

EXPERT DSCCG 4

**COMPTABILITÉ
ET AUDIT**

**2023
2024**

TOUT POUR S'ENTRAÎNER

EXPERT DSCCG 4

COMPTABILITÉ ET AUDIT

2023
2024

TOUT POUR S'ENTRAÎNER

Kada Meghraoui (coord.)

Diplômé d'expertise comptable
Professeur certifié d'économie et gestion,
Paris-13 et Paris-Dauphine
Ancien élève de l'école nationale des impôts

Nassim Drouaz

Expert-comptable, formateur (FLF et université
Paris-Dauphine)

Patrick Pinteaux

Ancien professeur agrégé d'économie et gestion,
formateur en DSCG

Jean Michel Palou

Agrégé d'économie et de gestion
à l'université de Montpellier

Jérôme Weydert

Ex-codirecteur du master CCA,
université Paris-Saclay

en partenariat avec

DUNOD
leader de l'expertise comptable


EDITIONS
FRANCIS LEFEBVRE

Remerciements

L'équipe d'auteurs et les éditions Dunod sont reconnaissants à Patrick Pinteaux qui, fort de son expérience d'enseignant, de formateur et de rédacteur, a été à l'initiative de ce projet d'ouvrage.

Crédits iconographiques

p. 43 : © intersection by Angelo Troiano from the Noun Project ; © Differentiate by Joy Thomas from the Noun Project ;
© executive euro woman by Marc Torrada from the Noun Project ; p. 173 : © Differentiate by Joy Thomas from the Noun Project ;
© contract by Giuditta Valentina Gentile from the Noun Project ; p. 237 : © Price Tag by Alex Podolsky from the Noun Project ;
© interest rate by Hada Arkanda from the Noun Project ; © progress evaluation by Naufal Hudallah from the Noun Project ;
© benefit by alvianwijaya from the Noun Project ; © Credit Card by José Campos from the Noun Project.

Maquette : Yves Tremblay
Mise en page : Nord Compo

Le pictogramme qui figure ci-contre mérite une explication. Son objet est d'alerter le lecteur sur la menace que représente pour l'avenir de l'écrit, particulièrement dans le domaine de l'édition technique et universitaire, le développement massif du photocopillage.

Le Code de la propriété intellectuelle du 1^{er} juillet 1992 interdit en effet expressément la photocopie à usage collectif sans autorisation des ayants droit. Or, cette pratique s'est généralisée dans les établissements



d'enseignement supérieur, provoquant une baisse brutale des achats de livres et de revues, au point que la possibilité même pour les auteurs de créer des œuvres nouvelles et de les faire éditer correctement est aujourd'hui menacée. Nous rappelons donc que toute reproduction, partielle ou totale, de la présente publication est interdite sans autorisation de l'auteur, de son éditeur ou du Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC, 20, rue des Grands-Augustins, 75006 Paris).

Les liens proposés tout au long de ce livre sont des compléments d'information. Vous pouvez soit flasher les QR-codes, soit copier-coller les URL raccourcies dans votre navigateur. Ces liens resteront valables durant toute la période de commercialisation de l'ouvrage. Toutefois, nous ne pouvons en garantir la pérennité dans la mesure où les pages auxquelles ils renvoient sont la propriété des sites qui les hébergent.

© Dunod, 2023
11 rue Paul Bert, 92240 Malakoff
www.dunod.com

ISBN 978-2-10-084987-1

Le Code de la propriété intellectuelle n'autorisant, aux termes de l'article L. 122-5, 2^o et 3^o a), d'une part, que les « copies ou reproductions strictement réservées à l'usage privé du copiste et non destinées à une utilisation collective » et, d'autre part, que les analyses et les courtes citations dans un but d'exemple et d'illustration, « toute représentation ou reproduction intégrale ou partielle faite sans le consentement de l'auteur ou de ses ayants droit ou ayants cause est illicite » (art. L. 122-4).

Cette représentation ou reproduction, par quelque procédé que ce soit, constituerait donc une contrefaçon sanctionnée par les articles L. 335-2 et suivants du Code de la propriété intellectuelle.

TABLE DES MATIÈRES

Avant-propos	IX
Tableau de correspondance Programme-Sujets	X
Table des sigles et abréviations	XI

Sujet 1. Groupe Capucines

Énoncé	1
Dossier ❶ Consolidation et normes IFRS	2
Dossier ❷ Fusion	4
Dossier ❸ Audit et commissariat aux comptes	5
Savoirs essentiels	16
❶ Contrôle et pourcentage de contrôle	16
❷ Influence notable	17
❸ Fusion-renonciation et mali de fusion	18
❹ Fusion-absorption	18
❺ Risque d'audit	19
Des savoirs aux compétences. Corrigé du sujet type d'examen	20

Sujet 2. Groupe Réaumur

Énoncé	33
Dossier ❶ Apport partiel d'actif	34
Dossier ❷ Consolidation	35
Dossier ❸ Normes IFRS	36
Dossier ❹ Audit et commissariat aux comptes	37
Savoirs essentiels	43
❶ Apport partiel d'actif	43
❷ Comptabilisation d'un produit selon la norme IFRS 15	43
❸ Périmètre de consolidation et publication de comptes consolidés en règles françaises	44
❹ Évaluation du risque d'anomalies significatives	44
Des savoirs aux compétences. Corrigé du sujet type d'examen	46

Sujet 3. Groupe Verdi Immobilier

Énoncé	59
Dossier ❶ Confusion de patrimoine	60
Dossier ❷ Normes IFRS	61
Dossier ❸ Consolidation	62
Dossier ❹ Audit et commissariat aux comptes	64
Savoirs essentiels	74
❶ Le cadre conceptuel de l'IASB	74
❷ Du partenariat au contrôle conjoint (IFRS 11)	74

③ L'alternative TUP/fusion simplifiée dans le cas de l'absorption d'une filiale à 100 % par l'absorbante.....	74
④ Les risques d'audit.....	77
⑤ Norme IAS 1.....	77
Des savoirs aux compétences. Corrigé du sujet type d'examen.....	78

Sujet 4. Groupe Gentech	93
Énoncé.....	94
Dossier ① Normes IFRS et consolidation.....	95
Dossier ② Fusion-absorption.....	97
Dossier ③ Audit et commissariat aux comptes.....	98
Savoirs essentiels.....	109
① Prise de contrôle par achats successifs de titres en IFRS (« acquisition par étapes »).....	109
② Comptabilisation des opérations de recherche et de développement en interne.....	109
③ Fusion avec contrôle conjoint.....	110
④ Seuils de nomination d'un commissaire aux comptes dans les sociétés commerciales (loi Pacte).....	110
Des savoirs aux compétences. Corrigé du sujet type d'examen.....	111

Sujet 5. Groupe Castellani	127
Énoncé.....	128
Dossier ① Comptes de groupe.....	128
Dossier ② Fusion.....	129
Dossier ③ Normes internationales.....	130
Dossier ④ Audit et commissariat aux comptes.....	130
Savoirs essentiels.....	138
① Pourcentages de contrôle et d'intérêts.....	138
② Techniques de consolidation.....	138
③ Enjeux des parités dans le cadre d'opérations de restructuration : évaluation des apports.....	139
④ Dépréciation des actifs selon la norme IAS 36.....	139
⑤ Notions de compétence et de diligence.....	140
⑥ Délit d'entrave.....	140
Des savoirs aux compétences. Corrigé du sujet type d'examen.....	141

Sujet 6. Groupe GM Informatique	157
Énoncé.....	158
Dossier ① Normes IFRS.....	158
Dossier ② Consolidation.....	160
Dossier ③ Scission.....	161
Dossier ④ Audit et commissariat aux comptes.....	161

Savoirs essentiels	170
① Le régime fiscal de faveur (CGI, article 210 A) applicable en cas de TUP ou de fusion.....	170
② Le résultat global en IFRS	172
③ Les contrats en IFRS 15 « Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients ».....	173
④ La scission.....	173
⑤ Les institutions de tutelle des experts-comptables et des commissaires aux comptes	173
Des savoirs aux compétences. Corrigé du sujet type d'examen.....	175
Sujet 7. Groupe Visan	189
Énoncé.....	190
Dossier ① Fusion.....	190
Dossier ② Consolidation	191
Dossier ③ Normes internationales	193
Dossier ④ Audit et commissariat aux comptes	193
Savoirs essentiels	200
① Types de fusion et comptabilisation	200
② Contrat de location et comptabilisation	200
③ Test de dépréciation et enregistrement d'un actif déprécié	201
④ Modalités d'élaboration des normes d'exercice professionnel (NEP)	201
Des savoirs aux compétences. Corrigé du sujet type d'examen.....	202
Sujet 8. Fast Trans Holding	223
Énoncé.....	224
Dossier ① Normes IFRS	225
Dossier ② Consolidation	225
Dossier ③ Fusion.....	226
Dossier ④ Audit et commissariat aux comptes	226
Savoirs essentiels	234
① Normes internationales et écarts actuariels.....	234
② Retraitements de préconsolidation en normes internationales : le cas des contrats de location	234
Des savoirs aux compétences. Corrigé du sujet type d'examen.....	236

Sujet 9. Cas Maurel	253
Énoncé	254
Dossier ❶ Opération de restructuration	254
Dossier ❷ Périmètre de consolidation	255
Dossier ❸ Normes comptables internationales	256
Dossier ❹ Audit et commissariat aux comptes	257
Savoirs essentiels	265
Dossier ❶ Quelques rappels de base en consolidation	265
Dossier ❷ Modalités de calcul de la parité d'échange	266
Des savoirs aux compétences. Corrigé du sujet type d'examen	267
Conseils méthodologiques	287

Bienvenue dans l'univers Expert Sup Dunod !

Conçue comme un complément aux manuels, livres de corrigés et fiches, la série « Expert » propose une préparation à 360° offrant aux candidats aux diplômes d'expertise comptable (diplôme de comptabilité et de gestion – DCG – et diplôme supérieur de comptabilité et de gestion – DSCG) toutes les clés pour réussir.

Découpés selon les unités d'enseignement (UE) du DSCG, les ouvrages d'entraînement ont été élaborés et rédigés par des enseignants expérimentés, membres des jurys d'examen, pour répondre aux besoins de tous les candidats.

1 Un entraînement complet...

Pour chaque unité d'enseignement, les sujets inédits couvrent tous les savoirs et compétences au programme. Outre les énoncés et les corrigés des sujets types d'examen, des rappels de cours synthétiques et visuels sont systématiquement proposés.

2 ... dans l'esprit du nouveau programme...

Barème, dossier documentaire, nouvelles notions, compétences... le contenu et la structure des sujets respectent scrupuleusement le format et les nouvelles exigences de chaque épreuve, pour une préparation en conditions réelles.

3 ... assorti de conseils des membres des jurys

Retrouvez toutes les recommandations des correcteurs, des explications ainsi que des compléments (articles, astuces...) pour parfaire l'entraînement et être fin prêt le jour J.

Bonne préparation !

TABLEAU DE CORRESPONDANCE PROGRAMME-SUJETS

Partie du programme	Sous-partie	Numéro du sujet
1. Opérations de restructurations (30 heures)		1 à 8
2. Normes internationales (40 heures)		1 à 8
3. Comptes de groupe (60 heures)	3.1. Principes de consolidation	1, 2, 3, 4, 5, 7 et 8
	3.2. Processus d'élaboration des comptes de groupe	1, 2, 3, 4, 5, 7 et 8
	3.3. Documents de synthèse des groupes	6
4. Audit (50 heures)	4.1. Typologie des missions et organisation de la profession	3, 4 et 6
	4.2. Principes fondamentaux de comportement des commissaires aux comptes	4, 5, 6 et 8
	4.3. Démarche générale d'audit	1, 2, 3, 5, 6, 7 et 8

TABLE DES SIGLES ET ABRÉVIATIONS

ABS	: autres biens et services
AG	: assemblée générale
AGE	: assemblée générale extraordinaire
AGO	: assemblée générale ordinaire
Alpe (mission)	: audit légal des petites entreprises
Amort.	: amortissement(s)
ANC	: Autorité des normes comptables
ANCC	: actif net comptable corrigé
CA	: conseil d'administration
CAC	: commissaire aux comptes
CAHT	: chiffre d'affaires hors taxes
CGI	: Code général des impôts
CIR	: crédit d'impôt Recherche
CMUP	: coût moyen unitaire pondéré
CNCC	: Compagnie nationale des commissaires aux comptes
CRC	: Comité de la réglementation comptable
CSE	: comité social et économique
CSOEC	: Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables
DBO	: <i>Defined Benefit Obligation</i>
DDL	: diligences directement liées
Dépréc.	: dépréciation(s)
DV	: droits de vote
EA	: écart d'acquisition
EIP	: entité d'intérêt public
GA	: groupe d'actifs
GW	: <i>goodwill</i>
H3C	: Haut Conseil du commissariat aux comptes
IAS	: <i>International Accounting Standards</i>
IASB	: <i>International Accounting Standards Board</i>
IDA	: impôt différé actif
IDP	: impôt différé passif
IFRIC	: <i>International Financial Reporting Interpretations Committee</i>
IFRS	: <i>International Financial Reporting Standards</i>
IM	: intérêts minoritaires
IS	: impôt sur les sociétés
JV	: juste valeur

MEE : mise en équivalence
MP : matières premières
NEP : norme d'exercice professionnel
OCI : *Other Comprehensive Income* (ou « Autres éléments du résultat global »)
OEC : Ordre des experts-comptables
PCG : Plan comptable général
PEPS : premier entré – premier sorti (ou FIFO pour *First In – First Out*)
PHP : provision pour hausse de prix
QP : quote-part
RNC : recueil des normes comptables
SACC : services autres que le commissariat aux comptes
TIE : taux d'intérêt effectif
TUP : transmission universelle de patrimoine
TVA : taxe sur la valeur ajoutée
TVCP : tableau de variation des capitaux propres
UGT : unité génératrice de trésorerie
VAN : valeur actuelle nette
VCEAC : valeur comptable des éléments d'actif cédés
VMP : valeurs mobilières de placement
VNC : valeur nette comptable
VU : valeur d'utilité

Sujet

Groupe Capucines

Document autorisé : liste des comptes du PCG, à l'exclusion de toute autre information.

4h

Durée de l'épreuve**Matériel autorisé :** calculatrice en mode examen.

1,5

CoefficientLe sujet se présente sous la forme de **3 DOSSIERS** indépendants :**Dossiers**

- | | | |
|----------|--|-----------|
| 1 | Consolidation et normes IFRS | 11 points |
| 2 | Fusion | 5 points |
| 3 | Audit et commissariat aux comptes | 4 points |

Le sujet comporte 10 documents :

Documents

Dossier

1

1. Extrait du manuel de consolidation du groupe Capucines
2. Informations sur les sociétés Capucines IT et Clématite
3. Normes internationales
4. Information sur la société Tulipes
5. Stocks et plan de rémunération en actions

Dossier

2

6. Article 16 du règlement ANC n° 2015-06 du 23 novembre 2015 modifiant le règlement ANC n° 2014-03 relatif au PCG
7. Renseignements concernant la fusion
8. Montant des capitaux propres retraités de la société Bégonias au 1^{er} janvier N

Dossier

3

9. Extrait de la NEP 600 « Principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés »
10. Extrait de la note d'information de la CNCC de décembre 2011 (NI XI) : le commissaire aux comptes et l'audit des comptes consolidés



Si le texte du sujet, de ses questions ou du dossier documentaire vous conduit à formuler une ou plusieurs hypothèses, il vous est demandé de la (ou les) mentionner explicitement dans votre copie. Il vous est demandé d'apporter un soin particulier à la présentation de votre copie. Toute information calculée devra être justifiée.

Groupe Capucines

Le groupe Capucines, dont le siège social est implanté à Courbevoie, est un groupe coté sur Euronext Paris depuis juin N-14. Il a été créé en N-16, au sein de la branche Chimie du groupe Total, pour regrouper les activités de chimie industrielle, de produits vinyliques et de produits de performance. Le groupe est un acteur majeur de la chimie de spécialité et des matériaux avancés, doté d'une présence industrielle et commerciale de premier plan, équilibré géographiquement avec des positions fortes en Europe, en Amérique du Nord et en Asie.

Doté d'une solide culture entrepreneuriale, le groupe Capucines s'est engagé depuis son introduction en bourse dans un projet de transformation fort vers la chimie de spécialités, grâce à une stratégie reposant sur trois principaux axes de croissance : l'innovation au service du développement durable, les acquisitions ciblées dans les activités à forte valeur ajoutée et les investissements industriels dans les régions à forte croissance. Grâce à cette transformation, le groupe a multiplié son EBITDA (*Earnings before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization*, ou résultat d'exploitation avant intérêts, impôts et amortissement) par quatre et le cours de l'action a plus que triplé depuis N-14. Les activités du groupe se répartissent dans trois secteurs distincts : matériaux haute performance (46 %), spécialités industrielles (30 %) et résines de performance (24 %). Les atouts du groupe reposent notamment sur des marques à forte notoriété, de grandes compétences en recherche et développement, des partenariats clients forts et une solide structure financière.

La stratégie du groupe est ciblée sur trois axes de croissance forts :

- l'innovation au service du développement durable ;
- les acquisitions ciblées dans les spécialités à forte valeur ajoutée ;
- les investissements industriels de premier plan pour accompagner les clients et partenaires dans les régions à forte valeur ajoutée.

Titulaire d'un DSCG, vous travaillez dans le cabinet Lake and Palmer Audit & Conseil, qui est structuré autour d'une équipe pluridisciplinaire animée par des experts-comptables issus de grands cabinets d'audit et de conseil. Jugeant votre expérience suffisante, le directeur du cabinet, Jean-Yves Mercier, vous a promu(e) consultant(e) junior. Votre responsable hiérarchique vous confie une partie du dossier de la société Capucines.

Dossier 1 Consolidation et normes IFRS

📄 Base documentaire : documents 1 à 5

La société tête de groupe est la société holding Capucines SA. Le groupe est composé d'une centaine de sociétés réparties dans le monde. Toutes les sociétés du groupe clôturent leurs comptes au 31 décembre de chaque année.

Pour les écritures de consolidation, le groupe distingue :

- les écritures conduisant au bilan consolidé ;
- les écritures conduisant au résultat consolidé.

Partie A. Périmètre de consolidation

Pour la consolidation de l'exercice N, et à la lumière de plusieurs opérations intervenues en N-1 et N, l'expert-comptable, Stéphane Martin, spécialiste de la consolidation du cabinet, a décidé de réexaminer la nature du contrôle concernant deux sociétés du groupe, Capucines IT et Clématite. Il vous charge de l'analyse et vous remet les documents 1 à 3.

Travail à faire

- 1.1. À l'aide des documents 1, 2 et 3, indiquez, au 31 décembre N, la nature du contrôle de Capucines SA sur les filiales Capucines IT et Clématite. Justifiez votre réponse.

Partie B. Prise de participation dans la société Tulipes

Stéphane Martin souhaiterait à présent que vous lui fournissiez des indications complémentaires sur le *goodwill*. Il vous remet, dans cette perspective, le document 4.

Travail à faire

- 1.2. Expliquez ce que représente le *goodwill*, puis donnez-en une illustration dans le cadre de l'acquisition de Tulipes par Capucines SA.
- 1.3. À l'aide du document 4, déterminez, en justifiant vos calculs, la valeur de l'écart d'évaluation et du *goodwill* complet à la date de prise de contrôle de la société Tulipes.
- 1.4. Comptabilisez, au 31 décembre N, les écritures de consolidation (bilan et résultat) nécessaires relatives aux écarts d'évaluation et au *goodwill*.
- 1.5. Indiquez les conséquences du choix de la méthode du *goodwill* complet sur le bilan consolidé du groupe Capucines et sur l'information financière publiée.

Partie C. Retraitements de préconsolidation

Stéphane Martin souhaiterait que vous commentiez et effectuez les retraitements de préconsolidation. Il vous remet, dans cette perspective, les documents 3 à 5.

Travail à faire

- 1.6. Selon l'article L. 233-22 du Code de commerce, les éléments d'actif et de passif compris dans les comptes consolidés doivent être évalués selon des méthodes homogènes. Justifiez cette disposition
- 1.7. À l'aide du document 5, enregistrez les écritures de consolidation (bilan et compte de résultat) qui vous paraissent nécessaires à la comptabilisation des stocks, au 31 décembre N.
- 1.8. Expliquez le fonctionnement des plans de stock-options et indiquez, en argumentant votre réponse, les trois principaux avantages que peuvent apporter aux entreprises les rémunérations basées sur des actions.

- 1.9. Enregistrez, pour l'exercice N, les écritures de consolidation (bilan et compte de résultat) qui vous paraissent nécessaires pour la comptabilisation du plan de rémunération en actions mis en place par le groupe en juin N-3.

Dossier 2 Fusion

Base documentaire : documents 6 à 8

Le 1^{er} juillet N, la société Roses a absorbé, sur la base des valeurs comptables, la société Bégonias, dont elle détient 60 % des actions, avec effet rétroactif au 1^{er} janvier N. Ces deux sociétés font partie du groupe Capucines. La logique de ce rapprochement repose sur la recherche d'économies de coûts opérationnels et l'optimisation des forces de ventes dans le secteur des peintures à haute résistance pour l'industrie maritime.

Outre le document 6 répertoriant les numéros des comptes relatifs au mali de fusion, le document 7 contient des renseignements concernant la fusion et le document 8 présente l'actif net comptable retraité au 1^{er} janvier N de la société Bégonias.

Travail à faire

- 2.1. Identifiez la différence entre une fusion-absorption et un apport de titres.
- 2.2. Expliquez pourquoi à l'occasion d'une opération de fusion, les capitaux propres de l'absorbante et de l'absorbée s'ajoutent.
- 2.3. Calculez le mali de fusion généré par cette fusion et procédez à son analyse.
- 2.4. En appliquant les dispositions du règlement CRC 2004-01, procédez à l'affectation du mali technique en utilisant le tableau ci-après :

Actifs	Valeur comptable sociale (1)	Valeur réelle fiable (2)	Plus-value latente (3) = (2) - (1)	Impôt latent le cas échéant (4)	Plus-value latente nette d'impôt (3) - (4)	Affectation du mali au prorata des plus-values latentes nettes d'impôt, dans la limite de celles-ci
Actifs incorporels						
Actifs corporels						
Actifs financiers						
Actif circulant						
Total du mali de fusion sur actifs identifiables						
Mali résiduel affecté au fonds commercial						
Total du mali						

- 2.5. Compte tenu de l'évolution des valeurs réelles des actifs apportés au 31 décembre N (brevet : 8 000, fonds de commerce : 30 000), calculez en utilisant le tableau ci-après, la dépréciation du mali technique au 31 décembre N et passez les écritures nécessaires dans les comptes de Roses (par hypothèse : dépréciation actif par actif, leurs flux futurs de trésorerie étant indépendants).

Calcul de la dépréciation du mali technique au 31 décembre N

Identification du bien	Valeur comptable dans les comptes sociaux au 31/12/N (1)	Affectation du mali technique (2)	Amortissement du mali (3)	VNC du mali (4) = (2) - (3)	VNC (actif + mali) au 31/12/N (5) = (1) + (4)	Valeur actuelle au 31/12/N (6)	Dépréciation du mali technique au 31/12/N (7) Si (5) > (6) (7) = (6) - (5)
Brevet							
Fonds de commerce							
Total							

Dossier 3 Audit et commissariat aux comptes

Base documentaire : documents 9 et 10

Partie A. Audit des comptes consolidés

Dans le but de tester vos connaissances sur l'audit des comptes consolidés, votre manager, Guillaume Le Diraison, vous fournit un extrait de la norme d'exercice professionnelle (NEP) 600 (document 9) et un extrait de la note d'information de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) NI XI (document 10). Guillaume Le Diraison vous soumet une série de questions.

Le cabinet Lake and Palmer Audit & Conseil effectue également des missions de commissariat aux comptes dans des entités d'intérêt public (EIP), essentiellement constituées de sociétés cotées. Le dirigeant a appris que le cabinet allait faire l'objet, au cours du premier semestre N+1, d'un contrôle périodique effectué directement par des contrôleurs employés par le Haut Conseil du commissariat aux comptes (H3C).

Travail à faire

3.1. Présentez, en quelques lignes, le rôle du H3C.

3.2. Dans l'extrait de la NEP 600 (document 9), il est question de seuil(s) de signification. Communiquez-en une définition à Guillaume Le Diraison.

La définition du ou des seuils de signification fait appel au jugement professionnel et ne résulte pas nécessairement de l'application systématique d'un pourcentage sur un agrégat. Plusieurs critères quantitatifs peuvent néanmoins être utilisés afin de guider le commissaire aux comptes dans son jugement, tel un pourcentage appliqué aux agrégats-clés du groupe.

Travail à faire

3.3. Transmettez à Guillaume Le Diraison des exemples de critères susceptibles d'être retenus pour fixer le seuil de signification au niveau consolidé.

Dans l'un des dossiers de commissariat aux comptes dont Guillaume Le Diraison est en charge, le CAC d'une filiale étrangère d'importance significative nouvellement acquise par le groupe audité n'a pas pu fournir, pour des raisons techniques, les informations nécessaires à l'élaboration de l'opinion sur les comptes consolidés.

Travail à faire

3.4. Identifiez les conséquences de la non-communication des informations sur la certification des comptes de ce groupe.

Partie B. La démarche d'audit

Guillaume Le Diraison vous rappelle que le risque d'audit comprend deux composantes :

- le risque d'anomalies significatives dans les comptes ;
- le risque de non-détection de ces anomalies par le commissaire aux comptes.

Travail à faire

3.5. Après avoir défini le risque d'audit, vous expliquerez ce que représente chacune des composantes de ce risque.

3.6. Vous analyserez les liens existants entre l'appréciation du risque par le CAC et l'étendue de ses travaux.

Extrait du manuel de consolidation du groupe Capucines

Normes comptables applicables

Les états financiers consolidés du groupe sont établis suivant les normes comptables internationales édictées par l'IASB (*International Accounting Standards Board*) en conformité avec le référentiel adopté par la Commission européenne.

Impôts différés

Le groupe applique la méthode du report variable selon laquelle les impôts différés sont comptabilisés sur les différences temporelles existant entre les valeurs comptables et fiscales des actifs et passifs enregistrés au bilan, ainsi que sur les déficits fiscaux et autres crédits d'impôts, conformément à la norme IAS 12 « Impôts sur le résultat ».

Les actifs et passifs d'impôt différé sont évalués aux taux d'imposition dont l'application est attendue sur l'exercice au cours duquel l'actif sera réalisé ou le passif réglé, sur la base des taux d'impôt (et des réglementations fiscales) qui ont été adoptés ou quasi adoptés à la date de clôture. Les actifs et passifs d'impôt différé ne font pas l'objet d'un calcul d'actualisation. Les actifs d'impôt différé sont comptabilisés dans la mesure où leur recouvrement est probable. Pour apprécier la capacité à récupérer ces actifs, il est notamment tenu compte à la clôture de chaque exercice des perspectives de rentabilité telles que déterminées par le groupe et de l'historique des résultats fiscaux.

L'impôt différé est calculé au taux de 25 %.

Goodwill et regroupements d'entreprises

Les regroupements d'entreprises sont comptabilisés selon la méthode de l'acquisition en application de la norme IFRS 3 révisée.

Les actifs identifiables acquis et les passifs repris sont évalués à la juste valeur à la date de prise de contrôle. Les intérêts non contrôlants sont évalués à la date de prise de contrôle, soit à leur juste valeur (*goodwill* complet), soit à leur quote-part dans la juste valeur de l'actif net identifiable de l'entité acquise (*goodwill* partiel). Le choix entre ces deux options est effectué pour chaque regroupement d'entreprises.



Une option d'achat (*call*) est dans la monnaie lorsque le prix d'exercice est inférieur au cours du sous-jacent (le titulaire de l'option peut acheter ce sous-jacent moins cher en exerçant son *call* que s'il l'acquerrait sur le marché).

Informations sur les sociétés Capucines IT et Clématite

Acquisition des titres de la société Capucines IT

- Le capital de la société Capucines It est composé de 100 000 actions ordinaires. La société Capucines SA en possède 40 000, acquises en plusieurs fois : 20 000 en N-8, 15 000 en N-6 et 5 000 en N-3. Les autres actions sont détenues par de nombreux actionnaires dont aucun ne détient plus de 5 % du capital.
- En N-1, Capucines SA a souscrit une option d'achat immédiatement exerçable portant sur 5 000 actions ordinaires Capucines It supplémentaires. À la fin N, l'option est « dans la monnaie ».
- Courant N, un pacte d'actionnaire au profit de Capucines SA a été signé, lui donnant le droit de nommer, révoquer et de fixer les rémunérations des dirigeants de la société Capucines IT. Une majorité des deux tiers serait nécessaire pour modifier ce pacte.
- La société Capucines SA assure la gestion opérationnelle de la société Capucines IT.

La société Capucines IT est rentable. Elle distribue chaque année à ses actionnaires un dividende qui varie entre 10 et 50 € par action.

Situation de la société Clématite

Capucines SA détient 42 % du capital de Clématite, entièrement constitué d'actions ordinaires. Le reste (58 %) était détenu par trois fonds d'investissement, début N, une partie de ces actions sont vendues. Désormais, ces 58 % sont détenus par huit actionnaires (personnes physiques et fonds d'investissement) qui détiennent entre 1,6 % et 14,5 % chacun.

Capucines SA est représenté au conseil d'administration de Clématite par cinq membres sur douze. Les statuts de Clématite requièrent la majorité des deux tiers en assemblée générale ordinaire pour les décisions clés (budget, investissements significatifs, acquisition), ce qui implique un droit de veto pour Capucines SA.

Aucun pacte d'actionnaires ni accord contractuel ne lie les deux sociétés.

Normes internationales

Extrait de la norme IFRS 10

Contrôle

5. Quelle que soit la nature de ses liens avec une entité (l'entité faisant l'objet d'un investissement), l'investisseur doit déterminer s'il est une société mère en évaluant s'il contrôle l'entité faisant l'objet d'un investissement.

6. Un investisseur contrôle une entité faisant l'objet d'un investissement lorsqu'il est exposé ou qu'il a droit à des rendements variables en raison de ses liens avec l'entité faisant l'objet d'un investissement et qu'il a la capacité d'influer sur ces rendements du fait du pouvoir qu'il détient sur celle-ci.

7. Par conséquent, l'investisseur contrôle l'entité faisant l'objet d'un investissement si et seulement si tous les éléments ci-dessous sont réunis :

(a) il détient le pouvoir sur l'entité faisant l'objet d'un investissement ;

(b) il est exposé ou a droit à des rendements variables en raison de ses liens avec l'entité faisant l'objet d'un investissement ;

(c) il a la capacité d'exercer son pouvoir sur l'entité faisant l'objet d'un investissement de manière à influencer sur le montant des rendements qu'il obtient.

Extrait de la norme IFRS 11

Partenariats

4. Un partenariat est une opération sur laquelle deux parties ou plus exercent un contrôle conjoint.

5. Le partenariat possède les caractéristiques suivantes :

Les parties sont liées par un accord contractuel ;

L'accord contractuel confère à deux parties ou plus le contrôle conjoint de l'opération. [...]

7. Le contrôle conjoint est le partage contractuellement convenu du contrôle exercé sur une opération, qui n'existe que dans le cas où les décisions concernant les activités pertinentes requièrent le consentement unanime des parties partageant le contrôle.

Extrait de la norme IAS 28

Définitions

L'influence notable est le pouvoir de participer aux décisions relatives aux politiques financières et opérationnelles de l'entité émettrice, sans toutefois exercer un contrôle ou un contrôle conjoint sur ces politiques.

Influence notable

5. Si l'investisseur détient, directement ou indirectement (par exemple par le biais de filiales), 20 % ou plus des droits de vote dans l'entité émettrice, il est présumé exercer une influence notable, sauf s'il peut être démontré clairement que ce n'est pas le cas. Inversement, si l'investisseur détient, directement ou indirectement (par exemple par le biais de filiales), moins de 20 % des droits de vote dans l'entité émettrice, il est présumé ne pas exercer d'influence notable, sauf s'il peut être démontré clairement qu'il exerce une telle influence. L'existence d'une participation importante ou majoritaire d'un autre investisseur n'exclut pas nécessairement que l'investisseur puisse exercer une influence notable. ...

...

Extrait de la norme IFRS 2*Objectif*

1. L'objectif de la présente norme est de spécifier l'information financière à présenter par une entité qui entreprend une transaction dont le paiement est fondé sur des actions. En particulier, elle impose à une entité de refléter dans son résultat et dans sa situation financière les effets des transactions dont le paiement est fondé sur des actions, y compris les charges liées à des transactions attribuant aux membres du personnel des options sur action. [...]

12. Habituellement, les actions, options sur action ou autres instruments de capitaux propres sont attribués aux membres du personnel dans le cadre de leur rémunération d'ensemble, en plus d'un salaire en trésorerie et d'autres avantages liés à l'emploi. Il n'est généralement pas possible d'évaluer directement les services reçus en échange de composantes particulières de la rémunération d'ensemble d'un membre du personnel. Il peut également être impossible d'évaluer la juste valeur totale de la rémunération d'ensemble de manière indépendante sans évaluer directement la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués. En outre, des actions ou des options sur action sont parfois attribuées dans le cadre d'un accord d'intéressement, plutôt que dans le cadre de la rémunération de base, par exemple une prime visant à ce que les membres du personnel restent au service de l'entité, ou encore à récompenser leurs efforts d'amélioration de la performance de l'entité. En attribuant des actions ou des options sur action en plus des autres rémunérations, l'entité paie un supplément de rémunération pour obtenir des avantages additionnels. L'estimation de la juste valeur de ces avantages supplémentaires sera probablement difficile. Compte tenu de la difficulté de l'évaluation directe de la juste valeur des services reçus, l'entité doit évaluer la juste valeur des services reçus de ses membres du personnel en se référant à la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués.

Transactions dans lesquelles des services sont reçus

15. Si les instruments de capitaux propres attribués ne sont pas acquis avant que l'autre partie n'ait achevé une période de service spécifiée, l'entité doit présumer que les services à rendre par l'autre partie en rémunération de ces instruments de capitaux propres seront reçus à l'avenir, pendant la période d'acquisition des droits. L'entité doit comptabiliser ces services et l'augmentation des capitaux propres qui en est la contrepartie, au fur et à mesure qu'ils sont rendus par l'autre partie pendant la période d'acquisition des droits. Par exemple :

a) si un membre du personnel se voit attribuer des options sur action sous condition de l'achèvement de trois années de service, l'entité doit présumer que les services à rendre par le membre du personnel en contrepartie de ces options sur action seront reçus dans l'avenir, pendant cette période d'acquisition des droits de 3 ans... [...].

Traitement des conditions d'acquisition des droits

19. L'attribution d'instruments de capitaux propres peut être subordonnée à la satisfaction de conditions d'acquisition des droits spécifiées. Par exemple, l'attribution d'actions ou d'options sur action à un membre du personnel est habituellement subordonnée au fait que le membre du personnel reste au service de l'entité pendant une période déterminée. Il peut exister certaines conditions de performance à remplir, par exemple le fait pour l'entité de réaliser une croissance bénéficiaire prédéterminée, ou une hausse prédéterminée du prix de l'action.

...

...

Les conditions :

- d'acquisition autres que des conditions de marché ne doivent pas être prises en considération lors de l'estimation de la juste valeur des actions ou des options sur action à la date d'évaluation. En revanche, les conditions d'acquisition doivent être prises en considération en ajustant le nombre d'instruments de capitaux propres compris dans l'évaluation du montant de la transaction, de sorte que le montant finalement comptabilisé pour les biens ou les services reçus en contrepartie des instruments de capitaux propres attribués soit bien fondé sur le nombre d'instruments de capitaux propres finalement acquis ;
- dès lors, sur une base cumulée, aucun montant n'est comptabilisé pour des biens ou des services reçus si les instruments de capitaux propres attribués ne sont pas acquis parce qu'une des conditions d'acquisition n'est pas satisfaite, par exemple si l'autre partie n'achève pas la période de service spécifiée.

20. Pour appliquer les dispositions du paragraphe 19, l'entité doit comptabiliser, pour les biens ou les services reçus pendant la période d'acquisition des droits, un montant fondé sur la meilleure estimation disponible du nombre d'instruments de capitaux propres dont l'acquisition est attendue ; elle doit réviser cette estimation, lorsque c'est nécessaire, si des informations ultérieures indiquent que le nombre d'instruments de capitaux propres dont l'acquisition est attendue diffère des estimations précédentes. À la date d'acquisition des droits, l'entité doit réviser l'estimation de façon à la rendre égale au nombre d'instruments de capitaux propres finalement acquis.

Information sur la société Tulipes

La société Capucines SA a finalisé, le 1^{er} juin N-2, l'acquisition de 60 % des actions de la société Tulipes SA, implantée à Sarcelles et spécialisée dans la fabrication d'adhésifs industriels à haute performance, pour un prix d'acquisition de 25 000 000 €. La société Tulipes est leader sur son marché, qui est en pleine expansion. Les coûts directs liés à l'acquisition (honoraires de conseil, juridiques, comptables et de valorisation) se sont élevés à 500 000 € HT.

La participation ne donnant pas le contrôle a été évaluée à la juste valeur, avec une décote de 10 %, soit 15 000 000 €.

La société Tulipes est consolidée par intégration globale.

Rappel : taux d'impôt à utiliser : 25 %.

Capitaux propres de la société Tulipes SA :

En €	Au 1/06/N-2	Au 31/12/N
Capital social	2 500 000	2 500 000
Réserves	3 750 000	4 800 000
Résultat	300 000	750 000
Total capitaux propres	6 550 000	8 050 000

...

...

Au 1^{er} juin N+2, les évaluateurs de la société Tulipes ont tenu compte des informations suivantes :

- plus-value latente sur un ensemble immobilier inscrit au bilan 1 600 000 € (dont 600 000 € pour le terrain). Au 1^{er} juin N-2, la construction réestimée avait encore une durée de vie probable de 10 ans ;
- évaluation de la provision pour retraite (non comptabilisée au bilan) : 1^{er} juin N-2 : 950 000 €, 31 décembre N : 1 300 000 € ;
- la marque XL Top, développée en interne par la société Tulipes et qui a fait son succès, a été évaluée sur la base des redevances à 8 500 000 € ;
- dans l'évaluation de la juste valeur des actifs et des passifs identifiables à la date d'acquisition, il a été également tenu compte de relations clients pour 1 500 000 € (amortissable sur 15 ans) et d'un accord de non-concurrence pour 680 000 € (amortissable sur 7 ans). Ces éléments n'ont pas été comptabilisés dans les comptes individuels de Tulipes, car ils ne constituaient pas des immobilisations incorporelles au sens du PCG.

Stocks et plan de rémunération en actions (d'après un sujet d'agrégation)

Informations relatives aux stocks détenus par la société Alenia

Le groupe Capucines valorise ses stocks de matières premières au coût d'achat en utilisant la méthode du coût moyen unitaire pondéré (CMUP). Cette méthode, qui correspond au mode de gestion des stocks mis en place au sein du groupe, est appliquée à l'ensemble des filiales, à l'exception de la filiale italienne Alenia qui utilise la méthode du Premier entré – Premier sorti (PEPS, également dite « FIFO »). Le tableau ci-dessous présente le stock de matières premières détenu par Alenia selon la méthode PEPS retenue au niveau des comptes individuels et selon la méthode CMUP retenue au niveau de la consolidation.

Valeur des stocks de matières premières de la société Alenia

En €	Méthode PEPS		Méthode CMUP	
	31/12/N-1	31/12/N	31/12/N-1	31/12/N
Stocks (valeur brute)	500 000	400 000	450 000	600 000
Dépréciations des matières premières	(40 000)	(34 500)	(36 000)	(51 750)
Stocks (valeur nette)	460 000	365 500	414 000	548 250

Plan de rémunération en action mis en place par le groupe Capucines

Pour inciter et fidéliser ses salariés mais également favoriser la réalisation des objectifs de long terme et la création de valeur pour les parties prenantes, le groupe a mis en place différents plans de rémunération en actions au fil des années. Au 1^{er} juillet N-3, 20 000 options d'achat d'actions ont été attribuées à chacun des 20 principaux dirigeants du groupe, soit au total 400 000 stocks options. Ces options pourront être exercées à partir du 1^{er} juillet N+1, sous réserve que les bénéficiaires soient encore présents dans le groupe à cette date.

...