

SESSION 2009**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 :

Une calculatrice de poche à fonctionnement autonome sans imprimante et sans aucun moyen de transmission, à l'exclusion de tout autre élément matériel ou documentaire (circulaire n° 99-186 du 16/11/99 ; BOEN n° 42).

Document remis au candidat :**Le sujet comporte 14 pages numérotées de 1/14 à 14/14.**

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

Page de garde		page 1
Présentation du sujet		page 2
DOSSIER 1 – Analyse de documents de synthèse consolidés	(5 points)	page 3
DOSSIER 2 – Intégration fiscale	(4 points)	page 4
DOSSIER 3 - Consolidation	(7 points)	page 5
DOSSIER 4 – Exercice du commissariat aux comptes	(4 points)	page 6

*Le sujet comporte les annexes suivantes***DOSSIER 1**

Annexe 1 - Bilan consolidé du groupe Solalp au 30/9/2008	page 7
Annexe 2 - Compte de résultat consolidé du groupe Solalp 2007/2008	page 8
Annexe 3 - Éléments du résultat consolidé à périmètre comparable	page 8
Annexe 4 - Informations concernant l'endettement	page 9

DOSSIER 2

Annexe 5 - Informations concernant le régime d'intégration fiscale	page 9
--	--------

DOSSIER 3

Annexe 6 - Liasse de consolidation transmise par la SAS Solalp-T (extrait).....	page 10
Annexe 7 - Acquisition d'actions de la SAS Solalp-S.....	page 11
Annexe 8 - Acquisition d'actions de la SAS Solalp-R	page 11

DOSSIER 4

Annexe 9 - Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes	page 13
---	---------

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.

SUJET

*Il vous est demandé d'apporter un soin particulier à la présentation de votre copie.
Toute information calculée devra être justifiée.
Les écritures comptables devront comporter les numéros et les noms des comptes et un libellé.*

La SA Solalp est une société holding ayant pour objet en France comme à l'étranger l'acquisition, la détention, la gestion et l'aliénation de toute valeur mobilière et de toute participation dans toutes les entreprises françaises ou étrangères notamment celles ayant des activités dans le tourisme de montagne et les parcs de loisir.

Il s'agit d'une société anonyme de droit français à directoire et conseil de surveillance, constituée en 1989, inscrite au registre du commerce et des sociétés de Nanterre (Hauts de Seine - région Île de France).

L'activité 'Domaines skiables' représente environ 55% du chiffre d'affaires consolidé. Elle est marquée par une concentration saisonnière (décembre à avril) et géographique (les Alpes en France, Suisse et Italie). L'activité 'Parcs de loisirs' (45 % du chiffre d'affaires) rééquilibre la saisonnalité, puisque l'essentiel du chiffre d'affaires de cette branche est réalisé entre avril et septembre. Elle élargit la zone d'activité au Nord et à l'Ouest de la France et à quatre autres pays d'Europe : l'Allemagne, les Pays-Bas, la Belgique et l'Angleterre.

Compte tenu de l'importance historique des activités liées à la neige, l'exercice social débute le 1^{er} octobre de chaque année pour s'achever le 30 septembre de l'année suivante.

L'exercice 2006/2007 s'était caractérisé par l'impact financier d'une vague d'acquisitions de cinq parcs de loisirs et l'augmentation de la participation dans une filiale antérieurement consolidée par mise en équivalence. La performance financière semble plus faible en 2007/2008 (voir annexe 2).

La SA Solalp est cotée au Compartiment B d'Eurolist, marché du groupe NYSE Euronext (marché réglementé). Le chiffre d'affaires pour l'exercice écoulé (1/10/2007 au 30/9/2008) s'élève à 505 697 K€ pour un résultat net total de 31 800 K€ (dont 28 143 K€ pour la part du groupe).

Vous êtes engagé comme stagiaire à la direction financière au siège social de la SA Solalp. Vos travaux concernent l'exercice 2007/2008.

DOSSIER 1 - ANALYSE DE DOCUMENTS DE SYNTHÈSE CONSOLIDÉS

Vous êtes dans ce dossier amené à vous interroger, à travers les documents de synthèse et informations complémentaires fournies, sur les raisons de la dégradation de la performance financière telle qu'elle apparaît au compte de résultat consolidé (annexe 2).

Travail à faire

A l'aide des *annexes 1 à 4*,

1. Selon quel(s) référentiel(s) comptable(s) la SA SOLALP doit-elle présenter ses états financiers individuels et consolidés à l'assemblée générale ordinaire des actionnaires (justifier) ?
2. Si la SOLALP était cotée sur le marché Alternext, à quel référentiel comptable serait-elle liée ? Disposerait-elle d'option(s) légale(s) pour un autre référentiel ?
3. Qu'entend-on par 'Actifs courants' au bilan consolidé du groupe (référentiel IFRS) ?
4. Quel jeu complet d'états financiers (autres que ceux figurant dans les annexes 1 à 4) la norme IAS 1 exige-t-elle de présenter aux assemblées d'actionnaires de la SA Solalp ?
5. Présenter à l'aide des *annexes 2 et 3* sous forme de deux tableaux faisant apparaître la variation sur deux ans (2006/2007 et 2007/2008) en fonction des chiffres réels (1^{er} tableau – à l'aide de l'*annexe 2*) et en fonction des chiffres corrigés de la variation de périmètre (2^{ème} tableau – à l'aide de l'*annexe 3*) les ratios suivants :
 - rapport 'Excédent brut opérationnel / Chiffre d'affaires'
 - taux de marge nette (Résultat/Chiffre d'affaires).
6. Quelle est la signification des écarts constatés entre les deux tableaux ?
7. A l'aide des *annexes 2 à 4* et des tableaux obtenus à la question 5, identifier et analyser les principaux éléments constitutifs des évolutions différentes observées entre le taux d'EBO et le taux de marge nette.

DOSSIER 2 - INTÉGRATION FISCALE

Le risque majeur encouru par le groupe Solalp est le risque climatique. Dans son message aux actionnaires, le président du directoire constate :

« Au cours de l'exercice [écoulé], nous avons fait face au plus mauvais scénario pour un groupe dont l'essentiel de l'activité se déroule en plein air. L'hiver a été le plus doux depuis 50 ans et l'été le plus pluvieux depuis 15 ans ! En dépit de ces conditions climatiques défavorables, nos deux activités ont fait mieux que résister. »

Le résultat pour chaque filiale peut ainsi être d'une année sur l'autre positif ou négatif en fonction des conditions météorologiques, mais, pour le groupe, le résultat global est généralement bénéficiaire, comptablement comme fiscalement.

Il vous est proposé d'étudier la mise en place du régime d'intégration fiscale prévu à l'article 223-A du code général des impôts, sur un échantillon de cinq filiales. Par commodité, elles seront nommées S1 et S2 pour l'activité d'hiver et P1, P2 et P3 pour les parcs de loisir. Les sociétés S1, S2, P1 et P2 remplissent toutes les conditions de participation au régime d'intégration fiscale et la SA Solalp satisfait les conditions lui permettant d'être la société mère fiscale du groupe. Vous devez raisonner en vous plaçant par hypothèse dans le deuxième exercice d'intégration fiscale 2007/2008 (il n'est pas demandé d'étudier les conséquences fiscales de l'entrée dans le régime d'intégration fiscale).

Travail à faire

A l'aide de l'annexe 5,

1. Quels sont les avantages et inconvénients du régime d'intégration fiscale ?
2. Après avoir rappelé les conditions quant au seuil de capital pour qu'une filiale puisse faire partie d'un groupe fiscal, montrer que la filiale P3 ne peut être fiscalement intégrée au groupe.
3. Déterminer le résultat fiscal au taux normal de la SA Solalp en justifiant les retraitements.
4. Calculer le résultat fiscal au taux normal du groupe intégré. Par hypothèse, on prendra un résultat fiscal au taux normal pour la SA Solalp de 60 000 € (bénéfice).

DOSSIER 3 - CONSOLIDATION

Étude d'une liasse de consolidation transmise par la Solalp-T

La SAS Solalp-T gère en concession (pour 30 ans renouvelable) de service public le domaine skiable de T. en Savoie. Des documents, transmis par la SAS Solalp-T au titre de la liasse de consolidation, vous sont remis pour vérifications et achèvement de quelques travaux.

Travail à faire

À l'aide de l'annexe 6

1. Qualifier la nature des différents retraitements nécessaires.
2. Passer dans les journaux de consolidation (bilan et compte de résultat) les écritures nécessitées par l'annexe 6.

Évaluations concernant la filiale Solalp-S

Les informations concernant l'acquisition de titres de participation de cette filiale vous sont fournies en annexe 7.

Travail à faire

À l'aide de l'annexe 7

3. Déterminer le pourcentage d'intérêt et de contrôle de la SAS Solalp-S. En déduire la méthode de consolidation retenue.
4. Calculer les écarts d'évaluation et d'acquisition (goodwill) de la SAS Solalp-S à la date d'acquisition (1^{er} juillet 2007).

5. Donner la signification économique de l'écart d'acquisition (goodwill) calculé de la SAS Solalp-S.

6. Passer les écritures de consolidation relatives aux écarts d'évaluation et d'acquisition au 30/09/2008.

Évaluations concernant la filiale Solalp-R

Votre maître de stage vous confie ce dossier. Il vous remet en *annexe 8* une partie du travail de votre prédécesseur en vous indiquant qu'il s'agit d'un calcul effectué conformément aux normes françaises (règlement 99-02 du Comité de la réglementation comptable).

Travail à faire

À l'aide de l'*annexe 8*

7. Calculer l'écart d'acquisition selon les dispositions du référentiel IFRS.

8. Quelle est la différence de traitement de l'écart d'acquisition entre les référentiels CRC 99-02 et IFRS ?

DOSSIER 4 – EXERCICE DU COMMISSARIAT AUX COMPTES

A la suite d'un rachat de titres de la société C (précédemment détenue à 100% par la société B), par la société A établissant des comptes consolidés, des désaccords sont survenus entre les cabinets de commissaires aux comptes de ces sociétés.

Le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C) a été saisi par un commissaire aux comptes pour donner un avis sur les points soulevés par les deux cabinets. Cet avis a été rendu le 24 octobre 2008.

Travail à faire

À l'aide de l'*annexe 9*

1. Quelles sont les missions du Haut Conseil au Commissariat aux Comptes ? Donner deux exemples.

2. En quoi consistent l'impartialité et l'indépendance du commissaire aux comptes ?

3. Quelle est l'étendue de l'obligation au secret professionnel du commissaire aux comptes ? Dans quels cas le commissaire aux comptes n'est-il pas lié par le secret professionnel ?

4. Quel est le problème déontologique soulevé par la saisine du Haut Conseil au Commissariat aux Comptes ?

5. Dans quels cas le cabinet Y pourrait être amené à remettre en cause le maintien de son mandat ?

6. A votre avis, que doit répondre le cabinet X s'il est sollicité par la société A pour savoir comment elle doit s'y prendre pour agir en justice contre la société B ?

.Annexe 1

Bilan consolidé du groupe Solalp au 30/9/2008, norme IFRS, en milliers d'euros

Bilan (en milliers d'euros)

Actif	30/09/08	30/09/07
Écarts d'acquisition (goodwill ¹)	203 808	209 509
Immobilisations incorporelles	77 962	80 222
Immobilisations corporelles	367 957	325 691
Immobilisations du domaine concédé	367 356	344 059
Participations dans des entreprises associées	43 077	47 691
Titres destinés à la vente	2 142	3 542
Actifs financiers non courants	7 323	8 371
Impôts différés actifs	10 219	15 097
Actifs non courants	1 079 844	1 034 182
Stocks	12 189	13 147
Créances d'exploitation et autres	50 962	39 114
Autres créances	15 555	13 778
Impôts courants	4 102	6 933
Actifs financiers courants	5 894	4 650
Trésorerie et équivalents de trésorerie	43 127	51 334
Actifs courants	131 829	128 956
Total actif	1 211 673	1 163 138

Passif	30/09/08	30/09/07
Capital	117 481	116 452
Primes	144 605	142 084
Réserves	187 464	174 168
Capitaux propres, part du Groupe	449 550	432 704
Intérêts minoritaires	37 724	26 318
Total des Capitaux propres	487 274	459 022
Provisions non courantes	18 275	16 806
Dettes financières non courantes	423 987	440 198
Impôts différés passifs	9 529	15 202
Passifs non courants	451 791	472 206
Provisions courantes	18 046	19 716
Dettes financières courantes	103 375	87 131
Dettes d'exploitation	107 717	91 702
Impôts courants	4 276	3 538
Autres dettes	39 194	29 823
Passifs courants	272 608	231 910
Total Passif	1 211 673	1 163 138

Annexe 2

Compte de résultat consolidé du groupe Solalp 2007/2008, norme IFRS, en milliers d'euros

Compte de résultat pour l'exercice	2007/2008	2006/2007	Variation
Chiffre d'affaires	505 697	455 628	10,99%
Autres produits liés à l'activité	970	838	15,75%
Variation de stocks, production stockée	-2 417	2 407	-200,42%
Achats	-47 932	-47 156	1,65%
Services extérieurs	-92 480	-77 925	18,68%
Impôts, taxes et versements assimilés	-26 718	-26 371	1,32%
Charges de personnel, intéressement et participation	-164 769	-149 533	10,19%
Autres charges d'exploitation	-30 167	-19 471	54,93%
Excédent brut opérationnel	142 184	138 417	2,72%
Dotations aux amortissements et provisions	-73 346	-58 744	24,86%
Autres produits et charges opérationnels	-267	277	-196,39%
Résultat opérationnel	68 571	79 950	-14,23%
Coût de l'endettement brut	-22 356	-13 447	66,25%
Produits de trésorerie et équivalent de trésorerie	129	-782	-116,50%
Coût de l'endettement net	-22 227	-14 229	56,21%
Autres produits et charges financiers	-1 076	-270	298,52%
Charge d'impôt	-15 735	-22 300	-29,44%
Quote-part dans le résultat des sociétés associées	2 267	1 531	48,07%
Résultat Net	31 800	44 682	-28,83%
Part des minoritaires dans le résultat	-3 657	-3 542	3,25%
Résultat net part du groupe	28 143	41 140	-31,59%
Résultat Net part du Groupe, par action	1,81€	2,69€	-32,71%
Résultat Net part du Groupe, dilué par action	1,79€	2,62€	-31,68%

¹ Le sujet mettait le mot « goodwill » au pluriel. Il convient de rappeler que dans un bilan consolidé, il n'y a qu'un goodwill, au singulier.

Annexe 3

Éléments du résultat consolidé à périmètre comparable (extrait du document de référence de septembre 2008)

	2007/2008	2006/2007	Variation relative
Chiffre d'affaires	505,7	484,9	+4,3%
Excédent Brut Opérationnel	142,1	132,3	+ 7,4%
EBO/CA	28,1%	27,3%	+ 2,93
Résultat Opérationnel	68,5	63,0	+ 8,7%
Coût de l'endettement	- 23,2	- 18,8	+ 23,4%
Charge d'impôt	- 15,7	- 15,1	+ 4%
Mises en équivalence	2,3	0,7	-
Résultat net	31,8	29,8	+6,7%
Résultat Net part du Groupe	28,1	26,2	+ 7,3%

Montants en millions d'euros

Le périmètre comparable de l'exercice 2006/2007 prend en compte l'incidence, en année pleine, de l'acquisition des cinq parcs acquis au 01/06/2007 et l'intégration globale d'une filiale antérieurement consolidée par mise en équivalence, sur 8 mois (28/01/2007 au 30/09/2007).

Annexe 4

Informations concernant l'endettement (extrait du document de référence de septembre 2008)

	Au 30/09/ 2008		Au 30/09/2007	
Structure de l'endettement	Montant	%	Montant	%
Dette à taux fixe	32,2	6%	14,0	2%
Dette financière à taux variable	491,9	93%	510,5	97%
Participation et divers	3,3	1%	2,8	1%
		100%		100%

Montants en millions d'euros

Au 30 septembre 2008, la dette financière à taux variable est couverte à hauteur de 295 millions d'euros (soit 60% de la dette). Les instruments de couverture utilisés sont constitués de caps et de swaps.

	Au 30/09/ 2008		Au 30/09/2007	
Informations sur les taux d'intérêt	Montant	%	Montant	%
Taux fixe	32,2	3,54%	10,1	4,48%
Taux variable	490,9	4,45%	510,5	3,36%
Crédit-bail	1,0	2,90%	3,9	7,71%
Participation et divers	3,3	-	- 2,8	-
Total	527,4	4,38%	527,3	3,41%

Montants en millions d'euros

Annexe 5

Informations concernant le régime d'intégration fiscale

- **Le taux de détention des filiales S1, S2, P1 et P2 est de 98 %.**

- **Informations concernant la filiale P3.**

La société P3 gère un parc de loisir dans le Centre Est de la France. Il s'agit d'une SAS dont le capital est composé de la façon suivante :

	Titres émis par la SAS P3	Dont titres détenus par la SA Solalp
Actions ordinaires	10 000	9 500
Actions de préférence		
o À droit de vote double	2 500	2 400
o À dividende prioritaire sans droit de vote	2 000	1 800
o Certificats d'investissement	1 500	1 400

- **Éléments du résultat fiscal de la SA Solalp et des filiales concernées par le régime d'intégration fiscale**

Les informations fournies dans le tableau qui suit sont les seules à retenir pour la détermination des résultats fiscaux. La SA Solalp opte pour le régime des sociétés mère prévu à l'article 216 du code général des impôts et en bénéficie sans restriction. Aucune des sociétés concernées ne bénéficie du taux normal en faveur des PME.

	SA Solalp	S1	S2	P1	P2
Résultat comptable avant IS	30 000	Non indiqué			
Résultat fiscal au taux normal réa- lisé par ...	À déterminer (question 3)	150 000	-120 000	90 000	-10 000
Dividendes reçus par Solalp en provenance de ...	100 000	10 000	0	5 000	0
Jetons de présence distribués aux administrateurs de ...	100 000	18 000	12 000	20 000	10 000
Jetons de présence à réintégrer par ...	17 000	0	2 000	5 000	0

- **Informations complémentaires :**

La SA Solalp a abandonné une créance (HT) de 65 561 € sur sa filiale S2. Il s'agit d'un acte normal de gestion concernant un prêt qu'elle a accordé en 2006 pour un montant de 100 000 €. La situation nette négative de la filiale P2 s'élève à -50 000 € avant l'abandon de créance. Ce prêt était déprécié dans les comptes de la SA Solalp à hauteur de 75 % de 65 561 € (soit 49 171 €) à l'ouverture de l'exercice 2007-2008.

Annexe 6

Liasse de consolidation transmise par la SAS Solalp-T (extrait)

Différents dossiers sont transmis par la SAS Solalp-T.

1. Stocks de perches (de téléski)

Le groupe valorise ce type de stock selon la méthode du coût unitaire moyen pondéré, tandis que la SAS Solalp-T évalue le stock de perches de téléski de rechange en conformité à ses usages selon la règle du premier entré - premier sorti. L'évaluation de ce stock selon les deux modes d'évaluation est la suivante :

Stocks de perches - SAS Solalp-T	Stock de perches évalué selon la méthode du ... (en euros)	
	Premier entré – Premier sorti	Coût unitaire moyen pondéré
Au 1/10/2007	26 000 €	23 000 €
Au 30/9/2008	20 000 €	21 500 €

2. Provision pour hausse des prix (code général des impôts, CGI 39-1 5°, alinéa 11)

Une provision pour hausse des prix est constituée sur le stock de fuel par la SAS Solalp-T afin de bénéficier des déductions fiscales associées. L'historique des constitutions de dotation à la provision est le suivant, aucune provision n'ayant été dotée à la clôture de l'exercice 2007-2008 à la suite de la baisse de prix de l'automne 2008.

Exercice	2007-2008	2006 – 2007	2005 – 2006	2004 – 2005	2003 – 2004	2002 – 2003	2001 – 2002	2000 – 2001
Dotation	0	4 000	4 000	6 000	5 500	4 500	3 000	3 500

Les provisions sont reprises conformément à la législation fiscale.

3. Provision pour gros entretien ou grande révision

La SAS Solalp-T a acquis le 1er juin 2007 un téléphérique pour un montant de 900 000 €. La réglementation du ministère des transports en vigueur exige des travaux périodiques de grande révision tous les 5 ans. Ainsi, des travaux ont été programmés à la fin de la saison d'hiver 2012 pour un montant évalué à 60 000 €. Pour optimiser fiscalement cette situation, la SAS Solalp-T a constitué une provision pour grands travaux conformément à l'option offerte par le règlement 2003-07 du Comité de la réglementation comptable. Du point de vue économique, dans les comptes individuels comme consolidés, l'amortissement du téléphérique est effectué selon le mode linéaire sur une durée de 30 ans. Il n'est pas demandé ici de (re)traiter l'aspect fiscal de l'amortissement car le retraitement des amortissements dérogatoires est effectué 'en bloc' dans la SAS Solalp-T. Pour rappel, l'exercice se clôture au 30/09 de chaque année.

La réglementation internationale en la matière est la suivante :

IAS 16, § 14 : « La poursuite de l'exploitation d'une immobilisation corporelle (un avion par exemple) peut être soumise à la condition de la réalisation régulière d'inspections majeures destinées à identifier d'éventuelles défaillances, avec ou sans remplacement de pièces. Lorsqu'une inspection majeure est réalisée, son coût est comptabilisé dans la valeur comptable de l'immobilisation corporelle à titre de remplacement, si les critères de comptabilisation sont satisfaits. Toute valeur comptable résiduelle du coût de la précédente inspection (distincte des pièces physiques) est décomptabilisée. C'est le cas, que le coût de l'inspection précédente ait ou non été identifié dans l'opération au cours de laquelle l'immobilisation a été acquise ou construite. Si nécessaire, le coût estimé d'une inspection similaire future peut être utilisé comme indication de ce qu'était le coût du composant existant de l'inspection au moment de l'acquisition ou de la construction de l'élément. »

Annexe 7

Acquisition d'actions de la SAS Solalp-S

La SAS Solalp-S gère le domaine skiable de la station de S. Les titres ont été acquis par la SA SOLALP à une société d'économie mixte à la suite de la décision du conseil municipal de la commune de S. de confier la gestion des installations et de la promotion touristique à une société du secteur privé. Le conseil municipal a fait appel à la SA Solalp connue pour son savoir-faire en la matière. Les éléments d'acquisition ont été les suivants :

Date d'acquisition	1/7/2007
Nombre d'actions achetées	7 000
	(sur un total de 10 000)
Prix d'acquisition global	13 575 000
Valeur des capitaux propres au bilan individuel de la SAS Solalp-S (hors résultat)	18 000 000
dont amortissements dérogatoires	150 000
Résultat de la SAS Solalp-S	200 000

Les titres acquis par la SA Solalp sont dotés d'un droit de vote double, alors qu'aucun des autres titres émis par la SAS Solalp-S n'est doté de cette particularité.

Il apparaît par ailleurs des possibilités d'extension d'une partie du domaine skiable à partir d'une télécabine menant à un vallon dont l'exploitation touristique vient d'être permise par le tribunal administratif de Chambéry. Cette nouvelle possibilité permet à la SAS Solalp-S d'évaluer cette télécabine à 550 000 € (valeur nette comptable dans les comptes de la SAS Solalp-S : 400 000 €).

La durée de vie résiduelle de la télécabine est de 15 ans à la date d'achat des titres. Au 30/9/2007 comme au 30/9/2008, aucune dépréciation de l'écart d'acquisition n'a été constatée suite au test de dépréciation nécessité par l'application de la norme IFRS 3.

L'acquisition des titres fait naître une possibilité de connexion à un autre domaine skiable géré par une autre filiale du groupe Solalp.

Annexe 8

Acquisition d'actions de la SAS Solalp-R

• Présentation

La SA Solalp a acquis le 29 mai 2007 un second lot de titres de la SAS Solalp-R après une première acquisition le 26 octobre 2005. Le capital de la SAS Solalp-R est composé de 50 000 actions de valeur nominale 500 € sans modification au cours de la période concernée. Les caractéristiques de l'acquisition sont résumées dans le tableau qui suit :

	Acquisition du 26/10/05	Acquisition du 29/05/07
Nombre d'actions achetées	15 000	25 000
Coût d'acquisition par titre	1 300	1 350
Capitaux propres hors résultat en valeur nette comptable au bilan individuel de la SAS Solalp-R	62 500 000	64 000 000
Résultat de la SAS Solalp-R (à la date d'acquisition)	-50 000	+150 000
Écarts d'évaluation (à la date d'acquisition de chaque lot)	1 260 000	750 000

• Travail de votre prédécesseur (extrait)

Votre prédécesseur a estimé que les écarts d'acquisition devaient être amortis sur 5 ans.

	1 ^{er} lot	2 ^e lot	
Pourcentage des droits de vote	15 000 / 50 000 = 30%	40 000/50 000 = 80%	
Nature du contrôle	Influence notable	Contrôle (exclusif)	
Méthode de consolidation	Mise en équivalence	Intégration globale	
Juste valeur des capitaux propres lors de chaque acquisition	64 000 000 + (2/3* × 750 000) + 150 000 = 64 650 000	62 500 000 + (2/3* × 1 260 000) – 50 000 = 63 290 000	
		1 ^{er} lot	2 ^e lot
Pourcentage financier	30%	30%	50%
Quote-part de la SA Solalp dans la juste valeur des capitaux propres (2)	63 290 000 × 30% = 18 987 000	64 650 000 × 30% = 19 395 000	64 650 000 × 50% = 32 325 000
Coût d'acquisition de la participation (1)	15 000 × 1 300 = 19 500 000	25 000 × 1 350 = 33 750 000	
Écart d'acquisition (1) – (2)	19 500 000 – 18 987 000 = 513 000	105 000	1 425 000
		1 530 000	
Variation de l'écart d'acquisition sur le 1 ^{er} lot (Réserves SA Solalp)	513 000 – 105 000 = 408 000		

* Prise en compte de l'impôt différé.

En application du texte CRC 99-02 § 221 :

• « 221 - **Intégration globale d'une entreprise précédemment consolidée par mise en équivalence** (...) Les actifs et passifs sont identifiés et évalués, à la date de la prise de contrôle (...). L'écart de réévaluation éventuel par rapport à la quote-part de capitaux propres antérieurement consolidée par mise en équivalence est porté directement dans les réserves consolidées (...)

• **Extrait de la norme IFRS 3, (texte adopté par l'Union européenne le 3 juin 2009)² :**

§ 32 « L'acquéreur doit comptabiliser le goodwill à la date d'acquisition, évalué comme étant l'excédent de (a) par rapport à (b) ci-dessous:

a) le total de:

i) la contrepartie transférée, (...);

ii) le montant d'une participation ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise évaluée (...) et

iii) dans un regroupement d'entreprises réalisé par étapes (voir paragraphes 42), la juste valeur à la date d'acquisition de la *participation* précédemment détenue par l'acquéreur dans l'entreprise acquise.

b) le solde net des montants, à la date d'acquisition, des actifs identifiables acquis et des passifs repris, (...). »

§ 42. « Dans un regroupement d'entreprises réalisé par étapes, l'acquéreur doit réévaluer la participation qu'il détenait précédemment dans l'entreprise acquise à la juste valeur à la date d'acquisition et comptabiliser l'éventuel profit ou perte en résultat. (...) »

Annexe 9

Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C) en application de l'article R.821-6 du code de commerce sur une saisine du 24 octobre 2008

• Introduction

Le Haut Conseil a été saisi par un commissaire aux comptes, sur le fondement de l'article R.821-6 du code de commerce, de la situation qui suit :

Des sociétés A, B et C interviennent sur un même marché et, selon les termes de la saisine, sont concurrentes.

- la société A a pour commissaire aux comptes le cabinet X,
- les sociétés B et C ont pour commissaire aux comptes le cabinet Y.

Au cours de l'année 2007, la société A a racheté, à la société B, 100 % des titres de la société C.

Toujours selon l'auteur de la saisine, les nouveaux dirigeants de la société C estiment ne pas pouvoir communiquer au cabinet Y certaines informations ou documents dans la mesure où ce cabinet est également le commissaire aux comptes de la société B. Ils estiment que le cabinet Y pourrait avoir connaissance, dans le cadre de sa mission exercée dans la société C, de secrets d'affaires qu'il pourrait communiquer aux dirigeants de la société B.

Au surplus, ils font valoir le fait qu'il existe actuellement un litige entre la société A et la société B sur le prix d'acquisition des titres de la société C.

Pour éviter une situation de blocage, le cabinet X a été nommé co-commissaire aux comptes avec le cabinet Y de la société C.

Le cabinet X demande au Haut Conseil de se prononcer sur la situation du cabinet Y au regard des dispositions relatives au conflit d'intérêts.

² Le sujet authentique présentait ici un état de l'ancienne norme IFRS 3, abrogée depuis le 1^{er} juillet 2009. Nous préférons proposer aux étudiants la norme actuellement en vigueur car il vaut mieux préparer les futures épreuves d'examen plutôt que les anciennes.

- **Avis rendu par le Haut Conseil**

A- Sur la possibilité pour un commissaire aux comptes d'exercer ses fonctions dans des sociétés concurrentes :

L'article 6 du code de déontologie prévoit que « *le commissaire aux comptes évite toute situation de conflit d'intérêts. Tant à l'occasion qu'en dehors de l'exercice de sa mission, le commissaire aux comptes évite de se placer dans une situation qui compromettrait son indépendance à l'égard de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes ou qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de cette mission* ».

Le Haut Conseil estime que l'exercice par un commissaire aux comptes de ses fonctions dans des sociétés concurrentes ne le place pas de ce seul fait en situation de conflit d'intérêts, son indépendance à l'égard de ces entités et son impartialité dans l'exercice de ses mandats n'étant pas nécessairement affectées dans un tel cas.

Le cabinet Y n'est donc pas placé en situation de conflit d'intérêts, au sens de l'article 6 du code de déontologie, du seul fait que les sociétés B et C soient concurrentes.

Par ailleurs, le Haut Conseil rappelle que les articles L.822-15 du code de commerce et 9 du code de déontologie prévoient que les commissaires aux comptes sont soumis au secret professionnel. Dans la situation décrite, le cabinet Y doit particulièrement veiller aux risques d'atteinte au secret professionnel.

B- Sur l'incidence de l'existence d'un litige portant sur le prix d'acquisition des titres de la société C :

L'article 6 du code de déontologie prévoit que « *le commissaire aux comptes évite toute situation de conflit d'intérêts. Tant à l'occasion qu'en dehors de l'exercice de sa mission, le commissaire aux comptes évite de se placer dans une situation qui compromettrait son indépendance à l'égard de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes ou qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de cette mission* ».

Le Haut Conseil considère que l'indépendance d'un commissaire aux comptes et l'exercice impartial de sa mission ne sont pas nécessairement compromises par l'existence d'un litige impliquant deux entités dont il certifie les comptes. Une telle situation est toutefois susceptible de conduire à un conflit d'intérêts, au sens de l'article 6 du code de déontologie, si les travaux de ce commissaire aux comptes sont susceptibles d'avoir une incidence sur la résolution du litige.

Ainsi, dans la situation exposée, le Haut Conseil est d'avis que le cabinet Y doit examiner si ses travaux sont susceptibles d'avoir une incidence sur la détermination du prix d'acquisition des titres de la société C. Dans l'affirmative, il lui appartient de mesurer les risques d'influences de la part de la société B de nature à compromettre l'exercice impartial de sa mission dans la société C et d'en tirer, le cas échéant, les conséquences sur le maintien de son mandat.

Christine Thin

Présidente

Proposition de corrigé et de barème

Les textes en bleu sont des explications, des références ou des conseils qui n'ont pas à figurer sur la copie.

Les textes en noir devraient en principe constituer votre réponse aux questions. Il est essentiel que les **mots en gras** figurent dans la réponse.

DOSSIER 1 – ANALYSE DE DOCUMENTS DE SYNTHÈSE CONSOLIDÉS

1. Selon quel(s) référentiel(s) comptable(s) la SA SOLALP doit-elle présenter ses états financiers individuels et consolidés à l'assemblée générale ordinaire des actionnaires (justifier) ?

Voir manuel DSCG 4 § 0604

1. Comptes individuels. Les commerçants français (tant personnes physiques que personnes morales) doivent présenter leurs comptes annuels conformément aux dispositions du **plan comptable général** (arrêté du 27 avril 1982).

Remarquons que c'est à tort que le sujet parle des « états financiers individuels ». L'anglicisme « états financiers » traduit de « financial statements », est réservé aux comptes tenus selon les normes IFRS. En droit comptable français, les documents de synthèse s'appellent les « comptes annuels » (c. com., art. L. 123-12, al. 3).

2. États financiers consolidés. La SA Solalp, société régie par le droit national d'un État membre de l'Union européenne (la France) et dont les actions sont admises à la négociation (cotées) sur un marché réglementé d'un État membre (Eurolist de NYSE Euronext), est tenue d'établir ses comptes consolidés conformément aux **normes comptables internationales (IFRS)** et à leurs interprétations (IFRIC), à condition que ces normes et interprétations aient été déclarées applicables par la Commission européenne (règlement CE n° 1606/2002 du 19 juillet 2002).

2. Si la SOLALP était cotée sur le marché Alternext, à quel référentiel comptable serait-elle liée ? Disposerait-elle d'option(s) légale(s) pour un autre référentiel ?

Voir manuel DSCG 4 § 0604

Alternext est certes un marché régulé mais ce n'est pas un marché « réglementé » tel que défini par les articles L. 421-1 et suivants du code monétaire et financier et agréé conformément à l'article 36 de la directive 2004/39/CE du 21 avril 2004. Le règlement européen n° 1606/2002 n'est donc pas applicable aux sociétés dont les titres sont négociés sur Alternext.

La SA Solalp a donc le choix de présenter ses comptes consolidés :

- soit conformément aux **normes françaises** (règlement du CRC n° 99-02 et code de commerce, art. L. 233-18 à L. 233-23) ;
- soit conformément aux **normes internationales (IFRS)** (option autorisée par le code de commerce, art. L. 233-24).

3. Qu'entend-on par 'Actifs courants' au bilan consolidé du groupe (référentiel IFRS) ?

Voir manuel DSCG 4 § 1002

Le qualificatif « courant » est une traduction approximative de « current » qui signifie plus précisément « actuel ».

Selon la norme IAS 1, un actif courant est un actif que l'entité a l'intention de vendre dans le cadre du **cycle d'exploitation** ou dans **un an au plus** ou qui est composé de **trésorerie** ou d'équivalents de trésorerie.

- (IAS 1 révisée en 2007, § 66) « L'entité doit classer un actif en tant qu'actif courant lorsque:
- (a) elle s'attend à réaliser l'actif ou qu'elle entend le vendre ou le consommer dans son **cycle d'exploitation** normal;
 - (b) (...)
 - (c) elle s'attend à réaliser cet actif dans les **douze mois** qui suivent la période de reporting; ou
 - (d) l'actif se compose de **trésorerie** ou d'équivalents de trésorerie (...). »

Ces critères peuvent être contradictoires lorsque le cycle d'exploitation est supérieur à douze mois. Dans ce cas, des actifs que l'entité a l'intention de vendre dans plus de douze mois, sont quand même classés dans les actifs courants. En fait, il existe deux définitions possibles des actifs courants :

- (1) actifs destinés à être vendus dans un an au plus (bilan classé par échéances) ;
- (2) actifs destinés à être vendus dans le cycle d'exploitation (bilan classé par fonction) : les actifs courants sont alors équivalents aux actifs circulants du PCG.

L'IAS 1, § 61, confirme cette dualité des modes de classement en spécifiant que « Quelle que soit la méthode de présentation adoptée, l'entité doit présenter le montant qu'elle s'attend à recouvrer (...) au plus tard dans les douze mois pour chaque poste d'actif regroupant des montants (...) » à court terme et à long terme. Autrement dit, dans le cas d'un classement par fonction, l'entité doit fournir en note des renseignements sur le délai d'encaissement.

4. Quel jeu complet d'états financiers (autres que ceux figurant dans les annexes 1 à 4) la norme IAS 1 exige-t-elle de présenter aux assemblées d'actionnaires de la SA Solalp ?

Voir manuel DSCG 4 § 1003 à 1005

IAS 1, § 10 « Un jeu complet d'états financiers comprend:

- (a) un état de situation financière (bilan) à la fin de la période;
- (b) un **état du résultat global** de la période ;
- (c) un **état des variations de capitaux propres** de la période;
- (d) un **tableau de flux de trésorerie de la période**;
- (e) des **notes** (ou annexe), contenant un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives; et
- (f) un état de situation financière au début de la première période de comparaison lorsque l'entité applique une méthode comptable à titre rétroactif ou effectue un retraitement rétroactif des éléments de ses états financiers, ou lorsqu'elle procède à un reclassement des éléments dans ses états financiers.

L'entité peut utiliser pour ces états des titres différents de ceux (ci-dessus). »

La norme IAS 1 a été révisée en 2007, la version révisée étant d'application obligatoire au plus tard le 1^{er} janvier 2009. Son application anticipée était autorisée. Alors que dans la question précédente (définition de l'actif courant) la révision de l'IAS 1 se traduisait par un simple changement de numéro de paragraphe (§ 66 remplaçant le § 57), la composition du jeu complet d'états financiers a été sensiblement modifiée dans la norme révisée ; en (b), l'« état du résultat global » a remplacé le « compte de résultat ».

L'état du résultat global (dit aussi « *compte de résultat étendu* ») comprend non seulement les charges et les produits comptabilisés dans le résultat mais aussi les autres produits et charges directement imputés aux capitaux propres (écarts de réévaluation, différences de conversion, etc.) (cf. IAS 1, § 7). Les candidats pouvaient supposer que la SA Solalp présentait encore ses états financiers de 2007/2008 conformément à l'ancienne norme mais, à partir de l'exercice 2008/2009, c'est la norme révisée qui s'appliquera.

5. Présenter sous forme de deux tableaux faisant apparaître la variation sur deux ans (2006/2007 et 2007/2008) en fonction des chiffres réels et en fonction des chiffres corrigés de la variation de périmètre (les ratios suivants :
- rapport 'Excédent brut opérationnel / Chiffre d'affaires'
 - taux de marge nette (Résultat/Chiffre d'affaires).

Voir manuel DSCG 4 § 0133 et 0134

Chiffres réels	2007/2008	2006/2007	Variation
$\frac{\text{EBO}}{\text{CA}}$	$\frac{142\,184}{505\,697} = 28,11 \%$	$\frac{138\,417}{455\,628} = 30,38 \%$	- 7,47 %
$\frac{\text{Résultat net (*)}}{\text{CA}}$	$\frac{31\,800 - 2\,267}{505\,697} = 5,84 \%$	$\frac{44\,682 - 1\,531}{455\,628} = 9,47 \%$	- 38,33 %
Chiffres corrigés	2007/2008	2006/2007 (**)	Variation
$\frac{\text{EBO}}{\text{CA}}$	$\frac{142\,184}{505\,697} = 28,11 \%$	$\frac{132,3}{484,9} = 27,28 \%$	+3 %
$\frac{\text{Résultat net (*)}}{\text{CA}}$	$\frac{31\,800 - 2\,267}{505\,697} = 5,84 \%$	$\frac{29,8 - 0,7}{484,9} = 6 \%$	- 2,7 %

(*) Le chiffre d'affaires consolidé ne comprend pas celui des sociétés associées. Il est donc pertinent de soustraire du résultat net, au numérateur, la « Quote-part dans le résultat des sociétés associées ».

(**) Ce sont les chiffres de 2006/2007 qui sont corrigés conformément aux données de l'annexe 3.

6. Quelle est la signification des écarts constatés entre les deux tableaux ?

Voir manuel DSCG 4 § 0133 et 0134

Sur le premier tableau, la **profitabilité semble se détériorer**, déjà au niveau de l'excédent brut dit « opérationnel » (en langage copié sur l'anglais), c'est-à-dire de l'excédent brut d'exploitation (en français), mais encore plus gravement au niveau du résultat de l'exercice.

En fait, la profitabilité est restée sensiblement constante quand on considère le deuxième tableau, à périmètre constant. Cela montre que les acquisitions de 2007 ont une profitabilité moindre que le reste du groupe et que c'est leur intégration dans l'ensemble consolidé qui en a détérioré la profitabilité.

7. Identifier et analyser les principaux éléments constitutifs des évolutions différentes observées entre le taux d'EBO et le taux de marge nette.

Voir manuel DSCG 4 § 0105

Le tableau ci-après extrait de l'annexe 2 récapitule les postes de charges (et de produits) qui ne contribuent pas à l'EBO. Ce sont ces postes qui expliquent que l'évolution du taux de marge bénéficiaire (résultat hors entreprises associées/CA) soit différente de celle du taux de marge brute d'exploitation (EBO/CA). Les deux seuls postes d'importance significative (soulignés en gras) sont les **dotations aux amortissements** et surtout le **coût de l'endettement brut**. On observe un fort alourdissement de ces deux postes de charges.

	2007/2008	2006/2007	Variation
Dotations aux amortissements et provisions	-73 346	-58 744	24,86%
Autres produits et charges opérationnels	-267	277	-196,39%
Coût de l'endettement brut	-22 356	-13 447	66,25%
Produits de trésorerie et équivalent de trésorerie	129	-782	-116,50%
Autres produits et charges financiers	-1 076	-270	298,52%
Charge d'impôt	-15 735	-22 300	-29,44%

Amortissements. Les immobilisations corporelles et du domaine concédé, se sont accrues de 10 %. Cet accroissement ne suffit pas à expliquer l'augmentation (près de 25 %) de leurs amortissements.

Peut-être que les acquisitions sont à plus forte intensité capitalistique que le reste du patrimoine du groupe.

Coût de l'endettement brut. L'annexe 4 montre que l'endettement n'a pas varié mais que 93 % de cet endettement et le fait de dettes à taux variables (490,9 M €) qui ne sont couverts contre le risque de taux qu'à hauteur de 295 M €. Le taux variable moyen a augmenté de plus d'un point (passant de 3,36 % à 4,40 %).

DOSSIER 2 – INTÉGRATION FISCALE

1. Quels sont les avantages et inconvénients du régime d'intégration fiscale ?

Voir manuel DSCG 4 § 1205 à 1211

La liste complète des avantages et des inconvénients de l'intégration fiscale est longue. En pratique, seuls la connaissance des plus importants (cités en gras) peut être exigée des candidats.

Avantages

- Présence de sociétés dont les unes sont bénéficiaires et les autres sont déficitaires car le régime opère la **compensation des bénéfices et des déficits**.
- Présence d'**aides intragroupe** (abandons de créances, subventions) car le régime permet de neutraliser les effets fiscaux de ces aides.
- Volonté de distribuer les bénéfices des filiales à la société mère car le régime **neutralise la quote-part de frais de 5 %** prévue par le régime des sociétés mères.
- Présence de crédits d'impôts qui n'auraient pas pu être utilisés en l'absence d'intégration.

Inconvénients.

- la neutralisation des **provisions intragroupe** peut être pénalisante.
- limitation de l'imputation des déficits antérieurs à l'intégration.
- impossibilité du report en arrière des déficits sur des bénéfices antérieurs à l'intégration.
- effets négatifs quand le groupe comprend des PME susceptibles de bénéficier du taux réduit de l'IS.
- réintégration des charges financières lorsque les titres de participation ont été achetés à des personnes qui contrôlaient la société acheteuse ou à des sociétés contrôlées par ces personnes (disposition dite amendement « Charasse » - CGI art. 223 B, al. 7).

2. Après avoir rappelé les conditions quant au seuil de capital pour qu'une filiale puisse faire partie d'un groupe fiscal, montrer que la filiale P3 ne peut être fiscalement intégrée au groupe.

Voir manuel DSCG 4 § 1206

La société mère doit détenir **95 % au moins** du capital de la filiale, de manière continue au cours de l'exercice, directement ou indirectement par l'intermédiaire de sociétés du groupe (CGI, art. 223 A, al. 1).

La détention de 95 % au moins du capital d'une société s'entend de la détention en pleine propriété de 95 % au moins des **droits à dividendes** et de 95 % au moins des **droits de vote** attachés aux titres émis par cette société. Les droits détenus indirectement s'entendent des droits détenus par l'intermédiaire d'une chaîne de participation. Le pourcentage de ces droits est apprécié en multipliant entre eux les taux de détention successifs. Toutefois, pour cette appréciation, la société qui détient 95 % au moins du capital d'une autre société est considérée comme détenant ce capital en totalité. (CGI, annexe III, art. 46 quater-0 ZF).

Pour la filiale P3, les calculs sont les suivants :

- Droits de vote.

	Total des droits de vote	Droits de vote contrôlés par Solalp
Actions ordinaires	10 000	9 500
Actions de préférence à droit de vote double	5 000	4 800
Certificats de droits de vote (*)	1 500	0
Total	16 500	14 300

(*) La société P3 a nécessairement émis autant de certificats de droits de vote que de certificats d'investissement.

Pourcentage = $14\,300 / 16\,500 = 86,66\%$

Le pourcentage de 95 % n'est pas atteint en ce qui concerne le droit aux dividendes. **P3 ne peut pas être intégrée.**

Il serait inutile de poursuivre les calculs puisque la conclusion est acquise. Il est cependant prudent de présenter le calcul relatif aux droits aux dividendes au cas où le barème détaillé de correction prévoirait des points pour ce calcul.

- Droits aux dividendes

	Total des droits aux dividendes	Droits aux dividendes contrôlés par Solalp
Actions ordinaires	10 000	9 500
Actions de préférence		
o À droit de vote double	2 500	2 400
o À dividende prioritaire sans droit de vote	2 000	1 800
Certificats d'investissement	1 500	1 400
Total	16 000	15 100

Pourcentage = $15\,100 / 16\,000 = 94,38\%$

Le pourcentage requis de 95 % n'est pas atteint en ce qui concerne les droits aux dividendes.

3. Déterminer le résultat fiscal au taux normal de la SA Solalp en justifiant les retraitements.

Voir manuels DSCG 4 § 1201, DSCG 1, chap. 22, DCG 10 § 0727 et DCG 4, chap. 16

Résultat comptable avant IS	30 000
Réintégrations	
Quote-part de frais et charges (régime des sociétés mères) ($15\,000 \times 5\%$) .	750
Jetons de présence.....	17 000
Charge non déductible de l'abandon de créance (*)	15 250
Déductions	
Dividendes reçus des filiales (régime des sociétés mères)	- 15 000
Résultat fiscal	48 000

(*) L'abandon de créance consenti par une société mère à une filiale est un **abandon de créance à caractère financier** qui est en principe comptabilisé au débit d'un compte de charges. Cette charge n'est déductible chez la société mère qu'à concurrence :

– du montant de la situation nette négative de la filiale bénéficiaire de l'abandon 50 000,00
– et de la fraction de situation nette positive après abandon de créance, qui est détenue par les associés ne participant pas à l'abandon de créance, soit,

Situation nette positive après abandon ($65\,561 - 50\,000 = 15\,561$)

Quote-part des autres associés ($15\,561 \times 2\%$)..... 311,22

Total déductible..... 50 311,22

Fraction non déductible à réintégrer

($65\,561 - 50\,311,22 = 15\,249,78$, arrondie à l'euro le plus proche)..... 15 250,00

Une autre solution, pratiquée lorsque les PVLТ sur titres de participation étaient imposables, consistait à considérer que la fraction non déductible de l'abandon de créance était un supplément d'apport de la société mère à sa filiale. Ce supplément d'apport était inscrit, chez la société mère, au débit des « titres de participation. » Aucune charge n'était donc à réintégrer. Ceci permettait par la suite, de constater une dépréciation des titres, déductible au titre des MVLT, si la situation de la filiale s'aggravait. Ce montage comptable a perdu son intérêt depuis que le taux est 0 % sur les PVLТ sur titres de participation.

Le traitement fiscal des abandons de créance ne figure pas dans le référentiel de l'épreuve 4 du DSCG. Il figure en revanche dans les référentiels de l'épreuve 1 du DSCG et de l'épreuve 4 du DCG. Cela confirme que pour réussir l'épreuve 4 du DSCG, il faut avoir étudié également tout le programme du DCG ainsi que le programme de droit de l'épreuve 1 du DSCG.

4. Calculer le résultat fiscal au taux normal du groupe intégré. Par hypothèse, on prendra un résultat fiscal au taux normal pour la SA Solalp de 60 000 € (bénéfice).

Voir manuels DSCG 4 § 1207

	Solalp	S1	S2	P1	P2	Total
Résultat fiscal individuel (a)	60 000	150 000	(120 000)	90 000	(10 000)	170 000
Réintégrations						
Jetons de présence (b)		18 000	12 000	20 000	10 000	60 000
Abandons de créance (c)	50 311					60 311
Déductions						
Quote-part de frais (régime des sociétés mères) (d)	(750)					(750)
Abandon de créance (c)			(65 561)			(65 261)
Reprise sur dépréciation de prêt intragroupe (e)	(49 171)					(49 171)
Total = Résultat fiscal du groupe						164 829

(a) L'énoncé fixe le résultat fiscal de Solalp à 60 000 pour que la solution de la question 4 soit indépendante du résultat de la question 3.

(b) Seuls les jetons versés par les filiales doivent être réintégrés qu'ils soient ou non déductibles. Cela résulte d'une disposition expresse du CGI, art. 223 B, al. 5. Ainsi, les jetons de présence non déductibles qui sont à réintégrer par les filiales, seraient réintégrés deux fois et soumis à une double imposition. Il est invraisemblable que le groupe Solalp accepte de se trouver dans une telle situation. Le législateur a institué cette mesure, précisément pour dissuader de distribuer des jetons de présence dans les filiales des groupes intégrés fiscalement.

(c) Le montant de l'abandon à caractère financier est réintégré pour le montant déduit de 50 311 chez Solalp et déduit pour le montant de 65 561 imposable chez S2.

(d) La société Solalp a opté pour le régime des sociétés mères. La réintégration dans le résultat individuel de la quote-part de frais et charges de $5\% \times 105\,000$ doit être déduite du résultat du groupe.

(e) La dépréciation existant en début d'exercice sur le prêt de Solalp à S2, était devenue sans objet à la suite de l'abandon de créance. Elle a donc été reprise en comptabilité. La reprise de cette dépréciation d'une créance intragroupe, n'est pas imposable au niveau du groupe et doit être déduite.

DOSSIER 3 - CONSOLIDATION

1. Qualifier la nature des différents retraitements nécessaires.

Voir manuel DSCG 4 § 0702, 0712 et 0803

1. **Stocks de perches (de téléski).** Retraitement d'homogénéité
2. **Provision pour hausse des prix.** Élimination des écritures prises en application des dispositions fiscales.
3. **Provision pour gros entretien ou grande révision.** Retraitement d'homogénéité avec alignement sur les normes IFRS.

2. Passer dans les journaux de consolidation (bilan et compte de résultat) les écritures nécessitées par l'annexe 6.

- *Retraitement 1*

Voir manuel DSCG 4 § 0712 et 0804

Bilan individuel de Solalp T au 31.09.2008

Stock

ACTIF	PASSIF
20 000	

Bilan consolidé au 31.09.2008

Stock

ACTIF	PASSIF
21 500	

Compte de résultat individuel de Solalp T

Variations des stocks (26 000 – 20 000)

CHARGES	PRODUITS
6 000	

Compte de résultat consolidé

Variations des stocks (23 000 – 21 500)

CHARGES	PRODUITS
1 500	

Les écritures de retraitement représentent la différence entre les postes individuels de Solalp T et les postes consolidés.

• **Écritures de retraitement du compte de résultat**

30.09.2008

Résultat global	3 000	
Impôts sur les bénéfices (4 500 × 33 1/3 %)	1 500	
Variations des stocks (6 000 – 1 500)		4 500

• **Écritures de retraitement du bilan**

30.09.2008

Stock (21 500 – 20 000)	1 500	
Réserves Solalp T (par différence)	2 000	
Passifs d'impôts différés Solalp T (1 500 × 33 1/3 %)		500
Résultat Solalp T		3 000

Le retraitement a eu pour effet de majorer le stock. Par conséquent, les impôts de Solalp T avaient été minorés car calculés d'après un stock sous-évalué. Cette différence fiscale est temporaire car les impôts de Solalp T seront majorés d'autant quand le stock sera consommé. Le retraitement crée donc un passif d'impôts différés.

Quant on enregistre des écritures de retraitement affectant le résultat ou les réserves, il faut toujours penser aux impôts différés. Cependant, il faut se garder des automatismes et réfléchir à la situation fiscale.

▪ *Retraitement 2*

Voir manuels DSCG 4 § 0803 et 0804, DCG 10 § 1205 et DCG 4, chapitre 11

Les provisions pour hausse des prix doivent être reprises à la clôture du sixième exercice suivant celui de leur dotation. Au 30 septembre 2008, la dotation effectuée en 2001-2002 (3 000) doit donc être reprise. Les dotations non encore reprises sont les suivantes :

2002-2003	4 500
2003-2004	5 500
2004-2005	6 000
2005-2006	4 000
2006-2007	4 000
2007-2008	<u>0</u>
Total	24 000

La provision existante (24 000) et la reprise de l'exercice sur provision (3 000) doivent être éliminées.

En ce qui concerne les impôts différés, il faut distinguer entre l'élimination de la provision et l'élimination de la reprise :

- l'élimination de la provision donnera lieu à des reprises imposables lors des exercices suivants ; il faut donc constater un passif d'impôt différé à raison de 33 1/3 % de la provision ;
- la reprise sur provision est imposable définitivement au titre de l'exercice 2007-2008. L'élimination de la reprise n'a aucune incidence sur les charges ou les économies d'impôt des exercices suivants. Elle ne crée **pas de différence temporaire** ni **d'impôts différés**.

On a trop souvent tendance à enregistrer automatiquement des impôts différés. Il faut considérer l'incidence des retraitements sur la charge fiscale des exercices ultérieurs.

• **Écritures de retraitement du compte de résultat**

30.09.2008

Reprises sur provisions	3 000	
Résultat global		3 000
Élimination de la reprise sur provision réglementée		

• **Écritures de retraitement du bilan**

30.09.2008

Résultat	3 000	
Résultat global (par différence)		3 000
Élimination de la reprise sur provision réglementée		
Provision pour hausse des prix	24 000	
Passifs d'impôts différés Solalp T (24 000 × 33 1/3 %)		8 000
Réserves Solalp T		16 000
Élimination de la provision réglementée		

▪ *Retraitement 3*

Voir manuels DSCG 4 § 0702 et DCG 10 § 0429

Pour préparer les retraitements, nous devons déterminer, à la clôture du 30 septembre 2008, la situation comptable du téléphérique et de ses révisions, tant dans les comptes de Solalp T (PCG avec option pour la provision pour gros entretien ou grandes révisions) que dans les comptes consolidés (IFRS).

Poste du bilan ou du compte de résultat	PCG (option provision)	IFRS
Matériel (valeur brute)	900 000	Structure (900 000 – 60 000) = 840 000 Composant révision 60 000
Amortissements du matériel	2006-2007 900 000 × 1/30 × 4/12 10 000 2007-2008 900 000 × 1/30 <u>30 000</u> 40 000	<i>Structure</i> 2006-2007 840 000 × 1/30 × 4/12 9 333 2007-2008 840 000 × 1/30 <u>28 000</u> 37 333 <i>Composant</i> 2006-2007 60 000 × 1/5 × 4/12 4 000 2007-2008 60 000 × 1/5 <u>12 000</u> 16 000
Provision pour gros entretien ou grandes révisions	2006-2007 60 000 × 1/5 × 4/12 4 000 2007-2008 60 000 × 1/5 <u>12 000</u> 16 000	Néant
Dotations aux amortissements	2007+-2008 30 000	Structure 28 000 Composant <u>12 000</u> 40 000
Dotations aux provisions	2007-2008 12 000	Néant

Il ne reste plus qu'à enregistrer les différences entre les sommes en gras dans chacune des deux colonnes (PCG et IFRS).

- **Écritures de retraitement du compte de résultat**

30.09.2008

Dotations aux amortissements (40 000 – 30 000)	10 000	
Dotations aux provisions		12 000
Impôts sur bénéfices (12 000 – 10 000) × 33 1/3 %	667	
Résultat global	1 333	

- **Écritures de retraitement du bilan**

30.09.2008

Matériel (structure)	840 000	
Matériel (composant révision)	60 000	
Matériel		900 000
Amortissements du matériel	40 000	
Amortissements du matériel (structure)		37 333
Amortissements du matériel (composant)		16 000
Provisions pour gros entretien ou grandes révisions	16 000	
Passifs d'impôts différés Solalp T		889
(40 000 – 37 333) × 33 1/3 %		
Résultat Solalp T (report du résultat)		1 333
Réserves Solalp T (par différence)		445

Les retraitements modifient des postes d'actifs (matériel et amortissements) et des postes de passifs (provisions) qui ont une incidence sur les impôts des exercices futurs. Ces retraitements donnent donc naissance à des impôts différés.

3. Déterminer le pourcentage d'intérêt et de contrôle de la SAS Solalp-S. En déduire la méthode de consolidation retenue.

Voir manuel DSCG 4 § 0603 et 0612

Pourcentage d'intérêt

$$7\,000 / 10\,000 = 70 \%$$

Pourcentage de contrôle

$$\text{Compte tenu des actions à droit de vote double, } \frac{7\,000 \times 2}{7\,000 \times 2 + 3\,000} = 82,35 \%$$

Le pourcentage de contrôle donne à la SA Solalp le contrôle (exclusif) de droit de Solalp-S qui est donc consolidée par intégration globale.

Le groupe Solalp applique les normes IFRS (cf. dossier 1). Il faut donc parler ici de « contrôle » (*control*), terme employé dans la norme IAS 27, et non de « contrôle exclusif » qui est une expression propre au droit français.

4. Calculer les écarts d'évaluation et d'acquisition (goodwill) de la SAS Solalp-S à la date d'acquisition (1^{er} juillet 2007).

Voir manuel DSCG 4 § 0903 et 0907

Calcul de l'écart d'évaluation de la télécabine

Plus-value brute sur télécabine (550 000 – 400 000).....	150 000
Impôts différés sur cette plus-value (150 000 × 33 1/3 %)	<u>- 50 000</u>
Écart d'évaluation net d'impôt.....	100 000

Cette question n'est peut-être pas très pertinente dans la mesure où les IFRS ignorent la notion d'écart d'évaluation.

Calcul du goodwill

La norme IFRS 3 – Regroupements d'entreprises, a été profondément révisée en 2008. La norme révisée s'applique obligatoirement aux exercices ouverts à compter du 1^{er} juillet 2009. Elle pouvait s'appliquer par anticipation aux exercices ouverts à compter du 30 juin 2007. Autrement dit, le groupe Solalp a pu appliquer la norme révisée dès l'exercice 2007-2008.

La principale innovation de la norme révisée porte sur le calcul du goodwill. Elle institue une option entre le calcul du goodwill acheté (seul autorisé jusqu'en 2007) et le calcul du goodwill complet. Après avoir calculé la juste valeur des éléments identifiables de l'entreprise acquise, nous présentons successivement les calculs selon chacune des options.

Calcul de la juste valeur de l'actif net identifiable de l'entreprise acquise

Capitaux propres comptables (PCG) (18 000 000 + 200 000).....	18 200 000
Moins impôts différés sur amortissements dérogatoires (150 000 × 33 1/3 %)	<u>(50 000)</u>
Capitaux propres consolidés	18 150 000
Plus-value latente nette d'impôts (écart d'évaluation).....	<u>100 000</u>
Juste valeur de l'actif net identifiable de la société Solalp-S.....	18 250 000

1^{ère} solution : option pour la méthode du goodwill acheté

Variante A : calculs présentés traditionnellement

Coût d'acquisition des titres.....	13 575 000
Quote-part de SA Solalp dans la juste valeur de Solalp-S	
(70 % × 18 250 000)	<u>(12 775 000)</u>
Goodwill	800 000

Variante B : calculs présentés conformément à la lettre de l'IFRS 3, § 19 et 32.

	Total	Part du groupe	Part minoritaire
Contrepartie transférée = coût d'acquisition + Intérêts minoritaires (proportionnellement à leur quote-part dans l'actif net identifiable) ($30 \% \times 18\,250\,000$)	13 575 000 5 475 000	13 575 000	5 475 000
Sous-total	19 050 000	13 575 000	5 475 000
Actif net identifiable de Solalp-S (dont 70 % au groupe et 30 % aux minoritaires)	18 250 000	12 775 000	5 475 000
Goodwill	800 000	800 000	0

2^e solution : option pour la méthode du goodwill complet

Admettons que le coût d'acquisition corresponde à la quote-part du groupe dans la juste valeur de la société Solalp-S. La juste valeur de Solalp-S est donc égale à $13\,575\,000 \times 100 / 70 = 19\,392\,857$.

En réalité, la SA Solalp a probablement payé une prime pour acquérir le contrôle de Solalp-S. Le cours de Bourse de Solalp-S serait une meilleure estimation de la juste valeur de cette société.

	Total	Part du groupe	Part minoritaire
Contrepartie transférée = coût d'acquisition + Intérêts minoritaires (à leur juste valeur) ($30 \% \times 19\,392\,857$)	13 575 000 5 817 857	13 575 000	5 817 857
Sous-total	19 392 857	13 575 000	5 817 857
Actif net identifiable de Solalp-S (dont 70 % au groupe et 30 % aux minoritaires)	18 250 000	12 775 000	5 475 000
Goodwill	1 142 857	800 000	342 857

5. Donner la signification économique de l'écart d'acquisition (goodwill) calculé de la SAS Solalp-S.

Voir manuel DSCG 4 § 0907

Le goodwill est « un actif représentant des avantages économique futurs résultant des autres actifs acquis lors d'un regroupement d'entreprises qui ne sont pas identifiés individuellement et comptabilisés séparément » (IFRS 3, annexe A, définitions). Il est égal à l'excédent de la valeur de l'entreprise acquise par rapport à la valeur de ses seuls éléments identifiés individuellement et comptabilisés séparément..

Il existe une variété d'éléments incorporels qui ont de la valeur mais qui ne sont pas comptabilisés car ils ne satisfont pas à la définition d'une immobilisation incorporelle, à savoir le caractère identifiable (c'est-à-dire séparable de l'entité ou résultant de droits contractuels), le contrôle d'une ressource et l'existence d'avantages économiques futurs. On peut en donner comme exemples les parts de marché, un portefeuille clients, la compétence du personnel. Il est outre formellement interdit de comptabiliser le fonds commercial généré en interne (cf. IAS 38, § 48). Ce sont tous ces éléments qui constituent le goodwill.

Ici, la possibilité de connexion à un autre domaine skiable entraîne une augmentation de valeur du fonds commercial qu'il est interdit de comptabiliser distinctement.

La part du groupe dans le goodwill complet (c'est-à-dire le goodwill acheté) représente le surprix payé par l'acquéreur pour acquérir sa quote-part du goodwill.

6. Passer les écritures de consolidation relatives aux écarts d'évaluation et d'acquisition au 30/09/2008.

Voir manuel DSCG 4 § 0905 et 0907

Écritures relatives à l'écart d'évaluation

30.09.2008		
Matériel	150 000	
Passifs d'impôts différés Solalp-S		50 000
Réserves Solalp-S		100 000
<i>Reprise de l'écart d'évaluation</i>		
Réserves Solalp-S	1 667	
<i>[150 000 × 3/12 / 15 × (100 % - 33 1/3 %)]</i>		
Résultat Solalp-S	6 667	
<i>[150 000 / 15 × (100 % - 33 1/3 %)]</i>		
Passifs d'impôts différés Solalp-S (12 500 × 33 1/3 %)	4 167	
Amortissements du matériel		12 500
<i>(150 000 × 15/12 / 15)</i>		
<i>Amortissements de l'écart d'évaluation</i>		
Dotations aux amortissements	10 000	
<i>[150 000 / 15</i>		
Impôts sur les bénéfices		3 333
Résultat global		6 667
<i>Dotation de l'exercice aux amortissements de l'écart d'évaluation</i>		

Écritures relatives au goodwill

1^{ère} option : méthode du goodwill acheté

30.09.2008		
Goodwill	800 000	
Titres de participation		800 000
<i>Reprise du goodwill</i>		

2^e option : méthode du goodwill complet

30.09.2008		
Goodwill	1 142 857	
Titres de participation		800 000
Intérêts minoritaires		342 857
<i>Reprise du goodwill</i>		

7. Calculer l'écart d'acquisition selon les dispositions du référentiel IFRS (en vigueur depuis le 1^{er} juillet 2009).

Voir manuel DSCG 4 § 0914

1^o Méthode du goodwill acheté

Contrepartie transféré ($1\,350 \times 25\,000$).....	33 750 000
Intérêts minoritaires (20 % de l'actif net identifiable de Solalp-R)	
$20\% \times 64\,650\,000$ (*)	12 930 000
Juste valeur des titres déjà détenus ($1\,350 \times 15\,000$)	<u>20 250 000</u>
	66 930 000

Juste valeur de l'actif net identifiable de Solalp-R (*).....	64 650 000
Goodwill	2 280 000

(*) D'après le travail du prédécesseur. On peut vérifier que $64\,000\,000 + 150\,000 + \frac{2}{3} \times 750\,000 = 64\,650\,000$.

2^o Méthode du goodwill complet

Contrepartie transféré ($1\,350 \times 25\,000$).....	33 750 000
Intérêts minoritaires (20 % de la juste valeur de Solalp-R)	
$20\% \times 1\,350 \times 50\,000$	13 500 000
Juste valeur des titres déjà détenus ($1\,350 \times 15\,000$)	<u>20 250 000</u>
	67 500 000

Juste valeur de l'actif net identifiable de Solalp-R	64 650 000
Goodwill complet.....	2 850 000
Dont part du groupe 80 %	2 280 000
Dont part des minoritaires 20 %	570 000

8. Quelle est la différence de traitement de l'écart d'acquisition entre les référentiels CRC 99-02 et IFRS ?

Voir manuel DSCG 4 § 0914

Le CRC 99-02 définit le coût d'acquisition des titres d'après le prix payé pour l'achat de chacun des lots successifs tandis que l'IFRS 3, dans sa rédaction actuelle, définit la contrepartie transférée d'après la juste valeur des titres à la date de la prise de contrôle.

DOSSIER 4 – EXERCICE DU COMMISSARIAT AUX COMPTES

1. Quelles sont les missions du Haut Conseil au Commissariat aux Comptes ? Donner deux exemples.

Voir manuel DSCG 4 § 1604

Le Haut Conseil du commissariat aux comptes « assure » la surveillance de la profession, veille au respect de l'indépendance et de la déontologie, (c. com., art. L. 821-1).

Le H3C est chargé :

- d'identifier et de promouvoir les bonnes pratiques professionnelles ;
- d'émettre un avis sur les normes d'exercice professionnel et sur le code de déontologie, élaborés par la CNCC ;
- d'assurer, comme instance d'appel
 - l'inscription des commissaires aux comptes ;
 - la discipline des commissaires aux comptes ;
- de définir les orientations et le cadre des contrôles périodiques et d'en superviser la mise en oeuvre et le suivi ;

- de veiller à la bonne exécution des contrôles mentionnés dans les conditions garantissant l'indépendance des fonctions de contrôle et de sanction ;
- d'établir des relations avec les autorités d'autres États exerçant des compétences analogues.

2. En quoi consistent l'impartialité et l'indépendance du commissaire aux comptes ?

Voir manuel DSCG 4 § 1613

Impartialité

L'attitude impartiale requise, dans l'exercice des missions, doit être conservée en toutes circonstances. Les conclusions et jugements se fondent sur une analyse objective de l'ensemble des données connues, « sans préjugé ni parti pris. ». Le commissaire aux comptes évite toute situation qui l'exposerait à des influences susceptibles de porter atteinte à l'impartialité (c. déontologie, art. 4).

Indépendance

« Le commissaire aux comptes doit être indépendant de la personne dont il est appelé à certifier les comptes. L'**indépendance** du commissaire aux comptes se caractérise notamment par l'exercice en toute liberté, *en réalité et en apparence*, des pouvoirs et des compétences qui lui sont conférés par la loi » (c. déontologie, art. 5).

3. Quelle est l'étendue de l'obligation au secret professionnel du commissaire aux comptes ? Dans quels cas le commissaire aux comptes n'est-il pas lié par le secret professionnel ?

Voir manuel DSCG 4 § 1620

Les commissaires aux comptes, ainsi que leurs collaborateurs et experts, sont **astreints au secret professionnel** pour les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance à raison de leurs fonctions (c. com., art. L 822-15).

Le secret professionnel est **levé** dans les cas suivants :

- Les commissaires aux comptes signalent à la plus prochaine **assemblée générale** ou réunion de l'organe compétent, les irrégularités et inexactitudes qu'ils ont relevées au cours de leur mission (c. com., art. L 823-12) ;
- Ils révèlent au procureur de la République les **faits délictueux** (infra 1645) dont ils ont eu connaissance, sans que leur responsabilité puisse être engagée par cette révélation. » (c. com., art. L 823-12) ;
- Ils sont déliés du secret professionnel à l'égard du président du tribunal de commerce ou du tribunal de grande instance lorsqu'ils font application des dispositions sur la **procédure d'alerte** ou sur la **prévention des difficultés des entreprises** (c. com., art. L 822-15) ;
- Ils sont déliés du secret professionnel à l'égard de l'**AMF**, dans le cadre des contrôles et enquêtes (c. mon. et fin., art. L 621-9-3).
- Les commissaires aux comptes de la personne morale **consolidante** et ceux des personnes **consolidées** sont, les uns à l'égard des autres, libérés du secret professionnel. Ces dispositions s'appliquent aussi aux comptes combinés (c. com., art. L 822-15).
- Les commissaires aux comptes doivent fournir, sans opposer le secret professionnel, les renseignements et documents demandés lors des inspections et contrôles de qualité (supra 1608) (c. com., art. L 821-12).

4. Quel est le problème déontologique soulevé par la saisine du Haut Conseil au Commissariat aux Comptes ?

Voir manuel DSCG 4 § 1613 et 1619

Il s'agit d'un **conflit d'intérêts**.

« Le commissaire aux comptes évite toute situation de conflit d'intérêts.

Tant à l'occasion qu'en dehors de l'exercice de sa mission, le commissaire aux comptes évite de se placer dans une situation qui compromettrait son indépendance à l'égard de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes ou qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de cette mission. » (c. déontologie, art. 6).

Dans le cas présent :

Les sociétés B et C ont pour commissaire aux comptes le cabinet Y.

La société A a racheté, à la société B, les titres de la société C.

Les dirigeants de A, nouveaux dirigeants de C, font valoir le fait qu'il existe actuellement un litige entre la société A et la société B sur le prix d'acquisition des titres de la société C.

Le Haut Conseil estime que l'exercice par un commissaire aux comptes de ses fonctions dans des sociétés concurrentes ne le place pas de ce seul fait en situation de conflit d'intérêts, son indépendance à l'égard de ces entités et son impartialité dans l'exercice de ses mandats n'étant pas nécessairement affectées dans un tel cas. En outre, il considère que l'indépendance d'un commissaire aux comptes et l'exercice impartial de sa mission ne sont pas nécessairement compromises par l'existence d'un litige impliquant deux entités dont il certifie les comptes

Le cabinet Y n'est donc pas placé en situation de conflit d'intérêts, au sens de l'article 6 du code de déontologie, du seul fait que les sociétés B et C soient concurrentes.

5. Dans quels cas le cabinet Y pourrait être amené à remettre en cause le maintien de son mandat ?

Voir manuel DSCG 4 § 1613 et 1619

La situation est susceptible de conduire à un conflit d'intérêts si les travaux de ce commissaire aux comptes sont susceptibles d'avoir une incidence sur la résolution du litige. Ainsi, dans le cas particulier, le cabinet Y doit examiner si ses travaux sont susceptibles d'avoir une incidence sur la détermination du prix d'acquisition des titres de la société C. Dans l'affirmative, il lui appartient de mesurer les risques d'influences de la part de la société B de nature à compromettre l'exercice impartial de sa mission dans la société C et d'en tirer, le cas échéant, les conséquences en démissionnant de son mandat.

6. A votre avis, que doit répondre le cabinet X s'il est sollicité par la société A pour savoir comment elle doit s'y prendre pour agir en justice contre la société B ?

Voir manuel DSCG 4 § 1618

« Il est interdit au commissaire aux comptes de fournir à la personne ou à l'entité qui l'a chargé de certifier ses comptes, ou aux personnes ou entités qui la *contrôlent* ou qui sont *contrôlées* par celle-ci, tout **conseil** ou toute autre **prestation de services n'entrant pas dans les diligences directement liées à la mission** de commissaire aux comptes, telles qu'elles sont définies par les normes d'exercice professionnel. » (c. com., art. L822-11-II et c. déontologie, art. 10).

Le code de déontologie (art. 10) complète cette interdiction par une liste de « **situations interdites** ». Il est interdit notamment au commissaire aux comptes de procéder « à la fourniture de toute prestation de service, notamment de conseil en matière juridique, financière, fiscale ou relative aux modalités de financement. »

Le cabinet X ne pourra que refuser cette mission.

Barème indicatif

Questions	Points attribués
Dossier 1 – Analyse des documents de synthèse consolidés	25 points sur 100
1. Référentiels comptables des états financiers individuels et consolidés	2 points
2. Référentiels pour une société cotée sur Alternext.	2 points
3. Actifs courants	2 points
4. Jeu complet d'états financiers	3 points
5. Tableau de variation de ratios	7 points
6. Signification des écarts constatés	3 points
7. Éléments constitutifs des écarts	6 points
Dossier 2 – Intégration fiscale	20 points sur 100
1 Avantages et inconvénients du régime d'intégration	4 points
2. Possibilité d'intégration de P3	4 points
3. Résultat fiscal de SA Solalp	5 point
4. Résultat fiscal du groupe intégré	7 points
Dossier 3 – Consolidation	35 points sur 100
1. Nature des retraitements.	1,5 point
2. Écritures de retraitement	18 points
3. Pourcentages d'intérêt et de contrôle	3 points
4. Calcul des écarts d'évaluation et d'acquisition	4,5 points
5. Signification économique du goodwill	1 point
6. Écritures relatives aux écarts	4 points
7. Calcul du goodwill selon les IFRS	2 points
8. Différences entre CRC 99-02 et IFRS	1 point
Dossier 4 – Exercice du commissariat aux comptes	20 points sur 100
1. Missions du H3C.	4 points
2 Secret professionnel	4 points
3. Pourcentages d'intérêt et de contrôle	4 point
4. Problème déontologique soulevé par la saisine du H3C	2 points
5. Remise en cause du mandat	2 points
6. Réponse en cas de sollicitation	4 points