemble des informations dont vous disposez, le rapport spécial que vous allez émettre fera-t-il état de l'absence de conventions réglementées ?**

**ANNEXE 1**  
**NOTE DE TRAVAIL**

**Client : SAS GRANULATS**

**Exercice :**

**31/12/2016**

**Fait par : XX**

**Date :**

**15/03/2017**

**CAPITAUX PROPRES**

<b>N° compte</b>	<b>Libellé</b>	<b>AN</b>	<b>Diminution</b>	<b>Augmentation</b>	<b>Solde</b>
		<b>ouverture</b>	<b>Débit</b>	<b>Crédit</b>	<b>clôture</b>
101300	Capital AGE du 30/09/2016	150 000	67 500		82 500
106100	Réserve légale AG du	15 000			15 000
110000	Report à nouveau créditeur AG du				-
119000	Report à nouveau débiteur AGE du 30/09/2016		282 500		282 500
106800	Autres réserves AGO du 30/06/2016	256 944	0	39 721	296 665
131000	Subventions d'investissement Cf feuille QUADRA	29 600		6 300	35 900
139100	Subv. Invest. Inscrites au C.R. Cf feuille QUADRA	22 052	7 654		29 706
145000	Amortissements dérogatoires Cf feuille QUADRA	227 842	18 708	31 319	240 453
	Résultat de l'exercice				89 710
	<b>Total de la situation nette</b> 1/2 capital				<b>448 022</b> 41 250

**Compte 101300 capital**

		N-1	N	82 500
BALLANT Jacques	10%	1 500	1 500	
BALLANT Paul	45%	6 750	6 750	
BALLANT Marie	45%	6 750		
<b>Nombre de parts sociales</b>		<b>15 000</b>	<b>8 250</b>	
Valeur nominale		10		

## ANNEXE 2

### PROVISION POUR RECONSTITUTION DE CARRIÈRE

*Client* : SAS GRANULATS

*Exercice* : 31/12/2016

*Fait par* : XX

*Date* : 15/03/2017

Provision au 31.12.2011 :

Phase 1 : 199 700 € Base 1999 (date clôture 11/1991)

Coût de la phase 1 actualisé sur 20 ans x Taux actualisation 2 % =

*Base actualisée au 31.12.2011* : 253 267 € (montant inscrit au passif depuis cette date)

Voir note dans l'annexe comptable : la phase 1 n'est toujours pas terminée à ce jour.

Si on avait fait le calcul, sur 30 ans au 31 décembre 2016 :

- actualisation selon la méthode de l'arrêté préfectoral, on obtient : 269 459,65 €
- actualisation selon la méthode d'origine, on obtient : 234 058,35 €

La provision actuelle étant entre les deux résultats elle sera laissée en l'état.

## ANNEXE 3

### SAS GRANULATS

#### FICHE EXTRAITE DU DOSSIER PERMANENT : PROVISION POUR RECONSTITUTION DE CARRIÈRE

##### ▪ Carrière de SAINTE HERMINE

Arrêté préfectoral en date du 21 novembre 1991 autorisant la SARL GRANULATS à exploiter à ciel ouvert une carrière au lieu-dit SAINTE HERMINE sur le territoire de la commune de LONGEVES. Cet arrêté prévoit que la carrière sera exploitée en deux phases :

- *phase 1* d'une durée de 20 ans du 21 novembre 1991 au 20 novembre 2011 ;
- *phase 2* d'une durée de 10 ans du 21 novembre 2011 au 20 novembre 2021.

Arrêté de prescriptions complémentaires en date du 28 mai 1999.

- Pris à partir d'un dossier en date du 30 octobre 1998 par lequel la SARL GRANULATS a produit les éléments en vue de déterminer le montant des garanties financières pour la carrière ;
- Précise que la garantie financière a pour but d'assurer, en cas de défaillance de la société, une remise en état satisfaisante du site pour la protection de l'environnement ;
- Fixe les garanties financières à :
  - *Phase 1* : 1 310 000 francs (199 700 €)
  - *Phase 2* : 1 002 000 francs (153 000 €).
- Actualisation : le montant sera actualisé tous les cinq ans selon l'évolution de l'indice TP 01. Si cet indice subit une augmentation supérieure à 15 % au cours des cinq ans, le montant des garanties financières doit être actualisée dans les 6 mois suivant cette augmentation. **Indice de référence mai 1999 : 415,90.**

## ANNEXE 4

### EXTRAIT DE L'ANNEXE DES COMPTES ANNUELS AU 31 DECEMBRE 2016

#### SAS GRANULATS

##### ▪ FAITS CARACTÉRISTIQUES DE L'EXERCICE

Il a été procédé à une réduction de capital en vertu d'une décision de l'assemblée générale extraordinaire du 30 septembre 2016. La société a racheté 6 750 actions pour une valeur de 350 000 €, dans le but de les annuler.

En conséquence le capital social a été ramené à 82 500 €.

##### ▪ RÈGLES ET MÉTHODES COMPTABLES

###### Informations générales complémentaires

Au 31 décembre 2016, la provision pour reconstitution de carrière est dotée conformément aux prévisions de l'étude faite en 1998 soit 100% de la phase 1.

Selon le président de la SAS GRANULATS, l'exploitation de la carrière n'a pas atteint la fin de la phase 1, qui ne sera terminée qu'en 2021, date de fin de l'autorisation d'exploitation. En conséquence, la phase 2 ne sera pas mise en œuvre.

Pour ce motif, aucune provision supplémentaire pour reconstitution de carrière n'a donc été traduite en charge lors de cet exercice.

Le total de la provision pour reconstitution de carrière au 31 décembre 2016 s'élève à la somme de 253 267 €.

Par ailleurs la SAS GRANULATS a souscrit un contrat d'assurance auprès de la compagnie COVEA pour couvrir cet engagement en cas de défaillance de l'entreprise.

## ANNEXE 5

### ACHATS ET AUTRES CHARGES EXTERNES

Client : SAS GRANULATS

Exercice : 31/12/2016

Fait par : XX

Date : 15/03/2017

#### HONORAIRES

Travail effectué : test de détail sur le poste d'honoraires, rapprochement avec les factures, et la DAS2, recherche des charges à payer.

**Les contrôles sont matérialisés sur un extrait du grand livre joint en annexe :**

6226	Honoraires divers	2 765,00 €	RAS	Évaluation des actifs
62261	Honoraires comptables	10 250,00 €	Vu FNP	
622615	Honoraires CAC	5 600,00 €	Vu FNP	
62262	Honoraires juridiques	3 440,00 €	RAS	
62264	Honoraires Ingénieur environnement	9 205,00 €	Vu	

- Dont 6 730 € facture A Environnement. Concerne les premières études à réaliser dans le cadre du renouvellement de l'autorisation d'exploitation de la carrière (fin de l'autorisation actuelle fin 2021). Selon les premiers contacts pris avec la Préfecture, le renouvellement devrait être accordé.

**Remarque pour les candidats : l'extrait du grand livre évoqué dans la note de contrôle ne figure pas dans l'énoncé.**

**ANNEXE 6**  
**ACHATS ET AUTRES CHARGES EXTERNES**

*Client* : SAS GRANULATS

*Exercice* : 31/12/2016

*Fait par* : XX

*Date* : 15/03/2017

61325 DROIT DE FORETAGE 48 000,00 €

*Travail effectué* : rapprochement avec la convention de foretage conclue avec la SCI SAINTE HERMINE propriétaire du terrain sur lequel est située la carrière.

Bail en vigueur à compter du 1<sup>er</sup> juillet 1998 pour une durée de 9 ans. Redevance forfaitaire annuelle de 48 000 €.

Renouvellement d'année en année par tacite reconduction.

Loyer conforme. J'accepte.

## ANNEXE 7

### SAS GRANULATS

*Société par Actions Simplifiée à Directoire et Conseil de Surveillance  
au capital de 150 000 €*

Lieu-dit « SAINTE HERMINE »  
85400 LONGEVES  
300 210 240 RCS LA ROCHE SUR YON

### SAS JEAN D'ARC AUDIT

*Commissaire aux comptes*

**Le 31 décembre 2016**

### NOTE SUR LES CONVENTIONS

Monsieur,

Nous avons l'honneur de vous adresser l'état récapitulatif des conventions entrant dans le champ d'application des articles L.227-10 et L.337-11 du Code de Commerce conclues au cours de l'exercice clos le 31 décembre 2016.

- Conventions nouvelles relevant de l'article L.227-10 du Code de Commerce.

NÉANT

- Conventions courantes conclues à des conditions normales relevant de l'article L.277-11 du Code de Commerce

NÉANT

Monsieur Paul BALLANT,

*Président*

## DOSSIER 2

Pierre GARDON est le président de la SA GARDON, une société anonyme implantée en Auvergne et qui est spécialisée dans la fabrication de matériel pour l'agriculture et plus particulièrement du matériel pour l'élevage. Pierre GARDON a pris l'habitude de longue date de déjeuner tous les mois avec son expert-comptable, Gilles VIDAL, à l'Hôtel des Voyageurs au Falgoux (15), face au Puy Mary. Pierre et Gilles sont en réalité des amis d'enfance et tous deux avaient entamé des études de comptabilité que Pierre abandonna pour reprendre l'affaire familiale. Pour leur déjeuner de novembre 2017, Pierre avait indiqué à son ami qu'il souhaitait l'entretenir de trois points très différents.

*Premier point* : la SA GARDON, dont les exercices coïncident avec l'année civile, a accepté de verser au cours de l'exercice une somme de 20 000 € pour favoriser la réalisation de l'exposition sur les burons<sup>2</sup> d'Auvergne qui s'est tenue tout l'été dans plusieurs villes du Cantal. Cette exposition, qui a connu un vif succès tout au long de la saison touristique, n'a pu voir le jour que grâce au concours financier de plusieurs entreprises de la région qui ont uni leurs efforts pour compléter les subventions de diverses collectivités locales. Le président de l'association organisatrice a indiqué à Pierre GARDON qu'il devrait sans doute signaler cette opération à son commissaire aux comptes. Pierre GARDON a été surpris car le président de l'association n'a pas fait la même remarque à Brigitte CHAMBON, qui dirige la SAS CHAMBON et qui a participé dans les mêmes proportions à l'opération. M. GARDON qui a accepté par ailleurs que la SA GARDON parraine la 17<sup>ème</sup> édition du tour du Cantal en moto moyennant la présence de banderoles et d'affiches vantant les produits de sa société, se demande si pour cette opération de « sponsoring » qui a coûté près de 12 000 € à sa société, il doit également aviser son commissaire aux comptes.

### TRAVAIL À FAIRE

- 2.1 Pourquoi le commissaire aux comptes est-il susceptible d'être concerné par la contribution au financement de l'exposition par la SA GARDON ?**
- 2.2 M. VIDAL ayant expliqué la réglementation applicable, que se passerait-il si M. GARDON ne s'y conformait pas ?**
- 2.3 Pourquoi, a priori, la SAS CHAMBON n'est-elle pas concernée ?**
- 2.4 M. GARDON doit-il également informer le commissaire aux comptes du versement effectué au profit du tour du Cantal en moto ?**

*Deuxième point* : la SA GARDON a pris, il y a trois ans maintenant, une participation de 10,4 % dans le capital de la SAS MATHIEU, spécialisée dans la fabrication de mangeoires automatiques pour les étables. Cette participation a été acquise pour 750 000 €. La société MATHIEU a été absorbée dans le courant de l'exercice par la SA VALARCHER, société spécialisée dans la fabrication de bâtiments agricoles. A l'occasion de cette fusion, la société GARDON a reçu, en échange des titres de la SAS MATHIEU, des titres de la SA VALARCHER d'une valeur de 830 000 € et qui représentent 4,6 % du capital de la SA VALARCHER.

---

<sup>2</sup> Chalet auvergnat où l'on fabrique le fromage

## TRAVAIL À FAIRE

### **2.5 Quelles sont les conséquences fiscales pour la SA GARDON de l'échange des titres de la SAS MATHIEU contre des titres de la SA VALARCHER ?**

*Troisième point :* Pierre GARDON souhaite enfin parler à son ami VIDAL de son épouse. En effet, dans la mesure où les enfants du couple GARDON ont désormais tous terminé leurs études, Mme GARDON a décidé de faire vivre un peu le petit appartement parisien qu'ils avaient acheté il y a quelques années pour les études de leurs enfants. Les trois enfants GARDON se sont succédés dans cet appartement mais aujourd'hui celui-ci, toujours très coquettement meublé, est disponible. Madame GARDON a donc décidé de s'inscrire sur Airbnb<sup>3</sup>. Le succès est au rendez-vous et Madame GARDON s'y investit beaucoup, ce qui, selon ses propres termes, assure une certaine tranquillité à son mari. Les loyers encaissés représentent 12 000 € soit moins de 10 % des revenus du foyer fiscal. Ce dernier a toutefois fait part à son épouse de son inquiétude sur les éventuelles obligations fiscales qui pourraient découler de cette activité. « *Tu verras cela avec ton ami VIDAL !* » lui avait-elle répondu sèchement. M. GARDON avait donc l'intention de demander une consultation en bonne forme à Gilles VIDAL.

## TRAVAIL À FAIRE

### **2.6 M. VIDAL peut-il réaliser la consultation demandée par M. GARDON ? Justifier votre réponse.**

### **2.7 Quel est le régime fiscal des loyers retirés de la location via Airbnb de l'appartement parisien des époux GARDON ? L'opération supporte-t-elle de la TVA au titre des loyers ou de la commission perçue par Airbnb ?**

---

<sup>3</sup> Airbnb est une [plateforme](#) de location et de réservation en ligne de logements de particuliers. Établie à San Francisco, la société est détenue et exploitée par Airbnb Inc. Airbnb permet à des particuliers de donner en location tout ou partie de leur habitation comme logement d'appoint au profit de vacanciers, touristes ou de personnes devant séjourner temporairement dans une ville. Le site offre une plateforme de recherche et de réservations entre la personne qui offre son logement et le vacancier qui souhaite le louer. La société américaine perçoit une commission.

## DOSSIER 3

Vous venez d'être recruté par le cabinet d'expertise comptable TOUTEXPERTISE en remplacement de Maurice GEERAERT, collaborateur parti en retraite. Vous êtes chargé d'analyser les documents concernant la SA PEPIBIO transmis par Maurice GEERAERT (annexes 8 à 10).

La société PEPIBIO est spécialisée dans la conception et la commercialisation de produits issus de l'agriculture biologique. Elle détient de nombreux brevets développés par une équipe d'ingénieurs spécialisés et convaincus de l'intérêt d'une alimentation biologique et équilibrée.

Trois activités composent cette société :

- *activité DOMESTICBIO* : produits pour animaux de compagnie,
- *activité FARMBIO* : alimentation pour animaux d'élevage,
- *activité HOSPIBIO* : alimentation pour cantines scolaires et hôpitaux.

La société PEPIBIO réalise depuis 2014 des recherches dans le cadre d'un projet de produits adaptés aux maisons de retraite (projet CHANCEBIO).

Maurice GEERAERT a rédigé à votre attention une note sur le nouveau projet de comptes annuels en date du 31 août 2017 qui doit être présenté prochainement à Margot EVRARD, la directrice financière de la SA PEPIBIO.

### TRAVAIL À FAIRE

**3. À propos des fonds de commerce des activités DOMESTICBIO, FARMBIO et HOSPIBIO (annexes 8 à 10), le traitement comptable proposé en annexe 10 est-il conforme à la législation comptable ? Vous justifierez vos réponses par référence au PCG. En cas de non-conformité, il ne vous est pas demandé de proposer une action corrective. Vous formulerez votre réponse distinctement pour chacun des fonds de commerce :**

- a) fonds de commerce de l'activité DOMESTICBIO,
- b) fonds de commerce de l'activité FARMBIO,
- c) fonds de commerce de l'activité HOSPIBIO.

## ANNEXE 8

### COLLABORATEUR MAURICE GEERAERT NOTE À L'ATTENTION DE MON SUCESSEUR

Exercice comptable de la société anonyme PEPIBIO : du 01/09/2016 au 31/08/2017

Total bilan : 90 M€ ; Total chiffre d'affaires : 25 M€ ; Total salariés en ETP : 80

Mission de présentation des comptes annuels.

Conseil d'administration : notre interlocuteur principal est Antoine DANACA, président du conseil d'administration.

Le siège social est situé sur le grand boulevard, si vous souhaitez vous y rendre à pied, c'est possible, c'est à dix minutes du cabinet près du magasin « Côte Des Neiges ».

Interlocuteur salarié de la SA PEPIBIO : Margot EVRARD, directrice financière.

#### **Point 1 : fonds de commerce des activités DOMESTICBIO, FARMBIO et HOSPIBIO**

*Marie DUTAS, notre spécialiste en évaluation de fonds de commerce au sein du cabinet TOUTEXPERTISE a utilisé une démarche de travail compliquée. J'ai choisi une démarche plus rapide et plus simple. J'ai calculé la valeur actuelle de chaque fonds de commerce à l'aide de mon expérience passée. J'ai tenu compte de l'excédent brut d'exploitation ainsi que du résultat courant avant impôt sur les trois derniers exercices puis appliqué un taux d'actualisation. Margot EVRARD n'était pas d'accord avec mon approche. J'ai donc finalement établi des tableaux récapitulatifs (annexe 10) sur la base de l'analyse réalisée par Marie DUTAS (annexe 9) et intégré ces éléments dans le projet de comptes annuels.*

## ANNEXE 9

### ACTIVITES DOMESTICBIO, FARMBIO, HOSPIBIO

#### ANALYSE REALISÉE PAR MARIE DUTAS POUR L'ÉTABLISSEMENT DES COMPTES ANNUELS AU 31 AOUT 2017 DE LA SA PEPBIO

Les trois fonds de commerce sont inscrits conformément à l'article 212-3 §2 du PCG dans le poste « Fonds commercial ». À la lecture du projet de comptes annuels, on constate que le poste « Fonds commercial » représente 20 % du total de l'actif. Il s'agit des éléments incorporels de chaque fonds de commerce acquis décrits ci-dessous qui ne font pas l'objet d'une évaluation et d'une comptabilisation séparée au bilan et qui concourent au maintien et au développement du potentiel d'activité de l'entité.

Il n'y a pas lieu de remettre en cause le rattachement de ces trois fonds de commerce à des groupes d'actifs.

- **Fonds de commerce de l'activité DOMESTICBIO**

Ce fonds de commerce a été inscrit à l'actif du bilan de la SA PEPBIO en 2010 lors de l'acquisition d'une entreprise spécialisée en production et commercialisation d'aliments pour animaux domestiques. À l'époque, le concept développé par le propriétaire de l'entreprise était très novateur. Aujourd'hui, la détention de ce fonds de commerce par la SA PEPBIO lui permet d'être toujours en avance sur ses principaux concurrents. Les principes techniques de production sont tellement simples que l'évolution actuelle des techniques de production n'entraîne pas l'obsolescence des actifs utilisés pour la production des produits pour animaux domestiques.

Conclusion de l'analyse réalisée par Marie DUTAS : le fonds de commerce DOMESTICBIO a été rattaché à un groupe d'actifs, ce qui a permis de constater que la valeur vénale de ce groupe d'actifs est largement supérieure à sa valeur comptable à la date de clôture du 31 août 2017.

- **Fonds de commerce activité FARMBIO**

L'activité FARMBIO a débuté en 2007 lors de l'acquisition d'une entreprise spécialisée dans l'agriculture biologique. Le savoir-faire est lié aux connaissances du personnel de production. La clientèle française d'agriculteurs a été considérablement développée grâce aux relations professionnelles et à la connaissance du milieu par l'un des dirigeants, Antoine DANACA, lui-même propriétaire d'une exploitation agricole florissante. Depuis 2015, l'activité FARMBIO est ralentie car les travaux de recherche et de développement en France ont été arrêtés par décision du conseil d'administration de la SA PEPBIO dès mai 2012. Les travaux de recherche et de développement sont actuellement réalisés en Colombie-Britannique.

Il a été décidé lors du conseil d'administration du 15 février 2017 d'arrêter l'activité FARMBIO définitivement au 31/08/2020.

Conclusion de l'analyse réalisée par Marie DUTAS : le fonds de commerce FARMBIO a été rattaché à un groupe d'actifs, ce qui a permis de constater que la valeur vénale de ce groupe d'actifs est légèrement supérieure à sa valeur comptable à la date de clôture du 31 août 2017.

- **Fonds de commerce activité HOSPIBIO**

Acquise en 2006, HOSPIBIO était une entreprise spécialisée dans la nutrition pour personnes obèses. L'activité HOSPIBIO est en plein développement sur le territoire français. L'impact des demandes spécifiques des opérateurs de la restauration scolaire publique est important et des modifications de la chaîne de production vont être mises en œuvre dès 2018. La politique commerciale est en pleine restructuration au 31 août 2017 afin de travailler avec les nouveaux responsables de la restauration scolaire publique. De nouvelles recherches vont débuter en 2018 sur la nutrition des patients en milieu médical (cliniques et hôpitaux).

Conclusion de l'analyse réalisée par Marie DUTAS : le fonds de commerce HOSPIBIO a été rattaché à un groupe d'actifs ; la valeur vénale de ce groupe d'actifs est notablement inférieure à sa valeur comptable mais reste supérieure à sa valeur d'usage. À la date de clôture du 31 août 2017, une dépréciation du groupe d'actifs a été calculée sur la base de sa valeur vénale. Cette dépréciation a été imputée au fonds de commerce HOSPIBIO.

## ANNEXE 10

### TABLEAUX PROPOSÉS PAR MAURICE GEERAERT

#### TRAITEMENT COMPTABLE

ÉLÉMENTS À CONSIDÉRER DANS LE PROJET DE COMPTES ANNUELS DE LA SA  
PEPIBIO ÉTABLIS EN DATE DU 31 AOUT 2017

- **Fonds de commerce de l'activité DOMESTICBIO**

FONDS DE COMMERCE	DOMESTICBIO
Durée d'utilisation	Non limitée
Test de dépréciation	Obligatoire une fois par exercice
Traitement comptable	Pas de dépréciation à comptabiliser au 31 août 2017
Information en annexe des comptes annuels	Indication du montant inscrit au poste fonds commercial

- **Fonds de commerce activité FARMBIO**

FONDS DE COMMERCE	FARMBIO
Durée d'utilisation	Durée d'utilisation limitée estimée de manière fiable
Traitement comptable	Enregistrement d'un amortissement exceptionnel pour la totalité de la valeur nette comptable au 31 août 2017
Information en annexe des comptes annuels	- Indication du montant inscrit au poste fonds commercial - Indication d'un amortissement exceptionnel de 100 % de la valeur nette comptable au 31 août 2017 - Indication de l'arrêt de l'activité FARMBIO au 31/08/2020

- **Fonds de commerce activité HOSPIBIO**

FONDS DE COMMERCE	HOSPIBIO
Durée d'utilisation	Non limitée
Test de dépréciation	Effectué sur la base des calculs de Marie DUTAS Valeur vénale du groupe d'actifs > Valeur d'usage
Traitement comptable	Enregistrement de la dépréciation suite aux travaux de Marie DUTAS Base : valeur vénale du groupe d'actifs
Information en annexe des comptes annuels	- Montant inscrit au poste fonds commercial - Modalités de dépréciation - Mention de la durée d'utilisation - Modalité de la mise en œuvre du test de dépréciation - Modalités d'affectation à un groupe d'actifs

## DOSSIER 4

Monsieur Philippe MORTY est président d'une société holding, la SA BARBEROUSSE dont il détient 90 % des titres. Cette société holding détient 2 filiales, les sociétés A et B dont les comptes sont résumés en annexe 11. Elle détient l'intégralité des titres de la société A depuis le 20 avril 2016 et 18 % des titres de la société B depuis 2015.

Bien qu'il n'y soit pas tenu légalement, le groupe BARBEROUSSE a décidé, volontairement, d'établir des comptes consolidés, selon le règlement CRC 99-02, répondant ainsi à la demande des établissements bancaires.

Le dirigeant du groupe a demandé à son commissaire aux comptes, le cabinet AULRIQUE, d'auditer les comptes consolidés.

Monsieur Francis BLAK, associé du cabinet AULRIQUE, qui est également votre maître de stage, vous interroge sur différents points.

### TRAVAIL À FAIRE

**4.1 La société BARBEROUSSE est-elle tenue de nommer deux commissaires aux comptes pour auditer les comptes consolidés au 31.12.2016 ? Justifiez votre réponse.**

Le 16 janvier 2017, la société BARBEROUSSE fait l'acquisition d'une filiale C dont les comptes sont résumés en annexe 12. Ces comptes sont audités par le commissaire aux comptes, Monsieur GRABENSTEIN.

### TRAVAIL À FAIRE

**4.2 À la suite de cette acquisition, la SA BARBEROUSSE envisage de nommer un second commissaire aux comptes. Qu'en pensez-vous ?**

Les assemblées générales des différentes sociétés du groupe BARBEROUSSE ont décidé de modifier les dates de clôture de toutes les entités du groupe pour que chaque société clôture maintenant ses comptes au 30 juin, avec une première clôture au 30 juin 2017.

Le résultat des comptes annuels de la société mère SA BARBEROUSSE est déficitaire sur l'exercice clos le 30 juin 2017.

Le Président, Monsieur MORTY, a décidé, pour la première fois, d'inscrire les titres des filiales à l'actif du bilan des comptes annuels de la société BARBEROUSSE, non pas au coût d'acquisition desdits titres, mais en fonction de la quote-part des capitaux propres déterminée selon les règles de consolidation que ces titres représentent (code de commerce, art L.232-5 et R.232-8). Cette méthode permettrait de compenser les plus ou moins-values latentes sur les titres des sociétés détenues de manière exclusive.

Par ailleurs, Monsieur MORTY ne souhaite pas donner d'information spécifique dans l'annexe des comptes annuels sur ce point.

#### **TRAVAIL À FAIRE**

##### **4.3 Que faut-il penser de ces choix ? Justifiez votre réponse.**

À la clôture de l'exercice 2017, le commissaire aux comptes de la société C a transmis son rapport sur les comptes annuels au cabinet AULRIQUE. Il ne veut pas transmettre d'autres éléments sur ses travaux, prétextant le secret professionnel.

Les co-commissaires aux comptes de la société BARBEROUSSE analysent le rapport transmis et le classent dans leur dossier de l'exercice, sans autres travaux.

#### **TRAVAIL À FAIRE**

##### **4.4 Qu'en pensez-vous ? Justifiez vos réponses.**

À la fin de leur mission, le collège des commissaires aux comptes demande au Président, Philippe MORTY, une formulation écrite des déclarations qu'ils estiment nécessaires pour conclure sur les assertions.

Le président de la société, Monsieur MORTY, demande au directeur financier du groupe de signer ce courrier, estimant qu'il est mieux à même que lui de le faire et aussi parce que Monsieur MORTY refuse catégoriquement de signer un tel document.

#### **TRAVAIL À FAIRE**

##### **4.5 Qu'en pensez-vous ?**

**ANNEXE 11**  
**EXTRAITS DE COMPTES SYNTHÉTIQUES**

**Société BARBEROUSSE (en K€)**

<b>BILAN</b>							
<b>ACTIF</b>	Valeur nette 31.12.2014	Valeur nette 31.12.2015	Valeur nette 31.12.2016	<b>PASSIF</b>	Valeur nette 31.12.2014	Valeur nette 31.12.2015	Valeur nette 31.12.2016
Immobilisations	0	10 000	10 000	Capitaux propres	501	1 200	1 800
Stocks	-	-	-	Provisions	0	-	-
Créances clients	0	1 000	1 000	Emprunts	0	9 000	8 000
Autres créances	2	300	300	Dettes fournisseurs	1	700	1 000
Trésorerie	500	400	500	Dettes fisc. et sociales	0	800	1 000
<b>TOTAL</b>	<b>502</b>	<b>11 700</b>	<b>11 800</b>	<b>TOTAL</b>	<b>502</b>	<b>11 700</b>	<b>11 800</b>

<b>COMPTE DE RÉSULTAT</b>	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016
Chiffres d'affaires	0	1 800	2 000
Achats	-	-	-
Autres achats -charges externes	2	350	300
Impôts et taxes	0	100	100
Charges de personnel	0	450	500
Dotations	0	100	100
Charges financières	-	100	-
Résultat financier	4		100
Impôt sur les sociétés	1	300	300
Résultat	1	400	600

Nombre de salariés	0	4	4
--------------------	---	---	---

**Société A Comptes synthétiques (en K€)**

<b>BILAN</b>							
<b>ACTIF</b>	Valeur nette	Valeur nette	Valeur nette	<b>PASSIF</b>	Valeur nette	Valeur nette	Valeur nette
	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016		31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016
Immobilisations	7 000	6 500	6 000	Capitaux propres	4 000	4 000	4 000
Stocks	2 500	2 800	3 000	Provisions	1 000	1 200	1 500
Créances clients	4 000	4 000	4 500	Emprunts	4 500	4 300	4 000
Autres créances	500	500	500	Dettes fournisseurs	2 500	2 800	3 000
Trésorerie	-	700	1 000	Dettes fisc. et sociales	2 000	2 200	2 500
<b>TOTAL</b>	<b>14 000</b>	<b>14 500</b>	<b>15 000</b>	<b>TOTAL</b>	<b>14 000</b>	<b>14 500</b>	<b>15 000</b>

<b>COMPTE DE RÉSULTAT</b>	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016
Chiffres d'affaires	25 000	27 000	29 000
Achats	17 000	18 500	20 000
Autres achats -charges externes	1 500	1 500	2 000
Impôts et taxes	1 000	1 000	1 000
Charges de personnel	4 500	5 000	5 000
Dotations	1 000	1 000	1 000
Résultat financier	-	-	-
Résultat	-	-	-

Nombre de salariés	63	65	65
--------------------	----	----	----

**Société B Comptes synthétiques (en K€)**

<b>BILAN</b>							
<b>ACTIF</b>	Valeur nette 31.12.2014	Valeur nette 31.12.2015	Valeur nette 31.12.2016	<b>PASSIF</b>	Valeur nette 31.12.2014	Valeur nette 31.12.2015	Valeur nette 31.12.2016
Immobilisations	4000	3 800	3 000	Capitaux propres	2 800	2 800	3 000
Stocks	500	800	1 000	Provisions	700	700	500
Créances clients	3200	3 600	4 000	Emprunts	1 400	1 200	1 000
Autres créances	400	300	500	Dettes fournisseurs	1 000	1 200	1 000
Trésorerie	400	200	500	Dettes fisc. et sociales	2 600	2 800	3 500
<b>TOTAL</b>	<b>8500</b>	<b>8 700</b>	<b>9 000</b>	<b>TOTAL</b>	<b>8 500</b>	<b>8 700</b>	<b>9 000</b>

<b>COMPTE DE RÉSULTAT</b>	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016
Chiffres d'affaires	17 000	18 000	20 000
Achats	4 000	4 400	5 000
Autres achats - charges externes	800	900	1 000
Impôts et taxes	2 000	2 000	2 500
Charges de personnel	9 300	9 500	10 000
Dotations	900	900	1 000
Charges financières	200	100	-
Résultat financier	0	-	300
Résultat	-200	200	200

Nombre de salariés	168	176	185
--------------------	-----	-----	-----

## ANNEXE 12

### ACQUISITION DE LA SOCIETE C EXTRAITS DES COMPTES SYNTHÉTIQUES (en K€)

<b>BILAN</b>							
<b>ACTIF</b>	Valeur nette 31.12.2014	Valeur nette 31.12.2015	Valeur nette 31.12.2016	<b>PASSIF</b>	Valeur nette 31.12.2014	Valeur nette 31.12.2015	Valeur nette 31.12.2016
Immobilisations	14 000	13 000	12 000	Capitaux propres	8 500	8 800	9 000
Stocks	3 000	3 500	4 000	Provisions	1 000	1 200	1 000
Créances clients	5 000	5 500	6 000	Emprunts	11 000	10 000	9 000
Autres créances	1 000	1 000	1 000	Dettes fournisseurs	2 700	2 500	3 000
Trésorerie	2 000	1 000	1 000	Dettes fisc. et sociales	1 800	1 500	2 000
<b>TOTAL</b>	<b>25 000</b>	<b>24 000</b>	<b>24 000</b>	<b>TOTAL</b>	<b>25 000</b>	<b>24 000</b>	<b>24 000</b>

<b>COMPTE DE RÉSULTAT</b>	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016
Chiffres d'affaires	27000	28 000	30 000
Achats	18000	19 000	20 000
Autres achats - charges externes	1500	1 500	2 000
Impôts et taxes	1000	1 000	1 000
Charges de personnel	4000	4 500	5 000
Dotations	1000	1 000	1 500
Charges financières	500	500	-
Résultat financier			-
Impôt sur les sociétés	300	300	-
Résultat	700	200	500

Nombre de salariés	70	74	80
--------------------	----	----	----