

# UE 4 DSCG – CORRIGE INDICATIF

par Mansour HABIBOU

*Senior Consultant IFRS & Prudential*

*Expert-Comptable & CAC Mémorialiste*

*Intervenant BTS-DCG-DSCG*

[mansourhabibou@yahoo.fr](mailto:mansourhabibou@yahoo.fr)

+33(0)7 67 89 97 53

UE 4 DSCG - Session 2020

## CORRIGE INDICATIF

## UE 4 DSCG - 2020

---

HABIBOU Mansour

Expert-comptable et CAC Mémorialiste – Intervenant BTS-DCG-DSCG

[mansourhabibou@yahoo.fr](mailto:mansourhabibou@yahoo.fr)

### **Mot du correcteur**

Je suis Consultant IFRS et Expert-comptable et CAC Mémorialiste. J'interviens également à la préparation du BTS, DCG et du DSCG tant en France qu'à l'international.

Dans le présent, je propose un corrigé indicatif pour l'UE 4 du DSCG et notamment 75% du **Dossier 1 (comptes de groupes et restructurations) ainsi que l'intégralité du Dossier 2 (Commissariat aux comptes)**.

Le corrigé proposé ci-dessous est souvent plus détaillé que ce que l'on est en droit d'attendre d'un candidat dans le temps imparti pour chaque épreuve.

A titre pédagogique le corrigé peut donc comporter des rappels de cours par exemple, non exigés dans le traitement du sujet.

### **Publication des résultats**

La date de publication des résultats est indiquée au verso de vos convocations reçues suite à votre inscription. Elle est prévue au titre de l'année 2020 au **Jeu**

### **Le jour J est arrivé**

Les résultats sont publiés sur le portail Cyclades de votre académie – Comment les interpréter ? 3 cas de figures :

- o Vous trouvez votre nom et la mention REÇU est présente : Félicitations !!! Vous êtes diplômé(e).
- o Vous trouvez votre nom et la mention SANS DÉCISION FINALE POUR CETTE SESSION est inscrite : Pas d'inquiétude, cela ne présage en rien des résultats obtenus. Cette mention signifie que vous ne vous êtes pas présenté(e) à toutes les épreuves (présence ou équivalence) et donc que vous ne pouvez être diplômé(e) : cela sera pour la session suivante !
- o Si vous ne trouvez pas votre nom dans la liste : vous n'avez malheureusement pas obtenu votre DSCG à cette session. Ne vous découragez pas ! La prochaine sera la bonne !

Votre relevé de notes est disponible sur [l'espace Cyclades des candidats](#) après la publication des résultats

Aucun résultat n'est donné par téléphone, donc ne saturez pas vos académies d'appels.

### **Réserve de propriété**

Ce corrigé n'engage que moi et je la fournis à titre purement indicatif et ne constitue en aucun cas un corrigé officiel.

L'usage ou la reproduction de tout ou partie de ce corrigé doit obtenir au préalable mon autorisation expresse.

### **HABIBOU Mansour**

Senior Consultant IFRS & Prudential

Expert-Comptable & CAC Mémorialiste

Intervenant BTS-DCG-DSCG

[mansourhabibou@yahoo.fr](mailto:mansourhabibou@yahoo.fr)

+33(0)7 67 89 97 53

## PROPOSITION DE CORRECTION

### DOSSIER 1 – COMPTES DE GROUPE EN NORMES IFRS ET OPÉRATION DE RESTRUCTURATION (15 POINTS)

#### 1. Présenter sous la forme d'un tableau synthétique le périmètre de consolidation du groupe MODERNE IMPRESSION

##### Rappels de quelques notions IFRS relatives au contrôle et au pouvoir

Le pouvoir se définit comme la capacité de diriger les activités pertinentes, à savoir les activités qui ont une incidence importante sur les rendements de l'activité de l'entité faisant l'objet d'un investissement, cette capacité étant appréciée à partir des droits de l'investisseur : des droits de vote attachés aux titres détenus ou d'autres éléments comme un contrat. Du pouvoir dépend la nature de contrôle et la méthode de consolidation. C'est pourquoi, afin de déterminer la méthode, il convient tout d'abord de vérifier l'existence d'un contrôle au sens des normes IFRS.

1. Les droits de vote détenus sont substantiels c'est-à-dire de portée réelle. La notion de droit substantiel est ainsi définie dans la norme IFRS 10 « Etats financiers consolidés » paragraphe B22 : → **Pour qu'un droit soit substantiel, il faut que son détenteur ait la capacité de l'exercer.**

2. Les droits de vote reflètent le niveau d'influence du détenteur en ce qui concerne sa capacité à influencer sur le montant des rendements qu'il obtient de son investissement dans une filiale, dans une entreprise associée ou une coentreprise.

3. Le paragraphe B47 de la norme IFRS 10 ajoute : « Lorsqu'il évalue s'il détient le contrôle, **l'investisseur tient compte de ses droits de vote potentiels et de ceux détenus par d'autres parties**, afin de déterminer s'il a le pouvoir. Les droits de vote potentiels sont des droits permettant d'obtenir des droits de vote dans l'entité faisant l'objet d'un investissement, par exemple ceux qui découlent d'instruments convertibles ou d'options, y compris de contrats à terme de gré à gré. Ils ne sont pris en compte que si les droits sont substantiels [...]. »

En l'espèce dans le sujet actuel, il y a lieu de prendre en compte en plus des droits de vote ordinaires, les droits de votes doubles ainsi que droits de votes potentiels ici les obligations convertibles dans le calcul des droits de vote.

Rang	SOCIÉTÉ	% DE CONTRÔLE	NATURE DU CONTRÔLE	MÉTHODE DE CONSOLIDATION	% INTÉRÊT PROPRIÉTAIRE	% INTÉRÊT PARTICIPATION NE DONNANT PAS LE CONTRÔLE (IM)
1	SARL BEAU SOLEIL	60%	Contrôle exclusif au sens des IFRS	Intégration globale	60%	40%
2	SAS NINA DECOUPE	52%+30% soit 82%	Contrôle exclusif au sens des IFRS	Intégration globale	52%*60%+30% soit 61,20%	38,80%
3	SA TEXTILE FLASH	67,39%	Contrôle exclusif au sens des IFRS	Intégration globale	55%	45%
4	SA PRINT LASER	0,8/0,92 soit 86,96%	Contrôle exclusif au sens des IFRS	Intégration globale	83,47%	16,53%
5	SAS REAL PRINT	52%	Contrôle exclusif au sens des IFRS	Intégration globale	43,41%	56,59%

- % de contrôle =  $(350+200*2+800)/(700+300*2+1000)$  Soit **67,39%**
- % d'intérêt =  $(350+200)/(700+300)$  Soit **55%**
- % de contrôle = la situation d'autocontrôle aboutit à :  $0,8/(1-0,08)$  soit **86,96%**
- % d'intérêt = La méthode de fléchent qui pointent sur permet d'aboutir au système d'équation suivante : ( P = 0,8+0,08 SAS REAL PRINT et SAS REAL PRINT = 0,52 P) soit P = **83,47%**

## Partie 2 – Opération de restructuration des activités

### 2. Quelle est la dénomination de l'opération réalisée ? Définir cette opération.

Il s'agit d'une opération d'apport partiel d'actif par laquelle la société SA TEXTILEFLASH qui exerce deux activités, impression sur tee-shirts et impressions de logos sur dépliant publicitaires, envisage de se séparer de cette deuxième activité au profit de la SA PRINTLASER au 01/01/2019.

L'apport partiel d'actifs est l'opération juridique par laquelle une société apporte un ensemble d'actifs et de passifs constituant une branche autonome, à une autre personne morale nouvelle ou préexistante et reçoit en échange des titres remis par la société bénéficiaire des apports.

La branche autonome d'activité se définit comme l'ensemble des éléments d'actifs et de passifs d'une division d'une société qui constituent, du point de vue de l'organisation, une exploitation autonome, c'est-à-dire capable de fonctionner par ses propres moyens.

L'opération est semblable à une scission en ce qui concerne l'actif apporté. L'apport partiel d'actifs se distingue de la scission par le fait que l'opération juridique n'entraîne pas la dissolution *ipso facto* de la société apporteuse.

Les SA et SARL ont la possibilité de soumettre l'opération au régime juridique des scissions. L'opération requiert ainsi l'intervention d'un commissaire aux apports désigné par décision de justice. Cette faculté doit être utilisée chaque fois qu'une telle opération représente une part essentielle de l'activité et des biens de la société qui fait l'apport.

L'adoption du régime fiscal de faveur est subordonnée aux conditions suivantes :

- L'apport a pour objet une branche complète d'activité (30% des titres inscrits à la cote officielle) ou des éléments assimilés.
- La société apporteuse s'engage à conserver pendant trois ans les titres reçus en contrepartie de l'apport.
- La société apporteuse s'engage à calculer ultérieurement les plus-values de cession de ces titres par référence à la valeur dans les écritures.

### 3. Déterminer le nombre de titres de la SA « PRINTLASER » qu'il faudrait remettre à la SA « TEXTILEFLASH » dans le cadre de l'apport de l'activité « dépliants publicitaires » ?

Avant tout, il convient de procéder à la détermination de la valeur réelle de l'action PRINTLASER.

Le capital social de la SA PRINTLASER étant de 120 000 euros et la valeur nominale unitaire d'un titre s'y rapportant, de 20 euros. La société est composée de 6 000 actions.

$$120\ 000 / 20 = 6\ 000 \text{ actions}$$

Soit, la valeur réelle de la société SA PRINTLASER :

	JUSTIFICATION	RÉSULTAT
IMMOBILISATIONS CORPORELLES	-	160 000
STOCKS	-	14 000
CRÉANCES	-	12 000
DISPONIBILITÉS	-	14 000
EMPRUNT	-	-30 000
DETTES FOURNISSEURS	-	-30 000
ACTIF NET COMPTABLE (0)	-	<b>140 000</b>

	JUSTIFICATION	RÉSULTAT
ACTIF NET COMPTABLE (0)	-	<b>140 000</b>
PLUS-VALUE SUR IMMOBILISATIONS CORPORELLES (1)	250 000 - 160 000	90 000
PLUS-VALUE SUR CRÉANCES (2)	24 000 - 12 000	12 000
MOINS-VALUE SUR STOCKS (3)	12 000 - 14 000	-2 000
ACTIF NET COMPTABLE CORRIGÉ	(0) + (1) + (2) + (3)	<b>240 000</b>

Alors au 1<sup>er</sup> janvier 2019, la valeur mathématique intrinsèque d'un titre de la SA PRINTLASER est de :

$$240\ 000 / 6000 = \mathbf{40 \text{ euros}}$$

Ensuite, nous procédons à la détermination de la valeur réelle de l'apport de la société TEXTILEFLASH :

	JUSTIFICATION	RÉSULTAT
MATÉRIEL INDUSTRIEL (0.1)	240 000 - 42 000	198 000
STOCK DE MARCHANDISES (0.2)	-	35 000
EMPRUNTS (0.3)	-	-18 000
DETTES FOURNISSEURS (0.4)	-	-15 000
ACTIF NET COMPTABLE (0)	<b>(0.1) + (0.2) + (0.3) + (0.4)</b>	<b>200 000</b>

	JUSTIFICATION	RÉSULTAT
ACTIF NET COMPTABLE (0)	-	<b>200 000</b>
PLUS-VALUE SUR MATÉRIEL INDUSTRIEL (1)	290 000 - 198 000	92 000
PLUS-VALUE SUR STOCKS (2)	40 000 - 35 000	5 000
MOINS-VALUE SUR EMPRUNTS (3)	18 000 - 20 000	-2 000
MOINS-VALUE SUR DETTES (4)	15 000 - 30 000	-15 000
ACTIF NET COMPTABLE CORRIGÉ (5)	(0) + (1) + (2) + (3) + (4) + (5)	<b>280 000</b>

Soit, un actif net comptable corrigé d'un montant de 280 000 euros qui permet le calcul du nombre de titres à émettre :  $280\ 000 / 40 = \mathbf{7\ 000 \text{ actions}}$

La SA « PRINTLASER » devrait remettre à la SA « TEXTILEFLASH » un nombre de **7 000 titres** dans le cadre de l'apport de l'activité « dépliants publicitaires ».

### 4. Quel est le mode de valorisation des apports applicable ? En déduire la valeur comptable des apports.

La valeur d'apport à retenir dans le cadre d'une opération d'apport partiel d'actifs relève des

articles du plan comptable général relatifs aux fusions. Il s'agit donc d'analyser le type de contrôle, commun ou distinct, existant entre les entités concernées par l'apport et le sens de l'opération, à l'endroit ou à l'envers pour déterminer si l'apport doit s'effectuer aux valeurs réelles ou aux valeurs comptables.

L'extrait de mon cours en Fusion et Opérations Assimilées récapitule la valeur d'apport comme suit :

## Quelle méthode utiliser ?

	Contrôle commun	Contrôle distinct
Opération à l'endroit	Valeurs comptables	Valeurs réelles
Opération à l'envers	Valeurs comptables	Valeurs comptables

\* Possibilité de dérogation : les valeurs réelles peuvent être retenues si

- Actif net apporté insuffisant pour permettre la libération du capital
- Filialisation d'une branche d'activité en vue de la céder à une société sous contrôle distinct

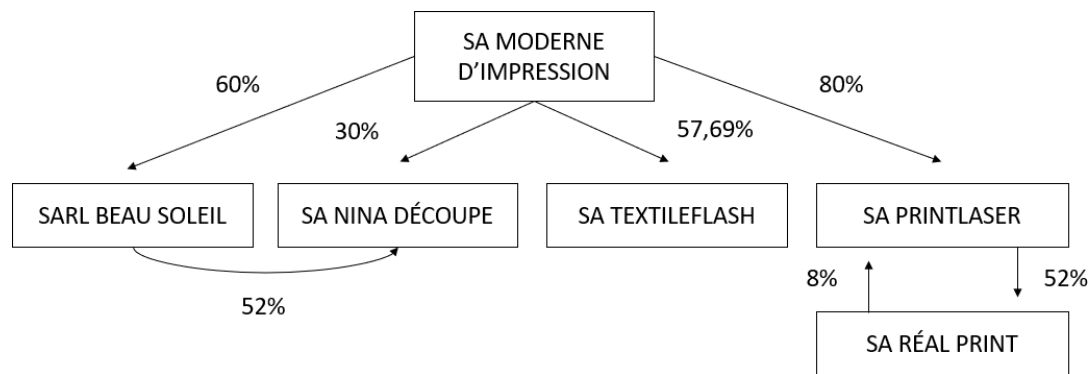
Conséquemment, il convient d'analyser la situation des deux sociétés au préalable de l'opération d'apport partiel d'actif. La SA PRINTLASER et la SA TEXTILEFLASH sont sous contrôle commun. En effet, nous observons le contrôle des deux entités par la société mère SA MODERNE D'IMPRESSION. Il s'agit du contrôle exclusif au sens de la consolidation des comptes. La valorisation d'une opération de fusion se fait toujours à la valeur comptable sauf dans le cas d'un contrôle distinct à l'endroit et dans d'autres cas de contrôle conjoint. Qui plus est, nous n'avons pas connaissance d'un engagement de cession pouvant altérer la méthode de valorisation conventionnelle.

**Le mode de valorisation des apports applicable est donc la valeur comptable.**

Il convient tout de même d'analyser le sens de l'opération afin de prendre connaissance de l'entité initiatrice de l'opération.

La SA MODERNE D'IMPRESSION détient avant l'opération d'apport partiel d'actif 80% de la SA PRINTLASER. Après l'opération, elle détiendra :  $1\ 600 / (2\ 000 + 7\ 000) = 17,78\%$ .

La dilution du capital qui provient de l'apport partiel d'actif par l'apporteuse entraîne la perte de contrôle de l'actionnaire majoritaire SA MODERNE D'IMPRESSION de la société bénéficiaire, SA PRINTLASER. On peut qualifier l'opération, d'opération à l'envers. La société apporteuse TEXTILEFLASH est la société initiatrice de l'opération et la société bénéficiaire PRINTLASER est la cible.



Justification des calculs des pourcentages de détention du schéma avant opération :

- 60% = 1 200 / 2 000
- 30% = 45 / 150
- 57,69% = 750 / 1 300 (\*)
- 80% = 1 600 / 2 000
- 52% (BEAU SOLEIL) = 78 / 150
- 52% (PRINTLASER) = 260 / 500
- 8% = 160 / 2000

(\*) La SA TEXTILEFLASH est composé de 700 actions ordinaires et 300 actions à droit de vote double. Une action à droit de vote double valant deux actions ordinaires, la société est composée de 1 300 actions ordinaires : **700 + 300 x 2 = 1 300**.

La SA MODERNE D'IMPRESSION détient 350 actions ordinaires de la SA TEXTILEFLASH ainsi que 200 actions à droit de vote double. La société détient donc 750 actions ordinaires : **350 + 200 x 2 = 750**.

Par conséquent, le mode de valorisation retenue étant la valeur comptable, il convient de retenir comme base de calcul, l'actif net comptable des apports de la société apporteuse SA TEXTILEFLASH.

Soit, un apport d'un montant total de **200 000 euros**.

	JUSTIFICATION	RÉSULTAT
<b>MATÉRIEL INDUSTRIEL (0.1)</b>	240 000 - 42 000	198 000
<b>STOCK DE MARCHANDISES (0.2)</b>	-	35 000
<b>EMPRUNTS (0.3)</b>	-	-18 000
<b>DETTES FOURNISSEURS (0.4)</b>	-	-15 000
<b>ACTIF NET COMPTABLE (0)</b>	<b>(0.1) + (0.2) + (0.3) + (0.4)</b>	<b>200 000</b>

### 5. Passer les écritures comptables relatives à l'opération chez la SA « PRINTLASER ».

Comptabilisation chez la SA PRINTLASER (BÉNÉFICIAIRE)

		01/01/2019			
456		TEXTILEFLASH compte d'apport		200 000(*)	
	101		Capital social		140 000 (**)
	1043		Primes liées au capital		60 000 (***)
		<i>Augmentation de capital</i>			
2154		Matériel industriel		240 000	
3		Stocks		35 000	
			Amortissement matériel industriel		
	28154		Emprunts		42 000
	16		Dettes fournisseurs		18 000
	40		TEXTILEFLASH compte d'apport		15 000
	456	<i>Réalisation des apports</i>			200 000

(\*) Le mode de valorisation des apports étant la valeur comptable, il s'agit de l'actif net comptable des apports de l'activité « dépliant publicitaire ».

(\*\*) L'augmentation de capital correspond au produit du nombre de titres à émettre par la valeur nominale unitaire de ces titres.  
 Soit, **7 000 x 20 = 140 000 euros.**

(\*\*\*) La prime d'apport correspond à différence entre la valeur comptable des apports de la société SA TEXTILEFLASH et le montant de l'augmentation en capital de la société PRINTLASER pour rémunérer ses apports.



## 6. Passer les écritures comptables relatives à l'opération chez la SA la SA TEXTILEFLASH (APPORTEUSE)

		01/01/2019			
46		Société PRINTLASER		198 000	
	775		Produits de cession d'éléments d'actifs		198 000
		<i>Apport des actifs à la valeur comptable</i>	01/01/2019		
675		Valeur comptable des éléments d'actifs cédés		198 000	
28154		Amortissement matériel industriel		42 000	
	2154		Matériel industriel		240 000
		<i>Apport des actifs</i>	01/01/2019		
603		Variation de stocks		35 000	
	3		Stocks		35 000
		<i>Apport des stocks</i>	01/01/2019		
46		Société PRINTLASER		35 000	
	778		Autres produits exceptionnels		35 000
		<i>Apport des stocks</i>	01/01/2019		
678		Autres charges exceptionnels		35 000	
	791		Transfert de charges d'exploitation		35 000
		<i>Apport des stocks</i>	01/01/2019		
16		Emprunts		18 000	
40		Dettes fournisseurs		15 000	
	46		Société PRINTLASER		33 000
		<i>Apports des passifs</i>	01/01/2019		
261		Titres de participation PRINTLASER		200 000	
	46		Société PRINTLASER		200 000
		<i>Rémunération de l'apport partiel d'actif</i>			

### Partie 3 – Comptes de groupe

#### 7. Quel(s) est (sont) le(s) référentiel(s) comptable(s) applicable(s) à la société SA MODERNE IMPRESSION pour l'établissement de ses comptes individuels et consolidés ?

La société MODERNE IMPRESSION étant une société de droit français, **elle a obligation de d'établir ses comptes individuels selon le PCG (Règlement ANC 2014-03).**

En ce qui concerne les comptes consolidés : la société MODERNE IMPRESSION est cotée sur le marché Euronext Growth qui n'est pas un « marché réglementé » au sens de la directive européenne sur les services en investissement et au sens de l'article L. 421-1 du code monétaire et financier. Il s'agit d'un système multilatéral de négociation organisé (SMNO) au sens de l'article L.

En l'espèce la société MODERNE IMPRESSION **peut opter soit les normes IFRS ou les normes de consolidations françaises (CRC99-02).**

#### 8. Selon la norme FRS 10, quelles sont les deux exceptions pour lesquelles une société mère n'est pas tenue de présenter des comptes consolidés ?

IFRS 10 maintient l'exemption de consolidation pour une société mère qui est elle-même une filiale et qui remplit certaines conditions strictes. En outre, l'IFRS 10 prévoit une exemption de consolidation pour une entité qui répond à la définition d'une « entité d'investissement » (par exemple, certains fonds d'investissement et fonds communs de placement).

De même **IFRS 10 exempte les entités d'investissement** de la préparation des comptes consolidés. Elles établissent des comptes dans lesquels leurs investissements sont évalués à la **juste valeur par résultat.**

#### 9. À l'aide de l'annexe 2.2, en supposant que les écritures de reprise des bilans ont déjà été enregistrées :

a. Présenter le tableau de partage des capitaux propres au 31/12/2019

Eléments	TOTAL	Part groupe soit 61,2%	Part ne donnant pas le contrôle (IM) 38,8%
Capital	150 000	91 800	58 200
Réserves	70 000	42 840	27 160
Titres SARL BEAU SOLEIL	-78 000	-46 800 (indirectement soit 60%*78 000)	-31 200 (indirectement soit 40%*78 000)
Titre SA MODERNE IMPRESSION	-45 000	-45000	NA
Réserves consolidées		42 840	
Résultat	5 000	3 060	1 940
Participation ne donnant pas le contrôle (IM)			<b>56 100</b>

- b. Enregistrer l'écriture de partage au bilan en utilisant la technique de la consolidation directe (consolidation au niveau de la société mère MODERNE IMPRESSION) pour la SAS NINA DECOUPE

Capital NINA DECOUPE	150 000	
Réserves NINA DECOUPE	70 000	
Résultat NINA DECOUPE	5 000	
Titres de participation NINA DECOUPE (78 000 + 45 000)		123 000
Réserves consolidées		
Résultat consolidé		42 840
Participation ne donnant pas le contrôle		
<b>(Ecriture de partage des capitaux propres)</b>		<b>3 060</b>

**10. A l'aide de l'annexe 2.3, présenter les écritures comptables qui vous semblent nécessaires au 31/12/N. Les retraitements devront être justifiés et les calculs détaillés. Pour rappel, le taux d'imposition est de 25 %**

**a. Cession d'immobilisation**

L'objectif en consolidation est de reconstituer le matériel industriel au bilan en la réinscrivant au bilan et en considérant que la cession n'a eu lieu.

	Situation initiale	Situation avec impacte de la cession	Correction à effectuer
Valeur d'origine	150 000	100 000	-50 000
Cumul amortissements	-82 500	NA	82 500
VNC	67 500	100 000	32 500
Impôt différé (25%)	=32500*0.25 soit		8125
Impact net	=32500*0.75 soit		24 375

**Impact au Bilan**

Matériel industriel	50 000	
Résultat SA PRINT LASER (vendeur)	24 375	
Impôt différé actif	8 125	
Amortissement du matériel		82 500
<b>(Réinscription du matériel et annulation de la cession)</b>		

Produit des cessions d'élément d'actif	100 000	
Résultat global		24 375
Impôt sur les sociétés		8 125
Valeur nette comptable		67 500
<b>(Impact compte de gestion)</b>		

**Il y a lieu également de retraiter les amortissements post cession acquisition  
comme suit au bilan et au compte de résultat**

Amortissement		3 750	
	Résultat SA MODERNE IMPRESSION		2 813
	Impôt différé		937
Résultat global		2 813	
Impôt sur les sociétés		937	
	DAP exploitation		3 750

**b. Marge sur stock**

L'objectif en consolidation est de neutraliser la vente ainsi que la marge sur le stock

	Ouverture	Variation	Cloture
Stocks	99000	-44000	55000
10% Cout de prod. Marge	9000	-4000	5000
Impot différé 25%	2250	-1000	1250
Marge nette	6750	-3000	3750

**Impact bilan**

Réserves SA MODERNE IMPRESSION		6 750	
Impôt différé actif		1 250	
	Stock de matières premières		5 000
	Résultat SA MODERNE IMPRESSION		3 000
Résultat global		3 000	
Impôt sur les sociétés		1 000	
	Variation des stocks		4 000

**(Impact compte de gestion)**

**c. Versement de dividendes**

L'objectif en consolidation est de neutraliser les dividendes perçus

	Distributions	Dividendes encaissés par une groupe		dont part groupe	dont part ne donnant pas le contrôle
SA MODERNE IMPRESSION	10 000	NA			
SA PRINT LASER	5 000	80% x 5 000	4 000	4 000	-
SAS NINA DÉCOUPE	3 000	30% x 3000	900	900	624
		52% x 3000	1560	936	
TOTAL			6460	5 836	624

**Impact compte de gestion**

Produits financiers		6 460	
	Résultat global		6 460

**Impact bilan**

Résultat consolidé groupe MODERNE IMPRESSION

5 836

Réserves consolidées groupe MODERNE IMPRESSION

5 836

## d) Contrat de location financement

L'objectif est de considérer que l'immobilisation est financée par emprunt. Le montant de la redevance correspondant à l'annuité périodique.

	Ouverture	Variation	Clôture
Valeur d'origine	132 800		132 800
	-9 960	-13 280	23 240
Amortissement (10 ans)	$132\ 800/10 \times 9/12$	$132\ 800/10$	
VNC	122 840	-13 280	109 560
CCA redevance	-5 834		-5 834
	$23\ 334 \times 3/12$		$23\ 334 \times 3/12$
Dépôt de garantie	-10 000		-10 000
s/total actif	107 006	- 13 280	93 726
Emprunt	99 466	-15 377	84 090
Intents courus	5968	-922	5046
	$7\ 958 \times 9/12$		$6\ 726\ 9/12$
s/total passif	105 434	-16 298	89 136
Solde actif/passif	1 572	3 018	4 590
Impôt différé	-393	-754	-1 148
<b>Net</b>	<b>1 179</b>	<b>2 264</b>	<b>3 443</b>

## Impact au bilan

Immobilisation	132 800	
Amortissement		23 240
Redevance		5 834
Dépôt de garantie		10 000
Emprunt		84 090
ICNE		5 046
Réserves groupe MODERNE IMPRESSION		1 179
Résultat groupe MODERNE IMPRESSION		2 264

## Impact compte de gestion

Dotation aux amortissements	13 280	
Charges d'intérêts courus ( $7\ 958 \times 3/12 + 6\ 728 \times 9/12$ )	7 036	
Résultat global	2 264	
Impôt sur les sociétés	754	
Redevance de CB		23 334

**11. Donner la définition du goodwill selon IFRS 3 et son traitement comptable selon qu'il est positif ou négatif.**

Selon **IFRS 3 « Regroupements d'entreprises »**

L'acquéreur doit comptabiliser le goodwill à la date d'acquisition, évalué comme étant l'excédent de (a) par rapport à (b) ci-dessous :

a) le total de :

- la contrepartie transférée, évaluée selon la présente norme, qui impose généralement le recours à la juste valeur à la date d'acquisition ;
- le montant d'une participation ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise évaluée selon la présente norme ; et
- dans un regroupement d'entreprises réalisé par étapes, la juste valeur à la date d'acquisition de la participation précédemment détenue par l'acquéreur dans l'entreprise acquise ;

b) le solde net des montants, à la date d'acquisition, des actifs identifiables acquis et des passifs repris, évaluées selon la présente norme.

IFRS 3 qualifie le goodwill négatif de profit issu d'une acquisition « ..réalisée à des conditions avantageuses .. ». Ce profit doit être comptabilisé en résultat net.

**Les questions 12 à 19 sont en cours de correction, je fournirai ces corrections très rapidement**

## **DOSSIER 2 – AUDIT ET COMMISSARIAT AUX COMPTES (5 POINTS)**

### **A – NOMINATION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES**

#### **1. Préciser les nouveaux seuils de nomination d'un commissaire aux comptes dans les sociétés commerciales (hors EIP) depuis l'entrée en vigueur de la loi PACTE ?**

La nomination d'un commissaire aux comptes dans les sociétés commerciales (hors EIP) depuis l'adoption définitive de la loi PACTE et de la publication du décret d'application s'y rapportant, en date du 24 mai 2019 (2019-514), est défini selon de nouveaux seuils. La certification légale est obligatoire à la condition du dépassement de deux des trois seuils suivants :

- Total du bilan : 4 000 000 € ;
- Chiffre d'affaires hors taxes : 8 000 000 € ;
- Nombre moyen de salariés : 50.

La SARL BEAU SOLEIL n'a plus l'obligation légale de nommer un commissaire aux comptes. Les sociétés qui ne dépassent pas les nouveaux seuils sur le dernier exercice clos antérieurement à l'entrée en vigueur de la loi, pourront se voir accorder pour la fin du mandat, les nouvelles modalités relatives au mandat d'exercice limité à trois ans.

Par ailleurs, les dispositions de la loi PACTE s'appliquent différemment selon le statut du mandat, en cours ou en renouvellement, lors de l'entrée en vigueur des textes affèrent.

- Les mandats en cours se poursuivront jusqu'à leur date d'expiration, après la délibération de l'assemblée générale sur les comptes du sixième exercice.

- Les sociétés seront dispensées de l'obligation de désignation d'un commissaire aux comptes pour les mandats qui expirent au 31 décembre 2018 aux conditions que le sixième exercice a été clos 6 mois au plus avant l'entrée en vigueur du décret sur les seuils, la société ne franchit pas deux des trois nouveaux seuils, la délibération de l'assemblée générale des associés et la désignation d'un commissaire aux comptes n'ont pas eu lieu avant l'entrée de la loi.

#### **2. Les deux associés peuvent-ils réussir à nommer Monsieur TOUTJUSTE ?**

La SARL BEAU SOLEIL n'a plus l'obligation légale de nommer un commissaire aux comptes. Néanmoins, l'article L223-35 du Code de commerce prévoit deux exceptions se justifiant par la détention significative du capital de la société.

*« Même si ces seuils ne sont pas atteints, la nomination d'un commissaire aux comptes peut être demandée en justice par un ou plusieurs associés représentant au moins le dixième du capital.*

*Sont également tenues de désigner un commissaire aux comptes, pour un mandat de trois exercices, les sociétés dont un ou plusieurs associés représentant au moins le tiers du capital en font la demande motivée auprès de la société. »*

Alors, les deux associés représentant respectivement 10% pour Monsieur DURAND et 24% pour Monsieur ABDELAOUI, peuvent réussir à nommer Monsieur TOUTJUSTE puisqu'ils représentent à deux plus d'un tiers du capital, soit 34%, à la condition de motiver leur demande ensemble auprès de la société.

Monsieur ABDELAOUI et Monsieur DURAND peuvent également exprimer distinctement une demande de nomination du CAC auprès de la justice. En effet, les deux associés représentent indépendamment au moins le dixième du capital de la SARL.

La SARL BEAU SOLEIL n'a plus d'obligation légale. Alors, dans le cas où elle procède à la nomination volontaire d'un commissaire aux comptes, elle n'est pas tenue de prêter attention à la possibilité de renouveler qu'une seule fois son mandat. En effet, le mandat classique ou ALPE lors d'une nomination volontaire par une petite entreprise est renouvelable indéfiniment.

### **3. Madame LAURION seule peut-elle obtenir la nomination d'un commissaire aux comptes ?**

Madame LAURION, selon l'article L223-35 du Code de commerce, ne peut obtenir seule la nomination volontaire d'un commissaire aux comptes auprès de la société, puisqu'elle détient seulement 16% du capital de la société. La condition explicite étant une demande motivée s'ajoutant à la détention d'au moins le tiers du capital de la société :

*« Même si ces seuils ne sont pas atteints, la nomination d'un commissaire aux comptes peut être demandée en justice par un ou plusieurs associés représentant au moins le dixième du capital.*

*Sont également tenues de désigner un commissaire aux comptes, pour un mandat de trois exercices, les sociétés dont un ou plusieurs associés représentant au moins le tiers du capital en font la demande motivée auprès de la société. »*

Par ailleurs, Madame LAURION, détenant 16% du capital soit plus de 10% indépendamment des autres associés, peut formuler la demande de nomination d'un commissaire aux comptes auprès de la justice.

La nomination d'un commissaire aux comptes peut se révéler judicieuse, en plus de sa mission traditionnelle de certification des comptes, le commissaire aux comptes peut établir la certification d'autres informations publiées par la société dans le cadre de sa communication avec les tiers, par exemple un examen de comptes intermédiaires ou prévisionnels. Le commissaire aux comptes, tenu au respect du Code de déontologie et des normes d'exercice professionnel, est garant de la légitimité de l'information financière. Qui plus est, la SARL BEAU SOLEIL pourrait profiter de l'introduction par la loi PACTE, de l'audit allégé pour les sociétés ne dépassant pas les seuils mais procédant à la nomination volontaire d'un commissaire aux comptes.

## **B – EXERCICE DE LA MISSION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES**

### **4. Que signifie le sigle « ALPE » ?**

Le sigle ALPE « Audit Légal Petites Entreprises » est la nouvelle mission légale qu'un commissaire aux comptes peut accomplir dans l'exercice des pouvoirs et des compétences qui lui sont conférés par la loi. Il s'agit d'une mission qui entre dans le cadre d'une nomination volontaire du commissaire aux comptes. Cette mission est donc proposée aux petites entreprises, soit en dessous des seuils de l'obligation légale de certification des comptes, qui ne sont plus obligées de procéder à la nomination d'un commissaire aux comptes.

Plus précisément, il s'agit d'une adaptation des diligences à travers un principe de proportionnalité, une exemption de l'établissement de certains rapports, notamment l'attestation sur le mécénat pour la SARL et l'établissement d'un rapport qui s'appuie sur la formulation de recommandations destinées au dirigeant.

Conséquemment à l'entrée en vigueur de la loi PACTE qui a conduit relèvement des seuils d'audit légal dans les sociétés commerciales, est considérée comme une petite entreprise, toute entreprise qui, à la clôture de l'exercice, ne dépasse pas deux des trois seuils suivants :

- Total du bilan : 4 000 000 € ;
- Chiffre d'affaires hors taxes : 8 000 000 € ;
- Nombre moyen de salariés : 50.

Il s'agit d'une diversification des services proposées par le commissaire aux comptes. Dans notre cas, la mission ALPE se révélerait être un choix judicieux pour la SARL BEAU SOLEIL. Le commissaire aux comptes se porte non seulement garant de la légitimité de l'information financière mais également d'une création de valeur ajoutée pour la petite entreprise.



Le mandat de cette mission est limité à trois exercices. Il peut être prolongé dans le cadre d'une nomination volontaire pour un audit classique. Le mandat classique ou ALPE lors d'une nomination volontaire par une petite entreprise est renouvelable indéfiniment.

La NEP-911 formule le référentiel pour la réalisation de cette mission. Pour les petites entreprises recourant volontairement à un audit classique, le référentiel applicable est la NEP-912.

## **5. Pour cette mission, quelle est la durée du mandat du commissaire aux comptes ?**

La mission d'audit légal des petites entreprises (ALPE) se limite à un mandat d'une durée de trois exercices. Il est possible pour les petites entreprises de recourir volontairement au mandat d'audit classique de six exercices. Dès lors, c'est la NEP-912 qui s'applique et qui adapte le référentiel de la norme ALPE :

*« La présente norme a pour objet de définir les diligences proportionnées à la "petite entreprise" à accomplir par le commissaire aux comptes désigné par une telle entreprise pour un mandat de six exercices, ainsi que le formalisme qui s'attache à la réalisation de sa mission. ».*

La SARL BEAU SOLEIL n'est pas tenue, dans le cadre de sa nomination volontaire du commissaire aux comptes, de prêter attention à la possibilité de renouveler qu'une seule fois son mandat. Le mandat classique ou ALPE lors d'une nomination volontaire par une petite entreprise est renouvelable indéfiniment.

## **6. Quels sont les principaux éléments constitutifs d'une lettre de mission ?**

La lettre de mission favorise le bon déroulement de la mission du commissaire aux comptes. Elle a pour objectif de définir les termes et conditions de ses interventions. La lettre de mission doit répondre au référentiel de la NEP-210.

Le référentiel explicite que :

*« La lettre de mission doit comporter les éléments suivants, sans préjudice d'autres éléments liés aux particularités de l'entité contrôlée, que le commissaire aux comptes jugerait utile d'ajouter :*

- *la nature et l'étendue des interventions qu'il entend mener conformément aux normes d'exercice professionnel ;*
- *la façon dont seront portées à la connaissance des organes dirigeants les conclusions issues de ses interventions ;*
- *les dispositions relatives aux signataires, aux intervenants et au calendrier ;*
- *la nécessité de l'accès sans restriction à tout document comptable, pièce justificative ou autre information demandée dans le cadre de ses interventions ;*
- *le rappel des informations et documents que la personne ou l'entité doit lui communiquer ou mettre à sa disposition ;*
- *le souhait de recevoir une confirmation écrite des organes dirigeants de la personne ou de l'entité pour ce qui concerne les déclarations faites au commissaire aux comptes en lien avec sa mission ;*
- *le budget d'honoraires et les conditions de facturation. ».*

Dans d'autres circonstances, le commissaire aux comptes pourrait par exemple, notifier les caractéristiques particulières d'un ensemble consolidé, notamment en cas de Co-commissariat.

Le commissaire aux comptes de la SARL BEAU SOLEIL pourrait compléter la lettre de mission en mentionnant les éléments suivants :

- les dispositions relatives aux participations éventuelles d'autres professionnels du contrôle des comptes et d'experts, sous sa responsabilité, à certaines phases de ses interventions ;
- les dispositions relatives aux participations éventuelles d'auditeurs internes ou d'autres employés à certaines phases de ses interventions ;
- la nature et l'étendue des travaux qu'il entend mettre en œuvre au titre d'intervention s'inscrivant dans le cadre de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes.

Sous la demande du commissaire aux comptes, la société accuse réception de la lettre et confirme son accord sur les termes et conditions exposés. La lettre de mission fait partie intégrante du dossier de travail et est préalable à l'élaboration du plan de mission.

## **7. Définir le risque d'audit et ses composantes.**

L'audit est une démarche structurée visant à donner une opinion sur la conformité d'une chose avec un référentiel. La démarche d'audit est aussi appelée approche par les risques. L'approche par les risques reprend la notion de « risque d'audit », qui se définit comme le risque que le commissaire aux comptes exprime une opinion différente de celle qu'il aurait émise s'il avait identifié toutes les anomalies significatives. L'approche par les risques consiste à optimiser les diligences du commissaire aux comptes selon la probabilité forte ou faible de réalisation d'un événement et son impact financier fort ou faible s'y rapportant, avec l'assurance raisonnable qu'aucune anomalie significative n'a été détectée. L'assurance raisonnable correspond à la notion de l'assurance élevée mais non absolue du commissaire aux comptes dans l'exercice de sa mission, que l'information vérifiée ne comporte pas d'anomalies significatives.

Le risque d'audit comprend le risque d'anomalies significatives dans les comptes qui s'apparente au risque inhérent et au risque lié au contrôle, il s'agit là du risque propre à l'entité contrôlée. Le risque d'audit comprend également le risque de non-détection, risque propre à la mission d'audit.

- Le risque inhérent correspond à la possibilité que, sans tenir compte du contrôle interne qui pourrait exister dans l'entité, une anomalie significative se produise dans les comptes. Son étendue s'apprécie à l'étape de prise de connaissance du dossier.
- Le risque lié au contrôle correspond au risque qu'une anomalie significative ne soit ni prévenue ni détectée par le contrôle interne de l'entité et donc non corrigée en temps voulu. Son étendue s'apprécie elle, à l'étape d'évaluation du contrôle interne.
- Le risque de non-détection correspond au risque que le commissaire aux comptes ne parvienne pas à détecter une anomalie significative. Sa mesure se réfère à l'étape du contrôle des comptes.

L'étendue des risques se mesure à travers la démarche d'audit. La finalisation de la mission se rapportant à l'étape de formulation de l'opinion et d'établissement des rapports.

Le commissaire aux comptes a une obligation de moyens, non de résultat. S'il certifie à tort des états financiers, sa responsabilité ne sera engagée que s'il a mis en œuvre tous les moyens nécessaires et respecté ses diligences pour la conduite de sa mission. D'où la nécessité d'appréhender les risques d'une mission lors de la signature d'un mandat.

## C – TRAVAUX EFFECTUES PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

### 8. Quelle est la probabilité que le réviseur déclare une écriture quelconque fausse ?

Si une écriture correctement passée à 95% de chance d'être acceptée par le réviseur alors elle a 5% de chance de ne pas être acceptée par celui-ci. On sait que 80% des écritures sont correctement passées, alors la probabilité qu'une écriture correctement passée ne soit pas acceptée par le réviseur est de :  $80\% \times 5\% = 4\%$ .

Si 80% des écritures sont correctement passées alors 20% des écritures sont fausses. On sait qu'une écriture fautive a 80% de chance d'être détectée alors la probabilité de détection d'une écriture fautive est de :  $20\% \times 80\% = 16\%$ .

Soit, la probabilité que le réviseur déclare une écriture quelconque fautive est de :  $16\% + 4\% = 20\%$ .

### 9. Quelle est la probabilité que le réviseur déclare à tort qu'une écriture est fautive ?

La probabilité que le réviseur déclare à tort qu'une écriture est fautive s'apparente au rapport de la probabilité qu'une écriture correctement passée ne soit pas acceptée par celui-ci, sur la probabilité qu'il déclare une écriture quelconque fautive.

Soit, la probabilité que le réviseur déclare à tort qu'une écriture est fautive :  $4\% / 20\% = 20\%$ .

### 10. Quelle est la probabilité d'une décision erronée du réviseur ?

Si une écriture correctement passée à 95% de chance d'être acceptée par le réviseur alors elle a 5% de chance de ne pas être acceptée par celui-ci. On sait que 80% des écritures sont correctement passées, alors la probabilité qu'une écriture correctement passée ne soit pas acceptée par le réviseur est de :  $80\% \times 5\% = 4\%$ .

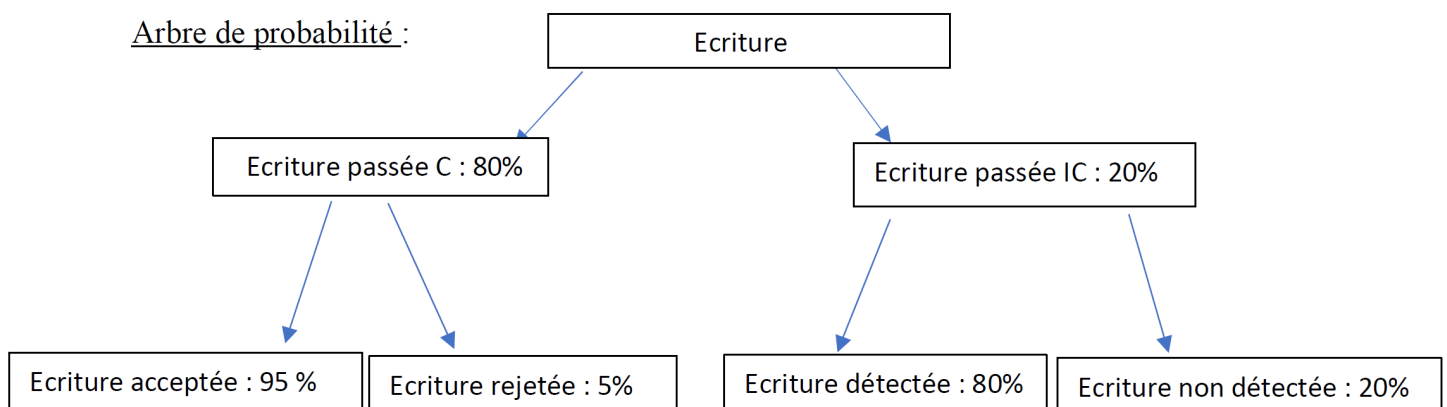
Si une écriture fautive a 80% de chance d'être détectée alors elle a 20% de chance de ne pas être détectée. Si 80% des écritures sont correctement passées alors 20% des écritures sont fatives. Alors, la probabilité qu'une écriture soit fautive et non détectée par le réviseur est de :  $20\% \times 20\% = 4\%$ .

La probabilité d'une décision erronée du réviseur s'apparente à la probabilité d'une écriture fautive non détectée et d'une écriture correctement passée non acceptée.

Soit, la probabilité d'une décision erronée du réviseur :  $4\% + 4\% = 8\%$ .

On pourrait également notifier la probabilité qu'une écriture correctement passée soit acceptée par le réviseur :  $95\% \times 80\% = 76\%$ .

Arbre de probabilité :



## **11. Définir une demande de confirmation de tiers. Préciser les types de confirmation et leurs différences.**

La NEP-505 formule le référentiel se rapportant à la demande de confirmation des tiers et en définit les termes et les étendues. Elle consiste en l'obtention de la part d'un tiers entretenant des liens d'affaires avec l'entité contrôlée, d'une déclaration directement adressée au commissaire aux comptes concernant une ou plusieurs informations.

Il revient au commissaire aux comptes, l'appréciation de la sélection des tiers à qui il souhaite adresser les demandes. Dans la pratique, la demande de confirmation est rédigée par le commissaire aux comptes et envoyée par le dirigeant de l'entité contrôlée. La lettre de demande mentionne le cadre d'un audit des comptes et précise généralement que la réponse doit être adressée directement au commissaire aux comptes. Le référentiel explicite deux types de confirmation, la demande de confirmation fermée par laquelle il est demandé au tiers de vérifier la cohérence de l'information fournie et la demande de confirmation ouverte par laquelle il est demandé au tiers de fournir lui-même l'information.

Les postes du bilan audité par cette technique font appel à une nature de confirmation spécifique.

- Le contrôle d'une créance client se fait par la demande de confirmation fermée. Le solde du client au sein de la société auditée est annoncé. L'objectif étant de vérifier que la créance est réelle et non surévaluée.
- Le contrôle d'une dette fournisseur se fait par la demande de confirmation ouverte. L'auditeur cherche à s'assurer de la comptabilisation exhaustive des factures fournisseurs et des règlements reçus. La demande de confirmation ouverte est adressée également aux banques, avocats, greffe du Tribunal de Commerce. Le commissaire aux comptes tente d'obtenir des informations extra-comptables pour motiver son opinion. Dans le cas de la comptabilisation d'une provision significative pour litige, il est impératif d'adresser une demande de confirmation à l'avocat référent.

Les étapes de la procédure de demande de confirmation de tiers sont :

- Sélection des comptes de tiers à confirmer ;
- Communication de la liste et du modèle de lettre au dirigeant ;
- Réception des réponses ;
- Traitement des réponses ;
- Contrôles complémentaires si le solde n'est pas confirmé ;
- Procédures alternatives en cas de non-réponse pour justifier le solde ;
- Synthèse et conclusions.

## **12. Quelle doit-être l'attitude du commissaire aux comptes dans ce cas de figure ?**

La NEP-505 formule le référentiel se rapportant à la demande de confirmation des tiers et explicite l'attitude du commissaire aux comptes dans divers cas de figure.

Le commissaire aux comptes détermine le contenu des demandes de confirmation des tiers et la sélection des tiers à qui il souhaite adresser les demandes de confirmation.

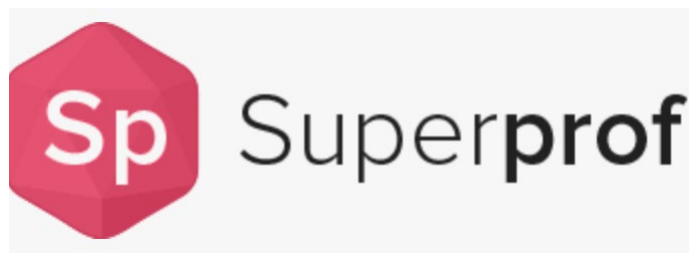
- Dans le cas où l'un des clients de la SARL BEAU SOLEIL a refusé de répondre à la demande de confirmation de tiers, le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures d'audit alternatives permettant de collecter les éléments qu'il estime nécessaires pour vérifier les assertions faisant l'objet du contrôle.
- Si la mise en œuvre de ces procédures alternatives ne permet pas de collecter les éléments suffisants et appropriés pour vérifier une assertion donnée, le commissaire aux comptes se verra établir des procédures d'audit supplémentaires afin de les obtenir.
- Si le commissaire aux comptes considère que le refus n'est pas fondé, il en tire les conséquences éventuelles dans son rapport selon l'importance de l'assertion s'y rapportant.

HABIBOU Mansour

Expert-comptable et CAC Mémorialiste – Intervenant BTS-DCG-DSCG

[mansourhabibou@yahoo.fr](mailto:mansourhabibou@yahoo.fr)

-[Superprof](#)



-[Teach'r](#)



**HABIBOU Mansour**

Senior Consultant IFRS & Prudential  
Expert-Comptable & CAC Mémorialiste

Intervenant BTS-DCG-DSCG

[mansourhabibou@yahoo.fr](mailto:mansourhabibou@yahoo.fr)

[+33\(0\)7 67 89 97 53](tel:+33(0)767899753)