

1820004 Bis

DSCG

SESSION 2018

UE4 – COMPTABILITÉ ET AUDIT

Éléments indicatifs de corrigé

DOSSIER 1 – COMPTES DE GROUPE

Première partie

1. Périmètre de consolidation

	% contrôle	Méthode	% intérêts majoritaires	% participation ne donnant pas le contrôle
MAJESTIC	80%	Intégration globale car contrôle	80%	20%
JET-STREAM	75%	Intégration globale car contrôle	67% 35%+80% \times 40%	33% 100%-67%
TRIBORD	30%	Mise en équivalence car influence notable	20,1% 30% \times 67%	9,9% 30%-20,1%
LE PRINCE (1)	50%	Intégration globale car contrôle	55,0%	45,0%

(1) Pourcentage de droits de vote = $(5000 + 500 \times 2) / (8000 + 2000 \times 2) = 50\%$; comme le reste du capital est partagé en de multiples actionnaires, la société Atlantic Sailing exerce un contrôle exclusif. Pourcentage d'intérêts = $(5000 + 500) / (8000 + 2000) = 55\%$.

2. Prise de participation sur la société MAJESTIC

a. Juste valeur des actifs et goodwill.

Plus-value sur le bâtiment	100 000
Plus-value sur les matériels	200 000
Plus-value brute	300 000
Impôt différé	-100 000
Plus-value nette d'IS	200 000

Situation nette à la date d'acquisition (01/01/2012)	1 700 000
Plus-value nette d'IS	200 000
Juste valeur des capitaux propres	1 900 000

Coût d'achat des titres	1 824 000
Juste valeur des titres achetés (1 900 * 80%)	1 520 000
Goodwill	304 000

Tableau d'amortissement des plus-values (non exigé, facilite le passage de l'écriture)

	1/01/2017	Variation	31/12/2017
Plus-value matériel	200 000		200 000
Amortissement	100 000	20 000	120 000
	<i>200/10*5</i>	<i>200/10</i>	
Plus-value bâtiment	100 000		100 000
Amortissement	50 000	10 000	60 000
	<i>100/10*5</i>	<i>100/10</i>	
VNC des deux actifs	150 000	-30 000	120 000
impôt différé	50 000	-10 000	40 000
Net	100 000	-20 000	80 000

Ecriture au journal de consolidation - Bilan

Bâtiment		100 000	
Matériels		200 000	
	Réserves MAJESTIC		200 000
	Impôts différés passif		100 000
Plus-value			
Réserves MAJESTIC (300/10 * 5 * 2/3)		100 000	
Résultat MAJESTIC (300/10 * 2/3)		20 000	
Impôts différés actif		60 000	
	Amortissement bâtiment (100/10*6)		60 000
	Amortissement matériel (200/10*6)		120 000
Amortissement			

Autre possibilité de comptabilisation (regroupement des deux écritures)

Immeuble		100 000	
Matériels		200 000	
Résultat MAJESTIC		20 000	
	Amortissement immeuble		60 000
	Amortissement matériel		120 000
	Réserves MAJESTIC		100 000
	Impôt différé passif		40 000

Ecriture au compte de gestion (idem quelle que soit la présentation retenue au bilan)

DAP exploitation		30 000	
	Résultat global		20 000
	Impôts sur les sociétés		10 000

Goodwill - Ecriture au journal de consolidation - Bilan

Goodwill		304 000	
	Titres participation MAJESTIC		304 000
Réserves consolidées groupe Atlantic Sailing (AS)		78 000	
Résultat consolidé groupe Atlantic Sailing (AS)		18 000	
	Goodwill		96 000
Dépréciation du goodwill			
Ecriture au compte de gestion			
DAP exploitation		18 000	
	Résultat global		18 000

b. Tableau de partage + écritures de partage des capitaux propres.

Société MAJESTIC – Intégration globale	Total	Part groupe 80,00%	Participation ne donnant pas le contrôle 20,00%
Capital	800 000	640 000	160 000
Réserves (1 500 +200 – 100)	1 600 000	1 280 000	320 000
Titres participation (1 824 – 304)	-1 520 000	-1 520 000	
Réserves consolidées		400 000	
Résultat (300 – 20)	280 000	224 000	56 000
Participation ne donnant pas le contrôle			536 000

Capital MAJESTIC	800 000	
Réserves MAJESTIC	1 600 000	
Résultat MAJESTIC	280 000	
Titres participation MAJESTIC		1 520 000
Réserves consolidées		400 000
Résultat consolidé		224 000
Participations ne donnant pas le contrôle		536 000

3. Prise de participation dans la société LE PRINCE

a. Déterminer la juste valeur des actifs et le goodwill

Marque	600 000
Impôt différé	200 000
Plus-value nette	400 000
Situation nette à la date d'acquisition	2 000 000
Juste valeur des capitaux propres	2 400 000

Coût d'achat des titres	470 000
QP de juste valeur des capitaux propres	1 320 000
	<i>2 400 * 55%</i>
Goodwill (négatif)	-850 000

b. Présenter les écritures au journal de consolidation de comptabilisation du goodwill

Selon les IFRS le goodwill négatif (badwill) est comptabilisé en profit

Écriture au bilan

Titres LE PRINCE	850 000	
Réserves consolidées (ou Résultat consolidé groupe Atlantic Sailing selon interprétation)		850 000
Comptabilisation du profit		

Écriture au compte de gestion (selon interprétation)

Résultat global	850 000	
<i>Produit (gain résultant d'une acquisition avantageuse)</i>		850 000

4. Prise de participation sur la société TRIBORD : tableau de partage des capitaux propres + écritures

société TRIBORD	Total	30,00%	20,10%	9,90%
Capital	600 000	180 000	120 600	59 400
Réserves	1 000 000	300 000	201 000	99 000
Résultat à la date d'acquisition	120 000	36 000	24 120	11 880
Coût des titres	-516 000		-345 720	-170 280
			516*67%	516*33%
Réserves consolidées			0	
Résultat	80 000	24 000	16 080	7 920
Participation ne donnant pas le contrôle				7 920
Valeur d'équivalence		540 000		

Remarque : la contribution d'une filiale aux réserves consolidées lors de sa première entrée dans le périmètre de consolidation est toujours égale à 0 car une filiale ne peut contribuer aux réserves consolidées qu'à hauteur de sa contribution aux résultats consolidés mis en réserve.

Titres mis en équivalence	540 000	
Titres participation TRIBORD		516 000
Réserves consolidées groupe Atlantic Sailing		0
Résultat consolidé groupe Atlantic Sailing		16 080
Participations ne donnant pas le contrôle		7 920
	540 000	540 000

Deuxième partie

5. Quel est le principal changement qu'entraînera l'application de IFRS16 ?

La nouvelle norme IFRS 16 sur les contrats de location fait **disparaître la distinction entre contrat de location simple et contrat de location financement**. Tous les contrats de location, sauf exceptions, devront être retraités au bilan.

6. Retraitements de pré-consolidation

a. Contrat à long terme comptabilisé selon la méthode de l'avancement

Justification : la comptabilisation à l'avancement correspond à un retraitement obligatoire en IFRS.

Détermination des pourcentages d'avancement = coûts encourus / coûts totaux.

	2016	2017
Coût prévisionnel total (1)	4 380 000	4 380 000
Coûts encourus cumulés (2)	1 095 000	3 504 000
		2 409 + 1 095
% d'avancement cumulé (2)/(1)	25,00%	80,00%

	A l'ouverture	Variation	A la clôture
Stocks d'en-cours de production	1 095 000	2 409 000	3 504 000
CA à l'avancement	1 450 000	3 190 000	4 640 000
	5 800 x 25%		5 800 x 80%
Ecart	355 000	781 000	1 136 000
Impôt différé passif	118 333	260 333	378 667
Net	236 667	520 667	757 333

Ecritures au bilan au 31/12/2017

Clients, facture à établir	4 640 000		
Stock en cours de production		3 504 000	
Impôt différé		378 667	
Résultat MAJESTIC		520 667	
Réserves MAJESTIC		236 666	
	4 640 000	4 640 000	
Ecriture au compte de gestion			
Résultat global	520 667		
Impôt sur les sociétés	260 333		
Production stockée	2 409 000		
Chiffre d'affaires		3 190 000	
	3 190 000	3 190 000	

b. Comptabilisation par composant des actifs

Justification : En normes IFRS la comptabilisation à l'actif des grandes révisions selon l'approche par composant est obligatoire.

	A l'ouverture	Variation	A la clôture
<u>Dans les comptes sociaux</u>			
Amortissement machine	40 500	13 500	54 000
	<i>270000/20*3</i>	<i>270000/20</i>	
Provision grande révision	30 000	10 000	40 000
	<i>50 000/5*3</i>	<i>50 000/5</i>	
Sous total comptes sociaux	70 500	23 500	94 000
<u>Dans les comptes conso</u>			
Amortissement machine (composant 1)	33 000	11 000	44 000
	<i>220000/20*3</i>	<i>220000/20</i>	
Amortissement révision (composant 2)	30 000	10 000	40 000
	<i>50 000/5*3</i>	<i>50 000/5</i>	
Sous total comptes conso	63 000	21 000	84 000
Ecart	7 500	2 500	10 000
Impôt différé passif	2 500	833	3 333
Net	5 000	1 667	6 667

Ecritures de retraitement du bilan au 31/12/2017

Immobilisation - Composant 1	220 000	
Immobilisation - Composant 2	50 000	
Immobilisation (machine)		270 000

Amortissements (machine)		54 000	
Provision pour gros entretien/grande révision		40 000	
	Amortissement composant 1		44 000
	Amortissement composant 2		40 000
	Réserves MAJESTIC		5 000
	Résultat MAJESTIC		1 667
	Impôt différé passif		3 333
		94 000	94 000
Cpte gestion			
Résultat global		1 667	
Impôt sur les sociétés		833	
	Dotation aux amortissements et prov		2 500

c. Crédit-bail

Justification : En IFRS, l'inscription des contrats de location financement à l'actif est obligatoire

	A l'ouverture	Variation	A la clôture
Immobilisation brute	750 000		750 000
Amortissement	-187 500	-150 000	-337 500
	$750000/5*(3/12+1)$	$750000/5$	
Charges constatées d'avance (sur redevance)	-119 250		-119 250
	$159\ 000*9/12$		$159\ 000*9/12$
Sous total actif	443 250	-150 000	293 250
Emprunt sous-jacent	455 624	-140 787	314 837
intérêts courus non échus	4 553	-1 407	3 146
	$18213*3/12$		$12585*3/12$
Sous total passif	460 177	-142 194	317 983
Solde Actif/passif	16 927	7 806	24 733
Impôt différé	5 642	2 602	8 244
Net	11 285	5 204	16 489

Ecriture au bilan

Immobilisation brute		750 000	
Réserves MAJESTIC		11 285	
Résultat MAJESTIC		5 204	
Impôt différé actif		8 244	
	Amortissement de l'immobilisation		337 500
	Emprunt		314 837
	Intérêts courus non échus		3 146
	Charges constatées d'avance		119 250
		774 733	774 733

Ecriture au cpte gestion

DAP exploitation	150 000	
Charges d'intérêt (18213-1407)	16 806	
Redevance de CB		159 000
Résultat global		5 204
Impôt sur les sociétés		2 602
	166 806	166 806

Charges d'intérêts : intérêts payés lors de l'échéance 18 213 (cf. tab remboursement emprunt) + variation des intérêts courus non échus 1 407 (cf. tableau de retraitement)

d. Emprunt obligataire

Justification : En IFRS l'évaluation ultérieure d'un emprunt obligataire doit être réalisée selon la méthode du coût amorti, en utilisant la méthode du taux d'intérêt effectif (pas de frais d'émission, ni de prime de remboursement à l'actif).

	A l'ouverture	variation	à la clôture
Frais d'émission	14 000		14 000
amortissement frais d'émission	4000	2000	6 000
	<i>14 000/7 *2</i>	<i>14 000/7</i>	
Frais d'émission net (a)	10 000	-2 000	8 000
Prime de remboursement	28 000		28 000
amortissement prime	8 000	4 000	12 000
	<i>28 000/7 *2</i>	<i>28 000/7</i>	
Prime de remboursement nette (b)	20 000	-4 000	16 000
Emprunt au coût amorti	369 062	5 798	374 860
Emprunt comptes sociaux	400 000		400 000
Ecart sur emprunt(c)	-30 938	5 798	-25 140
sous total actif/passif = a+b+c	-938	-202	-1 140
Impôt différé passif	-313	-67	-380
Net	-625	-135	-760

Ecriture au bilan

Emprunt obligataire	25 140	
Frais d'émission		8 000
Prime de remboursement		16 000
Réserves MAJESTIC		625
Résultat MAJESTIC		135
Impôt différé passif		380
	25140	25140

Ecriture au cpte gestion

Résultat global	135	
Impôt sur les sociétés	67	
Charges d'intérêt	5 798	
Dotations aux amortissements		6 000
	6000	6000

DOSSIER 2 – FUSION

Question 1 : Déterminer la soulte à prévoir afin que le rapport d'échange soit équitable.

3 titres JTMC ($3 \times 235 = 705$) sont insuffisants pour rétribuer 2 titres GB NEGOCE ($2 \times 360 = 720$)
Il faut donc compléter avec une soulte que l'on détermine ainsi :

$$\begin{array}{rcl} 3 \text{ titres JTMC} & + & \text{Soulte} = 2 \text{ titres GB NEGOCE} \\ (3 \times 235) & + & \text{Soulte} = (2 \times 360) \\ 705 & + & \text{Soulte} = 720 \quad \rightarrow \text{Soulte} = 720 - 705 = 15 \text{ € et 3 titres JTMC créés} \end{array}$$

En échange de 2 titres GB il sera créé 3 titres JTMC et une soulte de 15 € sera remise, soit 5 € ($15/3$) par titre créé ou 7,50 € ($15/2$) par titre échangé.

Ou bien,

En l'espèce, dans le cadre de la fusion renonciation, en échange de 4 000 titres GB (40% de 10 000) il sera créé 6 000 titres JTMC ($4\,000 \times 3/2$)
et une soulte de 30 000 € sera remise ($4\,000 \times 7,50$ ou bien $6\,000 \times 5$).

La soulte que vous aurez déterminée respecte-t-elle la réglementation ?

La réglementation (Code de commerce art. L.236-1) précise que la soulte ne doit pas excéder 10% de la valeur nominale des titres créés. Il faut donc déterminer la nominale du titre JTMC.

$$\text{Valeur nominale unitaire du titre JTMC} : \frac{\text{Capital JTMC}}{\text{Nombre d'actions JMTC}} = \frac{10\,000\,000}{100\,000} = 100 \text{ €}.$$

Pour 1 titre JTMC créé d'une valeur nominale de 100 €, il est remis une soulte de 5 €. La soulte ne dépasse pas 10% de la valeur nominale du titre créé.

Ou bien,

En l'espèce, pour 6 000 titres JTMC créé d'une valeur nominale de 600 000 € ($6\,000 \times 100$), il est remis une soulte de 30 000 €.

La soulte (30 000) ne dépasse pas 10% de la valeur nominale des titres créés ($600\,000 \times 10\% = 60\,000$). La réglementation est respectée.

Question 2 : Indiquer et justifier la valorisation des apports retenue.

Les apports seront donc évalués à **la valeur comptable** car il s'agit d'une **opération impliquant des entités sous contrôle commun car JTMC contrôlait GB à hauteur de 60% avant la fusion.**

Valeur comptable de la société GB NEGOCE

Actif à la valeur nette non réajustée	45 700 000		
- Dettes et provisions	43 900 000	→	<u>1 800 000</u>

Ou bien,

Capital (10 000 titres)	1 000 000
Réserves	1 970 000
Report à nouveau	- 1 200 000
Provisions réglementées	30 000
Total capitaux propres	<u>1 800 000</u>

Question 3 : Dans le cadre de cette fusion renonciation, indiquer :

- a. le nombre d'actions émises,
- b. l'augmentation de capital,
- c. la prime de fusion,
- d. le mali de fusion et son analyse.

Part de la société absorbée n'appartenant pas la société absorbante 40 % de 1 800 000 720 000	Augmentation de capital à la valeur nominale $\frac{3}{2} (10\ 000 - 6\ 000) \times 100 = 6\ 000 \times 100 = 600\ 000$ (cf. question 1)
	Soulte à payer 30 000
	Prime de fusion pour la différence 90 000 (720 000 - 600 000 - 30 000)

Détermination du mali de fusion :

Renonciation à hauteur de la part de la société absorbante dans la société absorbée 60% de 1 800 000 1 080 000	Annulation des titres à la valeur dans la comptabilité de l'absorbante 1 300 000
	Par différence - 220 000 Montant négatif, mali de fusion

Analyse du mali de fusion :

Préalablement, il faut déterminer la valeur globale de la société GB NEGOCE : $10\ 000 \times 360 = 3\ 600\ 000$ €

Mali de fusion 220 000	Mali technique à hauteur de : $60\% (3\ 600\ 000 - 1\ 800\ 000) = 1\ 080\ 000$ plafonné à hauteur du mali de fusion de 220 000 → à comptabiliser à l'actif
	Il n'y a donc pas de mali normal (ou vrai mali) à comptabiliser en charges financières

Question 4 : Déterminer la valeur du fonds commercial de GB NEGOCE et préciser son traitement comptable dans le cadre de cette fusion.

Pour déterminer la valeur du fonds commercial, il faut donc préalablement déterminer « la somme algébrique des valeurs réelles des actifs et passifs identifiés »

	Valeur Réelle
Immobilisations incorporelles	2 280 000
Immobilisations corporelles	9 200 000
Stocks	28 000 000
Créances clients	7 500 000
Disponibilités	600 000
Impôt différé actif	0
Total Actif	47 580 000
Dettes	43 900 000
Impôt différé passif	290 000
Total Passif	44 190 000
Valeur réelle des actifs et passifs identifiés	3 390 000
Valeur globale : $10\ 000 \times 360 = 3\ 600\ 000$	3 600 000
Valeur du fonds commercial	210 000

Étant donné que les apports de GB NEGOCE sont comptabilisés à la valeur comptable, ce fonds commercial évalué à 210 000 € n'est pas comptabilisé.

Question 5 : Présenter le tableau d'affectation du mali technique en vous inspirant de l'annexe 11

Remarque : la question précédente fait apparaître une valeur du fonds commercial supérieure à celle du mali technique. En conséquence aucune affectation du mali ne doit être effectuée sur le fonds commercial.

Analyse du mali technique de 220 000

	Valeur comptable sociale	Valeur réelle fiable	Plus-value latente	Impôt latent	Plus-value latente nette d'impôt	Affectation du mali (*)
Actifs incorporels	1 440 000	2 280 000	840 000	280 000	560 000	77 000 (1)
Actifs corporels	8 160 000	9 200 000	1 040 000	Néant	1 040 000	143 000 (2)
Total					1 600 000	
Total mali de fusion sur actifs identifiables						220 000
Mali résiduel affecté au fonds commercial (220 000 – 220 000)						0

(*) au prorata des plus-values latentes dans la limite de celles-ci

(1) $220\ 000 \times (560\ 000 / 1\ 600\ 000) = 77\ 000$

(2) $220\ 000 \times (1\ 040\ 000 / 1\ 600\ 000) = 143\ 000$

Question 6: traitement comptable dans les comptes de la société absorbante JTMC

- *Étape n° 1 :* Constatation des apports à la valeur comptable.

20	Immobilisations incorporelles	2 000 000	
21	Immobilisations corporelles	10 000 000	
3	Stocks	28 000 000	
41	Créances clients	8 000 000	
5	Disponibilité	600 000	
280	Amort. immo. incorporelles		560 000
281	Amort. immo. corporelles		1 840 000
49	Dépréciation des créances		500 000
15/16/4	Dettes		43 900 000
456	Société absorbée GB NEGOE, compte d'apport		1 800 000

- *Étape n° 2 :* rémunération des apports par augmentation de capital, soulte et annulation des titres GB NEGOCE détenus par la société JTMC dans le cadre de la fusion renonciation.

456	Société absorbée GB NEGOCE, compte d'apport	1 800 000	
2081	Mali de fusion sur actifs incorporels	77 000	
2187	Mali de fusion sur actifs corporels	143 000	
101	Capital		600 000
1042	Prime de fusion		90 000
512	Banque ou soulte à payer (467)		30 000
261	Titres GB NEGOCE		1 300 000

- *Étape n° 3 :* reconstitution des provisions réglementées en application du régime fiscal de faveur des fusions

Avant l'opération de fusion, le bilan de la société GB NEGOCE fait apparaître une provision réglementée pour hausse de prix d'un montant de 30 000. Dans le cadre du régime fiscal de faveur, la

société JTMC doit reconstituer cette provision réglementée en l'imputant sur la prime de fusion. Il n'y a pas à constater d'impôt différé passif car la fusion a été comptabilisée à la valeur comptable.

1042	143	Prime de fusion PPHP	30 000	30 000
------	-----	-------------------------	--------	--------

Question 7: traitement comptable de cession des immobilisations incorporelles le 01/07/2017

La société JTMC doit enregistrer la vente

512	775	Banque PCEA	2 400 000	2 400 000
-----	-----	----------------	-----------	-----------

La société JTMC doit sortir les immobilisations incorporelles de son bilan pour les valeurs reprises lors de l'opération de fusion (elle n'a pas pratiqué d'amortissement et dépréciation complémentaire depuis l'opération de fusion).

28/29	675	Amort. et dépréciation des immo. incorporelles VCEAC	560 000	
	20	Immobilisations incorporelles	1 440 000	2 000 000

Lors de l'opération de fusion, la société JTMC a constaté dans sa comptabilité un mali technique affecté aux immobilisations incorporelles. La cession totale de ces immobilisations entraîne la sortie de ce mali technique.

675	2081	VCEAC Mali de fusion sur actifs incorporels	77 000	77 000
-----	------	--	--------	--------

Cette charge n'est pas déductible et doit faire l'objet d'une réintégration extra-comptable (remarque non exigée).

DOSSIER 3 – AUDIT ET COMMISSARIAT AUX COMPTES

1. **Mme LAMPIRE peut-elle les accompagner dans le cadre de ce projet d'acquisition ? Si non, pourquoi ? Si oui, sous quelles conditions? Quels pourraient être la nature et le contenu de cette mission ?**

La relation entre l'expert-comptable et son client est toujours de **nature contractuelle**.

Le cadre d'intervention de l'expert-comptable est fixé par l'article 2 de l'ordonnance du 19 septembre 1945 qui dispose qu'« Est expert-comptable ou réviseur comptable au sens de la présente ordonnance celui qui fait profession habituelle de réviser et d'apprécier les comptabilités des entreprises et organismes auxquels il n'est pas lié par un contrat de travail. Il est également habilité à attester la régularité et la sincérité des comptes de résultats. L'expert-comptable fait aussi profession de tenir, centraliser, ouvrir, arrêter, surveiller, redresser et consolider les comptabilités des entreprises et organismes auxquels il n'est pas lié par un contrat de travail. L'expert-comptable peut aussi organiser les comptabilités et analyser par les procédés de la technique comptable la situation et le fonctionnement des entreprises et organismes sous leurs différents aspects économique, juridique et financier. Il fait rapport de ses constatations, conclusions et suggestions. L'expert-comptable peut aussi accompagner la création d'entreprise sous tous ses aspects comptables ou à finalité économique et financière. »

Le cadre normatif applicable aux professionnels de l'expertise comptable (cadre de référence 2016/2017) contient une typologie des missions. **Dans le cadre de l'accompagnement d'un client cherchant à faire l'acquisition d'une entreprise, trois missions peuvent être proposées :**

- une **mission d'audit** qui est une mission d'assurance ayant pour objectif de permettre à l'expert-comptable d'exprimer une assurance raisonnable sur la conformité des états financiers au référentiel comptable applicable.
- Une **mission d'examen limité** (NP 2400) qui est une mission d'assurance de niveau modéré aboutissant à une opinion exprimée sous une forme négative portant sur la conformité des comptes au référentiel comptable qui leur est applicable ; le niveau d'assurance est inférieur à celui de l'audit.
- Une **mission d'examen d'informations sur la base de procédures convenues** entre le client et le professionnel (NP 4400) qui consiste à mettre en œuvre des diligences définies d'un commun accord avec la direction de l'entité, et de communiquer dans un rapport écrit les diligences mises en œuvre et les constats qui en résultent. Il s'agit d'une mission dite « sans assurance » à l'issue de laquelle le professionnel de l'expertise comptable n'exprime pas d'opinion.

Avant acceptation de l'une de ces missions, **le professionnel doit s'assurer qu'il ne se trouve pas dans une situation de dépendance ou de conflit d'intérêt.**

Dans tous les cas, une lettre de mission devra être signée.

2. M. DUMONT peut-il intervenir dans ce projet ? Si non, pourquoi ? Si oui, sous quelles conditions? De quelle manière ?

La relation entre le commissaire aux comptes et son client est en partie légale et en partie contractuelle.

Si la définition de la mission du commissaire aux comptes est légale, les modalités pratiques *ad hoc* (calendrier, honoraires) de la mission sont contractuelles.

Dans sa dernière version applicable depuis le 1^{er} juin 2017, le Code de Commerce (art. L.822-11) et le Code de Déontologie des Commissaires aux Comptes (art. 10 et 10-1) prévoient que **le commissaire aux comptes d'une entité peut réaliser d'autres prestations (SACC : services autres que la certification des comptes) sauf si cette prestation est interdite.** Une distinction est faite entre les entités d'intérêt public et les autres.

Parmi les prestations interdites ne figure pas celle d'audit dans le cadre du projet d'acquisition d'une société cible. En effet, le législateur a souhaité maintenir la possibilité qui est faite à une entité d'utiliser les compétences du professionnel avec lequel elle a déjà tissé un lien de confiance.

La réforme de 2016 (entrée en vigueur le 17 juin 2016) a supprimé la notion de diligences directement liées (DDL).

Dans un communiqué publié le 29 juillet 2016, la CNCC a rappelé que **l'audit et l'examen limité** sont respectivement normés, NEP 200 à 730, et NEP 2410. Elle a précisé à cet effet que ces normes prévues pour la mission légale, pouvaient être utilisées pour des interventions d'audit ou d'examen limité non prévues par la loi, effectuées à la demande de l'entité, à l'exception des normes relatives aux rapports sur les comptes et à la justification des appréciations (NEP 700 et NEP 705). Les modalités pratiques des audits et des examens limités réalisés à la demande de l'entité sont précisées dans deux avis techniques qui relèvent de la doctrine professionnelle.

En conséquence, **sous réserve du respect des devoirs d'impartialité, d'indépendance et d'évitement de situation de conflit d'intérêt, le commissaire aux comptes peut intervenir dans ce projet. Sa mission sera contractuelle. Les parties devront convenir de la nature et de l'étendue des travaux à réaliser dans une lettre de mission.**

3. Après avoir expliqué ce qu'est une demande de confirmation des tiers, indiquer l'intérêt de cette technique pour l'auditeur. Quels objectifs d'audit cela permet-il d'atteindre au niveau des créances clients ?

La demande de confirmation des tiers est une technique d'audit visant à collecter des éléments probants. La NEP 505 lui est consacrée.

Cette technique consiste à obtenir de la part d'un tiers une déclaration directement adressée au commissaire aux comptes concernant une ou plusieurs informations. (Par exception, les avocats considèrent que leur profession n'est pas dégagée du secret professionnel vis-à-vis des commissaires aux comptes et adressent en conséquence leur réponse à l'entreprise auditée).

Le principal intérêt est d'obtenir un renseignement dont la fiabilité est plus forte qu'une simple déclaration de l'entité auditée.

Les objectifs d'audit (assertions) sont différents selon le tiers sélectionné. En ce qui concerne les clients, on peut citer :

- La réalité (existence);
- L'exactitude (montant) ;
- L'exhaustivité ;
- La séparation des exercices (enregistrement sur la bonne période).

4. Quels autres postes à l'actif du bilan pourraient faire l'objet d'une demande de confirmation ?

La demande de confirmation des tiers peut également être utilisée pour les postes d'actifs suivants :

- Les biens immobiliers : par interrogation du service des impôts fonciers (Demande de renseignement sommaire urgent), conservation des hypothèques, du cadastre, de sociétés de crédit-bail, greffe du tribunal de commerce pour obtenir l'état des privilèges et nantissements.
- les stocks appartenant à l'entreprise mais détenus par des tiers, stocks en dépôt ou en consignation
- Les comptes bancaires : par interrogation du banquier

5. Après avoir expliqué en quoi consiste une observation physique, indiquer l'intérêt de cette technique pour l'auditeur. Quels objectifs d'audit cela permet-il d'atteindre ?

L'observation physique consiste à examiner la façon dont une procédure est exécutée au sein de l'entité.-Elle est citée, notamment, dans les NEP 500 et 501 sur le caractère probant des éléments collectés.

L'intérêt est que cela permet de se rendre compte de la réalité.

Les objectifs d'audit (assertions) associés sont généralement :

- La réalité ;
- L'exactitude ;
- L'évaluation.

6. En quoi consiste la technique d'inspection des actifs corporels et préciser quels actifs corporels peuvent en faire l'objet ?

L'inspection des actifs corporels, correspond à un contrôle physique des actifs corporels

L'auditeur peut observer :

- les immobilisations corporelles,
- les stocks,
- les espèces
- et les titres non dématérialisés (chèques, tickets restaurants).

7. Compte-tenu de la situation, quel doit être le comportement de M. DUMONT ? A quelle(s) autorité(s) doit-il s'adresser, le cas échéant ? Expliquer.

Les faits : l'auditeur a constaté des faits susceptibles de recevoir une qualification pénale. Il ne lui appartient pas de qualifier l'infraction.

Dans sa rédaction en vigueur depuis le 17 juin 2016, l'article L. 823-12 du Code de Commerce dispose que : « Les commissaires aux comptes (...) révèlent au procureur de la République les faits délictueux dont ils ont eu connaissance, sans que leur responsabilité puisse être engagée par cette révélation.

Sans préjudice de l'obligation de révélation des faits délictueux mentionnée à l'alinéa précédent, ils mettent en œuvre les obligations relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme définies au chapitre Ier du titre VI du livre V du code monétaire et financier. »

Dans notre cas, on pourrait penser que M. DUMONT soit dans l'obligation d'avoir à révéler au procureur les faits qu'il a constatés. En réalité, il n'en est rien. En effet, le positionnement de l'article précité dans le code conduit à une application restrictive de l'obligation à la seule mission de contrôle légal des comptes annuels. Cette position a été confirmée par la Cour de Cassation dans un arrêt du 15 septembre 1999 repris dans le guide de bonne pratique de la CNCC d'avril 2014.

En conséquence, M. DUMONT n'a pas à intervenir auprès du procureur de la République. Les SACC n'entrent pas dans le champ de la révélation des faits délictueux.

Par contre, en application du même article du code et de la NEP 9605 « Norme d'exercice professionnel relative aux obligations du commissaire aux comptes relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme », l'auditeur -commissaire aux comptes de profession- a l'obligation de mettre en place un dispositif de vigilance contre le blanchiment des capitaux.

"La présente norme s'applique au commissaire aux comptes avant l'acceptation d'un mandat de commissaire aux comptes et au cours de l'exercice de ce mandat, lorsqu'il intervient au titre de missions définies par la loi et de prestations entrant dans les diligences directement liées à la mission." (norme 9605 § 2)

La déclaration de soupçons s'applique donc aux SACC (qui ont remplacé les DDL)

Le professionnel doit :

- Se former et former ses collaborateurs sur ce qu'est le blanchiment de capitaux, la nature de l'infraction pénale et les moyens de détection ;
- Adapter dans le manuel des procédures du cabinet les contrôles permanents et périodes à réaliser ;
- Identifier le bénéficiaire effectif de l'entité auditée et conserver la justification de cette identité dans son dossier de travail ;
- Procéder à des contrôles complémentaires en cas de doute sur une opération pouvant constituer un blanchiment ;
- Déclarer le soupçon auprès de la cellule TRACFIN lorsque le doute s'est transformé en soupçon.

Les faits : la vente des matériels comptabilisée dans les comptes de la société HUM n'est pas vraie. Ceci constitue un faux (art. 441-1 du Code Pénal). L'influence que semble avoir exercée le gérant de la société HUM sur les élus peut recevoir la qualification pénale de trafic d'influence définie et réprimée par l'article 433-2 du même code d'une peine de cinq d'emprisonnement et d'une amende de 500 000 euros. L'opération comptable constatée vise donc à justifier le fruit d'une infraction. Cela constitue l'élément matériel du délit de blanchiment défini et réprimé à l'article 324-1 du Code pénal.

Les obligations de déclaration à TRACFIN concernent notamment "les opérations portant sur des sommes dont il sait, soupçonne ou a de bonnes raisons de soupçonner qu'elles proviennent d'une infraction, hors fraude fiscale, passible d'une peine privative de liberté supérieure à un an ou participent au financement du terrorisme" (norme 9605 § 18)

En conséquence, après avoir procédé à une analyse de la situation rencontrée, **M. DUMONT doit procéder à la déclaration de soupçon à TRACFIN** en application de l'article L. 561-15 du Code Monétaire et Financier.