

SESSION 2019

UE4 : COMPTABILITÉ ET AUDIT

Éléments indicatifs de corrigé

DOSSIER 1 – FUSION – 25 POINTS

1. Quelles sont les principales mentions obligatoires (au moins quatre) devant figurer dans un projet de fusion ? Quelle assemblée décide de la fusion ?

Les principales mentions obligatoires du projet de fusion sont précisées à l'article R236-1 du Code de commerce :

« Le projet de fusion ou de scission est arrêté par le conseil d'administration, le directoire, le ou les gérants de chacune des sociétés participant à l'opération de fusion ou de scission projetée ».

Il contient les indications suivantes :

- 1° La forme, la dénomination et le siège social de toutes les sociétés participantes ;
- 2° Les motifs, buts et conditions de la fusion ou de la scission ;
- 3° La désignation et l'évaluation de l'actif et du passif dont la transmission aux sociétés absorbantes ou nouvelles est prévue ;
- 4° Les modalités de remise des parts ou actions et la date à partir de laquelle ces parts ou actions donnent droit aux bénéfices, ainsi que toute modalité particulière relative à ce droit, et la date à partir de laquelle les opérations de la société absorbée ou scindée seront, du point de vue comptable, considérées comme accomplies par la ou les sociétés bénéficiaires des apports ;
- 5° Les dates auxquelles ont été arrêtés les comptes des sociétés intéressées utilisés pour établir les conditions de l'opération ;
- 6° Le rapport d'échange des droits sociaux et, le cas échéant, le montant de la soulte ;
- 7° Le montant prévu de la prime de fusion ou de scission ;
- 8° Les droits accordés aux associés ayant des droits spéciaux et aux porteurs de titres autres que des actions ainsi que, le cas échéant, tous avantages particuliers.

Pour les opérations mentionnées à l'article L. 236-11, le projet de fusion ne mentionne ni les modalités de remise des parts ou actions, ni la date à partir de laquelle ces parts ou actions donnent droit aux bénéfices, ni aucune modalité particulière relative à ce droit, ni aucune des indications prévues 6° et 7° du présent article. »

Une fusion est une opération qui va modifier les statuts d'une société. Il s'agit d'une opération exceptionnelle. C'est donc en **AGE** (assemblée générale extraordinaire) que la fusion va être votée.

2. Quel est l'objet de la mission du commissaire à la fusion dans ce type d'opération ? (En une phrase)

Il va s'assurer que la **parité d'échange est équitable et/ou que l'équité est respectée entre les actionnaires**.

3. Justifier la parité proposée et retenue dans le cadre de la fusion.

Sociétés	N-1	N-2	N-3	Total	Moyenne	Valeur financière moyenne
PHENIX	10	12	14	36	$36/3 = 12$	$12/0,08 = 150$
EUROPE CREANCES	8	10	6	24	$24/3 = 8$	$8/0,08 = 100$

Sociétés	N-1	N-2	N-3	Total	Moyenne	Valeur de rendement moyenne
PHENIX	22	24	26	72	$72/3 = 24$	$24/0,08 = 300$
EUROPE CREANCES	18	20	10	48	$48/3 = 16$	$16/0,08 = 200$

Sociétés	Valeur financière	Valeur de rendement	Calcul	Valeur finale
PHENIX	150	300	$(150 + 300) / 2$	225
EUROPE CREANCES	100	200	$(100 + 200) / 2$	150

La parité est donc bien de **2 parts PHENIX pour 3 parts EUROPE CRÉANCES**.

4. Déterminer le nombre de titres à émettre par PHENIX pour absorber EUROPE CRÉANCES. En déduire le montant de l'augmentation de capital correspondante.

Nombre de titres à rémunérer : 1 000 titres EUROPE CRÉANCES moins 55 % déjà détenus par PHENIX, soit $1\,000 \times 45\% = 450$ parts.

Nombre de titres à émettre en appliquant la parité : $450 \times 2/3 = 300$ parts PHENIX.

Augmentation de capital : 300 actions à 100 € de valeur nominale, soit 30 000 €.

5. Déterminer les modalités d'évaluation des apports. Justifier votre réponse.

Avant l'opération, les deux sociétés sont sous **contrôle commun** de RECOUVPRO, PHENIX détenant le contrôle sur EUROPE CRÉANCES avec un pourcentage de détention de 55 %.

Accepter aussi PHENIX contrôle EUROPE CREANCES

Remarque : l'actif net comptable (105 000 €) est suffisant pour libérer le capital (30 000 €).

Les apports seront donc évalués à la **valeur comptable**.

6. Calculer la prime de fusion et les mali (mali total, mali technique, vrai mali) de fusion

Valeur comptable d'EUROPE CREANCES $100\,000 + 5\,000 =$ 105 000 €	45 % ne sont pas détenus par PHENIX $45\% \times 105\,000 =$ 47 250 €	Augmentation de capital à la valeur nominale : $300 \times 100 =$ 30 000 €
		Prime de fusion pour la différence $47\,250 - 30\,000 =$ 17 250 €
	55 % qui sont détenus par PHENIX $55\% \times 105\,000 =$ 57 750 €	Annulation des titres à la valeur dans la comptabilité de l'absorbante : 60 000 €
		Par différence : $57\,750 - 60\,000 =$ - 2 250 (Mali de Fusion)

Valeur globale des apports..... $1\,000 \times 150$ 150 000

Valeur comptable des apports.....105 000

Plus-value globale d'apport..... $150\,000 - 105\,000$ 45 000

Mali de fusion : 2 250	Mali technique à hauteur de : $55\% \times 45\,000 = 24\,750$ €, plafonné à hauteur du mali de fusion de 2 250 €.
	Vrai mali de fusion : aucun.

7. À la suite de la lecture de l'annexe 1.3, procéder à l'affectation du mali technique.

PCG art. 745-5 : « (...) Si le mali technique est inférieur à la somme des plus-values latentes, estimées de manière fiable, sur les éléments d'actifs identifiés **hors fonds commercial**, il est affecté aux actifs apportés au prorata des plus-values latentes. (...) »

Mali technique.....2 250

Plus-values latentes hors fonds commercial : uniquement la construction15 000

La totalité du mali technique (2 250) est affecté à la construction puisque la plus-value sur la construction lui est supérieure (15 000).

8. Comptabiliser l'opération de fusion chez PHENIX.

Débit	Crédit	Libellés	Débit	Crédit
45615		Compte d'apport	105 000	
2187		Mali de fusion sur actifs corporels	2 250	
	1013	Capital souscrit appelé, versé		30 000
	1042	Prime de fusion		17 250
	261	Titre de participation		60 000

213		Construction	120 000	
411		Client	20 000	
512		Disponibilités	22 000	
	404	Dettes sur immobilisations		10 000
	444	Etat, impôt sur les sociétés		12 000
	151	Provision pour risques		5 000
	401	Fournisseurs		30 000
	45615	Compte d'apport		105 000

401		Fournisseurs	15 000	
	411	Clients		15 000

9. Comptabiliser le reclassement des frais de fusion

Le sujet précise que la société a initialement enregistré les frais de fusion en charge. Il convient donc de les virer à l'actif.

Débit	Crédit	Libellés	Débit	Crédit
2013		Frais de fusion	15 000	
	721	Production immobilisée		15 000

10. La société a-t-elle employé une méthode de référence pour le traitement comptable de ces frais ? Quelle est leur durée maximale d'amortissement ?

Le plan comptable général (version 2019), dans son article 212-9 (mis à jour par le règlement ANC 2018-01), précise les modalités d'enregistrement comptable des frais de fusion :

« Les frais d'augmentation de capital, de fusion et de scission peuvent être inscrits à l'actif en frais d'établissement ou imputés sur les primes d'émission et de fusion ; en cas d'insuffisance, ces frais sont comptabilisés en charges.

Les frais d'établissement sont amortis selon un plan et dans un délai maximum de 5 ans. ».

Depuis le 1^{er} janvier 2018, il n'y a plus de méthode de référence en matière de comptabilisation des frais de fusion. **La méthode utilisée n'est donc pas de référence.**

La durée maximale d'amortissement de ces frais est de **5 ans**.

DOSSIER 2 – COMPTES DE GROUPE – 50 POINTS

A – PÉRIMÈTRE DE CONSOLIDATION

1. Quel(s) est (sont) le(s) référentiels comptable(s) applicables(s) à la société RECOUV PRO pour l'établissement de ses comptes individuels et de ses comptes consolidés ?

La société RECOUV PRO étant une société de droit français, doit présenter ses comptes individuels conformément au **PCG** (Règlement ANC 2014-03 modifié par les règlements ANC ultérieurs).

La société RECOUV PRO dispose de filiales (en France et à l'étranger). Elle est cotée sur Euronext. Il s'agit d'un marché réglementé. En conséquence, elle est dans l'obligation d'établir les comptes consolidés selon les normes **IFRS**.

2. En vous basant sur le référentiel IFRS, présenter sous la forme d'un tableau synthétique le périmètre du groupe RECOUV PRO.

Société	% de contrôle	Nature du contrôle	Méthode de consolidation	% d'intérêt des propriétaires de la société mère	% d'intérêts des participations ne donnant pas le contrôle
British Recovery	60 %	Contrôle	Intégration globale	60 %	40 %
Cash Cash	70 %	Contrôle	Intégration globale	70 %	30 %
Phénix	80 %	Contrôle	Intégration globale	80 %	20 %
Solva	70 %	Contrôle	Intégration globale	70 %	30 %
Sup Créance	60 % + 5 % = 65 %	Contrôle	Intégration globale	5 % + (70 % x 60 %) = 47 %	53 %
Contentieux	30 %	Influence notable	Mise en équivalence	30 % * 70 % = 21 %	30 % - 21 % = 9 %
Europe Créances	55 %	Contrôle	Intégration globale	80 % * 55 % = 44 %	56 %

B – CONSOLIDATION DIRECTE DES FILIALES SUP CRÉANCE ET CONTENTIEUX

3. Partage des capitaux des filiales Sup Créance et Contentieux au 31/12/N et écritures.

a. Filiale Sup Créance

Intégration globale de Sup Créance

	TOTAL	Part groupe 47 %	Participation ne donnant pas le contrôle 53 %
Capital	150 000	70 500	79 500
Réserves	15 000	7 050	7 950
Titre de participation chez Recouv Pro	- 7 500	- 7 500	
Titre de participation chez Cash Cash	- 90 000	- 63 000	- 27 000
		<i>70 % * 90 000</i>	<i>30 % * 90 000</i>
Contribution aux réserves consolidées		7 050	
Résultat	8 000	3 760	4 240
Participation ne donnant pas le contrôle			64 690

Écriture au bilan *Accepter la décomposition de l'écriture en deux écritures*

Capital Sup Créance	150 000	
Réserves Sup Créance	15 000	
Résultat Sup Créance	8 000	
Titres de participation (7,5 + 90)		97 500
Réserves consolidées groupe Recouv Pro		7 050
Résultat consolidé groupe Recouv Pro		3 760
Participations ne donnant pas le contrôle		64 690
	173 000	173 000

b. Filiale Contentieux

Mise en équivalence de la filiale Contentieux

	TOTAL	Part intégrée 30 %	Part groupe 21 %	Participation ne donnant pas le contrôle 9 %
Capital	100 000	30 000	21 000	9 000
Réserves	10 000	3 000	2 100	900
Titre de participation chez Cash Cash	- 30 000		- 21 000	-9 000
			<i>70 % * 30 000</i>	<i>30 % * 30 000</i>
Contribution aux réserves consolidées			2 100	
Résultat	3 000	900	630	270
Participation ne donnant pas le contrôle				1 170
Valeur d'équivalence		33 900		

Écriture au bilan

Titres mis en équivalence	33 900	
Titres de participation		30 000
Réserves consolidées groupe Recouv Pro		2 100
Résultat consolidé groupe Recouv Pro		630
Participations ne donnant pas le contrôle		1 170
	33 900	33 900

C – RETRAITEMENTS DE PRÉ-CONSOLIDATION

4. Pour chacune de ces opérations, présenter les écritures comptables qui vous semblent nécessaires au 31/12/N. Pour rappel, le taux d'imposition est de 25 %.

a. Frais d'établissement

Les frais d'établissement ont été comptabilisés au bilan dans les comptes individuels pour un montant de 30 000 euros au 01/01/N-1. La durée d'amortissement de ces frais est de 5 ans. En IFRS dans les comptes consolidés ils doivent être passés en charge.

	Ouverture	Variation	Clôture
Frais d'établissement	30 000		30 000
Amortissement	6000	6000	12000
VNC	24 000	-6 000	18 000
Impôt différé	6000	-1500	4500
Net	18 000	-4 500	13 500

Écriture au bilan

Accepter la décomposition de l'écriture en deux écritures

Amortissement des frais d'établissement	12 000	
Réserves consolidées groupe Recouv Pro	18 000	
Impôt différé	4 500	
Frais d'établissement		30 000
Résultat consolidé groupe Recouv Pro		4 500
	34 500	34 500

Écriture au compte de gestion

Résultat global	4 500	
Impôt sur les sociétés	1 500	
DAP exploitation		6 000
	6 000	6 000

b. Amortissements dérogatoires

	Ouverture	Variation	Clôture
Amortissements dérogatoires	20 000	6 000	26 000
Impôt différé	5 000	1 500	6 500
Net	15 000	4 500	19 500

Écriture au bilan

Amortissements dérogatoires	26 000	
Réserves consolidées groupe Recouv Pro		15 000
Résultat consolidé groupe Recouv Pro		4 500
Impôt différé		6 500
	26 000	26 000

Écriture au compte de gestion

Résultat global	4 500	
Impôt sur les sociétés	1 500	
DAP exceptionnelle		6 000
	6 000	6 000

c. Subvention d'investissement

En normes IFRS, la subvention constitue un financement de l'actif, elle doit donc venir diminuer le coût d'entrée de l'immobilisation. Le montant de la subvention est de $4000 \times 40\% = 16\,000$

	à l'ouverture	variation	à la clôture
Immobilisation dans les comptes individuels	40 000		40 000
Amortissement	8 000	8 000	16 000
Net	32 000	- 8 000	24 000
Immo nette de la subvention (en IFRS) (40 000 – 16 000)	24 000		24 000
Amortissement	4 800	4 800	9 600
Net	19 200	- 4 800	14 400
Ecart entre comptes individuels et consolidés			
sur immobilisation	16 000	0	16 000
sur amortissement	3 200	3 200	6 400
Net	12 800	- 3 200	9 600
Subvention (à annuler) 40 % de 40 000	- 16 000		- 16 000
Reprise subvention	- 3 200	- 3 200	- 6 400
Net	- 12 800	3 200	- 9 600

Il n'y a pas d'impôt différé la diminution sur l'actif étant compensée par la diminution du passif.

Ecriture au bilan

Subvention d'investissement (annulation)	16 000	
Amortissement du matériel	6 400	
Matériel (réduction du coût d'entrée)		16 000
Subvention virée au compte de résultat		6 400
	22 400	22 400

Ecriture au compte de gestion

Quote-part de subvention virée au compte de résultat (annulation)	3 200	
Dotation aux amortissement d'exploitation (ajustement de l'amortissement sur le matériel)		3 200
	3 200	3 200

d. Frais d'acquisition d'immobilisation

En IFRS les frais d'acquisition d'un immeuble (frais d'acte) doivent être inscrits en immobilisation.

	Ouverture	Variation	Clôture
augmentation base amortissable	0	18 000	18 000
augmentation amortissement	0	1 800	1 800
Écart	0	16 200	16 200
Impôt différé	0	4 050	4 050
Net	0	12 150	12 150

Écriture au bilan

Construction	18 000	
Amortissement construction		1 800
Résultat consolidé groupe Recouv Pro		12 150
Impôt différé		4 050
	18 000	18 000

Écriture au compte de gestion

Résultat global	12 150	
Impôt sur les sociétés	4 050	
DAP exploitation	1 800	
Charge – Autres services extérieurs		18 000
	18 000	18 000

D – CONVERSION DES COMPTES DE LA FILIALE BRITISH RECOVERY

5. Justifier la méthode de conversion des comptes utilisée.

La monnaie locale et la monnaie fonctionnelle étant identique (livre sterling) alors que la monnaie de présentation des comptes consolidés est l'euro, la méthode du cours de clôture doit être utilisée pour la conversion des comptes de la filiale British Recovery.

6. Effectuer la conversion du bilan et du compte de résultat de BRITISH RECOVERY.

Les postes du compte de résultat sont convertis au cours moyen. Concernant le bilan, tous les postes sont convertis au cours de clôture à l'exception du capital qui est converti au cours historique à la date d'entrée dans le périmètre de consolidation et des autres capitaux propres qui le sont au cours moyen de l'exercice concerné.

Conversion du bilan	£	taux conversion	En euros	
			débit	crédit
Immobilisations corporelles (1)	18 000	1,16	20 880	
Disponibilités (1)	19 000	1,16	22 040	
Capital British Recovery (3)	30 000	(3)		39 000
Réserves British Recovery (4 630 en total) (2)	3 000	1,15		3 450
	1 000	1,18		1 180
Résultat British Recovery (2)	1 000	1,17		1 170
Ecart de conversion (4)		par différence		-4 200
Dettes (1)	2 000	1,16		2 320
			42 920	42 920

(1) cours de clôture

(2) cours moyen de la période concernée

(3) cours à la date de constitution. Les titres ont été achetés à la date de création de la société et leur coût d'acquisition s'élève à 23 400 euros pour 60 % des titres. Donc, le montant du capital est de $23\,400/60\% = 39\,000$ euros

(4) accepter le positionnement de l'écart au débit en positif

Compte de gestion	£	taux conversion	En euros	
			débit	crédit
Charges (1)	29 000	1,17	33 930	
Résultat Bristish Recovery	1 000	1,17	1 170	
Prestations de service (1)	30 000	1,17		35 100
			35 100	35 100

(1) Taux moyen de la période.

7. Procéder au partage des capitaux propres de British Recovery au 31/12/N et présenter l'écriture de bilan.

Tableau de partage des capitaux propres de la société British Recovery

	TOTAL	Part groupe 60 %	Participation ne donnant pas le contrôle 40 %
Capital	39 000	23 400	15 600
Réserves	4 630	2 778	1 852
Titre de participation chez Recouv Pro	- 23 400	- 23 400	
Contribution aux réserves consolidées		2 778	
Résultat	1 170	702	468
Ecart de conversion	- 4 200	- 2 520	- 1 680
Participation ne donnant pas le contrôle			16 240

Écriture au bilan

Capital British Recovery	39 000	
Réserves British Recovery	4 630	
Résultat British Recovery	1 170	
Ecart de conversion consolidé groupe Recouv Pro	2 520	
Titres de participation British Recovery		23 400
Réserves consolidées groupe Recouv Pro		2 778
Résultat consolidé groupe Recouv Pro		702
Ecart de conversion British Recovery		4 200
Participation ne donnant pas le contrôle		16 240
	47 320	47 320

E – PRISE DE PARTICIPATION DANS LA FILIALE SOLVA

8. Quelle est la méthode employée par le groupe pour valoriser le goodwill (goodwill complet ou partiel) ? Justifier votre réponse.

La société Recouv Pro valorise les participations ne donnant pas le contrôle à la juste valeur. La méthode employée est donc celle du **goodwill complet**.

9. Calculer la juste valeur des actifs et passifs repris et le goodwill

Juste valeur de la filiale à la date d'acquisition

Capitaux propres à la date d'acquisition	620 000
Plus-value sur construction	30 000

Impôt différé (25 %) - 7 500

Juste valeur des actifs et passifs repris **642 500**

Calcul du goodwill complet

	Majoritaires 70 %	Participation ne donnant pas le contrôle 30 %	TOTAL
Coût des titres	800 000	216 000	1 016 000
	Cf. énoncé	720 000 x 30 %	
Juste valeur (cf. calcul supra)	449 750	192 750	
	642 500 x 70 %	642 500 x 30 %	642 500
Goodwill	350 250	23 250	373 500

10. Enregistrer les écritures constatant la juste valeur des actifs et passifs repris et le goodwill au 31/12/N.

Écriture au bilan Comptabilisation du GW		
Goodwill	373 500	
Titres de participation Solva		350 250
Participation ne donnant pas le contrôle		23 250
JV construction		
Construction	30 000	
Réserves Solva		22 500
Impôt différé		7 500
amort/ complémentaire		
Résultat Solva	1 125	
Impôt différé	375	
Amortissement construction		1 500
30 000 / 20 ans		
Écriture au compte de gestion		
DAP exploitation	1 500	
Résultat global		375
Impôt sur les sociétés		1 125

DOSSIER 3 – AUDIT ET COMMISSARIAT AUX COMPTES – 25 POINTS

A – Mandat du commissaire aux comptes

1. À quel moment les fonctions de Madame NICKEL prendront-elles fin ?

Les fonctions du commissaire aux comptes prennent fin à l'arrivée du terme, c'est-à-dire à l'issue des 6 exercices pour lesquels il a été mandaté. Officiellement, ses fonctions prennent fin après la réunion de l'assemblée générale qui statue sur les comptes du sixième exercice. Comme Madame NICKEL a audité les comptes des exercices N-5 à N, ses fonctions cessent à l'issue de l'AGO statuant sur les comptes de l'exercice N.

Article L823-3 du Code de commerce : « Le commissaire aux comptes est nommé pour un mandat de six exercices. Ses fonctions expirent après la délibération de l'assemblée générale ou de l'organe compétent qui statue sur les comptes du sixième exercice. ».

2. Un groupe d'actionnaires de la SAS CASH CASH ne souhaite pas renouveler Madame NICKEL au motif que cela économisera de l'argent à la société. Peuvent-ils obtenir gain de cause ? Justifier votre réponse à l'aide de l'annexe 3.1 (avant prise en compte des effets de la loi PACTE). (2 pts)

Lorsqu'une SAS dépasse 2 des 3 seuils ci-après, elle doit nommer un commissaire aux comptes.

- 2 000 000 € de chiffre d'affaires hors taxes,
- 1 000 000 € de total du bilan
- 20 salariés.

L'analyse des données financières de la SAS permet de constater que la SAS dépasse seulement 1 des 3 seuils (le nombre de salariés).

Années	CA HT	Total bilan	Nombre de salariés
N-1	1 900 000 €	950 000 €	45
N-2	1 800 000 €	800 000 €	40

Toutefois, la loi précise que si une SAS contrôle ou est contrôlée par une autre société, la nomination d'un commissaire aux comptes est obligatoire. En l'espèce, la SAS est contrôlée (au sens de la consolidation) par la société RECOUV PRO, un commissaire aux comptes est obligatoire.

Le groupe d'actionnaires ne pourra donc pas obtenir gain de cause.

B – Travaux effectués par le commissaire aux comptes et rédaction du rapport sur les comptes annuels

3. Madame NICKEL a déterminé un seuil de signification au niveau des comptes de la SAS CASH CASH pris dans leur ensemble. Quel est l'intérêt de cette notion ? Quels en sont les critères de détermination ? Ce seuil est-il unique ?

Intérêt

La NEP 320 donne la définition suivante du seuil de signification : « Seuil de signification : montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés. ». En cas de dépassement du seuil de signification, l'opinion du commissaire aux comptes peut ne pas être une certification sans réserves.

Critères de détermination

« Sur la base de son jugement professionnel, le commissaire aux comptes identifie des critères pertinents à partir desquels, par application de taux ou d'autres modalités de calcul, il détermine le seuil ou les seuils de signification. Ces critères peuvent être, par exemple :

- le résultat courant ;
- le résultat net ;
- le chiffre d'affaires ;
- les capitaux propres ; ou
- l'endettement net. »

Nombre de seuils

Le commissaire aux comptes détermine un seuil de signification. Celui-ci peut être complété, par exemple par des seuils spécifiques par cycle ou flux d'opérations.

« Lors de la planification de l'audit, le commissaire aux comptes détermine un seuil de signification au niveau des comptes pris dans leur ensemble.

Si, dans le contexte spécifique à l'entité, il existe des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir pour lesquels des anomalies de montant inférieur au seuil de signification fixé pour les comptes pris dans leur ensemble pourraient influencer le jugement des utilisateurs des comptes ou les décisions économiques qu'ils prennent en se fondant sur ceux-ci, le commissaire aux comptes apprécie s'il doit également fixer un ou des seuils de signification de montants inférieurs pour ces flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir. »

Complément non demandé au candidat

« Pour apprécier si des seuils de signification d'un montant moins élevé que le seuil de signification retenu au niveau des comptes pris dans leur ensemble sont nécessaires pour certaines catégories d'opérations, certains soldes comptables ou certaines informations fournies dans l'annexe, le commissaire aux comptes prend notamment en compte :

- les informations sensibles des comptes en fonction du secteur d'activité de l'entité ;
- l'existence de règles comptables ou de textes légaux ou réglementaires spécifiques à l'entité ou à son secteur ; ou
- la réalisation d'opérations particulières au cours de l'exercice. »

4. À partir de l'annexe 3.2, justifier s'il est pertinent ou non de confirmer le solde de chacun des comptes clients.

L'analyse de l'extrait de balance des comptes clients nous permet de faire les constats suivants :

- Bien que le compte clients ALPHA soit soldé, il n'en demeure pas moins qu'il faut y prêter attention car les mouvements sont significatifs par rapport au total de la balance présentée.
- Les clients BETA et THETA ne semblent pas poser de difficultés et ne suscitent pas d'interrogation. Ils ne sont pas significatifs. Les soldes sont débiteurs ce qui est cohérent pour un poste de compte client.
- Le compte client GAMMA est soldé sans présenter de mouvements importants.
- Le compte client EPSILON doit faire l'objet d'une analyse car le solde débiteur est très important.
- Le client OMEGA présente un solde créditeur ce qui est surprenant et peut constituer une anomalie.

En conclusion, les clients suivants doivent faire l'objet d'une demande de confirmation : ALPHA, EPSILON et OMEGA.

5. En l'absence de réponse du client EPSILON à la demande de confirmation qui lui a été adressée, quelle(s) diligence(s) doivent être mise(s) en œuvre par Mme NICKEL ?

Selon la NEP 505 relative aux demandes de confirmation des tiers « Lorsque le commissaire aux comptes n'obtient pas de réponse à une demande de confirmation, il met en œuvre des procédures d'audit alternatives permettant de collecter les éléments qu'il estime nécessaires pour vérifier les assertions faisant l'objet du contrôle. »

Pour le client EPSILON, le commissaire aux comptes **analysera la décomposition du solde** client de 170 000 euros et **contrôlera l'apurement** des factures sur l'exercice N+1.

6. Avant de conclure sa mission, Madame NICKEL demande à Monsieur MONNIER de lui adresser une lettre d'affirmation. Quel est l'objectif de ce document ? Citer trois exemples d'éléments de contenu de cette lettre.

Objectif

Selon la NEP 580 **Déclarations de la direction** « Le commissaire aux comptes demande au représentant légal une formulation écrite des déclarations qu'il estime nécessaires pour conclure sur les assertions qu'il souhaite vérifier. »

Exemples de déclarations que le commissaire aux comptes estime nécessaires pour conclure sur les assertions qu'il souhaite vérifier

Seuls trois exemples parmi ceux qui figurent ci-dessous sont demandés au candidat.

« Indépendamment d'autres déclarations écrites que le commissaire aux comptes estimerait nécessaires, il demande au représentant légal des déclarations écrites par lesquelles :

- Il déclare que des contrôles destinés à prévenir et à détecter les erreurs et les fraudes ont été conçus et mis en œuvre dans l'entité ;
- Il estime que les anomalies non corrigées relevées par le commissaire aux comptes ne sont pas, seules ou cumulées, significatives au regard des comptes pris dans leur ensemble. Un état de ces anomalies non corrigées est joint à cette déclaration écrite. En outre, lorsque le représentant légal considère que certains éléments reportés sur cet état ne constituent pas des anomalies, il le mentionne dans sa déclaration ;
- Il confirme lui avoir communiqué son appréciation sur le risque que les comptes puissent comporter des anomalies significatives résultant de fraudes ;
- Il déclare lui avoir signalé toutes les fraudes avérées dont il a eu connaissance ou qu'il a suspectées, et impliquant la direction, des employés ayant un rôle clé dans le dispositif de contrôle interne ou d'autres personnes dès lors que la fraude est susceptible d'entraîner des anomalies significatives dans les comptes ;
- Il déclare lui avoir signalé toutes les allégations de fraudes ayant un impact sur les comptes de l'entité et portées à sa connaissance par des employés, anciens employés, analystes, régulateurs ou autres ;
- Il déclare avoir, au mieux de sa connaissance, appliqué les textes légaux et réglementaires ;

- Il déclare avoir fourni dans l'annexe des comptes, au mieux de sa connaissance, l'information sur les parties liées requise par le référentiel comptable appliqué ;
- Lorsque des faits ou événements susceptibles de remettre en cause la continuité de l'exploitation de l'entité ont été identifiés, il déclare lui avoir communiqué les plans d'actions définis pour l'avenir de l'entité. Il déclare en outre que ces plans d'actions reflètent les intentions de la direction ;
- Il déclare que les principales hypothèses retenues pour l'établissement des estimations comptables reflètent les intentions de la direction et la capacité de l'entité, à ce jour, à mener à bien les actions envisagées ;
- Il déclare qu'à ce jour il n'a connaissance d'aucun événement survenu depuis la date de clôture de l'exercice qui nécessiterait un traitement comptable ou une mention dans l'annexe et/ou dans le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes. »

7. Monsieur MONNIER refuse d'établir la lettre d'affirmation. Quelle est l'incidence de ce refus sur l'expression de l'opinion de Madame NICKEL ?

Selon la NEP 580, lorsque le représentant légal refuse de fournir ou de confirmer une ou plusieurs des déclarations écrites demandées par le commissaire aux comptes, celui-ci s'enquiert auprès de lui des **raisons de ce refus**. En fonction des réponses formulées, le commissaire aux comptes tire les **conséquences éventuelles sur l'expression de son opinion**.

Selon la NEP 700 révisée en 2018 (reformule européenne de l'audit) - rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés, le commissaire aux comptes :

- Certifie les comptes annuels ;
- Ou assortit la certification de réserves ;
- Ou refuse la certification des comptes ;
- Ou est dans l'impossibilité de certifier les comptes (*nouveau*).

Dans les trois derniers cas, il précise les motifs de la réserve, du refus ou de l'impossibilité de certifier.

En application de la norme 700, le refus par Monsieur MONNIER d'établir une lettre d'affirmation constitue une limitation à la mission du commissaire aux comptes. En conséquence en fonction de l'importance relative des informations concernées, Madame NICKEL devra certifier avec **réserve pour limitation** voire formuler une **impossibilité de certifier**.

Complément non demandé au candidat :

« Le commissaire aux comptes formule une **certification avec réserve pour limitation** :

- Lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes ;
- Que les incidences sur les comptes des limitations à ses travaux sont clairement circonscrites ;

et que la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause. »

*Le commissaire aux comptes formule une **impossibilité de certifier** :*

D'une part, lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes, et que :

- Soit les incidences sur les comptes des limitations à ses travaux ne peuvent être clairement circonscrites ;
- Soit la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

D'autre part, lorsqu'il est dans l'impossibilité d'exprimer une opinion en raison de multiples incertitudes, dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites.

8. La SAS CASH CASH a décidé d'adopter en N la méthode de référence en matière d'engagements de retraite. Toutes les informations nécessaires ont été fournies en annexe des comptes et la traduction comptable n'a pas révélé d'anomalie lors du contrôle des comptes. L'adoption de cette méthode a-t-elle une incidence sur le rapport sur les comptes annuels ?

L'adoption d'une méthode de référence constitue un **changement de méthode comptable** qui n'a pas à être justifiée par la SAS CASH CASH.

« Conformément à la faculté qui lui est donnée par l'article R. 823-7 précité, **le commissaire aux comptes formule, s'il y a lieu, toute observation utile.**

En formulant une **observation**, le commissaire aux comptes attire l'attention du lecteur des comptes sur une information fournie dans l'annexe. Il ne peut pas dispenser d'informations dont la diffusion relève de la responsabilité des dirigeants.

Les observations sont formulées dans une partie distincte avant la justification des appréciations.

Le commissaire aux comptes formule systématiquement une observation lorsque des dispositions légales et réglementaires le prévoient. Cette situation se présente, par exemple, en cas de changement de méthodes comptables survenu dans les comptes annuels au cours de l'exercice. »

9. Au bilan de la SAS CASH CASH figure un fonds commercial acquis pour un montant de 250 000 €. Ce dernier n'est ni amorti ni déprécié. Cette situation a-t-elle une incidence sur le contenu du rapport du commissaire aux comptes ?

Comme le fonds commercial n'est pas amorti, il doit faire l'objet d'un test annuel de dépréciation afin de s'assurer que sa valeur comptable n'est pas supérieure à sa valeur actuelle. La valeur d'usage repose sur les estimations du dirigeant. Le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel pour valider les hypothèses retenues.

En application des dispositions de l'article L. 823-9 du code de commerce, le commissaire aux comptes **justifie de ses appréciations** pour toutes les personnes ou entités dont les comptes annuels ou consolidés font l'objet d'une certification.

L'évaluation du fonds commercial constitue une estimation comptable importante, elle doit faire l'objet d'une justification des appréciations dans le rapport sur les comptes annuels.

Complément non demandé au candidat :

NEP-702. - Justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des personnes et entités qui ne sont pas des entités d'intérêt public

Sans préjudice d'autres appréciations que le commissaire aux comptes jugerait nécessaire de justifier pour répondre à l'obligation posée par la loi, les appréciations de nature à faire l'objet d'une justification se rapportent généralement à des éléments déterminants pour la compréhension des comptes. Entrent dans ce cadre, notamment, les appréciations portant sur :

- Les options retenues dans le choix des méthodes comptables ou dans leurs modalités de mise en œuvre lorsqu'elles ont des incidences majeures sur le résultat, la situation financière ou la présentation d'ensemble des comptes de l'entité ;*
- Les estimations comptables importantes, notamment celles manquant de données objectives et impliquant un jugement professionnel dans leur appréciation ;*
- La présentation d'ensemble des comptes annuels et consolidés, qu'il s'agisse du contenu de l'annexe ou de la présentation des états de synthèse.*

Le commissaire aux comptes peut également estimer nécessaire de justifier d'appréciations portant sur les procédures de contrôle interne concourant à l'élaboration des comptes, qu'il est conduit à apprécier dans le cadre de la mise en œuvre de sa démarche d'audit.