



DIPLOME SUPERIEUR DE COMPTABILITE ET DE GESTION

UE4 - COMPTABILITE ET AUDIT

SESSION 2021

Duree de l'epreuve : 4 heures - Coefficient : 1,5

Document autorise : Liste des comptes du plan comptable general, a l'exclusion de toute autre information.

Materiel autorise : l'usage de la calculatrice avec mode examen actif est autorise ; l'usage de la calculatrice sans memoire, type college est autorise. Tout autre materiel ou document est INTERDIT.

Document remis au candidat : Le sujet comporte 10 pages numerotees de 1 / 10 a 10 / 10.

Il vous est demande de verifier que le sujet est complet des sa mise a votre disposition.

Le sujet se presente sous la forme de 4 dossiers independants.

DOSSIER 1 - COMPTES DE GROUPE (45 points)

DOSSIER 2 - OPERATIONS DE FUSIONS (25 points)

DOSSIER 3 - AUDIT LEGAL (20 points)

DOSSIER 4 - NORMES INTERNATIONALES (10 points)

Le sujet comporte 7 annexes.

Annexe 1.1. Organigramme du groupe ALBATRE.

Annexe 1.2. Operations realisees par la societe ALBATRE.

Annexe 1.3. Informations relatives a la societe BASALTE.

Annexe 1.4. Informations relatives a la societe EMERAUDE.

Annexe 2.1. Extrait du bilan de la SCI OCEAN REAL STATE.

Annexe 2.2. Avis d'un agent immobilier sur la valeur de biens appartenant a la SCI OCEAN REAL STATE.

Annexe 2.3. Elements de reglementation comptable (extraits du Plan Comptable General).

AVERTISSEMENT : Si le texte du sujet, de ses questions ou de ses annexes vous conduit a formuler une ou plusieurs hypotheses, il vous est demande de la (ou les) mentionner explicitement dans votre copie. Toutes les reponses devront etre justifiees.

Il vous est demande d'apporter un soin particulier a la presentation de votre copie et a la qualite redactionnelle.

Toute information calculee devra etre justifiee.

Les ecritures comptables devront comporter les numeros et les noms des comptes et un libelle.

SUJET

Vous etes nouvellement arrive(e) au sein du cabinet d'expertise-comptable et de commissariat aux comptes FRANCE EXPERTS CONSEIL en qualite d'assistant(e). Vous etes affecte(e) a une equipe qui intervient sur plusieurs activites proposees par le cabinet, a savoir :

- l'intervention lors de l'etablissement des comptes consolides ;
- la participation a une restructuration de societes ;
- la realisation d'un audit legal ;
- l'utilisation des normes comptables internationales.

Les quatre dossiers sont independants.

DOSSIER 1 - COMPTES DE GROUPE (45 points)

Le dossier 1 comprend 4 parties. Les parties 2, 3 et 4 sont independantes.

Le groupe ALBATRE etablit ses comptes consolides a la date du 31/12/2020 en utilisant le referentiel IFRS.

Le taux d'imposition a retenir pour les travaux de consolidation est de 25 %.

Partie 1 - Perimetre du groupe. (5 points)

1. A partir de l'annexe 1.1., établir le périmètre de consolidation du groupe ALBATRE sous la forme d'un tableau faisant apparaître :

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

Partie 2 - Retraitements. (14 points)

2. L'annexe 1.2. présente des opérations réalisées par le groupe. Pour chaque retraitement au 31/12/2020 procéder en 3 étapes :

2.1. Justifier les retraitements à enregistrer.

2.2. Détailler les calculs de préférence sous la forme de tableaux.

2.3. Enregistrer les écritures au journal de consolidation (en distinguant les opérations affectant le bilan de celles affectant le compte de gestion).

Partie 3 - Calcul du Goodwill et partage des capitaux propres d'une filiale directe. (15 points)

3. A partir de l'annexe 1.3. concernant la société BASALTE, (et sans tenir compte des retraitements concernant la société EMERAUDE de la partie 4) :

3.1. Déterminer la juste valeur des actifs identifiables et des passifs repris ainsi que le goodwill lié à l'acquisition des titres de la société BASALTE par la société ALBATRE.

3.2. Enregistrer au journal de consolidation les écritures constatant la juste valeur des actifs identifiables et des passifs repris ainsi que le goodwill au 31/12/2020.

3.3. Présenter le tableau de partage des capitaux propres de la société BASALTE.

3.4. Enregistrer au journal de consolidation l'écriture de partage des capitaux propres.

Partie 4 - Partage des capitaux propres d'une filiale indirecte. (11 points)

4. A partir de l'annexe 1.4., concernant la société EMERAUDE :

4.1. Démontrer que le coût d'achat des titres EMERAUDE par les sociétés ALBATRE et BASALTE correspond à la juste valeur des titres EMERAUDE.

4.2. Présenter le tableau de partage des capitaux propres au 31/12/2020 de la société EMERAUDE (le groupe utilise la technique de la consolidation directe au niveau de la société tête de groupe).

4.3. Enregistrer l'écriture correspondante au journal de consolidation.

Annexe 1.1. Organigramme du groupe ALBATRE

Note 1. A la suite d'une politique de rachats de titres importants, depuis cette année, la société ALBATRE nomme la majorité des membres du conseil d'administration de MANGANESE.

Note 2. La société COBALT est détenue conjointement par les sociétés ALBATRE et ROMEDGE (une société extérieure au groupe). Toutes les décisions de gestion sont prises avec l'accord des deux actionnaires. Le partenariat ne donne pas aux parties des droits sur les actifs et des obligations quant aux passifs.

Note 3. Le capital de la société GYPSE est constitué de 4 000 actions ordinaires, 1 000 certificats de droit de vote et 1 000 certificats d'investissement. La société ALBATRE détient 2 000 actions ordinaires, 1 000 certificats de droits de vote et 500 certificats d'investissements.

Note 4. Les actionnaires de la société EMERAUDE sont au nombre de trois.

Annexe 1.2. Opérations réalisées par la société ALBATRE

a) La société ALBATRE a signé en 2019 un contrat de vente pour 1 100 000 EUR HT avec son client SAPHIR pour la construction d'un bâtiment à faible émission d'énergie. La construction du bâtiment est échelonnée sur

3 ans. La société a choisi la méthode de la comptabilisation du chiffre d'affaires à l'achèvement. Le comptable vous fournit les informations suivantes :

b) La société ALBATRE a acheté le 31/12/2019 un véhicule pour 80 000 EUR. Le dirigeant a négocié des facilités de paiement avec son fournisseur selon l'échéancier suivant :

- paiement de 40 000 euros lors de la remise du véhicule le 31/12/2019 ;
- paiement de 20 000 euros le 31/12/2020 ;
- paiement de 20 000 euros le 31/12/2021.

Le coût de l'endettement de la société ALBATRE est de 4 %. Le bien est amorti sur une durée de 5 ans.

Contrat SAPHIR - coûts (en EUR HT)

	2019	2020	2021	Total
Coût prévisionnel HT (par an)	420 000	209 000	171 000	800 000
Coût engagé HT (par an)	440 000	232 000		

Annexe 1.3. Informations relatives à la société BASALTE

Le 01/01/2018, la société ALBATRE a acquis 60 % de la société BASALTE pour un prix de 1 680 000 EUR. À la date d'acquisition de la filiale, le montant de ses capitaux propres s'élevait à 1 400 000 EUR mais un expert avait relevé des écarts de valorisation sur les postes suivants :

Pour cette acquisition, la société a choisi la méthode du Goodwill complet. La valorisation du coût des titres des participations ne donnant pas le contrôle se fait par l'extrapolation du coût d'acquisition des titres par ALBATRE et en appliquant une décote de minoritaire de 5 %.

Écarts de valorisation

Postes	VNC	Valeur d'utilité
Marque développée en interne pouvant être cédée séparément	0	400 000
Brevet développé en interne (durée d'utilisation résiduelle : 5 ans)	0	150 000
Batiments (durée résiduelle d'amortissement : 10 ans)	500 000	700 000
Coûts de restructuration induits par l'acquisition et que la société ALBATRE souhaite engager afin de rendre cohérente l'organisation du groupe.		450 000

Bilan de la société BASALTE au 31/12/2020

Actif	Montant	Passif	Montant
Immobilisations corporelles	2 000 000	Capital social	1 500 000
Actifs circulants	1 000 000	Reserves	400 000
		Resultat	100 000
		Dettes	1 000 000
Total	3 000 000	Total	3 000 000

Annexe 1.4. Informations relatives à la société EMERAUDE

Le 01/01/2014, les sociétés ALBATRE et BASALTE ont acheté respectivement 20 % et 25 % des titres de la société EMERAUDE selon les conditions suivantes :



A la date de l'acquisition, les capitaux propres de la société EMERAUDE étaient de 565 000 EUR. Ils ne comprenaient pas une plus-value latente relative à un immeuble.

Cout d'achat des titres EMERAUDE

Société detenant les titres	Cout d'achat des titres
ALBATRE	152 000
BASALTE	190 000

Plus-value latente sur immeuble

	VNC	Juste valeur
Immeuble (durée résiduelle d'utilisation 10 ans)	600 000	860 000

Bilan de EMERAUDE au 31/12/2020

Actif	Montant	Passif	Montant
Immobilisations corporelles	700 000	Capital social	500 000
Actifs circulants	500 000	Reserves	300 000
		Resultat	80 000
		Dettes	320 000
Total	1 200 000	Total	1 200 000

DOSSIER 2 - OPERATIONS DE FUSIONS (25 points)

Le dossier 2 comprend deux parties indépendantes.

Le cabinet FRANCE EXPERTS CONSEIL vous demande d'intervenir sur un dossier de restructuration.

Albert HOARAU est un ingénieur qui a créé plusieurs inventions. Son patrimoine est aujourd'hui organisé de la manière suivante :

- la SA ALBIOMAH : Albert HOARAU est le président directeur général. Il détient 45 000 des 50 000 actions (valeur nominale : 100 EUR). Cette société a une activité de holding mais exploite également un atelier de transformation des produits de la mer ;
- la SASU DOMO a une activité de commercialisation en gros de produits de la mer ;
- la SASU EDENU a une activité de transport de marchandises ;
- la SASU CILAOSEARCH (capital social : 50 000 actions d'une valeur nominale de 10 EUR) a une activité de recherche et de développement concernant les opérations de pêche maritime et l'utilisation responsable des ressources halieutiques. Cette société a été créée en 2017 ;
- La SCI OCEAN REAL STATE est propriétaire de biens immobiliers dont ceux nécessaires aux activités des sociétés du groupe. Les parts ont été acquises en 2010 par la SA ALBIOMAH à un ami d'enfance d'Albert HOARAU, monsieur Guy PAYET, pour un prix global de 300 000 EUR. La SCI a opté pour l'impôt sur les sociétés lors de sa constitution et doit tenir une comptabilité commerciale. Pour diverses raisons, notamment la simplification du groupe, Albert HOARAU envisage de fusionner la SCI OCEAN REAL STATE et la société holding.

Mathieu SAUTRON est un investisseur. Il a créé la société BOURBON qui détient plusieurs participations dont la SASU France RUN, créée en 2016, qui exploite un laboratoire de recherche sur l'utilisation industrielle des ressources halieutiques.

Albert HOARAU a rencontré Mathieu SAUTRON lors d'une journée sur la pêche responsable dans l'océan Indien. Conscients qu'ils avaient tous les deux un outil pour promouvoir la recherche et le développement concernant les produits de la mer, ils envisagent de mettre en commun leurs moyens pour travailler en coopération.

A la demande de son client, Albert HOARAU, le cabinet vous soumet deux projets de restructurations :

- la fusion absorption de la SCI OCEAN REAL STATE par la SA ALBIOMAH (partie 1) ;
- la fusion absorption de la SASU France RUN par la SASU CILAOS SEARCH (partie 2).

Toutes les sociétés sont assujetties à l'impôt sur les sociétés sur l'intégralité de leur bénéfice. Elles clotent leur exercice comptable le 31 décembre de chaque année. Les opérations seront placées sous le régime fiscal prévu à l'article 210 A du Code Général des Impôts. Aucune opération de cession n'est prévue à l'issue de ces opérations. On ne tiendra compte ni de la fiscalité latente ni de la fiscalité différée.

Partie 1 - Fusion absorption de la SCI OCEAN REAL STATE par la SA ALBIOMAH. (23 points)

Un traité de fusion a été signé par les représentants légaux des sociétés le 15 septembre 2021. Il prévoit que l'opération sera réalisée avec effet rétroactif au 1er janvier 2021. La fusion est une fusion renonciation.

L'assemblée générale ordinaire de la SCI OCEAN REAL STATE approuvant les comptes de l'exercice 2020 s'est tenue le 15 mai 2021. Elle a voté la mise en distribution de 20 % du résultat. La mise en paiement des dividendes a eu lieu le 4 juillet 2021. La société ALBIOMAH a comptabilisé le versement des produits de ses parts. Les valeurs d'échange ci-dessous ont tenu compte de cette distribution.

Les valeurs d'échange ont été fixées à :

- 662,50 euros par action pour la SA ALBIOMAH ;
- 265 euros par part sociale pour la SCI OCEAN REAL STATE.

Travail à faire - A l'aide des annexes 2.1., 2.2., 2.3. :

1. Définir la valeur d'échange et indiquer son intérêt dans les opérations de fusion.
2. Déterminer la valeur des apports et justifier leur valorisation. Quelle explication le PCG apporte-t-il à cette modalité d'évaluation ?
3. Déterminer :
 - 3.1. La parité d'échange.
 - 3.2. Le nombre de titres à émettre et l'augmentation de capital.
 - 3.3. La prime de fusion.
 - 3.4. Le résultat de fusion (boni ou mali) en apportant les précisions nécessaires.
4. Comptabiliser les écritures de fusion dans les comptes de la SA ALBIOMAH en justifiant les éléments préparatoires.
5. Indiquer le traitement relatif au constat de la baisse de la valeur venale du terrain à la clôture de l'exercice 2021. Comptabiliser l'écriture nécessaire.
6. Indiquer :
 - 6.1. Si la date limite de début de la période de rétroactivité, ou date d'effet comptable, aurait pu être antérieure au 1er janvier 2021 ;
 - 6.2. La signification de l'expression période intercalaire et préciser les dates relatives à cette période ;
 - 6.3. La comptabilisation de l'écriture d'élimination du dividende versé par la SCI.

Partie 2 - Fusion absorption de la SASU FRANCE RUN par la SASU CILAOS SEARCH. (2 points)

Un traité de fusion a été signé par les représentants légaux des sociétés le 4 octobre 2021. Il prévoit que l'opération sera réalisée avec effet rétroactif au 1er janvier 2021. Les valeurs d'échange ont été fixées à :

- 500 000 euros pour la SASU CILAOS SEARCH ;
- 500 000 euros pour la SASU France RUN.

Travail à faire - A l'aide de l'annexe 2.3. :

7. Déterminer la valeur d'apport (sans la chiffrer) en apportant les justifications nécessaires.

Annexe 2.1. Extrait du bilan de la SCI OCEAN REAL STATE

(1) La provision pour risques et charges concerne un litige avec un locataire.

Actif

ACTIF	31/12/2020 Brut	31/12/2020 Amort./depreciation	31/12/2020 Net	31/12/19 Net
Terrains	250 000		250 000	250 000
Batiments	1 750 000	750 000	1 000 000	1 250 000
TOTAL I	2 000 000	750 000	1 250 000	1 500 000
Clients	17 250	7 250	10 000	12 500
VMP	12 000		12 000	12 000
Banque	18 000		18 000	24 000
TOTAL II	47 250	7 250	40 000	48 500
TOTAL	2 047 250	757 250	1 290 000	1 548 500

Passif

PASSIF	31/12/20	31/12/19
Capital social (10 000 parts)	100 000	100 000
Reserves	230 500	130 500
Resultat	70 000	308 500
TOTAL I	400 500	539 000
Provisions pour risques et charges (1)	18 000	
TOTAL II	18 000	0
Emprunts bancaires	800 000	950 000
Comptes courants d'associés	12 500	7 500
Dettes d'exploitation	59 000	52 000
TOTAL III	871 500	1 009 500
TOTAL	1 290 000	1 548 500

Annexe 2.2. Avis d'un agent immobilier sur la valeur de biens appartenant à la SCI OCEAN REAL STATE

Monsieur HOARAU a consulté un agent immobilier local. Ce dernier estime de façon fiable que les propriétés immobilières peuvent être globalement évaluées à 1 260 000 d'euros nets vendeur. Cette évaluation est obtenue à la suite du constat :

- d'une seule plus-value sur un terrain détenu par la SCI (valeur comptable de ce terrain d'un montant de 75 000 EUR alors que sa valeur venale s'élève à 95 000 EUR) ;
- d'une seule moins-value sur un bâtiment (pour le solde).

À la clôture de l'exercice 2021, il apparaît que le terrain sur lequel la plus-value a été constatée lors de la fusion n'est cessible que pour un montant de 70 000 EUR en raison de la modification du plan d'occupation des sols.

Annexe 2.3. Éléments de réglementation comptable (extraits du Plan Comptable Général)

Extraits PCG art. 932-1 :

Compte 2081 - Mali de fusion sur actifs incorporels,

Compte 2187 - Mali de fusion sur actifs corporels,

Compte 278 - Mali de fusion sur actifs financiers,

Compte 4781 - Mali de fusion sur actif circulant,

Compte 28081 - Amortissement du mali de fusion sur actifs incorporels,

Compte 29081 - Depreciation du mali de fusion sur actifs incorporels,

Compte 28187 - Amortissement du mali de fusion sur actifs corporels,

Compte 29187 - Depreciation du mali de fusion sur actifs corporels,

Compte 29787 - Depreciation du mali de fusion sur actifs financiers.

PCG art. 752-4 et 752-5 :

Art. 752-4 : Si la realisation de l'operation intervient apres l'assemblee generale ordinaire de l'entite absorbee ayant approuve les comptes clos a la date d'effet, afin de repondre a l'obligation juridique de liberation du capital, il convient d'inclure les dividendes dans le passif pris en charge. Dans les cas ou l'absorbante detient une participation dans l'entite absorbee, les dividendes a verser comptabilises dans le passif pris en charge incluent ceux revenant a l'absorbante.

Art. 752-5 : Afin d'eviter que l'entite absorbante apprehende a la fois le resultat de l'absorbee (beneficiaire) au titre de l'exercice de la fusion en application de la clause de retroactivite, et les dividendes auxquels elle a droit au titre de l'exercice precedant la fusion, il convient d'annuler le produit correspondant a ces derniers par :

- le credit du compte prime de fusion ;
- ou du compte report a nouveau si l'entite souhaite dans l'exercice de l'operation, distribuer un acompte sur dividendes comprenant ces dividendes recus pendant la periode intercalaire.

Extraits PCG art 743-2 : Le controle conjoint est defini a l'article 211-14 du reglement ANC n. 2020-01 relatif aux comptes consolides. Les apports sous controle conjoint ou aboutissant au controle conjoint et qui n'impliquent pas des entites sous controle commun au sens de l'article 741-2 sont evaluees comme suit :

- apports evaluees a la valeur comptable : Operations n'entrainant aucun changement de controle. Avant l'operation, l'entite cible est sous le controle conjoint de l'entite initiatrice et le reste a l'issue de l'operation.
- apports evaluees a la valeur reelle : operations entrainant un changement de controle, a savoir : l'entite cible, qui n'etait pas controlee conjointement par l'entite initiatrice avant l'operation, passe sous son controle conjoint a l'issue de l'operation ; ou, l'entite cible, sous le controle conjoint de l'entite initiatrice avant l'operation, n'est plus controlee conjointement par cette derniere a l'issue de l'operation. (...)

DOSSIER 3 - AUDIT LEGAL (20 points)

La societe LES PEINTURES PASTELLES est specialisee dans la production de peintures. Elle emploie 350 salaries pour un chiffre d'affaires de 24 millions d'euros. L'usine de production est implantee dans la banlieue de Bordeaux et elle dispose de trois centres de stockage : Dijon, Poitiers et Paris. Les dirigeants de la societe vous contactent pour vous proposer de nommer FRANCE EXPERTS CONSEIL commissaire aux comptes car l'actuel commissaire aux comptes titulaire et son suppleant prennent leur retraite.

Travail a faire :

1. Avant d'accepter ce nouveau mandat, quels travaux preparatoires le commissaire aux comptes doit-il realiser ?

Pour realiser cette mission, plusieurs collaborateurs sont disponibles.

- Madame Pourpre. Elle est liee par un pacte civil de solidarite avec monsieur Albi, dirigeant de la societe LES PEINTURES PASTELLES.
- Monsieur Carmin detient une action de la societe LES PEINTURES PASTELLES, acquise aupres d'un organisme de placement collectif en valeurs mobilieres.
- Madame Cyan a obtenu le DSCG. Pour effectuer son stage d'expertise comptable de 3 ans, elle a rejoint le cabinet depuis 2 mois. Auparavant, elle etait employeee au service comptable de la societe LES PEINTURES PASTELLES.

Travail a faire :

2. Pour chaque collaborateur, précisez s'il peut participer à cette mission. Justifiez votre réponse.

Lors du contrôle des comptes clos au 31/12/2020, un collaborateur a constaté les faits suivants :

- cas 1 : le service achats vend parfois des pots de peinture directement aux clients pour leur rendre service. Il arrive que le service achats oublie d'en informer le service comptable. Le prix est fixé librement sans se référer au tarif officiel et le paiement s'effectue en espèces ;
- cas 2 : l'entreprise PINCEAU a repeint le bureau du directeur commercial. La facture de ces travaux a été compensée avec des factures d'achat de peinture.

Travail à faire :

3. Donner la définition du terme assertions.

4. Préciser pour chaque cas l'assertion ou les assertions concernées.

La société LES PEINTURES PASTELLES refuse que le cabinet FRANCE EXPERTS CONSEIL participe à l'inventaire des stocks au motif que l'ancien commissaire aux comptes ne le faisait pas. Ce dernier reprenait le total des fiches de comptage pour évaluer les stocks.

Travail à faire :

5. Quelle sera l'incidence de cette situation sur le rapport du commissaire aux comptes ?

DOSSIER 4 - NORMES INTERNATIONALES (10 points)

Un des clients du cabinet FRANCE EXPERTS CONSEIL vous consulte dans le cadre de l'étude de son projet d'internationalisation. Après une phase de développement en France et le constat de la saturation du marché domestique, la société souhaite postuler à des appels d'offre de prospects situés dans l'Union Européenne. Certains de ces appels d'offre demandent aux postulants de produire des documents de synthèse au format IFRS.

La société vous soumet la problématique du traitement comptable en IFRS de l'un de ses contrats de location.

La société a conclu au 01/01/2020 un bail de 10 ans pour la location de 8 000 mètres carrés d'espace de bureau. Le contrat prévoit un règlement de 180 000 EUR au 31 décembre de chaque année. Les coûts directs initiaux du preneur, réglés à la signature du contrat s'élèvent à 8 000 EUR.

Le taux d'intérêt implicite du contrat ne peut pas être facilement déterminé. Le taux d'emprunt marginal du preneur à la date de début du contrat s'établit à 5 %.

Travail à faire :

1. Rappeler le principe général de comptabilisation initiale des contrats de location chez le preneur selon la norme IFRS 16.
2. Déterminer le montant initial du passif de location afferent à ce contrat.
3. Effectuer l'enregistrement comptable à la signature du contrat le 01/01/2020.
4. Présenter les écritures comptables au 31/12/2020.