

EPREUVE DE RÉVISION COMPTABLE

Session Septembre 2000 (Enoncés)

DURÉE : 5 HEURES

(Le corrigé figure en pages 76 à 80).

PREMIERE PARTIE

Préalablement à la présentation de son dossier au Conseil du Marché Financier en vue d'une introduction en bourse, l'assemblée générale ordinaire, convoquée extraordinairement, de la société "Mondial Pneus", a désigné le cabinet d'expertise comptable dans lequel vous effectuez votre stage, en qualité de commissaire aux comptes, en remplacement de Monsieur "XY" qui a présenté sa démission, le 10 septembre 1999, avec effet au 29 juin de la même année.

L'ordre du jour de l'assemblée générale réunie le 14 septembre 1999 comportait un seul point : "Acceptation de la démission de Mr "XY" et désignation d'un nouveau commissaire aux comptes pour le restant du mandat, soit l'exercice 1999".

Mr "XY" a présenté sa démission du fait qu'il n'est pas membre de l'ordre et que la société envisage son introduction en bourse.

La société "Mondial pneus" est une société anonyme créée au milieu des années 1970. Elle a commencé ses activités dans un local situé à la sortie sud de Tunis, là où elle commercialise des pneus de tout genre. Actuellement, la société exploite une vingtaine de points de vente à travers tout le territoire, son activité principale est le commerce de pneus et de tous les accessoires, avec comme activités annexes, la réparation, la vulcanisation et le remorquage des véhicules.

Durant les cinq dernières années, la société a connu une croissance très remarquable, tant au niveau de son chiffre d'affaires qui avoisine les 20 millions de dinars, qu'au niveau de ses bénéfices qui se sont toujours situés entre 1,5 et 2 millions de dinars. Aussi, des dividendes de 15% sur la valeur nominale ont été chaque année distribués aux actionnaires.

Eu égard à ses résultats, et du moment où elle est déjà considérée comme faisant appel public à l'épargne (en

comptant 105 actionnaires), la société a envisagé la présentation d'un dossier d'admission à la cote de la bourse.

Dans ce cadre, un projet de prospectus d'émission est préparé par la direction de la société en vue de le soumettre pour visa au "CMF". Ce projet comporte entre autre, la situation comptable arrêtée au 30 juin 1999.

Dans le cadre de l'examen de la situation comptable au 30 juin 1999, en vue de certifier la régularité et la sincérité des informations traduites dans cette situation ou contenues dans le prospectus, vous avez relevé les constatations suivantes :

1- Le compte "capital souscrit appelé non libéré" accuse un solde débiteur de 100.000 dinars, correspondant à la partie non encore libérée de deux actionnaires n'ayant pas répondu à l'appel du conseil d'administration qui, du reste, a accompli toutes les formalités nécessaires pour le recouvrement du capital dû, datant de plus d'une année.

2- L'examen des statuts de la société a permis de constater que ces derniers prévoient une clause d'agrément et de préemption, applicable en cas de cession d'actions.

3- L'examen de l'organisation et des structures de la société a permis de relever que l'unique cellule de contrôle prévue par l'organigramme, est le département inspection, ayant pour principale attribution le contrôle des revenus et des encaissements.

4- La société ne dispose pas d'un manuel comptable, les livres légaux n'ont enregistré aucune transcription depuis environ 5 ans (la dernière mise à jour date de 1995).

Travail à faire

1- Quelles sont les diligences à accomplir par le nouveau commissaire aux comptes, y compris celles à l'entrée en fonction, et les actions à recommander à la

société "Mondial Pneus" pour régulariser les insuffisances relevées ?

2- Quelles sont les diligences à accomplir pour l'examen de la situation au 30 juin et quelles sont les situations qui risquent d'avoir une influence sur votre opinion ?

3- En rapport avec la demande d'admission, précisez les mesures qui doivent être prises afin de régulariser les situations qui sont susceptibles d'entraver l'acceptabilité de cette demande.

attribuer le marché de construction d'une université libre, au prix ferme et non révisable de 5.175.300 dinars (hors T.V.A au taux de 18%), calculé sur la base d'un coût total stable sur toute la durée du contrat majoré d'une marge bénéficiaire de 20% par rapport à ce coût.

La réalisation de cet ouvrage s'étale sur la période allant du 1er avril 1998 au 30 juin 2000.

Les montants encaissés et les coûts restant à engager pour l'achèvement des travaux s'établissent, pour les trois exercices de réalisation du chantier, comme suit :

(en dinars)

DEUXIEME PARTIE

Monsieur Achref, l'un des associés de la société d'expertise comptable dans laquelle vous effectuez votre stage réglementaire, vous charge du suivi des trois dossiers suivants :

1er dossier

Le comptable de la société "Pneus 2000" a arrêté le montant total du stock final des pneus au 31 décembre 1999, à 225 Millions de Dinars (MD), compte tenu des mouvements enregistrés durant l'exercice et en se basant sur la méthode de la marge bénéficiaire brute. Sachant que les taux de marges n'ont pas varié en 1999 par rapport à 1998.

Le suivi comptable des stocks est assuré en distinguant entre deux grandes familles de produits "Pneus tourisme" et "Pneus utilitaire".

Les principales données comptables relatives aux stocks des pneus sont, pour les exercices 1998 et 1999 les suivants (en MD) :

	1998			1999		
	P. Tourisme	P. Utilitaire	Total	P. Tourisme	P. Utilitaire	Total
Chiffre d'affaires	750	750	1.500	1.125	375	1.500
Stock initial	187,5	112,5	300	225	150	375
Achats	637,5	412,5	1.050	750	75	825
Stock final	225	150	375			

Travail à faire

1- Reconstituer le montant du stock tel qu'il a été déterminé par le comptable de la société tout en le justifiant.

2- Que pensez-vous de la méthode adoptée par le comptable et de la fiabilité du solde du stock final des produits ?

3- Quel est le montant qui traduirait le mieux la valeur des stocks à la clôture de l'exercice, selon la méthode de la marge bénéficiaire brute ?

2ème dossier

La société "Les Grands Travaux du Sud" s'est vue

	1998	1999	2000
Montants encaissés sur la base des décomptes présentés (1)	1.894.804	2.165.490	1.353.432
Coûts restant à engager pour l'achèvement des travaux	2.587.650	1.293.825	

Travail à faire

1- Dresser un tableau faisant ressortir, pour chaque exercice, le degré d'avancement des travaux, le chiffre d'affaires et les régularisations à opérer à la fin de l'exercice (utiliser la méthode de l'avancement des travaux).

2- Enregistrer les opérations de constatation des revenus et de régularisation à la fin de chaque exercice.

3- Quels seraient les traitements comptables à effectuer, au titre de l'exercice 1998, si la société détermine un avancement des travaux en termes physiques, soit à 30%.

3ème dossier

La société "XYZ" fabrique et commercialise des boissons gazeuses et ce, au moyen de deux unités de production gérées de façon autonome. La première située à

Tunis, assure 60% du chiffre d'affaires total et réalise ses activités au nord du pays. La deuxième située à Sfax, assure 40% du chiffre d'affaires total et réalise ses activités au centre et au sud du pays.

Durant ces dernières années, l'unité de Sfax a dégagé des pertes considérables et ce, contrairement à l'unité de Tunis qui est largement bénéficiaire, c'est pour cette raison que le 5 octobre 1999, le conseil d'administration de la société "XYZ" a pris la décision de céder au plus offrant l'ensemble des actifs et des passifs de l'unité de Sfax. A cet effet, un appel d'offre a été lancé peu de temps après.

(1) Déduction faite de la retenue de garantie (10%) et des retenues fiscales.

Le 25 décembre 1999, la société a conclu un contrat de vente irrévocable avec une entreprise du secteur dont l'exécution est prévue en janvier 2000.

Travail à faire

1- Quelles sont les informations qui doivent être fournies par la société "XYZ" dans les états financiers de l'exercice 1999 au titre de cette opération ?

2- Comment ces informations peuvent être présentées au sein des états financiers ?

3- Quels sont les fondements de ces obligations en matière de présentation des états financiers ?

NB : Votre réponse doit être conforme aux normes comptables internationales.

TROISIEME PARTIE

La société "M" présente depuis l'exercice 1997, des états financiers consolidés qui ont regroupé jusque là, ses propres comptes ainsi que ceux de celle qu'elle estimait être sa seule filiale, la société "S1".

Au cours de l'exercice 1999 et ayant modifié sensiblement ses participations dans différentes sociétés, la société "M" voudrait être éclairée sur les traitements à réserver à ses participations pour les besoins de la consolidation.

Elle vous procure à cet effet, les informations suivantes :

I- La participation dans la société "S1" au capital de 600 KD a été acquise en un seul lot en 1996, pour 850 KD représentant 75% du capital de celle-ci, pour une quote-part dans les capitaux propres de 520 KD. La différence dans la valeur payée correspondait à une plus-value sur un terrain de la société à hauteur de 200 KD et à un goodwill global évalué à 240 KD et estimé amortissable sur 6 ans.

Au 1er juillet 1999, "M" a cédé 30% du capital de "S1", pour une valeur de 410 KD. Le bénéfice réalisé par "S1" à cette date était de 40 KD et celui arrêté au 31 décembre 1999 s'élevait à 70 KD.

Les capitaux propres de "S1" tels que présentés dans ses états financiers au 31 décembre 1998 se détaillent comme suit :

Capital	600 KD
Réserves	233 KD
Résultat 1998	67 KD

Les capitaux propres de "M" tels que présentés dans ses états financiers au 31 décembre 1998 se détaillent comme suit :

Capital	800 KD
Réserves	235 KD
Résultat 1998	110 KD

Au 31 décembre 1999, le résultat de "M" s'élevait à 170 KD.

Les résultats réalisés par les deux sociétés en 1998 n'ont pas été distribués.

II- "M" détient une participation depuis 1997 dans "S2" représentant 20% de son capital, qu'elle a augmenté en 1999 pour porter sa participation à 35% et qu'elle cherche encore à augmenter jusqu'à ce qu'elle s'assure de l'exercice d'une influence sur la gestion de cette société dont le contrôle est maintenu actuellement par un autre groupe.

Le premier lot a été acquis pour 270 KD et correspondait à la quote-part dans les capitaux propres de "S2". Le deuxième lot a été payé pour 330 KD, alors que la quote-part dans les capitaux propres n'était que de 285 KD.

Au 31 décembre 1999, les capitaux propres de "S2" se présentent comme suit :

Capital	1 200 KD
Réserves	700 KD
Résultat 1999	300 KD

III- Au cours de l'exercice 1999, "M" a acquis 30% de la société "S3", actionnaire elle-même dans la société "M" à hauteur de 5%. L'acquisition a été faite le 1er octobre pour une valeur correspondant à la quote-part dans les capitaux propres, soit 420 KD.

Au 31 décembre 1999, les capitaux propres de "S3" se présentent comme suit :

Capital	1 000 KD
Réserves	300 KD
Résultat 1999	150 KD

"M" envisage de céder à court terme, 10% de la société "S3", considérant que les 20% restants lui procureraient l'influence nécessaire sur celle-ci.

IV- Au 31 décembre 1999, "M" a acquis 90% de la société "S4" pour une valeur de 680 KD alors que ses capitaux propres se présentaient à cette date comme suit :

Capital	500 KD
Réserves	170 KD
Résultat 1999	50 KD

Travail à faire

1- Déterminer pour chacune des sociétés présentées sa situation à l'égard du périmètre de consolidation et indiquer les méthodes de consolidation appliquées pour chaque société que vous jugerez consolidables. Mentionner également les pourcentages de contrôle et d'intérêt dans chaque société.

2- Présenter pour chaque participation les traitements éventuels à appliquer pour les différences de première consolidation, les réserves et les résultats consolidables et déterminer les montants à incorporer au niveau des capitaux propres consolidés.

3- Présenter les capitaux propres consolidés du groupe au 31 décembre 1999.

(Vous vous limiterez aux seules informations communiquées en faisant abstraction de tout autre aspect fiscal ou autres).

CORRIGÉ DE L'ÉPREUVE DE RÉVISION COMPTABLE

Session Septembre 2000

(Les énoncés figurent en pages 58 à 60).

PREMIÈRE PARTIE

1. Diligences à accomplir par le nouveau commissaire aux comptes, y compris celles à l'entrée en fonction. Actions à recommander pour la régularisation des insuffisances relevées.

1.1- Diligences à l'entrée en fonction

Les diligences du commissaire aux comptes à l'entrée en fonction sont définies par la norme 4 de l'OECD de mars 1984. Cette norme prévoit :

• Des diligences à l'acceptation de la mission

- Le CAC doit s'assurer qu'il ne se trouve pas dans l'une des situations d'incompatibilité prévues à l'article 84 nouveau du Code de Commerce et d'interdictions légales et réglementaires. Il demande à cet effet la liste des administrateurs de la société contrôlée et des sociétés apparentées.

- Le CAC doit s'assurer que la capacité de son cabinet ne fait pas obstacle à une exécution correcte de la mission.

- Le CAC doit s'assurer qu'il sera libre dans l'exercice de ses fonctions notamment à l'égard des dirigeants.

• Des diligences à la nomination

- Acceptation de la mission par écrit, en signant le procès-verbal de l'assemblée ou en adressant une lettre d'acceptation.

- Notification de l'acceptation par lettre recommandée avec accusé de réception adressée à l'OECD dans les 10 jours.

- Rappel aux dirigeants des formalités de publicité (publication au JORT dans le délai de 1 mois) et notification à l'OECD de la désignation.

1.2- Autres diligences et recommandations à faire

A travers les données du cas, nous relevons certaines irrégularités ou situations anormales qui nécessitent une attention particulière du CAC.

1. Exercice illégal de la profession

Le prédécesseur n'est pas membre de l'ordre et assure une mission de commissariat aux comptes dans une société dont le chiffre d'affaires est supérieur à 3 millions de dinars.

Il s'agit là d'un délit que le CAC doit révéler au procureur de la république.

Il convient également de signaler que la démission du commissaire sortant ne doit pas être faite avec effet rétroactif :

Si la date d'effet de la démission, fixée au 29 Juin, vise qu'à la date de clôture de la situation l'ancien commissaire n'est plus en fonction, ceci n'a aucun effet sur la responsabilité des uns et des autres.

Si l'effet rétroactif est décidé pour échapper au contrôle ou à la révélation de faits qui ont eu lieu entre la date effective et la date d'effet choisie de la démission, cette décision ne diminue en rien la responsabilité du CAC vis à vis des tiers et eu égard à ces faits.

2. Résolutions prises les années passées sur la base des rapports de l'ancien commissaire aux comptes

Ces résolutions risquent d'être frappées de nullité. La société est appelée à régulariser cette situation.

3. Des obligations comptables mises à la charge des entreprises ne sont pas respectées par la société "Mondial Pneus", il s'agit :

- Des livres légaux qui ne sont pas à jour.
- Du manuel comptable prévu par le § 63 de la NCG qui fait défaut.

Le CAC doit demander à la société la régularisation de cette situation dans les meilleurs délais possibles ; mise à jour des livres légaux obligatoires, élaboration du manuel comptable fortement recommandée.

4. Partie non libérée des actions

Du moment où la société fait déjà appel public à l'épargne (nombre d'actionnaires > 100), elle peut

procéder à l'exécution en bourse, même sur duplicata et sans aucune autorisation de Justice, des actions non entièrement libérées revenant à l'actionnaire défaillant. (article 18 de la loi n° 94 -117).

Cette exécution en bourse se fait aux risques et périls de l'actionnaire.

2. Diligences à accomplir pour l'examen de la situation au 30 juin & situations pouvant influencer l'opinion

Revue limitée de la situation intermédiaire au 30 juin

Cette revue nécessite la mise en œuvre des diligences telles que définies par l'ISA 910 de l'IFAC. Celles-ci doivent prévoir notamment :

- Une prise de connaissance de l'activité.
- Une évaluation de l'organisation, des systèmes comptables et des caractéristiques d'exploitation ainsi que la nature des actifs, passifs, revenus et charges.
- La mise en œuvre de procédures analytiques (comparaison avec les données des exercices précédents, analyse des écarts ...).
- L'analyse des événements postérieurs à la date de clôture qui peuvent entraîner des ajustements ou des informations à mentionner en notes annexes.

L'examen limité de la situation au 30 juin aboutira à l'expression d'un avis sous forme d'assurance négative, dans la mesure où la mission ne prévoit pas la mise en œuvre de toutes les diligences requises pour un audit. En outre, l'objectif de la mission étant de s'assurer qu'aucun fait d'importance significative n'a été relevé et qui laisse à penser que les états financiers n'ont pas été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable identifié.

Situation pouvant avoir une influence sur l'opinion exprimée

1- Les soldes d'ouverture qui n'ont pas fait l'objet de révision par un membre de l'ordre et qui n'ont pas été par conséquent certifiés.

2- Les valeurs d'exploitation (il s'agit d'une société commerciale qui devrait disposer d'un stock très important).

3. Mesures devant être prises pour régulariser les situations susceptibles d'entraver l'acceptabilité de la demande d'admission

La société "Mondial Pneus" doit prendre une série de mesures pour régulariser les situations susceptibles d'entraver l'acceptabilité de sa demande d'admission :

1- Les clauses d'agrément et de préemption prévus par les statuts sont considérées sans effet.

2- Présenter des états financiers certifiés par un commissaire aux comptes membre de l'ordre, des derniers exercices (2 ou 3).

3- Au plus tard le jour de l'introduction, les titres doivent être répartis entre (300 ou 500) actionnaires au moins.

DEUXIEME PARTIE

Dossier N° 1

1- Reconstitution du stock tel que déterminé par le comptable

a- Calcul des pourcentages du coût des marchandises vendues en fonction des ventes en 1998

	Pneus Tourisme	Pneu Util.	Total
Stock initial	187,5	112,5	300
Achats	637,5	412,5	1050
Stock final	(225)	(150)	(375)
Coût des marchandises vendues	600	375	975
% CMV en fonction des ventes	80%	50%	65%

b- Reconstitution du stock final

• Stock initial	375
• Achats	825
• Marchandises destinées à la vente	1200
• Coût des marchandises vendues	(975) 1.500 x 65%
Stock final	225

Pour le calcul du stock final des pneus, le comptable a utilisé le pourcentage du coût total des marchandises vendues en fonction des ventes totales.

2- Méthode adoptée par le comptable

La méthode appliquée par le comptable n'est pas appropriée, dans la mesure où elle se base sur un pourcentage global de marge (65%) qui ne tient pas compte des ventes de chaque type de produits.

En effet, du moment où les ventes ont beaucoup varié d'une catégorie à une autre en 1999 (75% - 25%) par rapport à 1998 (50% - 50%), la méthode de la marge globale affecte la fiabilité du solde du stock final des marchandises.

En outre, cette méthode est d'autant plus critiquable qu'elle ne tient pas compte de l'inventaire physique des stocks.

3- Utilisation du coût des marchandises vendues en fonction des ventes de chaque catégorie de produits

	Pneus Tourisme	Pneu Utilitaire
Chiffre d'affaires	1.125	375
% CMV en fonction des ventes	80%	50%
Coût des marchandises vendues	900	187,5
Stock final		
Stock initial	225	150
Achats	(750)	(75)
Marchandises destinées à la vente	975	225
Coût des marchandises vendues	(900)	(187,5)
Stock final de pneus	75	37,5

Selon la méthode adoptée par le comptable, les stocks ont été majorés de 100%.

Dossier N° 2

1- Degré d'avancement, chiffre d'affaires partiel et régularisation de fin d'exercice

Eléments	Total	1998	1999	2000
Coût total du contrat	4.312.750	4.312.750	4.312.750	4.312.750
Coûts restant à engager		2.587.650	1.293.825	
Coûts engagés		1.725.100	3.018.925	4.312.750
Pourcentage d'avancement (1)		40%	70%	100%
Chiffre d'aff. de l'exercice (comptable)		2.070.120	1.552.590	1.552.590
C.A facturé : Montant des décomptes (2)	5.175.300	1.811.355	2.070.120	1.293.825
Travaux non encore facturables		258.765		
Travaux facturés d'avance			258.765	

(1) Coûts engagés

Coût total

(2) Montants calculés à partir des encaissements :

Montant des décomptes = Encaissements / 98,5% / 90% / 1,18

2- Constatation des revenus et régularisations de fin d'exercice

Exercice 1998

Clients, retenue de garantie	213.740	
Etat, RS/IS	28.855	
Trésorerie	1.894.804	
Travaux		1.811.355
Etat, TVA		326.044
<hr/> 31/12/1998		
Créances sur travaux non encore facturables	305.343	
Travaux		258.765
Etat, TVA		46.578

Exercice 1999

Clients, retenue de garantie	244.274	
Etat, RS/IS	32.977	
Trésorerie	2.165.490	
Créances sur travaux non encore facturables		305.343
Travaux		1.811.355
Etat, TVA		326.043
<hr/> 31/12/1999		
Travaux	258.765	
Produits constatés d'avance		258.765

Exercice 2000

Produits constatés d'avance	258.765	
Travaux		258.765
<hr/> ... 2000		
Clients, retenue de garantie	152.671	
Etat, RS/IS	20.610	
Trésorerie	1.353.432	
Travaux		1.293.825
Etat, TVA		232.888

3- Traitements comptables à effectuer au titre de l'exercice 1998 en cas de la mesure du degré d'avancement en termes physiques

- Degré d'avancement _____ 30%
 - Chiffre d'affaires 1998 : (5.175.300 x 30%) 1.552.590
 - Montant cumulé des décomptes (hors TVA) 1.811.355
 - Produits constatés d'avance _____ 258.765
 - Coût selon degré d'avancement _____ 1.293.825
 - Coûts engagés en 1998 _____ 1.725.100
 - Travaux en cours _____ 431.275
 - Résultat partiel _____ 258.765
- 4.312.750 x 20% x 30% ou 1.552.590 - 1.293.825

Travaux	258.765	
Produits constatés d'avance		258.765
Travaux en cours	431.275	
Variation des travaux en cours		431.275

DOSSIER N° 3 : Société XYZ / Abandon d'activité

1) Informations à fournir dans les états financiers de l'exercice 1999 (IAS 35, paragraphes 16, 27 et 31)

• En ce qui concerne un abandon d'activité, le fait générateur de l'information initiale à fournir est la survenance de l'un des deux événements suivants, quel que soit celui qui se produit en premier :

(a) La conclusion par l'entreprise d'un accord de vente irrévocable pour la quasi-totalité des actifs imputables à l'activité qu'elle abandonne ; ou

(b) (i) Le conseil d'administration de l'entreprise a approuvé un plan formalisé et détaillé du processus d'abandon et (ii) a annoncé ce plan.

• Dans les états financiers de l'exercice au cours duquel le fait générateur de l'information initiale à fournir est intervenu, une entreprise doit fournir les informations suivantes concernant l'abandon d'activité :

(a) Une description de l'activité qu'elle abandonne ;

(b) Le(s) secteur(s) d'activité ou secteur(s) géographique(s) au(x) quel(s) l'activité appartient ;

(c) La date et la nature du fait générateur de l'information initiale à fournir ;

(d) La date à laquelle, ou l'exercice au cours duquel, l'achèvement de l'abandon d'activité est attendu, si cette date ou cet exercice est connu(e) ou peut être déterminé(e) ;

(e) Les valeurs comptables, à la date de clôture de l'exercice, du total des actifs et du total des passifs qui vont être sortis,

(f) Les montants des produits des activités ordinaires, des charges et du résultat avant impôt de l'exercice attribuables à l'activité que l'entreprise abandonne, et la charge d'impôt sur le résultat correspondante ; et

(g) Les montants de flux de trésorerie nets durant l'exercice, attribuables aux activités d'exploitation, d'investissement et de financement de l'activité que l'entreprise abandonne.

• Lorsqu'une entreprise sort des actifs ou règle des passifs attribuables à une activité qu'elle abandonne ou lorsqu'elle conclut des accords de vente irrévocables de ces actifs ou de règlement de ces passifs, elle doit indiquer dans ses états financiers les informations suivantes lorsque les événements se produisent :

(a) Pour tout profit ou toute perte comptabilisé(e) lors de la sortie d'actifs ou du règlement de passifs attribuables à l'activité qu'elle abandonne, (i) le montant du profit ou de la perte avant impôt et (ii) la charge d'impôt sur le résultat correspondante ; et

(b) Le prix de vente net ou la fourchette de prix (après déduction des coûts attendus de sortie) des actifs nets pour lesquels l'entreprise a conclu un ou plusieurs accords de vente irrévocables, l'échéancier attendu

d'entrée de ces flux de trésorerie et la valeur comptable de ces actifs nets.

2) Présentation des informations à fournir (IAS 35, paragraphes 39 et 45)

• Les informations à fournir peuvent être présentées soit dans les notes annexes aux états financiers soit dans le corps des états financiers, à l'exception du montant du profit ou de la perte avant impôt comptabilisé(e) lors de la sortie des actifs ou le règlement des passifs attribuables à l'abandon d'activité lequel doit apparaître à l'état de résultat.

La présentation des informations à fournir (f) et (g) respectivement à l'état de résultat et au tableau des flux de trésorerie est encouragée.

• Les informations comparatives relatives aux exercices antérieurs, présentées dans des états financiers établis après le fait générateur de l'information initiale à fournir, doivent être retraitées pour distinguer les actifs, les passifs, les produits, les charges et les flux de trésorerie relatifs aux activités poursuivies de ceux relatifs aux abandons d'activité.

3) Fondement de ces obligations en matière de présentation des états financiers

• Le fait d'isoler les informations relatives à une activité principale qu'une entreprise abandonne des informations relatives aux activités qu'elle poursuit confère à l'information financière sa qualité de pertinence et augmente sa valeur de prévision (ou prédictive).

• Pour être utile, l'information doit être pertinente pour les besoins de prises de décisions des utilisateurs. L'information possède la qualité de pertinence lorsqu'elle influence les décisions économiques des utilisateurs en les aidant à évaluer des événements passés, présents ou futurs ou en confirmant ou corrigeant leurs évaluations passées.

• Le fait pour une entreprise de distinguer les activités qu'elle abandonne des activités qu'elle poursuit permet aux investisseurs, créanciers et autres utilisateurs des états financiers de faire des prévisions plus précises concernant les flux de trésorerie de l'entreprise, sa capacité à générer des bénéfices et sa situation financière.

TROISIEME PARTIE

1- Première question

- La société **S1** est consolidable par mise en équivalence (au 31 décembre 1999, le pourcentage de contrôle = pourcentage d'intérêt = **45%**).

- La société **S2** n'est pas consolidable, car elle se trouve sous le contrôle d'un autre groupe.

- La société **S3** est consolidable, par mise en équivalence, pourcentage de contrôle = **30%**, pourcentage d'intérêt = $(1 - 5\%) \times 30\% / (1 - (5\% \times 30\%)) = \mathbf{28,93\%}$.

L'intention de vendre les 10% est sans incidence sur cette situation.

- La société **S4** serait consolidable par intégration globale, mais compte tenu du fait qu'elle n'a intégré le groupe qu'au 31 décembre 1999, elle n'aura pas d'incidence sur les capitaux propres consolidés (pourcentage de contrôle = pourcentage d'intérêt = 90%).

2- Traitements à appliquer pour les différences de première consolidation

2.1. Société S1

M a acquis 75% de S1 en 1996 pour 850, détaillés comme suit :

- capital acheté : $600 \times 75\% = 450$
- réserves achetées : $93 \times 75\% = 70$
- écart d'évaluation : $200 \times 75\% = 150$
- écart d'acquisition : $240 \times 75\% = 180$

La situation des capitaux propres à la veille de la cession se présentait comme suit :

Capital :	_____	600
Réserves :	_____	300
Résultat jusqu'à la date de la cession :	_____	40

A cette date, la part de la réserve et du résultat de S1, devant apparaître au niveau des réserves et des résultats consolidés, se présente comme suit :

- la réserve consolidable s'élève à : $300 \times 75\% = 225$
diminuée de la quote-part achetée : _____ - 70
diminuée de l'amortissement de l'écart
d'acquisition $(180/6) \times 3 =$ _____ - 90
soit un montant consolidé de : _____ 65
- le résultat consolidable s'élève à : $40 \times 75\% = 30$
diminué de l'amortissement de l'écart
d'acquisition $(180/6)/2 =$ _____ - 15
soit un montant consolidé de : _____ 15

Pour les résultats consolidés de 1999, le traitement s'opère comme suit :

• Chez S1, la part consolidable sera de :

- premier semestre _____ 15
- deuxième semestre :
- résultat consolidable $(70 - 40) \times 45\% =$ _____ 13,5
- diminué de l'amortissement de l'écart
d'acquisition $((180 \times 45/75)/6) / 2 =$ _____ - 9
- soit un montant consolidé de : _____ 19,5

• Chez M, le résultat individuel de 170 comprend la plus-value de cession sur les titres S1, qu'il va falloir défalquer entre la part des résultats précédents devant apparaître au niveau des réserves et des résultats consolidés du groupe et la véritable plus-value de cession à faire apparaître au niveau du résultat consolidé.

La plus-value réalisée par M dans ses comptes :

$$450 - (850 \times 30/75) = 110$$

La part de cette plus-value qui va apparaître dans les réserves et du résultat consolidés de S1 :

- réserves : $65 \times 30/75 = 26$
- résultat : $15 \times 30/75 =$ _____ 6
- soit un total de : _____ 32

Le résultat consolidé de cession est de : $110 - 32 = 78$

Ainsi, le résultat consolidable de M sera de :

$$170 - 32 = 138.$$

2.2. Société S2

Aucun traitement n'est à faire, S2 n'est pas consolidable.

2.3. Société S3

Il n'y a pas d'écart de première consolidation.

Traitements des capitaux propres à consolider :

La valeur des capitaux propres à la date d'acquisition est de : $420/0,30 = 1.400$; donc, le résultat atteint par S3 à la date d'acquisition est de $1.400 - (1.000 + 300) = 100$.

Le résultat à consolider sera de : $150 - 100 = 50$.

Soit un résultat consolidable de : $50 \times 28,93\% = 14,465$.

2.4. Société S4

La société S4 est consolidable mais sans incidence sur les capitaux propres consolidables du fait que l'acquisition a été faite le 31 décembre 1999.

3. Présentation des capitaux propres consolidés

	M	S1	S2	S3	S4	Consolidés
Capital	500					500
Réserves consolidées	345	65				410
Résultats consolidés	138	19,5		14,465		171,965

La comptabilité et la fiscalité évoluent,

La RCF vous permet de suivre.