

DOSSIER 1 – OPERATION DE RESTRUCTURATION (25 points)

1. Indiquer la nature de l'opération projetée.

Scission de sociétés : opération définie à l'article L 236-1, alinéa 2 du code de commerce comme une transmission du patrimoine d'une société « à plusieurs sociétés ».

Il s'agit d'une scission de société : la société AUDIT ET CONSEIL apporte son patrimoine à plusieurs sociétés :

- La branche AUDIT à la société REVISAUDIT ;
- La branche EXPERTISE COMPTABLE à la société ARC nouvellement créée.

2. Pour la branche expertise comptable :

a. Déterminer, en justifiant, la valeur d'apport de la société à la société nouvelle à constituer.

Pour chaque opération de fusion ou opération assimilée, telles que définies à l'article 710-2, il convient de rechercher les situations de contrôle à la date de réalisation juridique de l'opération. La notion de contrôle s'apprécie uniquement au niveau des personnes morales.

Ainsi, pour déterminer si une opération est réalisée sous contrôle commun ou distinct, il n'y a pas lieu de prendre en considération le contrôle ultime exercé par une ou plusieurs personnes physiques.

En conséquence, les opérations réalisées entre des entités sans lien de contrôle entre elles avant l'opération mais contrôlées par la même personne physique ou par un groupe de personnes physiques, sont considérées comme réalisées sous contrôle distinct. Les apports sont, dans cette situation, valorisés à la valeur réelle ou à la valeur comptable selon que l'opération est réalisée à l'endroit ou à l'envers.

Or, le sens des opérations est également apprécié au niveau des seules personnes morales. Il ne peut donc pas être tenu compte du contrôle pris ou perdu par un actionnaire personne physique pour conclure à une opération à l'envers.

En conséquence, une fusion réalisée entre deux entités contrôlées par des personnes physiques, sans lien de contrôle entre elles, est réputée être réalisée à l'endroit.

Les apports sont évalués à la valeur réelle.

C'est le cas ici dans les opérations de scission entre la société AUDIT et CONSEIL et la société ARC

Les apports seront réalisés à la réelle : 400 000 €

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

Nombre de titres à émettre :

Valeur globale du secteur : 400 000 €

Valeur du titre ARC : 10 € (soit la valeur nominale pour la société en création)

Nombre de titres à créer : 40 000 titres

L'augmentation de capital est donc de 400 000 €.

c. Déterminer la parité d'échange.

Nombre de titres AUDIT ET CONSEIL : $400 + 200 + 200 + 200 = 1\ 000$ titres

Nombre de titres ARC : 40 000 titres

Soit une parité d'échange de : 40/1

Un actionnaire AUDIT ET CONSEIL recevra 40 actions ARC contre 1 action AUDIT ET CONSEIL

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

Composition du capital de la société ARC :

Prénom	Calcul	Nombre d'actions
Alban	$400 / 1 * 40$	16 000 actions
Barbara	$200 / 1*40$	8 000 actions
Cédric	$200 / 1*40$	8 000 actions
Dimitri	$200 / 1*40$	8 000 actions
TOTAL		40 000 actions

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.

Pour chaque opération de fusion ou opération assimilée, telles que définies à l'article 710-2, il convient de rechercher les situations de contrôle à la date de réalisation juridique de l'opération. La notion de contrôle s'apprécie uniquement au niveau des personnes morales.

Ainsi, pour déterminer si une opération est réalisée sous contrôle commun ou distinct, il n'y a pas lieu de prendre en considération le contrôle ultime exercé par une ou plusieurs personnes physiques.

En conséquence, les opérations réalisées entre des entités sans lien de contrôle entre elles avant l'opération mais contrôlées par la même personne physique ou par un groupe de personnes physiques, sont considérées comme réalisées sous contrôle distinct. Les apports sont, dans cette situation, valorisés à la valeur réelle ou à la valeur comptable selon que l'opération est réalisée à l'endroit ou à l'envers.

Or, le sens des opérations est également apprécié au niveau des seules personnes morales. Il ne peut donc pas être tenu compte du contrôle pris ou perdu par un actionnaire personne physique pour conclure à une opération à l'envers.

En conséquence, une fusion réalisée entre deux entités contrôlées par des personnes physiques, sans lien de contrôle entre elles, est réputée être réalisée à l'endroit.

Les apports sont évalués à la valeur réelle.

L'opération est donc sous contrôle distinct et à l'endroit, la valeur des apports doit se faire à la valeur réelle de 150 000 €.

b. Déterminer le nombre de titres REVISAUDIT à créer.

Valeur globale de la branche : 150 000€.

Valeur réelle d'un titre REVISAUDIT : 60 000€ / 100 parts = 600€.

Nombre de titres REVISAUDIT à créer : 150 000 / 600 = 250 titres.

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

Augmentation de capital : 250 titres * (10000 / 100) = 25 000 €.

Valeur de l'apport : 150 000 €.

Prime de scission : 150 000 – 25 000 € = 125 000 €.

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

Nombre de titres AUDIT ET CONSEIL : 400 + 200 + 200 + 200 = 1 000 titres

Nombre de titres REVISAUDIT : 250 titres

Soit une parité d'échange de : 1000/250 = 4 titres

Un actionnaire AUDIT ET CONSEIL recevra 1 titre REVISAUDIT contre 4 actions AUDIT ET CONSEIL.

Prénom	Calcul	Nombre d'actions
Alban	$100 + 400 / 4 * 1$	200 actions
Barbara	$200 / 4 * 1$	50 actions
Cédric	$200 / 4 * 1$	50 actions
Dimitri	$200 / 4 * 1$	50 actions
TOTAL	$100 + 250$	350 actions

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

Date d'immatriculation

466	Actionnaires AUDIT ET CONSEIL compte d'apport	400 000,00€	
101	Capital		400 000,00€
	Apports sociétés AUDIT		

207	Fonds commercial	195 000,00€	
21	Immobilisations corporelles	56 000,00€	
411	Clients	117 000,00€	
50	VMP	40 000,00€	
512	Banques	30 000,00€	
486	CCA	4 000,00€	
40	Dettes		30 000,00€
487	PCA		12 000,00€
466	Actionnaires AUDIT ET CONSEIL		400 000,00€
	Libération des apports		

5. Enregistrer les écritures comptables à la date de l'opération au livre-journal de REVISAUDIT.

Date de l'opération

466	Actionnaires AUDIT ET CONSEIL compte d'apport	150 000,00€	
101	Capital		25 000,00€
1043	Prime d'apport		125 000,00€
	Apports sociétés AUDIT		
207	Fonds de commerce	47 000,00€	
411	Clients	83 000,00€	
50	VMP	15 000,00€	
512	Banques	20 000,00€	
15	Provisions pour risques et charges		5 000,00€
40	Dette d'exploitation		10 000,00€
466	Actionnaires AUDIT ET CONSEIL		150 000,00€
	Libération		

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.

Les frais liés à l'opération sont, au choix de l'entreprise, comptabilisés :

- Soit en charges ;
- Soit en frais d'établissement ;
- Soit en diminution de la prime de fusion.

Aucune méthode de référence prévue pour ce traitement comptable.

DOSSIER 2 – NORMES IFRS (10 points)

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

Le Groupe Ramsay est coté sur le marché NYSE Euronext Paris qui est un marché réglementé. Le groupe doit donc publier ses comptes consolidés en IFRS.

Les comptes sociaux sont établis selon le référentiel du Plan Comptable Général (ANC)

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

Un immeuble de placement est 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.

Exemple :

Une société industrielle fait construire un bien destiné à la location sur un terrain lui appartenant

=> Comptabilisation en immeuble de placement (IAS 40) car la construction est faite dans l'unique objectif de retirer des produits locatifs.

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

Le descriptif des actifs immobiliers du Groupe Ramsay indique que les immeubles sont utilisés pour la réalisation de son activité.

Les immeubles du Groupe Ramsay ne correspondent pas à des immeubles de placement.

4. Présenter le modèle d'évaluation le plus couramment utilisé pour les immeubles de placement :

a. Lors de l'entrée dans le patrimoine :

Un immeuble de placement doit être évalué initialement à son coût initial encouru pour l'acquérir ainsi que les coûts encourus ultérieurement pour accroître la capacité ou remplacer certains éléments. Ces coûts sont comptabilisés au moment où ils sont encourus. Celui-ci est égal à son prix d'achat majoré des dépenses directement attribuables (les honoraires juridiques, les droits de mutation et autres coûts de transaction...).

b. A la clôture de l'exercice :

Il existe deux modèles pour évaluer un immeuble de placement à la fin de chaque période :

- Le modèle du coût ;
- Le modèle de la juste valeur.

Le modèle adopté doit être retenu pour tous les immeubles de placement (terrain ET immeuble).

Le modèle le plus utilisé est le modèle de la juste valeur :

Un profit ou une perte résultant d'une variation de la juste valeur d'un immeuble de placement doit être comptabilisé en résultat net dans la période au cours de laquelle il se produit.

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.

La juste valeur est calculée sans aucune déduction des coûts de transaction que l'entité peut encourir lors de la vente ou de toute autre forme de sortie.

Aucun amortissement n'est pratiqué.

DOSSIER 3 – COMPTES DE GROUPE (40 points)

Partie 1 – Périmètre du groupe (6 points)

1. A l'aide de l'annexe 3.1, établir le périmètre de consolidation au 31/12/2022 du groupe IRIS sous la forme d'un tableau faisant apparaître :

- Le pourcentage de contrôle,
- La nature du contrôle,
- La méthode de consolidation,
- Le pourcentage d'intérêt des propriétaires,
- Le pourcentage des participations ne donnant pas le contrôle.

Société	% de contrôle			Nature du contrôle	Méthode de consolidation	% d'intérêt			% participation ne donnant pas le contrôle
	direct	indirect	Total			direct	indirect	Total	
ACACIA	60,00%	0%	60,00%	Contrôle	Intégration globale	60%		60%	40%
SAPIN	0%	70%	70,00%	Contrôle	Intégration globale	0%	42%	42%	58%
KIWI	0%	15%	15,00%	Pas de contrôle					
ERABLE	15%	20%	35,00%	Influence notable	Mise en équivalence	15%	12%	27%	8%
FIGUIER	30%		30,00%	Influence notable	Mise en équivalence	30%		30%	0%
RHODO	43%	0%	43,00%	Contrôle	Intégration globale	43%		43%	57%

SAPIN

Pour le calcul des droits de vote, il faut prendre les actions en usufruit pour déterminer le contrôle car l'usufruitier a les droits de vote en AGO. $(1500 + 2000) / 5000 = 70\%$

KIWI

SAPIN participe au conseil d'administration. Information insuffisante pour qualifier le contrôle sur KIWI.

FIGUIER

Deux actionnaires. Le groupe IRIS détient 30%. L'autre actionnaire 70%. C'est ce dernier qui a le contrôle.

RHODO

Détention directe de 43%. Aucun actionnaire ne détient une participation supérieure.

Le contrôle en IFRS est obtenu si :

- L'investisseur doit avoir un **pouvoir sur l'entité** ;
- L'investisseur doit être **exposé ou avoir des droits à un rendement variable** découlant de son rôle dans l'entreprise ;
- L'investisseur doit avoir la **capacité d'utiliser son pouvoir sur la filiale** pour **influer le rendement** qui lui revient.

C'est le cas pour RHODO

Partie 2 – Retraitements (25 points)

2. L'annexe 3.2 présente des opérations réalisées par le groupe. Il est demandé pour chacune de ces opérations de :

- a. Justifier le retraitement à enregistrer.
- b. Détailler les calculs de préférence sous la forme de tableaux.
- c. Enregistrer les écritures au journal de consolidation le 31/12/2022 en distinguant les opérations affectant le bilan de celles affectant le compte de gestion.

Premières opérations :

Élimination des marges internes sur stock

Écritures au bilan

Retraitement marge sur stock final

Résultat IF	37 500,00€	
IDA	12 500,00€	
Stocks de marchandises		50 000,00€
Elimination marge sur SF		

Retraitement marge sur stock initial

Réserves IF	67 500,00€	
Résultat IF		67 500,00€
Retraitement marge sur stock initial		

Écritures au CR

Retraitement marge sur stock final

Variation de stocks de Marchandises	50 000,00€	
Résultat global		37 500,00€
IS		12 500,00€

Retraitement marge sur stock final

Résultat global	67 500,00€	
IS	22 500,00€	
Variation stocks Mses		90 000,00€

Éliminations des opérations réciproques

Écriture au bilan

Dettes fournisseurs	50 000,00€	
Créances clients		50 000,00€

Écriture au CR

Ventes de marchandises	300 000,00€	
Achats de marchandises		300 000,00€

Deuxième opération :

Il s'agit d'une cession d'immobilisation en interne.

Il faut éliminer la plus-value réalisée par la cédante (IF) et retraiter les amortissements de l'acheteuse (ACACIA),

Calcul de la PV de cession

Prix de cession	2 200 000€
VNC : $2\,000\,000 * 20,5 / 25$	1 640 000€
PV de cession de IF	560 000€
IS sur PV	140 000€
PV nette d'IS	420 000€

Bilan individuel au 31/12

Actif			Passif			
Eléments	Brut	Amot / Depr	Eléments	Avant IS	IS	Net
			Réserves	-142 000,00	35 500,00	-106 500,00
			Résultat	-85 200,00	21 300,00	-63 900,00
					56 800,00	
CCA	28 400,00					

Comptes consolidés

Exercice	Dotation amort	Intérêts		Impact sur KP	
		01/01 au 01/05	01/05 au 31/12		
2020	49 333,33	0,00	12 159,27	-61 492,60	Réserves
2021	74 000,00	6 079,63	9 927,40	-90 007,03	Réserves
2022	74 000,00	4 963,70	7 583,87	-86 547,57	Résultat

Bilan consolidé au 31/12

Actif			Passif			
Eléments	Brut	Amot / Depr	Eléments	Avant IS	IS	Net
Matériel	450 000,00	197 333,33	Réserves	-151 499,63	37 874,91	-113 624,73
			Résultat	-86 547,57	21 636,89	-64 910,68
					59 511,80	
			Passif de loc			227 530,00
			ICNE			7 583,87

Écriture au bilan

CCA		28 400,00
Droit d'utilisation	450 000,00	
Amort		197 333,33
Passif de location		227 530,00
Intérêts courus sur passif		7 583,87
Réserves IF	7 124,73	
Résultat IF	1 010,68	
IDA	2 711,80	

Écriture au CR

Dotations aux amortissements	74 000,00	
Charges d'intérêts	12 547,57	
Redevances		85 200,00
Résultat global		1 010,68
IS		336,89

Partie 3 - Partie supprimée du sujet

Partie 4 – Projet de prise de participation dans la société TULIPE (9 points)

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

Capitaux propres	9 050
Immeuble	10 000
Marque	8 000
Engagement retraite	(5 000)
IS	(3 250)
Juste valeur	18 800

8. Déterminer le goodwill lors de la prise de contrôle.

Éléments	Total	60%	40%
		Groupe	Minoritaires
Titres	37 567	23 000	14 567
JV	18 800	11 280	7 520
Goodwill	18 767	11 720	7 047

Évaluation participation ne donnant pas le contrôle : $23000/0,6*0,4*0,95 = 14 567$ K€

9. 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

DOSSIER 4 : AUDIT (25 points)

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 ?**

Règles de droit

Les titulaires du diplôme d'expertise comptable inscrit à l'OEC peuvent exercer le métier de commissaire aux comptes. Le titre d'expert-comptable d'entreprise, institué par la loi PACTE, ne permet pas d'exercer le métier de commissaire aux comptes car il correspond à l'exercice d'un emploi salarié.

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 de certification, le commissaire aux comptes doit vérifier que son accomplissement est compatible avec des exigences légales et réglementaires

À cet effet, il vérifie et consigne les éléments prévus par le code de commerce : respect des conditions de son indépendance, mesure de sauvegarde nécessaire pour atténuer les risques pesant sur son indépendance, éléments établissant qu'il dispose des ressources humaines et nécessaires à la bonne exécution de la mission de certification et il réunit les informations nécessaires sur la structure de l'entité et sur son mode de direction.

Les informations fournies interrogent sur le risque de remettre en cause son indépendance (lien avec l'expert-comptable de la société)

Benoît DE LA PORTE n'a pas l'obligation d'accepter la mission s'il est dans une situation qui pourrait remettre en cause son indépendance.

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 ?**

Les SAS sont tenues de désigner un CAC lorsqu'elles dépassent à la clôture de l'exercice social deux des trois seuils suivants :

- 4 millions d'€ pour le total bilan ;
- 8 millions d'€ pour le montant du CA HT ;
- 50, pour le nombre moyen de salarié.

La SAS TRAFALGARD dépasse deux des trois seuils à la clôture de l'exercice 2022 (CA+ total bilan). Elle doit nommer un CAC.

4. **Quelle sera la durée légale du mandat du CAC ? A partir de quel exercice, sa mission débutera-t-elle ?**

Les CAC sont nommés pour 6 exercices par l'AGO (ici en 2023). La mission du CAC débute à partir de l'exercice de nomination.

5. La désignation d'un CAC suppléant est-elle obligatoire ?

Un ou plusieurs CAC suppléants, appelés à remplacer les titulaires en cas de refus, d'empêchement, de démission ou de décès sont désignés dans les mêmes conditions, sauf si le CAC titulaire fait partie d'une société pluripersonnelle.

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

La CAC appelé à succéder en tant que titulaire à un autre CAC doit avant d'accepter cette nomination, s'assurer auprès de ce confrère que le non-renouvellement de son mandat n'est pas motivé par une volonté de contourner les obligations légales. Le confrère non renouvelé peut donc communiquer des informations.

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

L'auditeur doit planifier le travail d'audit pour que celui-ci soit réalisé de manière efficace. La planification comprend notamment les étapes suivantes : la prise de connaissance de l'entité et de son secteur d'activité, l'évaluation des risques, la détermination du seuil de signification, l'élaboration du programme de travail.

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

En cas d'empêchement, M. DE LA PORTE ne pourrait pas être présent lors de l'inventaire physique des stocks. Dans ce cas, l'auditeur doit prendre connaissance des méthodes employés, des instructions données pour dresser l'inventaire physique des stocks et en cours. Il apprécie les procédures utilisées.

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 demande de confirmation à des tiers, consiste à obtenir de la part d'un tiers une déclaration directement adressée au commissaire aux comptes concernant une ou plusieurs informations. Cette demande permet donc d'obtenir les éléments probants.

Mise en œuvre de la confirmation des tiers

Les relations avec la société contrôlée avant la mise en œuvre
Les choix des éléments à confirmer
Les particularités des demandes de confirmation adressées au client
La sélection des tiers
Le choix de la date de confirmation
La préparation des demandes de confirmation
L'envoi des demandes et le traitement des réponses.

10. Benoît DE LA PORTE n'a pas obtenu de réponse à la demande de confirmation de deux clients importants. Quelle procédure convient-il de mettre en place pour ces deux clients ?

Lorsque l'auditeur n'obtient pas de réponse à une demande de confirmation, il doit mettre en œuvre des procédures d'audit alternative permettant de collecter les éléments qu'ils estiment nécessaires pour éviter les assertions faisant l'objet du contrôle.