

1720004

DSCG

SESSION 2017

UE4 – COMPTABILITÉ ET AUDIT

Durée de l'épreuve : 4 heures

Coefficient : 1,5

1720004

DSCG

SESSION 2017

COMPTABILITÉ ET AUDIT

Durée de l'épreuve : 4 heures - coefficient : 1,5

Document autorisé :

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

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

Document remis au candidat :

Le sujet comporte 13 pages numérotées de 1/13 à 13/13.

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 3 dossiers indépendants

Page de garde	page 1
Présentation du sujet	page 3
DOSSIER 1 – CONSOLIDATION (10 points)	page 4
DOSSIER 2 – SCISSION (5 points)	page 6
DOSSIER 3 – AUDIT (5 points)	page 7

Le sujet comporte 15 annexes.**AVERTISSEMENT**

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

SUJET

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

Toute information calculée devra être justifiée.

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

La société VETENFANT est une société holding d'un groupe exploitant plusieurs chaînes de magasins de vêtements pour enfants. D'abord spécialisé dans la confection de vêtements, le groupe s'est peu à peu centré sur la création et la vente de vêtements dans le domaine du prêt-à-porter pour enfants. Il sous-traite dorénavant l'essentiel de sa production.

Le groupe a accéléré son développement avec l'arrivée à la direction de l'entreprise de la troisième génération de la famille. La société holding a, par ailleurs, diversifié son actionnariat en ouvrant le capital à ses salariés, à des franchisés et à un capital investisseur spécialisé dans la mode. Ce dernier a pris une participation minoritaire de 22 % au capital de VETENFANT. Les dirigeants du groupe envisagent, par ailleurs, en 2018, de demander l'admission des actions existantes de la société VETENFANT sur Alternext Paris. Le groupe a décidé de réaliser ses états financiers consolidés suivant le référentiel IFRS conformément au règlement européen 1606/2002 du 19 juillet 2002.

Le secteur du prêt-à-porter pour enfants est très concurrencé, la pression sur les prix de vente est forte. Le marché fait l'objet de nombreuses mutations. Les marques de vêtements distribuées par le groupe jouissent d'une excellente notoriété mais le groupe doit régulièrement faire face à des concurrents qui ont des systèmes de production plus performants et proposant de petites collections renouvelées régulièrement. L'évolution démographique joue également un rôle important sur l'évolution du chiffre d'affaires du groupe. En France, l'indicateur conjoncturel de fécondité¹ a évolué de 189 en 2000 à 196 en 2015.

Vous êtes stagiaire à la direction financière de la Société holding VETENFANT, Monsieur Michel, directeur administratif et financier, vous demande de travailler sur certains points liés à la gestion comptable de la société holding et de ses filiales dans le cadre de la clôture des comptes au 31 décembre 2016.

N.B. : pour tout le cas, le taux de TVA est de 20% et toutes les entités sont soumises à l'IS au taux de 33 1/3 %.

¹ L'indicateur conjoncturel de fécondité donne le nombre moyen d'enfants qu'aurait une femme tout au long de sa vie si les taux de fécondité observés à chaque âge l'année considérée demeuraient inchangés. Il est exprimé en « nombre d'enfants pour 100 femmes ». (Source : INSEE)

DOSSIER 1 - CONSOLIDATION

Monsieur Michel sollicite votre concours dans la résolution de certaines difficultés dans l'établissement des comptes consolidés. Trois parties **indépendantes** vous sont confiées.

Toutes les sociétés holding du groupe utilisent deux journaux de consolidation :

- un journal de consolidation des bilans ;
- un journal de consolidation des comptes de résultat.

PREMIÈRE PARTIE (2 points)

M. Michel s'interroge sur les obligations de la société VETENFANT inhérentes à l'établissement des comptes consolidés et vous soumet l'étude de quelques cas particuliers dans la définition du périmètre de consolidation.

Travail à faire

1. Présenter une courte note en indiquant :

- les obligations d'utilisation du référentiel IFRS pour les comptes consolidés des entreprises françaises ;
- le ou les référentiels comptables utilisables pour l'établissement des comptes consolidés de VETENFANT au 31/12/2016 ;
- le ou les référentiels comptables utilisables pour l'établissement des comptes consolidés de VETENFANT lorsque la société sera cotée sur Alternext Paris.

2. À partir de l'annexe 1, présenter sous forme de tableau synthétique pour les sociétés suivantes : TOM & CLOE, P'TIT CHOU, MATELOT, VETI FÉE et CHAUSS

- le pourcentage de contrôle,
- la nature du contrôle,
- les méthodes de consolidation (le cas échéant),
- et les pourcentages d'intérêt du groupe dans les sociétés appartenant au périmètre de consolidation.

3. À partir de l'annexe 2, indiquer si la société MARKENFANT doit être incluse dans le périmètre de consolidation et, le cas échéant, la méthode de consolidation à utiliser. Justifier votre réponse.

DEUXIÈME PARTIE (5 points)

Les services financiers de VETENFANT ont identifié les opérations qui doivent faire l'objet d'un retraitement dans les comptes consolidés.

Certains retraitements sont liés à des opérations réalisées par la société LOUP, chargée de l'animation d'un réseau de magasins commercialisant ses produits et par la société VETILOGISTIQUE chargée de la gestion des stocks de l'ensemble des sociétés du groupe VETENFANT.

Les sociétés LOUP et VETILOGISTIQUE sont intégrées globalement dans les comptes consolidés du groupe.

Travail à faire

4. Présenter, pour l'exercice 2016, les écritures dans les journaux de consolidation du bilan et du compte de résultat relatives aux opérations décrites en annexe 3.

Plusieurs questions se posent sur les immobilisations de la société LUXENFANT. Cette société produit des vêtements et les vend à des détaillants, elle est contrôlée par la société VETENFANT.

5. À partir des annexes 4 et 5, présenter, pour l'exercice 2016, les écritures dans les journaux de consolidation du bilan et du compte de résultat.

TROISIÈME PARTIE (3 points)

Le **1^{er} janvier 2015**, la société VETENFANT a acquis 14 % des actions de la société ABRACADABRA. Cette participation a été considérée alors comme un actif financier disponible à la vente.

Le **1^{er} mars 2016**, la société VETENFANT a augmenté sa participation dans la société ABRACADABRA pour en prendre le contrôle, VETENFANT détient dorénavant 60 % de la société ABRACADABRA.

Pour cette acquisition, VETENFANT a choisi d'évaluer les participations ne donnant pas le contrôle (ou intérêts minoritaires) à leur juste valeur (méthode dite du goodwill complet).

M. Michel sollicite votre aide pour le traitement dans les comptes consolidés au 31/12/2016 de cette prise de contrôle.

Travail à faire

À partir des annexes 6 à 9,

- 6. Déterminer la juste valeur des actifs identifiables acquis et des passifs repris lors de la prise de contrôle de la société ABRACADABRA.**
- 7. Présenter les écritures liées à l'écart d'évaluation dans le journal de consolidation du groupe VETENFANT au 31/12/2016.**
- 8. Déterminer le goodwill complet évalué lors de l'entrée d'ABRACADABRA dans le groupe VETENFANT le 1^{er} mars 2016.**
- 9. Déterminer l'impact sur le résultat net consolidé du groupe VETENFANT de la prise de contrôle de la société ABRACADABRA (*il sera fait abstraction de la fiscalité pour cette question*).**
- 10. Présenter l'écriture liée au goodwill dans le journal de consolidation du groupe VETENFANT au 31/12/2016.**
- 11. M. Michel vous demande de présenter une courte note sur l'évaluation des participations ne donnant pas le contrôle (intérêts minoritaires) lors de la détermination du goodwill. Vous indiquerez :**
 - les deux méthodes d'évaluation des intérêts minoritaires suivant la norme IFRS 3 ;
 - les effets chiffrés de ce choix sur le montant du goodwill et des capitaux propres dans les états financiers consolidés du groupe VETENFANT ;
 - les éventuelles divergences avec le règlement CRC 99-02 dans l'évaluation des intérêts minoritaires.

DOSSIER 2 – SCISSION

En 2014, VETENFANT a fait l'acquisition de l'intégralité des titres de la SAS TILAMBA. Cette dernière avait acquis, en 2012, 85 % de la SA TILIGEST ; les 15 % restant sont détenus par des salariés de la société. TILIGEST est composée de trois branches d'activité :

- un magasin situé en région lyonnaise. À sa création, ce magasin pilote devait servir de laboratoire d'expérience pour l'enseigne TILAMBA, il est devenu un magasin classique ;
- un site internet marchand commercialisant les produits de la marque TILAMBA ;
- un service spécialisé dans l'aménagement de magasin (vente et installation de mobilier commercial).

VETENFANT a décidé de procéder à la scission de cette société aux activités hétérogènes, la date de prise d'effet de l'opération a été fixée au 1^{er} janvier 2016. Ainsi, l'activité magasin est reprise par la société TILAMBA, l'activité site internet est cédée à VETIWEB (société spécialisée dans les activités numériques du groupe VETENFANT et qui est contrôlée par le groupe VETENFANT), l'activité aménagement de magasin est reprise par AMENAG, une société extérieure au groupe VETENFANT. Cette opération sera placée sous le régime juridique de la scission.

Travail à faire

M. Michel vous demande quelques précisions sur le contrôle externe et la fiscalité de cette opération.

- 1. Indiquer sous quelle condition l'intervention du commissaire à la scission peut être écartée.**
- 2. Indiquer le mode de nomination du commissaire aux apports. L'un des commissaires aux comptes de TILIGEST pourra-t-il exercer cette mission ?**

Vous êtes également amené(e) à intervenir sur les conditions de la scission.

À partir des annexes 10 à 13,

- 3. Justifier le type de valorisation comptable des apports retenu pour chacune des trois sociétés participant à l'opération.**
- 4. Dans le cadre de l'apport à TILAMBA, indiquer :**
 - a. le nombre d'actions émises,
 - b. l'augmentation et création de capital,
 - c. la prime de scission.
- 5. Présenter le tableau d'affectation du mali technique dégagé lors de l'opération de scission avec TILAMBA sachant que le mali technique est évalué à 100 000 € (reproduire et compléter le tableau présenté en annexe 12). (les écritures constatées lors de l'opération de scission au 01/01/2016 ne sont pas demandées).**
- 6. Présenter les écritures d'inventaire au 31/12/2016 liées aux informations complémentaires figurant dans l'annexe 12 et des résultats obtenus à la question précédente.**

DOSSIER 3 – AUDIT

M. Michel sollicite votre aide pour la préparation de la certification des comptes par le commissaire aux comptes. Il a notamment relevé des anomalies dans la gestion des relations avec les points de vente.

Les collections du groupe sont diffusées en France et à l'étranger dans 500 points de vente. Le groupe a recours à des succursales, des franchisés, des enseignes multimarques et des commissionnaires affiliés. Ces derniers représentent 20 points de vente.

Les commissionnaires affiliés sont des commerçants indépendants liés au groupe par un contrat de commission d'affiliation. Dans le cadre des accords contractuels conclus avec les commissionnaires affiliés, la société VETENFANT (ou l'une de ses filiales) demeure propriétaire du stock, la société VETENFANT comptabilise l'intégralité du chiffre d'affaires, les commissionnaires affiliés reversent les recettes le 15 du mois suivant sous déduction d'une commission de 27 %. Ces commissions sont calculées sur la base du chiffre d'affaires transmis par les commissionnaires affiliés.

Les invendus sont renvoyés par les points de vente en fin de saison à la société VETENFANT. Face à l'afflux des retours en fin de saison, les services de la société VETENFANT ne sont pas en mesure d'identifier les marchandises retournées par chacun des magasins.

Bien que le groupe VETENFANT ait mis en place un progiciel de gestion intégré (PGI) spécifique dont les modules de gestion commerciale et de caisse enregistreuse sont installés dans certains de ses points de vente, les caisses enregistreuses sont assez mal utilisées notamment par les commissionnaires affiliés.

Tous les soirs une fois les magasins fermés, chaque responsable doit réaliser un inventaire physique de sa caisse. Le montant des encaissements en espèces, chèques, cartes bancaires est inscrit sur un bordereau créé par le responsable. L'état est daté mais il n'est pas signé, il est conservé par le commissionnaire affilié.

Chaque fin de mois, le responsable transmet au groupe le détail journalier de sa caisse et son chiffre d'affaires mensuel.

Un audit interne a révélé un certain nombre d'irrégularités dans la gestion de certains commissionnaires affiliés (annexe 14).

En raison du nombre important de points de vente, M. Michel souhaite mettre en place des procédures de contrôle interne plus rigoureuses afin de garantir l'exhaustivité du chiffre d'affaires.

Travail à faire

1. **À partir de l'annexe 14, identifier deux risques liés à la constatation du chiffre d'affaires réalisé dans le cadre des commissionnaires affiliés. Présenter trois mesures à mettre en œuvre pour réduire ses risques.**
2. **Quels sont les objectifs d'audit du cycle clients/ventes dans le cadre de la mission du commissaire aux comptes ?**
3. **Dans le cadre des travaux du commissaire aux comptes, quel est l'objectif de la demande de confirmation des tiers ? Quelles sont les étapes de la mise en œuvre de cette diligence par le commissaire aux comptes ?**
4. **À partir de l'annexe 15, sélectionner quatre clients commissionnaires affiliés à interroger en justifiant, pour chaque client, votre choix.**
5. **Quelles sont les conséquences sur la mission du commissaire aux comptes des éléments suivants :**
 - Refus par la direction de l'entreprise de mise en œuvre de la demande de confirmation des comptes clients. Ce refus est considéré comme non fondé par le commissaire aux comptes ;
 - Refus par la direction de l'entreprise de constater des dépréciations de créances douteuses pour un montant supérieur au seuil de signification.

ANNEXE 01.

Prise de participation dans les sociétés du périmètre de consolidation

Composition du capital social

	TOM & CLOÉ SAS	P'TIT CHOU SAS	MATELOT SAS	VETI FÉE SAS	CHAUSS SAS
Actions ordinaires	15 000	11 000	20 000	10 000	10 000
Actions à droit de vote double			5 000		
Certificats d'investissement					3 000
Certificats de droit de vote					3 000
Actions de préférence (1)			5 000		

(1) Les actions de préférence sont à dividendes prioritaires et sans droits de vote

Compte « titres de participation » dans les comptes de la société VETENFANT au 31/12/2016

	Nombre d'actions	
Titres TOM & CLOÉ SAS	Actions ordinaires	10 500
Titres P'TIT CHOU SAS	Actions ordinaires	5 060
Titres MATELOT SAS	Actions ordinaires	3 000
	Actions à droit de vote double	1 500
	Actions à dividendes prioritaires	1 000
Titres VETI FÉE SAS	Actions ordinaires	6 000
Titres CHAUSS SAS	Actions ordinaires	3 650
	Certificats de droit de vote	250
	Certificats d'investissement	1 550

La société VETENFANT a désigné au cours des quatre derniers exercices les deux tiers des administrateurs de la société P'TIT CHOU SAS. La société VETENFANT exerce les pouvoirs de décision.

La société MATELOT SAS a émis 10 000 obligations remboursables en actions (1 action MATELOT par obligation). La société VETENFANT détient 500 ORA. Les droits peuvent être immédiatement exercés.

Les actions de la société VETI FÉE sont démembrées, la société VETENFANT ne détient que l'usufruit sur sa participation.

Compte « titres de participation » dans les comptes de la société TOM & CLOÉ au 31/12/2016

	Nombre d'actions	
Titres CHAUSS SAS	Actions ordinaires	3 000
	Certificats de droit de vote	250

ANNEXE 02.

Situation de la société MARKENFANT

La société MARKENFANT a été créée spécifiquement pour gérer un projet immobilier porté par le groupe VETENFANT. Ce projet immobilier doit permettre au groupe d'exploiter une grande surface de vente comprenant les principaux magasins du groupe et une zone de loisirs. Trois investisseurs figurent au capital de MARKENFANT : deux banques et une société spécialisée dans la maîtrise d'ouvrage. La société VETENFANT dispose de 10 % des droits de vote. Le contrat signé avec les investisseurs et les financeurs du projet prévoit que la société VETENFANT se porte garante de l'intégralité des risques de gestion. Ainsi, si les loyers versés à MARKENFANT ne permettent pas d'honorer les échéances de la société, VETENFANT s'est engagée à se substituer à MARKENFANT.

Certaines dispositions contractuelles conclues avec les investisseurs de MARKENFANT donnent à VETENFANT la capacité de diriger les activités opérationnelles de l'entreprise et de bénéficier de la majorité des avantages économiques, notamment une quote-part des loyers versés à MARKENFANT. Il est ainsi prévu qu'après une première période d'exploitation prenant fin en 2022, la surface commerciale sera cédée à VETENFANT pour un prix prévu lors du lancement du projet. La société MARKENFANT sera alors dissoute, les actions seront remboursées et un boni de liquidation sera versé.

ANNEXE 03.
Opérations des sociétés LOUP et VETILOGISTIQUE

Prestations de la société LOUP

La société LOUP facture sa prestation d'animation du réseau à l'ensemble des magasins commercialisant les produits LOUP (il s'agit exclusivement de magasins monomarque). Certains des magasins sont contrôlés par le groupe et à ce titre font partie du périmètre de consolidation. D'autres sont des magasins franchisés indépendants non contrôlés par le groupe VETENFANT. Ces opérations sont résumées dans le tableau suivant :

	2015	2016
Prestations facturées aux magasins contrôlés par LOUP	1 420 000 € HT (15 % de ces prestations sont réglées en 2016)	1 650 000 € HT (12 % de ces prestations sont réglées en 2017)
Prestations facturées aux franchisés	2 243 000 € HT (13 % de ces prestations sont réglées en 2016)	2 345 000 € HT (10 % de ces prestations sont réglées en 2017)

Gestion des stocks de VETILOGISTIQUE

Avant d'être vendus en magasin, tous les articles des sociétés du groupe VETENFANT sont acquis par VETILOGISTIQUE. La relation entre les sociétés du groupe prévoit que les sociétés du groupe VETENFANT vendent l'intégralité de leur stock à la société VETILOGISTIQUE au coût de production (ou d'achat) des articles majoré d'une marge de 10 %.

L'état des stocks dans les comptes sociaux de VETILOGISTIQUE vendus par la société LOUP à VETILOGISTIQUE est le suivant.

	31/12/2015	31/12/2016
Stock (montant brut en €)	23 100 000	22 440 000

On vous communique également les dépréciations constatées par VETILOGISTIQUE sur les stocks vendus par LOUP.

	31/12/2015	Reprise au cours de l'exercice 2016	Dotation au cours de l'exercice 2016	31/12/2016
Dépréciation des stocks (en €)	194 700	99 000	62 700	158 400

Les dépréciations concernent des collections démodées dont la probabilité de vente même à prix soldé est nulle. La plupart de ces vêtements seront donnés pour recyclage ou à des associations caritatives. Aussi, la valeur nette de réalisation des stocks dépréciés est nulle.

ANNEXE 04.
Extrait des comptes sociaux de LUXENFANT

Frais d'établissement

Dans ses comptes sociaux, la société LUXENFANT a fait le choix d'inscrire à l'actif comme frais d'établissement l'ensemble de ses frais de constitution, de transformation et de premier établissement. Concernant les frais d'établissement, les tableaux suivants ont été extraits des annexes des comptes sociaux de la société LUXENFANT.

En €	Valeur brute au 31/12/2015	Augmentations	Diminutions	Valeur brute au 31/12/2016
Frais d'établissement	150 000	12 450		162 450

En €	Amortissements cumulés au 31/12/2015	Augmentations : dotation de l'exercice	Diminutions d'amortissements de l'exercice	Amortissements cumulés au 31/12/2016
Amortissement des frais d'établissement	90 000	32 490		122 490

Matériel informatique

Le 1^{er} juillet 2014, la société LUXENFANT a renouvelé l'ensemble de son parc informatique, la société a retenu un mode linéaire de calcul de d'amortissement basé sur une durée d'utilisation de 5 ans. La société a retenu un amortissement fiscal dégressif amenant à la comptabilisation d'amortissement dérogatoire. Concernant le parc informatique, le tableau suivant a été extrait des annexes des comptes sociaux de la société LUXENFANT.

En €	Provisions au 31/12/2015	Augmentations : dotations de l'exercice	Diminutions reprises de l'exercice	Provisions au 31/12/2016
Amortissement dérogatoire	100 215		7 530	92 685

Nouvelle ligne de production textile

Le 1^{er} juillet 2015, la société LUXENFANT a investi dans une nouvelle ligne de production, cet investissement s'est traduit par la création de neuf emplois et la relocalisation en France d'une activité jusqu'alors délocalisée. Pour cet investissement, LUXENFANT a bénéficié d'une subvention régionale dite « subvention d'aide à l'investissement », cette subvention s'élève à 12 % du coût d'acquisition de la ligne de production. Cette dernière est amortie sur 10 ans en linéaire tant du point de vue économique que fiscal et son coût d'acquisition s'élève à 1 216 000 €.

Pour ses comptes consolidés, le groupe VETENFANT a choisi de présenter les subventions liées à des actifs en déduction de la valeur d'origine de l'actif (voir annexe suivante).

ANNEXE 05.
Extrait de la norme IAS 20 « Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique »

§ 24 - Les subventions liées à des actifs (...) doivent être présentées dans l'état de la situation financière soit en produits différés, soit en déduisant la subvention pour arriver à la valeur comptable de l'actif.

§27 - [La seconde] méthode déduit la subvention en calculant la valeur comptable de l'actif. La subvention est comptabilisée en résultat sur la durée d'utilité de l'actif amortissable par l'intermédiaire d'une réduction de la charge d'amortissement.

ANNEXE 06.

Modalité d'acquisition des titres ABRACADABRA au 1^{er} janvier 2015

VETENFANT a procédé à l'acquisition de 14 % du capital de la société ABRACADABRA pour un prix de 3 350 K€.

En plus de ce prix, les dépenses engagées pour cette opération d'acquisition sont les suivantes :

Honoraires conseil stratégique	3 K€
Formalités légales	3 K€
<u>Frais d'avocats</u>	<u>4 K€</u>
Total	10 K€

ANNEXE 07.

Modalité de l'acquisition et capitaux propres au 1^{er} mars 2016

Les capitaux propres de ABRACADABRA (au 1^{er} mars 2016) s'élèvent à :

(En K€)	01/03/2016
Capital (valeur nominale de 10 €)	6 000
Réserves	4 500
Prime d'émission	3 200
Résultat	130
Total	13 830

Au 1^{er} mars 2016, les titres ABRACADABRA ont été acquis par VETENFANT au prix unitaire de 50 €. Par ailleurs, des frais connexes à l'acquisition (notamment les honoraires de conseil, juridiques, comptables et de valorisation) se sont élevés à 65 K€.

Compte tenu d'une décote pour absence de contrôle, la juste valeur des participations ne donnant pas le contrôle est de 10 560 K€.

ANNEXE 08.

Allocation du prix d'acquisition aux actifs identifiables

Lors de l'allocation du prix d'acquisition, l'évaluation des actifs identifiables de la société ABRACADABRA a permis de constater l'existence de plus-values latentes au 1^{er} mars 2016 :

- la marque ABRACADABRA a été évaluée à 4 500 K€ selon la méthode des royalties, corroborée par la méthode des flux de trésorerie. Compte tenu de son positionnement, la durée d'utilisation de la marque a été considérée comme indéfinie. Cette marque n'est pas valorisée à l'actif d'ABRACADABRA ;
- une plus-value de 1 200 K€ sur un ensemble immobilier a été constatée sur un ensemble immobilier, elle se décompose en une plus-value de 390 K€ pour le terrain et de 810 K€ pour la construction. La durée de vie restante de la construction est estimée à 9 ans.

Les valeurs comptables des autres actifs et passifs constituent leur valeur d'utilité.

ANNEXE 09.

Extrait de la norme IFRS 3

§41 Il arrive qu'un acquéreur obtienne le contrôle d'une entreprise dans laquelle il détenait une participation immédiatement avant la date d'acquisition. (...) La présente norme fait référence à une telle transaction comme un regroupement d'entreprises réalisé par étapes, parfois également appelée « acquisition par étapes ».

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

ANNEXE 10. Modalités de l'opération

Evaluation des trois branches et valorisation comptable des apports

Montant en euro	Valeur comptable des actifs nets de la branche	Valeur globale de la branche (y compris plus-values et fonds commercial)	Valorisation des apports retenue
Branche Magasin apportée à TILAMBA	90 000	230 000	Valeur comptable
Branche Site Internet apportée à VETIWEB	40 000	350 000	Valeur réelle
Branche Agencement apportée à AMENAG	320 000	420 000	Valeur réelle
Total des 3 branches TILIGEST	450 000	1 000 000	

Valorisation des actions des participantes à l'opération

	TILIGEST	TILAMBA	VETIWEB	AMENAG
Nombre d'actions au capital (avant l'opération)	1 000	10 000	2 000	16 000 (dont 12 000 appartenant à la SA HILD)
Valeur nominale des actions (en euro)	100	12	20	20
Valeur d'échange des actions (en euro)	1 000	75	80	70

ANNEXE 11. Comptabilisation et évaluation des opérations de fusions et opérations assimilées Dérogation aux apports valorisés à la valeur comptable

Plan comptable général - Extrait de l'Article 743-1

Par dérogation, lorsque les apports doivent être évalués à la valeur nette comptable (...), et que l'actif net comptable apporté est insuffisant pour permettre la libération du capital, les valeurs réelles des éléments apportés doivent être retenues.

ANNEXE 12. Tableau d'affectation du mali technique dégagé lors de l'apport de la branche Magasin à TILAMBA

	Valeur comptable sociale	Valeur réelle fiable	Plus-value latente	Impôt latent	Plus-value latente nette d'impôt	Affectation du mali au prorata des plus-values latentes dans la limite de celles-ci
Total Mali de fusion sur actifs incorporels						-
Terrain (1)	30 000	35 000				
Constructions (1)(2)	70 000	145 000				
Total Mali de fusion sur actifs corporels						
Total Mali de fusion sur actifs financier						
Total Mali de fusion sur actifs circulant						
Total Mali de fusion affecté hors au fonds de commerce						
Mali de fusion résiduel à affecter au fonds de commerce						

(1) Ces actifs ne sont pas destinés à être cédés à brève échéance.

(2) Informations complémentaires :

- la durée résiduelle d'amortissement de la construction au 1/01/2016 est de 12 ans ;
- la valeur actuelle du terrain au 31/12/2016 s'élève à 27 000 €.

ANNEXE 13.

Traitement du mali pour les opérations évaluées à la valeur comptable

Plan comptable général - Article 745-7

Le mali technique est amorti ou rapporté au résultat selon les mêmes règles et dans les mêmes conditions que les actifs sous-jacents auquel il est affecté.

Règlement ANC n° 2015-06 du 23 novembre 2015 modifiant le règlement ANC N°2014-03 relatif au plan comptable général

Article 16 (extrait) : À l'article 932-1 sont insérés les comptes suivants :

- « Compte 2081 - Mali de fusion sur actifs incorporels »,
- « Compte 2187 - Mali de fusion sur actifs corporels »,
- « Compte 28187- Amortissement du mali de fusion sur actifs corporels »,
- « Compte 29187 - Dépréciation du mali de fusion sur actifs corporels ».

ANNEXE 14.

Constats relatifs à la transmission du chiffre d'affaires par les clients commissionnaires affiliés

Le service de contrôle interne a constaté des erreurs ou omissions sur un certain nombre de relevés transmis par des commissionnaires affiliés au cours des 3 derniers mois :

- modification des recettes journalières ;
- annulation des ventes supérieures à 120 € ;
- l'état réalisé sous Excel comporte des erreurs d'additions ;
- les relevés mensuels sont transmis le 15 du mois suivant ;
- le chiffre d'affaires est régulièrement inférieur de 25 % par rapport aux magasins de taille similaires ;
- le responsable adresse systématiquement les relevés avec 2 jours de retard.

ANNEXE 15.

Balance clients commissionnaires affiliés au 31/12/2016

Compte	Libellé	Débit	Crédit	Solde	Echéance < 3 mois ou non échue	Solde échu > 3 mois	Solde échu > 6 mois
411201	Magasin A	175 000	148 750	26 250	26 250		
411206	Magasin F	12 840	10 700	2 140	2 140		
411208	Magasin H	4 789	4 071	718	718		
411209	Magasin I	125 000	109 375	15 625	15 625		
411210	Magasin J	59 356	25 610	33 746	746	3 880	29 120
411214	Magasin N	29 596	27 130	2 466	2 466		
411215	Magasin O	3 240	2 970	270	270		
411216	Magasin P	1 680	12 510	(10 830)			
411217	Magasin Q	22 300	19 548	2 752	2 752		
411218	Magasin R	65 684	65 684	-			
	TOTAL	499 485	426 347	73 138	50 968	3 880	29 120

Les clients commissionnaires affiliés se voient prélever le produit de leurs ventes, net de la commission contractuelle, sur une fréquence mensuelle. Ces créances doivent être réglées avant le 15 du mois suivant la constatation du chiffre d'affaires.