

820004



SESSION 2008

## UE4 - COMPTABILITÉ ET AUDIT

Durée de l'épreuve : 4 heures - coefficient : 1,5

Document autorisé

**Liste des comptes du Plan comptable général, à l'exclusion de toute autre information.**

Matériel autorisé

Une calculatrice de poche à **fonctionnement autonome sans imprimante et sans aucun moyen de transmission, à l'exclusion de tout autre élément matériel ou documentaire (circulaire n° 99-186 du 16 novembre 1999 ; BOEN n° 42).**

Document remis au candidat

**Le sujet comporte 9 pages numérotées de 1/9 à 9/9.**

Il vous est demandé de vérifier que le sujet est complet dès sa mise à votre disposition.

*Le sujet se présente sous la forme de 5 dossiers indépendants*

Présentation du sujet.....	page 2
<b>DOSSIER 1</b> - Information financière .....	(2 points) ..... page 2
<b>DOSSIER 2</b> - Consolidation .....	(8 points) ..... page 3
<b>DOSSIER 3</b> - Fusion de deux filiales .....	(4 points) ..... page 4
<b>DOSSIER 4</b> - Intégration fiscale .....	(2 points) ..... page 4
<b>DOSSIER 5</b> - Exercice du commissariat aux comptes .....	(4 points) ..... page 5

*Le sujet comporte les annexes suivantes :*

### DOSSIER 1

Annexe 1 - Informations appelées à être mises à disposition des actionnaires ..... page 6

### DOSSIER 2

Annexe 2 - Caractéristiques du contrat de crédit-bail relatif à la machine outil ..... page 6

Annexe 3 - Extraits § 20 et 4 de la norme internationale IAS 17 ..... page 6

Annexe 4 - Caractéristiques de l'emprunt obligataire ..... page 7

Annexe 5 - Extraits § 9 et 47 de la norme internationale IAS 39 ..... page 7

Annexe 6 - Modèle de tableau de suivi du coût amorti de l'emprunt ..... page 7

Annexe 7 - Prise de participation dans la société JOSEPH ..... page 7

Annexe 8 - Extrait § 23 de la norme internationale IAS 28 ..... page 8

### DOSSIER 3

Annexe 9 - Bilan de la société BERNARD au 31 décembre 2007 ..... page 8

### DOSSIER 4

Annexe 10 - Chiffres d'affaires et résultats fiscaux des sociétés intégrées fiscalement ..... page 8

Annexe 11 - Mode de calcul de la contribution sociale sur les bénéfices des sociétés ..... page 9

### DOSSIER 5

Annexe 12 - Extrait de la norme NEP 700 ..... page 9

### AVERTISSEMENT

**Si le texte du sujet, de ses questions ou de ses annexes, vous conduit à formuler une ou plusieurs hypothèses, il vous est demandé de la (ou les) mentionner explicitement dans votre copie.**

## SUJET

*Il vous est demandé d'apporter un soin particulier à la présentation de votre copie. Toute information calculée devra être justifiée. Les écritures comptables devront comporter les numéros et les noms des comptes (à l'exception des écritures relatives aux retraitements de consolidation qui ne comprendront que les noms des comptes) et un libellé.*

Créée en 1976 avec une seule filiale, la société anonyme PAUL INDUSTRIES est devenue la société mère d'un groupe d'une vingtaine de PME, occupant près de 700 personnes. Ces différentes sociétés travaillent dans le secteur de la mécanique, de l'électricité industrielle, de la tuyauterie, de la construction métallique, de l'hydraulique, de l'automatisme, de la mécanique de précision et de l'environnement. Le chiffre d'affaires consolidé a été pour l'année 2006 de près de 67 millions d'euros.

Après un parcours boursier exemplaire de plus de six années sur le Marché Libre et au vu des perspectives de croissance du groupe, la Direction de PAUL INDUSTRIES avait annoncé en 2006 sa volonté de réaliser une augmentation de capital par appel public à l'épargne, d'élargir son flottant et de transférer ses actions sur le Compartiment C d'Eurolist d'Euronext Paris.

C'est chose faite depuis le 19 juin 2007.

Votre maître de stage, Monsieur PIERRE a été sollicité notamment pour enregistrer dans la société mère et différentes filiales du groupe l'impôt sur les bénéfices 2007, établir les comptes consolidés 2007 et aider au début de l'année 2008 à la réalisation, avec effet au 1<sup>er</sup> janvier 2008, de la fusion de deux filiales, les sociétés MICHEL et BERNARD.

Monsieur PIERRE, votre maître de stage, vous confie les cinq dossiers qui suivent.

Les exercices comptables démarrent le 1<sup>er</sup> janvier de chaque année et se terminent le 31 décembre.

### DOSSIER 1 - INFORMATION FINANCIERE

Le Président de la société PAUL INDUSTRIES vous fait part de l'information qu'il compte mettre à la disposition des actionnaires à l'assemblée générale appelée à statuer sur les comptes 2007. Cette information vous est fournie en annexe 1. D'autre part il aimerait être informé sur ce qu'on appelle le « document de référence » tel qu'il est présenté dans les rapports annuels de certaines sociétés.

#### Travail à faire

- 1. Indiquer quels sont les documents et éléments d'information (en dehors de ceux fournis dans l'annexe 1) que le président doit faire figurer dans l'information à mettre à disposition des actionnaires.**
- 2. Définir ce qu'on appelle le « document de référence » et préciser quelles sont les rubriques essentielles que doit comporter ce document.**

## DOSSIER 2 - CONSOLIDATION

Vous êtes chargé(e) de préparer les écritures de retraitement de consolidation au 31 décembre 2007 au niveau de la société anonyme JACQUES dont 80 % du capital et des droits de vote appartiennent à la société PAUL INDUSTRIES. La société JACQUES possède une participation de 30 % du capital et des droits de vote dans la société par actions simplifiée JOSEPH.

Les comptes consolidés du groupe PAUL INDUSTRIES doivent être tenus en normes IFRS conformément au règlement européen 1606/2002 du 19 juillet 2002. Les comptes sociaux de la société JACQUES ont été tenus conformément au Plan comptable général.

Vous avez été chargé(e) tout particulièrement des retraitements relatifs à un matériel « acquis » grâce à un contrat de crédit-bail, à un emprunt obligataire émis par la société JACQUES et aux titres de participation JOSEPH.

Vous n'êtes pas chargé(e) d'effectuer les retraitements au niveau de la société PAUL INDUSTRIES.

On tiendra compte d'un taux d'impôt sur les sociétés de 33 1/3 %.

### Travail à faire

**1. Pour le contrat de location de financement et à l'aide des annexes 2 et 3 :**

- a) Justifier le taux annuel d'actualisation de 8 % à prendre en compte pour la comptabilisation du contrat de location financement.
- b) Etablir le tableau de remboursement de l'emprunt lié au contrat de location financement pour 2006 et 2007.
- c) Présenter les écritures de retraitement de consolidation dans la société JACQUES (bilan et compte de résultat) relative à la machine-outil au 31/12/2007.

**2. Pour l'emprunt obligataire et à l'aide des annexes 4, 5 et 6 :**

- a) Etablir le tableau d'amortissement de l'emprunt obligataire pour les années 2005 à 2007 et un tableau permettant le suivi du coût amorti de l'emprunt obligataire pour les années 2005 à 2007.
- b) Présenter les écritures de retraitement de consolidation au 31/12/2007 dans la société JACQUES (bilan et compte de résultat) relatives à l'emprunt obligataire émis.

**3. Pour les titres de participation JOSEPH et à l'aide des annexes 7 et 8 :**

- a) Qualifier la nature du contrôle et la méthode d'évaluation des titres de participation JOSEPH en consolidation chez JACQUES.
- b) Procéder à l'évaluation des titres de participation JOSEPH en consolidation chez JACQUES au 31/12/2007.
- c) Passer les écritures de consolidation relatives aux titres de participation JOSEPH dans les comptes de la société JACQUES au 31/12/2007.

### DOSSIER 3 - FUSION DE DEUX FILIALES

Il est envisagé de fusionner en janvier 2008, la société anonyme MICHEL, société au capital de 30 000 actions de 200 euros dont 80 % du capital appartient à la société PAUL INDUSTRIES et la société par actions simplifiée BERNARD, société au capital de 20 000 actions de 150 euros dont 60 % du capital appartient depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2004 à la société MICHEL. Les titres BERNARD avaient été alors acquis 3 000 000 € par la société MICHEL.

Au moment de cette prise de participation, un écart d'acquisition (goodwill) avait été constaté pour 600 000 € alors qu'aucun écart d'évaluation n'avait été dégagé sur les actifs de la société BERNARD.

La société MICHEL absorbera avec effet au 1<sup>er</sup> janvier 2008 la société BERNARD.

Pour les besoins de la fusion, les actions de la société MICHEL sont évaluées à 400 € et ceux de la société BERNARD à 300 € l'unité. Le bilan (simplifié) au 31 décembre 2007 de la société par actions simplifiée BERNARD vous est fourni en annexe 9.

#### Travail à faire

- 1. Déterminer le nombre d'actions que la société MICHEL devra émettre pour effectuer l'absorption de la société BERNARD.**
- 2. Passer dans le journal de la société MICHEL les écritures d'absorption de la société BERNARD.**
- 3. Dans le cas où vous devriez établir une situation consolidée du groupe PAUL INDUSTRIES après la fusion, préciser quelle écriture de retraitement il serait nécessaire de comptabiliser à la suite de la fusion. On ne présentera cependant pas d'écriture pour constater la variation des intérêts minoritaires.**

### DOSSIER 4 – INTÉGRATION FISCALE

La société PAUL INDUSTRIE a opté avec trois de ses filiales (dont elle possède plus de 95 % du capital) les sociétés anonymes GEORGES, DANIEL et MARCEL pour le régime d'intégration fiscale régi par les articles 223 A à 223 I du CGI. Les chiffres d'affaires et les résultats fiscaux des quatre sociétés vous sont fournis en annexe 10. Le mode de calcul de la contribution sociale sur les bénéfices des sociétés (article 235 ter ZA du CGI) vous est donné en annexe 11.

Le bénéfice fiscal dégagé au titre de l'ensemble intégré est de 5 040 000 €. Il n'est dégagé aucun résultat imposable au taux réduit.

#### Travail à faire

- 1. Déterminer les impôts dus par chacune des sociétés du groupe et par le groupe PAUL INDUSTRIES**

## 2. Présenter les écritures dans les comptes individuels des sociétés PAUL INDUSTRIES, GEORGES, DANIEL et MARCEL relatives à la constatation de l'impôt sur les sociétés.

### DOSSIER 5 - EXERCICE DU COMMISSARIAT AUX COMPTES

Au cours de l'exercice 2007, les dirigeants de la société PAUL INDUSTRIES ont sollicité leurs commissaires aux comptes, Messieurs ROBERT et ALBERT, lors d'une augmentation de capital avec abandon du droit préférentiel de souscription pour leur demander de produire un rapport dans lequel ils marqueraient leur approbation sur les éléments de calcul retenus pour la fixation du prix d'émission et sur les motifs invoqués de la demande de suppression du droit préférentiel. Messieurs ROBERT et ALBERT ont refusé cette mission, s'appuyant sur l'article 10 du Code de déontologie du commissaire aux comptes qui précise qu' « il est interdit au commissaire aux comptes de fournir à la personne ou à l'entité dont il certifie les comptes, tout conseil ou toute prestation de services n'entrant pas dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes ».

Vous êtes appelé(e) à répondre à ce différend. Il vous est remis, par ailleurs un extrait de la norme NEP 700 (annexe 12).

#### Travail à faire

1. Les commissaires aux comptes ont-ils eu raison de refuser la mission proposée par les dirigeants de la société PAUL INDUSTRIES ?
2. Quels sont les objectifs du rapport du commissaire aux comptes en cas d'augmentation de capital avec abandon du droit préférentiel de souscription ?
3. Quel est le texte réglementaire qui régit le comportement professionnel du commissaire aux comptes ?
4. Citer trois cas de missions dans lesquelles le commissaire aux comptes est en situation d'incompatibilité.
5. Quelles sont les différences de hiérarchie juridique entre les normes d'exercice professionnelle (NEP) et les autres normes de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes.
6. Préciser le contenu des trois parties du rapport général du commissaire aux comptes prévu par la NEP 700 (objectifs et exemples)
  - certification des comptes (préciser les différentes formes de certification)
  - justification des appréciations
  - vérifications et informations spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires.

## Annexe 1

### Informations appelées à être mises à disposition des actionnaires à l'occasion de la future assemblée générale ordinaire par le président de la société PAUL INDUSTRIES

- Nom, prénom usuel des administrateurs.
- Texte des projets de résolution présentés par le Conseil d'administration.
- Texte et exposé des motifs des projets de résolution présentés par des actionnaires.
- Rapport du Conseil d'administration comprenant les points suivants :
  - analyse de l'évolution des affaires, des résultats et de la situation financière de la société ;
  - indicateurs clés de performance de nature non financière ;
  - description des principaux risques et incertitudes auxquels la société est confrontée ;
  - renvois aux montants indiqués dans les comptes annuels et explications supplémentaires y afférentes ;
  - indications sur l'utilisation des instruments financiers ;
  - exposition et explication des éléments susceptibles d'avoir une incidence en cas d'offre publique.
- Comptes annuels.
- Rapport sur la gestion du groupe.
- Tableau des affectations de résultat.
- Inventaire des valeurs mobilières détenues en portefeuille.

## Annexe 2

### Caractéristiques du contrat de crédit-bail relatif à la machine outil utilisée par la société JACQUES

La société JACQUES utilise depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2006, une machine outil dont le financement est assuré, grâce à un contrat de crédit-bail mobilier, par la société LOCABAIL. La valeur d'acquisition de ce matériel était estimée alors à 66 400 €. La société JACQUES a versé le 1<sup>er</sup> juillet 2006 un dépôt de garantie de 5 000 € remboursable en fin de contrat. La durée du contrat est de six années. La redevance trimestrielle (payée en début de chaque trimestre) est de 3 000 € et le prix de l'option d'achat de l'actif à la fin du contrat le 30 juin 2012 est de 10 000 €.

En fait ce matériel a une durée d'utilisation prévue de 10 ans, sa valeur résiduelle à l'issue de ces dix ans pouvant être estimée à 6 400 €.

## Annexe 3

### Extraits § 20 et 4 de la norme internationale IAS 17 « Contrats de location »

§ 20. Au début de la période de location, les preneurs doivent comptabiliser les contrats de location-financement à l'actif et au passif de leur bilan pour des montants égaux à la juste valeur du bien loué ou, si celle-ci est inférieure, à la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location déterminées, chacune, au commencement du contrat de location. Le taux d'actualisation à utiliser pour calculer la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location, est le **taux d'intérêt implicite** du contrat de location si celui-ci peut être déterminé, sinon le taux d'emprunt marginal du preneur doit être utilisé. Les coûts directs initiaux encourus par le preneur sont ajoutés au montant comptabilisé en tant qu'actif.

§ 4 (extrait). Le **taux d'intérêt implicite** du contrat de location est le taux d'actualisation qui donne, au commencement du contrat de location, une valeur actualisée cumulée (a) des paiements minimaux au titre de la location et de (b) la valeur résiduelle non garantie égale à la somme (i) de la juste valeur de l'actif loué et (ii) les coûts directs initiaux du bailleur.

## Annexe 4

**Caractéristiques de l'emprunt obligataire émis par la société JACQUES**

Il s'agit d'un emprunt de 12 000 obligations de 50 euros nominal émis le 1<sup>er</sup> janvier 2005 et remboursables au pair par annuités constantes durant 10 ans (le 31 décembre de chaque année). Le taux nominal de l'emprunt est de 6 % l'an. Les obligations ont été émises à 46 € l'unité et les frais d'émission se sont élevés à 5 000 € hors taxes. Le taux d'intérêt effectif est de cet emprunt est de 8 % l'an.

Au 31 décembre 2007, dans les comptes sociaux de la société Jacques, on trouve, après le versement de la troisième annuité, les comptes suivants :

163 – Emprunt obligataire	455 100
169 - Primes de remboursement des obligations	33 600
4816 - Frais d'émission des emprunts	3 500
661 – Intérêts des emprunts	30 375
6812 – Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir	500
6861 – Dotations aux amortissements des primes de remboursement des obligations	4 800

## Annexe 5

**Extraits § 9 et 47 de la norme internationale IAS 39**  
**« Instruments financiers : comptabilisation et évaluation »**

§ 9. [...] Le coût amorti d'un actif ou d'un passif financier est le montant auquel est évalué l'actif ou le passif financier lors de sa comptabilisation initiale, diminué des remboursements en principal, majoré ou diminué de l'amortissement cumulé calculé par la méthode du taux d'intérêt effectif, de toute différence entre ce montant initial et le montant à l'échéance, et diminué de toute réduction (opérée directement ou par le biais d'un compte de correction de valeur) pour dépréciation ou irrécouvrabilité. [...]

§ 47. Après la comptabilisation initiale, une entité doit évaluer tous les passifs financiers au coût amorti en utilisant la méthode du taux d'intérêt effectif, sauf [...].

## Annexe 6

**Modèle de tableau de suivi du coût amorti de l'emprunt**

Echéances	Intérêts à 8 %	Remboursement intérêts	Remboursement capital	Coût amorti
01.01. 2005				
31.12.2005				
31 12 2006				
31 12 2007				

## Annexe 7

**Prise de participation dans la société JOSEPH**

Le 1<sup>er</sup> juillet 2005 la société JACQUES a pris une participation de 30 % du capital (et des droits de vote) dans la société par actions simplifiée JOSEPH. Les participations acquises ont été inscrites dans le compte « Titres de participation » pour 255 000 €. Au moment de cette acquisition, les capitaux propres de la société JOSEPH étaient de 600 000 €. Cependant, ces capitaux propres ne tenaient pas compte des plus-values latentes sur un terrain et une construction dont les valeurs réelles étaient respectivement supérieures à la valeur comptable de 90 000 € (pour le terrain) et 135 000 € (pour la construction). La durée d'utilisation de la construction au 1<sup>er</sup> juillet 2005 est estimée à 30 ans. Le taux de l'impôt sur les sociétés à prendre en compte sur les plus-values latentes est également de 33 1/3 %.

Au 31 décembre 2007, les capitaux propres du bilan (comptes sociaux) de la société JOSEPH se présentent comme suit :

	31.12.2007	31.12.2006
Capital	400 000	400 000
Réserve légale	40 000	40 000
Autres réserves	280 000	220 000
Résultat de l'exercice	120 000	100 000
Provisions réglementées (amortissements dérogatoires)	36 000	24 000
Total	876 000	784 000

Le goodwill constaté lors de l'acquisition de la participation ne s'est pas déprécié. Entre le 1<sup>er</sup> avril 2005 et le 31 décembre 2007, il n'a été cédé ni terrain, ni construction.

#### Annexe 8

##### Extrait § 23 de la norme internationale IAS 28

##### « Participations dans des entreprises associées »

[...] Le goodwill lié à une entreprise associée est inclus dans la valeur comptable de la participation.  
[...]

#### Annexe 9

##### Bilans (simplifiés) de la société BERNARD au 31 décembre 2007

##### Société BERNARD

Immobilisations incorporelles	1 200 000	Capital	3 000 000
Immobilisations corporelles	3 300 000	Réserves	1 600 000
Immobilisations financières	100 000	Résultat	200 000
Stocks	1 900 000	Provisions	120 000
Créances	1 800 000	Dettes financières	1 000 000
Liquidités	100 000	Autres dettes	2 480 000
	8 400 000		8 400 000

#### Annexe 10

##### Chiffres d'affaires et résultats fiscaux des sociétés intégrées fiscalement

Sociétés	Chiffre d'affaires HT	Résultat fiscal
PAUL INDUSTRIES	16 000 000	1 530 000
GEORGES	18 000 000	2 370 000
DANIEL	6 000 000	540 000
MARCEL	8 000 000	900 000

N.B. La convention établie entre les sociétés prévoit la constatation et le paiement par les filiales à la mère de l'impôt dont elles seraient redevables hors intégration.

## Annexe 11

### Mode de calcul de la contribution sociale sur les bénéfices des sociétés

La contribution sociale sur les bénéfices des sociétés est calculée sur le montant de l'impôt sur les sociétés diminué d'un abattement de 763 000 € par période de 12 mois. Son taux est fixé à 3,3 %. Sont exonérées de la contribution sociale les sociétés dont le chiffre d'affaires hors taxes est inférieur à 7,63 M€ et dont le capital, entièrement libéré, est détenu de manière continue pour au moins 75 % par des personnes physiques ou bien par des sociétés réalisant un chiffre d'affaires inférieur à 7,63 M€ et dont le capital, entièrement libéré, est directement détenu au moins par des personnes physiques.

## Annexe 12

### Extrait de la norme NEP 700

#### 1. Introduction

01. Lorsqu'il certifie les comptes en application de l'article L. 823-9 du code de commerce, le commissaire aux comptes établit un rapport à l'organe appelé à statuer sur les comptes dans lequel, en justifiant de ses appréciations, il formule son opinion conformément aux dispositions de l'article R. 823-7 du code précité.

02. Le commissaire aux comptes rend compte, dans le même rapport, des vérifications et informations spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires.

03. Le rapport sur les comptes consolidés est distinct du rapport sur les comptes annuels.

04. La présente norme a pour objet de définir les principes relatifs à l'établissement de ces rapports par le commissaire aux comptes.

#### 2. Contenu des rapports

05. Les rapports comportent trois parties distinctes relatives :

- à la certification des comptes ;
- à la justification des appréciations ;
- aux vérifications et informations spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires.