
Corrigé indicatif de la première partie

Dossier n° 1 : (5 points)**1- Les raisons de la décomposition de "LPM" en UGT : (0,5 point)**

La société "LPM" est tenu de constituer des UGT afin de pouvoir effectuer le test de dépréciation de son goodwill. (IAS 36.80).

2- Les critères de prise en compte d'une provision pour restructuration : (0,5 point)

Selon IAS 37.71, une provision pour coûts de restructuration n'est comptabilisée que lorsqu'il a été satisfait aux critères généraux de comptabilisation des provisions énoncés au paragraphe IAS 37.14, à savoir : **(0,25 point)**

- (a) *Il existe une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d'un événement passé ;*
- (b) *Il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour éteindre l'obligation ; et*
- (c) *Le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.*

Selon IAS 37.72, "une obligation implicite de restructurer est générée uniquement lorsqu'une entité : **(0,25 point)**

- (a) *a un plan de restructuration établi et détaillé précisant au moins :*
 - (i) *l'activité ou la partie de l'activité concernée,*
 - (ii) *les principaux sites affectés,*
 - (iii) *la localisation, la fonction et le nombre approximatif de membres du personnel qui seront indemnisés au titre de la fin de leur contrat de travail,*
 - (iv) *les dépenses qui seront engagées, et*
 - (v) *la date à laquelle le plan sera mis en œuvre ; et*
- (b) *a créé, chez les personnes concernées, une attente fondée qu'elle mettra en œuvre la restructuration, soit en commençant à exécuter le plan, soit en leur annonçant ses principales caractéristiques.*

3- Détermination des dépréciations à constater pour chaque UGT et leur affectation aux différents actifs : (4 points)

Selon le paragraphe IAS 36.102, la société "LPM" doit identifier, en premier lieu, tous les actifs communs liés aux différentes unités génératrices de trésorerie examinées. Dans le cas de l'espèce, les bâtiments administratifs abritant le siège social constituent des actifs communs. **(0,25 point)**

D'après l'énoncé, la valeur comptable des UGT est considérée comme une base raisonnable pour allouer à chacune des UGT la partie du siège leur revenant.

En conséquence, la valeur comptable des bâtiments administratifs du siège sera affectée à la valeur comptable de chaque UGT. Le recours, en la circonstance, à une base d'affectation pondérée par les durées d'utilité restant à courir estimées de l'UGT "A" (10 ans) et de l'UGT "B" (20 ans) est jugé approprié. **(0,25 point)**

Au 31/12/2014	UGT "A"	UGT "B"	Total
Valeur comptable de l'UGT (avant affectation du siège) (a)	2 600 000	1 700 000	4 300 000
Durée d'utilité	10 ans	20 ans	
Pondération sur la base de la durée d'utilité (b)	1	2	
Valeur comptable après pondération (c) = (a) x (b)	2 600 000	3 400 000	6 000 000
	(α)	(β)	(Ω)
Prorata d'affectation du siège	43,33%	56,67%	
	(α/Ω)	(β/Ω)	
Affectation de la valeur comptable du siège sur la base du prorata d'affectation (d)	260 000	340 000	600 000
Valeur comptable de l'UGT (après affectation du siège) (e) = (a)+(d)	2 860 000	2 040 000	4 900 000

(0,25 point) (0,25 point)

Le paragraphe IAS 36.102 impose, ensuite, que la valeur recouvrable de chaque UGT individuelle soit comparée à sa valeur comptable, y compris la part de la valeur comptable de des bâtiments administratifs du siège affectée à chaque unité. Toute perte de valeur en résultant doit être comptabilisée.

La valeur recouvrable (c'est-à-dire la somme la plus élevée entre la valeur d'utilité et la juste valeur diminuée des coûts de sortie) de chaque UGT sera déterminée sur la base du calcul de la valeur d'utilité (en raison de l'indisponibilité d'informations sur la juste valeur diminuée des coûts de sortie de chaque UGT).

La valeur d'utilité de l'UGT "B" étant connue (1.300.000 DT), il y a lieu de déterminer celle relative à l'UGT "A" par actualisation des flux nets de trésorerie estimés (avant IS) sur la durée d'utilité résiduelle.

La société "LPM" a pris l'engagement de restructurer l'unité "A" et un passif a été comptabilisé au 31/12/2014. En conséquence, et dans le cadre de la détermination de la valeur d'utilité de l'UGT "A", les avantages attendus de la restructuration sont pris en compte dans les prévisions de trésorerie [IAS 36.44 (a)]. En revanche, les prévisions de trésorerie ne doivent pas tenir compte des coûts estimés de la restructuration, car un passif a déjà été comptabilisé [IAS 36.44 (b)]. (0,25 point)

Les flux nets de trésorerie ainsi déterminés seront actualisés au taux de 15% (coût moyen pondéré du capital avant IS) [IAS 36.55]. (0,25 point)

	Au 31/12/2014	2015	2016	2017	2018	2019	Valeur Terminale
Flux de trésorerie nets prévisionnels (hors restructuration) (1)		340 000	388 800	512 000	577 600	649 600	
Avantages estimés attendus de la restructuration (2)		-	97 200	128 000	144 400	162 400	
Flux de trésorerie nets prévisionnels base de calcul de la valeur d'utilité (CF_n) = (1)+(2)		340 000	486 000	640 000	722 000	812 000	200 207
CMPC avant IS (K)	15,00%						
Période (n)		1	2	3	4	5	5
Facteur d'actualisation (a _n) = (1+K) ⁻ⁿ		0,87	0,76	0,66	0,57	0,50	0,50
Flux nets actualisés au 31/12/2014 = (CF _n x a _n)		295 652	367 486	420 810	412 806	403 708	99 538
Valeur d'utilité de l'UGT "A"	2 000 000	(0,5 point)					

Pour la détermination du montant de la dépréciation, la valeur recouvrable de l'UGT "A" sera comparée à sa valeur comptable. Etant donné que les flux de trésorerie nets retenus dans le calcul de la valeur d'utilité tiennent compte de la variation du besoin en fonds de roulement (BFR), alors la valeur comptable de l'UGT "A", doit, par souci de cohérence et pour des considérations pratiques, tenir compte de la valeur du BFR au 31/12/2014. [IAS 36.79] (0,25 point)

<i>Au 31/12/2014</i>	UGT "A"	UGT "B"
Valeur recouvrable (1)	2 000 000	1 300 000
Valeur comptable de l'UGT après affectation du siège et hors BFR (a)	2 860 000	2 040 000
Eléments du BFR:		
+ Stocks	450 000	-
+ Clients et autres créances d'exploitation	300 000	-
- Fournisseurs et autres dettes d'exploitation	(850 000)	-
= BFR (b)	(100 000)	-
Valeur comptable de l'UGT après affectation du siège (2) = (a)+(b)	2 760 000	2 040 000
Perte de valeur (3) = (2)-(1)	760 000	740 000

(0,25 point)

L'affectation des pertes de valeurs aux différents actifs de chaque UGT sera effectuée conformément aux paragraphes IAS 36.104 et IAS 36.105, comme suit :

	UGT "A"	UGT "B"
Perte de valeur (1)	760 000	740 000
Affectation au Goodwill (2)	700 000 (0,125)	200 000 (0,125)
Reliquat à affecter (3) = (1)-(2)	60 000	540 000
Affectation:		
- Aux Bâtiments administratifs du siège	(0,125) 5 455 = (60.000 x 260.000/2.860.000)	(0,125) 90 000 = (540.000 x 340.000/2.040.000)
- Aux autres actifs de chaque UGT	54 545 = (60.000 x 2600.000/2.860.000)	450 000 = (540.000 x 1.700.000/2.040.000)
• Bâtiments industriels	-	-
	Sa JV diminuée des coûts de sortie et supérieure à sa VC	
• Matériel industriel	54 545 (0,125)	180 000 (0,125) = (450.000 x 600.000/1.500.000)
• Outillage industriel	-	270 000 = (450.000 x 900.000/1.500.000)

1. Comptabilisation de la perte de valeur sur le goodwill

31/12/2014 (0,25 point)

(R) Perte de valeur sur Goodwill	900.000	
(B) Dépréciation du Goodwill (700.000+200.000)		900.000

Selon IAS 12, aucun impôt différé lié au goodwill n'a été comptabilisé initialement. Par conséquent, la perte de valeur du goodwill ne donne pas lieu à un ajustement d'impôt différé.

2. Comptabilisation de la perte de valeur sur les autres actifs

31/12/2014 (0,25 point)

(R) Perte de valeur sur actifs corporels	600.000	
(B) Dépréciation des bâtiments administratifs (5.455+90.000)		95.455
(B) Dépréciation du Matériel industriel (54.545+180.000)		234.545
(B) Dépréciation de l'Outillage industriel		270.000

3. Comptabilisation de la fiscalité différée induite par la perte de valeur sur les autres actifs

31/12/2014 (0,25 point)

(B) Actif d'impôt différé	150.000	
(R) Produit d'impôt différé (ou Impôt sur le résultat) (600.000 x 25%)		150.000

Dossier n° 2 : (4 points)

1- Traitement comptable du projet de développement informatique : (1,5 points)

Selon IAS 38.54, aucune immobilisation incorporelle résultant de la recherche (ou de la phase de recherche d'un projet interne) ne doit être comptabilisée. Les dépenses pour la recherche (ou pour la phase de recherche d'un projet interne) doivent être comptabilisées en charges lorsqu'elles sont engagées.

(0,25 point)

A compter du 01/09/2015, les dépenses engagées par la société "LPM" répondent aux conditions d'activation prévues par IAS 38.57 (Phase de développement d'un projet interne).

Le coût d'une immobilisation incorporelle résultant d'un projet de développement interne comprend tous les coûts directement attribuables nécessaires pour créer, produire et préparer l'immobilisation pour qu'elle puisse être exploitée de la manière prévue par la direction [IAS 38.66] :

(0,25 point)

Nature des dépenses engagées	Inclus/exclus dans le coût
Charges de personnel (Département informatique)	Incluses [IAS 38.66]
Divers frais directement liés au projet	Inclus [IAS 38.66]
Frais de formation des futurs utilisateurs	Exclus [IAS 38.67]
Quote-part de frais généraux	Exclus [IAS 38.67]

1. Comptabilisation des charges engagées en 2015

31/12/2015 (0,25 point)

(R) Charges par nature	83.500	
(B) Dettes (ou Trésorerie) (18.000+4.000+2.000) + (40.000+10.000+5.000+4.500)		83.500
(B) Coûts de développement	50.000	
(R) Transfert de charges (40.000+10.000)		50.000

La mise en service du projet étant prévu à fin juin 2016, aucune charge d'amortissement ne doit être comptabilisée en 2015.

2. Comptabilisation des charges engagées en 2016

30/06/2016 (0,25 point)

(R) Charges par nature	36.500	
(B) Dettes (ou Trésorerie) (25.000+5.000+4.000+2.500)		36.500
(B) Coûts de développement	30.000	
(R) Transfert de charges (25.000+5.000)		30.000

Postérieurement, à sa comptabilisation initiale, une immobilisation incorporelle, peut être comptabilisée selon le modèle du coût ou selon le modèle de réévaluation [IAS 38.72]

Le recours au modèle de réévaluation suppose la détermination de la juste valeur par référence à un marché actif [IAS 38.75]. Il est exceptionnel qu'un marché actif existe pour une immobilisation incorporelle, mais cela peut arriver [IAS 38.78].

Faute d'indications sur l'existence d'un marché actif, dans le cas de l'espèce, nous pouvons considérer que la société "LPM" applique le modèle du coût pour cette catégorie d'immobilisations incorporelles. Selon ce modèle, une immobilisation incorporelle doit être comptabilisée à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur. [IAS 38.74]. **(0,25 point)**

3. Comptabilisation de la charge d'amortissement en 2016

31/12/2016 **(0,25 point)**

(R) Dotations aux amortissements	8.000	
(B) Amortissement des coûts de développement [(50.000+30.000)/5]x(6/12)		8.000

2- Traitement comptable de l'emprunt contracté : **(1,5 points)**

L'emprunt contracté par la société "LPM" est imputé sur les ressources d'une ligne de financement dédiée à l'innovation technologique accordée par l'Agence Française de Développement "AFD" à l'Etat Tunisien. Il s'agit, donc, d'un prêt public au sens du paragraphe IAS 20.10A. Ledit prêt public a été contracté en dehors des conditions habituelles du marché (Taux d'intérêt fixé à 3% contre un taux du marché de 8%).

L'avantage tiré d'un prêt public à un taux d'intérêt inférieur à celui du marché est traité comme une subvention publique. Le prêt doit être comptabilisé et évalué conformément à IAS 39 (paragraphe IAS 39.43). La valeur de l'avantage conféré par un taux d'intérêt inférieur à celui du marché doit être égale à la différence entre la valeur comptable initiale du prêt déterminée conformément à IAS 39 et le produit perçu. L'avantage est comptabilisé conformément à la présente norme. L'entité doit étudier les conditions et les obligations qui ont été ou doivent être respectées lors de l'identification des coûts que l'avantage tiré du prêt est destiné à compenser. [IAS 20.10A]

En conséquence, la société "LPM" comptabilise, à la date de déblocage de l'emprunt, un passif financier à sa juste valeur (étant donné que les coûts de transaction relatifs à cet emprunt sont négligeables). La juste valeur initiale correspond à la valeur actualisée, au taux du marché de 8%, des différentes échéances contractuelles de l'emprunt, soit 102.502 DT déterminée comme suit :

	Au 01/01/2015	01/01/2016	01/01/2017	01/01/2018	01/01/2019	01/01/2020
Annuités de remboursement (A _n)		3 600	33 600	32 700	31 800	30 900
Taux d'intérêt du marché (t)		8,00%				
Période (n)		1	2	3	4	5
Facteur d'actualisation (a _n) = (1+t) ⁻ⁿ		0,93	0,86	0,79	0,74	0,68
Annuités actualisées au 01/01/2015 = (A _n x a _n)		3 333	28 807	25 958	23 374	21 030
Juste valeur initiale de l'emprunt		102 502 (0,25 point)				

L'avantage tiré de ce prêt public accordé en dehors des conditions du marché s'élève, en conséquence, à 17.498 DT (120.000 DT – 102.502 DT).

La subordination de l'application du taux de faveur de 3% au succès du projet de développement, permet de conclure que l'avantage tiré de ce prêt public est censé compenser les coûts de développement activés. En conséquence, ledit avantage constitue une subvention liée à des actifs au sens du paragraphe IAS 20.03.

1. Comptabilisation initiale du prêt public

01/01/2015 (0,25 point)

(B) Trésorerie	120.000	
(B) Passifs financiers évalués au coût amorti		102.502
(B) Produit différé (subvention liée à des actifs)		17.498

Selon IAS 20.11, "Une fois qu'une subvention publique est comptabilisée, tout actif ou passif éventuel lié est traité selon IAS 37 Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels".

L'incertitude entourant l'éventuelle application du taux du marché de 8%, en cas de non démonstration de la faisabilité technique du projet, a été levée le 01/09/2015, soit avant la date de reporting annuel. En conséquence, aucun traitement ne s'impose conformément à IAS 37.

Postérieurement à la comptabilisation initiale de ce prêt public contracté à des conditions avantageuses :

- La subvention liée à des actifs, doit être comptabilisée en résultat net sur une base systématique sur les périodes au titre desquelles la société comptabilise en charges les coûts liés que ladite subvention est censée compenser [IAS 20.12] ;
- Le passif financier doit être évalué au coût amorti en utilisant la méthode du taux d'intérêt effectif (TIE) [IAS 39.47].

Au 31/12/2015, le projet de développement n'est pas encore entré en service. En conséquence, aucune quote-part de la subvention liée aux coûts de développement ne devrait être rapportée au résultat de l'exercice clos à cette date.

Conformément à IAS 20.24, 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.

2. Comptabilisation des intérêts courus sur le passif financier au TIE

31/12/2015 (0,25 point)

(R) Charges d'intérêts	8.200	
(B) Passifs financiers évalués au coût amorti $102.502 \times [(1+8\%)^{12/12} - 1]$		8.200

En 2016, les écritures suivantes s'imposent :

1. Comptabilisation du remboursement de la 1^{ère} échéance de l'emprunt

01/01/2016 (0,25 point)

(B) Passifs financiers évalués au coût amorti	3.600	
(B) Trésorerie		

2. Comptabilisation des intérêts courus sur le passif financier au TIE

31/12/2016 (0,25 point)

(R) Charges d'intérêts	8.568	
(B) Passifs financiers évalués au coût amorti (102.502+8.200-3.600) x [(1+8%) ^{12/12} - 1		8.568

3. Comptabilisation de la quote-part de la subvention à rapporter au résultat de l'exercice 2016

31/12/2016 (0,25 point)

(B) Produit différé (subvention liée à des actifs)	1.750	
(R) Quote-part subvention rapportée au résultat (17.248/5) x (6/12)		1.750

3- Traitement comptable du prêt public par un premier adoptant, en date de transition : (1 point)

Selon le paragraphe IFRS 1.B10, un nouvel adoptant doit classer tous les prêts publics reçus soit en tant que passif financier ou en tant qu'instrument de capitaux propres selon IAS 32. Sauf dans le cas permis par le paragraphe IFRS 1.B11, un nouvel adoptant **doit appliquer de manière prospective les dispositions d'IAS 39 et d'IAS 20 aux prêts publics existant à la date de transition aux IFRS** et ne doit pas comptabiliser comme une subvention publique l'avantage tiré d'un prêt public assorti d'un taux d'intérêt inférieur à celui du marché. Par conséquent, si un nouvel adoptant n'a pas, selon le référentiel comptable antérieur, comptabilisé et évalué un prêt public assorti d'un taux d'intérêt inférieur à celui du marché d'une manière conforme aux dispositions des IFRS, la valeur comptable du prêt à la date de transition aux IFRS déterminée selon le référentiel comptable antérieur doit être utilisée comme valeur comptable du prêt dans l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS. L'entité doit évaluer de tels prêts selon IAS 39 après la date de transition aux IFRS. (0,5 point)

Toutefois, l'entité **peut appliquer rétrospectivement les dispositions d'IAS 39 et d'IAS 20 à un prêt public contracté avant la date de transition aux IFRS**, à condition que l'information que nécessite une application rétrospective ait été obtenue lors de la comptabilisation initiale du prêt [IFRS 1.B11]. (0,25 point)

La disponibilité des informations nécessaires à l'application rétrospective du prêt public, dans le cas de l'espèce, laisse le choix à la société "LPM" (en qualité de premier adoptant dans le cadre de l'hypothèse formulée par l'énoncé), d'appliquer à ce prêt public les dispositions d'IAS 39 et IAS 20 de manière rétrospective ou de manière prospective. (0,25 point)

Dossier n° 3 : (3 points)

1- Définition d'un régime d'avantages postérieurs à l'emploi : (0,5 point)

Selon IAS 19.8, un régime d'avantages postérieurs à l'emploi désigne "un accord formel ou informel selon lequel une entité fournit des avantages postérieurs à l'emploi à un ou plusieurs membres de son personnel". (0,25 point)

Les avantages postérieurs à l'emploi sont les avantages du personnel (autres que les indemnités de cessation d'emploi et les avantages à court terme) qui sont payables après la fin de l'emploi.

Les avantages postérieurs à l'emploi comprennent, par exemple [IAS 19.26]

- (a) Les prestations de retraite, telles que les pensions ; et
- (b) Les autres avantages postérieurs à l'emploi comme l'indemnité de départ à la retraite, l'assurance-vie postérieure à l'emploi, et l'assistance médicale postérieure à l'emploi.

(0,25 point)

2- Identification des régimes d'avantages postérieurs à l'emploi fournis au personnel de la société "LPM" et indication de leur nature : (1 point)

Les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi sont classés en "régimes à cotisations définies" ou en "régimes à prestations définies" selon la réalité économique du régime qui ressort de ses principales dispositions [IAS 19.27]. (0,25 point)

Les régimes qualifiés de "régimes à cotisations définies" ne sont pas représentatifs d'un engagement pour la société et ne font l'objet d'aucune provision. [IAS 19.50]

Seuls les régimes qualifiés de "régimes à prestations définies" sont représentatifs d'un engagement à la charge de la société nécessitant évaluation et provisionnement. [IAS 19.63]

La société "LPM" cotise à la CNSS au titre du régime général et obligatoire de retraite de base conformément à la législation en vigueur. Dans ce cadre, elle n'assume aucune obligation juridique ou implicite de payer des prestations futures. Sa seule obligation se limite au montant des cotisations qu'elle s'engage à verser à la CNSS. Il s'agit, donc, d'un "régime à cotisations définies". Le montant des cotisations appelées au cours de l'exercice est constaté en charges.

L'obligation mise à la charge de la société "LPM" par l'article 51 de la convention d'établissement et en vertu de laquelle elle est tenu de payer des primes de départ à la retraite relève d'un "régime à prestations définies". Elle doit, en conséquence, utiliser la méthode rétrospective des unités de crédit projetées pour déterminer la valeur actualisée de ses obligations au titre des prestations définies, le coût correspondant des services rendus au cours de la période et, le cas échéant, le coût des services passés. [IAS 19.67] (0,25 point)

3- Evaluation et comptabilisation, au 31/12/2015, des engagements de la société "LPM" envers son directeur technique au titre de la prime de départ à la retraite (PDR) : (1,5 points)

Désignation	31/12/2014	31/12/2015
Âge (a)	41	42
Ancienneté (b)	15	16
Nombre d'années restantes (n) = 60 - (a)	19	18
Période de travail estimée (p) = (b)+(n)	34	34
Salaire brut (c)	6 448 6.200x(1+4%)	6 706 6.448 x(1+4%)
Salaire brut capitalisé à la date de départ (d) = [(c) x (1+4%) ⁿ]	13 585	13 585
Prime de départ à la retraite hors charges patronales (e) = (d) x 6	81 510	81 510
Charges patronales (f) = (α) +(β) +(Ω)	9 402	9 402
* Charges sociales (α) = (d) x 3 x 19,07%	7 772	7 772
* Charges fiscales (TFP) (β) = (e) x 1 % (industrie manufacturière)	815	815
* Charges fiscales (Contribution au FOPROLOS) (Ω) = (e) x 1 %	815	815
Prime de départ à la retraite charges patronales incluses (g) = (e) + (f)	90 912	90 912
Probabilité pour la société de payer la prime (h) = (68 % x 96 %)	65,28%	65,28%
Prime de départ à la retraite pondérée par la probabilité de payer (i) = (g) x (h)	59 347	59 347
Engagement actualisé à 6,5 % (j)= (i) x (1+6,5 %) ⁻ⁿ	17 937	19 103
Pondération (Période travaillée/Période totale) (k) = (b)/(p)	44,12%	47,06%
Provision pour prime de départ à la retraite (l) = (j) x (k)	7 914	8 990

(0,25 point) (0,5 point)

Selon la méthode des unités de crédit projetés, l'engagement de la société "LPM" envers son directeur technique au titre de la prime de départ à la retraite s'élève au 31/12/2015 à **8.990 DT** (calculé selon le tableau ci-dessus).

Le coût financier encouru en 2015 correspond à l'accroissement au cours de l'exercice 2015 de la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies résultant du fait que l'on s'est rapproché d'un exercice de la date de règlement des prestations. Il est obtenu en multipliant le taux d'actualisation déterminé au début de l'exercice (6,5%) par la valeur actualisée de l'obligation en début de l'exercice, soit 514 DT (7.914 x 6,5%). *(0,125 point)*

Le coût des services rendus correspond à l'accroissement de la valeur actuelle de l'obligation au cours de l'exercice qui est induit autrement que par le passage du temps, soit 562 DT (8.990 DT - 7.914 DT - 514 DT). *(0,125 point)*

1. Comptabilisation de l'incidence de l'accroissement, en 2015, de la provision pour PDR

31/12/2015 *(0,25 point)*

(R) Charges de personnel (coût des services rendus)	562	
(R) Charges financières (coût financier)	514	
(B) Provision pour PDR		1.076

2. Comptabilisation de la fiscalité différée induite par l'accroissement de la provision pour PDR

31/12/2015 *(0,25 point)*

(B) Actif d'impôt différé	269	
(R) Produit d'impôt différé (ou Impôt sur le résultat) (1.076 x 25%)		269

Corrigé indicatif de la deuxième partie

Question 1 : (2 points)

Lors de l'acquisition de 80% du capital de la filiale "F", au 01/01/2013, la société "M", doit déterminer les écarts de première consolidation sur la base des justes valeurs provisoires attribuées à l'ensemble immobilier : (0,25 point)

Coût du regroupement	1 236 000
+ Capitaux propres retraités	1 100 000
+ Value/Terrain	20 000
+ Value/Constructions	80 000
- Passif d'impôt différé [(20.000+80.000) x 25%]	(25 000)
= <i>Juste valeur des éléments identifiables acquis</i>	<i>1 175 000</i>
Quote-part de M (80%)	940 000
Ecart d'acquisition provisoire (Goodwill)	(0,5 point) 296 000

1. Mise en évidence des écarts de première consolidation sur titres F (traitement de référence)

31/12/2013

(B) Goodwill	296 000		(0,25 point)
(B) Terrain [20.000x80%]	16 000		
(B) Constructions [80.000x80%]	64 000		
(B) Passif d'impôt différé [25.000x80%]		20 000	
(B) Titres de participation dans "F"		356 000	

2. Amortissement du Goodwill

31/12/2013

(B) Résultat "M" [296.000x10%]	29 600		(0,25 point)
(B) Amortissement du Goodwill		29 600	
(G) Dotations aux amortissements	29 600		(0,25 point)
(G) Résultat global (en gestion)		29 600	

3. Amortissement de l'écart d'évaluation sur constructions

31/12/2013

(B) Résultat "M" [64.000x20%x(1-25%)]	9 600		(0,25 point)
(B) Passif d'impôt différé [64.000x20%x25%]	3 200		
(B) Amortissement des constructions		12 800	
(G) Dotations aux amortissements	12 800		(0,25 point)
(G) Produit d'impôt différé		3 200	
(G) Résultat global (en gestion)		9 600	

Question 2 : (3 points)

Selon NCT 38.66, l'achèvement de la comptabilisation initiale d'un regroupement d'entreprise intervient au terme de la période d'évaluation qui sépare la date d'acquisition de la date de clôture du premier exercice comptable annuel ouvert après l'acquisition. **(0,25 point)**

Dans le cas de l'espèce l'achèvement de la comptabilisation initiale du regroupement d'entreprises intervient le 31 décembre 2015.

Selon le même paragraphe, les ajustements des valeurs provisoires comptabilisées au titre des actifs et des passifs identifiables pendant la période d'évaluation donnent lieu à des ajustements compensatoires de l'écart d'acquisition dans la mesure où l'ajustement n'a pas pour effet de porter la valeur comptable du goodwill au-delà de sa valeur recouvrable. **(0,25 point)**

Etant donné que l'expertise de l'ensemble immobilier a été achevée le 31/03/2014, c'est-à-dire avant la date limite d'achèvement de la comptabilisation initiale du regroupement d'entreprises (31/12/2015), l'ajustement des valeurs provisoires attribuées à l'ensemble immobilier donnera lieu à un ajustement compensatoire du goodwill.

Coût du regroupement	1 236 000
+ Capitaux propres retraités	1 100 000
+ Value/Terrain (65.000 – 35.000)	30 000
+ Value/Constructions (130.000- 20.000)	110 000
- Passif d'impôt différé [(30.000+110.000) x 25%]	(35 000)
= <i>Juste valeur des éléments identifiables acquis</i>	1 205 000
Quote-part de M (80%)	964 000
Ecart d'acquisition définitif (Goodwill)	(0,5 point) 272 000

1. Mise en évidence des écarts de première consolidation sur titres F (traitement de référence)

31/12/2014

(B) Goodwill	296 000		(0,25 point)
(B) Terrain [20.000x80%]	16 000		
(B) Constructions [80.000x80%]	64 000		
(B) Passif d'impôt différé [25.000x80%]		20 000	
(B) Titres de participation dans "F"		356 000	

2. Ajustement des écarts de première consolidation sur titres F (traitement de référence) (*)

31/12/2014

(B) Terrain [(30.000 -20.000) x 80%]	8 000		(0,25 point)
(B) Constructions [(110.000 - 80.000) x 80%]	24 000		
(B) Passif d'impôt différé [(35.000 -25.000) x 80%]		8 000	
(B) Goodwill		24 000	

(*) Cet ajustement est réputé intervenir le 31/03/2014.

Durant le premier trimestre de l'exercice 2014, la charge d'amortissement des écarts de première consolidation sera calculée par référence aux valeurs provisoires déterminée à la date d'acquisition. A partir du 01/04/2014, la charge d'amortissement sera calculée, de manière prospective, sur la base des valeurs comptables corrigées au 31/03/2014 et des durées d'utilité restant à courir à partir de cette date.

Désignation	Goodwill	Ecart d'évaluation/ construction
+ Valeur provisoire	296 000	64 000
- Amortissement au 31/12/2013	(29 600)	(12 800)
- Amortissement du 01/01/2014 au 31/03/2014	(7 400)	(3 200)
= VCN au 31/03/2014	259 000	48 000
± Ajustement après achèvement de l'expertise	(24 000)	24 000
= Base amortissable au 01/04/2014	235 000	72 000
Période résiduelle à partir du 01/04/2014 (en années)	8,75	3,75
	<i>(0,25 point)</i>	<i>(0,25 point)</i>

3. Amortissement du Goodwill

(B) Réserves "M" [296.000x10%]	29 600		<i>(0,25 point)</i>
(B) Résultat "M" [(296.000x10%x3/12) + (235.000x(0,75/8,75))]	27 543		
(B) Amortissement du Goodwill		57 143	
(G) Dotations aux amortissements	27 543		<i>(0,25 point)</i>
(G) Résultat global (en gestion)		27 543	

4. Amortissement de l'écart d'évaluation sur constructions

(B) Réserves "M" [64.000x20% x 75%]	9 600		<i>(0,25 point)</i>
(B) Résultat "M" [(64.000x20%x3/12) + (72.000 x (0,75/3,75))x75%]	13 200		
(B) Passif d'impôt différé [30.400 x 25%]	7 600		
(B) Amortissement des constructions [64.000 x 20% x 1,25 + 72.000 x (0,75/3,75)]		30 400	
(G) Dotations aux amortissements [64.000 x 20% x 0,25 + 72.000 x (0,75/3,75)]	17 600		<i>(0,25 point)</i>
(G) Produit d'impôt différé [17.600 x 25%]		4 400	
(G) Résultat global (en gestion)		13 200	

Question 3 : (3 points)

Pour déterminer les conséquences de la cession des titres "F", il y a lieu de déterminer au préalable, la valeur comptable de consolidation de la participation de "M" dans "F" avant cession, soit au 31/12/2015 :

+ Quote-part de "M" dans Capitaux propres de "F" au 31/12/2015 [1.600.000 x 80%]	1 280 000	<i>(0,25 point)</i>
+ Quote-part de "M" dans écart d'évaluation résiduel sur terrain "F" au 31/12/2015 [30.000 x 80%]	24 000	<i>(0,25 point)</i>
+ Quote-part de "M" dans écart d'évaluation résiduel sur constructions "F" au 31/12/2015 [72.000 -(72.000 x1,75/3,75)]	38 400	<i>(0,25 point)</i>
- Passif d'impôt différé sur écarts d'évaluation résiduels au 31/12/2015 [(24.000 + 38.400)x25%]	(15 600)	<i>(0,25 point)</i>
+ Goodwill résiduel [235.000 -(235.000x1,75/8,75)]	188 000	<i>(0,25 point)</i>
= Valeur comptable de consolidation (VCC) des titres "F" au 31/12/2015	1 514 800	

La confrontation du résultat de cession déterminé à base individuelle avec celui déterminé à base consolidée fait ressortir un écart de 243.950 DT [(1) – (2)] :

	En individuel	En consolidation
Prix de cession de 70% du capital de "F" (a)	1 320 000	1 320 000
Coût des titres cédés dans les comptes individuels (b) = (1.236.000 x 70%/80%)	1 081 500	-
VCC des titres cédés en consolidation (c) = (1.514.800 x 70%/80%)	-	1 325 450
Résultat de cession	238 500	(5 450)
	<i>(1) = (a) - (b)</i> <i>(0,25 point)</i>	<i>(2) = (a) - (c)</i> <i>(0,25 point)</i>

Cet écart correspond à la contribution de 70% de "F" aux capitaux propres consolidés au 31/12/2015 (1.325.450 – 1.081.500).

1. Incidence de la cession de 70% de "F"

31/12/2016

(B) Résultat "M"	243 950		<i>(0,25 point)</i>
(B) Réserves "M"		243 950	
(G) Gains nets sur cession de titres	238 500		<i>(0,25 point)</i>
(G) Pertes nettes sur cession de titres	5 450		
(G) Résultat global (en gestion)		243 950	

A partir du 02/01/2016, "F" cessera de répondre à la définition d'une filiale et ne deviendra pas non plus une entreprise associée. Dans ce cas, la participation résiduelle de 10% de "F", doit être comptabilisée à sa valeur comptable de consolidation à la date à laquelle elle cesse d'être une filiale [NCT 35.21]. *(0,25 point)*

2. Incidence de la déconsolidation de 10% "F"

31/12/2016

(B) Titres déconsolidés [1.514.800 x (10%/80%)]	189 350		<i>(0,5 point)</i>
(B) Réserves "M"		34.850	
(B) Titres de participation [1.236.000 x (10%/80%)]		154.500	