

ANNALES

Certificat d'Aptitude

aux Fonctions de
Commissaire Aux Comptes

Avril 2023

CNCC
COMPAGNIE
NATIONALE DES
COMMISSAIRES AUX
COMPTES



CERTIFICAT D'APTITUDE
AUX FONCTIONS DE COMMISSAIRE
AUX COMPTES

ANNALES

AVRIL 2023

200-216, rue Raymond Losserand 75014 Paris. www.cncc.fr

Département Édition
VENTES, INFORMATIONS SUR LES OUVRAGES
Tél. : 01 44 77 81 40
cnccservices.edition@cncc.fr

CNCC
INFORMATIONS TECHNIQUES
Tél. : 01 44 77 82 82
Fax : 01 44 77 82 28

*La rédaction de cette édition a été coordonnée par
Nathalie GONTHIER BESACIER
Diplômée d'expertise comptable
Professeur à Grenoble IAE*

*Alain MIKOL
Commissaire aux comptes
Professeur émérite à ESCP Business School*

Loi sur la contrefaçon du 11 mars 1957

Si les énoncés des cas et des questions qui figurent dans ce recueil appartiennent bien au domaine public, les corrigés sont originaux et à ce titre protégés par la loi du 11 mars 1957.

© CNCC SERVICES - Département Édition - 2023

1^{re} édition 1996
26^e édition 2023

SOMMAIRE

PRÉSENTATION	4
1 ^{re} ÉPREUVE : COMPTABILITÉ ET AUDIT	24
2 ^e ÉPREUVE : DROIT APPLIQUÉ À LA VIE DES AFFAIRES	56
3 ^e ÉPREUVE : ÉCONOMIE, FINANCE ET MANAGEMENT	84
4 ^e ÉPREUVE : ÉPREUVE DE SYNTHÈSE	106
ADMISSION (ÉPREUVES ORALES)	112
ANNEXES	128



PRÉSENTATION

Ne manquez pas de visiter le site géré par la CNCC :
www.devenir-auditeur-legal.fr

Présentation du certificat d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes (CAFCAC)

5 MARS 2013

Le certificat d'aptitude a eu lieu pour la première fois en 1977.

Il a été modifié à plusieurs reprises pour tenir compte de l'évolution des directives européennes relatives au contrôle légal.

Son régime aujourd'hui en vigueur date du décret n° 2013-192 et de deux arrêtés, tous trois datés du 5 mars 2013.

Ces trois textes ont modifié ou créé les articles :

- R. 822-2 et suivants du Code de commerce (partie réglementaire),
- A. 822-1 et suivants du Code de commerce (partie arrêtés).

Ces trois textes et le Code de commerce sont téléchargeables gratuitement sur de nombreux sites parmi lesquels :

www.cncc.fr

www.legifrance.gouv.fr

www.devenir-auditeur-legal.fr

CANDIDATS AUTORISÉS À PRÉSENTER LE CERTIFICAT D'APTITUDE

Le CAFCAC est ouvert aux candidats ayant accompli un stage professionnel de trois ans. Il est également ouvert aux personnes remplissant des conditions de compétence et d'expérience professionnelle.

Ces deux voies d'accès sont détaillées dans le « Guide des voies d'accès au commissariat aux comptes », téléchargeable gratuitement sur le site de la CNCC. Le règlement du stage professionnel de 3 ans est également téléchargeable gratuitement sur le site de la CNCC.

CONSÉQUENCES DU SUCCÈS AU CERTIFICAT D'APTITUDE

Toute personne ayant réussi le certificat d'aptitude peut déposer un dossier auprès du H3C (www.h3c.org) pour être inscrite sur la liste des commissaires aux comptes (article R. 822-08 et suivants du Code de commerce).

Indépendamment de cette inscription sur la liste des commissaires aux comptes, elle peut également s'inscrire aux épreuves du diplôme d'expertise comptable (1).

FORMALITÉS ET DATES D'INSCRIPTION AU CERTIFICAT D'APTITUDE

Elles figurent dans l'article A. 822-2 du Code de commerce reproduit et commenté dans le « Guide des voies d'accès au commissariat aux comptes » précité.

Pour l'essentiel : les candidats déposent au siège de la compagnie régionale des commissaires aux comptes de leur domicile, entre le 1^{er} et le 30 juin, leur demande accompagnée des documents justificatifs de leur identité, de leur nationalité, et de leur stage professionnel (ou de dispense de stage professionnel pour les personnes expérimentées visées par le premier alinéa de l'article R. 822-5).

Les épreuves du certificat d'aptitude ont lieu au moins une fois par an, à une date fixée par arrêté du ministre de la Justice (article R. 822-2).

En pratique elles se déroulent à l'automne (en général en octobre pour les épreuves écrites, et début décembre pour les épreuves orales).

(1) Article 65 du décret n° 2012-432 du 30 mars 2012 relatif à l'exercice de l'activité d'expertise comptable.
Voir le site : www.siec.education.fr, onglet « votre examen ».

Épreuves du certificat d'aptitude

Elles comprennent quatre épreuves écrites d'admissibilité et deux épreuves orales d'admission.

A) ADMISSIBILITÉ (ARTICLE A. 822-4 DU CODE DE COMMERCE) ; QUATRE ÉPREUVES ÉCRITES

Comptabilité et audit : une épreuve écrite, sous forme de cas pratique, d'une durée de cinq heures (coefficient 4).

Droit appliqué à la vie des affaires : une épreuve écrite, comprenant l'étude d'un cas ou de situations pratiques pouvant être complétée par le commentaire d'un ou de plusieurs documents, d'une durée de quatre heures (coefficient 3).

Économie, finance et management : une épreuve écrite, comprenant l'étude d'un cas ou de situations pratiques pouvant être complétée par le commentaire d'un ou de plusieurs documents, ainsi que par une ou plusieurs questions, d'une durée de quatre heures (coefficient 2).

Épreuve écrite de synthèse (2) portant sur l'ensemble des matières du programme, destinée à apprécier les qualités de réflexion et de rédaction des candidats, d'une durée de trois heures (coefficient 3).

Chacune des quatre épreuves est notée de 0 à 20 et fait l'objet d'une double correction. L'anonymat de la correction est assuré. Une moyenne de 10/20 est exigée pour l'admissibilité ; toute note inférieure à 06/20 à l'une des quatre épreuves est éliminatoire.

B) ADMISSION (ARTICLE A. 822-5) ; DEUX ÉPREUVES ORALES

Nul ne peut se présenter aux épreuves d'admission s'il n'a été déclaré admissible. Les épreuves d'admission, qui sont notées de 0 à 20, comportent :

Une épreuve d'entretien avec le jury, d'une durée maximale d'une demi-heure, précédée d'une demi-heure de préparation (coefficient 3) ; elle porte sur l'exercice professionnel du commissariat aux comptes et ses obligations déontologiques ; elle prend appui sur un commentaire de texte.

Une épreuve orale d'anglais appliqué à la vie des affaires se déroulant sous forme de conversation à partir de documents fournis en anglais, pouvant servir de support à des

(2) Une dissertation.

questions, des commentaires et des demandes de traduction, d'une durée maximale d'une demi-heure (coefficient 1).

L'admission est prononcée au vu de la moyenne des notes obtenues par le candidat aux deux épreuves orales, laquelle ne peut être inférieure à 10/20.

Le candidat déclaré admissible aux épreuves écrites qui n'a pas obtenu la moyenne requise aux épreuves orales d'admission conserve le bénéfice de l'admissibilité pour la session suivante (article A. 822-7).



Programme du certificat d'aptitude

Annexe 8-7 à l'article A. 822-6 du Code de commerce

Arrêté du 5 mars 2013 *fixant le programme du certificat d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes et du certificat préparatoire aux fonctions de commissaire aux comptes* (J.O. du 7 mars 2013), entré en vigueur le 1^{er} juillet 2013.

Cet arrêté a été inséré en annexe à l'article A. 822-6 (annexe 8-7) du Code de commerce et peut être téléchargé gratuitement sur le site « www.legifrance.gouv.fr ».

Le programme des épreuves du certificat d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes suppose connu celui des épreuves du certificat préparatoire aux fonctions de commissaire aux comptes.



Admissibilité

Quatre épreuves écrites

PREMIÈRE ÉPREUVE : COMPTABILITÉ ET AUDIT

Épreuve de cinq heures, coefficient 4.

Nota : le programme date de 2013 et n'a pas été modifié depuis. De ce fait certains mots de vocabulaire figurent toujours au programme bien qu'ils soient aujourd'hui caducs, par exemple, les *diligences directement liées à la mission*.

I. – Comptabilité financière, comptabilité de gestion et contrôle de gestion

A. Comptabilité financière

Les articles L. 123-12 à L. 123-28 et R. 123-172 à R. 123-208 du Code de commerce.

Les principes et les normes comptables, leurs sources et organismes émetteurs.

Le plan comptable général.

Les normes comptables internationales.

Les comptes consolidés.

L'évaluation des entreprises.

Les fusions.

La publicité des comptes annuels.

B. Comptabilité de gestion et contrôle de gestion

L'analyse des coûts et politiques des prix : les coûts complets et les coûts partiels.

L'analyse des coûts et gestion des écarts : imputation rationnelle des charges fixes et coûts préétablis, différentes analyses d'écarts.

L'analyse des coûts et les mesure des performances : prix de cession internes, comptes de surplus, tableaux de bord.

L'analyse des coûts et le contrôle interne.

La démarche budgétaire et les comptes prévisionnels, simulations et point mort.

L'articulation budget et stratégie.

II. – Cadre d'exercice de la profession de commissaire aux comptes

A. Cadre général

Le marché de l'audit.

Les différentes missions et leurs acteurs.

Les objectifs de l'audit et des autres missions avec assurance.

Le cadre normatif des interventions du commissaire aux comptes et de l'expert-comptable.

Les missions normalisées du commissaire aux comptes et de l'expert-comptable.

Les limites inhérentes au contrôle légal de comptes.

B. Cadre légal et institutionnel

Le Haut Conseil du commissariat aux comptes.

L'organisation de la profession de commissaire aux comptes : la compagnie nationale des commissaires aux comptes, les compagnies régionales des commissaires aux comptes.

Les conditions d'accès à la profession de commissaire aux comptes.

L'organisation et les conditions d'accès à la profession d'expert-comptable.

III. - Modalités d'exercice de la profession de commissaire aux comptes

Les différents modes d'exercice de la profession (exercice individuel, exercice en société, exercice en réseau).

La nomination, la lettre de mission et la cessation des fonctions du commissaire aux comptes.

La rémunération.

IV. - Éthique, déontologie et indépendance

Le Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

Les autres règles relatives à l'indépendance du commissaire aux comptes.

Le Code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable.

Le Code de déontologie des professionnels comptables de l'International Federation of Accountants (IFAC).

V. - La mission du commissaire aux comptes

A. Textes applicables

Les textes légaux et réglementaires gouvernant la mission du commissaire aux comptes.

Les normes d'exercice professionnel.

Les normes internationales d'audit (ISA).

Les bonnes pratiques professionnelles identifiées par le Haut Conseil du commissariat aux comptes.

Pratiques professionnelles adoptées par la CNCC.



B. Notion de contrôle légal des comptes et méthodologie

Les principes fondamentaux (approche par les risques et émission d'une opinion motivée).

Les techniques de contrôle.

C. Phases de la démarche de contrôle légal des comptes

L'acceptation et la poursuite de la mission.

La connaissance de l'entité et de son environnement et l'évaluation du risque d'anomalies significatives.

Le plan de mission.

Les procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques.

La synthèse de la mission et le rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés.

La communication avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du Code de commerce.

La documentation des travaux et la supervision.

VI. - Autres missions

A. Vérifications et informations spécifiques

Le domaine des vérifications spécifiques : délimitation par la loi et nature des vérifications et informations.

La communication des constatations faites lors des vérifications spécifiques aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du Code de commerce.

B. L'examen limité : définition et objectifs, méthodologie et techniques

C. Interventions définies par conventions et DDL (diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes)

D. Interventions définies par la loi ou le règlement

Les interventions consécutives à des opérations particulières décidées par la société : opérations concernant le capital social ; opérations concernant les dividendes ; opérations de transformation ; autres opérations.

Les interventions consécutives à des événements survenant dans la société : révélation des faits délictueux ; obligations du commissaire aux comptes relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme ; procédure d'alerte ; autres événements.

E. Missions particulières

Le commissariat aux apports.

Le commissariat à la fusion.

Les autres missions particulières.

F. L'audit légal dans certaines entités et dans des contextes spécifiques : audit d'une banque, d'une compagnie d'assurance, d'une association, d'une entité d'intérêt public, des comptes consolidés

VII. – Audit des systèmes d'information

A. Risques liés à l'environnement informatisé du traitement de l'information

L'environnement de l'auditeur : connaissance des obligations légales et des normes professionnelles.

Contrôle des comptes des entités informatisées.

Risques d'audit.

Normes professionnelles nationales et internationales.

Obligations légales et réglementaires.

Séparation de fonction et direction des systèmes d'information.

La direction des systèmes d'information : mission, organigramme et tableau de bord.

La fonction informatique dans les petites organisations.

Stratégie informatique, élément de politique générale.

Alignement de la stratégie informatique sur la stratégie métier.

Le schéma directeur informatique : définition, évolution, communication sur le schéma directeur.

Plan informatique et démarche de planification informatique.

Cartographie du système d'information.

Risques liés aux architectures applicatives.

Risques liés aux architectures techniques.

Identifier les principales architectures techniques : client-serveur, médiateur, transactionnel, intégration, portail.

Risques et enjeux d'un projet.

Analyse des conditions de lancement d'un projet : place du projet dans la stratégie, périmètre dans son application, organisation du projet.

Conditions pouvant conduire à l'échec et mesures préventives et correctives utilisables : analyse et gestion des risques, intégration des risques dans les contrats.



Risques liés à la mise en œuvre des progiciels de gestion intégrés.

Couverture fonctionnelle.

Évolutions technologiques.

B. Risques liés aux applicatifs

Risques liés à la mise en œuvre d'un projet :

Cahier des charges.

Cycle de vie d'un projet : prévision, planification et ordonnancement.

Plan d'assurance qualité : normes sur la qualité du logiciel, méthode de conduite de projets, méthode d'amélioration des processus.

Suivi et contrôle des coûts et des délais : analyse des écarts (de planning, budgétaires).

Tests : jeux d'essai, site pilote, test en situation réelle, qualification, recette.

Déploiement d'une solution et formation des utilisateurs.

Risques liés au cycle de vie d'un progiciel de gestion intégré :

Expression des besoins.

Choix de solution.

Mise en place.

Exploitation de la solution.

Évaluation des systèmes de gestion intégrés.

Risques liés aux actions de maintenance :

Maintenance corrective.

Maintenance évolutive.

Contrat de maintenance.

Tierce maintenance applicative.

C. Audit de performance de la fonction informatique

Définition d'indicateurs : indicateurs de performance et qualité.

Évaluation des projets informatiques : évaluation des coûts et avantages des projets informatiques, critères de sélection des projets.

Le contrat de service :

Objectifs et contraintes du contrat de service.

Élaboration du contrat.

Mise en œuvre du contrat.

Les coûts et leur analyse.

Les budgets :

Budget de fonctionnement de la fonction informatique.

Facturation en interne de l'utilisation des ressources informatiques.

D. Audit de sécurité des systèmes informatiques

Évaluation des architectures de confiance : infrastructure à clé publique, certificat numérique, signature électronique.

Niveau de surveillance et de prévention : surveillance des processus, protection juridique, assurances et garanties (légalles et contractuelles).

Matérialité de la piste d'audit : critère de matérialité de la piste d'audit, présence de la piste d'audit.

E. Audit assisté par ordinateur

Élaboration de transactions d'audit assisté par ordinateur :

Identification des données.

Récupération des données sur des supports adaptés.

Identification des moyens de traitement dans l'entité et au cabinet.

Documentation des travaux.

Mise en œuvre et formalisation des conclusions.

Les progiciels d'audit assisté par ordinateur.

VIII. - Contrôle de qualité

Le système de supervision publique et ses acteurs.

Le contrôle qualité : contrôles périodiques, contrôles occasionnels, inspections.

Les démarches internes mises en place par les cabinets et les réseaux et le contrôle de qualité au sein du cabinet.

IX. - Contrôle interne et gestion des risques

Les notions de risques et d'importance significative.

Les objectifs du contrôle interne.

Les concepts et principes du contrôle interne.

La place de l'appréciation du contrôle interne dans la mission d'audit.

Les techniques d'évaluation du contrôle interne, y compris dans un environnement informatique.



Le rapport sur le contrôle interne.

La communication des faiblesses de contrôle interne.

Le rapport du commissaire aux comptes établi en application des articles L. 225-235 et L. 226-10-1 du Code de commerce sur le rapport du président.

Les consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes portant sur le contrôle interne relatif à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

X. - Responsabilité du commissaire aux comptes

La responsabilité civile.

La responsabilité pénale.

La responsabilité disciplinaire.

La responsabilité administrative (procédure de sanction de l'Autorité des marchés financiers).

XI. - Contexte international

Le cadre communautaire :

Les normalisateurs internationaux en matière d'audit.

Les modalités d'application en France des directives européennes et des normes internationales d'audit.

L'harmonisation internationale des cadres conceptuels de l'audit et des méthodes d'audit : influence des travaux des normalisateurs nationaux sur les normes internationales d'audit.

DEUXIÈME ÉPREUVE : DROIT APPLIQUÉ À LA VIE DES AFFAIRES

Épreuve de quatre heures, coefficient 3.

I. - Principes fondamentaux du droit privé et organisation judiciaire

A. Sources du droit

La hiérarchie des normes.

Les normes juridiques françaises.

Les normes juridiques communautaires.

B. Principes fondamentaux du droit des biens

La théorie du patrimoine.

La propriété : propriété individuelle ; propriété collective (indivision, copropriété) ; propriété démembrée (usufruit, nue-propriété, droits d'usage, servitudes) ; transfert de propriété.

La possession.

C. La preuve et les prescriptions.

D. Organisation judiciaire et règlement des conflits

Les juridictions civiles, pénales et administratives.

Les juridictions commerciales et prud'homales.

L'arbitrage.

L'expertise judiciaire.

II. - L'entreprise et ses formes juridiques

A. L'entreprise individuelle

B. L'entreprise en société

La théorie générale du droit des sociétés : le contrat de société ; la personnalité morale.

Les sociétés civiles et les sociétés commerciales.

Règles gouvernant la constitution, le fonctionnement, la cession, la dissolution et la liquidation des sociétés.

Les organes de direction et d'administration, les relations entre les dirigeants et les associés.

Valeurs mobilières et marchés financiers.

L'Autorité des marchés financiers (organisation, rôle et pouvoirs).

Droit des sociétés et gouvernement d'entreprise.

Les relations entre les dirigeants et les associés.

Le conseil d'administration, le directoire et le conseil de surveillance : attributions et rôles.

Dispositifs permettant d'améliorer la transparence du fonctionnement des sociétés.

III. - L'entreprise et le contrat

Droit des contrats

Principes fondateurs du droit des contrats (liberté contractuelle, force obligatoire).

Formation, exécution et sanctions de l'inexécution des obligations contractuelles.

Contrats spéciaux (contrat de vente, contrat d'entreprise, contrat de distribution, contrat de consommation, contrat de travail, contrats internationaux).



Droit commercial général

Actes de commerce et commerçants ; fonds de commerce.

Droit des entreprises en difficulté

La prévention des difficultés.

Le traitement des difficultés.

IV. – Droit du travail et de la protection sociale

Les relations individuelles du droit du travail.

Les aspects collectifs du droit social.

La protection sociale.

Le contentieux du travail.

V. – Droit pénal

Droit pénal général (éléments constitutifs de l'infraction, classification des infractions, identification de la personne responsable, peine).

Procédure pénale (action publique, action civile, instruction préparatoire, jugement et voies de recours).

Droit pénal des affaires et des sociétés (abus de biens sociaux, distribution de dividendes fictifs, présentation ou publication de comptes annuels ne donnant pas une image fidèle, infraction relative à la constitution et à la dissolution de la société, aux assemblées, au contrôle de la société, aux droits sociaux, aux modifications du capital social, délit d'initiés).

VI. – Droit de la concurrence

Contrôle des concentrations en droit interne et communautaire.

Réglementation des pratiques anticoncurrentielles : entente et abus de position dominante en droit communautaire et en droit interne.

La surveillance des comportements : action en concurrence déloyale et réglementation en matière de prix et de facturation.

Le droit des pratiques restrictives : revente à perte, prix imposés et pratiques discriminatoires.

Les aides d'État : droit interne, droit communautaire, légalité d'octroi, restitution.

VII. – Droit fiscal

Règles de détermination et d'imposition du résultat des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés et des sociétés de personnes.

Règles fiscales liées à l'affectation du résultat bénéficiaire ou déficitaire.

Règles fiscales liées à la constitution, la transformation, la transmission, la dissolution et la liquidation des sociétés.

Règles relatives à la TVA : opérations nationales, intracommunautaires et internationales.

Relations avec l'administration fiscale : agrément, rescrit et contrôle fiscal.

Le contentieux de l'impôt.

VIII. - Droit de l'environnement

Obligation de communication des entreprises en matière d'environnement.

IX. - Droit de l'informatique

Notion de droit de l'informatique et notamment principales règles juridiques régissant l'utilisation d'internet.

X. - Droit du financement de l'entreprise

Le régime juridique et fiscal des augmentations et réductions de capital.

Les pactes d'actionnaires.

Le financement par compte courant.

Les garanties du financement : les principales sûretés (cautionnement, gage et hypothèque).

Le financement par recours aux marchés financiers (notion de marché financier, régulation Autorité des marchés financiers, société cotée, instruments financiers, régime juridique et fiscal du financement à long et moyen terme, financement structuré et titrisation).

XI. - Droit des groupements

La structure juridique, fiscale et sociale du groupe.

Droit du travail appliqué aux groupes.

Régimes fiscaux de groupe et traitement fiscal des opérations internes aux groupes.

Droit des sociétés et régime fiscal applicable aux prises de participations et à la détention de participations dans le capital d'autres sociétés ou groupements.

Règles juridiques, fiscales et sociales gouvernant certains modes de coopération inter-entreprises : groupement d'intérêt économique, groupement européen d'intérêt économique, location-gérance, contrats d'intérêts communs.

Règles juridiques, fiscales et sociales relatives aux opérations de restructuration (fusions, scissions, apports partiels d'actifs, transmissions universelles de patrimoine, etc.).

XII. - Les organisations à but non lucratif

Aspects juridiques, fiscaux et sociaux des associations et autres organismes à but non lucratif.

TROISIÈME ÉPREUVE : ÉCONOMIE, FINANCE ET MANAGEMENT

Épreuve de quatre heures, coefficient 2.

I. - Économie

A. Fondamentaux

Les grands courants de l'histoire de la pensée économique et les principaux faits économiques et sociaux du XIX^e siècle à nos jours.

L'économie de marché : son fonctionnement et ses imperfections.

Le financement et la mondialisation de l'économie.

Les politiques publiques et la régulation de l'économie.

B. Économie d'entreprise

Les fonctions de l'entreprise : fonction commerciale, production, recherche et développement, approvisionnement, personnel, administration, comptable et financière, contrôle de gestion.

II. - Finance

A. Analyse et gestion financières

L'analyse de la situation financière (résultat, structure, risques financiers).

La gestion financière à court terme (budget prévisionnel de trésorerie et tableau des flux de trésorerie, bilan et compte de résultat prévisionnels, modes de financement des besoins à court terme et de trésorerie).

La gestion financière à moyen et long terme (stratégie financière, principaux modes de financement, plan de financement).

B. Outils de gestion informatisés

Connaissance générale de la fonction informatique.

Connaissance de base des systèmes d'information, et notamment des systèmes d'exploitation et des progiciels de gestion.





C. Méthodes quantitatives et mathématiques appliquées

Statistique descriptive (séries statistiques à une et à deux variables, indices).

Probabilités, sondages et échantillonnages.

Mathématiques financières.

III. - Management

La théorie des organisations.

Éléments fondamentaux de stratégie.

Comportement humain dans l'organisation.

Communication interne et externe.

Décision, direction, animation.

QUATRIÈME ÉPREUVE : ÉPREUVE DE SYNTHÈSE

Épreuve de trois heures, coefficient 3.

Cette épreuve portant sur l'ensemble des matières du programme des épreuves d'admissibilité est destinée à apprécier les qualités de réflexion et de rédaction des candidats (3).

(3) Il s'agit d'une dissertation.

Admission

Deux épreuves orales.

PREMIÈRE ÉPREUVE : ENTRETIEN AVEC LE JURY SUR L'EXERCICE PROFESSIONNEL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES ET OBLIGATIONS DÉONTOLOGIQUES

1/2 heure, coefficient 3.

Le programme de l'épreuve orale d'entretien avec le jury porte sur l'exercice professionnel du commissariat aux comptes et ses obligations déontologiques ; elle prend appui sur un commentaire de texte.

DEUXIÈME ÉPREUVE : ANGLAIS APPLIQUÉ À LA VIE DES AFFAIRES

1/2 heure, coefficient 1.

Les aptitudes évaluées par l'épreuve orale d'anglais appliqué à la vie des affaires sont les suivantes :

Comprendre et commenter, en anglais, des documents de la vie des affaires tels que des textes, graphiques et tableaux tirés de revues ou d'un rapport annuel d'entreprise.

Présenter une note de synthèse, en français ou en anglais, à partir de documents en anglais concernant la vie des affaires.

Commenter en anglais un document commercial de base : lettre, devis, bon de commande, etc.





PREMIÈRE ÉPREUVE :
COMPTABILITÉ ET AUDIT

Session 2022 – Comptabilité et Audit

Énoncé

Durée de l'épreuve : 5 heures – coefficient : 4

Document autorisé : Aucun

Matériel autorisé : Calculatrice non programmable

Document remis au candidat : Le sujet comporte 11 pages numérotées de 1 à 11.

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

Le sujet se présente en trois parties indépendantes

Première partie : QCM sur 6 points page 26

Deuxième partie : Cas pratique sur 8 points page 30

Troisième partie : Deux situations sur 6 points page 33

LE QCM EST À RENDRE AVEC LA COPIE

Le sujet ne comporte 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.**

Il vous est demandé d'apporter un soin particulier à la présentation de votre copie.
Toute information calculée devra être justifiée.



PREMIÈRE PARTIE : QCM DE 24 QUESTIONS

Une seule réponse possible par question.

1. Le contenu de l'annexe des comptes annuels est fonction d'une analyse multicritère combinant :

- la forme juridique, le régime fiscal, la taille (micro, petite, autres entreprises) et activités spécifiques
- la forme juridique, le régime fiscal, la taille (micro, petite, autres entreprises)
- le régime fiscal, la taille (micro, petite, autres entreprises) et activités spécifiques
- le régime fiscal, la taille (micro, petite, autres entreprises)

2. Les seuils du Code de commerce définissant les petites entreprises sont :

- 0,35 M € de total bilan / 0,7 M € de chiffre d'affaires / 10 salariés
- 2 M € de total bilan / 4 M € de chiffre d'affaires / 25 salariés
- 4 M € de total bilan / 8 M € de chiffre d'affaires / 50 salariés
- 6 M € de total bilan / 12 M € de chiffre d'affaires / 50 salariés

3. Les dernières modifications apportées au Code de déontologie concernent notamment :

- introduction de la liste de services interdits pour les mandats non EIP
- suppression de la liste de services interdits pour les mandats non EIP
- liste de services générant une approche « risque/sauvegarde »
- aucune de ces réponses

4. La NEP 702 vise :

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

5. Le RGPD est le règlement européen 2016/679 du 27 avril 2016 qui s'applique :

- depuis l'adoption d'une loi française
- après la publication d'un décret d'application
- immédiatement sans aucune transposition en droit national
- après avis du H3C

6. Le commissaire aux comptes signataire des comptes d'une entité qui souhaiterait occuper un poste de direction au sein de celle-ci :

- peut l'envisager sans condition dès la cessation de ses fonctions
- ne peut pas l'envisager, c'est absolument interdit
- peut l'envisager 3 ans après la cessation de ses fonctions
- peut l'envisager sous réserve d'obtenir l'accord du Haut conseil du commissariat aux comptes

7. Le règlement de l'ANC n° 2017-01 a instauré de nouvelles règles aux fusions et opérations assimilées. Ce nouveau règlement a modifié la définition du contrôle commun. Dorénavant, le contrôle commun est défini par la notion de :

- contrôle exclusif
- contrôle conjoint
- contrôle exclusif et contrôle conjoint
- aucune de ces réponses

8. En cas de défaut de nomination d'un commissaire aux comptes, la prescription extinctive des actions en nullité contre les décisions des assemblées générales dans les sociétés et les associations est fixée à :

- 3 ans pour les sociétés commerciales et les associations
- 5 ans pour les sociétés commerciales et les associations
- 3 ans pour les sociétés commerciales et 5 ans pour les associations
- 5 ans pour les sociétés commerciales et 3 ans pour les associations

9. La NEP 9605 prévoit une obligation quant au principe de confidentialité et de secret professionnel liée à la déclaration TRACFIN. De ce fait, le commissaire aux comptes :

- peut informer l'expert-comptable et les membres d'une profession juridique ou judiciaire visés au 13° de l'article L. 561-2 du code monétaire et financier pour un même client
- doit informer l'expert-comptable et les membres d'une profession juridique ou judiciaire visés au 13° de l'article L. 561-2 du code monétaire et financier pour un même client
- est tenu à un secret professionnel absolu
- en cas de fraude fiscale, doit informer l'expert-comptable et les membres d'une profession juridique ou judiciaire visés au 13° de l'article L. 561-2 du code monétaire et financier pour un même client

10. Le règlement de l'ANC N° 2020-01 du 9 octobre 2020 homologué par arrêté du 29 décembre 2020 publié au J.O. du 31 décembre 2020 portant sur les comptes consolidés, s'applique pour :

- les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2022
- les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2021
- les exercices clos à compter du 30 juin 2021

- aucune de ces réponses, son application portait sur les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2020

11. L'obligation de déclarer à TRACFIN, pour un commissaire aux comptes :

- doit faire l'objet d'une révélation de faits délictueux auprès du Procureur de la république
 peut faire l'objet d'une révélation de faits délictueux auprès du Procureur de la république
 ne doit jamais faire l'objet d'une révélation de faits délictueux auprès du Procureur de la république
 aucune de ces réponses

12. Dans le contexte de la mission du contrôle légal des comptes, et au sens des assertions, le règlement d'une créance client :

- est considéré comme un flux
 n'est pas considéré comme un flux
 est considéré comme une écriture de régularisation
 aucune de ces réponses

13. Quel est le processus d'homologation des NEP des commissaires aux comptes :

- rédaction et diffusion par la CNCC, homologation par le ministre de la Justice
 élaboration par une commission paritaire CNCC/H3C, avis de la CNCC, adoption par le H3C et homologation par le ministre de la Justice
 élaboration par la CNCC, avis du H3C et homologation par le ministre de la Justice
 élaboration par le H3C et diffusion par la CNCC

14. Un commissaire aux comptes titulaire d'un mandat au sein d'une entité qui n'est pas d'intérêt public peut procéder à la certification des comptes de celle-ci :

- sans limitation de durée
 pendant 10 ans maximum
 pendant 16 ans maximum
 pendant 24 ans maximum

15. Qu'est-ce que l'IFAC :

- un syndicat professionnel
 un organisme international de normalisation comptable
 un organisme international diffusant des normes professionnelles
 aucune de ces réponses

16. Une SARL, ne disposant pas de commissaire aux comptes, souhaite se transformer en SAS. Pour ce faire, elle nomme un commissaire à la transformation. Ce dernier doit émettre un rapport portant sur :

- la certification des derniers comptes annuels approuvés

-
- l'appréciation de la valeur des biens composant l'actif social, la vérification que le montant des capitaux propres est au moins égal au capital social et des avantages particuliers stipulés
 - l'appréciation de la valeur des biens composant l'actif social
 - la vérification que le montant des capitaux propres est au moins égal au capital social

17. Selon le Code de commerce, la réévaluation libre concerne :

- l'ensemble des immobilisations
- l'ensemble des immobilisations incorporelles et corporelles
- l'ensemble des immobilisations corporelles et financières
- l'ensemble des immobilisations incorporelles et financières

18. La loi de finances 2021 a instauré de nouvelles règles provisoires portant sur la taxation des écarts de réévaluation. Dorénavant et concernant les éléments non amortissables, le montant de l'écart de réévaluation est :

- imposé immédiatement
- imposé avec un étalement sur 10 ans
- en sursis d'imposition sur 10 ans
- en sursis d'imposition jusqu'à la cession effective de l'immobilisation

19. Une société commerciale subit un sinistre sur un immeuble totalement détruit courant novembre 2021, elle clôture ses comptes au 31/12/2021. L'assureur lui confirme par écrit, en date du 03/02/2022 qu'elle sera indemnisée de 100 000 €. La société doit :

- constater le produit à recevoir dans ses comptes au 31/12/2021 et constater la VNC en charge
- constater la VNC en charge et provisionner un pourcentage du produit latent
- constater la VNC en charge et mentionner en annexe des comptes annuels le produit latent
- maintenir la VNC au bilan dans l'attente de la perception dudit produit

20. Dans le cadre des dispositions du Code de commerce, le suivi des objectifs sociaux et environnementaux d'une société à mission est vérifié par :

- un Organisme Tiers Indépendant (OTI) et le Comité de mission
- un Organisme Tiers Indépendant (OTI) et le commissaire aux comptes
- le Comité de mission et le commissaire aux comptes
- aucune de ces réponses

21. Les entreprises en difficulté qui ne sont pas en cessation des paiements peuvent choisir les procédures amiables suivantes :

- sauvegarde ou sauvegarde accélérée



- mandat *ad hoc* ou sauvegarde
- mandat *ad hoc* ou conciliation
- conciliation ou sauvegarde

22. Le commissaire aux comptes est levé du secret professionnel dans le cadre des procédures collectives à l'égard :

- du mandataire *ad hoc*
- de l'expert nommé par le Président du tribunal de commerce
- du Président du tribunal de commerce dès l'ouverture de la procédure de conciliation
- du commissaire à l'exécution du plan

23. Le risque d'anomalies significatives est subdivisé en :

- risque inhérent et risque de non-détection
- risque inhérent et risque d'audit
- risque inhérent et risque diffus
- risque inhérent et risque lié au contrôle

24. Le manquement aux dispositions relatives aux liens financiers du Code de déontologie par le salarié d'une société de commissaires aux comptes :

- n'est pas susceptible de constituer une faute disciplinaire
- est susceptible de constituer une faute disciplinaire qui ne fait pas l'objet d'une sanction pécuniaire
- est susceptible de constituer une faute disciplinaire qui fait l'objet d'une sanction pécuniaire d'un montant maximal de 50 000 €
- est susceptible de constituer une faute disciplinaire qui fait l'objet d'une sanction pécuniaire d'un montant maximal de 10 000 €

DEUXIÈME PARTIE : CAS PRATIQUE

Votre société, AUDITOR, a été nommée depuis un an commissaire aux comptes titulaire de la SAS Rhône Béton, située à Annecy, qui produit et commercialise du béton prêt à l'emploi. La société a su développer des produits de qualité et des services adaptés, tant aux professionnels qu'aux particuliers.

La société Rhône Béton possède des matériels de haute technologie. En particulier, elle dispose d'une centrale à béton entièrement automatisée. Son malaxeur, de marque BONBETON et d'une capacité de 2 000 litres, a été fabriqué en Allemagne et peut réaliser jusqu'à 60 m³/heure de béton, ce qui diminue considérablement le temps d'attente sous la trémie. Le malaxeur, ainsi que son mécanisme d'acheminement, viennent d'être renouvelés.

Par ailleurs, elle dispose de camions équipés d'une puce GPS permettant leur géolocalisation en temps réel. Ce système assure un gain de temps significatif dans l'organisation des livraisons ainsi qu'une meilleure gestion des flux des camions.

Les comptes annuels clos au 30 septembre 2021 font notamment apparaître les chiffres suivants :

- Fonds propres : 12 606 686 €.
- Chiffre d'affaires : 15 185 554 €.
- Résultat net : 1 333 463 €.

Vous préparez un rendez-vous avec les dirigeants et le directeur administratif et financier et vous souhaitez consacrer une part significative de cet entretien aux points suivants :

1. Arrêt de l'amortissement de certains matériels

Au cours de l'exercice 2020-2021, la crise sanitaire a entraîné de fréquentes suspensions du fonctionnement de la centrale à béton et l'arrêt régulier des camions. En conséquence de cette moindre utilisation des matériels, le directeur financier souhaite réviser leurs plans d'amortissement actuels, pratiqués en mode linéaire.

Question 1 (1 point)

Quelles sont les conditions qui permettraient au directeur financier de proposer une révision des plans d'amortissement ?

2. Visite technique et de sécurité des grues

La société Rhône Béton détient 5 grues de levage qui sont révisées obligatoirement tous les 5 ans.

En effet, l'arrêté du 2 mars 2004 impose l'existence d'un carnet de maintenance tenu à jour pour chaque appareil de levage. Avant et après leur utilisation, les engins de levage doivent faire l'objet de vérifications et d'opérations de maintenance qui nécessitent l'arrêt des grues. La maintenance comporte un examen approfondi des éléments essentiels tous les 5 ans si la maintenance prescrite par le constructeur dans la notice d'instructions n'a pas été réalisée. Le directeur financier a constaté les dépenses correspondantes, engagées au cours de l'exercice pour des raisons de sécurité, en charges d'entretien.

Question 2 (1,5 point)

Le traitement comptable effectué vous semble-t-il pertinent ? Si tel n'est pas le cas, lequel proposeriez-vous ?

3. Provisions pour litiges

La société Rhône Béton sous-traite une partie de ses travaux. Elle fait appel pour cela à une société de travail temporaire. À la suite d'un contrôle de l'inspection du travail, une infraction pour travail clandestin a été constatée et l'URSSAF a notifié l'entreprise

le 15 septembre 2021 d'une amende de 55 000 € et la remise en cause d'aides reçues d'un montant de 175 000 €.

L'avocat de la société Rhône Béton considère que l'entreprise de travail temporaire doit supporter ces sanctions.

L'avis de mise en recouvrement n'est pas parvenu au moment de l'arrêté des comptes, alors que l'URSSAF devait l'envoyer au plus tard le 15 décembre 2021.

Le directeur financier a fait le choix de constater une provision, à hauteur de la seule amende de 55 000 €.

Question 3 (1,5 point)

Quelle doit être la position du commissaire aux comptes concernant ce traitement comptable ?

4. Commissaire aux comptes et RGPD

Les camions sont équipés d'une puce GPS permettant de savoir où ils se trouvent à tout moment. Ce dispositif géré par une société externe est stocké sur le réseau. Certains salariés s'inquiètent de l'utilisation de ces fichiers et de la protection de leurs données personnelles.

Question 4 (1,5 point)

Pouvez-vous rappeler les diligences à mener par le commissaire aux comptes en matière de RGPD ?

5. DUER et commissaire aux comptes

Dans le cadre de l'audit du cycle social, le commissaire aux comptes souhaite consulter le Document Unique d'Évaluation des Risques (DUER).

Question 5 (1,5 point)

À quel titre le commissaire aux comptes peut-il exiger ce document et pour quelles raisons ?

6. Continuité d'exploitation

À la suite de la crise de la Covid, la structure financière a été fragilisée. Cette situation pourrait remettre en cause la continuité d'exploitation de l'entreprise.

Question 6 (1 point)

Quelles sont les diligences à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes dans cette situation ?

TROISIÈME PARTIE : DEUX SITUATIONS

Toutes vos réponses doivent être argumentées.

Première situation : 3 points

Vous êtes co-commissaire aux comptes de la société anonyme ENURP, *holding* du groupe éponyme spécialisé dans la fabrication et la commercialisation en France et à l'international de lasers à usage médical, dont les actions sont admises aux négociations sur le marché Euronext Paris.

La clôture des comptes consolidés au 30 juin 2022 nécessite un examen approfondi des estimations comptables en relation avec l'application des normes suivantes, dans le cadre du référentiel IFRS appliqué par ENURP :

- IAS 36 « Dépréciation d'actifs » (sensibilité du résultat des tests d'*impairment* aux hypothèses structurantes : taux d'actualisation, taux de croissance perpétuelle, modalités de calcul de la valeur terminale des actifs dont certains sont soumis aux contraintes d'une forte évolution technologique) ;
- IAS 37 « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels » (sensibilité du calcul des coûts futurs de garantie aux hypothèses macroéconomiques, au vu notamment de l'évolution des taux d'inflation) ;
- IFRS 2 « Paiement fondé sur des actions » (valorisation de stock-options et d'actions de préférence détenus par les dirigeants et certains cadres) ;
- IFRS 9 « Instruments financiers » (difficulté à apprécier le risque de crédit aux entreprises clientes et leur solvabilité dans le contexte d'incertitude provoqué par la pandémie survenue en 2020 et les tensions sur les chaînes d'approvisionnement en 2021, accentué par la hausse du prix de l'énergie en 2022) ;
- IAS 12 « Impôts sur le résultat » (appréciation du caractère recouvrable des impôts différés).

Question 1 (1 point)

Quels sont les enjeux de la NEP 540 « Audit des estimations comptables et des informations y afférentes fournies dans l'annexe » pour vos travaux d'audit ?

Question 2 (0,5 point)

Les demandes d'informations auprès de la direction sur les processus mis en œuvre pour établir les estimations comptables et les informations y afférentes à fournir en annexe sont-elles nécessaires ?

**Question 3** (1 point)

Dans quels domaines les procédures mises en œuvre pour l'examen des estimations comptables pourraient-elles requérir l'intervention d'experts indépendants de la société ENURP ?

Question 4 (0,5 point)

Ces travaux sur les estimations comptables et les informations y afférentes sont-ils susceptibles d'être mentionnés dans le rapport des commissaires aux comptes sur les comptes consolidés de la société ENURP au titre de l'exercice clos le 30 juin 2022 ?

Deuxième situation : 3 points

Vous êtes commissaire aux comptes inscrit et unique signataire au nom de la SARL EXAM-AUDIT, société de commissariat aux comptes dont vous détenez 99 % des parts. Les parts sociales restantes sont détenues par M. FLUET, personne physique non inscrite.

La société GLOBALPACK, entité mère d'un groupe industriel familial consolidant une dizaine de filiales, envisage de désigner la SARL EXAMAUDIT en tant que commissaire aux comptes pour exercer la mission légale de certification des comptes annuels et consolidés.

Le co-commissaire aux comptes sur ce mandat est la SA DUOCOMPTA qui est détenue à 100 % par la SA UNO (*holding* inscrite sur la liste des commissaires aux comptes). M. DUAUD, commissaire aux comptes inscrit, est signataire au nom de la SA DUOCOMPTA. Le capital social de la SA UNO est détenu à 90 % par M. DUAUD et à 0,5 % par M. FLUET.

En raison de vos compétences en matière de consolidation, M. DUAUD propose, si vous êtes désigné, que vous réalisiez l'ensemble des travaux relatifs aux comptes consolidés de la société GLOBALPACK. Pour compenser la charge de travail que cela représente, il réaliserait alors 80 % des travaux portant sur les comptes annuels ; un examen contradictoire des travaux serait effectué.

Question 1 (1,5 point)

Avant d'accepter un mandat ou son renouvellement, que doit vérifier le commissaire aux comptes ?

Pouvez-vous accepter le mandat ? Justifier votre réponse

Question 2 (1,5 point)

Quels sont les principes applicables en matière d'appréciation de la répartition des travaux entre co-commissaires aux comptes ?

Accepteriez-vous la répartition des travaux envisagée par M. DUAUD ?

Session 2022 – Comptabilité et Audit

Corrigé

Durée de l'épreuve : 5 heures – coefficient : 4

PREMIÈRE PARTIE : QCM DE 24 QUESTIONS (6 points sur 20)

Il était simplement demandé aux candidats de cocher la bonne réponse. Les commentaires donnés dans le présent corrigé sont uniquement destinés à guider les futurs candidats.

Il y a 24 questions. Une seule réponse possible par question.

1. Le contenu de l'annexe des comptes annuels est fonction d'une analyse multicritère combinant :

- La forme juridique, le régime fiscal, la taille (micro, petite, autres entreprises) et activités spécifiques
- La forme juridique, le régime fiscal, la taille (micro, petite, autres entreprises)
- Le régime fiscal, la taille (micro, petite, autres entreprises) et activités spécifiques
- Le régime fiscal, la taille (micro, petite, autres entreprises)

L'Article 810-8 du PCG précise que le contenu de l'annexe dépend notamment, du fait d'être :

- une personne morale ou une personne physique (forme juridique),
- soumis au régime simplifié ou réel d'imposition (régime fiscal),
- une « petite » ou une « moyenne » ou une « autre » entreprise (taille).

Par ailleurs, l'article précise à sa section 6 les informations à mentionner dans l'annexe des comptes pour certains secteurs d'activités particuliers (activités spécifiques).

La réponse a. est donc la réponse correcte.

2. Les seuils du code de commerce définissant les petites entreprises sont :

- 0,35 M € de total bilan / 0,7 M € de chiffre d'affaires / 10 salariés
- 2 M € de total de bilan / 4 M € de chiffre d'affaires / 25 salariés
- 4 M € de total de bilan / 8 M € de chiffre d'affaires / 50 salariés
- 6 M € de total bilan / 12 M € de chiffre d'affaires / 50 salariés

L'article L. 123-16 du code de commerce (version en vigueur depuis la loi du 22 mai 2019) définit les 3 seuils à retenir, qui figurent à l'article D. 123-200 (version en vigueur depuis le décret du 7 février 2020). Il distingue :

- les micro-entreprises, dont le total du bilan est fixé à 350 000 €, le montant net du chiffre d'affaires à 700 000 € et le nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice à 10 ;

- les petites entreprises, dont le total du bilan est fixé à 6 000 000 €, le montant net du chiffre d'affaires à 12 000 000 € et le nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice à 50 ;
- les moyennes entreprises, le total du bilan est fixé à 20 000 000 €, le montant net du chiffre d'affaires à 40 000 000 € et le nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice à 250.

La réponse d. est donc la réponse correcte.

3. Les dernières modifications apportées au Code de déontologie concernent notamment :

- introduction de la liste de services interdits pour les mandats non EIP
- suppression de la liste de services interdits pour les mandats non EIP*
- liste de services générant une approche « risque/sauvegarde »
- aucune de ces réponses

Le code de déontologie en vigueur est celui du décret n° 2020-292 du 21 mars 2020¹. L'article L. 822-11-III (loi Pacte du 22 mai 2019) a supprimé pour les non-EIP les interdictions qui continuent de s'appliquer aux EIP (réponse b. correcte, réponse a. erronée car cette liste avait été introduite antérieurement). Il précise qu'il est interdit au commissaire aux comptes d'accepter ou de poursuivre une mission de certification auprès d'une non-EIP lorsqu'il existe un risque d'autorévision ou que son indépendance est compromise et que des mesures de sauvegarde appropriées ne peuvent être mises en œuvre (cette approche étant générale et non liée à une liste de services particuliers, réponse c. inexacte).

Remarque : les services interdits au CAC d'une EIP figurent à 5-1 du règlement EIP du 16 avril 2014 (voir aussi l'article 18 du code de déontologie et l'article L. 822-1-II du code de commerce) ...

4. La NEP 702 vise :

- la justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des entités d'intérêt public
- la justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des entités qui ne sont pas des entités d'intérêt public
- la justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des personnes et entités qui ne sont pas des entités d'intérêt public*
- la justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés

(1) Rappel : les corrigés ne sont pas mis à jour ; les références sont par conséquent celles qui prévalaient à la date de la session de l'épreuve.

La bonne réponse (réponse c.) reprend mot pour mot l'intitulé de la NEP 702 du 26 mai 2017, avec référence aux « personnes et entités qui ne sont pas des EIP » et non uniquement des « entités qui ne sont pas des EIP » (réponse b. incorrecte). C'est la NEP 701 qui concerne les EIP (réponse a. incorrecte), la justification des appréciations faisant l'objet de deux NEP distinctes, selon les entités visées (réponse d. incorrecte).

5. Le RGPD est le règlement européen 2016/679 du 27 avril 2016 qui s'applique :

- depuis l'adoption d'une loi française
- après la publication d'un décret d'application
- immédiatement sans aucune transposition en droit national*
- après avis du H3C

Contrairement à une directive européenne, un règlement européen s'applique sans transposition aux États membres de l'U.E., la réponse c. est donc la seule réponse correcte. Le règlement RGPD est appliqué en France et dans toute l'UE depuis le 25 mai 2018.

6. Le commissaire aux comptes signataire des comptes d'une entité qui souhaiterait occuper un poste de direction au sein de celle-ci :

- peut l'envisager sans condition dès la cessation de ses fonctions
 - ne peut pas l'envisager, c'est absolument interdit
 - peut l'envisager 3 ans après la cessation de ses fonctions*
 - peut l'envisager sous réserve d'obtenir l'accord du Haut conseil du commissariat aux comptes
- L'article L. 822-12 du code de commerce prévoit que « Les commissaires aux comptes et, au sein des sociétés de commissaires aux comptes, les personnes exerçant les fonctions de commissaire aux comptes mentionnées au premier alinéa de l'article L. 822-9 ne peuvent être nommés dirigeants, administrateurs, membres du conseil de surveillance ou occuper un poste de direction au sein des personnes ou entités qu'ils contrôlent, moins de trois ans après la cessation de leurs fonctions ». La réponse c. est donc la seule réponse correcte.

Remarque : dans l'autre sens (le dirigeant d'une entité qui veut en être nommé CAC), l'article L. 822-13 fixe le délai de viduité à 5 ans.

7. Le règlement de l'ANC n° 2017-01 a instauré de nouvelles règles aux fusions et opérations assimilées. Ce nouveau règlement a modifié la définition du contrôle commun. Dorénavant, le contrôle commun est défini par la notion de :

- contrôle exclusif*
- contrôle conjoint
- contrôle exclusif et contrôle conjoint
- aucune de ces réponses

L'article 741-2 du PCG indique que « Le contrôle commun d'une entité correspond au contrôle exclusif, tel que défini à l'article 211-3 du règlement ANC N° 2020-01 relatif aux comptes consolidés ». La réponse a. est donc la seule réponse correcte.

8. En cas de défaut de nomination d'un commissaire aux comptes, la prescription extinctive des actions en nullité contre les décisions des assemblées générales dans les sociétés et les associations est fixée à :

- 3 ans pour les sociétés commerciales et les associations
- 5 ans pour les sociétés commerciales et les associations
- 3 ans pour les sociétés commerciales et 5 ans pour les associations
- 5 ans pour les sociétés commerciales et 3 ans pour les associations.

Le délai prévu pour les sociétés commerciales est de 3 ans selon l'article L. 225-254 du code de commerce. Il est de 5 ans pour les associations selon l'article 2224 du code civil. La réponse c. est donc la seule réponse correcte.

9. La NEP 9605 prévoit une obligation quant au principe de confidentialité et de secret professionnel liée à la déclaration TRACFIN. De ce fait, le commissaire aux comptes :

- peut informer l'expert-comptable et les membres d'une profession juridique ou judiciaire visés au 13° de l'article L. 561-2 du code monétaire et financier pour un même client
- doit informer l'expert-comptable et les membres d'une profession juridique ou judiciaire visés au 13° de l'article L. 561-2 du code monétaire et financier pour un même client
- est tenu à un secret professionnel absolu
- en cas de fraude fiscale, doit informer l'expert-comptable et les membres d'une profession juridique ou judiciaire visés au 13° de l'article L. 561-2 du code monétaire et financier pour un même client.

La NEP 9605 du 18 août 2020 prévoit, outre l'obligation d'information vis-à-vis de TRACFIN, deux dérogations au principe de confidentialité et de secret professionnel à l'occasion liées à la déclaration de soupçons :

- La première vise la possibilité pour le commissaire aux comptes, sous conditions, d'informer de l'existence et du contenu de la déclaration les experts-comptables, salariés autorisés à exercer la profession d'expert-comptable et membres d'une profession juridique ou judiciaire visés au 13° de l'article L. 561-2 du code monétaire et financier *qui appartiennent au même réseau ou à une même structure d'exercice professionnel* (§ 69) ;
- la seconde vise la possibilité pour le commissaire aux comptes, sous conditions, d'informer les experts-comptables, les salariés autorisés à exercer la profession d'expert-comptable, les membres d'une profession juridique ou judiciaire visés au 13° de l'article L. 561-2 du code monétaire et financier, les caisses des règlements pécuniaires des avocats visés au 18° du même article et les greffiers des tribunaux de commerce *en cas d'intervention pour un même client ou client occasionnel et dans une même opération* (§ 70).

C'est cette seconde dérogation qui est évoquée dans la question, et seule la réponse a. est donc correcte. En effet, la NEP prévoit une « possibilité » et non une « obligation » (Réponse b. incorrecte). Par ailleurs, la dérogation ne s'applique qu'en cas de déclaration TRACFIN et non de fraude fiscale (réponse d. incorrecte).

10. Le règlement de l'ANC N°2020-01 du 9 octobre 2020 homologué par arrêté du 29 décembre 2020 publié au J.O. du 31 décembre 2020 portant sur les comptes consolidés, s'applique pour :

- les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2022
- les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2021
- les exercices clos à compter du 30 juin 2021
- aucune de ces réponses, son application portait sur les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2020

L'article 4 dudit règlement stipule que « Le présent règlement et son annexe s'appliquent aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2021 ». Seule la réponse b. est donc correcte.

11. L'obligation de déclarer à TRACFIN, pour un commissaire aux comptes :

- doit faire l'objet d'une révélation de faits délictueux auprès du Procureur de la république
- peut faire l'objet d'une révélation de faits délictueux auprès du Procureur de la république
- ne doit jamais faire l'objet d'une révélation de faits délictueux auprès du Procureur de la république
- aucune de ces réponses

L'inter titre de la NEP 9065 qui précède les articles 76 à 78 s'intitule : « Liens éventuels entre la déclaration à TRACFIN et la révélation des faits délictueux au procureur de la République ».

L'article 76 précise que la déclaration de soupçon s'accompagne d'une révélation auprès du Procureur de la république « dans les cas où il est [concomitamment] soumis à cette obligation » (réponse b. correcte). Ce n'est donc ni automatique (réponse a. erronée) ni incompatible (réponse c. erronée).

12. Dans le contexte de la mission du contrôle légal des comptes, et au sens des assertions, le règlement d'une créance client :

- est considéré comme un flux
- n'est pas considéré comme un flux
- est considéré comme une écriture de régularisation
- aucune de ces réponses

La NEP 500-9, qui donne la liste des assertions, distingue celles liées aux flux (compte de résultat), celles liées aux soldes des comptes en fin de période (bilan) et celles liées

aux informations données dans l'annexe. Le règlement d'une créance client étant une indication relative à l'existence d'un élément de compte en fin d'exercice, elle n'est pas relative à un flux. Seule la réponse b. est correcte.

13. Quel est le processus d'homologation des NEP des commissaires aux comptes :

- rédaction et diffusion par la CNCC, homologation par le ministre de la Justice
- élaboration par une commission paritaire CNCC/H3C, avis de la CNCC, adoption par le H3C et homologation par le ministre de la Justice
- élaboration par la CNCC, avis du H3C et homologation par le ministre de la Justice
- élaboration par le H3C et diffusion par la CNCC

Le processus d'homologation des NEP suit trois phases principales :

- Les projets de normes sont élaborés par une commission mixte paritaire placée auprès du Haut Conseil dans un délai de quatre mois à compter de la demande du garde des Sceaux, de l'AMF, de l'ACPR ou de la CNCC ou encore de l'initiative prise par le Haut Conseil (C. com. art. L 821-14, al. 2 et art. D 821-77). À défaut d'élaboration par la commission d'un projet de norme dans ce délai, le garde des Sceaux, ministre de la Justice, peut demander au Haut Conseil de procéder à son élaboration.
- Le Haut Conseil, de sa propre initiative ou à la demande du garde des Sceaux, de l'AMF, de l'ACPR, ou de la CNCC, adopte les normes relatives à la déontologie des commissaires aux comptes, au contrôle interne de qualité et à l'exercice professionnel, après avis de la CNCC rendu dans un délai d'un mois à compter de la réception du projet de norme (C. com. art. L 821-1, L 821-14 et D 821-77). À l'expiration de ce délai, l'avis est réputé rendu.
- 3. Les normes sont ensuite homologuées par arrêté du ministre de la Justice (C. com. art. L 821-14, al. 1).

La bonne réponse est donc la réponse b.

14. Un commissaire aux comptes titulaire d'un mandat au sein d'une entité qui n'est pas d'intérêt public peut procéder à la certification des comptes de celle-ci :

- sans limitation de durée
- pendant 10 ans maximum
- pendant 16 ans maximum
- pendant 24 ans maximum

Le dispositif de rotation des commissaires aux comptes signataires a été introduit par la loi de sécurité financière du 1^{er} août 2003 et a été complété par l'ordonnance 2016-315 du 17 mars 2016. Il est précisé à l'article L. 822-14 du code de commerce. Mais il ne concerne que les EIP. La seule réponse correcte est donc la réponse a.

15. Qu'est-ce que l'IFAC :

- un syndicat professionnel
- un organisme international de normalisation comptable
- un organisme international diffusant des normes professionnelles
- aucune de ces réponses

L'IFAC, pour "International Federation of Accountants" (www.ifac.org), est une fédération d'instituts professionnels en charge des normes autres que comptables. C'est l'IASB qui est en charge des normes comptables (IAS/IFRS), la réponse b. est erronée.

16. Une SARL, ne disposant pas de commissaire aux comptes, souhaite se transformer en SAS. Pour ce faire, elle nomme un commissaire à la transformation. Ce dernier doit émettre un rapport portant sur :

- la certification des derniers comptes annuels approuvés
- l'appréciation de la valeur des biens composant l'actif social, la vérification que le montant des capitaux propres est au moins égal au capital social et des avantages particuliers stipulés
- l'appréciation de la valeur des biens composant l'actif social
- la vérification que le montant des capitaux propres est au moins égal au capital social.

Deux textes légaux différents peuvent trouver à s'appliquer lors de la transformation d'une SARL :

- L'article L 223-43 du code de commerce, qui dispose que la décision de transformation d'une SARL est précédée du *rapport d'un commissaire aux comptes* sur la situation de la société. Celui-ci doit se prononcer au regard notamment du critère de continuité d'exploitation. Si la société ne disposait pas d'un commissaire aux comptes, elle doit en nommer un pour l'opération.
- Par ailleurs, et uniquement lorsqu'une SARL n'est pas dotée d'un commissaire aux comptes et qu'elle se transforme en société par actions (société anonyme, société en commandite par actions ou société par actions simplifiée), un *commissaire à la transformation* doit également être désigné en vertu de l'article L 224-3 du code de commerce. Il doit s'exprimer sur la valeur des biens composant l'actif social et, le cas échéant, sur les avantages particuliers stipulés. Et il doit attester que le montant des capitaux propres est au moins égal au capital social.

La mission de commissaire aux comptes sur la situation de la société et de commissaire à la transformation peuvent être réalisées par le même commissaire aux comptes. Dans un tel cas un seul rapport est établi.

La question posée ne porte que sur la mission de commissaire à la transformation d'une SARL non dotée de commissaire aux comptes en SAS. La seule réponse correcte est la réponse b., qui reprend toutes les informations prévues à l'article L. 223-43 du code de commerce.

**17. Selon le Code de commerce, la réévaluation libre concerne :**

- l'ensemble des immobilisations
- l'ensemble des immobilisations incorporelles et corporelles
- l'ensemble des immobilisations corporelles et financières
- l'ensemble des immobilisations incorporelles et financières

L'article L. 123-18 du code de commerce qui prévoit la réévaluation stipule que « S'il est procédé à une réévaluation de l'ensemble des immobilisations corporelles et financières, l'écart de réévaluation (...) est inscrit distinctement au passif du bilan ». Seule la réponse c. est donc correcte.

18. La loi de finances 2021 a instauré de nouvelles règles provisoires portant sur la taxation des écarts de réévaluation. Dorénavant et concernant les éléments non amortissables, le montant de l'écart de réévaluation est :

- imposé immédiatement
- imposé avec un étalement sur 10 ans
- en sursis d'imposition sur 10 ans
- en sursis d'imposition jusqu'à la cession effective de l'immobilisation

En principe, les entreprises qui procèdent à une réévaluation libre doivent prendre en compte l'écart de réévaluation dans le résultat imposable de l'exercice de réévaluation. Mais un dispositif dérogatoire transitoire, applicable pour les sociétés commerciales à la première opération de réévaluation réalisée au terme d'un exercice clos entre le 31 décembre 2020 et le 31 décembre 2022, prévoit un étalement ou un sursis d'imposition selon le caractère amortissable ou non des immobilisations réévaluées (Loi 2020-1721 du 29-12-2020 art. 31) :

- Pour les immobilisations amortissables, l'écart de réévaluation fait l'objet d'une réintégration extra-comptable par fractions égales à partir de l'exercice suivant sur une durée de quinze ans pour les constructions et cinq ans pour les autres immobilisations. En contrepartie, les amortissements, provisions et plus-values ultérieurs sont calculés à partir des valeurs réévaluées. En cas de cession, l'écart non encore réintégré fait l'objet d'une imposition immédiate.
- Pour les immobilisations non amortissables, l'écart de réévaluation n'est pas taxé mais l'entreprise s'engage à calculer la plus ou moins-value de cession ultérieure de l'actif à partir de sa valeur fiscale non réévaluée.

La réponse d. est donc la réponse correcte.

19. Une société commerciale subit un sinistre sur un immeuble totalement détruit courant novembre 2021, elle clôture ses comptes au 31/12/2021. L'assureur lui confirme par écrit, en date du 03/02/2022 qu'elle sera indemnisée de 100 000 €. La société doit :

- constater le produit à recevoir dans ses comptes au 31/12/2021 et constater la VNC en charge
 - constater la VNC en charge et provisionner un pourcentage du produit latent
 - constater la VNC en charge et mentionner en annexe des comptes annuels le produit latent*
 - maintenir la VNC au bilan dans l'attente de la perception dudit produit
- Le sinistre ayant eu lieu en novembre 2021, le passage en charge de la VNC de l'immeuble est impératif (réponse d. erronée).

Concernant le produit correspondant, la confirmation de l'indemnisation du sinistre par l'assureur, obtenue en février 2022, est un événement postérieur à la clôture. Or si l'article L 123-20 al. 3 du code de commerce indique qu'il doit être tenu compte des « passifs qui ont pris naissance au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur, même s'ils sont connus entre la date de la clôture de l'exercice et celle de l'établissement des comptes », celui-ci ne vise pas les produits. Et ce produit n'est que « probable » à la clôture, rendu certain uniquement par un événement survenu entre la date de clôture et la date d'arrêt des comptes : il ne peut être constaté à la clôture de l'exercice. Cette information est néanmoins à fournir en annexe sur cet événement intervenu entre la date de clôture et la date d'arrêt des comptes (PCG art. 833-2), dès lors que l'événement est significatif (PCG art. 833-1).

La réponse c. est donc la seule réponse correcte.

20. Dans le cadre des dispositions du Code de commerce, le suivi des objectifs sociaux et environnementaux d'une société à mission est vérifié par :

- un Organisme Tiers Indépendant (OTI) et le Comité de mission*
- un Organisme Tiers Indépendant (OTI) et le commissaire aux comptes
- le Comité de mission et le commissaire aux comptes
- aucune de ces réponses

Le comité de mission, distinct des organes existants, est chargé exclusivement du suivi de la mission de la « société à mission ». Ce statut juridique a été créée par la loi Pacte du 22 mai 2019.

La qualité de société à mission a été introduite en droit français par la loi Pacte. Elle offre la possibilité aux sociétés qui le souhaitent de modifier leurs statuts pour se doter d'une « raison d'être » intégrant la prise en compte des impacts sociaux, sociétaux et environnementaux de leurs activités. Une société peut faire publiquement état de sa qualité de société à mission, si ([article L 210-10 du code de commerce](#)) :

- ses statuts précisent une « raison d'être », ainsi qu'un ou plusieurs objectifs sociaux et environnementaux et les modalités du suivi de leur exécution (parmi lesquelles la création d'un comité de mission) ;

- l'exécution des objectifs sociaux et environnementaux fait l'objet d'une vérification par un organisme tiers indépendant (OTI) ;
- la société déclare sa qualité de société à mission au greffier du tribunal de commerce, qui la publie au registre du commerce et des sociétés (RCS).

L'exécution des objectifs sociaux et environnementaux, visée par la question, doit donc faire l'objet :

- d'une vérification par un organisme tiers indépendant (OTI) - qui, certes, peut être son/un commissaire aux comptes mais qui agit comme OTI ;
- et d'un suivi par le Comité de mission. Ce comité est distinct des organes sociaux et doit comporter au moins un salarié. Il est chargé exclusivement du suivi du ou des objectifs que la société entend poursuivre et présente annuellement un rapport joint au rapport de gestion. Ce comité procède à toute vérification qu'il juge opportune et se fait communiquer tout document nécessaire au suivi de l'exécution de sa mission. Si la société emploie moins de cinquante salariés permanents, un « référent de mission » peut se substituer au comité de mission.

La réponse a. est la seule réponse correcte.

21. Les entreprises en difficulté qui ne sont pas en cessation des paiements peuvent choisir les procédures amiables suivantes :

- sauvegarde ou sauvegarde accélérée
- mandat *ad hoc* ou sauvegarde
- mandat *ad hoc* ou conciliation
- conciliation ou sauvegarde

Toutes les procédures évoquées dans les réponses sont bien des procédures qui doivent être lancées avant la cessation des paiements (sauf la conciliation qui peut être déclenchée encore dans les 45 jours suivant la date de cessation de paiements).

Mais parmi elles figurent :

- des procédures « amiables » destinées à la prévention des difficultés. C'est le cas du mandat *ad hoc* et de la conciliation, dont le but est de conduire à un accord amiable,
- et des procédures « collectives » destinées au traitement des difficultés. C'est le cas de la sauvegarde et de la sauvegarde accélérée, dont le but est de conduire à un plan de sauvegarde.

Seule la réponse c. est donc correcte.

Remarque : toutes ces procédures sont détaillées dans la NI III « Continuité d'exploitation de l'entité » (avril 2022) et notamment au § 1.32.

22. Le commissaire aux comptes est levé du secret professionnel dans le cadre des procédures collectives à l'égard :

- du mandataire *ad hoc*

- de l'expert nommé par le Président du tribunal de commerce
- du Président du tribunal de commerce dès l'ouverture de la procédure de conciliation
- du commissaire à l'exécution du plan

Selon les différentes dispositions du code de commerce, le secret professionnel du commissaire aux comptes n'est levé que dans les situations suivantes :

- vis-à-vis du Président du Tribunal en cas de convocation, de mandat *ad hoc* ou de conciliation ;
- vis-à-vis du mandataire *ad hoc* en cas de liquidation judiciaire, dans le cas du mandataire *ad hoc* nommé lorsque les dirigeants de la personne morale débitrice ne respectent pas leurs obligations en matière d'arrêté et d'approbation des comptes annuels.
- vis-à-vis du juge commis puis du juge commissaire en cas de sauvegarde, redressement judiciaire et liquidation judiciaire ;
- vis-à-vis de l'administrateur judiciaire en cas de redressement judiciaire, uniquement s'il exerce une mission d'administration de la personne morale (et non de simple assistance à la gestion).

Seule la réponse c. est donc correcte (en l'absence de précision concernant le statut du mandataire *ad hoc* évoqué dans la réponse a.).

Remarque : toutes ces règles sont détaillées dans la NI III « Continuité d'exploitation de l'entité » (avril 2022) et notamment dans le tableau 1.34.

23. Le risque d'anomalies significatives est subdivisé en :

- risque inhérent et risque de non-détection
- risque inhérent et risque d'audit
- risque inhérent et risque diffus
- risque inhérent et risque lié au contrôle*

Selon la NEP 200 :

« 9. Le risque que le commissaire aux comptes exprime une opinion différente de celle qu'il aurait émise s'il avait identifié toutes les anomalies significatives dans les comptes est appelé "risque d'audit".

Le risque d'audit comprend deux composantes : le risque d'anomalies significatives dans les comptes et le risque de non-détection de ces anomalies par le commissaire aux comptes.

10. Le risque d'anomalies significatives (...) se subdivise en risque inhérent et risque lié au contrôle.

Le risque inhérent correspond à la possibilité que, sans tenir compte du contrôle interne qui pourrait exister dans l'entité, une anomalie significative se produise dans les comptes.

Le risque lié au contrôle correspond au risque qu'une anomalie significative ne soit ni prévenue ni détectée par le contrôle interne de l'entité et donc non corrigée en temps voulu.

11. Le risque de non-détection est propre à la mission d'audit : il correspond au risque que le commissaire aux comptes ne parvienne pas à détecter une anomalie significative. »

La réponse d. est donc correcte.

24. Le manquement aux dispositions relatives aux liens financiers du Code de déontologie par le salarié d'une société de commissaires aux comptes :

- n'est pas susceptible de constituer une faute disciplinaire
- est susceptible de constituer une faute disciplinaire qui ne fait pas l'objet d'une sanction pécuniaire
- est susceptible de constituer une faute disciplinaire qui fait l'objet d'une sanction pécuniaire d'un montant maximal de 50 000 €
- est susceptible de constituer une faute disciplinaire qui fait l'objet d'une sanction pécuniaire d'un montant maximal de 10 000 €

Alors qu'elles ne concernaient jusqu'alors que les commissaires aux comptes, l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 a institué la possibilité pour le Haut Conseil de sanctionner les salariés du commissaire aux comptes, du fait des manquements aux dispositions de l'article L 822-11-3 (détenion d'intérêts substantiels et directs dans l'entité dont les comptes sont certifiés) ou au code de déontologie relatives aux liens personnels, professionnels ou financiers.

Les sanctions applicables à ce titre aux salariés du commissaire aux comptes, précisées à l'article L 824-3 du code de commerce, sont :

- L'interdiction pour une durée n'excédant pas trois ans d'exercer des fonctions d'administration ou de direction au sein d'entités d'intérêt public et des fonctions de commissaire aux comptes.
- Le paiement, à titre de sanction pécuniaire, d'une somme n'excédant pas la somme de 50 000 €.

La réponse c. est donc correcte.

Remarque : alors qu'elles n'entraînaient jusqu'alors que des sanctions morales ou privatives du droit d'exercice à la profession, les fautes disciplinaires des commissaires aux comptes sont également passibles de sanctions financières depuis l'entrée en vigueur de cette ordonnance du 17-3-2016.

DEUXIÈME PARTIE : CAS PRATIQUE (8 POINTS SUR 20)

Il y a 6 questions.

Question 1 (1 point)

Le candidat ne peut pas consacrer plus de 15 mn (5 heures x 60 mn / 20 points) pour cette question à 1 point sur 20. Compte tenu du temps nécessaire à la lecture du sujet, à l'écriture de son corrigé et à la relecture des copies rédigées par le candidat, il semble prudent de limiter le temps à 10 mn.

Quelles sont les conditions qui permettraient au directeur financier de proposer une révision des plans d'amortissement ?

L'article R. 123-179² indique que toute modification significative des conditions d'utilisation d'un bien justifie la révision du plan en cours d'exécution. En ce même sens, le PCG donne la précision suivante : « Toute modification significative de l'utilisation prévue, par exemple durée ou rythme de consommation des avantages économiques attendus, entraîne la révision prospective du plan d'amortissement » (article 214-14).

Dans le cadre particulier de la crise sanitaire, l'ANC (« Recommandations et observations relatives à la prise en compte des conséquences de l'événement Covid-19 dans les comptes et situations établis à compter du 1^{er} janvier 2020 », 18 mai 2020) et la CNCC (« FAQ relatives aux conséquences de la crise sanitaire et économique liée à l'épidémie de la Covid-19 » dont la 1^{re} édition date du 25 mars 2020) ont précisé que l'épidémie de la Covid-19 ne justifie pas, à elle seule, un changement de mode d'amortissement mais qu'une entreprise peut toutefois être amenée à revoir le plan d'amortissement de ses immobilisations en cas d'interruptions ou de réductions d'activité, entraînant soit :

- La modification de l'utilisation prévue de l'immobilisation, sans remise en cause du mode d'amortissement linéaire. Par exemple la durée d'utilité peut être rallongée si la période d'inutilisation augmente la durée de vie de l'actif ou si la valeur résiduelle peut se trouver changée du fait d'une usure moindre de l'actif ;
- Le passage du mode d'amortissement linéaire à celui sur la base d'unités d'œuvre, si le mode d'amortissement linéaire avait jusqu'alors été utilisé par simplification et que l'arrêt de l'utilisation ou l'utilisation réduite d'une immobilisation du fait de la crise peut être considéré comme une circonstance exceptionnelle justifiant le passage du mode linéaire à celui selon les unités d'œuvre. En pratique, il est alors possible d'arrêter ou de réduire l'amortissement (jusqu'ici linéaire) pendant la période d'arrêt ou de réduction d'activité, conformément au rythme réel de consommation des avantages sur cette période.

(2) Rappel : les candidats n'ayant aucune documentation à leur disposition on ne peut pas s'attendre à ce qu'ils connaissent par cœur tous les numéros du code de commerce, du PCG ou des NEP. La référence précise est indiquée ici pour aider les futurs candidats dans leur préparation.

L'entité qui recourt à cette disposition doit respecter les conditions suivantes :

- l'appliquer seulement à des immobilisations pour lesquelles la consommation des avantages économiques est fonction de leur utilisation effective en fonction d'unités d'œuvre : installations techniques, matériels et outillages, véhicules utilitaires...,
- l'appliquer à l'ensemble des immobilisations du même type et subissant les mêmes conditions d'exploitation,
- poursuivre l'amortissement ultérieur des immobilisations concernées sur la base des unités d'œuvre jusqu'au terme du plan.

Par ailleurs, les petites entreprises définies à l'article L 123-16 du code de commerce (voir les seuils à la question n°2 du QCM) peuvent, sous conditions, simplement reporter à la fin du plan d'amortissement linéaire d'une immobilisation la dotation correspondant à la période de réduction ou d'arrêt d'activité de cette immobilisation.

Question 2 (1,5 point)

Le traitement comptable effectué vous semble-t-il pertinent ? Si ce n'est pas le cas, lequel proposeriez-vous ?

L'avis CU n° 2005-D, dont les dispositions figurent à l'article 212-3 du *recueil PCG* publié par l'ANC, indique que ces dépenses de mise en conformité doivent être immobilisées quand elles répondent de manière cumulative aux 3 conditions suivantes :

- dépenses engagées pour des raisons de sécurité des personnes ou environnementales ;
- imposées par des obligations légales ;
- et dont la non-réalisation entraînerait l'arrêt de l'activité ou de l'installation de l'entreprise.

Elles doivent être amorties sur la durée probable d'utilisation des équipements de sécurité.

En l'espèce, les dépenses de mise en conformité, obligatoires pour le maintien de l'activité, doivent être inscrites à l'actif et être amorties sur 5 ans. Le traitement retenu par la société n'est donc pas correct.

Question 3 (1,5 point)

Quelle doit être la position du CAC concernant ce traitement comptable ?

Il ne s'agit pas d'une dette puisque l'avis de recouvrement n'a pas été reçu à la clôture (application de l'article 321-4 du PCG donnant la définition d'une dette).

En revanche, la situation correspond à celle d'une provision telle que définie à l'article 321-5 du PCG.

La société Rhône Béton doit constituer une provision si les 3 conditions suivantes sont réunies (articles 322-1 et suivants du PCG) :

- a) existence d'une obligation envers un tiers à la date de clôture : c'est le cas ici même si la notification a été reçue après la clôture ;

- b) sortie de ressources certaine ou probable à la date d'arrêté des comptes et sans contrepartie équivalente : elle s'apprécie ici en fonction du bien-fondé de la position de l'administration et des chances de succès de l'entreprise dans le contentieux en cours ;
- c) possibilité d'estimer avec une fiabilité suffisante : le montant de la provision correspond ici au montant le plus probable que l'entreprise pense devoir verser à l'administration.

En l'espèce, le commissaire aux comptes doit donc apprécier l'évaluation qui est faite par l'entreprise pour justifier que le risque estimé est limité à l'amende et non à la remise en cause des aides reçues. Compte tenu des données fournies dans l'énoncé, la provision de 55 000 € semble raisonnable et est déductible fiscalement.

Question 4 (1,5 point)

Pouvez-vous rappeler les diligences à mener par le CAC en matière de RGPD ?

Parmi les enjeux du RGPD (applicables en France depuis 2018), il en est un qui est crucial : créer de la confiance. Le commissaire aux comptes participe au renforcement de celle-ci et de la sécurité numérique des entreprises auditées.

Dans le cadre de sa mission légale, le CAC doit en particulier vérifier que l'entreprise respecte bien les points suivants :

- recueillir l'accord des salariés ;
- informer les salariés de leur droit d'accès, de modification et de suppression des informations collectées ;
- veiller à la sécurité des systèmes d'information ;
- assurer la confidentialité des données ;
- vérifier la durée de conservation des données.

Question 5 (1,5 point)

Dans quel cadre le CAC peut-il exiger ce document et pour quelles raisons ?

Le Document Unique d'Évaluation des Risques (DUER) :

- présente les résultats de l'évaluation des risques pour la santé et la sécurité des salariés de l'entreprise ;
- comprend un inventaire des risques identifiés dans chaque unité de travail de l'établissement ;
- représente le point de départ de la démarche de prévention de l'entreprise car il sert de base pour définir un plan d'action.

Le DUER est une obligation légale prévue par l'article R. 4121-1 du code du travail : « L'employeur transcrit et met à jour dans un document unique les résultats de l'évaluation des risques pour la santé et la sécurité des travailleurs à laquelle il procède en application de l'article L. 4121-3 ».

Par ailleurs, la NEP 250-06 du 21 juin 2011 indique que « Lorsque le commissaire aux comptes identifie des textes légaux et réglementaires relatifs à l'établissement et à la présentation des comptes qui ont une incidence sur la détermination d'éléments significatifs des comptes :

- il en acquiert une connaissance suffisante pour lui permettre de vérifier leur application,
- il collecte des éléments suffisants et appropriés justifiant de leur respect ».

En l'espèce, le CAC doit donc exiger le DUER conformément à ses diligences normales décrites dans la NEP 250.

Il pourra demander à la direction, dans sa lettre d'affirmation, d'intégrer un paragraphe spécifique sur le respect de cette obligation (NEP 580).

Question 6 (1 point)

Quelles sont les diligences à mener par le CAC dans cette situation ?

Les réponses à cette question figurent dans la NEP 570 du 26 mai 2017 « *Continuité d'exploitation* » et dans la note d'information NI III « *Continuité d'exploitation de l'entité* » (avril 2022, 239 pages).

Étant rappelé que les candidats ne disposent pas de leur documentation professionnelle durant l'épreuve et qu'ils ne peuvent pas consacrer plus de 10 mn pour une question à un point, les éléments de réponse figurent ci-après :

NEP 570-6 : « Lorsque le commissaire aux comptes a identifié des événements ou circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation, il prend connaissance de l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ».

NEP 570-7 : « Si la direction a formalisé cette évaluation, le commissaire aux comptes en apprécie la pertinence (...) ».

NEP 570-12 : « Lorsque, au vu des éléments collectés, le commissaire aux comptes estime que l'utilisation du principe de continuité d'exploitation pour l'établissement des comptes est appropriée mais qu'il existe une incertitude significative sur la continuité d'exploitation, il s'assure qu'une information pertinente est donnée dans l'annexe ».

NEP 570-13 : « Si tel est le cas, et en application des dispositions de l'article R. 823-7 du code de commerce, le commissaire aux comptes précise dans son rapport l'incertitude significative liée à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation. Pour cela, il inclut dans son rapport une partie distincte, intitulée "Incertainitude significative liée à la continuité d'exploitation", placée avant la justification de ses appréciations (...) ».

NEP 570-14 : « Si l'annexe ne fournit pas d'information au titre de cette incertitude

significative ou si le commissaire aux comptes estime que l'information donnée n'est pas pertinente, il formule une certification avec réserve ou un refus de certifier conformément à la norme d'exercice professionnel relative aux rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés³ (...) ».

NEP 570-15 : « Lorsque les comptes sont établis dans une perspective de continuité d'exploitation, mais que le commissaire aux comptes estime que l'application par la direction du principe de continuité d'exploitation est inappropriée, il refuse de certifier les comptes ».

TROISIÈME PARTIE : DEUX SITUATIONS (6 POINTS SUR 20)

Il y a 6 questions en tout.

Première situation : 3 points (société anonyme ENURP)

Question 1 (1 point sur 20)

Quels sont les enjeux de la NEP 540 « Audit des estimations comptables et des informations y afférentes fournies dans l'annexe » pour vos travaux d'audit ?

La NEP 540 du 24 août 2021 présente de nombreux points communs avec l'ISA 540.

NEP 540-1 : « Dans le cadre de la mise en œuvre des principes définis par le référentiel comptable applicable, certains éléments nécessaires à l'établissement des comptes ne peuvent pas être mesurés de façon précise lorsque les montants ne sont pas directement observables. Ces éléments doivent alors être estimés.

« Les estimations comptables sont de nature très variable. Pour déterminer une estimation comptable et les informations y afférentes à fournir dans l'annexe, la direction de l'entité met en œuvre un processus qui nécessite le choix d'une méthode et la sélection d'hypothèses et de données.

« Selon la nature de l'élément devant être estimé, l'évaluation de l'estimation comptable peut comporter un degré variable d'incertitude en raison des limites inhérentes aux connaissances ou aux données disponibles. Ces limites entraînent nécessairement de la subjectivité. En outre, le choix de la méthode d'évaluation et la sélection des hypothèses et des données à utiliser peuvent introduire de la complexité et requièrent des jugements de la part de la direction (...) ».

(3) NEP 700.



Les intertitres de la NEP en font apparaître les principales conséquences sur les travaux du CAC :

- prise de connaissance de l'entité et de son environnement, notamment du référentiel comptable applicable, ainsi que de son contrôle interne,
- identification et évaluation du risque d'anomalies significatives,
- procédures d'audit à mettre en œuvre en réponse au risque d'anomalies significatives,
- évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments collectés,
- déclarations de la direction,
- communication avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce,
- documentation.

Question 2 (0,5 point sur 20)

Les demandes d'informations auprès de la direction sur les processus mis en œuvre pour établir les estimations comptables et les informations y afférentes à fournir en annexe sont-elles nécessaires ?

Le degré d'incertitude et de complexité attaché à l'application des IAS et des IFRS indiquées dans l'énoncé doit inciter les CAC à tenir compte d'un risque d'anomalies significatives élevé et à considérer le risque de « biais introduit par la direction » dans les estimations comptables par manque de neutralité, volontaire ou non (au sens de la NEP 540-07).

Question 3 (1 point sur 20)

Dans quels domaines les procédures mises en œuvre pour l'examen des estimations comptables pourraient-elles requérir l'intervention d'experts indépendants de la société ENURP ?

Le recours à des experts est prévu par la loi : « Pour l'accomplissement de leurs contrôles, les commissaires aux comptes peuvent, sous leur responsabilité, se faire assister ou représenter par tels experts ou collaborateurs de leur choix (...) » (article L. 823-13 du code de commerce). Le code de déontologie reprend cette disposition en ces termes : « Lorsqu'il n'a pas les compétences requises pour réaliser lui-même certains travaux indispensables à la réalisation de sa mission ou de sa prestation, le commissaire aux comptes fait appel à des experts indépendants de la personne ou de l'entité pour laquelle il les réalise » (extrait de l'article 7). Bien entendu la NEP 540-7 prévoit elle aussi cette possibilité : « Le commissaire aux comptes détermine si les procédures à mettre en œuvre nécessitent des compétences spécifiques et le recours à des experts indépendants de l'entité, conformément à l'article 7 du code de déontologie ».

Les compétences spécifiques requises pour l'audit des IAS et des IFRS indiquées dans l'énoncé vont, *a priori*, conduire le CAC à recourir à des experts dans les domaines qui requièrent des connaissances mathématiques et statistiques de haut niveau :

- modèles financiers faisant varier les taux d'actualisation et les taux de croissance (IAS 36),
- prise en compte d'hypothèses macroéconomiques et recours à des modèles statistiques (IAS 37),
- modèles de valorisation des stocks-options, par exemple le modèle *Black-Scholes* (IFRS 2),
- modèles probabilistes pour tenir compte des incertitudes liées à la Covid et à la guerre (IFRS 9),
- mesure de l'apurement du stock de déficits reportables au rythme de la génération des flux prévisionnels de trésorerie pour apprécier leur part activable (IAS 12).

Question 4 (0,5 point sur 20)

Les travaux sur les estimations comptables et les informations y afférentes sont-ils susceptibles d'être mentionnés dans le rapport des commissaires aux comptes sur les comptes consolidés de la société ENURP au titre de l'exercice clos le 30 juin 2022 ?

La société anonyme ENURP étant cotée, celle-ci est une EIP.

La réponse à la question est affirmative car le rapport sur les comptes (annuels et consolidés) des EIP doit mentionner les risques d'anomalies significatives les plus importants. Ceux-ci sont qualifiés de *points clés de l'audit* (NEP 701-5) et figurent dans la partie du rapport relative à la justification des appréciations du commissaire aux comptes (NEP 701-12).

Ces dispositions de la NEP 701 sont bien entendu conformes aux dispositions de l'article R. 823-7 du code de commerce.

Deuxième situation : 3 points (SARL EXAMAUDIT)

Question 1 (1,5 point sur 20)

Avant d'accepter un mandat ou son renouvellement, que doit vérifier le commissaire aux comptes ? Pouvez-vous accepter le mandat ? Justifier votre réponse

1) Réponse à la 1^{re} partie de la question

L'article L. 820-3 du code de commerce précise que, avant d'accepter ou de renouveler une mission le CAC vérifie et consigne :

- « 1°) Les éléments relatifs au respect des conditions de son indépendance prévues par l'article L. 822-11-3 et par le code de déontologie mentionné à l'article L. 822-16, et, le cas échéant, les mesures de sauvegarde nécessaires pour atténuer les risques pesant sur son indépendance ;
- « 2°) Les éléments établissant qu'il dispose des ressources humaines et matérielles nécessaires à la bonne exécution de la mission de certification des comptes. »

Concernant l'indépendance : les co-commissaires doivent appartenir à des structures d'exercice professionnel distinctes (article 24 du code de déontologie). Ce n'est pas le cas ici puisque M. Fluet possède des actions dans les deux cabinets sollicités pour la mission d'audit légal.

Concernant les ressources humaines et matérielles : Il y a ici un problème concernant M. Duaud pour lequel l'énoncé laisse penser qu'il est incompetent en matière de consolidation.

2) Réponse à la 2^e partie de la question

L'un des deux cabinets ne peut pas accepter la mission car les deux cabinets n'appartiennent pas à des structures d'exercice professionnel distinctes.

Si le cabinet DUOCOMPTA se retire, vous pouvez accepter la mission car votre compétence n'est pas remise en cause.

Question 2 (1,5 point sur 20)

Quels sont les principes applicables en matière d'appréciation de la répartition des travaux entre co-commissaires aux comptes ?

Accepteriez-vous la répartition des travaux envisagée par M. DUAUD ?

1) Réponse à la 1^{re} partie de la question

La NEP 100 précise que les CAC mènent la mission de manière concertée (NEP 100-06), que la répartition des travaux doit être équilibrée (NEP 100-07) et qu'il y a une revue réciproque des travaux (NEP 100-10).

Dans son avis n° 2012-01 sur la répartition des travaux entre co-commissaires aux comptes du 9 février 2012, le H3C pose les seuils de 60%|40%, 70%|30% et 90%|10%. Si la répartition est entre 70%|30% et 90%|10%, que ce soit au niveau du nombre d'heures ou à celui des honoraires, il y a présomption de répartition déséquilibrée des travaux qui peut le cas échéant être justifiée ponctuellement mais qui doit être rapidement rééquilibrée (§ 4 de l'avis).

2) Réponse à la 2^e partie de la question

La répartition proposée n'est pas conforme aux textes. En outre la NEP 100-08 prévoit que la répartition des travaux entre les deux CAC doit être modifiée au cours du mandat. Il a déjà été souligné que cela sera difficile car l'énoncé laisse penser que M. Duaud est incompetent en matière de consolidation.



DEUXIÈME ÉPREUVE :

DROIT APPLIQUÉ À LA VIE DES AFFAIRES

Session 2022 – Droit et vie des affaires – Énoncé

Durée de l'épreuve : 4 heures – coefficient : 3

Document autorisé : Aucun

Matériel autorisé : Calculatrice non programmable

Document remis au candidat : Le sujet comporte 12 pages numérotées de 1 à 12.

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

Le sujet se présente en quatre parties indépendantes

Première partie : QCM de fiscalité sur 3 points page 58

Deuxième partie : Cas pratique de fiscalité sur 6 points page 60

Troisième partie : QCM Droit sur 3 points page 62

Quatrième partie : Cas pratique de Droit sur 5 points page 64

Cinquième partie : Commentaire de document sur 3 points page 65

Le sujet comporte l'annexe suivante

Annexe 1 : En lien avec le commentaire de document page 66

AVERTISSEMENT

**La première partie (fiscalité) doit impérativement
être traitée sur une copie séparée.**

Remettre les 2 QCM avec les copies.

**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.**

Il vous est demandé d'apporter un soin particulier à la présentation de votre copie.
Toute information calculée devra être justifiée.



PREMIÈRE PARTIE : QCM FISCALITÉ

(3 points)

Quatre propositions de réponse sont suggérées, une seule réponse possible.

1. Une SAS cède des titres de participation et constate à cette occasion une plus-value de 500 000 €. Cette plus-value :

- n'est pas imposable
- est toujours soumise à l'IS au taux de droit commun
- est soumise sous certaines conditions à un taux zéro déduction faite d'une quote-part de frais et charges
- aucune des solutions précédentes

2. Une SAS détient 100 % du capital d'une société en nom collectif. La SNC, qui n'a exercé aucune option fiscale, réalise à la clôture de l'exercice un résultat comptable de 200 000 € et un résultat fiscal de 500 000 €. Dans ces conditions :

- la SNC sera soumise à l'IS au taux de 25 %
- la SAS sera imposée sur les distributions que réalisera à son profit la SNC
- la SAS sera exonérée sur les distributions reçues de la SNC au titre du régime des sociétés mères et filiales
- la SAS sera imposée sur ces 500 000 €

3. Une SCI détenue par des personnes physiques donne en location des bureaux meublés à des entreprises de la région. Les revenus de cette activité sont :

- imposables en Revenus fonciers
- imposables en BIC
- imposables en BNC
- soumis à l'IS

4. Un salarié non dirigeant d'une société commet des détournements. La perte subie par l'entreprise est :

- considérée fiscalement comme une distribution
- nécessairement déductible du résultat imposable de la société
- exclue des charges déductibles de la société
- déductible des résultats sauf si les procédures et le système de contrôle interne de la société était défaillant

5. Une SAS détient à son actif des parts d'OPCVM composées d'obligations. Ces parts ont été acquises au début de l'exercice pour 200 000 €. À la clôture de l'exercice, ces parts valent 280 000 €. Dans ces conditions :

- le gain de 80 000 € étant simplement latent, cette situation n'a aucune incidence sur le résultat comptable et sur le résultat fiscal

- le gain de 80 000 € est latent mais doit néanmoins être soumis à l'IS sans être constaté en comptabilité
- le gain de 80 000 € doit être imposé et constaté en comptabilité
- aucune des solutions précédentes

6. Un groupe de sociétés est composé de 4 sociétés A, B, C et D qui se présente comme suit :



La société B est une société espagnole soumise en Espagne à un impôt équivalent à l'IS français. Les sociétés A, C et D sont soumises à l'IS français au taux de droit commun.

Dans ces conditions, au regard du régime d'intégration fiscale, le périmètre du groupe :

- peut comprendre les sociétés A, B, C et D
- ne peut comprendre que C et D
- ne peut comprendre que A et B
- peut comprendre les sociétés A, C et D

7. Laquelle de ces propositions est exacte :

- ne pas constituer une provision constitue une faute en droit fiscal mais pas en droit comptable
- une provision qui revêt un caractère facultatif au plan fiscal doit être décaissée
- une provision comptabilisée peut être déduite ou non fiscalement dans la mesure où les provisions ne sont pas obligatoires en droit fiscal
- une provision régulièrement comptabilisée n'est pas nécessairement déductible sur le plan fiscal

8. Dans le régime du report en arrière des déficits (*carry-back*) :

- le déficit reportable en arrière n'est pas plafonné contrairement au report en avant
- le déficit reportable peut s'imputer sur les bénéfices des trois derniers exercices
- le déficit reportable peut s'imputer sur les bénéfices des 5 derniers exercices
- aucune des propositions ne convient

9. Quelle proposition est correcte ?

- Comptablement, sauf exception, on amortit par unités d'œuvre et à défaut selon le mode linéaire
- Comptablement, sauf exception, on amortit par unités d'œuvre et à défaut selon la méthode de l'amortissement réel
- Fiscalement, la méthode de l'amortissement par unités d'œuvre n'est pas possible
- Fiscalement, on doit amortir selon la méthode de l'amortissement dégressif dès que cela est possible



DEUXIÈME PARTIE : CAS PRATIQUE DE FISCALITÉ

(6 points)

Exercice 1 (4 points)

La SAS ALPHA dont les exercices coïncident avec l'année civile et qui est soumise à l'IS dans les conditions de droit commun a décidé de vendre, courant 2021, les titres qu'elle détient dans le capital de la société BETA, titres acquis il y a trois ans pour 500 000 € et qui représentent 18 % du capital de cette société. La cession est consentie au prix de 450 000 €. A la clôture de l'exercice précédent (2019), une dépréciation avait été constatée en comptabilité pour 20 000 €.

Il convient de lire 2020 et non pas 2019.

Question 1 (1 point)

Quel est le régime fiscal de la cession des titres ?

Question 2 (0,5 point)

Que devient la dépréciation constatée en 2020 et avec quelle conséquence fiscale ?

Question 3 (0,5 point)

Si la participation détenue dans le capital de la société BETA avait été acquise il y a 18 mois, la réponse à la première question aurait-elle été différente ?

La SAS ALPHA détient par ailleurs 96 % de la SA GAMMA, société anonyme soumise à l'IS dans les conditions de droit commun. La SA GAMMA détient quant à elle 98 % de la SNC DELTA, société en nom collectif qui a opté pour l'IS il y a cinq ans. Les pourcentages donnés s'entendent en droits de vote et en droits financiers.

Question 4 (1,5 point)

Est-il possible de constituer un groupe fiscalement intégré entre les sociétés ALPHA, GAMMA et DELTA ? Justifier votre réponse.

Question 5 (0,5 point)

La réponse serait-elle la même si la SA GAMMA était une société implantée en Belgique ?

Exercice 2 (2 points)

La société LE JARDIN FRANÇAIS est une SAS qui fabrique et commercialise des chaises et tables de jardin de différents styles. Elle connaît un grand succès dans ses activités. Elle commercialise ses produits dans différents pays de l'Union européenne mais aussi hors Union européenne. La société a par ailleurs conservé et transformé ses anciens

bureaux qui ont été redécoupés en une dizaine d'appartements donnés en location à usage d'habitation. Enfin, la société LE JARDIN FRANÇAIS a pris des participations dans différentes sociétés intervenant dans le secteur des loisirs domestiques. Ces prises de participation sont à visée essentiellement financière.

Question 1 (1 point)

Indiquer quelle est la situation de la société LE JARDIN FRANÇAIS au regard de la TVA.

La société LE JARDIN FRANÇAIS a reçu trois factures au cours du mois dernier

- Une facture d'un consultant financier pour l'étude d'une nouvelle prise de participation dans une autre société du secteur des loisirs (10 000 € HT - TVA 20 %)
- Une facture correspondant au changement des boîtes aux lettres dans l'immeuble donné en location (3 000 € HT - TVA 20 %)
- Une facture correspondant au changement complet du mobilier dans le bureau du président de la société et dans le bureau de sa secrétaire (5 000 € HT - TVA 20 %)

Question 2 (1 point)

La TVA sur ces trois factures est-elle déductible pour la société LE JARDIN FRANÇAIS.

Si oui, dans quelle proportion ? si non, pourquoi ? (aucun calcul n'est demandé)



TROISIÈME PARTIE : QCM DROIT

(3 points)

Une seule réponse possible.

1. Qu'est-ce qu'une sauvegarde accélérée ?

- Une procédure de sauvegarde courte où le débiteur impose son plan à ses créanciers
- Une procédure où on impose aux créanciers minoritaires la solution adoptée par les créanciers majoritaires
- Une procédure de sauvegarde sans actif immobilier
- Une procédure de sauvegarde pour les petits commerçants

2. Le commissaire aux comptes doit-il donner son avis avant l'adoption d'un plan de redressement ?

- Oui
- Oui à chaque fois qu'il y a des comptes consolidés
- Non
- Oui uniquement en cas de plan de redressement

3. Qu'est-ce que la banqueroute ?

- L'équivalent de la liquidation judiciaire
- Une infraction pénale pouvant conduire le dirigeant en prison
- Un terme générique pour évoquer le droit des entreprises en difficulté
- Une liquidation judiciaire spécifique à la banque

4. Qu'est-ce que le soutien abusif ?

- Une action en responsabilité contre un créancier qui a octroyé trop de crédit au débiteur
- Une action en responsabilité contre le débiteur qui a été soutenu financièrement de manière abusive par une banque
- Une action en annulation de la créance bancaire qui est jugée abusive
- Une action en inopposabilité de la créance bancaire qui est jugée abusive

5. Dans les SAS, en matière de conventions réglementées :

- le président présente aux associés un rapport sur ces conventions, même en présence d'un commissaire aux comptes
- si un conseil d'administration ou de surveillance est statutairement prévu, il doit approuver la convention avant sa conclusion
- l'absence d'approbation de la convention par le ou les associés peut entraîner son annulation
- les conséquences dommageables de la convention pour la société peuvent être mises à la charge de la personne intéressée à ladite convention

6. La désignation irrégulière ou l'absence de désignation d'un commissaire aux comptes en violation des exigences légales impératives :

- n'a pas d'incidence sur la validité des délibérations de l'assemblée générale
- est une cause de nullité des délibérations de toute assemblée générale, sans faculté de régularisation
- est une cause de nullité des délibérations de toute assemblée générale, avec faculté de régularisation
- n'est pas sanctionnée, ni civilement ni pénalement

7. Le gérant de SARL peut être révoqué :

- uniquement à l'unanimité des associés
- à la majorité simple des parts sociales, à tout moment et pour un juste motif
- à la majorité absolue des parts sociales, à tout moment et sans juste motif
- par décision de justice pour cause légitime

8. En cas de fusion entre deux SA :

- le projet de fusion est obligatoirement soumis à l'assemblée des obligataires de la société absorbante
- les obligataires de la société absorbée sont remboursés préalablement à la réalisation de l'opération
- les créanciers non obligataires des SA peuvent former opposition à l'opération sous certaines conditions
- l'exercice du droit d'opposition empêche la réalisation de la fusion

9. Le bénéficiaire effectif détient :

- moins de 25 % du capital et des droits de vote de la société ou entité déclarante
- plus de 25 % du capital et des droits de vote de la société ou entité déclarante
- plus de 25 % du capital ou des droits de vote de la société ou entité déclarante
- 25 % du capital et des droits de vote de la société ou entité déclarante.



QUATRIÈME PARTIE : CAS PRATIQUE DE DROIT

(5 points)

Monsieur Jean-Sébastien PAUL est restaurateur depuis 2000. Il exerce son activité dans le cadre d'une EURL dont il est gérant.

Il vous est demandé votre analyse des trois situations suivantes :

Première situation (1,5 point)

La crise sanitaire a malheureusement fait grandement chuter son chiffre d'affaires (80 000 € hors taxe en 2021) et il n'a désormais plus de salariés.

Il concède quelques difficultés de trésorerie sans pour autant risquer l'état de cessation des paiements. Aussi voudrait-il obtenir, sous l'égide du tribunal, une négociation amiable avec ses principaux créanciers.

Il raisonne sur une durée de six mois pour parvenir à un accord avec ses fournisseurs les plus récalcitrants et voudrait qu'un délai de paiement supplémentaire puisse être imposé aux créanciers les moins coopérants.

Il craint aussi « le qu'en dira-t-on » et veut ainsi que sa situation demeure confidentielle notamment vis-à-vis de ses concurrents.

Il ajoute avoir un besoin « d'argent frais » à injecter par une banque.

Deuxième situation (1,5 point)

Aux côtés de son épouse Madame Coralie PAUL, avec laquelle il est marié sous le régime de la séparation de biens, il est également associé d'une SAS, la « SAS du Soleil ».

Chaque époux détient 50% du capital social, la propriété des actions n'étant pas démembrée. Pour éviter les blocages, une clause des statuts stipule que « *les décisions collectives des associés sont adoptées à la majorité du tiers des droits de vote des associés, présents ou représentés, habilités à prendre part au vote considéré* ».

Il se trouve que, récemment, la « SAS du Soleil » a approché la « SAS de la Lune » pour un projet de fusion-absorption.

Cette fusion est motivée par les informations communiquées par le directeur général de la « SAS du Soleil ».

La responsabilité pénale de la « SAS du Soleil » pourrait être retenue et Madame Coralie PAUL espère y échapper à la suite de la fusion. Monsieur PAUL s'oppose à l'opération car il craint de ne pas retrouver son poste de Président de la SAS au sein de la nouvelle société.

Madame Coralie PAUL se demande quant à elle si elle peut valider seule la fusion-absorption de la « SAS du Soleil » par la « SAS de la Lune ».

Troisième situation (2 points)

Monsieur Jean-Sébastien PAUL fait alors pression sur le directeur général de la SAS car ce dernier a conclu un contrat pour un montant de 200 000 € au nom de la société.

Or, une clause des statuts précise que : « Pour tous les actes effectués au nom et pour le compte de la SAS d'un montant supérieur à 100 000 €, l'accord des associés doit être donné par une décision des associés adoptée à la majorité du tiers des droits de vote des associés, présents ou représentés, habilités à prendre part au vote considéré ».

Cette clause n'a pas été respectée puisque les associés n'ont pas été consultés. Monsieur Jean-Sébastien a contacté le cocontractant de la SAS et lui a fait part que le contrat serait nul.

Le contractant de la « SAS du Soleil » est furieux et menace d'agir en responsabilité civile à l'encontre du directeur général et de demander l'exécution forcée de l'acte.

Monsieur Jean-Sébastien PAUL précise, de son côté, qu'il n'hésitera pas à engager la responsabilité civile du directeur général également, tout en demandant sa révocation judiciaire.

CINQUIÈME PARTIE : COMMENTAIRE DE DOCUMENT

Après avoir pris connaissance de l'annexe 1, vous répondrez aux questions suivantes.

La société CARBOY est une SAS créée l'année dernière par cinq actionnaires.

Elle a pour objet l'organisation d'événements festifs de type fiançailles, mariage, enterrement de vie de célibataires et propose à la location des véhicules de luxe.

Question 1 (1 point)

La présence d'un commissaire aux apports est-elle toujours obligatoire dans une SAS ?

Question 2 (1 point)

La responsabilité pénale du commissaire aux apports peut-elle être engagée, car il vient de s'apercevoir qu'il a évalué sans le savoir le véhicule « *Rolls Royce* » sur la base d'un compteur qui avait été trafiqué auparavant par l'associé apporteur, Monsieur Jérôme ?

Que doit-il faire, maintenant qu'il est au courant ?

Question 3 (1 point)

Un actionnaire serait-il fondé à agir directement contre Monsieur Jérôme sur le terrain de la responsabilité civile ?



ANNEXE 1 : COMMENTAIRE DE DOCUMENT

Extrait des statuts de la société CARBOY

(les noms des intervenants ont été changés)

« Lors de la constitution, les associés soussignés, apportent à la société :

Apports en numéraire

Une somme en numéraire de 100 000 €, correspondant à 100 000 actions ordinaires de 1 € de valeur nominale chacune, souscrites en totalité et libérées intégralement à concurrence de 100 000 € par chacun des cinq actionnaires soit un total de 500 000 €.

La somme correspondante a été déposée, conformément à la loi, au crédit d'un compte ouvert au nom de la société en formation, auprès de la banque CLC, ainsi qu'il résulte d'un certificat délivré par cette banque le 25 octobre 2021, sur présentation de l'état de souscription mentionnant la somme versée par les cinq actionnaires.

Apports en nature :

Un associé, Monsieur JÉRÔME apporte à la Société, sous les garanties ordinaires et de droit, les biens ci-après désignés et estimés comme suit :

- Un site internet, dédié à l'événementiel et permettant de :

- Archiver et partager leurs traces GPS de routes et vols.
- Archiver et partager leurs photos.

Évalué à 42 300 €.

- Une voiture *Rolls Royce Ghost* de 2016 avec 35 800 km au compteur

Évaluée à 230 000 €.

Valeur totale : 272 300 €.

En rémunération de cet apport, Monsieur Jérôme reçoit 272 300 actions de 1 € de valeur nominale chacune, intégralement libérées.

Cette estimation a été effectuée au vu d'un rapport établi en date du 21/11/2021, sous sa responsabilité, par Monsieur Lambda, Commissaire aux Apports désigné en date du 20/10/2021. Le rapport a été déposé à l'adresse du siège social trois jours au moins avant la signature des statuts et un exemplaire demeurera annexé à chacun des originaux des présentes.

Total des apports : 772 300 €. »

Session 2022 – Droit et vie des affaires – Corrigé

Durée de l'épreuve : 4 heures – coefficient : 3

PREMIÈRE PARTIE : QCM FISCALITÉ (3 POINTS SUR 20)

1. Une SAS cède des titres de participation et constate à cette occasion une plus-value de 500 000 €. Cette plus-value :

- n'est pas imposable
- est toujours soumise à l'IS au taux de droit commun
- est soumise sous certaines conditions à un taux zéro déduction faite d'une quote-part de frais et charges
- aucune des solutions précédentes

Si les titres ont été détenus au moins deux ans, la plus-value dégagée est qualifiée de plus-value à long terme. Dans ce cas, elle est éligible à un taux d'imposition de 0 % (donc exonérée), sauf une quote-part pour frais et charges de 12 % qui doit être maintenue dans le résultat fiscal.

Si les titres ont été détenus moins de deux ans, la plus-value dégagée est qualifiée de plus-value à court terme. Dans ce cas elle doit être maintenue dans le résultat fiscal imposable au taux de droit commun.

Seule la réponse c. est donc correcte.

2. Une SAS détient 100 % du capital d'une société en nom collectif. La SNC, qui n'a exercé aucune option fiscale, réalise à la clôture de l'exercice un résultat comptable de 200 000 € et un résultat fiscal de 500 000 €. Dans ces conditions :

- la SNC sera soumise à l'IS au taux de 25 %
- la SAS sera imposée sur les distributions que réalisera à son profit la SNC
- la SAS sera exonérée sur les distributions reçues de la SNC au titre du régime des sociétés mères et filiales
- la SAS sera imposée sur ces 500 000 €

L'énoncé de la question indique que la SNC n'a exercé aucune option fiscale. S'agissant d'une société de personnes, elle n'est donc pas soumise à l'IS et la réponse a. est erronée.

Concernant la SAS, et en l'absence de précision dans l'énoncé, son régime d'imposition est l'IS. Les résultats de sa filiale, SNC société de personnes fiscalement transparente, lui sont remontés directement lors de chaque exercice : elle doit réintégrer/déduire

extra-comptablement la quote-part du bénéfice/de la perte qui lui revient dans le résultat de sa filiale. En revanche, les éventuelles distributions de dividendes ultérieures dont elle peut bénéficier ne sont plus taxées et doivent être réintégrées dans son résultat fiscal. Et les éventuelles dépréciations de titres qu'elle peut être amenée à constater sur cette filiale ne sont pas déductibles non plus.

La réponse d. est donc la seule réponse correcte (la réponse c. pourrait l'être également, sans la mention « au titre du régime des sociétés mères et filiales », qui ne trouve à s'appliquer que pour les filiales soumises à l'IS).

3. Une SCI détenue par des personnes physiques donne en location des bureaux meublés à des entreprises de la région. Les revenus de cette activité sont :

- imposables en Revenus fonciers
- imposables en BIC
- imposables en BNC
- soumis à l'IS*

Bien qu'elles soient « civiles » par leur forme, l'article 206 § 2 du CGI assujettit automatiquement à l'impôt sur les sociétés les sociétés civiles qui se livrent à une exploitation ou à des opérations présentant un caractère industriel ou commercial. Or la location meublée est considérée comme tel par le CGI (art. 35, I-5° bis), et la réponse d. est exacte. Si la location était nue, l'activité serait imposable de plein droit en « Revenus fonciers » (avec option possible pour l'IS).

4. Un salarié non dirigeant d'une société commet des détournements. La perte subie par l'entreprise est :

- considérée fiscalement comme une distribution
- nécessairement déductible du résultat imposable de la société
- exclue des charges déductibles de la société
- déductible des résultats sauf si les procédures et le système de contrôle interne de la société était défaillant*

Les détournements commis par les salariés constituent en principe une charge déductible des résultats de la société. Mais la jurisprudence (notamment la décision du 05/10/2007 du Conseil d'État) précise qu'ils ne sont déductibles que s'ils ont été commis « à l'insu des dirigeants », c'est-à-dire si « ces derniers n'ont pas eu effectivement connaissance des détournements ou n'ont pas concouru, par leur comportement délibéré ou par leur carence manifeste dans l'organisation de l'entreprise, notamment dans le domaine du contrôle interne, à de tels détournements » (CE 5-10-2007 n° 291049). Ainsi, si l'administration peut apporter la preuve d'un système de contrôle interne défaillant, elle est fondée à rejeter la déductibilité des détournements. C'est la réponse d. qui est correcte.

5. Une SAS détient à son actif des parts d'OPCVM composées d'obligations. Ces parts ont été acquises au début de l'exercice pour 200 000 €. À la clôture de l'exercice, ces parts valent 280 000 €. Dans ces conditions :

- le gain de 80 000 € étant simplement latent, cette situation n'a aucune incidence sur le résultat comptable et sur le résultat fiscal
- le gain de 80 000 € est latent mais doit néanmoins être soumis à l'IS sans être constaté en comptabilité
- le gain de 80 000 € doit être imposé et constaté en comptabilité
- aucune des solutions précédentes

L'énoncé ne donnant pas de précision sur le régime fiscal de la SAS, on peut considérer qu'elle est soumise à l'IS, régime qui lui est applicable de droit commun. Or dans le régime de l'IS, les titres d'OPCVM et de certains placements collectifs, français ou étrangers, donnent lieu à la clôture de chaque exercice à l'évaluation de leur valeur liquidative et les plus ou moins-values latentes sont comprises dans le résultat imposable de l'exercice. La réponse b. est donc correcte. Cette règle est purement fiscale et, conformément au principe de prudence, le gain latent ne doit pas être comptabilisé en comptabilité (réponse c. erronée).

6. Un groupe de sociétés est composé de 4 sociétés A, B, C et D qui se présente comme suit :



La société B est une société espagnole soumise en Espagne à un impôt équivalent à l'IS français. Les sociétés A, C et D sont soumises à l'IS français au taux de droit commun. Dans ces conditions, au regard du régime d'intégration fiscale, le périmètre du groupe :

- peut comprendre les sociétés A, B, C et D
- ne peut comprendre que C et D
- ne peut comprendre que A et B
- peut comprendre les sociétés A, C et D

Pour qu'elles soient intégrées dans le périmètre du groupe, le capital des filiales doit être détenu à 95 % au moins, directement ou indirectement, par la société mère de manière continue pendant toute la durée de l'exercice. Les droits détenus indirectement sont ceux qui sont détenus par l'intermédiaire d'une ou plusieurs sociétés membres du groupe. Le pourcentage est apprécié en multipliant entre eux les taux de détention successifs dans la chaîne des participations mais la détention à 95 % au moins est assimilée à une détention à 100 %.

Au regard de cette seule règle, les 3 sociétés B, C et D pourraient faire partie du périmètre d'intégration.

Mais, par ailleurs, un groupe fiscalement intégré ne peut comprendre que des sociétés soumises à l'IS français, ce qui exclut la société B du périmètre (réponses a. et c. erronées). Cependant, les sous-filiales françaises détenues par l'intermédiaire de sociétés étrangères (ou d'établissements stables) implantées au sein de l'Union européenne, en Islande, en Norvège ou au Liechtenstein, qui remplissent les autres conditions pour être membres, peuvent être incorporées dans un groupe fiscal. Ainsi C et D peuvent être intégrées, bien que B soit espagnole.

La réponse correcte est donc d.

7. Laquelle de ces propositions est exacte :

- ne pas constituer une provision constitue une faute en droit fiscal mais pas en droit comptable
- une provision qui revêt un caractère facultatif au plan fiscal doit être décaissée
- une provision comptabilisée peut être déduite ou non fiscalement dans la mesure où les provisions ne sont pas obligatoires en droit fiscal
- une provision régulièrement comptabilisée n'est pas nécessairement déductible sur le plan fiscal*

Sur le plan fiscal, une société a la possibilité (ce n'est pas obligatoire, réponse a. erronée) de déduire une provision si celle-ci remplit les cinq conditions générales suivantes :

1. Elle doit être destinée à faire face à une perte ou à une charge déductible.
2. La perte ou la charge doit être nettement précisée.
3. La perte ou la charge doit être probable.
4. La probabilité de la perte ou de la charge doit résulter d'événements en cours.
5. La provision doit être comptabilisée.

Une provision régulièrement comptabilisée doit être prise en compte dans le résultat fiscal de l'exercice (réponse c. erronée), mais elle n'est pas nécessairement déductible (cf. condition n° 1) : la réponse d. est correcte. Par définition, une provision n'est pas certaine et peut donc, au final, ne pas être décaissée (réponse b. erronée).

8. Dans le régime du report en arrière des déficits (*carry-back*) :

- le déficit reportable en arrière n'est pas plafonné contrairement au report en avant
- le déficit reportable peut s'imputer sur les bénéfices des trois derniers exercices
- le déficit reportable peut s'imputer sur les bénéfices des 5 derniers exercices
- aucune des propositions ne convient*

Le déficit constaté au cours d'un exercice est reportable sur le seul bénéfice de l'exercice précédent (réponses b. et c. erronées) dans la limite du montant le plus faible entre ce bénéfice et un montant de 1 M € (réponse a. erronée, il y a bien un plafonnement).

Le déficit qui n'a pas pu être reporté en arrière demeure reportable en avant dans les conditions habituelles.

La réponse d. est donc la seule réponse correcte car aucune des autres propositions ne conviennent.

9. Quelle proposition est correcte ?

- Comptablement, sauf exception, on amortit par unités d'œuvre et à défaut selon le mode linéaire*
- Comptablement, sauf exception, on amortit par unités d'œuvre et à défaut selon la méthode de l'amortissement réel
- Fiscalement, la méthode de l'amortissement par unités d'œuvre n'est pas possible
- Fiscalement, on doit amortir selon la méthode de l'amortissement dégressif dès que cela est possible

En comptabilité, « le mode d'amortissement retenu doit refléter la dépréciation effective d'un actif, c'est-à-dire le rythme de consommation des avantages économiques attendus par l'entreprise » (PCG art. 214-13).

Pour calculer l'utilisation d'un bien par une entité, il convient de mesurer la consommation des avantages économiques attendus par des unités d'œuvre. Si cette consommation est déterminée en termes d'unités de temps, elle revient à l'amortissement linéaire, qui est appliqué à défaut de mode mieux adapté (ou par simplification). Mais l'entreprise peut aussi retenir d'autres unités d'œuvre qui reflètent plus correctement le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif (PCG art. 214-13) et qui conduisent à un amortissement variable, ou « réel ».

La réponse a. est donc correcte, à l'inverse de la réponse b.

En fiscalité, le mode d'amortissement par unités d'œuvre est possible, mais il revêt un caractère exceptionnel, qui ne trouve à s'appliquer que dans des cas limités (réponse c. erronée). Sont admis le régime de droit commun du système linéaire et le système dégressif qui n'est ouvert qu'à certains biens. Le mode dégressif correspond à une opportunité offerte à l'entreprise d'amortir plus rapidement un bien, il ne constitue pas une obligation (réponse d. erronée).

DEUXIÈME PARTIE : CAS PRATIQUE DE FISCALITÉ (6 POINTS SUR 20)

Le cas pratique comprend un premier exercice à 4 points comprenant 5 questions et un deuxième exercice à 2 points comprenant 2 questions.

Le candidat ne peut pas consacrer plus de 72 mn (4 heures x 60 mn x 6/20) pour cette 2^e partie à 6 points sur 20. Compte tenu du temps nécessaire à la lecture du sujet, à l'écriture de son corrigé et à la relecture des copies rédigées par le candidat, il semble prudent de limiter le temps à 63 mn ce qui, en moyenne (en oubliant volontairement les coefficients de chaque question), correspond à 9 mn par question.

Exercice 1 - 4 points sur 20 (SAS ALPHA)

Question 1 (1 point)

Quel est le régime fiscal de la cession des titres ?

Les titres en portefeuille sont classés en deux catégories au plan fiscal :

Les titres de participation sont :

- Les titres classés en « Titres de participation » en comptabilité, ce qui est présumé au-delà de 10% de capital détenu.
- Les titres n'ayant pas la nature comptable de titres de participation, mais inscrits dans une subdivision spéciale du compte de bilan et qui :
 - soit ouvrent droit au régime des sociétés mères :
 - détention d'au-moins 5% des droits de vote,
 - pour au moins 2 ans
 - soit ont été acquis en exécution d'une OPA ou OPE.

Les autres titres sont des « Titres de placement ».

Ici, il s'agit d'une cession de titres de participation car la SAS ALPHA détenait 18% de la société BETA depuis trois ans. Leur cession relève donc du régime des plus-values et moins-values dans le cadre de l'IS.

Les titres ont été acquis depuis plus de deux ans, le résultat constitue donc une moins-value à long terme.

Il s'agit ici d'une moins-value de 50 000 € qui n'est pas déductible du résultat imposable (taux de 0 %).

Question 2 (0,5 point)

Que devient la dépréciation constatée en 2020 et avec quelle conséquence fiscale ?

Les titres étant cédés, la dépréciation qui avait été constatée à la clôture de l'exercice précédent devient sans objet et doit être reprise en comptabilité.

Du point de vue fiscal, la dépréciation des titres de participation n'avait pas été admise en déduction lors de sa constatation en comptabilité ; par symétrie, la reprise de la dépréciation n'est pas imposable et devra donc être déduite extra comptablement (pour 20 000 €).

Question 3 (0,5 point)

Si la participation détenue dans le capital de la société BETA avait été acquise il y a 18 mois, la réponse à la première question aurait-elle été différente ?

Le résultat de cession des titres de participation détenus depuis moins de deux ans est compris dans le résultat taxable au taux de droit commun . Le résultat aurait été fiscalement admis en déduction pour la détermination du résultat imposable.

Question 4 (1,5 point)

Est-il possible de constituer un groupe fiscalement intégré entre les sociétés ALPHA, GAMMA et DELTA dont les exercices coïncident tous avec l'année civile ? Justifier votre réponse.

Pour faire partie d'un groupe fiscalement intégré, les filiales doivent être détenues directement ou indirectement à plus de 95 % de manière continue pendant l'exercice, et les sociétés concernées doivent relever de l'impôt sur les sociétés, de plein droit ou sur option. Les droits détenus indirectement sont ceux qui sont détenus par l'intermédiaire d'une ou plusieurs sociétés membres du groupe. Le pourcentage est alors apprécié en multipliant entre eux les taux de détention successifs dans la chaîne des participations mais la détention à 95 % au moins est assimilée à une détention à 100 %.

Ici, les sociétés GAMMA et DELTA relèvent de l'IS et sont détenues à 95 % au moins ; elles peuvent donc être comprises dans le périmètre d'intégration.

En revanche, il faut également vérifier que la société ALPHA n'est pas elle-même détenue à plus de 95 % par une autre société soumise à l'IS. Sinon, elle ne pourrait être la société tête de ce groupe, mais devrait être une filiale intégrée de la société mère située au-dessus d'elle.

Question 5 (0,5 point)

La réponse serait-elle la même si la SA GAMMA était une société implantée en Belgique ?

Un groupe fiscalement intégré ne peut comprendre que des sociétés soumises à l'IS français, ce qui exclut la société GAMMA du périmètre, si elle est implantée en Belgique. Cependant, les sous-filiales françaises détenues par l'intermédiaire de sociétés étrangères (ou d'établissements stables) implantées au sein de l'Union européenne, en Islande, en Norvège ou au Liechtenstein, qui remplissent les autres conditions pour être membres,

peuvent être incorporées dans un groupe fiscal. Ainsi DELTA pourrait être intégrée, bien que GAMMA soit espagnole.

Ainsi, si GAMMA était Belge, ALPHA et DELTA pourraient constituer un groupe fiscalement intégré.

Exercice 2 - 2 points sur 20 (société LE JARDIN FRANÇAIS)

Question 1 (1 point)

- Au titre de son activité de fabrication et vente, la société a la qualité d'assujettie redevable de la TVA.
- Au titre de son activité de location d'immeuble à usage d'habitation, elle est exonérée de TVA (assujettie non redevable).
- Au titre de son activité de gestion de participation, elle est présumée exercer une activité qui n'est pas économique, donc hors du champ d'application de la TVA.

À ce titre, la société LE JARDIN FRANÇAIS est redevable et assujettie partiellement à la TVA.

Question 2 (1 point)

La société LE JARDIN FRANÇAIS a reçu trois factures au cours du mois dernier

Le principe de déduction de la TVA est l'affectation :

- Achat qui se rapporte à une opération taxée : la TVA est intégralement déductible.
- Achat qui se rapporte à une opération non taxée (hors champ ou exonérée) : la TVA n'est pas du tout déductible.
- Achat qui se rapporte à l'ensemble des activités de l'entreprise : la TVA est donc déductible dans la limite du coefficient de déduction : coefficient d'assujettissement X coefficient de taxation X coefficient d'admission.

• *Facture d'un consultant financier pour l'étude d'une nouvelle prise de participation dans une autre société du secteur des loisirs (10 000 € HT - TVA 20 %)*

Opération qui se rapporte exclusivement à une activité hors du champ d'application de la TVA, donc TVA non déductible.

• *Facture correspondant au changement des boîtes aux lettres dans l'immeuble donné en location (3 000 € HT - TVA 20 %)*

Opération qui se rapporte exclusivement à une opération exonérée de TVA, donc TVA non déductible.

• *Facture correspondant au changement complet du mobilier dans le bureau du président de la société et dans le bureau de sa secrétaire (5 000 € HT - TVA 20 %)*

TVA déductible en totalité.

TROISIÈME PARTIE : QCM DROIT (3 POINTS SUR 20)

1. Qu'est-ce qu'une sauvegarde accélérée ?

- Une procédure de sauvegarde courte où le débiteur impose son plan à ses créanciers
- Une procédure où on impose aux créanciers minoritaires la solution adoptée par les créanciers majoritaires
- Une procédure de sauvegarde sans actif immobilier
- Une procédure de sauvegarde pour les petits commerçants

La sauvegarde accélérée est une nouvelle procédure, créée par l'ordonnance 2021-1193 du 15 septembre 2021 et applicable aux procédures ouvertes depuis le 1^{er} octobre 2021, dans le cadre de la transposition de la directive « restructuration et insolvabilité ».

La procédure de sauvegarde accélérée est ouverte à la demande d'un débiteur engagé dans une procédure de conciliation, tendant à assurer la pérennité de l'entreprise. Elle est réservée aux débiteurs qui dépassent : 20 salariés, 3 millions € de chiffre d'affaires hors taxes et 1 500 000 € pour le total du bilan. Ces seuils permettent ainsi d'appliquer la sauvegarde accélérée à des petites et moyennes entreprises mais elle n'est pas réservée aux « petits commerçants » et ne prévoit pas de conditions particulières en termes d'actif détenu (réponses c. et d. erronées).

Cette période est de deux mois à compter du jugement d'ouverture, prorogeables par le tribunal pour une durée totale de quatre mois.

Sont au préalable constitués et réunis les comités de créanciers (les « classes de parties »), établissements de crédit et fournisseurs, et le cas échéant l'assemblée des obligataires. Le tribunal doit vérifier qu'il préserve les intérêts de tous les créanciers et proposer un plan. Celui-ci doit être adopté à la majorité (et non selon la décision du débiteur, réponse a. erronée), sa décision s'imposant à la minorité : si une ou plusieurs classes de parties affectées n'adoptent pas le plan, le débiteur ou l'administrateur judiciaire, en accord avec le débiteur, peut demander au tribunal d'arrêter le plan et de l'imposer aux classes dissidentes. Ainsi, le plan peut s'appliquer à des classes de créanciers qui pourtant y sont opposées. Ainsi, les droits des créanciers dissidents subissent (avec néanmoins un contrôle renforcé du tribunal) une atteinte en vue de permettre l'adoption d'un plan de sauvegarde ou de redressement.

2. Le commissaire aux comptes doit-il donner son avis avant l'adoption d'un plan de redressement ?

- Oui
- Oui à chaque fois qu'il y a des comptes consolidés
- Non
- Oui uniquement en cas de plan de redressement



Le commissaire aux comptes n'intervient pas concernant le plan de redressement, la réponse correcte est donc c.

3. Qu'est-ce que la banqueroute ?

- L'équivalent de la liquidation judiciaire
- Une infraction pénale pouvant conduire le dirigeant en prison
- Un terme générique pour évoquer le droit des entreprises en difficulté
- Une liquidation judiciaire spécifique à la banque

En cas d'ouverture d'une procédure de redressement judiciaire ou de liquidation judiciaire, sont coupables de banqueroute les personnes contre lesquelles a été relevé l'un des faits ci-après (Art. L. 654-2 du code de commerce) :

1. « Avoir, dans l'intention d'éviter ou de retarder l'ouverture de la procédure de redressement judiciaire "ou de liquidation judiciaire", soit fait des achats en vue d'une revente au-dessous du cours, soit employé des moyens ruineux pour se procurer des fonds.
2. Avoir détourné ou dissimulé tout ou partie de l'actif du débiteur.
3. Avoir frauduleusement augmenté le passif du débiteur.
4. Avoir tenu une comptabilité fictive ou fait disparaître des documents comptables de l'entreprise ou de la personne morale ou s'être abstenu de tenir toute comptabilité "lorsque les textes applicables en font obligation".
5. Avoir tenu une comptabilité manifestement incomplète ou irrégulière au regard des dispositions légales. »

La banqueroute est punie de cinq ans d'emprisonnement et de 75 000 € d'amende, peine alourdie si l'auteur ou le complice de banqueroute est un dirigeant. Des peines complémentaires peuvent s'appliquer.

Parmi les réponses proposées, seule la réponse b. est donc correcte.

4. Qu'est-ce que le soutien abusif ?

- Une action en responsabilité contre un créancier qui a octroyé trop de crédit au débiteur
- Une action en responsabilité contre le débiteur qui a été soutenu financièrement de manière abusive par une banque
- Une action en annulation de la créance bancaire qui est jugée abusive
- Une action en inopposabilité de la créance bancaire qui est jugée abusive

La responsabilité du banquier peut être engagée pour avoir accordé un crédit alors que la situation de la société était irrémédiablement compromise, c'est ce qu'on nomme le « soutien abusif », comme proposé à la réponse a.

5. Dans les SAS, en matière de conventions réglementées :

- le président présente aux associés un rapport sur ces conventions, même en présence d'un commissaire aux comptes

- si un conseil d'administration ou de surveillance est statutairement prévu, il doit approuver la convention avant sa conclusion
- l'absence d'approbation de la convention par le ou les associés peut entraîner son annulation
- les conséquences dommageables de la convention pour la société peuvent être mises à la charge de la personne intéressée à ladite convention*

Dans la SAS, le président présente le rapport sur les conventions réglementées que dans le cas où la société ne dispose pas d'un commissaire aux comptes, car c'est en principe à ce dernier qu'en incombe la présentation (réponse a. erronée).

À la différence des sociétés anonymes et en commandite par actions, il n'existe pas d'autorisation préalable pour les conventions réglementées dans les SAS. Les statuts pourraient néanmoins prévoir une telle autorisation. L'existence « d'un conseil d'administration (ou de surveillance) statutairement prévu » ne présume pas de cette clause statutaire d'autorisation préalable, la réponse b. n'est donc pas satisfaisante.

Enfin, les conventions non approuvées produisent leurs effets, à charge pour l'intéressé, le président et les autres dirigeants, d'en supporter les conséquences préjudiciables pour la société (C. com. art. L 227-10, al. 3). Il n'est pas prévu le cas de l'annulation pour fraude comme pour la SA. La réponse c. est donc erronée et la réponse d. est correcte.

6. La désignation irrégulière ou l'absence de désignation d'un commissaire aux comptes en violation des exigences légales impératives :

- n'a pas d'incidence sur la validité des délibérations de l'assemblée générale
- est une cause de nullité des délibérations de toute assemblée générale, sans faculté de régularisation
- est une cause de nullité des délibérations de toute assemblée générale, avec faculté de régularisation [article L. 820-3-1 du code de commerce]*
- n'est pas sanctionnée, ni civilement ni pénalement

Le défaut de désignation régulière ou l'absence de désignation du ou des commissaires aux comptes :

- a pour conséquence la nullité des délibérations prises par l'assemblée générale ; mais l'action en nullité est éteinte si les délibérations visées font l'objet d'une confirmation expresse par l'assemblée générale sur le rapport d'un commissaire aux comptes régulièrement désigné (C. com. art. L 820-3-1).
- peut engager la responsabilité civile des dirigeants à l'égard de tous ceux qui subissent un préjudice direct ;
- est puni d'un emprisonnement de deux ans et d'une amende de 30 000 € pour les dirigeants.

La réponse c. est correcte.



7. Le gérant de SARL peut être révoqué :

- uniquement à l'unanimité des associés
- à la majorité simple des parts sociales, à tout moment et pour un juste motif
- à la majorité absolue des parts sociales, à tout moment et sans juste motif
- par décision de justice pour cause légitime*

La révocation des gérants de SARL figure à l'article L. 223-25 du code de commerce, qui dispose que ces mandataires sociaux sont révocables :

- par une décision d'assemblée, mue par de justes motifs,
- ou par une décision judiciaire pour une cause légitime.

La seule bonne réponse parmi les options proposées est la réponse d.

8. En cas de fusion entre deux SA :

- le projet de fusion est obligatoirement soumis à l'assemblée des obligataires de la société absorbante
- les obligataires de la société absorbée sont remboursés préalablement à la réalisation de l'opération
- les créanciers non obligataires des SA peuvent former opposition à l'opération sous certaines conditions*
- l'exercice du droit d'opposition empêche la réalisation de la fusion

Dans le cadre d'une fusion, les décisions de la masse des obligataires sont prises en assemblée générale. Toutefois, ces décisions peuvent également être prises à l'issue d'une consultation écrite, y compris par voie électronique, si le contrat d'émission le prévoit et selon les modalités de délai et de forme définies par celui-ci.

En cas de fusion, les créanciers, dont la créance est antérieure à la date d'opposabilité aux tiers de l'opération, peuvent former opposition devant le tribunal de commerce au projet de fusion. Saisi par un créancier de la société absorbante ou de la société absorbée, le tribunal peut :

- soit rejeter l'opposition,
- soit ordonner le remboursement des créances ou la constitution de garanties si la société absorbante en offre et si ces garanties sont jugées suffisantes.

À défaut de remboursement ou de constitution des garanties, la fusion est inopposable au créancier opposant (article L. 236-14 du code de commerce).

Par conséquent le projet de fusion n'a pas à être soumis à une décision de la masse des obligataires (réponse a. erronée). La fusion n'implique pas nécessairement le remboursement préalable des obligataires (réponse b. erronée). Pour autant, ce droit d'opposition, bien réel (réponse c. correcte) n'empêche pas nécessairement la réalisation de l'opération (réponse d. erronée).

9. Le bénéficiaire effectif détient :

- moins de 25 % du capital et des droits de vote de la société ou entité déclarante
- plus de 25 % du capital et des droits de vote de la société ou entité déclarante
- plus de 25 % du capital ou des droits de vote de la société ou entité déclarante
- 25 % du capital et des droits de vote de la société ou entité déclarante.

L'article R.561-1 du code monétaire et financier définit la notion de « bénéficiaire effectif ». Dans le cas d'une société, il s'agit de la ou les personnes physiques qui :

- soit détiennent, directement ou indirectement, plus de 25 % du capital ou des droits de vote de la société ;
- soit exercent, par tout autre moyen, un pouvoir de contrôle sur la société (au sens des 3° et 4° du I de l'article L 233-3 du code de commerce).

Parmi les réponses proposées, la réponse c. reprend précisément les termes de la première condition.

QUATRIÈME PARTIE : CAS PRATIQUE DE DROIT (5 POINTS SUR 20)

Cas Jean-Sébastien PAUL, restaurateur

Il y a 3 situations à analyser.

Le candidat ne peut pas consacrer plus de 60 mn (4 heures x 60 mn x 5/20) pour cette 4^e partie à 5 points sur 20. Compte tenu du temps nécessaire à la lecture du sujet, à l'écriture de son corrigé et à la relecture des copies rédigées par le candidat, il semble prudent de limiter le temps à 48 mn ce qui, en moyenne (en oubliant volontairement les coefficients de chaque question), correspond à 16 mn pour chacune des 3 situations proposées.

Première situation 1,5 point sur 20 (négociations sous l'égide du tribunal)

Remarque : il s'agit d'un cas pratique de droit ; il serait par conséquent inopportun, pour répondre aux besoins financiers de Monsieur Jean-Sébastien PAUL, d'évoquer les Prêts Garantis par l'État (PGE).

Il s'agit d'une société commerciale unipersonnelle du secteur de la restauration qui, comme l'ensemble du secteur, rencontre des difficultés dues à la crise sanitaire de la Covid.

Les règles du droit des entreprises en difficulté lui sont bien applicables mais, s'agissant d'un commerçant, c'est le tribunal de commerce qu'il faudra solliciter.

Il faut écarter les procédures collectives de redressement judiciaire et de liquidation judiciaire car l'EURL n'est pas en état de cessation des paiements. On peut également

évoquer la procédure temporaire de traitement de sortie de crise qui n'est pas accessible pour la même raison. Par ailleurs, il faut écarter la procédure de sauvegarde qui dévoilerait publiquement les difficultés de l'EURL, ce que Jean-Sébastien PAUL veut éviter.

Désirant une négociation amiable, il convient de conseiller de recourir à un mandat *ad hoc* (art. L. 611-3 C. com.) ou à une conciliation (art. L. 611-4 C. com.). Les conditions de ces deux mécanismes sont ici remplies puisque le débiteur n'est pas en cessation des paiements mais rencontre des difficultés financières.

Il sera alors possible pour le représentant légal de l'EURL de saisir le président du tribunal de commerce par une requête exposant la situation économique, financière, sociale et patrimoniale et les besoins de financement ainsi que, le cas échéant, les moyens d'y faire face. Le nom d'un conciliateur ou d'un mandataire *ad hoc* pourra également être proposé (art. L. 611-6 C. com. pour la conciliation mais les règles sont identiques pour le mandat *ad hoc*).

Une échelle de temps de 6 mois est mentionnée pour réussir les négociations. La procédure de conciliation est ouverte par le président du tribunal qui désigne un conciliateur pour une période n'excédant pas quatre mois mais qu'il peut, par une décision motivée, proroger à la demande de ce dernier sans que la durée totale de la procédure de conciliation ne puisse excéder cinq mois (art. L. 611-6). On peut proposer de commencer par un mandat *ad hoc* et enchaîner ensuite par une conciliation avec comme conciliateur le mandataire *ad hoc* précédemment nommé. La question temporelle serait ainsi réglée tout en profitant des avantages de la conciliation.

La conciliation semble ici à privilégier au regard de ses effets et des besoins évoqués dans l'énoncé. Pour commencer, afin d'inciter les créanciers à effectuer des efforts, l'article L. 611-7 C. com. dispose que le débiteur peut demander au juge de faire application de l'article 1343-5 du code civil à l'égard d'un créancier qui l'a mis en demeure ou poursuivi, ou qui n'a pas accepté, dans le délai imparti par le conciliateur, la demande faite par ce dernier de suspendre l'exigibilité de la créance. Dans ce dernier cas, le juge peut, nonobstant les termes du premier alinéa de ce même article, reporter ou échelonner le règlement des créances non échues, dans la limite de la durée de la mission du conciliateur. Ce mécanisme incitateur n'est pas prévu dans le cadre du mandat *ad hoc*.

Il est question de faire injecter de l'argent frais par un établissement de crédit ce qui sous-entend de pouvoir bénéficier du privilège de la conciliation afin d'inciter l'octroi de crédit (art. L. 611-11 C. com.). Or, cela n'est possible qu'en cas d'accord de conciliation homologué. Certes, « le jugement d'homologation est déposé au greffe où tout intéressé peut en prendre connaissance et fait l'objet d'une mesure de publicité » (art. L. 611-10 C. com.). Cependant, par définition, l'accord de conciliation met fin aux difficultés du débiteur donc il n'est pas inquiétant que les difficultés passées de l'EURL soient alors divulguées.

Deuxième situation 1,5 point sur 20 (opération de fusion envisagée)

Les faits relatés dans l'énoncé appellent trois remarques :

1) Sur les effets de la fusion en matière de responsabilité pénale

En droit français, l'article 121-1 du code pénal dispose que « *nul n'est responsable pénalement que de son propre fait* ». De ce fait la jurisprudence française a longtemps considéré que la société absorbante ne pouvait être tenue pénalement responsable des actes commis par l'absorbée. Toutefois, par un important arrêt du 25 novembre 2020 (n° 18-86955), la chambre criminelle de la Cour de cassation s'est alignée sur la jurisprudence européenne et a réalisé un revirement de jurisprudence majeur : désormais l'absorbante est responsable des infractions commises par l'absorbée.

En ce sens, la doctrine considère que si la transmission de la responsabilité pénale de l'absorbée était exclue, une fusion constituerait un moyen pour une société d'échapper aux conséquences des infractions qu'elle aurait commises.

Dans le cas d'espèce, Coralie Paul se trompe en espérant échapper à l'engagement de la responsabilité pénale de la SAS du Soleil en procédant à une fusion.

2) Sur les effets de la fusion sur les fonctions de direction

Une fusion de sociétés entraîne la disparition de la société absorbée et des postes de direction qui vont avec : Jean-Sébastien Paul va automatiquement perdre son mandat de dirigeant au sein de l'absorbée.

Il faut que Jean-Sébastien se fasse désigner dirigeant dans l'absorbante, ce qui pourrait au demeurant être négocié.

3) Sur les modalités du vote

L'article L. 227-9 du code de commerce prévoit qu'une fusion relève d'une décision collective votée en assemblée générale.

Les statuts de la SAS du Soleil prévoient une clause avec une règle évitant les blocages mais permettant à une minorité d'emporter la décision : « les décisions collectives des associés sont adoptées à la majorité du tiers des droits de vote des associés, présents ou représentés, habilités à prendre part au vote considéré ».

De ce fait si Coralie est « pour » et Jean-Sébastien « contre », on risque d'assister à une situation de blocage. Au sens des statuts, il y aurait vote favorable mais en pratique l'opposition de Jean-Sébastien pourrait aussi fonctionner.

Troisième situation 2 points sur 20 (action contre le directeur général)

Les faits relatés dans l'énoncé appellent quatre remarques :

1) Les pouvoirs du directeur général et la validité du contrat

Le DG a conclu un contrat au nom de la société. Cela est licite car le DG peut agir au nom et pour le compte de la SAS. Toutefois, en l'espèce, il n'a pas respecté une clause

statutaire limitative des pouvoirs. L'article L. 227-6 alinéa 4 du code de commerce rappelle une règle classique en droit des sociétés : une telle clause est inopposable aux tiers.

Dès lors, le risque de nullité du contrat sur ce fondement est à écarter. Le cocontractant a parfaitement le droit de demander une exécution forcée de son contrat.

2) L'action en responsabilité civile du tiers contractant contre le directeur général

Une telle action suppose une faute du DG alors que l'énoncé laisse plutôt supposer une certaine légèreté (ou incompétence) de la part du DG.

Par ailleurs, si le contrat est bien exécuté, le cocontractant ne subirait pas de dommage et il manquerait un des trois éléments fondamentaux pour engager une action en responsabilité civile (une faute, un dommage, un lien de causalité entre la faute et le dommage).

3) L'action en responsabilité civile de Jean-Sébastien Paul contre le DG

Jean-Sébastien n'est pas un tiers à la société : la simple violation des statuts suffit pour caractériser la faute.

Nonobstant, il faut distinguer le dommage de la société et le dommage de Jean-Sébastien. Ce dernier va devoir démontrer un préjudice personnel distinct de celui de la société, et un lien de causalité avec la violation statutaire pour pouvoir agir contre le DG.

4) Sur la révocation judiciaire d'un dirigeant de SAS

Dans une société anonyme les administrateurs peuvent être révoqués à tout moment par l'Assemblée Générale ordinaire (article L. 225-18).

En revanche la loi ne prévoit pas la révocation d'un président de SAS.

Cette révocation est impossible sauf si les statuts la prévoient, ce que l'énoncé ne précise pas.

CINQUIÈME PARTIE : COMMENTAIRE DE DOCUMENT (3 POINTS SUR 20)

Il y a 3 questions basées sur l'annexe 1 (SAS Carboy).

Question 1 - 1 point (présence d'un commissaire aux apports)

L'article L. 225-8 du code de commerce, applicable aux SA comme aux SAS, exige la nomination d'un commissaire aux apports en cas d'apports en nature.

Néanmoins l'article L. 227-1 indique : « Par dérogation au premier alinéa de l'article L. 225-14, les futurs associés peuvent décider à l'unanimité que le recours à un commissaire aux apports ne sera pas obligatoire, lorsque la valeur d'aucun apport en nature n'excède un montant fixé par décret [30.000 €] et si la valeur totale de l'ensemble des apports en nature non soumis à l'évaluation d'un commissaire aux apports n'excède pas la moitié du capital ».

En l'espèce, les apports en nature effectués au bénéfice de la SAS Carboy excèdent largement la valeur de 30 000 €. En conséquence, les fondateurs ont l'obligation de désigner un commissaire aux apports qui, sous sa responsabilité, va procéder à l'évaluation.

Question 2 – 1 point (compteur trafiqué)

Le délit de majoration frauduleuse des apports suppose deux éléments :

- un élément matériel, par exemple (comme c'est le cas ici) accorder à un bien une valeur supérieure à sa valeur réelle ;
- un élément moral : l'acte doit avoir été fait de manière frauduleuse, par exemple (comme c'est le cas ici) trafiquer le compteur kilométrique d'une voiture.

Dans le cas d'espèce les deux éléments constitutifs du délit sont réunis à l'égard de l'apporteur Jérôme. En revanche, concernant le commissaire aux apports, on peut raisonnablement imaginer qu'il a accompli des diligences normales qui ne pouvaient pas lui laisser penser que le compteur kilométrique de la voiture avait été trafiqué.

« Les commissaires aux comptes signalent à la plus prochaine Assemblée Générale ou réunion de l'organe compétent les irrégularités et inexactitudes relevées par eux au cours de l'accomplissement de leur mission (...) » (article L. 823-12 du code de commerce), mais cet article ne vise pas le commissaire aux apports.

S'il y a un commissaire aux comptes (ce que l'énoncé ne précise pas), et s'il découvre la surévaluation de l'apport, il devra révéler l'inscription d'un bien à l'actif du bilan à une valeur ne donnant pas une image fidèle.

Question 3 – 1 point (responsabilité civile de Monsieur Jérôme)

Article 1240 du code civil : « Tout fait quelconque de l'homme, qui cause à autrui un dommage, oblige celui par la faute duquel il est arrivé à le réparer ».

L'actionnaire qui veut agir civilement contre Monsieur Jérôme doit prouver que ce dernier a commis une faute résultant d'agissements délibérés (ce qui est aisé à prouver ici), et que cela lui a causé un préjudice. Dans le cas d'espèce, Monsieur Jérôme ayant reçu un plus grand nombre d'actions que celui qu'il aurait dû recevoir, tout actionnaire en a reçu moins (automobile apportée pour 230 000 € contre cinq actionnaires ayant apporté chacun 100 000 € en numéraire) : dès lors tout actionnaire est fondé à agir en responsabilité civile pour le préjudice résultant de sa dilution au capital sur le fondement de l'article 1240 du code civil.



TROISIÈME ÉPREUVE :

ÉCONOMIE, FINANCE ET MANAGEMENT

Session 2022 – Économie, Finance, Management

Énoncé

Durée de l'épreuve : 4 heures – coefficient : 2

Document autorisé : Aucun

Matériel autorisé : Calculatrice non programmable

Document remis au candidat : Le sujet comporte 10 pages numérotées de 1 à 10.

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 4 dossiers indépendants

DOSSIER 1 – QCM..... 6 points page 85

DOSSIER 2 – Économie 4 points page 87

DOSSIER 3 – Finance..... 6 points page 87

DOSSIER 4 – Management 4 points page 88

Le sujet comporte l'annexe suivante :

Annexe 1 – Dossier Finance page 89

Le QCM et l'annexe 1 sont à rendre avec la copie

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.

Il vous est demandé d'apporter un soin particulier à la présentation de votre copie.

Toute information calculée devra être justifiée.



DOSSIER 1 : QCM (6 POINTS)

Pour chacune des questions il ne sera accepté qu'une seule bonne réponse - 1 point par question.

1. En économie, l'avantage concurrentiel :

- Désigne la meilleure offre sur un marché en concurrence pure et parfaite
- Désigne l'ensemble des caractéristiques permettant à une entreprise de surpasser ses concurrents
- Est le concept principal de la théorie traditionnelle du commerce international
- Est l'ensemble des dispositifs mis en place par une entreprise en plus du salaire pour attirer de nouveaux collaborateurs

2. Lors du calcul de la VAN (Valeur Actuelle Nette) on utilise un taux d'actualisation.

Par qui est-il déterminé ?

- Par la Banque Centrale européenne tous les ans
- Par la Banque de France tous les ans
- Par l'ensemble des apporteurs de fonds
- Par la Banque de France tous les six mois

3. La Banque Centrale Européenne (BCE) est chargée de la mise en œuvre de la politique monétaire de la zone euro. Quel est l'objectif principal qui lui est assigné ?

- Assurer l'équilibre des taux directeurs des banques centrales européennes
- Maintenir la stabilité des prix
- Conduire, de manière autonome, la politique de change de la zone euro
- Assurer le financement des états membres

4. Parmi les notions suivantes, laquelle n'est pas une des cinq forces de Porter :

- L'intensité de la concurrence
- Le pouvoir de négociation des clients
- Le pouvoir de négociation des fournisseurs
- Les barrières à l'entrée

5. Une variation de stock de marchandises négative signifie :

- Une dépréciation du stock sur l'exercice
- Une perte de valeur du stock en raison de son obsolescence
- Une augmentation du stock de marchandises entre le début et la fin de l'exercice
- Une diminution du stock entre le début et la fin de l'exercice

6. Pour mesurer le niveau de vie des ménages de taille et de composition différente, l'INSEE divise le revenu du ménage par un indicateur, quel est-il ?

- Le nombre d'unités de consommation composant le ménage
- Le coefficient de parentalité
- Le quotient familial
- L'indice de Gini

7. L'estimation du BFR normatif consiste généralement à définir :

- Un niveau de proportionnalité entre BFR et Chiffre d'Affaires
- Le BFR selon les normes IASB
- Le BFR selon les normes de l'ANC
- Le BFR selon les normes du secteur

8. Dans l'analyse forces/faiblesses – opportunités/menaces, laquelle de ces affirmations est fausse ?

- Les forces sont relatives à l'entreprise
- Les faiblesses sont relatives à l'environnement
- Les menaces sont relatives à l'environnement
- Les opportunités sont relatives à l'environnement

9. En finance, une obligation :

- Est un contrat au titre duquel une des parties est engagée à acheter (option d'achat) ou à vendre (option de vente) à un prix et une date future précisée dans le contrat
- Est un contrat au titre duquel l'une des parties obtient de l'autre le droit d'acheter (option d'achat) ou de vendre (option de vente) un actif à un prix fixé et pour un temps donné (ou à une date donnée)
- Désigne une part d'une dette émise par un État, une Collectivité locale ou une entreprise sur les marchés financiers
- Est la faculté donnée aux micro-entreprises françaises de demander à relever d'une imposition réelle.

10. Un oligopole est :

- Le monopole d'extraction des minéraux institué dans certains pays, par exemple en Europe de l'Est et en Afrique
- Un marché sur lequel un petit nombre de demandeurs (acheteurs) est confronté à un grand nombre d'offreurs (vendeurs)
- Un marché sur lequel un petit nombre d'offreurs (vendeurs) est confronté à un grand nombre de demandeurs (acheteurs)
- L'accaparement de richesses nationales par un petit nombre d'acteurs proches du pouvoir à l'occasion d'une campagne de nationalisation

**11. Les concours bancaires courants désignent :**

- Le niveau de découvert moyen sur l'exercice comptable
- Le niveau de découvert maximum autorisé par la banque de l'entreprise
- Le niveau de trésorerie négative à la clôture de l'exercice
- L'ensemble des dettes bancaires contractées par une entreprise pour combler des besoins en liquidités

12. La réglementation du financement participatif (*crowdfunding*) est intégrée, pour l'essentiel, au :

- Code de commerce
- Code des assurances
- Code monétaire et financier
- Aucune de ces propositions

DOSSIER 2 : ÉCONOMIE (4 POINTS)**Question 1** (2 points)

Le principe du pollueur-payeur : définition, exemples de mise en œuvre.

Question 2 (2 points)

Après avoir rappelé les causes de l'inflation, expliquez la phrase suivante : « Les taux d'intérêts outil de politique de lutte contre l'inflation ».

DOSSIER 3 : FINANCE (6 POINTS)**Question 1** (3 points)

Dans le tableau en annexe 1, les actions énoncées en première colonne peuvent avoir un impact sur le résultat et la trésorerie de l'entreprise au moment où elles sont réalisées.

Compléter le tableau en annexe 1 en indiquant si cet impact est positif (+), négatif (-) ou neutre (0).

Utilisez la dernière colonne pour justifier brièvement votre réponse (Annexe 1 à rendre avec la copie).

*

Nous sommes le 15 février 2021 et l'entreprise SAVAPA, cotée, vient de publier ses comptes de l'année 2020, établis en normes IFRS.

Vous disposez des informations suivantes :

- l'entreprise est un sous-traitant industriel du secteur aéronautique, qui fournit notamment des structures de sièges à Airbus ;
- les fonds propres de SAVAPA au 31 décembre 2020 ressortent à 252 M €, pour un total de bilan de 497 M € ;
- le résultat 2020 s'est traduit par une perte de 9 M €, après un bénéfice de 43 M € en 2019 ;
- SAVAPA a acquis en 2019 son concurrent SAVABIEN pour 98 M € ; la situation nette de SAVABIEN, au « *closing* » de cette opération d'acquisition, était de 35 M € ; outre que la rentabilité de SAVABIEN a séduit SAVAPA, SAVABIEN a pour principal client Boeing, ce qui constituait pour SAVAPA une diversification stratégique ; l'annexe aux comptes 2020 de SAVAPA n'apporte pas de précision complémentaire sur cette opération ;
- le capital de SAVAPA est constitué de 10 millions d'actions.

À fin février 2021, le cours de l'action SAVAPA est de 11,60 €.

Question 2 (1 point)

Calculez la capitalisation boursière de SAVAPA à fin février 2021.

Question 3 (1 point)

Calculez le *goodwill* sur l'acquisition de SAVABIEN au « *closing* » de l'opération. Ce *goodwill* figure-t-il dans les comptes publiés par SAVAPA ? Et, si oui, pour quelle valeur ?

Question 4 (1 point)

La capitalisation boursière de SAVAPA est-elle supérieure ou inférieure à la valeur comptable de l'entreprise ? À votre avis, quelle opinion des investisseurs sur la communication financière de SAVAPA cette situation reflète-t-elle : favorable ou défavorable ? Quels facteurs pourraient expliquer cette opinion (au moins deux facteurs) ?

DOSSIER 4 : MANAGEMENT (4 POINTS)

Question 1 (2 points)

La déontologie est-elle seulement un ensemble de contraintes ou constitue-t-elle un levier de performance ?

Question 2 (1 point)

Le télétravail : risques et opportunités.

Question 3 (1 point)

Le contrôle interne selon le COSO et sa déclinaison en France.

ANNEXE 1 : DOSSIER FINANCE

Opération	Impact sur le résultat	Impact sur la trésorerie	Explication
	+/-/0	+/-/0	Justifier la réponse : par exemple, impact nul sur la trésorerie car l'opération est une écriture d'ordre purement comptable...
Acquérir une nouvelle machine			
Déprécier des créances clients			
Allonger les délais de paiement des fournisseurs			

Opération	Impact sur le résultat	Impact sur la trésorerie	Explication
Passer un contrat d'affacturage			
Négocier un allongement du remboursement de sa dette bancaire			
Reprendre une provision pour litige à la suite du gain d'un procès			

Session 2022 – Économie, Finance, Management

Corrigé



Durée de l'épreuve : 4 heures – coefficient : 2

DOSSIER 1 : QCM FISCALITÉ (6 POINTS SUR 20)

Il était simplement demandé aux candidats de cocher la bonne réponse. Les commentaires donnés dans le présent corrigé sont uniquement destinés à guider les futurs candidats.

Pour chacune des questions il ne sera accepté qu'une seule bonne réponse.

Il y a 12 questions.

0,5 point par question.

1. En économie, l'avantage concurrentiel :

- Désigne la meilleure offre sur un marché en concurrence pure et parfaite
- Désigne l'ensemble des caractéristiques permettant à une entreprise de surpasser ses concurrents
- Est le concept principal de la théorie traditionnelle du commerce international
- Est l'ensemble des dispositifs mis en place par une entreprise en plus du salaire pour attirer de nouveaux collaborateurs

Un avantage compétitif ou concurrentiel est tout ce qui permet à une entreprise de surpasser ses concurrents. Il est en cela différent du facteur clé de succès qui est commun à toutes les entreprises présentes sur le marché. Il a été théorisé par Michael Porter en 1985 dans son ouvrage « L'avantage concurrentiel ». L'auteur considère que les deux facteurs qui déterminent ce dernier sont la maîtrise des coûts et l'innovation (au sens de Joseph Schumpeter).

2. Lors du calcul de la VAN (Valeur Actuelle Nette) on utilise un taux d'actualisation.

Par qui est-il déterminé ?

- Par la Banque Centrale européenne tous les ans
- Par la Banque de France tous les ans
- Par l'ensemble des apporteurs de fonds
- Par la Banque de France tous les six mois

Le taux d'actualisation est le taux qui correspond à la rentabilité attendue par l'ensemble des apporteurs de fonds de l'entreprise-actionnaires et créanciers. Il est appelé également Coût Moyen Pondéré du Capital (CMPC).

3. La Banque Centrale Européenne (BCE) est chargée de la mise en œuvre de la politique monétaire de la zone euro. Quel est l'objectif principal qui lui est assigné ?

- Assurer l'équilibre des taux directeurs des banques centrales européennes
- Maintenir la stabilité des prix*
- Conduire, de manière autonome, la politique de change de la zone euro
- Assurer le financement des états membres

La Banque Centrale Européenne (BCE) est la principale institution monétaire de l'Union européenne. Elle a été créée en 1998 sur un modèle fédéral et bénéficie d'un monopole d'émission de l'euro en tant que monnaie commune et unique de l'Union économique et monétaire. Elle définit les grandes orientations de politique monétaire de la zone euro et prend les décisions nécessaires à sa mise en œuvre, en particulier pour maintenir le pouvoir d'achat de l'euro et donc la stabilité des prix dans la zone euro.

4. Parmi les notions suivantes, laquelle n'est pas une des cinq forces de Porter :

- L'intensité de la concurrence
- Le pouvoir de négociation des clients
- Le pouvoir de négociation des fournisseurs
- Les barrières à l'entrée*

Le modèle des « cinq forces de Porter » a été élaboré en 1979 par Michael Porter et est utilisé en stratégie d'entreprise. Pour Porter, la concurrence dépend des 5 forces suivantes :

- le degré de rivalité avec les concurrents
- la menace des nouveaux entrants,
- la menace des produits de substitution,
- le pouvoir de négociation des fournisseurs,
- et le pouvoir de négociation des clients.

Les « barrières à l'entrée » n'y figurent pas explicitement (même si elles se retrouvent, indirectement, dans « la menace des nouveaux entrants »).

5. Une variation de stock de marchandises négative signifie :

- Une dépréciation du stock sur l'exercice
- Une perte de valeur du stock en raison de son obsolescence
- Une augmentation du stock de marchandises entre le début et la fin de l'exercice*
- Une diminution du stock entre le début et la fin de l'exercice

Le compte de résultat mesure le coût d'achat des marchandises vendues pendant l'exercice, c'est-à-dire de celles qui ont été acquises pendant la période, augmentées de celles qui étaient en stock à la clôture de la période précédente (et qui ont été vendues pendant l'exercice) et diminuées de celles qui sont toujours en stock à la fin de la période (qui n'ont, par définition, pas été vendues). Il présente donc en synthèse les achats + stock initial - stock final.



Une variation négative indique donc que le stock final est supérieur au stock initial : l'entreprise a augmenté son stock de marchandises.

6. Pour mesurer le niveau de vie des ménages de taille et de composition différente, l'INSEE divise le revenu du ménage par un indicateur, quel est-il ?

- Le nombre d'unités de consommation composant le ménage
- Le coefficient de parentalité
- Le quotient familial
- L'indice de Gini

Pour l'INSEE, le niveau de vie est égal au revenu disponible du ménage divisé par le nombre d'Unités de Consommation (UC) composant le ménage. Le 1^{er} adulte d'un ménage correspond à 1 UC, un enfant de 14 ans correspond à 0,5 UC, etc.

7. L'estimation du BFR normatif consiste généralement à définir :

- Un niveau de proportionnalité entre BFR et Chiffre d'Affaires
- Le BFR selon les normes IASB
- Le BFR selon les normes de l'ANC
- Le BFR selon les normes du secteur

L'objectif du besoin en fonds de roulement normatif est d'exprimer le besoin en fonds de roulement d'une entreprise en nombre de jours de chiffre d'affaires afin de l'utiliser dans des calculs prévisionnels.

8. Dans l'analyse forces/faiblesses – opportunités/menaces, laquelle de ces affirmations est fautive ?

- Les forces sont relatives à l'entreprise
- Les faiblesses sont relatives à l'environnement
- Les menaces sont relatives à l'environnement
- Les opportunités sont relatives à l'environnement

L'analyse SWOT est un outil de planification stratégique qui tient compte des quatre éléments suivants : **S**trengths (Forces) **W**eaknesses (Faiblesses) **O**pportunities (Opportunités) **T**hreats (Menaces).

Le diagnostic **externe** identifie les opportunités et les menaces présentes dans l'environnement. Le diagnostic **interne** identifie les forces et les faiblesses de la stratégie de l'entreprise (et non pas les faiblesses de l'environnement, réponse b. erronée).

9. En finance, une obligation :

- Est un contrat au titre duquel une des parties est engagée à acheter (option d'achat) ou à vendre (option de vente) à un prix et une date future précisée dans le contrat

- Est un contrat au titre duquel l'une des parties obtient de l'autre le droit d'acheter (option d'achat) ou de vendre (option de vente) un actif à un prix fixé et pour un temps donné (ou à une date donnée)
- Désigne une part d'une dette émise par un État, une Collectivité locale ou une entreprise sur les marchés financiers
- Est la faculté donnée aux micro-entreprises françaises de demander à relever d'une imposition réelle.

Les obligations sont des titres utilisés par les entreprises ou les États pour emprunter de l'argent sur les marchés financiers.

10. Un oligopole est :

- Le monopole d'extraction des minéraux institué dans certains pays, par exemple en Europe de l'Est et en Afrique
- Un marché sur lequel un petit nombre de demandeurs (acheteurs) est confronté à un grand nombre d'offreurs (vendeurs)
- Un marché sur lequel un petit nombre d'offreurs (vendeurs) est confronté à un grand nombre de demandeurs (acheteurs)
- L'accaparement de richesses nationales par un petit nombre d'acteurs proches du pouvoir à l'occasion d'une campagne de nationalisation

Une situation d'oligopole se rencontre lorsqu'il y a, sur un marché, un nombre faible d'offreurs (vendeurs) disposant d'un certain pouvoir de marché et un nombre important de demandeurs (clients). On parle aussi de situation de marché oligopolistique. On peut citer par exemple, dans la profession du chiffre, l'oligopole des « Big Four ».

Un marché sur lequel il y a un petit nombre de demandeurs pour un grand nombre d'offreurs est un oligopson (par exemple le secteur de la grande distribution en France), situation symétrique à celle de l'oligopole (réponse b. erronée).

11. Les concours bancaires courants désignent :

- Le niveau de découvert moyen sur l'exercice comptable
- Le niveau de découvert maximum autorisé par la banque de l'entreprise
- Le niveau de trésorerie négative à la clôture de l'exercice
- L'ensemble des dettes bancaires contractées par une entreprise pour combler des besoins en liquidités

Les concours bancaires courants regroupe l'ensemble des crédits ou prêts accordés par une banque à court terme : facilité de caisse, découvert, et autres crédits et ... Ils correspondent par conséquent à une situation de trésorerie négative chez l'entité.

Les financements à moyen et long terme obtenus de ces mêmes établissements figurent dans les « Dettes » au bilan fonctionnel (réponse d. erronée).



12. La réglementation du financement participatif (*crowdfunding*) est intégrée, pour l'essentiel, au :

- Code de commerce
- Code des assurances
- Code monétaire et financier
- Aucune de ces propositions

Le Code monétaire et financier regroupe les dispositions de nature législatives et réglementaires concernant les activités des professionnels de la banque, de la finance et de l'assurance.

DOSSIER 2 : ÉCONOMIE (4 POINTS SUR 20)

Projet d'investissement et financement

Il y a 2 questions.

Le candidat ne peut pas consacrer plus de 48 mn (4 heures x 60 mn x 4/20) pour ce 2^e dossier à 4 points sur 20. Compte tenu du temps nécessaire à la lecture du sujet, à l'écriture de son corrigé et à la relecture des copies rédigées par le candidat, il semble prudent de limiter le temps à 40 mn ce qui correspond à 20 mn pour chacune des deux questions.

Question 1 (2 points)

Le principe du pollueur-payeur : définition, exemples de mise en œuvre

Le principe pollueur-payeur est un principe découlant de la conscience civique (on dit aussi « éthique de la responsabilité »), qui consiste à faire prendre en compte par chaque acteur économique les effets de son activité sur l'environnement.

À l'origine, ce principe se bornait à inciter (ou à obliger par le biais de normes ou de permis) les entreprises à prendre en compte les coûts de la prévention de la pollution. Aujourd'hui il implique qu'un dommage environnemental doit être réparé par son auteur.

Le principe du pollueur-payeur figure à l'article 191(1) du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (2007).

(1) Rappel : les candidats n'ayant aucune documentation à leur disposition on ne peut pas s'attendre à ce qu'ils connaissent par cœur tous les numéros des textes européens ou du code de commerce.

L'article L. 110-1-II-3° (modifié par la loi du 22 août 2021) du code de l'environnement donne la définition suivante : « (...) Le principe pollueur-payeur, selon lequel les frais résultant des mesures de prévention, de réduction de la pollution et de lutte contre celle-ci doivent être supportés par le pollueur » (L. 110-1-II-3°).

Ce même article L. 110-1 prévoit en particulier les deux principes suivants :

« 1°) Le principe de précaution, selon lequel l'absence de certitudes, compte tenu des connaissances scientifiques et techniques du moment, ne doit pas retarder l'adoption de mesures effectives et proportionnées visant à prévenir un risque de dommages graves et irréversibles à l'environnement à un coût économiquement acceptable » ;

« 2°) Le principe d'action préventive et de correction, par priorité à la source, des atteintes à l'environnement, en utilisant les meilleures techniques disponibles à un coût économiquement acceptable ».

Enfin l'environnement est présent dans le code de commerce : à l'origine c'est la loi NRE n° 2001-420 du 15 mai 2001 qui a introduit l'art. L. 225-102-1 al. 4 imposant aux sociétés cotées de donner dans leur rapport de gestion des informations sur la manière dont la société prend en compte les conséquences sociales et environnementales de son activité. La loi est progressivement passée des informations sociales et environnementales à des informations plus vastes réunies dans une DPEF (Déclaration de Performance Extra-Financière) et son champ d'application s'est imposé à des sociétés autres que cotées.

Question 2 (2 points)

Après avoir rappelé les causes de l'inflation, expliquez la phrase suivante : « Les taux d'intérêts outil de politique de lutte contre l'inflation »

Une partie du corrigé est tirée du site www.vie-publique.fr

Après une inflation basse, voire très basse, pendant plus de trente ans, on observe, depuis début 2022, un retournement spectaculaire : l'inflation est largement de retour. Quelles en sont les causes et comment lutter contre la hausse des prix ?

L'inflation c'est l'augmentation globale et durable des prix. Il en résulte une perte de pouvoir d'achat de la monnaie et une baisse de la compétitivité. Plusieurs causes expliquent l'inflation : une augmentation globale des coûts, un excès de demande, mais également un excès de création monétaire ou un défaut de concurrence. Ces causes peuvent se cumuler. Si l'actuelle hausse de l'inflation a d'abord été portée par la reprise soudaine de la demande après la crise sanitaire, d'autres causes sont également présentes, notamment l'augmentation des coûts de production à la suite de la hausse des prix de l'énergie.

En fonction des causes identifiées – excès de demande, origine monétaire ou hausse des coûts de production –, la lutte contre l'inflation peut prendre plusieurs formes. Pour contenir, voire faire baisser l'inflation, les pouvoirs publics peuvent mobiliser la politique monétaire, la politique budgétaire, la politique des revenus ou, enfin, la politique de concurrence. En Zone euro, c'est surtout la politique monétaire – à travers la hausse des taux d'intérêt – qui est actuellement à l'œuvre, accompagnée d'un soutien aux revenus et au pouvoir d'achat à l'aide de la politique budgétaire.

La hausse des taux d'intérêt rend les emprunts plus coûteux et décourage les agents économiques de recourir aux emprunts pour acquérir des biens et, ainsi, contribuer à une inflation par la demande.

DOSSIER 3 : FINANCE (6 POINTS SUR 20)

Il y a 4 questions, la première étant à 3 points sur 20.

Question 1 (3 points)

Dans le tableau suivant, les actions énoncées en première colonne peuvent avoir un impact sur le résultat et la trésorerie de l'entreprise au moment où elles sont réalisées. Compléter le tableau suivant en indiquant si cet impact est positif (+), négatif (-) ou neutre (0).

Utilisez la dernière colonne pour justifier brièvement votre réponse, tableau à rendre avec la copie

1 point par réponse justifiée ; 0 point par réponse non justifiée même si elle est juste

Action	Impact sur le résultat	Impact sur la trésorerie	Explication
Acquérir une nouvelle machine	0	-	Seuls deux postes du bilan (immo et trésorerie) sont touchés
Déprécier des créances clients	-	0	Il s'agit d'une charge calculée sans incidence sur la trésorerie
Allonger les délais de paiement de fournisseurs	0	+	Seuls deux postes du bilan (fournisseurs et trésorerie) sont touchés. Retarder le paiement aux fournisseurs permet d'économiser la trésorerie



Action	Impact sur le résultat	Impact sur la trésorerie	Explication
Passer un contrat d'affacturage	-	+	L'affacturage entraîne des charges versées à l'intermédiaire financier (impact négatif sur le résultat) mais les factures sont recouvrées plus rapidement (impact positif sur la trésorerie).
Négocier un allongement du remboursement de sa dette bancaire	-	+	L'annuité (ou la mensualité) de remboursement diminue mais la durée de remboursement sera plus longue, donc au final : la charge financière globale sera plus lourde (impact négatif sur le résultat) mais l'amortissement de l'emprunt est plus long, donc la trésorerie est moins sollicitée.
Reprendre une provision pour litige à la suite du gain d'un procès	+	0	Une reprise de provision augmente les produits mais elle est sans incidence sur la trésorerie (la provision est une charge calculée).

Question 2 (1 point)

Calculez la capitalisation boursière de SAVAPA à fin février 2021

Capitalisation boursière = (nombre d'actions) x (cours de l'action) = 10 millions x 11,60 = 116 M €

Question 3 (1 point)

Calculez le goodwill sur l'acquisition de SAVABIEN au « closing » de l'opération. Ce goodwill figure-t-il dans les comptes publiés par SAVAPA ? Et, si oui, pour quelle valeur ?

L'énoncé n'évoque pas la possibilité de calculer un écart d'évaluation pour déterminer une situation nette réévaluée.

Le goodwill est ici égal à la différence entre le prix d'acquisition et la situation nette de la cible au closing, soit 98 M € - 35 M € = 63 M €.

Au closing de l'opération, l'écart d'acquisition est enregistré à l'actif de SAVAPA.

Cette valeur est maintenue dans les comptes de 2020 puisque l'annexe « n'apporte pas de précision complémentaire sur cette opération ». L'énoncé ne laisse pas non plus imaginer qu'il conviendrait de déprécier le goodwill au prétexte que SAVABIEN est un sous-traitant de l'industrie aéronautique, laquelle a souffert de la crise sanitaire due à la Covid.

Question 4 (1 point)

La capitalisation boursière de SAVAPA est-elle supérieure ou inférieure à la valeur comptable de l'entreprise ? À votre avis, quelle opinion des investisseurs sur la communication financière de SAVAPA cette situation reflète-t-elle : favorable ou défavorable ? Quels facteurs pourraient expliquer cette opinion (au moins deux facteurs) ?

a) La capitalisation boursière est de 116 M € alors que la situation nette est de 252 M €. La capitalisation boursière est donc inférieure à la situation nette. Cet écart est souvent exprimé sous forme d'un ratio (valeur comptable/valeur boursière) appelé « book-to-market ratio ».

b) Les investisseurs pensent probablement que la situation nette de 252 M € n'est pas réellement représentative de la valeur du patrimoine net de SAVAPA, voire qu'elle est surévaluée. Dit autrement : en cas de liquidation aucune plus-value de cession (sur des terrains, des immeubles...) n'est à espérer. Le cours de bourse reflète ici une opinion défavorable des investisseurs.

c) Cette situation peut s'expliquer par plusieurs facteurs :

- les espoirs de croissance sont faibles,
- il y a peu d'espoir de distribution de dividendes importants,
- acquérir SAVAPA qui a pour principal client Boeing alors que SAVABIEN a pour principal client Airbus est un jeu à somme nul dans un marché à faible croissance : si Boeing et

son sous-traitant SAVAPA augmentent leur activité ce sera probablement parce que Airbus et SAVABIEN diminuent la leur, et inversement. Une autre diversification stratégique aurait pu consister à investir en-dehors de l'aéronautique.

DOSSIER 4 : MANAGEMENT (4 POINTS SUR 20)

Il y a 3 questions.

Question 1 (2 points)

La déontologie est-elle seulement un ensemble de contraintes ou constitue-t-elle un levier de performance ?

De manière générale, le respect par les entreprises de règles déontologiques nécessite une attention constante, une implication de chaque instant et des moyens significatifs. De ce point de vue, la déontologie est une contrainte car elle induit des charges.

Pour autant, la déontologie, au-delà même du respect des lois et règlements qui est en tout état de cause une obligation, peut constituer un levier de performance à plusieurs égards :

- au sein d'une entité, la déontologie repose notamment sur la transparence des procédures et la responsabilisation du personnel, qui sont en principe des gages de performance ;
- une déontologie connue du public donne une bonne image de l'entité dont on peut espérer qu'elle se traduise par une augmentation du chiffre d'affaires.

Dans les deux professions réglementées que sont l'expertise comptable et le commissariat aux comptes, le législateur a imposé un code de déontologie approuvé par décret. De la sorte, toute personne qui fait appel à un expert-comptable ou à un CAC sait d'avance qu'il aura affaire à un professionnel indépendant, diligent, compétent ... et qu'il existe des dispositions répressives faciles à mettre en œuvre si ce n'était pas le cas. Pour ces deux professions réglementées, ce qui pourrait apparaître comme une contrainte (respecter un nombre volumineux de dispositions), est en réalité un engagement de bonne conduite et d'honnêteté vis-à-vis du public, donc un levier de performance.

Question 2 (1 point)

Le télétravail : risques et opportunités

Comme toute modalité de travail qui modifie les habitudes, le télétravail présente à la fois des risques et des opportunités.

Au titre des opportunités :

- les gains de productivité, liés à de multiples facteurs : la suppression des temps de déplacement, l'amélioration de l'efficacité des réunions, l'épanouissement des collaborateurs grâce à un meilleur équilibre vie professionnelle-vie privée ;

- l'optimisation des coûts immobiliers ;
- l'élargissement géographique des viviers de recrutement.

Au titre des risques :

- la dépendance aux réseaux de communication et donc l'augmentation du risque cyber ;
- la perte de sens, le morcellement du collectif ;
- la disparition des circuits d'information informels : les discussions en marge des réunions, les échanges à la machine à café..

C'est à chaque entreprise de s'organiser pour tirer le meilleur parti des opportunités tout en maîtrisant les risques, en fonction de son marché, de son secteur d'activité, de ses spécificités.

Question 3 (1 point)

Le contrôle interne selon le COSO et sa déclinaison en France.

La *National commission on fraudulent financial reporting* (États-Unis), plus connue sous le nom de son président (James Treadway), a eu pour but dans les années 1985 d'identifier les facteurs se trouvant à l'origine de la présentation de fausses informations financières et d'émettre des recommandations visant à en limiter l'incidence.

Les travaux de la commission Treadway ont ensuite été repris et développés par le *Committee of Sponsoring Organizations* (COSO) , puis publiés aux États-Unis en 1992 sous le nom de *Internal control integrated framework* (mis à jour depuis). Les recommandations du COSO portent sur le contrôle interne et la gestion des risques. Leur succès a été immédiat et planétaire même si leur contenu n'avait rien de réellement nouveau, du moins pour les pays bénéficiant d'une tradition comptable de qualité (pays européens, Canada....).

Pour le COSO, « Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants :

- la réalisation et l'optimisation des opérations ;
- la fiabilité des informations financières ;
- la conformité aux lois et aux réglementations en vigueur. »

Cette définition donnée par le COSO est proche de celle donnée dès 1977 par l'Ordre des experts-comptables ("Le contrôle interne", 32^e Congrès national, 259 p.) : "Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances". Pour le COSO comme pour l'OEC le contrôle interne est donc un système, au sens général, qui doit à la fois :



- assurer la fiabilité de l'information financière (on disait au XX^e siècle la fiabilité de la comptabilité générale),
- améliorer les performances.

Pour le COSO l'efficacité du système est appréciée à partir de 5 éléments interdépendants :

- Environnement de contrôle,
- Évaluation des risques,
- Activités de contrôle,
- Information et communications,
- Pilotage (*monitoring*).

L'AMF a confié en 2005 à un *Groupe de place* la rédaction d'un référentiel de contrôle interne. Les éléments essentiels de deux référentiels importants, à savoir le COSO américain et le *Turnbull guidance* britannique (1999, mis à jour depuis) ont été examinés par le Groupe de place. Ce dernier s'est inspiré des cinq éléments du COSO, même si l'on ne retrouve pas à l'identique dans le document final arrêté par l'AMF (2006, mis à jour depuis), la terminologie utilisée par le référentiel américain.



QUATRIÈME ÉPREUVE :

ÉPREUVE DE SYNTHÈSE

Épreuve de synthèse – Énoncés

Épreuve du régime du 5 mars 2013 et du régime antérieur

Durée de l'épreuve : 3 heures – coefficient : 3

Cette épreuve portant sur l'ensemble des matières du programme des épreuves d'admissibilité est destinée à apprécier les qualités de réflexion et de rédaction des candidats. En termes plus simples : il s'agit d'une dissertation.

- 1990** L'ouverture des pays de l'Est : chance ou péril pour la CEE (1) ?
- 1991** L'épargne et sa protection.
- 1992** Protection de l'environnement et développement économique.
- 1993** Libre échange et crise économique européenne.
- 1994** Où en est la classe ouvrière ?
- 1995** Le gouvernement des entreprises : sujet international à la mode ou problème de fond ?
- 1996** Secteur public et concurrence.
- 1997** L'entreprise et ses partenaires face au juge pénal : Vérité économique et vérité judiciaire.
- 1998** Des entreprises innovantes : une nécessité pour la France ?
- 1999** Protection sociale et développement économique.
- 2000** Faut-il dépénaliser le droit des affaires ?
- 2001** Les droits de l'homme dans l'entreprise.
- 2002** Validation de l'information financière et protection de l'épargnant.
- 2003** Les enjeux de la mise en place des normes comptables internationales (IFRS).
- 2004** La transparence financière a-t-elle des limites ?
- 2005** L'actionariat salarié.
- 2006** Existe-t-il des limites à la rémunération des dirigeants d'entreprise ?

(1) Aujourd'hui Union européenne.



- 2007** Les entreprises et le développement durable.
- 2008** La compétitivité des entreprises.
- 2009** L'intervention des états dans l'éthique des affaires.
- 2010** En matière de régulation, peut-on encore penser français ?
- 2011** Le financement de l'entreprise en temps de crise.
- 2012** La fraude et l'entreprise.
- 2013** Le commissaire aux comptes et le besoin de confiance des acteurs économiques.
- 2014** La comptabilité : entre convention et reflet du modèle économique d'une entreprise.
- 2015** Rémunération des dirigeants et gouvernement d'entreprise : quelle régulation ?
- 2016** L'information en matière fiscale, sociale et financière.
- 2017** Les nouvelles technologies et la mission de commissariat aux comptes.
- 2018** Enjeux des nouveaux outils pour la profession du commissaire aux comptes : Blockchain, intelligence artificielle, crypto-monnaies...
- 2019** « Pourquoi les commissaires aux comptes doivent changer » : commenter et discuter.
- 2020** L'entreprise face à la crise sanitaire et économique liée à l'épidémie de la Covid-19.
- 2021** De l'information comptable et financière à l'information extra financière : rôle et évolution du commissaire aux comptes.
- 2022** L'esprit critique dans la mission du commissaire aux comptes.

Épreuve de synthèse – Précisions

INTRODUCTION À LA DISSERTATION

Source : www.admis-examen.fr/bac/epreuve-de-philosophie (septembre 2016)

La dissertation est un exercice difficile car il est très codé, et il faut respecter ces Codes tout en réinvestissant vos connaissances dans cette structure classique.

Vous pouvez utiliser un plan dialectique en 2 parties (par exemple, le traditionnel thèse/antithèse avec synthèse en conclusion), mais d'autres plans sont possibles.

En règle générale, votre dissertation devra comporter une introduction, un développement, une conclusion.

a) Introduction de la dissertation

Le correcteur attend de vous une réflexion personnelle et argumentée fondée sur une problématique (ou la réponse à une question).

Il vous faut formuler un problème auquel votre copie devra répondre, autrement dit procéder à la « problématisation » du sujet.

b) Développement de la dissertation

C'est dans cette partie, que le candidat devra répondre à la problématique posée dans l'introduction. Dans ce développement, il est impératif d'argumenter chacune des idées que vous avancerez dans votre devoir, sous peine de perdre du temps et des points à rédiger un devoir ne correspondant pas aux attentes des correcteurs.

QUELQUES EXEMPLES

Source : www.lemonde.fr/campus/article/2016/04/06/comment-faire-une-dissertation (septembre 2016)

Un sujet est une formulation générale, qui autorise plusieurs problématiques, et qui ne souligne pas forcément un problème particulier. Exemple : *gains de productivité et croissance économique* : il faut s'interroger sur la relation entre les deux notions, pour en tirer une question, comme « Comment la productivité stimule-t-elle la croissance et comment la croissance encourage-t-elle la productivité ? » Ou encore « Quels sont les effets positifs et les effets négatifs de la productivité sur la croissance ? ».

Dans le cadre d'un plan dialectique (thèse, antithèse, synthèse) en 3 parties, la progression est assez classique. La première partie doit expliquer le plus évident, ce à quoi l'on pense dès la lecture de la problématique, c'est la « première couche » de votre réflexion. La deuxième partie apporte un tournant, un éclairage, ou une contradiction. La troisième partie, elle, dépasse les autres pour dégager les enjeux plus vastes, ou résoudre la contradiction apparente entre les deux premières parties.

1) Sujet : « En quoi l'État-providence assure-t-il la cohésion sociale ? »

L'introduction est la porte d'entrée de votre copie. Sa construction est toujours la même :

- L'accroche (appelée aussi amorce), élément contextuel qui permet d'attirer l'attention du lecteur. Par exemple : « La mise en marge de la société d'individus et le repli de communautés sur elles-mêmes sont toujours une menace pour toute société ».
- Présentation du sujet, éventuellement en le reformulant. Par exemple : « La société a besoin de paix et de partager des valeurs et des activités sociales communes : c'est la cohésion sociale. En quoi l'État-providence joue-t-il un rôle dans cette cohésion ? ».
- Choix de la problématique que vous avez choisie et mention des enjeux. Comment les pouvoirs publics peuvent-ils assurer cette harmonie ? Par quels mécanismes économiques et sociaux et avec quels moyens interviennent-ils ? À quelles limites se heurtent-ils ? S'interroger sur le rôle de cohésion sociale de l'État-providence donnera l'occasion d'analyser l'intérêt et les modalités de l'interventionnisme face aux conduites déviantes et à la fragilisation du lien social.
- Présentation des grandes parties du plan. Vous avez plusieurs possibilités de formulation :

Exemple 1 : Après avoir mis en valeur comment l'État-providence a notamment pour mission d'aider la population à satisfaire certains besoins, nous montrerons de quelles façons il essaie de maintenir la cohésion de la société.

Exemple 2 : Si l'État-providence a notamment pour mission d'aider la population à satisfaire certains besoins, il dispose de moyens multiples pour essayer de maintenir la cohésion de la société.

Exemple 3 : Comment l'État-providence aide-t-il la population à satisfaire certains besoins ? De quelles façons essaie-t-il de maintenir la cohésion de la société ?

Après cette introduction vous passez aux développements (1^{re} partie...).

2) Sujet : « La baisse du coût du travail est-elle la solution au chômage français ? »

Problématique : « Dans quelle mesure agir sur le coût du travail pourrait servir positivement la réduction du chômage ? Est-ce véritablement la seule action à privilégier ? »

Plan possible :

1. La baisse du coût du travail semble être une solution efficace au chômage
 - 1.1 Un constat empirique
 - 1.2 Une approche validée théoriquement
2. Cet objectif est une solution à relativiser
 - 2.1 Un constat global
 - 2.2 D'autres pistes envisageables



ADMISSION :

ÉPREUVES ORALES

ADMISSION : DEUX ÉPREUVES ORALES

Article A. 822-5 du Code de commerce :

Nul ne peut se présenter aux épreuves d'admission s'il n'a été déclaré admissible.

Les épreuves d'admission, qui sont notées de 0 à 20, comportent :

- une épreuve d'entretien avec le jury, d'une durée maximale d'une demi-heure, précédée d'une demi-heure de préparation (coefficient 3) ; elle porte sur l'exercice professionnel du commissariat aux comptes et ses obligations déontologiques ; elle prend appui sur un commentaire de texte ;
- une épreuve orale d'anglais appliqué à la vie des affaires se déroulant sous forme de conversation à partir de documents fournis en anglais, pouvant servir de support à des questions, des commentaires et des demandes de traduction, d'une durée maximale d'une demi-heure (coefficient 1).

L'admission est prononcée au vu de la moyenne des notes obtenues par le candidat aux deux épreuves orales, laquelle ne peut être inférieure à 10/20.

PREMIÈRE ÉPREUVE : ENTRETIEN AVEC LE JURY SUR L'EXERCICE PROFESSIONNEL ET LA DÉONTOLOGIE

½ heure, coefficient 3

Programme

« Le programme de l'épreuve orale d'entretien avec le jury porte sur l'exercice professionnel du commissariat aux comptes et ses obligations déontologiques ; elle prend appui sur un commentaire de texte » (article A. 822-6 du Code de commerce).

Il n'y a pas de programme mais seulement ces 4 mots : *exercice professionnel, obligations déontologiques*.

Bibliographie

Étant rappelé que le jury est souverain, on peut raisonnablement supposer que cette épreuve nécessite la connaissance des textes suivants :

- Code de commerce :
 - articles L. 820-1 et suivants (partie législative liée au commissariat aux comptes) ;
 - articles R. 821-1 et suivants (partie réglementaire liée au commissariat aux comptes) ;
 - articles A. 822-1 et suivants (partie « arrêtés » liée au commissariat aux comptes).
- Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.



- Normes d'exercice professionnel (NEP).
- Documentation à caractère technique publiée par la CNCC, dont en particulier les « notes d'information ».
- Les avis du H3C.

Il peut également être prudent de consulter des textes récents de l'AMF.

Tous ces textes sont téléchargeables gratuitement sur de nombreux sites, parmi lesquels :

- www.cncc.fr
- www.legifrance.gouv.fr
- www.H3C.org
- www.amf-france.org

Cette bibliographie est également nécessaire pour réussir l'épreuve écrite n° 1 d'audit et est identique à celle des candidats aux deux épreuves écrites du diplôme d'expertise comptable.

Déroulement de l'épreuve

- Le candidat tire au sort un texte et dispose de 30 minutes pour en préparer le commentaire dans une salle isolée, sans ordinateur, document ou téléphone.
- Le candidat présente le commentaire de texte puis il répond aux questions du jury. L'épreuve est d'une durée de 30 minutes maximum.

Textes remis aux candidats

Jusqu'en 2018 les textes proposés par le jury étaient extraits de décisions de tribunaux mais aussi de journaux & revue « grand public ». Exemple :

- « L'audit légal des comptes, une assurance obligatoirement raisonnable ? », éditions-legislatives.fr, 23 février 2018 ;
- « Audit : faut-il craindre l'intelligence artificielle ? », *Les Échos*, 9 janvier 2018.

Depuis 2019 le jury a supprimé ces catégories de textes au profit de réponses des commissions de la CNCC à des questions posées par des commissaires aux comptes.

Il est rappelé qu'il y a 19 commissions et 2 comités : assurance, banque, éthique professionnelle, études comptables, études juridiques, évaluation des entreprises, secteur public, etc. La présentation des commissions figure à l'adresse www.cncc.fr/commissions.html.

Les textes soumis aux candidats (questions des commissaires aux comptes et réponses des commissions) sont tirés des chroniques qui figurent à l'adresse

<https://doc.cncc.fr/types/chronique>. Celle-ci est accessible à l'aide d'un mot de passe que tout commissaire aux comptes détient.

Certains des textes soumis aux candidats étaient (relativement) anciens. Dans ces cas là le candidat ne devait pas hésiter, après avoir commenté la décision de la commission, de préciser quelle aurait pu (dû ?) être la réponse à l'aune des textes actuels.

- CEC 2006-46 CLUB SPORTIF - Droit d'image collective des joueurs - Prolongation d'amortissement indemnité de mutation - Commission d'agent - Date comptabilisation indemnité de mutation.
- CEJ 2006-64 - SECRET PROFESSIONNEL - Officier de police judiciaire - Commission rogatoire - Flagrant délit - Enquête préliminaire.
- CEJ 2007-35 - CONVENTIONS INTERDITES - Prêt à un membre du Conseil de surveillance - Convention interdite (oui).
- CEP 2007-36 - COMMISSAIRE AUX COMPTES - PUBLICITÉ - Site internet - Mentions - Utilisation du logo - Taux horaire - Publicité comparative.
- CEP 2009-14 - MÉCÉNAT - Mission du commissaire aux comptes à titre gratuit (non).
- CEJ 2010-09 - TRANSFORMATION - Effet rétroactif de la transformation (non) - Sort du mandat du commissaire aux comptes.
- CEC 2007-33 - COMPTES ANNUELS Grande distribution - Traitement comptable des commissions versées aux centrales d'achat.
- CEJ 2008-06 - COMPTES CONSOLIDES - Co-commissariat - Absence d'établissement de comptes consolidés - Absence de nomination d'un co-commissaire - Conséquences.
- CEP 2007-36 - COMMISSAIRE AUX COMPTES - PUBLICITÉ - Site internet - Mentions - Utilisation du logo - Taux horaire - Publicité comparative.
- CEP 2013-09 - INCOMPATIBILITÉS - COMMISSAIRE AUX AVANTAGES PARTICULIERS - Création d'actions de préférence lors de la constitution de la société - Commissaire aux avantages particuliers et commissaire aux comptes.
- CEJ 2015-08 - SECRET PROFESSIONNEL - AGENTS DES DOUANES - ENQUÊTES JUDICIAIRES - COMMISSION ROGATOIRE - JUGE D'INSTRUCTION - LEVÉE DU SECRET PROFESSIONNEL (oui).
- EC 2020-35 - COMPTES ANNUELS Certificats d'Économie d'Énergie (CEE) - Comptabilisation des incitations financières perçues dans les comptes des bénéficiaires non obligés.
- CEC 2020-29 - COMPTES ANNUELS Service d'aide à la personne - Comptabilisation des prestations réalisées et des aides financières reçues.
- CEC 2021-12 - ASSOCIATION - Traitement comptable d'une aide financière apportée par une association à une autre.

Exemples de textes remis aux candidats à la session de novembre 2019

Source : doc.cncc.fr



Suramortissement fiscal – Loi Macron

Comptes consolidés établis selon le règlement CRC n° 99-02

La loi n° 2015-990 du 6 août 2015 pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques (dite « Loi Macron ») a institué une mesure temporaire de soutien à l'investissement productif (ci-après « suramortissement fiscal »), qui prend la forme d'une déduction fiscale égale à 40 % de la valeur d'origine de certains investissements réalisés du 15 avril 2015 au 14 avril 2017 (CGI art. 39 decies).

La Commission commune de doctrine comptable de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables a examiné le traitement comptable du suramortissement fiscal dans les comptes consolidés des entreprises industrielles et commerciales établis selon le règlement CRC n° 99-02.

Les positions de la Commission, présentées ci-après, sont établies sur la base de la compréhension des dispositions légales et réglementaires connues à ce jour.

*

1/ Existence d'une différence temporaire déductible

Selon le règlement CRC n° 99-02 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques, les impôts différés sont déterminés, selon une approche dite « bilancielle », sur la base des différences temporaires résultant de la différence entre la valeur comptable des actifs ou des passifs et leur valeur fiscale.

Dans le cas d'un actif :

- la valeur comptable d'un actif s'entend de la valeur pour laquelle cet actif figure au bilan consolidé ;
- la valeur fiscale d'un actif, sans être définie explicitement dans le règlement CRC n° 99-02, peut être inférée à partir des exemples figurant au paragraphe 311 du règlement et apparaît correspondre au montant des déductions fiscales associées à l'actif en cas de cession ou d'utilisation.

Les différences temporaires sont dites « déductibles » lorsqu'elles sont source d'économie future, c'est-à-dire lorsque leur reversement se traduira par des résultats fiscaux inférieurs aux résultats comptables.

En cela, l'approche bilancielle des impôts différés du règlement CRC n° 99-02 se distingue de la conception plus restrictive représentée par l'approche résultat (qui était applicable avant l'entrée en vigueur du règlement CRC n° 99-02) selon laquelle seules les différences déjà nées à la clôture d'un exercice entre le résultat comptable et le résultat fiscal et destinées à s'inverser dans le futur devaient donner lieu à la comptabilisation d'un impôt différé.

Au cas d'espèce, le suramortissement fiscal prend la forme d'une déduction fiscale extra-comptable de 40 % du coût d'acquisition de l'actif, répartie linéairement sur la durée d'utilisation de l'actif.

La Commission estime que le suramortissement fiscal génère une différence temporaire déductible lors de la comptabilisation initiale de l'actif qui correspond à la différence entre la valeur comptable de l'actif et sa valeur fiscale, réputée être égale au coût d'acquisition de l'actif majoré de 40 %, correspondant au montant des déductions futures en cas d'utilisation de l'actif.

2/ Comptabilisation d'un actif d'impôt différé

S'agissant de la comptabilisation initiale d'un actif d'impôt différé lié à la différence temporaire déductible correspondant au suramortissement fiscal, la Commission estime que, au vu des textes en vigueur, les deux vues décrites ci-après peuvent être envisagées.

Vue a : Comptabilisation d'un actif d'impôt différé en totalité à la date de l'investissement sous réserve de pouvoir satisfaire les critères de reconnaissance requis par le paragraphe 312¹ du règlement CRC n° 99-02

Le règlement CRC n° 99-02 ne prévoyant aucune exception à la comptabilisation des actifs d'impôts différés dont le recouvrement est probable, il convient de comptabiliser un actif d'impôt différé pour toute différence temporaire déductible conformément au paragraphe 312 du règlement CRC n° 99-02.

Dès lors, il convient de vérifier le caractère probable d'obtention de l'avantage fiscal lié au suramortissement fiscal pour satisfaire les critères de comptabilisation d'un actif d'impôt différé, en application du paragraphe 312 du règlement CRC n° 99-02, i.e. utilisation probable de l'actif sur la durée d'utilisation estimée et réalisation probable de l'avantage fiscal (probabilité de bénéfice fiscal futur suffisant pour pouvoir imputer la déduction fiscale).

Cette vue permet de traduire l'octroi d'un avantage fiscal immédiat correspondant à la durée d'utilisation prévue de l'investissement dont il est pertinent de comptabiliser les bénéfices futurs attendus (sous la forme d'un actif d'impôt différé) lorsque les conditions de comptabilisation d'un actif sont satisfaites.

Vue b : Absence de comptabilisation initiale d'un actif d'impôt différé et comptabilisation de l'économie fiscale au fur et à mesure de l'obtention de la déduction fiscale, c'est-à-dire linéairement sur la durée d'utilisation de l'actif

Le règlement CRC n° 99-02 prévoit dans son paragraphe 313² des exceptions à la comptabilisation initiale des passifs d'impôts différés similaires aux exceptions prévues au paragraphe 15 de la norme IAS 12 *Impôts sur le résultat*. Bien que les deux référentiels comptables prévoient des exceptions similaires à la comptabilisation initiale de passifs d'impôts différés, seul le texte de la norme IAS 12 comprend une exception à la comptabilisation d'un actif d'impôt différé dans son paragraphe 24 (i.e. absence de comptabilisation d'un actif d'impôt différé « *généré par la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif dans une transaction qui n'est pas un regroupement d'entreprises et qui, au moment de la transaction, n'affecte ni le bénéfice comptable, ni le bénéfice fiscal (perte fiscale)* »).

¹ « 312 - Prise en compte des actifs d'impôt différé

Les actifs d'impôts différés ne sont pris en compte que :

- si leur récupération ne dépend pas des résultats futurs ; dans cette situation, ils sont retenus à hauteur des passifs d'impôts différés déjà constatés arrivant à échéance dans la période au cours de laquelle ces actifs deviennent ou restent récupérables ; il est possible dans ce cas de tenir compte d'options fiscales destinées à allonger le délai séparant la date à laquelle un actif d'impôt devient récupérable de celle à laquelle il se prescrit ;
- ou s'il est probable que l'entreprise pourra les récupérer grâce à l'existence d'un bénéfice imposable attendu au cours de cette période ; il est présumé qu'un tel bénéfice n'existera pas lorsque l'entreprise a supporté des pertes récentes au cours des deux derniers exercices sauf à apporter des preuves contraires convaincantes, par exemple si ces pertes résultent de circonstances exceptionnelles qui ne devraient pas se renouveler dans un avenir prévisible ou si des bénéfices exceptionnels sont attendus ».

² « 313 - Exceptions

Ne doivent pas être pris en compte les passifs d'impôts différés provenant de :

- la comptabilisation d'écarts d'acquisition lorsque leur amortissement n'est pas déductible fiscalement ;
- la comptabilisation des écarts d'évaluation portant sur des actifs incorporels généralement non amortis ne pouvant être cédés séparément de l'entreprise acquise ;
- la comptabilisation initiale d'achats d'actifs, amortissables au plan fiscal sur un montant inférieur à leur coût, et dont la valeur fiscale lors de leur sortie ne tiendra pas compte de ce différentiel d'amortissements, bien que ces achats soient une source de différences temporaires ;
- et pour les entreprises consolidées situées dans des pays à haute inflation, l'écart entre la valeur fiscale des actifs non monétaires et leur valeur corrigée des effets de la forte inflation, suivant la méthode retenue par le groupe (cf. paragraphe 3212).

Par ailleurs, les différences entre la valeur fiscale des titres de participation dans les entreprises consolidées et leur valeur en consolidation ne donnent lieu à impôts différés que dans les conditions définies au paragraphe 314 ».



A la lecture de la norme IAS 12, il apparaît clairement qu'il n'existe pas de différence de traitement pour la comptabilisation d'un actif d'impôt différé et d'un passif d'impôt différé lors de la comptabilisation initiale d'un actif ou passif en dehors d'un regroupement d'entreprises, hormis l'appréciation de la probabilité de récupération de l'actif. Par ailleurs, les dispositions relatives au traitement des impôts différés dans les deux référentiels comptables, IFRS et français, présentent généralement une grande symétrie et homogénéité de traitement, bien qu'avec moins de développements dans le règlement CRC n° 99-02. Les recherches effectuées par la Commission n'ont pas permis de mettre en évidence que le normalisateur comptable français aurait particulièrement souhaité introduire dans le règlement CRC n° 99-02 une asymétrie de traitement qui n'existe pas dans la norme IAS 12.

3/ Présentation au résultat consolidé

Dans le résultat consolidé, toute écriture relative à un actif d'impôt différé lié à la différence temporaire déductible correspondant au suramortissement fiscal est présentée en charge d'impôt sur le résultat.

Source : doc.cncc.fr



Chronique

Commission des études comptables

COMPTES ANNUELS

MARQUE – Coûts externes engagés pour créer une nouvelle marque – Comptabilisation en charges

(EC 2018-31)

Une entreprise a sous-traité la création d'une nouvelle marque (i.e. nouveau nom, nouveau logo, nouvelle identité visuelle) à une agence de communication.

Ce changement de marque a pour objectif de modifier en profondeur la relation de l'entreprise avec son environnement, en donnant une meilleure perception de son identité et de ses services.

Question :

En application des textes en vigueur, est-il possible d'activer dans les comptes annuels de l'entreprise, les dépenses engagées pour créer la nouvelle marque, en arguant des points suivants :

- les coûts sont identifiables ;
- cette nouvelle marque sera génératrice d'avantages économiques futurs ;
- aucun coût interne n'a été engagé ;
- ces dépenses sont totalement indépendantes des dépenses courantes engagées dans le développement de l'activité.

*

Rappel des textes applicables

Règlement n° 2014-03 de l'Autorité des normes comptables relatif au Plan comptable général

Art. 212-3 : « [...] »

3. Les dépenses engagées pour créer en interne des fonds commerciaux, des marques, des titres de journaux et de magazines, des listes de clients et autres éléments similaires en substance, ne peuvent pas être distinguées du coût de développement de l'activité dans son ensemble. Par conséquent, ces éléments ne sont pas comptabilisés en tant qu'immobilisations incorporelles. Il en est de même pour les coûts engagés ultérieurement relatifs à ces dépenses internes. [...] ».

Réponse de la Commission des études comptables

Il ressort des informations fournies que l'entreprise n'a pas fait l'acquisition d'une marque existante mais a sous-traité la création d'une nouvelle marque à une agence de communication. Autrement dit, les dépenses engagées par l'entreprise pour changer sa marque sont des dépenses de sous-traitance, l'entreprise ayant chargé un tiers d'effectuer pour son compte la recherche d'une nouvelle image, d'un nouveau logo, d'un nouveau nom.

Au regard des dispositions de l'article 212-3 du Plan comptable général rappelées ci-dessus, ces dépenses doivent être comptabilisées en charges.

Source : doc.cncc.fr

Chronique

Commission des études comptables

COMPTES CONSOLIDES

Première consolidation d'une entité consolidée exclusivement, relevant du secteur d'activité des distributeurs indépendants de matériels d'impression – Relations clientèle – Quelle(s) méthode(s) retenir pour l'évaluation des relations clientèle dans le cadre de l'allocation du prix d'acquisition de l'entité ?

(EC 2018-36)

Un groupe, qui établit des comptes consolidés selon le règlement CRC n° 99-02 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques, acquiert une entité exerçant une activité de distributeur indépendant de matériels d'impression.

Dans le cadre de l'allocation du prix d'acquisition en consolidation, le groupe identifie des relations clientèle. En effet, les relations contractuelles avec les clients sont attachées aux contrats de maintenance de matériels d'impression en cours à la date du regroupement et correspondent, notamment, aux possibilités de conclusion de nouveaux contrats avec ces mêmes clients. Elles constituent un portefeuille global et homogène et sont identifiables.

Se pose alors la question de leur évaluation.

Ce secteur d'activité a l'habitude d'évaluer les relations clientèle attachées aux contrats de maintenance selon un pourcentage du « chiffre d'affaires maintenance » (autrement dit, le chiffre d'affaires récurrent généré par les contrats).

Dans la situation décrite, les relations clientèle identifiables, destinées à l'exploitation, répondent à la définition d'un actif incorporel et doivent être évaluées par l'entreprise consolidante à leur valeur d'utilité et à la date d'acquisition.

Le règlement CRC n° 99-02 précise, au § 21122, que la valeur d'utilité d'une immobilisation incorporelle correspond à sa valeur de marché lorsqu'il existe un marché actif pour des biens similaires. Par marché actif, on entend un marché sur lequel s'échangent régulièrement à des prix connus des biens de nature homogène. En l'absence de marché actif, on retient la valeur d'utilité de l'immobilisation incorporelle en se référant notamment à la pratique du secteur concerné.

La Commission Évaluation de la CNCC est d'avis que toute méthode d'évaluation (dont la méthode des comparables) permettant de déterminer de manière fiable la valeur d'utilité des relations contractuelles avec les clients est acceptable.

Dès lors que la méthode des comparables appliquée aux relations clientèle est la méthode utilisée dans ce secteur d'activité et que les multiples de chiffre d'affaires portent bien sur des actifs comparables et non sur la valeur du fonds de commerce dans son ensemble, il n'est donc pas nécessaire de mettre en œuvre la méthode du surprofit (« excess earnings »).

La Commission des études comptables partage-t-elle l'analyse développée ci-dessus ?

*

Chronique

Commission des études comptables

Rappel des textes applicables

Règlement CRC n° 99-02 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques**« 2111 : Identification des actifs et passifs**

Les actifs et passifs identifiables de l'entreprise acquise, y compris les éléments incorporels, sont des éléments susceptibles d'être évalués séparément dans des conditions permettant un suivi de leur valeur. Pour les actifs incorporels, tel peut être notamment le cas des brevets, marques et relations contractuelles avec les clients.

Un actif incorporel est reconnu et inscrit séparément au bilan consolidé dès lors qu'il répond aux conditions de définition et de comptabilisation prévues aux articles 211-5 et 212-01 du règlement ANC n° 2014-03 et aux dispositions de l'article 212-3-1 pour les projets de développement en cours nettement individualisés. Son évaluation doit être faite selon des critères objectifs et pertinents, essentiellement fondés sur sa valeur de marché s'il en existe une ou sur les avantages économiques futurs qu'il permettra de dégager ».

« 21122 : Détermination de la valeur d'utilité des actifs et passifs destinés à l'exploitation

L'objectif étant de déterminer élément par élément une valeur d'utilité à la date d'acquisition, les méthodes appliquées peuvent être différentes des méthodes d'évaluation habituellement utilisées par l'entreprise consolidante pour son bilan consolidé. Par exemple, il est approprié de provisionner les engagements de retraites et de recourir à des méthodes d'actualisation financière pour déterminer la valeur d'entrée des éléments monétaires ou des provisions pour charges dès lors que cela influe de façon significative sur le montant obtenu.

Le principe de la valeur d'utilité n'interdit pas que les valeurs comptables puissent être représentatives de celle-ci.

- **Immobilisations incorporelles** : tous les actifs incorporels identifiables, y compris ceux qui ne seraient pas inscrits dans les comptes sociaux des entités consolidées, font l'objet d'une évaluation.

La valeur d'utilité des immobilisations incorporelles correspond à leur valeur de marché lorsqu'il existe un marché actif pour des biens similaires. Par marché actif, on entend un marché sur lequel s'échangent régulièrement à des prix connus des biens de nature homogène. En l'absence de marché actif, on retient la valeur d'utilité de l'immobilisation incorporelle en se référant notamment à la pratique du secteur concerné. [...] ».

Réponse de la Commission des études comptables

La Commission constate que les relations contractuelles avec les clients sont d'une manière générale susceptibles d'être identifiables et évaluables séparément.

Au cas d'espèce, elles résultent de droits contractuels attachés aux contrats de maintenance et sont par conséquent identifiables, même dans les cas où ces droits ne sont pas transférables ou séparables de l'entité ou des autres droits et obligations.

La fréquence et le volume de transactions ne fournissant pas de manière continue des informations précises sur les prix de relations contractuelles avec les clients, la Commission estime qu'il n'existe pas de marché actif pour ces actifs.

Dans ces conditions, il convient de retenir la valeur d'utilité fondée sur les avantages économiques futurs, en se référant notamment à la pratique du secteur des distributeurs indépendants de matériels d'impression.

Chronique

Commission des études comptables

Dans l'hypothèse où la méthode des comparables appliquée aux relations contractuelles avec les clients serait la méthode utilisée par le secteur des distributeurs indépendants de matériels d'impression, elle sera privilégiée. Cette méthode est fondée sur le prix auquel ont été conclues récemment d'autres transactions portant sur des actifs similaires, se présentant dans des conditions équivalentes, et effectuées dans un délai raisonnable entre professionnels correctement informés du même secteur d'activité et de la même zone géographique. Elle suppose d'avoir accès aux informations fiables sur le prix de transactions suffisamment nombreuses servant de référence.

Rien n'interdit d'utiliser la méthode des comparables dès lors que la méthode des comparables fait référence dans le secteur d'activité concerné et que les comparables portent bien sur le même actif.

Dans le cadre d'une approche multi-critères, ce qui relève des bonnes pratiques d'évaluation, la méthode du surprofit (« excess earnings ») pourra être utilisée ainsi que, le cas échéant, d'autres méthodes pertinentes de manière à conforter la valeur obtenue par la méthode des comparables. Elle consiste à considérer que la valeur de l'actif incorporel évalué ne générant pas de flux de trésorerie indépendants correspond à la valeur actualisée des flux générés par le groupe d'actifs dont il relève, déduction faite de la rémunération des autres actifs (incorporels, corporels, besoin en fonds de roulement...) mis en œuvre. Cette méthode revient à évaluer l'actif incorporel concerné, en l'occurrence les relations contractuelles avec les clients, comme si les autres actifs étaient loués.

Exemples de questions posées par le jury après le commentaire du texte par le candidat

Les questions sont en général liées au texte commenté par le candidat mais, une question entraînant une autre, le jury peut s'en éloigner et poser des questions indépendantes du texte commenté par le candidat.

Néanmoins, la jurisprudence du jury montre qu'il s'agit alors de questions directement liées à l'exercice professionnel et à la déontologie et non pas de questions techniques de haut niveau qui, elles, relèvent des épreuves écrites.

1) Questions directement liées à l'audit légal

Le co-commissariat
Responsabilités du CAC
Responsabilité civile du CAC
Non-immixtion
Suspicion de blanchiment
Déclaration de soupçon / révélation au procureur
Tracfin
Le procureur de la République
Approche par les risques
Situations interdites par le Code de déontologie
Les objectifs de la réforme européenne de l'audit (2014-2016)
Missions contractuelles menées par un CAC
Procédures d'alerte
AMF et commissaires aux comptes

2) Questions juridiques directement liées à l'exercice du commissariat

La notion de groupe en droit
La personnalité morale du groupe
Responsabilité de l'actionnaire
Sociétés mères et filles
La société cotée
Le comité d'audit
La responsabilité des administrateurs
Hiérarchie des sources du Droit
Les associations



3) Questions fiscales directement liées à l'exercice du commissariat

Imposition des sociétés
Nouveautés en matière fiscale
Déduction fiscale des provisions
Intégration fiscale
Cas de fraude fiscale
Crédit d'impôt
Rescrit fiscal

4) Questions comptables directement liées à l'exercice du commissariat

Critique des IFRS
PCG/IFRS
Lecture des annexes
Augmentation de capital
Prime d'émission

5) Questions financières directement liées à l'exercice du commissariat

Le BFR
Pourquoi communiquer sur le BFR ?

DEUXIÈME ÉPREUVE : ANGLAIS APPLIQUÉ À LA VIE DES AFFAIRES

½ heure, coefficient 1

Article A. 822-6 du Code de commerce :

Les aptitudes évaluées par l'épreuve orale d'anglais appliqué à la vie des affaires sont les suivantes :

- Comprendre et commenter, en anglais, des documents de la vie des affaires tels que des textes, graphiques et tableaux tirés de revues ou d'un rapport annuel d'entreprise.
- Présenter une note de synthèse, en français ou en anglais, à partir de documents en anglais concernant la vie des affaires.
- Commenter en anglais un document commercial de base : lettre, devis, bon de commande, etc.

Programme et bibliographie : aucun texte en particulier.

Déroulement de l'épreuve

- Le jury remet au candidat un texte de 2 ou 3 pages en anglais tiré de journaux & revues « grand public » ou d'un document de référence. Il lui remet également un document d'une page en anglais, qui est soit une pièce comptable (facture, bon d'expédition, courrier...), soit un tableau tiré d'un document de référence.
- Le candidat dispose de 30 minutes pour préparer le commentaire du texte et analyser le document, dans une salle isolée, sans ordinateur, dictionnaire ou téléphone.
- Le candidat est ensuite interrogé en anglais par le jury durant 30 minutes maximum.

1 – Textes remis aux candidats (textes techniques ou « grand public »)

Il s'agit de textes liés à l'audit et au commissariat aux comptes ; certains peuvent être techniques mais d'autres sont tirés de journaux & revues « grand public » ou professionnels. Exemples :

- « European Commission to review dangerous accounting rules », site « telegraph.co.uk » du 2 janvier 2013,
- « Financial watchdog calls for accounting probe », site « telegraph.co.uk » du 21 juillet 2013 ;
- « Bitcoin: Not just for Libertarians and Anarchists anymore », *Bloomberg Businessweek* du 9 octobre 2014.
- « Euro Region Faces Deflation », *Bloomberg Businessweek* du 23 octobre 2014.
- « Accounting watchdog ask US companies to explain bosses'pay », site « telegraph.co.uk » du 12 décembre 2014.

- « PCAOB Issues Staff Audit Practice Alert on Auditing Revenue », site « pcaobus.org » du 9 septembre 2014.
- « Commissionner Barnier prolongs Philippe Maystadt's mission », *press release* du 4 février 2014.
- « Reporting watchdog breaks filing rules », site « telegraph.co.uk » du 9 février 2014.
- « The Cost of European Audit Legislation », site « ifac.org » du 8 juillet 2014.
- « Banco Espirito Santo woes fail to fuel crisis fears », site « ft.com » (*Financial Times*) du 9 juillet 2014.
- « At Tesco everyone is at fault and no one to blame », site « ft.com » (*Financial Times*) du 7 octobre 2014.
- « KPMG in dock over admitted audit Code breaches », *AccountancyAge* du 5 novembre 2014.
- « Fair value Audit Deficiencies Remain High », site « accountingtoday.com » du 29 septembre 2014.
- « EFRAG Planning and Ressource Committee », *Rapport annuel 2013* de l'EFRAG.
- « Results as of March 31, 2014 », *Lafarge Press release* du 6 mai 2014.
- « Espirito Failure Raises Audit Questions », *The Wall Street Journal* du 29 août 2014.
- « Audit Reform : A talent tightrope », *Accountancy Age*, 26 août 2016.
- « ICAS and FRC call for action on audit skills gap », *Accountancy Age*, 23 septembre 2016.
- « Audit Innovation Helps Private Companies Improve Performance », *Accounting Today*, 24 mai 2016.
- « EY to Pay \$11.8 millions for Failing to Detect Weatherford Fraud », *accountingtoday.com*, 18 octobre 2016.
- « Exxon's Accounting Said to Prompt SEC Review After Crude Slump », *Accounting Today*, 21 septembre 2016.
- « Too easy for auditors to cock a deaf'un », *ft.com*, 28 octobre 2016.
- « EY fined £1.8m over Tech Data audit », *AccountancyAge.com*, 16 octobre 2017.
- « FRC launches investigation into PwC over BT audits », *AccountancyAge.com*, 3 juillet 2017.
- « What's driving change in the audit environment ? », *AccountancyAge.com*, 14 juin 2017.
- « Art of Accounting : Rethinking expert generalists », *Accountingtoday.com*, 30 octobre 2017.
- « CFOs losing sleep over financial reporting », *Accountingtoday.com*, 30 juin 2017.

- « The Decline in Global Audit Quality », Accountingtoday.com, 1^{er} septembre 2016.
- « Deloitte poised to replace PwC as Lloyds' auditor amid Big Four conflict », Accountancy.com, 28 août 2018.
- « EY rejects call to break up Big Four », *Financial Times*, 13 septembre 2018.
- « US regulator to examine auditors "going concern" reporting », *Financial Times*, 11 juillet 2018.
- Grant Thornton fined £3m for Conviviality audit failures, *Financial Times*, 8 juillet 2020.
- KPMG UK's audit chair to join board of ex-client BHP, *Financial Times*, 2 septembre 2021.
- Mid-tier auditor MHA MacIntyre Hudson investigated by UK watchdog, *Financial Times*, 7 janvier 2022.
- Crypto accounting : investors need more clarity on the rules, *Financial Times*, 9 février 2022.
- New chair of Adler points to Wirecard as 'elephant in the room', *Financial Times*, 16 février 2022.
- EY accused of basic failings in \$2.7bn claim over NMC collapse, *Financial Times*, 16 mai 2022.
- U-turn on audit reform is bad for British capitalism, *Financial Times*, 18 mai 2022.
- UK auditors told to be more sceptical when assessing company accounts, *Financial Times*, 23 juin 2022.
- Revolution Beauty shares to be suspended as results miss deadline, *Financial Times*, 30 août 2022.
- NatWest ditches EY in blow to auditor ahead of planned break-up, *Financial Times*, 27 octobre 2022.

2 - Textes remis aux candidats (document commercial)

- Lettre.
- Devis, facture...
- Bon de réception, bon de livraison...
- Courrier de recommandation.
- Extrait d'un document de référence.



ANNEXES :

Préparation au certificat d'aptitude

Publications du département Édition de la CNCC

Composition du jury (article A. 822-8 du Code de commerce)

Membres du jury

Statistiques

Adresses et sites web

Préparation au certificat d'aptitude

La CNCC propose chaque année des formations de préparation aux épreuves écrites et orales, en deux formats différents :

Écrits

Préparation intensive

Une préparation intensive aux épreuves écrites, en formule de **8 jours**.

L'objectif de cette formation est de présenter le déroulement des épreuves, en reprenant avec les candidats les points suivants :

- Comptabilité et audit (2 jours)
- Droit appliqué à la vie des affaires (3 jours)
- Économie, finance et management (2 jours)
- Épreuve de synthèse - Technique de rédaction (1 jour)

Droits d'inscription : 2 000 € HT

Deux sessions sont généralement proposées pour la préparation intensive qui ont lieu à plusieurs reprises en juillet et septembre.

Préparation longue

Une préparation longue aux épreuves écrites, en formule de **16 jours**, en 3 phases.

L'objectif de cette formation est de proposer un accompagnement approfondi aux candidats au CAFCAC, selon les phases suivantes :

- en phase 1, transmettre la méthodologie et les techniques de révision aux candidats ;
- en phase intermédiaire, 2 formations du catalogue CNCC, utiles pour l'épreuve de Comptabilité/Audit ;
- en phase 2, permettre la réalisation de cas pratiques et de mises en situation suivant les acquis et bases vus en phase 1.

Phase 1 - 6 journées - Mai :

- Comptabilité et Audit (1 jour)
- Droit appliqué à la vie des affaires (3 jours)
- Économie, finance et management (2 jours)

Phase intermédiaire - 2 journées - Juillet :

- Arrêté des comptes (1 jour)
- Les 25 clés pour une application dynamique des NEP (1 jour)



Phase 2 – 8 journées – Septembre :

- Comptabilité et Audit (2 jours)
- Droit appliqué à la vie des affaires (3 jours)
- Économie, finance et management (2 jours)
- Épreuve de synthèse – Techniques de rédaction (1 jour)

Droits d'inscription : 3 200 € HT

Oraux

Formation commune aux 2 préparations

- Techniques de résumé et d'expression (1 jour)
- Techniques d'entretien avec un jury en anglais (1 jour)

La préparation aux épreuves orales a lieu en novembre.

Droits d'inscription : 600 € HT

Inscriptions et Renseignements : formation.initiale@cncc.fr

Toutes les inscriptions se font sur le site <https://formation.cncc.fr/>

Publications du département Édition de la CNCC

Les ouvrages disponibles en version papier de la CNCC sont accessibles en permanence sur le site de la CNCC www.cncc.fr. Il vous suffit de créer un compte et profiter de la simplicité des achats en ligne (transactions sécurisées).

Vous pouvez également les commander par courrier sur papier libre en joignant le règlement correspondant et en adressant votre courrier à :

CNCC Services Édition - 200-216, rue Raymond Losserand - 75014 PARIS.

Pour toute demande concernant des publications, le Service Édition est à votre disposition :

- par mail : cnccservices.edition@cncc.fr
- par téléphone : **01 44 77 81 40.**

Composition du jury

(article A. 822-8 du Code de commerce, arrêté du 5 mars 2013)

Un arrêté du garde des sceaux, ministre de la Justice, publié au *Journal officiel* de la République française désigne les membres du jury.

Le jury est composé comme suit :

- 1 - Un magistrat de l'ordre judiciaire, hors hiérarchie, en activité ou honoraire, président ;
- 2 - Un second magistrat de l'ordre judiciaire, en activité ou honoraire ;
- 3 - Un magistrat de la Cour des comptes ou un inspecteur des finances ;
- 4 - Un représentant du Haut Conseil du commissariat aux comptes ;
- 5 - Un représentant de l'Autorité des marchés financiers ;
- 6 - Un représentant de l'Autorité des normes comptables ;
- 7 - Quatre membres de l'enseignement supérieur, professeurs ou maîtres de conférences ;
- 8 - Deux commissaires aux comptes exerçant également les fonctions d'experts-comptables, désignés sur proposition du conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables ;
- 9 - Deux commissaires aux comptes, désignés sur proposition de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes.

Des suppléants sont désignés dans les mêmes conditions que les titulaires [*soit 14 titulaires et 14 suppléants*].

Des examinateurs spécialisés peuvent être adjoints au jury par arrêté du garde des Sceaux.

Le jury est le même pour les trois épreuves suivantes :

- *certificat d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes*,
- *épreuve d'aptitude*, réservée à certains professionnels étrangers,
- *certificat préparatoire aux fonctions de commissaire aux comptes*, qui donne accès au stage de commissaire aux comptes.

Membres du jury

21 juillet 2022

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 83 sur 128

Décrets, arrêtés, circulaires

MESURES NOMINATIVES

MINISTÈRE DE LA JUSTICE

Arrêté du 8 juillet 2022 portant désignation des membres du jury du certificat d'aptitude, du certificat préparatoire et de l'épreuve d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes

NOR : JUSC2219492A

Par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice, en date du 8 juillet 2022 :

Sont désignées présidentes du jury du certificat d'aptitude, du certificat préparatoire, et de l'épreuve d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes :

Mme Alice PEZARD, conseillère honoraire à la Cour de cassation, titulaire.

Mme Christine GUEGUEN, première avocate générale près la Cour de cassation, suppléante.

Sont désignés membres du jury du certificat d'aptitude, du certificat préparatoire, et de l'épreuve d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes :

I. – *En qualité de magistrat de l'ordre judiciaire, en activité ou honoraire*

M. Thomas CASSUTO, conseiller à la cour d'appel de Paris, titulaire.

Mme Sylvie FETIZON, conseillère à la cour d'appel de Paris, suppléante.

II. – *En qualité de magistrat de la Cour des comptes, ou d'inspecteur des finances*

M. Stéphane JOURDAN, conseiller maître à la Cour des comptes, titulaire.

M. Julien SENEZE, inspecteur général des finances, suppléant.

III. – *En qualité de représentant du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

M. Romuald FALTOT, titulaire.

Mme Brigitte TROLLIET, suppléante.

IV. – *En qualité de représentant de l'Autorité des marchés financiers*

Mme Sophie BARANGER, titulaire.

Mme Marie SEILLER, suppléante.

V. – *En qualité de représentant de l'Autorité des normes comptables*

Mme Géraldine VIAU-LARDENNOIS, titulaire.

Mme Valérie VIARD, suppléante.

VI. – *En qualité de membre de l'enseignement supérieur, professeurs ou maîtres de conférences*

M. Lionel ESCAFFRE, professeur des universités à l'Université d'Angers, titulaire.

Mme Nathalie GONTHIER BESACIER, maître de conférences à l'Université Grenoble Alpes, titulaire.

M. Olivier DE LA VILLARMOIS, professeur des universités à l'Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne, titulaire.

Mme Caroline TABOUROT maître de conférences à l'Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne, titulaire.

M. Pascal ALPHONSE, professeur des universités à l'Université de Lille, suppléant.

M. Bastien BRIGNON, maître de conférences à l'université Aix-Marseille, suppléant.

M. Didier DAMAS, professeur agrégé d'économie et gestion au lycée hôtelier de Thonon-les-Bains, suppléant.

M. Jean-Marie GARINOT, maître de conférences à l'université de Bourgogne, suppléant.

VII. – *En qualité de commissaire aux comptes exerçant également les fonctions d'experts-comptables désigné sur proposition du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables*

M. Olivier CRETTE, titulaire.

M. Abdoullah LALA, titulaire.

M. Thierry FEMEL, suppléant.

M. Eric-Jean VISTE suppléant.

VIII. – *En qualité de commissaire aux comptes désigné sur proposition de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes*

- M. Olivier BOUCHERIE, titulaire.
- M. Etienne LATREILLE, titulaire.
- M. Paul PRUD'HOMME, suppléant.
- Mme Sylvie RAYON, suppléante.

Décrets, arrêtés, circulaires

MESURES NOMINATIVES

MINISTÈRE DE LA JUSTICE

Arrêté du 19 juillet 2022 portant nomination d'examinateurs spécialisés adjoints au jury du certificat d'aptitude, du certificat préparatoire et de l'épreuve d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes

NOR : JUSC2219496A

Par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice, en date du 19 juillet 2022, sont nommés en qualité d'examinateurs spécialisés adjoints au jury pour les épreuves du certificat d'aptitude, du certificat préparatoire et de l'épreuve d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes :

- M. Christian BANDE, commissaire aux comptes.
- M. Lionel BOZON, professeur certifié à l'institut d'administration des entreprises d'Annecy.
- M. Martial CHADEFaux, professeur émérite à l'université de Bourgogne.
- M. Etienne CUNIN, directeur du département des pratiques professionnelles chez KPMG.
- M. Bruno DEFFAINS, professeur des universités à l'université Paris 2 Panthéon-Assas.
- M. Julien DELVALLEE, maître de conférences à l'université Paris-Saclay.
- Mme Isabelle GRAUER-GAYNOR, responsable d'équipe finance et reporting des émetteurs à l'Autorité européenne des marchés financiers.
- M. Alain GUY-MOYAT, commissaire aux comptes.
- M. Mathieu FLOQUET, maître de conférences à l'université de Lorraine.
- Mme Caroline MARTIN, responsable des études déontologiques au Haut conseil du commissariat aux comptes.
- M. Jean-Michel PICOT, responsable de sécurité des systèmes d'information, délégué à la protection des données.
- M. Jacques HENRI-ROBERT, professeur émérite à l'université Paris 2 Panthéon-Assas.
- M. Philippe STEING, directeur associé au cabinet Ricol Lasteyrie.
- M. Nicolas TRONCHET, directeur associé du cabinet Mazars.
- M. Dov ZERAH, conseiller maître honoraire à la Cour des comptes.

Statistiques CAFCAC

Candidats R.822.2 et R. 822.5

Années	Inscriptions	Présences	% Participation	Admissibles N	Admissibles N - 1	Total admissibles	Admis	% Admissibles/présents (N)	% Reçus / Admissibles
2013	128	90	70 %	44	12	56	44	49 %	79 %
2014	110	76	69 %	18	10	28	15	24 %	54 %
2015	138	79	57 %	12	7	19	14	15 %	74 %
2016	133	93	70 %	8	4	12	10	9 %	83 %
2017	123	73	59 %	38	1	39	33	52 %	85 %
2018	77	44	57 %	13	6	19	16	30 %	84 %
2019	66	40	61 %	19	2	21	16	48 %	76 %
2020	39	22	56 %	14	4	18	16	64 %	89 %
2021	52	33	63 %	18	2	20	13	55 %	65 %
2022	78	57	73 %	42	5	47	42	74 %	89 %



Sites web

AMF

Autorité des Marchés Financiers, « www.amf-france.org »

ANC

Autorité des Normes Comptables, « www.anc.gouv.fr »

ANECs

Association Nationale des Experts-Comptables et commissaires aux comptes Stagiaires,
« www.anecs.org »

Bibliothèque

Centre de documentation des experts-comptables et des commissaires aux comptes
(Paris), « www.bibliotheque.com »

CNCC

Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes, « www.cncc.fr »

Liens internet avec les CRCC (Compagnies régionales des commissaires aux comptes)

Voir aussi le site géré par la CNCC : www.devenir-auditeur-legal.fr

Code de commerce et tous les textes législatifs et réglementaires

« www.legifrance.gouv.fr »

H3C

Haut Conseil du Commissariat aux Comptes, « www.h3c.org »

IAASB

International Auditing and Assurance Standards Board (New York), Conseil des normes
internationales d'audit et d'assurance, « www.iaasb.org »

IFAC

International Federation of Accountants (New York), « www.ifac.org »

Fédération internationale des experts-comptables

OEC

Ordre des Experts-Comptables, « www.experts-comptables.org »

Liens internet avec les conseils régionaux

SIEC

Service Interacadémique des Examens et Concours, « www.siec.education.fr »

Onglets « votre examen », puis « DEC » ou « DCG/DSCG »

Union européenne

« <http://europa.eu> », en particulier onglets *marché intérieur* puis *environnement des entreprises* puis *contrôle légal des comptes*





compédit beauregard
une autre vision de l'impression

Imprimerie Compédit Beauregard
61600 La Ferté-Macé
Tél. 02 33 37 08 33
www.compedit-beauregard.fr

Dépôt légal : 2^e trimestre 2023
N° d'imprimeur : 87809

Annales - CAFCAC

LES COMMISSAIRES AUX COMPTES
bâisseurs d'une société de confiance



www.cncc.fr

200 - 216 rue Raymond Losserand
75014 Paris
+33 (0)1 44 77 82 82

SERVICE ÉDITION

**Ventes, informations
sur les ouvrages**

Tél. : 01 44 77 81 40
cnccservices.edition@cncc.fr

SERVICE FORMATION INITIALE

formation.initiale@cncc.fr