

# **DIPLÔME SUPÉRIEUR DE COMPTABILITÉ ET DE GESTION**

## **UE4 – COMPTABILITÉ ET AUDIT**

**SESSION 2023**

**Durée de l'épreuve : 4 heures – Coefficient : 1,5**

**UE4 – COMPTABILITÉ ET AUDIT**  
**Durée de l'épreuve : 4 heures – coefficient : 1,5**

---

Document autorisé :

**Liste des comptes du plan comptable général, à l'exclusion de toute autre information.**

Matériel autorisé :

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

**Tout autre matériel ou document est INTERDIT.**

Document remis au candidat :

**Le sujet comporte 9 pages numérotées de 1/9 à 9/9.**

Il vous est demandé de vérifier que le sujet est complet dès sa mise à votre disposition.

---

***Le sujet se présente sous la forme de quatre dossiers indépendants.***

**DOSSIER 1 – OPÉRATIONS DE RESTRUCTURATION (20 points)**

**DOSSIER 2 – NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES (10 points)**

**DOSSIER 3 – COMPTES DE GROUPE (50 points)**

Partie 1 Périmètre du groupe (5 points)

Partie 2 Retraitements (20 points)

Partie 3 Prise de participation dans la société Erable (18 points)

Partie 4 Prise de participation dans la société Tulipe (7 points)

**DOSSIER 4 – AUDIT (20 points)**

---

***Le sujet comporte 9 annexes.***

**DOSSIER 1**

Annexe 1.1 Présentation du projet

Annexe 1.2 Bilan de la société AUDIT ET CONSEIL

Annexe 1.3 Bilan de la société REVISAUDIT

Annexe 1.4 Répartition des actifs et dettes par branche d'activité de la société AUDIT ET CONSEIL

**DOSSIER 2**

Annexe 2.1 Extrait du document d'enregistrement universel

**DOSSIER 3**

Annexe 3.1 Organigramme du groupe IRIS

Annexe 3.2 Opérations réalisées par le groupe

Annexe 3.3 Informations relatives à la société ERABLE

Annexe 3.4 Projet d'acquisition de la société TULIPE par la société IF

**DOSSIER 4**

Pas d'annexe

---

**AVERTISSEMENT**

**Si le texte du sujet, de ses questions ou de ses annexes vous conduit à formuler une ou plusieurs hypothèses, il vous est demandé de la (ou les) mentionner explicitement dans votre copie.**

**Toutes les réponses devront être justifiées.**

**Il vous est demandé d'apporter un soin particulier à la présentation de votre copie et à la qualité rédactionnelle. Tous les calculs devront être détaillés.**

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

## SUJET

### DOSSIER 1 – OPÉRATIONS DE RESTRUCTURATION

La société AUDIT ET CONSEIL est une SARL de droit français qui exerce les activités d'expertise comptable (ordonnance du 19 septembre 1945) et de commissariat aux comptes (Livre VIII du Code de Commerce). Le chiffre d'affaires de la branche commissariat aux comptes représente à peu près un tiers du chiffre d'affaires et un quart du résultat.

Alban, l'associé qui réalise la supervision technique des mandats d'audit prévoit de partir à la retraite dans les douze prochains mois. Les autres associés ne souhaitent pas poursuivre cette activité. Dans le cadre de la recherche d'un successeur, ils ont convenu de réaliser les opérations décrites dans les annexes 1.1 à 1.4.

La fiscalité latente et la fiscalité différée seront ignorées pour ce dossier.

#### Travail à faire

À partir des informations fournies dans les **annexes 1.1 à 1.4** :

1. Indiquer la nature de l'opération projetée.
2. Pour la branche expertise comptable :
  - a. Déterminer, en justifiant, la valeur d'apport à la société nouvelle à constituer.
  - b. Déterminer le montant du capital social et le nombre de titres à émettre.
  - c. Déterminer la parité d'échange.
  - d. Présenter la répartition du capital social de la nouvelle société.
3. Pour la branche commissariat aux comptes :
  - a. Déterminer la valeur d'apport de la société AUDIT ET CONSEIL à la société REVISAUDIT. Justifier l'utilisation de la valeur réelle.
  - b. Déterminer le nombre de titres REVISAUDIT à créer.
  - c. Déterminer le montant de l'augmentation de capital et préciser le montant et la nature de la prime induite.
  - d. Présenter la répartition du capital social de REVISAUDIT après l'opération.
4. Enregistrer les écritures comptables à la date d'immatriculation au livre-journal de la société ARC, nouvellement créée.
5. Enregistrer les écritures comptables à la date de l'opération au livre-journal de REVISAUDIT.
6. Indiquer les trois solutions permises pour le traitement des frais liés à l'opération. Préciser, le cas échéant, la méthode de référence prévue par le Plan Comptable Général.

#### Annexe 1.1 – Présentation du projet

Actuellement le capital social de la société AUDIT ET CONSEIL d'un montant de 100 000 euros est réparti entre les quatre associés gérants de la manière suivante :

Prénom	Nombre de parts de 100 €
Alban	400
Barbara	200
Cédric	200
Dimitri	200

Alban avait créé REVISAUDIT, SARL à associé unique, dont l'activité est le commissariat aux comptes.

En vue de préparer le départ à la retraite d'Alban, les opérations suivantes sont envisagées :

- la société AUDIT ET CONSEIL apportera à la société REVISAUDIT la branche d'activité de commissariat aux comptes ;
- la société ARC, nouvellement créée, recevra la branche d'activité expertise-comptable (valeur nominale d'une part sociale : 10 euros).

Les associés se sont mis d'accord sur les valeurs des branches d'activités.

	Valeur nette comptable	Valeur globale d'échange
Branche Expertise-comptable	195 000	400 000
Branche Commissariat aux comptes	98 000	150 000

La valeur globale de la société REVISAUDIT retenue est de 60 000 euros.

### Annexe 1.2 – Bilan de la société AUDIT ET CONSEIL

ACTIF	Brut	Amort. Dép.	Net	PASSIF	
Immo incorporelles	0		0	Capital social	100 000
Immo corporelles	86 000	30 000	56 000	Réserve légale	10 000
Immo financières	0		0	Réserves facultatives	148 000
Clients	215 000	15 000	200 000	Résultat (1)	35 000
Valeurs mobilières (VMP)	40 000		40 000	Provision pour risque(2)	5 000
Banque	50 000		50 000	Dettes d'exploitation	40 000
Charges constatées d'avance	4 000		4 000	Produits constatés d'avance	12 000
<b>TOTAL ACTIF</b>	<b>395 000</b>	<b>45 000</b>	<b>350 000</b>	<b>TOTAL PASSIF</b>	<b>350 000</b>

(1) Le résultat sera porté intégralement en réserves.

(2) Provision pour risque justifiée relative à litige avec un client en commissariat aux comptes.

### Annexe 1.3 – Bilan de la société REVISAUDIT

ACTIF	Brut	Amort. Dép.	Net	PASSIF	
Immo incorporelles	0		0	Capital social (100 parts)	10 000
Immo corporelles	8 000	3 000	5 000	Réserve légale	1 000
Immo financières	0		0	Réserves facultatives	24 000
Clients	2 000		2 000	Résultat (1)	5 000
Banque	34 000		34 000	Dettes d'exploitation	1 000
<b>TOTAL ACTIF</b>	<b>44 000</b>	<b>3 000</b>	<b>41 000</b>	<b>TOTAL PASSIF</b>	<b>41 000</b>

(1) Le résultat sera porté intégralement en réserves

### Annexe 1.4 – Répartition des actifs et dettes par branche d'activité de la société AUDIT ET CONSEIL

	Expertise comptable		Commissariat aux comptes	
	Valeur comptable	Valeur d'échange	Valeur comptable	Valeur d'échange
Clientèle		195 000		47 000
Immobilisations corporelles	Brute 86 000 Nette 56 000	56 000	0	
Clients	Brute 132 000 Nette 117 000	117 000	83 000	83 000
VMP	30 000	40 000	10 000	15 000
Banque	30 000	30 000	20 000	20 000
Provision pour risques			5 000	5 000
Charges constatées d'avance	4 000	4 000		
Dettes d'exploitation	30 000	30 000	10 000	10 000
Produits constatés d'avance	12 000	12 000		

Le Groupe Ramsay Santé exploite des cliniques en France et en Europe sous la marque « Ramsay Santé ». Les actions de la société mère (holding) sont cotées sur le marché NYSE Euronext Paris (compartiment A). Le dernier document d'enregistrement universel comporte un paragraphe intitulé « Propriétés immobilières et équipements » (cf. **annexe 2**).

### Travail à faire

1. La société holding Groupe Ramsay est-elle tenue d'établir les comptes consolidés faisant référence au référentiel IFRS ? Dans quel référentiel comptable établit-elle ses comptes sociaux ?
2. Donner une définition et un exemple d'un immeuble de placement selon la norme IAS 40.
3. Les immeubles utilisés par le Groupe Ramsay correspondent-ils à la cette définition ?
4. Présenter le modèle d'évaluation le plus couramment utilisé pour les immeubles de placement :
  - a. lors de l'entrée dans le patrimoine ;
  - b. à la clôture de l'exercice.

### Annexe 2 – Extrait du document d'enregistrement universel

#### 2.6.2.2 Descriptif général des actifs immobiliers occupés par les établissements de soins en France et dans les pays nordiques

En France, le parc immobilier représente une surface totale de 1 390 118 m<sup>2</sup> au 30 juin 2022

Les surfaces des établissements varient entre 1 000 m<sup>2</sup> et 53 000 m<sup>2</sup> avec une moyenne de 11 000 m<sup>2</sup>, la taille répondant aux besoins d'hospitalisation sectoriels.

En MCO, la surface moyenne s'établit à près de 16 000 m<sup>2</sup> avec de fortes disparités entre, d'une part, les cliniques spécialisées ou situées à Paris intra-muros et, d'autre part, les hôpitaux privés polyvalents dotés de plateaux techniques importants, essentiellement en province.

Pour les sites de soins médicaux et réadaptation, la surface des établissements s'établit en moyenne à 6 500 m<sup>2</sup> et dépasse exceptionnellement les 10 000 m<sup>2</sup>.

Les établissements dédiés à la santé mentale affichent une superficie moyenne de l'ordre de 4 300 m<sup>2</sup>.

Dans les pays nordiques le parc immobilier représente une surface totale de 343 361 m<sup>2</sup> au 30 juin 2022. Les surfaces des établissements varient entre 150m<sup>2</sup> et 57 000 m<sup>2</sup>, la taille répondant aux besoins d'hospitalisation sectoriels.

***Ce dossier comprend quatre parties. Les parties 2,3 et 4 sont indépendantes***

Au cours de ces dernières années, le groupe IRIS, spécialisé dans la production et la vente de fleurs et d'arbustes s'est fortement développé par l'acquisition successive de plusieurs sociétés. Le groupe IRIS établit ses comptes consolidés à la date du 31/12/2022 selon le référentiel IFRS. Le taux d'imposition à retenir pour les travaux de consolidation est de 25 %.

L'organigramme du groupe et des informations complémentaires sont fournis dans les annexes 3.1 à 3.4.

**Partie 1 – Périmètre du groupe**

1. À l'aide de l'annexe 3.1 établir le périmètre de consolidation au 31/12/2022 du groupe IRIS selon le référentiel IFRS sous la forme d'un tableau faisant apparaître :

- le pourcentage de contrôle ;
- la nature du contrôle ;
- la méthode de consolidation ;
- le pourcentage d'intérêt des propriétaires ;
- le pourcentage des participations ne donnant pas le contrôle.

**Partie 2 – Retraitements**

2. L'annexe 3.2 présente des opérations réalisées par le groupe. Il est demandé pour chacune de ces opérations de :

- a) Justifier les retraitements à enregistrer.
- b) Détailler les calculs de préférence sous la forme de tableaux.
- c) Enregistrer les écritures au journal de consolidation le 31/12/2022 en distinguant les opérations affectant le bilan de celles affectant le compte de gestion.

**Partie 3 – Prise de participation dans la société ERABLE**

À l'aide de l'annexe 3.3 :

- 3. Déterminer la juste valeur des actifs identifiables et des passifs repris ainsi que le goodwill partiel lié à l'acquisition des titres de la société ERABLE par les sociétés ACACIA et IF.
- 4. Enregistrer, le cas échéant, au journal de consolidation les écritures constatant la juste valeur des actifs identifiables et des passifs repris ainsi que le goodwill au 31/12/2022.
- 5. Présenter le tableau de partage des capitaux propres de la société ERABLE. Le groupe utilise la technique de la consolidation directe au niveau de la société mère.
- 6. Enregistrer au journal de consolidation l'écriture de partage des capitaux propres de la société ERABLE.

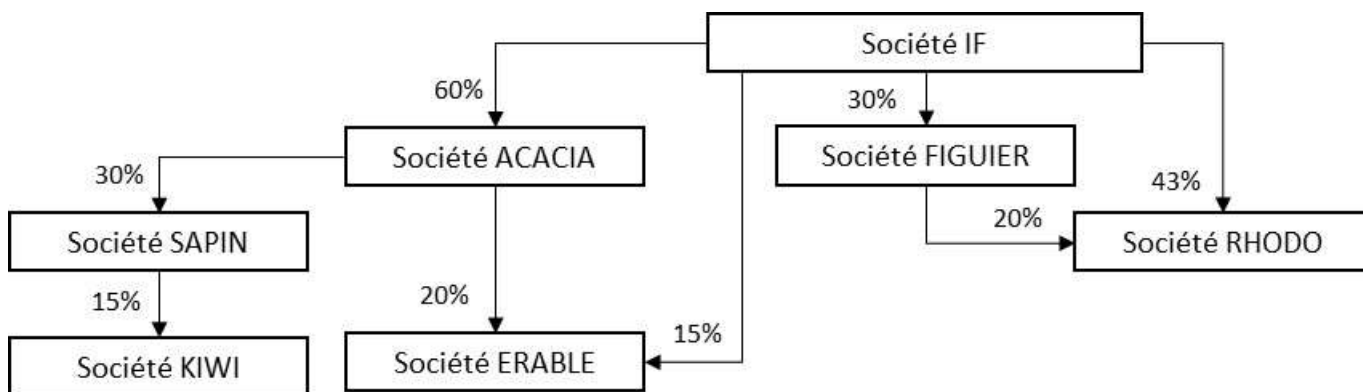
**Partie 4 – Projet de prise de participation dans la société TULIPE**

La société IRIS souhaite prendre une participation dans la société TULIPE à hauteur de 60% d'ici la fin de l'exercice 2023. Le directeur général demande d'identifier les impacts sur les états financiers de cette prise de participation.

À l'aide annexe 3.4 :

- 7. Déterminer la juste valeur des actifs identifiables et des passifs repris de la société TULIPE à la date de la prise de contrôle.
- 8. Déterminer le goodwill lors de la prise de contrôle
- 9. Présenter au journal de consolidation l'écriture relative à la comptabilisation du goodwill.

### Annexe 3.1 - Organigramme du groupe IRIS



#### Informations complémentaires

1. La société IF partage le contrôle de la société FIGUIER avec la société ABRICOT.
2. La société IF détient 43 % du capital de la société RHODO depuis le début de l'année. Aucun autre actionnaire ne détient une participation supérieure à 43 % du capital.
3. Le capital de la société SAPIN est composé de 5 000 actions. La société ACACIA détient 1 500 actions et l'usufruit de 2 000 actions à la suite du démembrement des actions de l'actionnaire fondateur.
4. La société SAPIN participe conseil d'administration de la société KIWI.

### Annexe 3.2 - Opérations réalisées par le groupe

- 1) La société IF a vendu des marchandises à la société ACACIA en réalisant une marge. À la clôture des comptes, figure au bilan de la société ACACIA 180 000 euros de stocks de marchandises vendues par IF comprenant une marge de 50 000 euros. À l'ouverture, ce stock était valorisé à 200 000 euros dont 90 000 euros de marge. Au cours de l'exercice, les ventes de la société IF à la société ACACIA s'élèvent à 300 000 euros HT de marchandises. À la clôture des comptes, la société ACACIA devait encore pour 50 000 euros TTC à la société IF (TVA à 20 %).
- 2) Le 01/07/2021 la société IF a vendu un immeuble pour 2 200 000 euros à sa filiale ACACIA. La société IF avait acquis cet immeuble le 01/01/2017 pour 2 000 000 d'euros et l'avait amorti en linéaire sur 25 ans. La société ACACIA amortit cet immeuble sur 20 ans.
- 3) La société IF a signé le 01/05/2020 un contrat de location financement sur 5 ans pour une machine-outil d'une valeur de 450 000 euros. Le montant de la redevance est de 85 200 euros (payable d'avance, première redevance payée le 01/05/2020). Le prix de la levée d'option de 80 000 euros correspond à la valeur du bien à la fin du contrat. Le tableau de remboursement de l'emprunt sous-jacent figure ci-après. La durée d'utilisation de la machine-outil est prévue sur 5 ans.

date	flux	Capital restant avant échéance	intérêts	Remboursement en capital	Capital restant après échéance
01/05/2020	85 200,0	450 000,0	0,0	85 200,0	364 800,0
01/05/2021	85 200,0	364 800,0	18 238,9	66 961,1	297 838,9
01/05/2022	85 200,0	297 838,9	14 891,1	70 308,9	227 530,0
01/05/2023	85 200,0	227 530,0	11 375,8	73 824,2	153 705,8
01/05/2024	85 200,0	153 705,8	7 684,8	77 515,2	76 190,7
01/05/2025	80 000,0	76 190,7	3 809,3	76 190,7	0,0

### Annexe 3.3 - Informations relatives à la société ERABLE

Capitaux propres de la société ERABLE (en milliers d'euros)	À la date d'acquisition (01/01/2020)	À la clôture des comptes (31/12/2022)
Capital social	10 000	10 000
Réserves	8 500	9 800
Résultat		400
<b>Total capitaux propres</b>	<b>18 500</b>	<b>20 200</b>

Les capitaux propres sont calculés en conformité avec les normes de consolidation du groupe et avant prise en compte des écarts d'évaluation et de l'écart d'acquisition.

Prix payé par les sociétés IF et ACACIA le 01/01/2020 pour l'acquisition des actions de la société ERABLE (en milliers d'euros) :

Prix payé par IF	3 803
Prix payé par ACACIA	5 070

À la date d'acquisition, deux postes présentaient des écarts entre la valeur nette comptable, la valeur d'utilité et la valeur de marché :

	VNC au bilan	Valeur d'utilité	Valeur de marché ou Valeur vénale
Bâtiments nécessaires à l'exploitation	5 000	9 000	8 500
Machines nécessaires à l'exploitation	1 000	500	800

La durée résiduelle d'utilisation des bâtiments et des machines est de 10 ans.

Le groupe soumet les éventuels goodwill à des tests de dépréciation. Le tableau ci-après recense le montant des dépréciations calculées depuis 2020 :

	2020	2021	2022
Dépréciation du goodwill sur l'achat de ERABLE par IF	70	95	32
Dépréciation du goodwill sur l'achat de ERABLE par ACACIA	76	93	51

### Annexe 3-4 – Projet d'acquisition de la société TULIPE par la société IF

La société IF compte prendre une participation à hauteur de 60 % dans la société TULIPE pour un montant de 23 000 milliers d'euros. À la date de la prise de contrôle, les capitaux propres sont de 9 050 milliers d'euros et les écarts suivants de valorisation sont constatés :

	VNC	Juste valeur
Immeuble	15 000	25 000
Marque développée en interne	-	8 000
Engagement de retraite	-	5 000

Frais d'acquisition des titres TULIPE	1 800
Prix payé	23 000

Valeurs à la date d'acquisition	TULIPE
Capital social	8000
Réserves	1000
Résultat	50
<b>Total capitaux propres</b>	<b>9 050</b>

Le groupe souhaiterait comptabiliser le Goodwill complet lié à l'acquisition. Dans cette optique, les titres de participation ne donnant pas le contrôle seraient valorisés par référence au prix d'achat par la société IF en tenant compte d'une décote de minoritaire de 5 %.



Dès l'obtention du diplôme d'expertise-comptable, M. Benoît DE LA PORTE a déposé son dossier d'inscription. Il a reçu son attestation d'inscription en juin 2023.

### **Travail à faire**

**1. Benoît DE LA PORTE peut-il exercer simultanément les métiers :**

- **d'expert-comptable et de commissaire aux comptes ?**
- **d'expert-comptable d'entreprise et de commissaire aux comptes ?**

La société TRAFALGARD est une société par actions simplifiée à associé unique (SASU) de droit français. Au titre du dernier exercice, clos le 31 décembre 2022, elle a réalisé un chiffre d'affaires de 19,7 millions d'euros. Le total du bilan s'élève à 4,1 millions d'euros et elle emploie 31 salariés. Son président est Charles KINDT. Benoît DE LA PORTE est pressenti pour être désigné en qualité de commissaire aux comptes. Il a été présenté à Monsieur KINDT par un confrère et ami de longue date assurant une mission de présentation des comptes annuels de la société TRAFALGARD.

**2. Quelles obligations doit accomplir Benoît DE LA PORTE avant d'accepter la mission ? Les informations fournies sont-elles suffisantes pour accepter la mission ? Est-il obligé d'accepter cette mission ?**

Benoît DE LA PORTE accepte la mission. L'assemblée générale du 22 juin 2023 a procédé à sa désignation en qualité de commissaire aux comptes titulaire.

**3. Rappeler les seuils qui rendent obligatoires la nomination d'un commissaire aux comptes. L'assemblée générale de la société TRAFALGARD doit-elle en nommer un ?**

**4. Quelle sera la durée légale du mandat du commissaire aux comptes ? À partir de quel exercice, sa mission débutera-t-elle ?**

**5. La désignation d'un commissaire aux comptes suppléant est-elle obligatoire ?**

Désigné en juin 2023, Benoît DE LA PORTE n'a pas pu participer à l'inventaire physique des stocks de marchandises au 31 décembre 2023.

**6. Lorsqu'un commissaire aux comptes succède à un confrère, ce dernier est-il en droit de communiquer des informations à son successeur ?**

**7. Lorsqu'une société dépasse les seuils et nomme pour la première fois un commissaire aux comptes, quels contrôles ou travaux, ce dernier doit-il réaliser pour fonder son opinion sur les données de l'exercice précédent ?**

**8. Dans quelles circonstances, Benoît DE LA PORTE pourrait-il ne pas être présent lors de l'inventaire à réaliser le 31 décembre 2023 ?**

Avant la clôture des comptes au 31 décembre 2023, Benoît DE LA PORTE souhaite organiser une confirmation des comptes clients.

**9. Après avoir expliqué l'intérêt de recourir à cette technique dans la démarche d'audit, indiquer les étapes à respecter pour garantir un niveau de fiabilité élevé des informations obtenues.**

**10. Benoit DE LA PORTE n'a pas obtenu de réponse à la demande de confirmation de deux clients importants. Quelle procédure convient-il de mettre en place pour ces deux clients ?**