

# DIPLÔME SUPERIEUR DE COMPTABILITE DE GESTION

## UE 4 - COMPTABILITE ET AUDIT

**SESSION 2024**

**CORRECTION**

**Durée de l'épreuve : 4 heures    Coefficient : 1,5**

**DOSSIER 1 – CONSOLIDATION**

**1.1 À l'aide de l'annexe 1.1 et en se basant sur le référentiel IFRS, présenter sous la forme d'un tableau synthétique, le périmètre de consolidation du groupe SPM. Le tableau mettra en évidence pour chaque filiale :**

- a. Les pourcentages de contrôle ;
- b. La nature du contrôle ;
- c. Les méthodes de consolidation ;
- d. Les pourcentages d'intérêt des propriétaires de la société mère ;
- e. Les pourcentages d'intérêt des participations ne donnant pas le contrôle.

Sociétés	Pourcentage de contrôle	Nature du contrôle	Méthodes de consolidation	Pourcentage d'intérêt des propriétaires de la société mère	Pourcentage d'intérêt des participations n'accordant pas le contrôle
SPM	100	Contrôle	IG	100	0
SAS CALENDULA (1)	60	Contrôle	IG	55	100 - 55 = 45
SA HIBISCUS	80	Contrôle	IG	80	100 - 80 = 20
SAS THYM (2)	35	IN	MEE/QP des actifs et passifs identifiables	31	35 - 31 = 4
SARL VALÉRIANE	70	Contrôle	IG	70	100 - 70 = 30
SA CITRONNELLE (3)	40	Contrôle	IG	28	100-28 = 72
SAS CAMOMILLE	60	Contrôle	IG	60	100 - 60 = 40

(1) SAS CALENDULA

$$\% \text{ Contrôle} = (6\ 000 + 3\ 000 * 2) / (10\ 000 + 5\ 000 * 2)$$

$$\% \text{ Contrôle} = 12\ 000 / 20\ 000$$

$$\% \text{ Contrôle} = 60 \%$$

$$\% \text{ Intérêt} = (6\ 000 + 3\ 000 + 2\ 000) / (10\ 000 + 5\ 000 + 5\ 000)$$

$$\% \text{ Intérêt} = 11\ 000 / 20\ 000$$

$$\% \text{ Intérêt} = 55 \%$$

(2) SAS THYM

$$\% \text{ Contrôle direct} = 15 \%$$

$$\% \text{ Contrôle indirect (SA HIBISCUS contrôlé par SPM)} = 20 \%$$

$$\% \text{ Contrôle} = 15 \% + 20 \% = 35 \%$$

Pourcentage d'intérêt des propriétaires de la société mère

$$\% \text{ Intérêt direct} = 15 \%$$

% Intérêt indirect = 80 % \* 20 % = 16 %

% Intérêt = 31 %

(3) SA CITRONNELLE : Contrôle selon IFRS 10

**1.2 À l'aide de l'annexe 1.2, présenter les écritures comptables qui semblent nécessaires au 31/12/2023. La nécessité des retraitements doit être justifiée (3 lignes maximum par retraitement). Les calculs seront détaillés de préférence sous forme de tableaux pour chaque opération :**

**a. L'emprunt obligataire ;**

En IFRS l'évaluation ultérieure d'un emprunt obligataire doit être réalisée selon la méthode du coût amorti, en utilisant la méthode du taux d'intérêt effectif (pas de frais d'émission, ni de prime de remboursement à l'actif).

	Ouverture	Variation	Clôture
Prime de remboursement	200 000		200 000
Amortissement prime de remboursement	40 000	40 000	80 000
Prime de remboursement nette	160 000	- 40 000	120 000
Frais émission	30 000		30 000
Amortissement Frais d'émission	6 000	6 000	12 000
Frais d'émission net	24 000	- 6 000	18 000
Emprunt coût amorti	9 962 079	43 953	10 006 032
Emprunt obligataire	10 150 000	0	10 150 000
Écart sur emprunt	187 921	43 953	- 143 968
Sous total actif/passif	- 3 921	- 2 047	- 5 968
Impôt différé	- 980	- 512	- 1 492
Net	- 2 941	- 1 535	- 4 476

Compte de bilan	Débit	Crédit	Compte de gestion	Débit	Crédit
Emprunt	143 968		RG	1 535	
Prime de remboursement		120 000	IS	512	
Frais d'émission		18 000	Charges intérêt	43 953	
Réserves SPM		2 941	DADP		46 000
Résultat SPM		1 535			
IDP		1 492			

**b. les provisions réglementées**

**Selon le référentiel IFRS, les écritures de nature fiscale doivent être éliminées.**

	Ouverture	Reprise	Dotation	Clôture
Provisions pour hausse des prix	10 000	4 000	2 000	8 000
ID	2 500	1 000	500	2 000
Net	7 500	3 000	1 500	6 000

Compte de bilan	Débit	Crédit	Compte de gestion	Débit	Crédit
Provisions pour hausse des prix	8 000		RADP	4 000	
Résultat SPM	1 500				2 000
IDP		2 000	DADP		1 500
Réserves SPM		7 500	RG		500
			IS		

**c. le prêt à une filiale**

**Les deux sociétés participant à l'opération sont intégrées globalement. L'élimination des transactions réciproques sera réalisée à 100 %.**

	Ouverture	Variation	Clôture
Prêt		3 000 000	3 000 000
Emprunt		3 000 000	3 000 000
Intérêts		120 000	120 000
Revenus de créance		120 000	120 000
Intérêts courus		60 000	60 000
ICNE		60 000	60 000

Compte de bilan	Débit	Crédit	Compte de gestion	Débit	Crédit
Emprunt	3 000 000		Revenus	120 000	
ICNE	60 000		Intérêt		120 000
Prêt		3 000 000			
Intérêts courus		60 000			

**1.3 À l'aide de l'annexe 1.3 relative à la SAS CAMOMILLE :**

**a. Présenter la juste valeur des actifs identifiables acquis et des passifs repris de la SAS CAMOMILLE puis comptabiliser les écritures dans le journal de consolidation au 31/12/2023 ;**

Éléments	Valeur comptable	Valeur utilité	Écart d'évaluation sur actifs et passifs identifiables
Marque	0	100 000	100 000
Terrain	1 000 000	1 200 000	200 000
Bâtiments	400 000	700 000	300 000
E.E brut			600 000
Impôt différé		600 000 * 0,25	150 000
E.E net			450 000

Capitaux propres (01/01/2019)	1 350 000
E.E net	450 000
JV des actifs et passifs repris	1 800 000

**Enregistrement de l'écart d'évaluation net**

Compte de bilan	Débit	Crédit	Compte de gestion	Débit	Crédit
Marque	100 000				
Terrain	200 000				
Bâtiments	300 000				
Réserves Camomille		450 000			
IDP		150 000			

**Enregistrement de l'amortissement de l'écart d'évaluation**

Amortissement Bâtiment =  $300\ 000 / 10 * 5 = 150\ 000$

DADP =  $300\ 000 / 10 = 30\ 000$

Compte de bilan	Débit	Crédit	Compte de gestion	Débit	Crédit
Réserves Camomille	90 000		DADP	30 000	
Résultat Camomille	22 500		RG		22 500
IDA	37 500		IS		7 500
Amortissement Bâtiment		150 000			

**b. Calculer le goodwill éventuel en utilisant la méthode du goodwill complet puis enregistrer au journal de consolidation au 31/12/2023 l'écriture correspondante ;**

Éléments	GRUPE (60 %)	PNDPC (40 %)	TOTAL (100 %)
Coût d'acquisition des titres	1 800 000 (1)	1 020 000 (2)	2 820 000
- JV actifs et passifs repris	1 800 000 * 0,6 (1 080 000)	1 800 000 * 0,4 (720 000)	1 800 000
=	720 000	300 000	1 020 000

(1) Les frais d'acquisition ne sont pas pris en compte en IFRS. La valeur des titres, et donc de l'entreprise acquise, est indépendante des coûts connexes encourus par l'acheteur, car par définition ces frais ne sont pas payés aux vendeurs mais à des prestataires et/ou intermédiaires. La juste valeur correspond au prix payé aux cédants.

(2) JV des PNDPC =  $1\,800\,000 / 0,6 * 0,4 * 0,85 = 1\,020\,000$

Compte de bilan	Débit	Crédit	Compte de gestion	Débit	Crédit
Goodwill	1 020 000				
TP		720 000			
PNDPC		300 000			

**c. Présenter le tableau de partage des capitaux propres puis enregistrer au journal de consolidation du bilan au 31/12/2023 l'écriture correspondante.**

ÉLÉMENTS	TOTAL 100	PROPRIÉTAIRE 60	PNDPC 40
Capital Camomille	600 000	360 000	240 000
Réserves Camomille (1)	1 260 000	756 000	504 000
Élimination des titres (2)	(1 080 000)	(1 080 000)	
= Réserves consolidées		36 000	
Résultat camomille	277 500	166 500	111 000
TOTAL PNDPC			855 000

1. Solde des réserves Camomille après retraitement =  $900\,000 + 450\,000 - 90\,000 = 1\,260\,000$
2. Solde des titres de participation =  $1\,800\,000 - 720\,000 = 1\,080\,000$
3. Solde résultat Camomille =  $300\,000 - 22\,500 = 277\,500$

Compte de bilan	Débit	Crédit	Compte de gestion	Débit	Crédit
Capital Camomille	600 000				
Réserves Camomille	1 260 000				
Résultat Camomille	277 500				
Titres de participation		1 080 000			
Camomille		36 000			
Réserves consolidées		166 500			
Résultat consolidé					
PNDPC		855 000			

**1.4 À l'aide de l'annexe 1.4 relative à la SAS THYM :**

**a. Présenter le tableau de partage des capitaux propres au 31/12/2023 de la société THYM selon la méthode de la consolidation directe ;**

ÉLÉMENTS	TOTAL 100 %	TOTAL INTÉGRÉ 35%	PROPRIÉTAIRE 31%	PNDPC 4%
Capital THYM	600 000	210 000	186 000	24 000
Réserves THYM	500 000	175 000	155 000	20 000
Élimination des titres				
- SPM	(150 000)		(150 000)	
- HIBISCUS	(200 000)		(160 000)	(40 000)
= Réserves consolidées			31 000	
Résultat THYM	90 000	31 500	27 900	3 600
TOTAL PNDPC				7 600

**b. Enregistrer au 31/12/2023 les écritures correspondantes au journal de consolidation du bilan et du compte de résultat.**

Titres MEE = 210 000 + 175 000 + 31 500 = 416 500

Compte de bilan	Débit	Crédit	Compte de gestion	Débit	Crédit
Titres MEE	416 500		RG	27 900	
TP SPM		150 000	Quote-part mise en		27 900
TP HIBISCUS		200 000	équivalence		
Réserves consolidées		31 000			
Résultat consolidé		27 900			
PNDPC		7 600			

**1.5 Cette prise de participation complémentaire de 10 % aura-t-elle une incidence sur le goodwill initial ? Aucun calcul n'est demandé.**

Dans un regroupement d'entreprises réalisé par étapes, l'acquéreur doit réévaluer les titres de capitaux propres qu'il détenait précédemment dans l'entreprise acquise à la juste valeur à la date d'acquisition et comptabiliser l'éventuel profit ou perte en résultat net ou dans les autres éléments du résultat global, selon le cas.

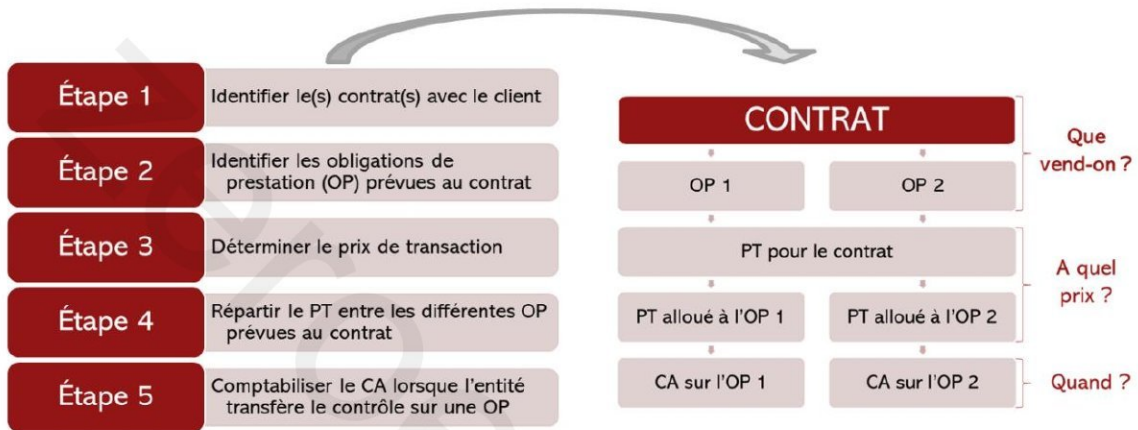
Le goodwill est figé à la date de prise de contrôle.

En l'espèce, la prise de contrôle a eu lieu au 01/01/2019 à hauteur de 60 %. Le goodwill est déjà calculé à cette date et est figé. Le résultat lié à l'écart sur les titres complémentaires (10 %) devra être comptabilisé en profit.



**DOSSIER 2 - Normes IFRS**

**2.1. Citer les 5 étapes du processus de reconnaissance du chiffre d'affaires telles que définies par la norme IFRS 15 - reconnaissance du revenu des contrats avec les clients. Les 5 étapes du processus de reconnaissance du chiffre d'affaires telles que définies par la norme IFRS 15 sont les suivantes :**



OP : Obligation de prestation (promesses effectuées au client)

PT : Prix de transaction (ou juste valeur du prix total) à la négociation du contrat (incluant esc/RRR)

**2.2. À l'aide de l'annexe 2.1, analyser les contrats conclus avec les enseignes spécialisées dans le cadre de l'action n°1 et indiquer leur traitement comptable.**

Il s'agit ici de l'étape 1 du processus de reconnaissance du chiffre d'affaires en IFRS, et de savoir si il y a deux contrats à analyser ou un contrat unique au sens de l'IFRS 15.

Le paragraphe 17 de la norme précise que *l'entité doit regrouper des contrats conclus en même temps (...) et les comptabiliser comme un seul contrat si au moins une des conditions ci-dessous est remplie :*

Conditions de regroupement selon l'IFRS 15	Cas du groupe SPM
a. les contrats sont négociés en bloc et visent un objectif commercial unique	Les deux contrats (fourniture d'un distributeur automatique + approvisionnement du distributeur) sont signés avec les mêmes enseignes spécialisées à la même date et l'objectif est unique : approvisionner en produits cosmétiques bio au travers d'un distributeur automatique permettant de répondre aux conditions d'hygiène strictes et vendre en vrac. → Condition satisfaite.
b. le montant de la contrepartie à payer en vertu d'un contrat	En l'espèce, il est impossible d'exécuter le deuxième contrat sur la fourniture de produits cosmétiques bio sans avoir installé le distributeur automatique (premier contrat).

<i>dépend du prix ou de l'exécution de l'autre contrat ;</i>	→ Condition satisfaite.
<i>c. les biens ou services promis dans les contrats constituent une seule obligation de prestation.</i>	A priori il y a bien deux promesses effectuées au client : <ul style="list-style-type: none"> <li>• OP n°1 : fourniture d'un distributeur automatique ;</li> <li>• OP n°2 : approvisionnement / fourniture de produits cosmétiques sur plusieurs années.</li> </ul> → Condition non satisfaite.

Ici, deux conditions sont satisfaites, il conviendra d'analyser ces deux contrats signés à la même date comme un unique contrat regroupé, et de répartir le prix de transaction total sur les deux contrats aux deux obligations de prestations suivantes (en l'espèce les deux contrats sont deux OP) :

- OP n°1 : fourniture d'un distributeur automatique ;
- OP n°2 : approvisionnement / fourniture de produits cosmétiques sur plusieurs années.

### 2.3. Pour l'action n°2, indiquer le chiffre d'affaires de l'année 2023 selon la norme IFRS 15.

**Étape 1 : identifier le contrat conclu avec le client → RAS.**

**Étape 2 : identifier les différentes obligations de prestation (OP) prévues au contrat**

Lors de la passation d'un contrat avec un client (donc à l'origine), l'entité doit apprécier les biens ou services promis dans le contrat et identifier comme une obligation de prestation chaque promesse de fournir au client un bien ou un service distinct ou une série de biens ou services distincts qui sont essentiellement les mêmes et qui sont fournis au client au même rythme.

Une analyse substantielle du contrat permettra de déterminer si les biens et services rendus sont distincts ou non.

**En l'espèce :**

- Opération 1 : vente de 500 000 millilitres de lotions apaisantes à la campanule (1 000 000 € correspondant à 500 000 millilitres \* 2 € de prix de vente) ;
- Opération 2 : programme de fidélité (90 000 € de manière isolée – correspondant aux estimations de points utilisés à l'origine des ventes de décembre 2023 soit 500 000 millilitres / 500 millilitres \* 50 millilitres de programme fidélité \* 2€ \* 90%).

*Remarque du correcteur : les ventes de décembre sont des ventes réelles qui proviennent des achats réalisés par les utilisateurs des distributeurs. Les statistiques de ventes réellement effectuées (500 000 millilitres en décembre 2023) ne précisent pas les millilitres pouvant bénéficier de l'offre promotionnelle (les clients ayant acheté + de 500 millilitres en une vente). Il apparaît difficile d'appliquer le taux de probabilité de 40% qu'un client achète 500 millilitres alors même qu'on raisonne en ventes réelles sur décembre 2023. Le taux de 40% ne doit donc pas être utilisé.*

### Étape 3 : déterminer le prix de transaction

Le prix de transaction est le montant de contrepartie auquel l'entité s'attend à avoir droit en échange de la fourniture de biens ou de services promis à un client, à l'exclusion des sommes perçues pour le compte de tiers.

En l'espèce, PT = vente de décembre 1 000 000 €.

### Étape 4 : répartir le prix de transaction entre les différentes obligations de prestation prévues au contrat

La répartition du prix de transaction a pour objectif d'affecter à chaque obligation de prestation distincte (ou bien ou service distinct) un montant qui reflète le montant de contrepartie auquel l'entité s'attend en échange de la fourniture des biens ou des services promis au client.

En l'espèce,

- PT alloué à l'OP 1 :  $1\,000\,000 \times 1\,000\,000 / 1\,090\,000 = 917\,431$
- PT alloué à l'OP 2 :  $1\,000\,000 \times 90\,000 / 1\,090\,000 = 82\,569$
- Le total est bien de 1 000 000 €

### Étape 5 : comptabiliser des produits lorsque l'entité remplit une obligation de prestation

L'entité doit comptabiliser des produits des activités ordinaires lorsqu'une obligation de prestation est remplie (ou au fur et à mesure qu'elle est remplie) par la fourniture au client d'un bien ou d'un service promis (c'est-à-dire en transférant un actif).

La comptabilisation peut se faire progressivement (exemple : contrat de maintenance) ou à une date donnée (exemple : livraison d'un bien).

Un bien ou un service (un actif) est transféré lorsque le client obtient (ou à mesure qu'il l'obtient) le contrôle du bien ou du service.

En l'espèce :

- Transfert contrôle OP1 : vente des lotions donc en décembre 2023
- Transfert contrôle OP2 : lors de l'utilisation du programme en 2024 → comptabilisation en PCA

Compte	Libellé	Débit	Crédit
	Créance client ou Banques (B)	1000 000	
	Ventes de produits finis / pdts ordinaires (R)		917 431
	Produits constatés d'avance PCA (B)		82 569
	<i>31/03/2023, Ventes de PF &amp; attributions des points (estimation)</i>		

**DOSSIER 3 - Fusion****3.1. Expliquer le principe de la fusion-renonciation.**

La société absorbante VALÉRIANE reçoit l'apport de la société absorbée CITRONNELLE, qu'elle doit rémunérer par des actions nouvelles. Une partie de ces actions nouvelles lui revient puisqu'elle est actionnaire de la société absorbée (à hauteur de 40%). Pour éviter ce phénomène de détention d'actions propres, la société absorbante limite l'augmentation de son capital aux titres destinés à rémunérer les associés de l'absorbée autres qu'elle-même (60% des actions CITRONNELLE). La société absorbante renonce à ses droits sur la société absorbée. Il s'agit d'une fusion renonciation.

**3.2. Justifier la parité d'échange et calculer le montant unitaire de la soulte.****3.2.1. Quant à la parité d'échange**

Nombre de titres VALÉRIANE (absorbante) : 2 000 titres (200 000 capital / 100 VN)

Nombre de titres CITRONNELLE (absorbée) : 1 600 titres (80 000 capital / 50 VN)

Valeur du titre VALÉRIANE (absorbante) : 180 € (360 000 de VRg / 2 000 titres)

Valeur du titre CITRONNELLE (absorbée) : 93,75 € (150 000 de VRg / 1 600 titres)

Parité d'échange : VR u bée / VR u bante = 93,75 / 180 correspond à peu près à 1/2, soit 2 titres CITRONNELLE contre 1 titre VALÉRIANE

**3.2.2. Quant à la soulte unitaire**

La soulte unitaire permet d'égaliser l'échange retenu de 1 part de la SARL VALÉRIANE en échange de 2 actions de la SA CITRONNELLE.

$$1 * VR u VALÉRIANE + Soulte = 2 * VR u CITRONNELLE$$

$$1 * 180 € + Soulte = 2 * 93,75$$

$$180 + Soulte = 187,5$$

$$Soulte = 7,5€$$

**3.3. Déterminer le nombre de titres à émettre par la SARL VALERIANE, le montant de l'augmentation de capital, ainsi que le montant total de la soulte.****3.3.1. Quant au nombre de titres à émettre par la SARL VALERIANE**

Nombre de titres VALÉRIANE à émettre = (Nombre de titres CITRONNELLE - Nombre de titres CITRONNELLE détenue par VALERIANE) \* Parité

$$= (1 600 - 640) * \frac{1}{2} = 480 \text{ titres VALÉRIANE créés}$$

**3.3.2. Quant à l'augmentation de capital de la SARL VALERIANE**

Augmentation de capital = nombre de titres VALÉRIANE créés \* VN titres VALÉRIANE = 480 \* 100 € = 48 000 €

**3.3.3. Quant au montant total de la soulte**

Valeur réelle des titres CITRONNELLE portée à l'échange = (1 600 - 640) \* 93,75 € de VRu = 90 000 €.

Valeur réelle des titres VALÉRIANE créés en échange = 480 \* 180 de VR u = 86 400 €.

Montant de la soulte totale : 90 000 - 86 400 = 3 600 €

**3.4. Vérifier que le montant de la soulte est conforme à la réglementation.**

La soulte (3 600 €) est inférieure à 10% de la valeur nominale des actions attribuées (48 000 € \* 10% = 4 800 €). La soulte est conforme à la réglementation.

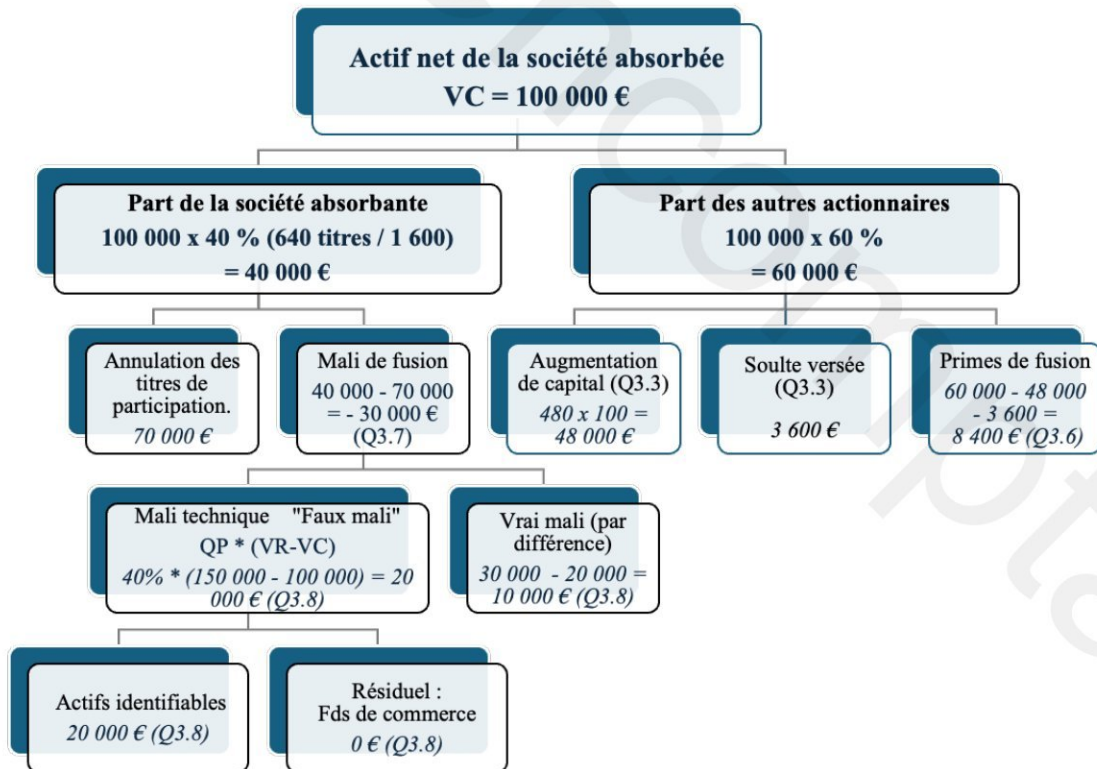
**3.5. Déterminer le mode d'évaluation des apports en justifiant la réponse et en déduire le montant des apports.**

La valeur d'apport est la valeur à laquelle les actifs et les dettes de la société dissoute vont être inscrits dans le bilan de la société recevant les apports.

La société VALÉRIANE :

- détient 40% des droits de vote de CITRONNELLE, et ;
- a le droit de nommer, de réaffecter ou de révoquer les principaux dirigeants de la SA CITRONNELLE qui ont la capacité de diriger les activités pertinentes a le contrôle est exclusif de fait et donc «commun » au sens du titre de la fusion.

Il n'y a pas lieu ici de rechercher le sens de la fusion car dans les deux cas (à l'endroit et à l'envers) les apports sont évalués à la valeur comptable, soit : 100 000€ (montant de l'actif net comptable ou capitaux propres).



**3.6. Calculer la prime de fusion initialement constatée chez la SARL VALERIANE.**

Primes de fusion = Part de l'ANC revenant aux autres actionnaires - augmentation de capital - soulte = 60 000 - 48 000 - 3 600 = 8 400 €

### 3.7. Calculer le mali de fusion.

Le mali de fusion représente l'écart négatif entre l'actif net, positif ou négatif, reçu par l'entité absorbante à hauteur de sa participation détenue dans l'entité absorbée, et la valeur comptable de cette participation.

$$\text{Mali de fusion} = 40\,000 - 70\,000 = -30\,000 \text{ €}$$

### 3.8. Procéder à la qualification et à l'affectation du mali de fusion.

Le mali de fusion peut être décomposé en deux éléments :

- le mali technique (appelé également « faux mali ») ;
- au-delà du mali technique (appelé également « vrai mali »).

Le mali technique est dû, à hauteur de la participation dans l'absorbée, aux plus-values latentes sur éléments d'actif comptabilisés ou non dans les comptes de l'absorbée, déduction faite des passifs non comptabilisés (en l'absence d'obligation comptable) dans les comptes de la société absorbée (provisions pour pensions, impôts différés passifs par exemple).

$$\text{Donc mali technique} = \text{QP} * (\text{VR} - \text{VC}) = 40\% * (150\,000 - 100\,000) = 20\,000 \text{ €}$$

→ Le mali technique est comptabilisé à l'actif du bilan de l'entité absorbante, en fonction des différentes natures d'actifs sous-jacents auxquels il a été affecté.

Tableau d'affectation comptable du mali technique

Actifs	Valeur comptable sociale (1)	Valeur réelle fiable (2)	Plus-value latente (3) = (2) - (1)	Impôt latent le cas échéant (4)	Plus-value latente nette d'impôt (3) - (4)	Affectation du mali au prorata des plus-values latentes nettes d'impôt dans la limite de celles-ci
Actifs incorporels						
Actifs corporels				(1)		(2)
• Immeuble	NC	NC	30 000	0	30 000	17 142,86
• Autres immo	NC	NC	5 000	0	5 000	2 857,14
Actifs financiers						
Actif circulant						
Total mali de fusion sur actifs identifiables						20 000
Mali résiduel affecté au fonds commercial						0
Total mali technique						20 000

1. Pour bénéficier du régime de faveur des fusions et donc du sursis d'imposition, l'absorbante est supposée continuer l'activité de l'absorbée. Il y aura donc un impôt latent que lorsqu'une cession de l'actif est prévue à brève échéance. Le sujet précise que ces actifs ne sont pas destinés à être revendus à brève échéance.
2. Si le mali technique est inférieur à la somme des plus-values latentes estimées de manière fiable sur les éléments d'actifs identifiés, il est affecté aux actifs apportés au prorata des plus-values latentes.

$$\text{Pour l'immeuble} : 20\,000 * 30\,000 / 35\,000 = 17\,142,86$$

$$\text{Pour les autres actifs corporels} : 20\,000 * 5\,000 / 35\,000 = 2\,857,14$$

NB : le tableau d'affectation du mali n'est pas nécessaire pour le sujet, en effet la somme des plus-values de 35 000 € concerne le même poste (des actifs corporels) et doit être comptabilisé dans le même compte.

Le vrai mali est déterminé par différence :  $30\ 000 - 20\ 000 = 10\ 000\ €$

→ La part du mali de fusion non représentative d'une plus-value latente d'un actif (le « vrai mali ») est enregistrée en charges financières. Elle provient d'un complément de dépréciation de la participation de l'absorbante dans l'absorbée qui n'a pas été constatée.

### 3.9. Enregistrer l'opération de fusion chez la SARL VALERIANE.

Compte	Libellé	Débit	Crédit
4561	Société absorbée CITRONNELLE	100 000	
2187	Mali de fusion sur actifs corporels	20 000	
668	Autres charges financières	10 000	
101	Capital		48 000
512	Banques		3 600
1042	Prime de fusion		8 400
261	Titres de participation		70 000
	<i>Absorption de la société CITRONNELLE</i>		

Compte	Libellé	Débit	Crédit
213	Construction	120 000	
2154	Matériel	20 000	
21...	Autres immo corporelles	8 000	
411	Client	7 000	
3...	Stocks	3 500	
512	Banque	6 000	
16...	Dettes financières		50 000
42/43	Dettes sociales		7 500
401	Dettes fournisseurs		7 000
4561	Société absorbée CITRON		100 000
	<i>Réalisation de l'apport</i>		

**DOSSIER 4 – AUDIT ET COMMISSARIAT AUX COMPTES****4.1. Préciser si la mission de présentation des comptes de la SAS THYM pourrait être confiée à Antoine, cousin de Claire et Gwen. Justifier la réponse.**

Il convient de préciser que si Antoine réalise une mission de présentation des comptes, il s'agit ici d'une intervention en qualité d'expert-comptable (mission de présentation des comptes prévue dans la NP 2300).

Le code de déontologie des EC expose (Décret n°2012-432 - Article 145) que : les personnes mentionnées à l'article 141 (experts-comptables, société d'expertise comptable, experts-comptables salariés, salariés de CGA inscrits au tableau de l'OEC) exercent leur activité avec compétence, conscience professionnelle et indépendance d'esprit. Elles doivent s'attacher à ne jamais :

- se placer dans une situation qui puisse diminuer leur libre arbitre ou faire obstacle à l'accomplissement de tous leurs devoirs ;
- se trouver en situation de conflit d'intérêts.

Il est aussi interdit aux EC d'effectuer des travaux d'expertise comptable, de révision comptable ou de comptabilité pour les entreprises dans lesquelles ils possèdent directement ou indirectement des intérêts substantiels (ord. 10 sept. 1945, art.22, al.5).

Le code de déontologie et l'ordonnance de 45 précisent que l'expert-comptable doit être indépendant d'esprit, éviter toute situation de conflit d'intérêts et que ce dernier ne doit pas avoir d'intérêts substantiels. La réglementation de l'expert-comptable ne vise aucun lien familial interdit et n'impose pas "*d'être et paraître indépendant*".

En l'espèce, Antoine est le cousin de Claire et Gwen qui le sollicite pour réaliser une mission de présentation des comptes en qualité d'expert-comptable.

La réglementation ne vise aucune interdiction quant à la production de comptes par un cousin tant que l'expert-comptable est indépendant d'esprit, qu'il ne se situe pas dans une situation de conflit d'intérêt et qu'il ne possède pas un intérêt substantiel - ce qui ne semble pas être le cas pour la SAS THYM. Antoine pourra à priori effectuer la mission de présentation des comptes de la SAS THYM.

**4.2. Indiquer les critères de répartition des travaux d'audit des comptes entre les co-commissaires aux comptes.**

La NEP-100. Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes précise :

06. Les procédures d'audit nécessaires à la mise en œuvre du plan de mission et définies dans le programme de travail sont réparties de manière concertée entre les commissaires aux comptes.

07. La répartition entre les commissaires aux comptes des travaux nécessaires à la réalisation de l'audit des comptes est équilibrée et effectuée sur la base de critères :

- quantitatifs, tel que le volume d'heures de travail estimé nécessaire à la réalisation de ces travaux, le volume horaire affecté à un des commissaires aux comptes ne devant pas être



disproportionné par comparaison avec ceux attribués aux autres commissaires aux comptes ;  
et

- qualitatifs, tels que l'expérience ou la qualification des membres des équipes d'audit.

#### 4.3. Préciser si cette répartition peut être modifiée au cours du mandat.

La NEP-100. Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes précise :  
08. Cette répartition est modifiée régulièrement pour tout ou partie au cours du mandat de manière concertée entre les commissaires aux comptes.

En l'espèce, les co-commissaires aux comptes du groupe SPM doivent obligatoirement et au moins une fois par mandat modifier la répartition des travaux. On parle de rotation des cycles d'audit.

L'objectif de la rotation des travaux est que chaque CAC ait pu travailler sur toutes les sections à risque pendant la durée du mandat.

#### 4.4. Citer les différentes formulations que peut prendre l'opinion des commissaires aux comptes pour les comptes sociaux ou pour les comptes consolidés d'un groupe.

Les différentes opinions pour le rapport sur les comptes annuels (RCA - opinion sur les comptes sociaux) et le rapport sur les comptes consolidés (RCC) sont identiques (NEP 700).

#### Les conclusions d'un rapport d'audit légal (RCA ou RCC)

Conclusion	Dans quel cas ?
<b>Certification des comptes</b>	Lorsque l'audit des comptes mis en œuvre a permis d'obtenir l'assurance élevée, mais non absolue, du fait des limites de l'audit, est qualifiée, par convention, d'assurance raisonnable que les comptes pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives.
<b>Certification avec réserves</b>	- Pour désaccord : lorsque l'auditeur a identifié au cours de son audit des anomalies significatives clairement circonscrites et que celles-ci n'ont pas été corrigées. - Pour limitation : lorsque l'auditeur n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes. <i>Ex. : impossibilité pour le CAC d'assister à l'inventaire physique durant la crise du Covid-19 – réserve limitée aux stocks.</i>
<b>Refus de certifier</b>	Lorsque l'auditeur a détecté, au cours de son audit des comptes, des anomalies significatives dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites et que celles-ci n'ont pas été corrigées.
<b>Impossibilité de certifier</b>	Lorsque l'auditeur n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion ou lorsqu'il est dans l'impossibilité d'exprimer une opinion en raison de multiples incertitudes, dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites. <i>Ex. : impossibilité pour le CAC de réaliser sa mission d'audit.</i>