

DIPLÔME SUPÉRIEUR DE COMPTABILITÉ ET DE GESTION

UE4 – COMPTABILITÉ ET AUDIT

SESSION 2024

Durée de l'épreuve : 4 heures

Coefficient : 1,5

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 :

- 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 indépendants.

DOSSIER 1 – COMPTES DE GROUPE	40 points
DOSSIER 2 – NORMES IFRS	10 points
DOSSIER 3 – OPÉRATIONS DE RESTRUCTURATION	25 points
DOSSIER 4 – AUDIT ET COMMISSARIAT AUX COMPTES	25 points

Le sujet comporte 7 annexes.

DOSSIER 1

- Annexe 1.1** Organigramme du groupe SPM
Annexe 1.2 Opérations de consolidation en normes IFRS dans le groupe SPM
Annexe 1.3 Informations relatives à la SAS CAMOMILLE (en €)
Annexe 1.4 Informations relatives à la SAS THYM (en €)

DOSSIER 2

- Annexe 2.1** Extrait de la norme IFRS 15 - Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients

DOSSIER 3

- Annexe 3.1** Informations relatives à la SARL VALÉRIANE
Annexe 3.2 Informations relatives à la SA CITRONNELLE

DOSSIER 4

Pas d'annexe

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 et un libellé.

EXPERT FISCAL

SUJET

La SA SANTE PLANTES MÉDICINALES, ci-après « SPM », est une société holding ayant pour objet social l'acquisition, la détention, la gestion et l'aliénation de toute valeur mobilière et de toute participation dans toutes les entreprises françaises ou étrangères ayant des activités dans les domaines de la santé et du bien-être par les plantes médicinales.

Le groupe a été créé, il y a 25 ans, par deux sœurs, Claire et Gwen, très soucieuses de la nature. Investies dans le respect de l'environnement, elles ont toujours souhaité privilégier le développement durable en favorisant l'agroécologie et les circuits courts.

Convaincues qu'un développement responsable est l'ADN futur du groupe, les deux sœurs ont réaffirmé leur engagement auprès des différentes parties prenantes du groupe. En janvier 2022, la SA SPM est ainsi devenue une entreprise à mission dont l'ambition est d'aider les générations futures à construire une planète meilleure. Aujourd'hui, le groupe SPM bénéficie d'un savoir-faire reconnu dans le domaine du bien-être des tout-petits et des seniors.

La SA SPM est cotée sur Euronext (compartiment C). Au 31 décembre 2023, le groupe, composé de nombreuses filiales, présente ses comptes consolidés selon le référentiel IFRS.

Conscientes de votre expertise dans le domaine de la comptabilité et de l'audit et de votre sensibilité aux enjeux environnementaux, les deux sœurs vous consultent et vous soumettent les quatre dossiers qui suivent.

Le taux d'imposition sur les sociétés est de 25 %.

DOSSIER 1 – COMPTES DE GROUPE

Travail à faire

- 1.1. À l'aide de l'annexe 1.1 et en se basant sur le référentiel IFRS, présenter, sous la forme d'un tableau synthétique, le périmètre de consolidation du groupe SPM. Le tableau mettra en évidence pour chaque filiale :
 - a. les pourcentages de contrôle ;
 - b. la nature du contrôle ;
 - c. les méthodes de consolidation ;
 - d. les pourcentages d'intérêt des propriétaires de la société mère ;
 - e. les pourcentages d'intérêt des participations ne donnant pas le contrôle.
- 1.2. À l'aide de l'annexe 1.2, présenter les écritures comptables qui semblent nécessaires au 31/12/2023. La nécessité des retraitements doit être justifiée (3 lignes maximum par retraitement). Les calculs seront détaillés de préférence sous forme de tableaux pour chaque opération :
 - a. l'emprunt obligataire ;
 - b. les provisions réglementées ;
 - c. le prêt à une filiale.
- 1.3. À l'aide de l'annexe 1.3 relative à la SAS CAMOMILLE :
 - a. présenter la juste valeur des actifs identifiables acquis et des passifs repris de la SAS CAMOMILLE puis comptabiliser les écritures dans le journal de consolidation au 31/12/2023 ;
 - b. calculer le goodwill éventuel en utilisant la méthode du goodwill complet puis enregistrer au journal de consolidation au 31/12/2023 l'écriture correspondante ;
 - c. présenter le tableau de partage des capitaux propres puis enregistrer au journal de consolidation du bilan au 31/12/2023 l'écriture correspondante.
- 1.4. À l'aide de l'annexe 1.4 relative à la SAS THYM :
 - a. présenter le tableau de partage des capitaux propres au 31/12/2023 de la société THYM selon la méthode de la consolidation directe ;
 - b. enregistrer au 31/12/2023 les écritures correspondantes au journal de consolidation du bilan et du compte de résultat.

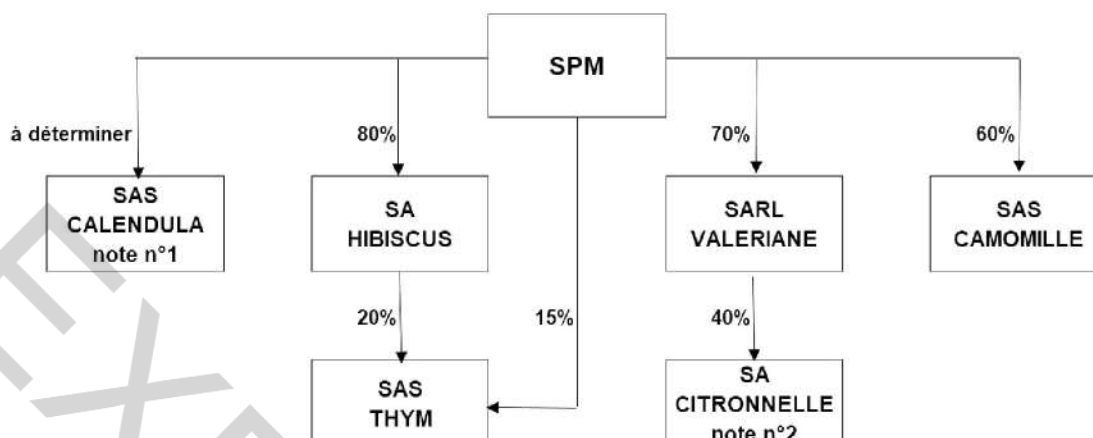
Le groupe SPM envisage de renforcer sa participation dans la filiale SAS CAMOMILLE qui passerait de 60 % à 70 %.

Travail à faire

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

ANNEXES

ANNEXE 1.1 : ORGANIGRAMME DU GROUPE SPM



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

Note n°1 : le capital de la société SAS CALENDULA se compose de 10 000 actions ordinaires, de 5 000 actions à droit de vote double et de 5 000 certificats d'investissement. La société SPM détient 6 000 actions ordinaires, 3 000 actions à droit de vote double et 2 000 certificats d'investissement.

Note n°2 : la SARL VALÉRIANE détient 40 % de participation et des droits de vote de la SA CITRONNELLE. Un accord de gestion lui confère le droit de nommer, de réaffecter ou de révoquer les principaux dirigeants de la SA CITRONNELLE qui ont la capacité de diriger les activités pertinentes.

ANNEXE 1.2 : OPÉRATIONS DE CONSOLIDATION EN NORMES IFRS DANS LE GROUPE SPM

Parmi l'ensemble des opérations de retraitements de pré-consolidation et d'élimination des opérations réciproques, on retiendra les opérations décrites ci-dessous.

a. Caractéristiques de l'emprunt obligataire émis par SPM

Pour financer son développement à l'international, SPM a émis, le 1/01/2022, un emprunt obligataire de 10 000 obligations de 1 000 € de nominal, remboursable in fine. Les obligations ont été émises à 995 € l'unité et seront remboursées à 1 015 € l'unité.

La durée de l'emprunt est de 5 ans. Les intérêts sont versés le 31 décembre de chaque année. Le taux nominal de l'emprunt est de 4 %. Le taux d'intérêt effectif est de 4,46 % (taux arrondi).

Les frais d'émission se sont élevés à 30 000 € hors taxe. La prime de remboursement et les frais d'émission sont étalés linéairement sur la durée de l'emprunt.

On vous communique un extrait de la balance générale de SPM et le tableau de remboursement au coût amorti de l'emprunt.

SA SPM - Extrait de la balance générale des comptes au 31 décembre 2023 (en €)

163 - Emprunt obligataire	10 150 000	
169 - Primes de remboursement des obligations		120 000
4816 - Frais d'émission des emprunts	18 000	
661 - Intérêts des emprunts	400 000	
6812 - Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir		6 000
6861 - Dotations aux amortissements des primes de remboursement des obligations		40 000

EXPERT FISCAL

Tableau de suivi du coût amorti de l'emprunt obligataire (en €)

Échéance	Intérêts au taux effectif	Annuités	Valeur nette au coût amorti
01/01/2022			9 920 000
31/12/2022	442 079	400 000	9 962 079
31/12/2023	443 953	400 000	10 006 032
31/12/2024	445 912	400 000	10 051 944
31/12/2025	447 960	400 000	10 099 904
31/12/2026	450 096	10 550 000	0

b. Provisions réglementées

Dans les comptes individuels de SPM, conformément aux dispositions de l'article 39-1 5° 11^{ème} alinéa du code général des impôts, une provision pour hausse des prix est constituée sur les stocks de plantes médicinales utilisés pour la fabrication de lotions pour le corps.

Nature des provisions en €	1/1/2023	Dotation	Reprise	31/12/2023
Provision pour hausse des prix	10 000	2 000	4 000	8 000

c. Prêt à une filiale

Le 1/7/2020, SPM a prêté à sa filiale, la SA HIBISCUS, la somme de 3 000 000 € remboursable in fine dans 6 ans. Le taux d'intérêt est de 4 % par an. Les intérêts sont payés le 30 juin de chaque année.

ANNEXE 1.3 : INFORMATIONS RELATIVES À LA SAS CAMOMILLE (EN €)

Le 01/01/2019, SPM a acquis 60 % de la SAS CAMOMILLE pour un montant de 1 800 000 €. Lors de l'acquisition de cette filiale, les frais d'acquisition se sont élevés à 100 000 €. Ils ont été incorporés au coût d'acquisition des titres qui s'élève à 1 900 000 €.

À cette date, il existait des plus-values sur certains actifs ayant une durée d'utilisation résiduelle de 10 ans.

En euros	Valeur nette comptable	Valeur d'utilité
Marque	0	100 000
Terrain	1 000 000	1 200 000
Bâtiments	400 000	700 000

Les capitaux propres à la date d'acquisition et à la clôture des comptes étaient :

En euros	1/01/2019	31/12/2023
Capital social	600 000	600 000
Réserves	600 000	900 000
Résultat	150 000	300 000
Total des capitaux propres	1 350 000	1 800 000

Les capitaux propres sont calculés en conformité avec les normes de consolidation du groupe et avant prise en compte des plus-values éventuelles et du goodwill.

La valorisation du coût des titres de participation ne donnant pas le contrôle se fait par l'extrapolation du coût d'acquisition des titres par SPM et en appliquant une décote de minoritaire de 15 %.

EXPERT FISCAL

ANNEXE 1.4 : INFORMATIONS RELATIVES À LA SAS THYM (EN €)

Le 1/01/2022, les SA SPM et SA HIBISCUS ont acheté 20 % et 15 % des titres de la SAS THYM, selon les conditions suivantes :

Société détenant les titres de la SAS THYM	Coût d'achat des titres en €
SA SPM	150 000
SA HIBISCUS	200 000

Les acquisitions des titres THYM n'ont pas généré de goodwill.

SAS THYM – bilan au 31/12/2023 en €

Actif		Passif	
Immobilisations corporelles	1 000 000	Capital social	600 000
Actifs circulants	250 000	Réserves	500 000
		Résultat	90 000
		Dettes	60 000
Total	1 250 000	Total	1 250 000

DOSSIER 2 – NORMES IFRS

Dans un contexte de transition écologique, le groupe SPM souhaite diminuer l'impact environnemental des emballages et favoriser les achats en vrac de produits traditionnellement achetés emballés.

Courant 2023, deux actions ont été mises en place avec des enseignes de distribution spécialisées dans le bio.

Action n°1 : distribution en vrac de produits cosmétiques par des enseignes spécialisées dans le bio

Cet accord se traduit par deux contrats d'exclusivité distincts signés à la même date :

- Le premier porte sur l'installation d'un distributeur automatique de vrac qui permet de satisfaire aux conditions d'hygiène strictes et de conditionner le produit en l'adaptant aux différents réceptacles des clients par une mise sous vide. Le prix de vente facturé au distributeur ne couvrirait qu'une partie de son coût de production.
- Le second porte sur la fourniture de produits cosmétiques bio sur plusieurs années. Les produits cosmétiques ne seraient commercialisés qu'avec les distributeurs automatiques de vrac présentés ci-dessus. Ce contrat permettrait de dégager des marges significatives et récurrentes.

Action n°2 : mise en place d'une politique de fidélisation « vrac »

Pour 500 millilitres achetés en vrac, 50 millilitres du même produit sont offerts lors de l'achat suivant. Le prix de vente unitaire d'1 millilitre est de 2 €. La probabilité pour qu'un client achète 500 millilitres est de 40 %. La probabilité qu'il utilise l'offre promotionnelle est de 90 %.

La mise en place de la carte de fidélité est intervenue en décembre 2023.

Au 31/12/2023, SPM a vendu 500 000 millilitres de lotions apaisantes à la campanule.

Travail à faire

- 2.1. Citer les 5 étapes du processus de reconnaissance du chiffre d'affaires telles que définies par la norme IFRS 15 – reconnaissance du revenu des contrats avec les clients.
- 2.2. À l'aide de l'annexe 2.1, analyser les contrats conclus avec les enseignes spécialisées dans le cadre de l'action n°1 et indiquer leur traitement comptable.
- 2.3. Pour l'action n°2, indiquer le chiffre d'affaires de l'année 2023 selon la norme IFRS 15.

ANNEXE 2.1 : EXTRAIT DE LA NORME IFRS 15 - PRODUITS DES ACTIVITÉS ORDINAIRES TIRÉS DE CONTRATS CONCLUS AVEC DES CLIENTS

« Regroupement de contrats

§17 L'entité doit regrouper des contrats conclus en même temps ou presque en même temps avec le même client (ou avec des parties liées à celui-ci) et les comptabiliser comme un seul contrat si au moins une des conditions ci-dessous est remplie :

- (a) les contrats sont négociés en bloc et visent un objectif commercial unique ;
- (b) le montant de la contrepartie à payer en vertu d'un contrat dépend du prix ou de l'exécution de l'autre contrat ;
- (c) les biens ou services promis dans les contrats (ou certains des biens ou services promis dans chacun des contrats) constituent une seule obligation de prestation... »

DOSSIER 3 – OPÉRATIONS DE RESTRUCTURATION

Afin d'optimiser les synergies, une fusion des sociétés VALÉRIANE et CITRONNELLE est envisagée au 1^{er} janvier 2024. Le projet prévoit que la SARL VALÉRIANE absorbera la SA CITRONNELLE dans le cadre d'une fusion-renonciation.

La parité d'échange retenue est la suivante : 1 part de la SARL VALÉRIANE en échange de 2 actions de la SA CITRONNELLE, avec le versement d'une soulte.

Vous êtes chargé(e) d'anticiper les impacts de cette opération.

Travail à faire

À l'aide des annexes 3.1 et 3.2 :

- 3.1. Expliquer le principe de la fusion-renonciation.
- 3.2. Justifier la parité d'échange et calculer le montant unitaire de la soulte.
- 3.3 Déterminer le nombre de titres à émettre par la SARL VALÉRIANE, le montant de l'augmentation de capital, ainsi que le montant total de la soulte.
- 3.4. Vérifier que le montant de la soulte est conforme à la réglementation.
- 3.5. Déterminer le mode d'évaluation des apports en justifiant la réponse et en déduire le montant des apports.
- 3.6. Calculer la prime de fusion initialement constatée chez la SARL VALÉRIANE.
- 3.7. Calculer le mali de fusion.
- 3.8. Procéder à la qualification et à l'affectation du mali de fusion.

3.9. Enregistrer l'opération de fusion chez la SARL VALÉRIANE.

EXPERT FISCAL

ANNEXE 3.1 : INFORMATIONS RELATIVES À LA SARL VALÉRIANE

Bilan comptable au 31/12/2023

ACTIF	Montant (€)	PASSIF	Montant (€)
Immeubles	220 000	Capital	200 000
Matériel industriel	45 000	Réserves	50 000
Immobilisations financières (1)	70 000	Résultat	10 000
		<i>Capitaux propres</i>	<i>260 000</i>
Créances clients	12 000	Dettes financières	92 500
Stocks	15 000	Dettes sociales	15 500
Disponibilités	15 000	Dettes fournisseurs	9 000
TOTAL ACTIF	377 000	TOTAL PASSIF	377 000

(1) Correspondant à 640 titres de participation Citronnelle

Informations complémentaires

La valeur nominale d'une part VALÉRIANE est de 100 €.

La valeur globale réelle de la société retenue pour les modalités de fusion est de 360 000 €. Une plus-value latente de 50 000 € sur les immeubles existe. Ces immeubles ne sont pas destinés à être revendus à brève échéance.

ANNEXE 3.2 : INFORMATIONS RELATIVES À LA SA CITRONNELLE

Bilan comptable établi au 31/12/2023

ACTIF	Montant (€)	PASSIF	Montant (€)
Immeubles	120 000	Capital	80 000
Matériel industriel	20 000	Réserves	16 500
Autres immobilisations corporelles	8 000	Résultat	3 500
		<i>Capitaux propres</i>	<i>100 000</i>
Créances clients	7 000	Dettes financières	50 000
Stocks	3 500	Dettes sociales	7 500
Disponibilités	6 000	Dettes fournisseurs	7 000
TOTAL ACTIF	164 500	TOTAL PASSIF	164 500

Informations complémentaires

Le capital de la SA CITRONNELLE est composé uniquement d'actions ordinaires. La valeur nominale d'une action est de 50 €.

Un accord de gestion accorde à la SARL VALÉRIANE le droit de nommer, de réaffecter ou de révoquer les principaux dirigeants de la SA CITRONNELLE qui ont la capacité de diriger les activités pertinentes.

La valeur globale réelle de la société retenue pour les modalités de fusion est de 150 000 €. Il y a une plus-value latente de 30 000 € sur les immeubles et de 5 000 € sur les autres immobilisations corporelles. Ces actifs ne sont pas destinés à être revendus à brève échéance.

DOSSIER 4 – AUDIT ET COMMISSARIAT AUX COMPTES

Antoine, le cousin de Claire et Gwen, a obtenu son diplôme d'expertise comptable à la session de mai 2022 et a créé son propre cabinet le 1^{er} janvier 2023. Les deux sœurs envisagent de lui confier une mission de présentation des comptes de la SAS THYM.

Travail à faire

4.1. Préciser si la mission de présentation des comptes de la SAS THYM pourrait être confiée à Antoine, cousin de Claire et Gwen. Justifier la réponse.

Après une réunion avec les co-commissaires aux comptes du groupe SPM, les deux sœurs s'interrogent sur la répartition des travaux nécessaires à la réalisation de l'audit des comptes.

Travail à faire

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

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

Claire et Gwen s'interrogent également sur les différentes formulations de l'opinion des co-commissaires aux comptes sur les comptes sociaux de la SA SPM et sur les comptes consolidés du groupe SPM.

Travail à faire

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