

DIPLÔME SUPÉRIEUR DE COMPTABILITÉ ET DE GESTION

UE4 – COMPTABILITÉ ET AUDIT

SESSION 2022

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 :

- l'usage de la calculatrice avec mode examen actif est autorisé.
- l'usage de la calculatrice sans mémoire, « type collègue » est autorisé.

Tout autre matériel ou document est INTERDIT.

Document remis au candidat :

Le sujet comporte 10 pages numérotées de 1 / 10 à 10 / 10.

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 4 dossiers totalement indépendants.

DOSSIER 1 – OPÉRATION DE RESTRUCTURATION	(5 points)
DOSSIER 2 – COMPTES DE GROUPE	(8 points)
DOSSIER 3 – NORMES IFRS	(2 points)
DOSSIER 4 – AUDIT ET COMMISSARIAT AUX COMPTES	(5 points)

Le sujet comporte 11 annexes.

DOSSIER 1

- Annexe 1.1 Données générales sur l'activité et schéma de l'opération.
- Annexe 1.2 Données financières relatives aux sociétés et à l'opération envisagée.
- Annexe 1.3 Extrait du Plan comptable général (titre VII, chapitre 4, section 2).
- Annexe 1.4 Extraits du traité de fusion.

DOSSIER 2

- Annexe 2.1 Organigramme du groupe MIREMEX.
- Annexe 2.2 Informations relatives à l'acquisition d'un matériel avec subvention de la SA BRINX.
- Annexe 2.3 Informations relatives à la SA FEREX au 31/12/2021.
- Annexe 2.4 Informations sur la prise de contrôle de la SA TIMEX.
- Annexe 2.5 Extrait de la norme IFRS 3.

DOSSIER 3

- Annexe 3.1 Informations relatives au portefeuille titres de la SA RAVEL.

DOSSIER 4

- Annexe 4.1 Données financières de l'association.

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.

Toutes les réponses devront être justifiées.

Il vous est demandé d'apporter un soin particulier à la présentation de votre copie et à la qualité rédactionnelle. Toute information calculée devra être justifiée.

Les écritures comptables devront comporter les numéros et les noms des comptes (à l'exception des écritures relatives à la consolidation qui ne comprendront que les noms des comptes).

SUJET

Le sujet se compose de 4 dossiers totalement indépendants.

Le taux d'imposition sur les sociétés à retenir pour l'ensemble des dossiers est de 25 %.

DOSSIER 1 – OPÉRATION DE RESTRUCTURATION (5 POINTS)

Monsieur Jean-Guy DEGOS, expert-comptable, a été contacté par un client du cabinet, monsieur NAMUR, actionnaire de deux sociétés, la SA NAMUR à hauteur de 80 % et la SA DOYEN à hauteur de 65 %. Ces deux sociétés sont implantées en France et ont des activités complémentaires.

La SA NAMUR est actionnaire de la SA DEGLET. Cette dernière importe des dattes fraîches qui font l'objet d'une transformation afin d'en extraire du miel de datte, de la pâte de dattes pour les pâtisseries, du sucre de datte et du café de noyaux de dattes. Cette société achète deux variétés de dattes, dont la principale provient d'Algérie et la seconde provient des États-Unis et d'Israël.

La SA DOYEN est également actionnaire de la SA NOUR. Cette dernière est spécialisée dans l'import-export de dattes fraîches et sèches non conditionnées en provenance de Tunisie, d'Iran et d'Égypte. Elle a une excellente maîtrise dans le conditionnement des dattes.

La composition de l'actionnariat des deux sociétés et l'organigramme du groupe sont donnés dans l'annexe 1.1.

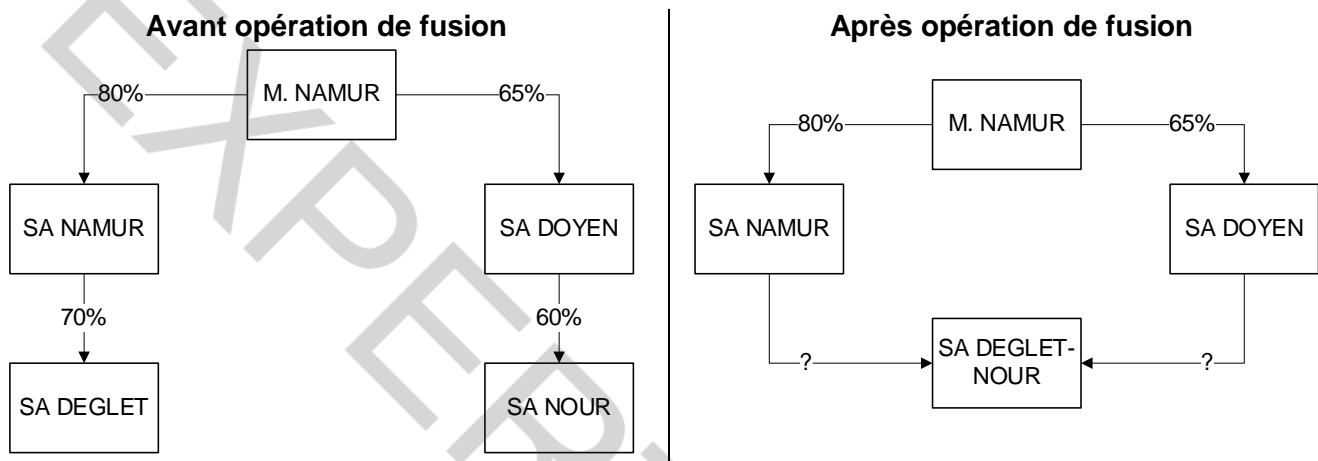
Monsieur NAMUR ambitionne de devenir le leader dans le commerce de la datte en France et dans le reste de l'Europe, notamment en Grande Bretagne et en Allemagne qui sont deux pays grands consommateurs de ce fruit. Ce marché est très porteur et il est en constante progression malgré la concurrence accrue sur ce secteur. Il vous consulte afin de lui proposer un moyen de rapprocher les deux sociétés (SA DEGLET et SA NOUR) au sein d'une nouvelle entité la SA DEGLET-NOUR. Ce rapprochement, qu'il souhaite réaliser au 01/10/2021, permettrait de réaliser des synergies, de réduire les frais liés aux locaux et de bénéficier des compétences complémentaires de ses deux équipes de salariés.

À l'aide des annexes 1.1 à 1.4,

- 1. Indiquer la nature de l'opération de restructuration souhaitée par monsieur NAMUR.**
- 2. Calculer le nombre de titres à émettre par la future SA DEGLET-NOUR. En déduire le capital social de la SA DEGLET-NOUR. Calculer les parités d'échange pour chaque société.**
- 3. Définir la notion de société initiatrice et préciser, dans le cas d'espèce, quelles sont les sociétés initiatrice et cible.**
- 4. À l'aide des informations fournies en annexes 1.3 et 1.4, justifier le mode de valorisation des apports retenu pour les sociétés DEGLET et NOUR.**
- 5. À l'aide de l'annexe 1.4, recalculer le nombre d'actions composant le capital social de la SA DEGLET-NOUR afin de veiller au respect de l'égalité des actionnaires.**
- 6. Présenter les écritures comptables dans les comptes de la SA DEGLET-NOUR.**

Annexe 1.1 – Données générales sur l'activité et schéma de l'opération.

Libellés	SA DEGLET	SA NOUR
Type d'activité	Importation de dattes sèches et revente après transformation	Importation de dattes fraîches et sèches et revente après conditionnement
Actionnariat	SA NAMUR (70 %) Julien PATRY (10 %) Éric LE PUIL (10 %) Franck AUTEF (10 %)	SA DOYEN (60 %) Wahib Dahmani (35 %) Coralie BONNEFOY (5 %)
CA HT 2020	1 500 000 €	750 000 €
Total Actif 2020	800 000 €	500 000 €



Le capital social de la future société DEGLET NOUR sera composé d'actions de 200 € de valeur nominale. **Le nombre de titres à émettre est calculé à partir des valeurs réelles de chaque société.**

Annexe 1.2 – Données financières relatives aux sociétés et à l'opération envisagée.

L'opération envisagée est placée sous **le régime fiscal de faveur des fusions de l'article 210-A du CGI**. Des frais de fusion ont été engagés dans le cadre de la création de la nouvelle entité. Ils sont enregistrés en charges (frais d'acte). Le montant des frais s'élève à 3 000 € HT (TVA à 20 %) et le paiement est réalisé au comptant.

Bilan de la SA DEGLET au 30/09/2021 (en euros)

ACTIF	Montant	PASSIF	Montant
Actif immobilisé		Capitaux propres	
Construction	375 000	Capital social (valeur nominale : 100 €)	400 000
Actif circulant		Autres réserves	70 000
Stocks de matières premières	100 000	Résultat de l'exercice	30 000
Créances clients	200 000	Dettes	
Disponibilités	75 000	Emprunt	120 000
		Dettes fournisseurs	130 000
Total	750 000	Total	750 000

Valeur réelle globale de la société DEGLET : 600 000 €.

Valeur réelle unitaire d'une action : 150 €.

Bilan de la SA NOUR au 30/09/2021 (en euros)

ACTIF	Montant	PASSIF	Montant
Actif immobilisé		Capitaux propres	
Construction – entrepôt (1)	400 000	Capital social (valeur nominale : 100 €)	200 000
		Autres réserves	60 000
Actif circulant		Résultat de l'exercice	20 000
Stocks de marchandises	60 000	Provision pour hausse des prix	20 000
Créances clients	50 000		
Disponibilités	15 000	Dettes	
		Dettes fournisseurs	225 000
Total	525 000	Total	525 000

(1) La valeur de l'entrepôt a fortement baissé en raison d'intempéries qui l'ont endommagé. Le montant estimé de la valeur d'apport de l'entrepôt s'élève à 250 000 €.

Valeur réelle globale de la société NOUR : 150 000 €.

Valeur réelle unitaire d'une action : 75 €.

Annexe 1.3 – Extrait du Plan comptable général (titre VII, chapitre 4, section 2).

Détermination du sens des opérations

« Sous-section 1 - Opérations à l'endroit

Art. 742-1

Les opérations à l'endroit visées par le présent titre sont :

- **Fusion à l'endroit** : fusion à l'issue de laquelle la personne morale, actionnaire principal de l'entité absorbante avant l'opération, conserve, bien que dilué le cas échéant, son pouvoir de contrôle sur l'absorbante.

Simultanément, la personne morale, actionnaire principal de l'entité absorbée avant l'opération, perd son pouvoir de contrôle sur celle-ci.

Dans une telle fusion, la cible est l'entité absorbée et l'initiatrice est l'entité absorbante.

(...)

Sous-section 2 - Opérations à l'envers

Art. 742-2

Les opérations à l'envers visées par le présent titre sont :

- **Fusion à l'envers** : fusion à l'issue de laquelle la personne morale, actionnaire principal de l'entité absorbée avant l'opération, prend le contrôle de l'entité absorbante, appelée cible.

Simultanément, la personne morale, actionnaire principal de l'entité absorbante avant l'opération, perd son pouvoir de contrôle sur celle-ci.

Dans une telle fusion, la cible est l'entité absorbante et l'initiatrice est l'entité absorbée ou sa maison mère.

(...) ».

Annexe 1.4 – Extraits du traité de fusion.

Détermination des valeurs d'apport comptable

Le traité de fusion indique que les apports effectués par la SA DEGLET sont évalués comptablement en valeur comptable alors que ceux de la SA NOUR le sont en valeur réelle.

Méthodologie applicable pour respecter l'égalité des actionnaires

Le traité de fusion prévoit les modalités suivantes pour respecter l'égalité des actionnaires :

Étape 1 : le nombre de titres à créer est déterminé en commençant par l'apport de la société **initiatrice**. Sachant que son patrimoine est apporté à la valeur comptable (et non pas la valeur réelle), le nombre de titres à créer se détermine ainsi :

$$\text{Nombre de titres à créer} = \frac{\text{valeur comptable de la société initiatrice}}{\text{valeur nominale du titre de la société créée}}$$

Étape 2 : afin de respecter l'égalité entre les actionnaires, le nombre de titres à créer pour l'apport de la société cible est fixé selon le rapport suivant :

Nombre de titres à créer

$$= \text{Nombre de titres créés pour la société acquéreuse} \times \frac{\text{valeur réelle de la société cible}}{\text{valeur réelle de la société initiatrice}}$$

DOSSIER 2 – COMPTES DE GROUPE – (8 POINTS)

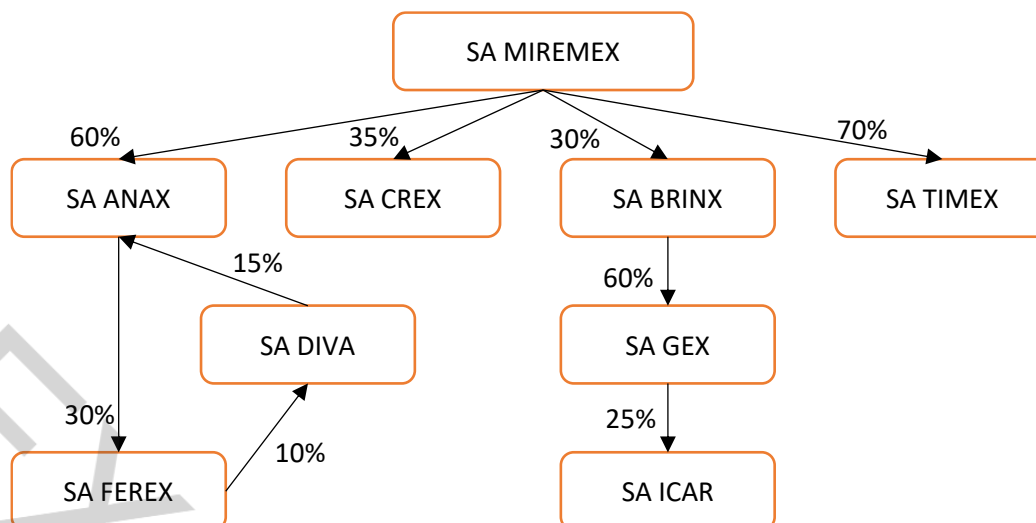
La société MIREMEX est un des leaders mondiaux des systèmes d'interconnexion. Elle est spécialisée dans la conception et la fabrication de fils, câbles, et solutions d'inter connectique pour les applications haute technologie. MIREMEX propose des solutions d'inter connectique sur mesure adaptées aux besoins de clients exigeants des secteurs de l'industrie, l'aéronautique, l'automobile, l'électronique, l'énergie, l'industrie pétrolière et offshore, le médical, le militaire, la recherche et le spatial.

La société MIREMEX détient différentes participations directes et indirectes dans plusieurs sociétés. Le groupe établit ses comptes consolidés selon le **référentiel IFRS**. Vous êtes chargé(e) d'effectuer les travaux de consolidation (périmètre de consolidation, retraitements de pré-consolidation, partage des capitaux propres et prise de contrôle) du groupe MIREMEX qui clôture ses comptes au 31/12/2021. **Le taux d'imposition à prendre en compte est de 25 %.**

L'organigramme du groupe et des informations complémentaires sont fournis dans les annexes 2.1 à 2.5.

1. À l'aide de l'annexe 2.1, établir le **périmètre de consolidation** du groupe MIREMEX 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**.
2. À l'aide de l'annexe 2.2, relative à l'opération d'acquisition d'un matériel avec subvention de la société BRINX,
 - 2.1. Détailler les calculs de préférence sous la forme de tableaux.
 - 2.2. Présenter au journal de consolidation les écritures au 31/12/2021 de pré-consolidation.
3. À l'aide de l'annexe 2.3,
 - 3.1. Présenter au journal de consolidation les écritures relatives à l'élimination de la dépréciation constatée sur les titres FEREX au 31/12/2021.
 - 3.2. Présenter le tableau de partage des capitaux propres de la société FEREX au 31/12/2021. La société MIREMEX procède à la consolidation directe de l'ensemble des sociétés du groupe.
 - 3.3. Présenter au journal de consolidation les écritures relatives au partage des capitaux propres de la société FEREX au 31/12/2021.
4. À l'aide des annexes 2.4 et 2.5,
 - 4.1. Déterminer la juste valeur des actifs identifiables et des passifs repris de la SA TIMEX lors de la prise de contrôle le 30/06/2021.
 - 4.2. Déterminer le goodwill complet lors de la prise de contrôle le 30/06/2021.
 - 4.3. Présenter au journal de consolidation les écritures relatives à la comptabilisation des écarts d'évaluation et du goodwill complet au 31/12/2021.

Annexe 2.1 – Organigramme du groupe MIREMEX.



Les pourcentages figurant sur l'organigramme correspondent aux pourcentages directs de participation.

Le capital des sociétés est composé uniquement d'actions ordinaires à l'exception de la SA ANAX.

Le capital de la SA ANAX est composé de 100 000 actions de valeur nominale 30 €. 40 % du capital de la SA ANAX est constitué d'actions de préférence à droit de vote double. La SA MIREMEX détient 30 000 actions à droit de vote double de la société ANAX.

La société MIREMEX détient 30 % de participation et des droits de vote de la SA BRINX. Un accord de gestion lui accorde le droit de nommer, de réaffecter ou de révoquer les principaux dirigeants de la SA BRINX qui ont la capacité de diriger les activités pertinentes.

La société MIREMEX détient 35 % de participation et de droit de vote de la société CREX. La SA MIREMEX a conclu en 2019 un accord de partenariat industriel avec la société CREX. L'accord contractuel porte sur les points suivants :

- l'objet, l'activité et la durée du partenariat ;
- le mode de désignation des membres du conseil d'administration (ou d'un organe de direction équivalent) du partenariat ;
- le processus décisionnel défini dans l'accord contractuel établit le contrôle conjoint sur l'opération ;
- les modalités de partage des actifs, des passifs, des produits, des charges ou du résultat net relatifs au partenariat.
- Les actifs et les passifs détenus par la société CREX sont ses propres actifs et passifs. L'accord contractuel confère aux participants des droits sur l'actif net issu de l'accord.

Annexe 2.2 – Informations relatives à l'acquisition d'un matériel avec subvention de la SA BRINX.

Au 30/06/2020, la SA BRINX a acquis un matériel industriel pour un montant de 500 000 € subventionné à hauteur de 40 %. Le mode d'amortissement retenu par le groupe est le linéaire sur 10 ans. Les subventions liées à des actifs sont présentées au bilan en déduction de la valeur comptable de l'actif.

Annexe 2.3 – Informations relatives à la SA FEREX au 31/12/2021.

Capitaux propres	SA FEREX
Capital	1 000 000
Report à nouveau débiteur	(350 000)
Résultat (perte)	(50 000)

La prise de participation par la SA ANAX d'un montant de 300 000 € et représentant 30 % du capital de la SA FEREX s'est faite à la date de création de la SA FEREX. Compte tenu de la situation financière de la SA FEREX, figure au bilan de la SA ANAX une dépréciation des titres détenus pour un montant de 120 000 € (dont 105 000 € de dépréciation constatée en 2020 et portée à 120 000 € en 2021).

Dans les comptes individuels, la dépréciation constatée sur les titres de participation FEREX n'a donné lieu à aucune déduction fiscale.

Annexe 2.4 – Informations sur la prise de contrôle de la SA TIMEX.

La SA MIREMEX a pris le contrôle, le 30/06/2021 de la SA TIMEX, par une acquisition complémentaire de titres de 50 % du capital pour un prix d'acquisition de 6 000 000 €. Elle détenait, avant cette prise de participation complémentaire, 20 % du capital acquis début 2019. Ainsi, à l'issue de l'opération la SA MIREMEX détient 70 % du capital de la SA TIMEX.

La valeur de la participation mise en équivalence (20 % acquis en 2019) est égale à 1 800 000 € et sa juste valeur est estimée à 2 400 000 € au 30/06/2021.

A la date de prise de contrôle au 30/06/2021, les capitaux propres de la SA TIMEX retraités selon les normes de consolidation sont les suivants :

Capital	2 000 000
Réserves	6 300 000
Résultat (01/01/2021 au 30/06/2021)	325 000
Total des capitaux propres	8 625 000

Les actifs identifiables acquis et les passifs repris de la SA TIMEX, au 30/06/2021, ont été évalués séparément et les ajustements proposés sont les suivants :

- des listes clients (noms, coordonnées, historiques de commandes...) sont évaluées à 300 000 €. Ces informations sur la clientèle seront utilisées par la société MIREMEX lors de campagnes publicitaires futures ;
- un terrain inscrit au bilan pour une valeur nette comptable de 400 000 € est évalué à 500 000 € ;
- des titres non consolidés sont inscrits au bilan pour une valeur de 800 000 € avec une juste valeur de 900 000 € (plus-values fiscalement imposables).

Le groupe comptabilise le goodwill complet. La valorisation des participations ne donnant pas le contrôle se fait par extrapolation du coût d'achat des titres acquis en 2021 avec prise en compte d'une décote de minoritaire de 10 %.

Annexe 2.5 – Extrait de la norme IFRS 3.

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.

DOSSIER 3 – NORMES IFRS (2 POINTS)

La SA RAVEL, dont le siège est à Lyon, envisage une opération de rapprochement avec une société italienne dont le siège est à Milan. Dans le cadre de cette opération, les différences entre les référentiels comptables nationaux rendent problématiques la détermination de l'importance relative de chaque société. Pour faciliter la comparaison des deux sociétés, la SA RAVEL souhaite disposer de comptes établis selon le référentiel IFRS.

Plus spécifiquement, le dirigeant de la SA RAVEL souhaite mesurer l'impact de l'application des IFRS sur son portefeuille titres.

1. **Quels sont les deux critères devant être utilisés pour classer et évaluer des actifs financiers selon IFRS 9 ?**
2. **Énumérer les trois méthodes de valorisation des actifs financiers en IFRS.**
3. **À l'aide de l'annexe 3.1, présenter les enregistrements comptables selon le référentiel IFRS relatifs à la comptabilisation des titres du portefeuille d'action en 2021 selon les deux méthodes de valorisation.**

Annexe 3.1 – Informations relatives au portefeuille titres de la SA RAVEL.

La société RAVEL a acquis le 01/05/2021 un portefeuille d'actions (titres non consolidés) pour un prix d'acquisition de 20 000 €. Les frais d'acquisition s'élèvent à 400 €. A la clôture des comptes, le 31/12/2021, la juste valeur de ce portefeuille de titres est de 22 000 €.

La société RAVEL hésite pour la comptabilisation de ce portefeuille d'actions selon le référentiel IFRS 9 entre deux méthodes :

1. La valorisation à la juste valeur par le résultat net.
2. La valorisation à la juste valeur par le biais des autres éléments du résultat global.

DOSSIER 4 – AUDIT ET COMMISSARIAT AUX COMPTES (5 POINTS)

L'association SENEGALFOREVER est spécialisée dans le développement du tourisme solidaire et de la gastronomie sénégalaise. Son siège social est implanté à Paris. Depuis sa création, il y a 15 ans, elle a réalisé de nombreux projets en France et au Sénégal.

L'association dispose d'un véritable savoir-faire dans le tourisme solidaire mais également en matière de gastronomie. Pendant leur séjour, les touristes peuvent découvrir les plats traditionnels sénégalais. Pour assurer sa promotion en France, l'association organise de nombreuses manifestations culinaires et dispose d'un stock alimentaire important.

Sur le plan financier, afin d'attirer des clients, ces derniers peuvent payer leur séjour en plusieurs échéances. L'association reçoit une subvention de la mairie de Paris, des dons de bienfaiteurs et des cotisations d'adhérents. La subvention de la mairie de Paris représente environ 80 % des ressources de l'association.

Avec la pandémie de la Covid-19, la situation a changé. Sur les conseils de monsieur TROFORT, expert-comptable, l'association a été contrainte de mettre certains salariés en chômage partiel. Par ailleurs, la mairie de Paris a diminué sa subvention de 180 000 euros à 155 000 euros. Si cette situation venait à perdurer, l'association ne serait plus en mesure de payer les salariés demeurés à temps plein.

Monsieur JAIPEUR, commissaire aux comptes, est très inquiet pour l'avenir de l'association. En fin de mandat, il souhaite prendre sa retraite et ne pas être renouvelé dans ses fonctions. Son suppléant, monsieur JEMAITRISE serait intéressé pour être désigné, commissaires aux comptes car la mission ne diffère pas de celle d'une société. Cependant, monsieur JAIPEUR informe le

président du conseil d'administration, monsieur SARR, que la nomination d'un commissaire aux comptes n'est plus obligatoire car l'association ne remplit plus les critères de nomination.

Monsieur SARR assure toute sa confiance monsieur JEMAITRISE. Selon lui, le commissaire aux comptes est un tiers de confiance car « il garantit les informations financières ».

A – Conditions de nomination du commissaire aux comptes

- 1. Partagez-vous l'avis de monsieur JAPEUR ? L'assemblée générale de l'association SENEGALFOREVER est-elle tenue ou non de nommer un commissaire aux comptes ?**

B – Acceptation de la mission

L'assemblée générale de l'association SENEGALFOREVER nomme monsieur JEMAITRISE commissaire aux comptes.

- 2. Avant d'accepter une nomination que doit faire un commissaire aux comptes appelé à succéder en tant que titulaire à un commissaire aux comptes dont le mandat vient à expiration et ne sera pas renouvelé ?**
- 3. Préciser les phases de mise en œuvre d'un audit légal par le commissaire aux comptes.**

C – Mise en œuvre des travaux et investigations du commissaire aux comptes

Pour collecter les éléments nécessaires à l'audit des comptes, monsieur JEMAITRISE hésite entre plusieurs techniques de contrôle. Il souhaite recourir à deux techniques de contrôle : l'inspection des actifs corporels et l'observation physique.

- 4. Définir les deux techniques de contrôle évoquées par monsieur JEMAITRISE.**
- 5. Citer trois autres techniques de contrôle.**

Au cours de sa prise de connaissance de l'association SENEGALFOREVER, monsieur JEMAITRISE s'aperçoit que l'association est désormais en grande difficulté financière.

À l'aide de l'annexe 4.1,

- 6. Quelles diligences monsieur JEMAITRISE doit-il mettre en œuvre ? Quels points importants de la situation financière relevez-vous ?**

D – Démission

Monsieur JEMAITRISE se pose la question de démissionner ou d'aider l'association SENEGALFOREVER en participant à la gestion de l'association en lui apportant son expérience :

- 7. Monsieur JEMAITRISE peut-il démissionner ? Citez les 4 motifs légitimes de démission d'un commissaire aux comptes.**
- 8. Monsieur JEMAITRISE peut-il participer :**
 - à la gestion de l'association ?
 - à l'évaluation de l'efficacité du contrôle interne des stocks ?**Justifiez votre réponse.**

Annexe 4.1 – Données financières de l'association.

Ratios	2020	2021
Fonds associatifs/Actif immobilisé	- 19,5	- 30
Fonds associatifs/Dettes à long et moyen terme	- 0,61	- 0,65
Frais financiers/Ressources (/C.A.)	0,007	0,013
Report à nouveau	- 258 224 €	- 291 550 €