

DIPLÔME SUPÉRIEUR DE COMPTABILITÉ ET DE GESTION

UE4 – COMPTABILITÉ ET AUDIT

SESSION 2020

Éléments indicatifs de corrigé

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

Partie 1 – Analyse du périmètre de consolidation

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

Société	% de contrôle	Nature du contrôle	Méthode de consolidation	% intérêt propriétaire	% intérêt participation ne donnant pas le contrôle
SARL BEAU SOLEIL	60 %	Contrôle	intégration globale	60 %	40,00 %
SAS NINA DECOUPE	52 % + 30 % = 82%	Contrôle	intégration globale	52 % × 60 % + 30 % = 61,2 %	38,80 %
SA TEXTILE FLASH	67,39 % (cf. détail 1)	Contrôle	intégration globale	55 % (cf. détail 1)	45 %
SA PRINT LASER	80 %/92 % = 86,96 % (cf. détail 2)	Contrôle	intégration globale	83,47 % (cf. détail 2)	16,53 %
SAS REAL PRINT	52 %	Contrôle	intégration globale	43,41 %	56,59 %

Détail 1 : société « TEXTILE FLASH »

$$\% \text{ de contrôle} \dots\dots\dots \frac{350 \text{ AO} + 200 \text{ ADVD} \times 2 + 800 \text{ ObC}}{700 \text{ AO} + 300 \text{ ADVD} \times 2 + 1\,000 \text{ ObC}} = \frac{1\,550}{2\,300} \dots\dots 67,39 \%$$

$$\% \text{ d'intérêt} \dots\dots\dots \frac{350 \text{ AO} + 200 \text{ ADVD}}{700 \text{ AO} + 300 \text{ ADVD}} = \frac{550}{1\,000} \dots\dots\dots 55 \%$$

Détail 2. Autocontrôle (SA « PRINTLASER »)

% de contrôle : il faut éliminer les actions d'autocontrôle $\frac{80\%}{100\% - 8\%} \dots\dots\dots 86,96\%$

% d'intérêt : il faut poser un système de 2 équations à 2 inconnues :

$$\begin{cases} M \text{ dans } P = 80\% + 8\%R \\ M \text{ dans } R = 52\%P \end{cases} \quad \text{d'où} \quad \begin{cases} P = 80\% + (8\% \times 52\%P) \rightarrow P = \frac{80\%}{1 - 8\% \times 52\%} = 83,47\% \\ R = 52\% \times 83,47\% = 43,40\% \end{cases}$$

Partie 2 – Opération de restructuration des activités

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

L'opération qui est en train d'être réalisée est un **apport partiel d'actif**. C'est une « opération par laquelle une société apporte un ensemble d'actifs et de passifs constituant une **branche autonome**, à une autre personne morale et reçoit **en échange des titres** remis par la société bénéficiaire des apports » (PCG art. 710-2).

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 » ?

Valeur réelle du titre « PRINTLASER » :

Capitaux propres	120 000 + 12 000 + 8 000	140 000 €
Plus ou moins-value (hors fiscalité)	Sur immobilisations incorporelles250 000 – 160 000 90 000 Sur stocks12 000 – 14 000 (2 000) Sur créances :24 000 – 12 000 12 000	100 000 €
Valeur réelle totale	100 000 + 140 000	240 000 €
Nombre total d'actions « PRINTLASER »	120 000 / 20	6 000
Valeur unitaire réelle d'un titre « PRINTLASER »	240 000 / 6	40 €

Valeur réelle de la branche « Dépliants publicitaires » :

Postes concernés	Valeur réelle
Matériel industriel	290 000 €
Stocks	40 000 €
Emprunt	(20 000) €
Dettes fournisseurs	(30 000) €
Valeur totale réelle de la branche	280 000 €

Nombre d'actions à émettre : $280\ 000/40 = 7\ 000$ actions PRINT LASER à remettre à TEXTILE FLASH.

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

La SA « MODERNE D'IMPRESSION » contrôle la SA « TEXTILE FLASH ». Il en est de même de la SA « PRINTLASER » (question 1).

Les deux sociétés sont sous **contrôle commun** de la SA « MODERNE D'IMPRESSION » avant l'opération.

Il n'est donc pas utile de déterminer le sens de la fusion : le mode de valorisation des apports est la **valeur comptable**.

Valeur comptable des apports :

Postes	Valeur comptable
Matériel industriel	Montant brut240 000
	Amortissement.....(42 000)
Stocks de marchandises	35 000
Emprunts	(18 000)
Dettes fournisseurs	(15 000)
Valeur comptable	200 000

5. Passer les écritures comptables chez la SA « PRINTLASER »

Compte	01/01/2019	DÉBIT	CRÉDIT
456	« PRINTLASER », Compte d'apport	200 000	
101	Capital social (7000 × 20)		140 000
1043	Prime d'apport (par différence)		60 000

Compte	01/01/2019	DÉBIT	CRÉDIT
215	Matériel industriel	198 000	
370	Stocks de marchandises	35 000	
164	Emprunt		18 000
401	Dettes fournisseurs		15 000
456	« PRINTLASER », Compte d'apport		200 000
<i>Réalisation des apports</i>			

Remarque : il est possible de débiter l'apport de matériel pour sa valeur brute (240 000) et de créditer les amortissements (42 000).

6. Passer les écritures comptables chez la SA « TEXTILEFLASH »

Actif immobilisé

Les écritures (I) doivent être passées pour être conformes aux préférences indiqués relatives à l'avis CU-2005-C. Les écritures (II) peuvent être regroupées (voir à la fin), mais il s'agit alors d'une inscription globale du prix des apports, ce qui n'est pas conforme à l'énoncé. L'écriture (0) n'est pas passée : elle est indiquée pour mémoire.

Compte	01/01/2019 (II)	DÉBIT	CRÉDIT
467	Société « TEXTILEFLASH »	198 000	
775	Produits de cession d'éléments d'actifs		198 000
<i>Apport des actifs à la valeur comptable</i>			

Compte	01/01/2019 (I)	DÉBIT	CRÉDIT
675	Valeur comptable des éléments d'actifs	198 000	
2815	Amortissement du matériel industriel	42 000	
215	Matériel industriel		240 000
<i>Sortie des actifs immobilisés</i>			

Stocks :

Compte	01/01/2019 (II)	DÉBIT	CRÉDIT
467	Société « TEXTILEFLASH »	35 000	
778	Produits exceptionnels divers		35 000
<i>Apport des stocks</i>			

Compte	01/01/2019 (0)	DÉBIT	CRÉDIT
6037	Variation de stock de marchandises	35 000	
370	Stock de marchandises		35 000
<i>Sortie des stocks – Pour mémoire : cette écriture doit être omise à cette date car elle est passée à l'inventaire –.</i>			

Compte	01/01/2019 (I)	DÉBIT	CRÉDIT
678	Charges exceptionnelles diverses	35 000	
791	Transfert de charge		35 000
<i>Reclassement du résultat d'exploitation (6037) en résultat exceptionnel</i>			

Passif :

Compte	01/01/2019 (II)	DÉBIT	CRÉDIT
678	Charges exceptionnelles diverses	33 000	
467	Société « TEXTILFLASH »		33 000
<i>Apport de dettes</i>			

Compte	01/01/2019 (I)	DÉBIT	CRÉDIT
401	Dettes fournisseurs	15 000	
164	Emprunt	18 000	
778	Produits exceptionnels divers		33 000
<i>Sortie des dettes</i>			

Remarque : les écritures (II) peuvent être regroupées de la manière suivante (solution non conforme à l'énoncé) :

Compte	01/01/2019	DÉBIT	CRÉDIT
467	Société « TEXTILEFLASH »	200 000	
678	Charges exceptionnelles diverses	33 000	
778	Produits exceptionnels divers		35 000
775	Produits de cession d'éléments d'actifs		198 000

Rémunération des apports

DÉBIT	01/01/2019	DÉBIT	CRÉDIT
261	Titre de participation TEXTILEFLASH	200 000	
467	Société TEXTILEFLASH		200 000
<i>Rémunération des apports (soldes des comptes)</i>			

Partie 3 – Comptes de groupe

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

Comptes individuels :

La société « MODERNE D'IMPRESSION » étant une société de droit français, doit présenter ses comptes individuels conformément aux normes du PCG (règlement ANC 2014-03).

Comptes consolidés :

La société « MODERNE D'IMPRESSION » est cotée sur EURONEXT GROWTH qui **n'est pas d'un marché réglementé**. En conséquence, elle peut établir ses comptes consolidés selon les normes IFRS ou CRC99-02.

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

1^{ère} exception : lorsque l'entité qui en contrôle une autre a elle-même une entité mère ultime ou intermédiaire qui prépare des comptes consolidés conformes aux IFRS et dont les titres sont mis à la disposition du public, elle est exemptée d'établir des comptes consolidés. Cette exception est subordonnée à ce que :

- les autres propriétaires de l'entité soient informés de cette absence de comptes consolidés et ne s'y opposent pas,
- et à ce que l'entité exemptée n'ait pas émis de titres cotés ou ne soit pas en voie d'obtenir une cotation de ses titres.

2^{ème} exception : les entités d'investissement sont exemptées de la préparation des comptes consolidés et établissent des comptes dans lesquels leurs investissements sont évalués à la juste valeur par résultat.

9. À l'aide de l'annexe 3.1, 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.

	TOTAL	Part groupe 61,20 % (1)	Part ne donnant pas le contrôle 38,80 %
Capital	150 000	91 800	58 200
Réserves	70 000	42 840	27 160
Titres chez SARL « BEAU SOLEIL » <i>(participation indirecte)</i>	-78 000	- 46 800	-31 200
		$60 \% \times 78\ 000$	$40 \% \times 78\ 000$
Titres chez SA « MODERNE D'IMPRESSION » <i>(participation directe)</i>	-45 000	- 45 000	0
Contribution aux réserves consolidées		42 840	
Résultat	5 000	3 060	1 940
Participation ne donnant pas le contrôle			56 100

Note 1. Ne pas pénaliser si l'erreur est issue du calcul à la question 7 détermination du périmètre.

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

Écriture au bilan

Capital « NINA DÉCOUPE »	150 000	
Réserves « NINA DÉCOUPE »	70 000	
Résultat « NINA DÉCOUPE »	5 000	
Titres de participation « NINA DÉCOUPE » (78 000 + 45 000)		123 000
Réserves consolidées		42 840
Résultat consolidé		3 060
Participation ne donnant pas le contrôle		56 100
<i>s/ total</i>		225 000
		225 000

10. À l'aide de l'annexe 3.2, 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

Étape 1 : détermination et retraitement de la plus-value de cession.

Détermination de la plus ou moins-value de cession.

	Avant la cession	Après la cession	Écart

Coût d'entrée	150 000	100 000	- 50 000
Amortissement	- 82 500		82 500
VNC	67 500	100 000	32 500
Impôt différé			8 125
Impact net			24 375

Écriture au bilan

Matériel industriel	50 000	
Résultat SA « PRINTLASER » (vendeur)	24 375	
Impôt différé actif	8 125	
Amortissement du matériel		82 500
<i>s/ total</i>	<i>82 500</i>	<i>82 500</i>

Écriture au compte de gestion

Produit des cessions d'élément d'actif	100 000	
Résultat global		24 375
Impôt sur les sociétés		8 125
Valeur nette comptable		67 500
<i>s/ total</i>	<i>100 000</i>	<i>100 000</i>

Étape 2 : retraitement des amortissements post acquisition.

	Base	Taux	Prorata	Montant
Amortissements qui aurait été constatés par le vendeur en l'absence de cession	150 000	10%	9/12	11 250
Amortissements constatés par l'acquéreur	100 000	20%	9/12	15 000
Écart				3 750
Impôt différé 25 %				937
Écart net				2 813

Écriture au bilan

Amortissement	3 750	
Résultat SA « MODERNE D'IMPRESSION »		2 813
Impôt différé		937
<i>s/ total</i>	<i>3 750</i>	<i>3 750</i>

Écriture au compte de gestion

Résultat global	2 813	
-----------------	-------	--

Impôt sur les sociétés	937	
DAP exploitation		3 750
<i>s/ total</i>	3 750	3 750

b. Marge sur stock.

Détermination de la marge

	À l'ouverture	Variation	À la clôture
Stocks	99 000	-44 000	55 000
Marge (10 % du coût de prod.)	9 000	-4 000	5 000
Impôt différé 25 % sur la marge	2 250	-1 000	1 250
Marge nette	6 750	-3 000	3 750

Écriture au bilan

Réserves SA « MODERNE D'IMPRESSION »	6 750	
Impôt différé actif	1 250	
Stock de matières premières		5 000
Résultat SA « MODERNE D'IMPRESSION »		3 000
<i>s/ total</i>	8 000	8 000

Écriture au compte de gestion

Résultat global	3 000	
Impôt sur les sociétés	1 000	
Variation des stocks		4 000
<i>s/ total</i>	4 000	4 000

c. Versement de dividendes

	Montant mis en distribution en euros	Dividendes encaissés par une sté du groupe	dont part groupe	dont part ne donnant pas le contrôle	
SA « MODERNE D'IMPRESSION »	10 000	Pas de retraitement			
SA « PRINTLASER »	5 000	80 % × 5 000	4 000	4 000	Néant, participations directes
SAS NINA DECOUPE	3 000	30 % × 3000	900	900	
		52 % × 3000	1 560	936 60 % × 1560	624
TOTAL			6 460	5 836	624

Écriture au compte de gestion

Produits financiers	6 460	
Résultat global		6 460

Écriture au bilan

Résultat consolidé groupe « MODERNE D'IMPRESSION »	5 836	
Réserves consolidées groupe « MODERNE D'IMPRESSION »		5 836

Note : accepter aussi l'écriture suivante :

Écriture au bilan

Résultat consolidé groupe « MODERNE D'IMPRESSION »	5 836	
Participation ne donnant pas le contrôle (résultat)	624	
Réserves consolidées groupe « MODERNE D'IMPRESSION »		5 836
Participation ne donnant pas le contrôle (réserves)		624

d. Contrat de location financement

	À l'ouverture	Variation	À la clôture
Coût d'entrée immobilisation (0,5)	132 800		132 800
Amortissement (10 ans) (0,5)	- 9 960	- 13 280	23 240
	$132\,800/10 \times 9/12$	$132\,800/10$	
VNC	122 840	- 13 280	109 560
CCA s/ redevance à annuler (0,5)	- 5 834		- 5 834
	$23\,334 \times 3/12$		$23\,334 \times 3/12$
Dépôt de garantie (à annuler) (0,5)	- 10 000		- 10 000
s/total actif	107 006	- 13 280	93 726
Emprunt sous-jacent (0,5)	99 466	- 15 377	84 090
Intérêts courus s/ emprunt (0,5)	5 968	-922	5 046
	$7\,958 \times 9/12$		$6\,728 \times 9/12$
s/total passif	105 434	- 16 298	89 136
Solde actif/passif	+ 1 572	+ 3 018	+ 4 590
Impôt différé	- 393	- 754	- 1 148
Net	+ 1 179	+ 2 264	+ 3 443

Écriture au bilan

Immobilisation	132 800	
Amortissement		23 240
Charges constatées d'avance - Redevance		5 834
Dépôt de garantie		10 000
Emprunt		84 090
Intérêts courus non échus		5 046
Réserves groupe MODERNE IMPRESSION		1 179
Résultat groupe MODERNE IMPRESSION		2 264
Impôt différé Passif*		1 147
<i>s/total</i>	<i>132 800</i>	<i>132 800</i>

*Note : arrondi pour équilibrage d'écriture.

Écriture au compte de gestion

Dotations 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
<i>s/ total</i>	23 334	23 334

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

Le goodwill correspond à la différence entre :

a) le total de :

- la contrepartie transférée, évaluée à la juste valeur à la date d'acquisition ;
- le montant d'une participation ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise ;
- 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 évalués à leur juste valeur.

Lorsque ce montant est négatif, il est considéré comme un profit résultant d'une acquisition à des conditions avantageuses et est comptabilisé en résultat net.

Lorsque ce montant est positif, il est comptabilisé à l'actif de l'acquéreur dans les immobilisations incorporelles.

12. En supposant que le groupe retienne la méthode du goodwill complet, calculer la juste valeur des actifs et des passifs repris et le goodwill.

Détermination de la juste valeur de la société à la date d'acquisition

Capital	500 000	
Réserves	50 000	
Résultat	20 000	
<i>s/ total</i>	570 000	
Plus-value nette d'IS	37 500	$50\,000 \times (1 - 25\%)$
Juste valeur des actifs et passifs repris	607 500	

	Groupe 60 %	Participation ne donnant pas le contrôle 40 %	Total
Coût des titres	300 000	190 000 $(300\,000/0,6) \times 0,4 \times (1 - 5\%)$	490 000
Juste valeur	364 500 $60\% \times 607\,500$	243 000 $40\% \times 607\,500$	607 500
Badwill	- 64 500	- 53 000	- 117 500

13. Enregistrer au journal de consolidation les écritures constatant la juste valeur des actifs et passifs repris et le goodwill au 31/12/2019.

Comptabilisation du badwill.

Écriture au bilan

Titres de participation	64 500	
Participation ne donnant pas le contrôle	53 000	
Réserves groupe consolidé		117 500
<i>s/total</i>	117 500	117 500

Comptabilisation de la plus-value sur l'immobilisation et son amortissement.

	À l'ouverture	Variation	À la clôture
Immobilisation	50 000		50 000
Amort. s/6 ans	33 333	8 334	41 667
	<i>50 000/6 × 4 ans</i>	<i>50 000/6</i>	
VNC	16 667	-8 334	8 333
Impôt différé 25 %	4 167	-2 084	2 083
Net	12 500	-6 250	6 250

Écriture au bilan

Immobilisation	50 000	
Résultat SARL « BEAU SOLEIL »	6 250	
Réserves SARL « BEAU SOLEIL »		12 500
Impôt différé		2 083
Amortissement		41 667
<i>s/total</i>	56 250	56 250

Écriture au compte de gestion

Dotation aux amort. Exploitation	8 334	
Résultat global		6 250
Impôt sur les sociétés		2 084
<i>s/total</i>	8 334	8 334

14. En supposant que les écritures de reprise des bilans ont déjà été enregistrées, procéder au partage des capitaux propres au 31/12/2019 et enregistrer l'écriture de partage au bilan.

Partage des capitaux propres de la SARL « BEAU SOLEIL »

	TOTAL	Groupe 60 %	Part. ne donnant pas le contrôle 40 %
Capital	500 000	300 000	200 000
Réserves (100+12,5)	112 500	67 500	45 000
Titres (300+64,5)	- 364 500	- 364 500	
Contribution aux réserves consolidées		+ 3 000	
Résultat (20-6,25)	13 750	+ 8 250	5 500
Part ne donnant pas le contrôle			250 500

Écriture au bilan

Capital SARL « BEAU SOLEIL »	500 000	
Réserves SARL « BEAU SOLEIL »	112 500	
Résultat SARL BEAU SOLEIL	13 750	
Titres SARL « BEAU SOLEIL »		364 500
Réserves groupe « MODERNE D'IMPRESSION »		3 000
Résultat groupe « MODERNE D'IMPRESSION »		8 250
Participation ne donnant pas le contrôle		250 500
<i>s/total</i>	626 250	626 250

Partie 4 – Normes comptables internationales

15. Définir les termes suivants : valeur d'utilité, valeur recouvrable, unité génératrice de trésorerie.

- **Valeur d'utilité** : elle correspond à la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs pouvant provenir d'un actif ou d'une UGT.
- **Valeur recouvrable** : elle correspond à la valeur la plus élevée entre la juste valeur diminuée des coûts de sortie et la valeur d'utilité.
- **Unité génératrice de trésorerie** : il s'agit du plus petit groupe identifiable d'actifs qui génère des entrées de trésorerie largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs.

16. Pourquoi faut-il affecter le goodwill acquis par un regroupement d'entreprise à une UGT ou à un groupe d'UGT ?

Le goodwill ne génère pas de flux de trésorerie indépendamment des autres actifs ou groupe d'actifs. Il n'est pas possible de déterminer la valeur recouvrable du goodwill en tant qu'actif isolé. C'est pourquoi il convient d'affecter le goodwill à une ou plusieurs UGT.

17. Le goodwill doit-il faire l'objet d'un test de dépréciation uniquement en cas d'indice de perte de valeur ? Pourquoi ?

Le test de dépréciation du goodwill doit être réalisé annuellement, même en cas d'absence d'indice de perte de valeur.

Cette obligation est liée au fait que le goodwill n'est pas amorti.

18. Déterminer et comptabiliser le cas échéant la perte de valeur relative à l'UGT n° 1 au 31/12/2019.

Étape 1 : détermination de la valeur recouvrable

juste valeur au 31/12/2019 de l'UGT 1	6 100 000
Coût de sortie	100 000
JV nette des coûts de sortie	6 000 000

Valeur d'utilité = actualisation à 12% des flux nets de trésorerie

Année	2 020	2021	2022	2023	2024	TOTAL
Flux de trésorerie	2 000 000	980 000	1 400 000	900 000	1 900 000	
Flux actualisé	1 785 714	781 250	996 492	571 966	1 078 111	5 213 534

$$2\,000\,000/1,12 + 980\,000/1,12^2 + 1\,400\,000/1,12^3 + 900\,000/1,12^4 + 1\,900\,000/1,12^5 = 5\,213\,534 \text{ €}$$

Valeur recouvrable

= max (VU;JV nette) = **6 000 000**

Étape 2 : détermination de la perte de valeur.

VNC UGT1	6 080 000
GW affecté	500 000
s/ total	6 580 000
Valeur recouvrable	6 000 000
Dépréciation	580 000
dont affecté au GW	500 000
dont affecté à l'UGT (reliquat)	80 000

au prorata de la valeur comptable des actifs composant l'UGT n° 1.

Étape 3 : écriture comptable dans les comptes individuels.

Dotation aux dépréciations	580 000	
Dépréciation d'actifs		80 000
Dépréciation Goodwill		500 000

19. La perte de valeur afférente à un goodwill peut-elle être reprise le cas échéant ultérieurement ? Justifiez votre réponse

La perte de valeur concernant un goodwill est **irréversible**.

En effet, toute augmentation ultérieure de la valeur recouvrable d'un goodwill est considérée comme du goodwill généré en interne. Or la norme IAS 38 interdit la comptabilisation d'un **goodwill généré en interne**.

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 ?

Depuis l'entrée en vigueur de la loi Pacte, la nomination d'un commissaire aux comptes est obligatoire si deux des trois ci-après sont dépassés :

- 4 millions d'euros de total bilan
- 8 millions de chiffre d'affaires
- 50 salariés

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

Monsieur ABDELAOUI et Monsieur DURAND **détiennent à eux deux 34 %** des parts sociales de la SARL. Depuis l'entrée en vigueur de la loi Pacte, il est possible de nommer un commissaire aux comptes de façon volontaire à condition de **détenir au moins le tiers du capital social** (Code de commerce - Article L223-35).

En l'espèce, les deux actionnaires pourront demander une **désignation volontaire** de Monsieur TOUTJUSTE.

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

Même si les 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. (Code de commerce - Article L223-35).

Madame. LAURION, qui détient 16 % du capital, peut donc obtenir par voie de justice la nomination d'un commissaire aux comptes.

B – EXERCICE DE LA MISSION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

4. Que signifie le sigle « ALPE » ?

ALPE signifie Audit Légal des Petites Entreprises.
Cette mission est définie par la NEP 911 (non demandé).

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

La mission ALPE est d'une durée de 3 exercices (Code de commerce - Article L823-3-2).

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

Selon la NEP 210, « 09. La lettre de mission doit comporter les éléments suivants, sans préjudice d'autres éléments liés aux particularités de la personne ou 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. »

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

Le risque d'audit est 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 dans les comptes. **Le risque d'audit comprend deux composantes : le risque d'anomalies significatives dans les comptes et le risque de non-détection de ces anomalies par le CAC.**

Le risque d'anomalies significatives dans les comptes est propre à l'entité : il existe indépendamment de l'audit des comptes. Il se subdivise en **risque inhérent** et en **risque lié au contrôle**.

- **Risque inhérent** : il s'agit du risque propre aux particularités de l'entreprise. Il 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.
- **Risque lié au contrôle** : il s'agit du risque qu'une anomalie significative ne soit ni prévenue, ni détectée par le contrôle interne de l'entité.
- **Risque de non détection** : il s'agit du risque que le commissaire aux comptes ne parvienne pas à détecter une anomalie significative.

C – TRAVAUX EFFECTUÉS PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

Un contrôle d'écriture peut entraîner 4 situations possibles :

- situation n° 1 : une écriture juste est considérée comme juste ;
situation n° 2 : une écriture juste est considérée comme fausse ;
situation n° 3 : une écriture fausse est considérée comme fausse ;
situation n° 4 : une écriture fausse est considérée comme juste ;*

Il y a deux situations où le réviseur commettra une erreur. La probabilité de se trouver dans chacune des situations est la suivante :

- situation n° 1 : $80 \% * 95 \% = 76 \%$;
situation n° 2 : $80 \% * 5 \% = 4 \%$;
situation n° 3 : $20 \% * 80 \% = 16 \%$;
situation n° 4 : $20 \% * 20 \% = 4 \%$;*

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

Il convient d'additionner la situation n° 2 avec la situation n° 3, soit $4 \% + 16 \% = 20 \%$.

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

Soit : situation n°2 = $4\% (4\% / (4\%+16\%)) = 20\%$ acceptés)

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

Elle est égale à la somme de la probabilité de la situation n° 2 et de la probabilité de la situation n° 4.

Probabilité = $4 \% + 4 \% = 8 \%$.

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

La NEP 505 donne une définition précise de la demande de confirmation de tiers que l'on nomme encore la circularisation.

NEP 505 : « 3. La demande de confirmation des tiers consiste à obtenir de la part d'un tiers une déclaration directement adressée au commissaire aux comptes concernant une ou plusieurs informations.

Il y a lieu de distinguer la demande de confirmation **fermée** par laquelle il est demandé au tiers de donner son accord sur l'information fournie de la demande de confirmation **ouverte** par laquelle il est demandé au tiers de fournir lui-même l'information. »

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

L'évaluation des résultats de la demande de confirmation des tiers est donnée par la NEP 505.

« 13. Lorsque le commissaire aux comptes n'obtient pas de réponse à une demande de confirmation, il **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.

14. Lorsque la demande de confirmation des tiers et les procédures alternatives mises en œuvre par le commissaire aux comptes ne lui permettent pas de collecter les éléments suffisants et appropriés pour vérifier une assertion donnée, il **met en œuvre des procédures d'audit supplémentaires** afin de les obtenir. »