1420004

DSCG

SESSION 2014

UE4 – COMPTABILITÉ ET AUDIT

Durée de l'épreuve : 4 heures Coefficient : 1,5

1420004

DSCG

SESSION 2014

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 4 dossiers indépendants

Page de garde ..... page 1
Présentation du sujet ..... page 3
DOSSIER 1 – Consolidation ..... (8 points) ..... page 4
DOSSIER 2 – Communication financière et CAC ..... (2,5 points) ..... page 5
DOSSIER 3 – Commissariat aux comptes ..... (3,5 points) ..... page 5
DOSSIER 4 – Fusion ..... (6 points) ..... page 7

Le sujet comporte 11 annexes

DOSSIER 1

Annexe 1 – Informations se rapportant au groupe MALAGA ..... page 8
Annexe 2 – Informations concernant la société OUDART ..... page 9
Annexe 3 – Informations concernant la société SILY ..... page 9
Annexe 4 – Extraits du référentiel IFRS ..... page 10
Annexe 5 – Informations liées à la valorisation économique des actifs de la société SILY ..... page 10

DOSSIER 2

Annexe 6 – Objet de la NEP 9090 ..... page 10

DOSSIER 3

Annexe 7 – Bilan et compte de résultat de la SAS PRINCE au 31 décembre 2013 en K€ ..... page 11
Annexe 8 – Article R. 823-12 du Code de commerce ..... page 11

DOSSIER 4

Annexe 9 – Informations se rapportant à la fusion absorption de TORT ..... pages 11 et 12
Annexe 10 – Modèle de tableau à utiliser d'affectation du mali ..... page 12
Annexe 11 – Extraits du CRC 2004-01, du CUCNC du 4 mai 2005 et du Code de commerce ..... page 13

AVERTISSEMENT

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

SUJET

Il vous est demandé d'apporter un soin particulier à la présentation de votre copie.
Toute information calculée devra être justifiée.
Les écritures comptables devront comporter les numéros (deux chiffres pourront suffire) et les noms des comptes et un libellé, sauf dans le dossier 1 dans lequel aucun numéro de compte ne sera mentionné.

Le cabinet JEAN est structuré de manière à séparer l'activité audit légal de l'activité expertise comptable. Dans le cadre de l'activité expertise comptable, le cabinet a créé un pôle spécialisé dans le secteur de l'hôtellerie-restauration.

La société MALAGA (cotée sur EURONEXT Paris, compartiment C), qui exerce principalement l'activité « hôtellerie-restauration », est un client important de l'activité expertise comptable du cabinet JEAN. La société MALAGA est dirigée par Madame PEREX, présidente du directoire. La société anonyme MALAGA n'a pas choisi d'anticiper l'application des IFRS 10 et IFRS 11. Cette décision a été prise suite aux conseils prodigués par Madame BART, associée du cabinet JEAN, qui avait préconisé d'attendre 2014 afin de bénéficier de l'expérience des groupes qui auront anticipé l'application à 2013.

En juin 2013, l'assemblée générale de la société PRINCE a nommé le cabinet JEAN, commissaire aux comptes en remplacement du prédécesseur qui n'a pas souhaité être renouvelé pour des raisons personnelles. La première certification par le cabinet JEAN portera donc sur les comptes de 2013.

En tant qu'expert-comptable stagiaire au sein de ce cabinet, vous participerez à plusieurs missions présentées sous la forme de quatre dossiers.

DOSSIER 1 - CONSOLIDATION

Vous êtes chargé(e) de travailler sur le périmètre de consolidation 2013 du groupe MALAGA, sur le partage des capitaux propres d'une sous-filiale, sur les écarts constatés lors d'une prise de contrôle et sur les conséquences d'une cession partielle d'une participation. La société MALAGA utilise deux journaux de consolidation :

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

Travail à faire

À l'aide des annexes 1 à 5 :

1. **La société MALAGA aurait-elle pu présenter des comptes consolidés selon les règles françaises (règlement CRC 99-02) ?**
2. **Présenter les calculs permettant de justifier les pourcentages de contrôle et d'intérêt de MALAGA pour les sociétés NAUDO, OUDART, PINTO, QUIN et RIOU.**
3. **Enregistrer l'écriture de partage des capitaux propres au journal de consolidation de la société OUDART en utilisant la technique de consolidation directe.**
4. **Dans le cadre de la prise de contrôle de la société SILY :**
   a. **Déterminer la juste valeur des actifs identifiables et passifs repris au 01/01/2011.**
   b. **Comptabiliser les écarts d'évaluation dans le journal de consolidation au 31/12/2013.**
   c. **Déterminer et justifier le goodwill (ou profit attendu) constaté sur la société SILY lors de la prise de contrôle au 01/01/2011.**
   d. **Comptabiliser le goodwill (ou profit attendu) dans le journal de consolidation au 31/12/2011 et au 31/12/2013.**
5. **À l'aide de l'annexe 5, justifier la valeur économique des actifs (ou valeur de l'entreprise pour les investisseurs) de 8 792 K€, en présentant le calcul à partir des flux de trésorerie actualisés.**

Par ailleurs, Madame PEREX envisage pour l'année 2014 de céder les 60 000 titres ordinaires de la société QUIN pour un prix de cession de 3 500 K€. La valeur comptable consolidée de la société QUIN à la date de cession a été estimée à 2 400 K€. Le coût d'acquisition des 60 000 titres QUIN était de 1 200 K€. Afin de préparer la présentation au directoire des conséquences de cette cession sur les comptes consolidés de 2014 :

6. **Déterminer le résultat social et le résultat consolidé de la cession envisagée. Présenter les écritures comptables de consolidation correspondant (on ne tient pas compte de l'impact de l'impôt).**

DOSSIER 2 - COMMUNICATION FINANCIÈRE ET CAC

Madame PEREX qui souhaitait s'informer sur la société GAZI (cotée sur EURONEXT Paris, compartiment C) a consulté le document de référence (DDR) de la société GAZI qui exerce une activité industrielle particulièrement polluante. Madame PEREX a constaté que le DDR de la société GAZI comportait une rubrique responsabilité sociale, sociétale et environnementale (RSE). Suite à ce constat, Madame PEREX, dont la société MALAGA n'exerce pas une activité industrielle particulièrement polluante, interroge le cabinet JEAN sur un certain nombre de points.

Travail à faire

À l'aide de l'annexe 6 :

1. **Madame PEREX se pose plusieurs questions :**
   a) **La société MALAGA a-t-elle l'obligation de présenter des informations de responsabilité sociale, sociétale et environnementale ?**
   b) **Quels sont les textes juridiques encadrant les informations de responsabilité sociale, sociétale et environnementale ?**
   c) **L'information au titre du développement durable est-elle intégrée aux informations RSE ?**
2. **Proposer deux exemples d'informations environnementales qui pourraient concerner un groupe hôtelier.**
3. **En dehors de l'information à faire apparaître sur le document de référence (DDR), la règlementation prévoit l'obligation pour la société MALAGA de donner de l'information au titre de la RSE :**
   a) **au sein de quel document ?**
   b) **qui établit ce document ?**
   c) **quel est le destinataire de ce document ?**
   d) **qui contrôle ce document ?**
4. **Ces informations environnementales extra financières doivent faire l'objet d'une vérification :**
   a) **par qui ?**
   b) **quels sont les objectifs ou finalité du rapport issu de cette vérification ?**
5. **Le commissaire aux comptes de la société MALAGA peut-il être en charge de cette mission ? Si oui, sous quelles conditions ?**

DOSSIER 3 - COMMISARIAT AUX COMPTES

La société PRINCE est une société par actions simplifiée. Elle a pour objet social tous travaux de peinture, décoration, vitrerie, ravalement et pose de revêtements muraux. Elle clôture son exercice social le 31 décembre.
Le Président est associé à hauteur de 51 %. Les 49 % restants sont détenus par une dizaine d'autres associés sans qu'aucun d'entre eux ne détienne plus de 10 % du capital.
Le bilan et le compte de résultat de l'exercice clos le 31 décembre 2013 sont présentés en annexe 7.

Suite à la nomination du cabinet JEAN, début juillet 2013, le commissaire aux comptes signataire, Madame BART associée du cabinet JEAN, vous demande de lui communiquer la fourchette d'heures de travail à réaliser. Elle se chargera pour sa part de fixer le nombre d'heures définitif en fonction du programme de travail final ainsi que le montant de la vacation horaire.

Travail à faire

À l'aide des annexes 7 et 8,

1. **Déterminer dans quelle fourchette devra être fixé le nombre d'heures de travail à réaliser sur ce dossier.**
2. **Préciser dans quel document doit figurer le budget d'honoraires en vue de son acceptation par le client.**
3. **Indiquer au moins quatre informations devant figurer dans le plan de mission que vous envisagez d'établir pour le contrôle des comptes de cette société.**

Début mars 2014, vous obtenez communication du projet de bilan et de compte de résultat au 31 décembre 2013 (annexe 7). Dès réception de ce document, vous décidez d'effectuer des procédures analytiques.

4. **Précisez en quoi consiste l'utilisation des procédures analytiques par le commissaire aux comptes. Donner un exemple par rapport au cas.**

Lors de votre intervention dans les locaux de l'entreprise, vous procédez à un certain nombre de sondages sur les factures fournisseurs ainsi que sur les notes de frais. Votre attention est attirée par l'examen des notes de frais de la responsable comptable qui totalise chaque mois environ 800 kilomètres ce qui amène à un remboursement annuel d'indemnités kilométriques à hauteur de 4 000 €. Or, son poste ne lui semble pas, d'après vous, nécessiter de déplacements importants. Cette somme est virée mensuellement avec son salaire, salaires qui sont réglés par virements déclenchés par cette même responsable comptable.
Vous en référez au Président de la société qui s'avère être totalement surpris de cette situation.

5. **Comment pourrait-on qualifier cette situation ? Quelle doit être l'attitude du commissaire aux comptes ?**

Suite à cette découverte, le Président de la société a fait remonter les archives comptables de la société et s'est aperçu que la situation décrite précédemment avait démarré il y a trois exercices.
Le Président de la société PRINCE envisage de mettre en cause la responsabilité du commissaire aux comptes précédent pour ne pas, selon lui, avoir découvert ce dysfonctionnement.

6. **Indiquer :**
   a) **les différentes responsabilités qui peuvent être retenues à l'encontre d'un commissaire aux comptes ;**
   b) **en l'espèce, quel(s) type(s) de responsabilité pourrait rechercher le Président de PRINCE ?**
   c) **les conditions qui doivent être réunies pour engager la responsabilité du CAC ;**
   d) **comment le commissaire aux comptes pourrait se défendre.**

Lors de l'assemblée générale d'approbation des comptes de l'exercice 2013, qui s'est tenue le 30 juin 2014, le Président de la société vous informe qu'il envisage sérieusement un rapprochement avec la société LUC (Société par actions simplifiée). Ce rapprochement prendrait la forme d'une fusion absorption.

7. **Le cabinet JEAN pourrait-il être nommé commissaire à la fusion pour cette opération dans la mesure où il est envisagé que le commissaire aux comptes signataire ne soit pas Madame BART, mais un autre associé du cabinet ?**

DOSSIER 4 - FUSION

La société MALAGA prévoit d'absorber la société TORT courant 2014. Vous êtes chargé(e) de préparer la fusion et de mesurer les conséquences de celle-ci sur les comptes sociaux de MALAGA en 2014.

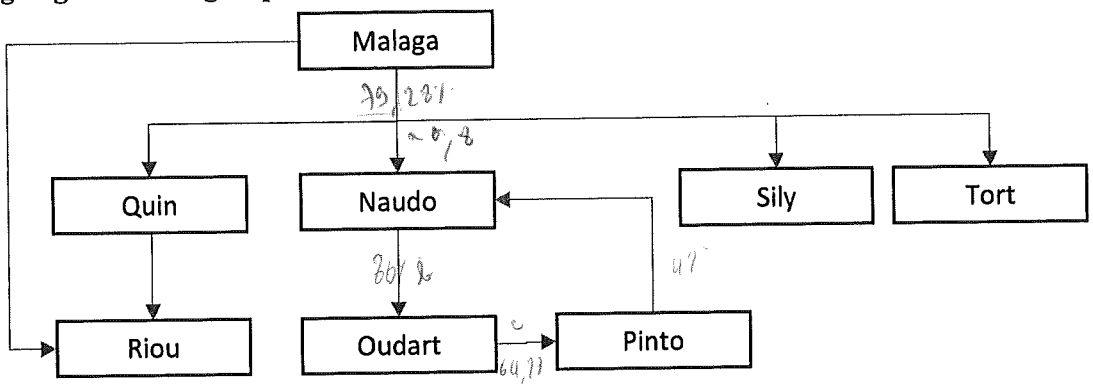
Travail à faire

À l'aide des annexes 9,10 et 11,

1. **Indiquer et justifier la modalité comptable d'évaluation des apports.**
2. **Déterminer la valeur d'apport.**
3. **Déterminer :**
   a) **la parité d'échange ;**
   b) **l'augmentation de capital ;**
   c) **la prime de fusion, le mali de fusion et sa décomposition éventuelle.**
4. **Comptabiliser, dans le cadre du régime fiscal de faveur des fusions, les opérations liées à cette fusion dans la comptabilité de la société MALAGA ; il n'est pas demandé d'enregistrer la réalisation des apports.**
5. **Déterminer et qualifier l'écart entre la valeur globale de TORT et la somme algébrique des valeurs réelles des actifs et passifs identifiés.**
6. **Procéder à l'affectation extra comptable du mali selon le modèle fourni en annexe 10.**
7. **Comment appelle-t-on la période comprise entre la date d'effet comptable et la date d'approbation par les assemblées ?**
8. **Quel type d'assemblée doit approuver la fusion ?**
9. **Quelle serait la (ou les) conséquence(s) de l'incendie chez TORT survenu le 05/04/2014, ayant généré une perte nette de 1 200 K€ ? Recalculer le rapport d'échange.**

ANNEXE 1 - Informations se rapportant au groupe MALAGA

1.1. Organigramme du groupe



1.2. Informations sur les sociétés du périmètre de consolidation

Nom des sociétés	Pourcentage de contrôle de MALAGA sur les autres sociétés du groupe	Pourcentage d'intérêts de MALAGA sur les autres sociétés du groupe	Méthode de consolidation
NAUDO	82,58 %	80 %	Intégration globale
OUDART	80 %	60 %	Intégration globale
PINTO	64,28 %	36 %	Intégration globale
QUIN	82,92 %	80 %	Intégration globale
RIOU	35 %	33 %	Mise en équivalence
SILY	80 %	80 %	Intégration globale
TORT	60 %	60 %	Intégration globale

1.3. Composition du capital des sociétés du groupe

Nom des sociétés	Nombre d'actions ordinaires	Nombre d'actions sans droit de vote	Nombre d'actions à droit de vote double	Total des actions
MALAGA	500 000			500 000
NAUDO	50 000			50 000
OUDART	35 000	5 000		40 000
PINTO	50 000		10 000	60 000
QUIN	70 000	4 000	6 000	80 000
RIOU	20 000			20 000
SILY	100 000			100 000
TORT	75 000			75 000

1.4. Détail du portefeuille de titres détenus par les sociétés du groupe

	Nombre d'actions ordinaires détenues	Nombre d'actions sans droit de vote détenues	Nombre d'actions à droit de vote double détenues	Total des actions détenues
Titres détenus par MALAGA				
- Titres NAUDO	39 640			39 640
- Titres QUIN	60 000		4 000	64 000
- Titres RIOU	5 000			5 000
- Titres SILY	80 000			80 000
- Titres TORT	45 000			45 000
Titres détenus par NADAU : Titres OUDART	28 000	2 000		30 000
Titres détenus par OUDART : Titres PINTO	27 000		9 000	36 000
Titres détenus par PINTO Titres NAUDO	2 000			2 000
Titres détenus par QUIN Titres RIOU	2 000			2 000

ANNEXE 2 - Informations concernant la société OUDART

Au 31/12./2013, les capitaux propres après tous retraitements de consolidation de la société OUDART sont les suivants :

Capital (40 000 actions)	2 000 K€
Réserves	3 000 K€
Résultat	1 000 K€

Les 30 000 titres OUDART détenus par NADAU ont été acquis au prix de 2 500 K€. Lors de la prise de contrôle il n'a été dégagé aucun goodwill.

ANNEXE 3 - Informations concernant la société SILY

La société MALAGA a acquis, le 01/01/2011, 80 000 titres de la société SILY pour un prix d'acquisition de 3 500 K€. Les frais d'acquisition des titres comptabilisés en charges s'élèvent à 200 K€. Cette prise de contrôle a été réalisée par le rachat des titres détenus par Monsieur SILY contraint de vendre rapidement.
À la date du 01/01/2011, les capitaux propres de la SA SILY, calculés en conformité aux normes de consolidation du groupe décomposaient ainsi :

Capital	1 000 K€
Réserves	2 500 K€
Résultat	100 K€

À cette date, les actifs identifiables et les passifs repris de la société SILY ont été évalués séparément et les ajustements proposés ont été les suivants :

1- La société SILY a engagé des coûts de recherche développement importants, non comptabilisés à l'actif, pour le développement de deux nouveaux produits qui ont été soumis à des tests. Les revenus que génèrent ces deux produits constituent l'une des principales motivations de l'acquisition de SILY. Ces projets sont susceptibles d'être vendus individuellement. La juste valeur de ces droits est estimée à 600 K€. La durée d'utilisation prévue est de 4 ans.

2- Les ajustements concernant le siège social acquis il y a 20 ans :

	Valeur nette comptable au 01/01/2011	Juste valeur au 01/01/2011
Terrain	1 000 K€	2 200 K€
Construction amortissable sur 30 ans	1 800 K€	2 700 K€

3- Des engagements de retraite non comptabilisés sont mentionnés en annexe et s'élèvent à 600 K€

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

Au 01/01/2011, la juste valeur des intérêts minoritaires est déterminée à partir de la valeur globale de la société SILY (6 000 K€) avant prise en compte d'une décote de minorité de 10%. 5400

Le groupe a opté pour la méthode du goodwill complet.

On retiendra un taux d'imposition différée de 33,1/3%.

ANNEXE 4 - Extraits du référentiel IFRS

Extrait de la norme IFRS 3 révisée « Regroupements d'entreprise »

§32 L'acquéreur doit comptabiliser le goodwill à la date d'acquisition, évalué comme étant l'excédent de (a) par rapport à (b) ci-dessous :
a) le total de :
i) la contrepartie transférée, évaluée selon la présente norme, qui impose généralement le recours à la juste valeur à la date d'acquisition ;
ii) le montant d'une participation ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise évaluée selon la présente norme ; et
iii) dans un regroupement d'entreprises réalisé par étapes, la juste valeur à la date d'acquisition de la participation précédemment détenue par l'acquéreur dans l'entreprise acquise ;
b) le solde net des montants, à la date d'acquisition, des actifs identifiables acquis et des passifs repris, évaluées selon la présente norme.

§35 Une acquisition à des conditions avantageuses pourrait survenir, par exemple, dans le cas d'un regroupement d'entreprises à l'occasion d'une vente forcée, où le vendeur agit sous la contrainte(...)

§36 Avant de comptabiliser un profit sur une acquisition à des conditions avantageuses, l'acquéreur doit réexaminer s'il a correctement identifié tous les actifs acquis et tous les passifs repris (...)
L'objectif de cet examen consiste à s'assurer que les évaluations reflètent correctement la contrepartie de toutes les informations disponibles à la date d'acquisition.

B44 La présente norme autorise l'acquéreur à évaluer une participation ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise à sa juste valeur à la date d'acquisition. Parfois, un acquéreur sera capable d'évaluer la juste valeur d'une participation ne donnant pas le contrôle, à la date d'acquisition, sur la base d'un cours sur un marché actif pour les actions non détenues par l'acquéreur. Dans d'autres situations, toutefois, un cours sur un marché actif pour ces actions ne sera pas disponible. Dans ce cas, l'acquéreur doit évaluer la juste valeur de la participation ne donnant pas le contrôle en utilisant une autre technique d'évaluation.

Extrait de la norme IFRS 10 « États financiers consolidés »

§25 Si une société mère perd le contrôle d'une filiale:
(a) elle sort de l'état consolidé de la situation financière les actifs et les passifs de l'ancienne filiale;
(b) elle comptabilise la participation conservée dans l'ancienne filiale, le cas échéant, à sa juste valeur à la date de la perte du contrôle, et comptabilise par la suite la participation ainsi que tout montant dû par l'ancienne filiale ou à celle-ci selon les normes IFRS qui s'appliquent. Cette juste valeur doit être considérée comme étant la juste valeur lors de la comptabilisation initiale d'un actif financier selon IFRS 9 ou bien, le cas échéant, comme étant le coût, lors de la comptabilisation initiale, d'une participation dans une entreprise associée ou une coentreprise;
(c) elle comptabilise le profit ou la perte associé à la perte du contrôle, qui est attribuable à la participation qui donnait le contrôle.

ANNEXE 5 - Informations liées à la valorisation économique des actifs de la société SILY

Au 01/01/2011, les projections de flux de trésorerie disponibles étaient les suivantes :

(en K€)	2011	2012	2013	2014	2015
Flux trésorerie disponibles	700	720	750	800	850

Puis, au-delà de l'année 2015, il avait été retenu un taux de croissance constant des flux de trésorerie disponibles de 1 % par an (sur un horizon infini).
Le taux d'actualisation à retenir est de 10% correspondant au coût moyen pondéré du capital (CMPC).

ANNEXE 6 - Objet de la NEP 9090

Objet de la NEP 9090 : Prestations relatives aux informations sociales et environnementales entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaires aux comptes.

ANNEXE 7 - Bilan et compte de résultat de la SAS PRINCE au 31 décembre 2013 en K€

ACTIF	BRUT	Amort. Dépréciat.	31/12/13	31/12/12	PASSIF	31/12/13	31/12/12
Actif immobilisé	13 461	10 125	3 336	3 976	Capitaux propres	3 086	2 773
Actif circulant	9 179	1 381	7 798	8 540	Provisions	120	
					Dettes	7 928	9 743
TOTAL ACTIF	22 640	11 506	11 134	12 516	TOTAL PASSIF	11 134	12 516

	2013	2012
Total des produits d'exploitation	20 622	20 489
Total des charges d'exploitation	20 144	21 933
Résultat d'exploitation	478	-1 444
Total des produits financiers	3	4
Total des charges financières	80	100
Résultat financier	- 77	- 96
Résultat courant avant I.S.	401	-1 540
Résultat exceptionnel	- 88	- 35
Résultat de l'exercice	313	-1 575

ANNEXE 8 - Article R. 823-12 du Code de commerce

Les diligences estimées nécessaires à l'exécution du programme de travail doivent comporter pour un exercice, en fonction du montant du bilan de la personne ou de l'entité, augmenté du montant des produits d'exploitation et des produits financiers, hors TVA, un nombre d'heures de travail normalement compris entre les chiffres suivants :

Montant total du bilan et des produits d'exploitation et des produits financiers, hors taxes, et nombre normal d'heures de travail :
- jusqu'à 305 000 euros : 20 à 35 heures ;
- de 305 000 à 760 000 euros : 30 à 50 heures ;
- de 760 000 à 1 525 000 euros : de 40 à 60 heures ;
- de 1 525 000 à 3 050 000 euros : 50 à 80 heures ;
- de 3 050 000 à 7 622 000 euros : 70 à 120 heures ;
- de 7 622 000 à 15 245 000 euros : 100 à 200 heures ;
- de 15 245 000 à 45 735 000 euros : 180 à 360 heures ;
- de 45 735 000 à 122 000 000 euros : 300 à 700 heures.

31 759 000

ANNEXE 9 - Informations se rapportant à la fusion absorption de TORT

La date d'effet comptable de la fusion est fixée au 01/01/2014.
La date d'approbation de l'opération par les assemblées de MALAGA et TORT : 25/05/2014.
La fusion bénéficie du régime fiscal de faveur, MALAGA reprendra toutes les obligations de TORT liées à ce régime favorable.

Capitaux propres de TORT au 31/12/2013 en K€

Capital (75 000 actions)	1 500
Réserves	2 790
Résultat déficitaire	- 500
Subventions d'investissements	90
Provisions réglementées (Provisions pour hausse des prix)	120
Total des capitaux propres	4 500

Capitaux propres de MALAGA au 31/12/2013 en K€

Capital (500 000 actions)	50 000
Réserves	70 000
Résultat	3 000
Subventions d'investissements	1 800
Provisions réglementées (Provisions pour hausse des prix)	3 600
Total des capitaux propres	128 400

Les 45 000 titres TORT détenus par MALAGA apparaissent à son bilan pour un montant de 4 050 K€.
Au 01/01/2014, la valeur globale de TORT servant à déterminer la parité d'échange est de 6 000 K€.
Au 01/01/2014, la valeur globale de MALAGA servant à déterminer la parité d'échange est de 160 000 K€.

Liste des actifs et passifs clairement identifiés de TORT pour lesquels un écart existe entre la valeur comptable et la valeur réelle :

	Écart brut	Impact de l'impôt	Écart net
Brevet	1 200	400	800
Terrain	900	300	600
Construction	1 800	600	1 200
Engagements de retraite	-2 145	-715	-1 430
Impôts liés à la provision pour hausse des prix	-40	Non applicable	-40
Impôts liés aux subventions	-30	Non applicable	-30
Totaux	1 685	585	1 100

Il n'est pas calculé de fiscalité différée sur l'écart entre la valeur globale des apports et la somme algébrique des valeurs réelles des actifs et passifs identifiés (pas de fiscalité différée sur écart brut)

ANNEXE 10 - Modèle de tableau à utiliser d'affectation du mali

Modèle de tableau de l'affectation du mali d'après CRC 2004-01 et CUCNC du 4 mai 2005

Identification du bien	Plus-values latentes nettes d'impôt	Affectation du mali au prorata des plus-values latentes et dans la limite de celles-ci
Actifs figurant dans les comptes de l'absorbée		
Actifs ne figurant pas dans les comptes de l'absorbée		
Total		

Annexe 11 - Extrait du CRC 2004.01, du CUCNC du 4 mai 2005 et du Code de commerce

4.4 - Détermination des valeurs individuelles des apports

- Lorsque les apports sont évalués à la valeur réelle

(...).
La différence éventuelle entre la valeur globale des apports et la somme algébrique des valeurs réelles des actifs et passifs identifiés, est également inscrite dans le traité d'apport ou autre document faisant foi, sur une ligne "fonds commercial", reprise comme telle au bilan de la société bénéficiaire.

5.1 - Traitement de la perte de rétroactivité
L'obligation de libération des apports doit être appréciée à la date de réalisation définitive de l'opération (AGE des sociétés participant à l'opération).
En cas d'effet rétroactif, lorsque la valeur des apports à la date d'effet risque de devenir, du fait d'une perte intercalaire, supérieure à la valeur réelle globale de la société à la date de réalisation de l'opération, une provision pour perte de rétroactivité est constatée au passif pris en charge dans le traité d'apport, réduisant d'autant le montant des apports pour répondre à l'obligation de libération du capital. La société absorbante l'inscrit dans un sous-compte de la prime de fusion, et non en provisions pour risques et charges.
(...)
Toutefois, l'existence d'une perte intercalaire ne conduit pas systématiquement à la constatation d'une provision, en effet :

- lorsque les apports sont évalués à la valeur réelle, la valeur d'utilité de chacun des apports est estimée en tenant compte des flux de trésorerie futurs. Ces prévisions de trésorerie intègrent nécessairement les résultats prévisionnels des quelques mois entre la date d'effet de la fusion et sa date de réalisation. La perte de rétroactivité est par conséquent déjà intégrée dans l'évaluation des apports. Sauf événements significatifs non prévus durant la période intercalaire, qui remettraient en cause les évaluations faites, la provision pour perte ne se justifie pas dans le traité d'apport aux valeurs réelles.

(...)

- lorsque les apports sont évalués à la valeur comptable, la valeur totale des apports inscrite dans le traité est en général inférieure à la valeur globale de la société absorbée.

Avis n° 2005-C du 4 mai 2005 du Comité d'urgence

CUCNC du 4 mai 2005 Question n° 12 – Sort des impôts différés par rapport à l'affectation extra-comptable du mali technique
S'agissant de l'affectation extra-comptable du mali technique aux différents actifs en fonction du prorata des plus-values (latentes) et dans la limite de celles-ci, le règlement n'impose pas de règles particulières d'affectation des impôts différés aux actifs sous-jacents.
Compte tenu de l'objectif assigné à l'affectation du mali aux actifs sous-jacents qui est de permettre un meilleur suivi des dépréciations et d'obtenir un résultat de cession cohérent, le Comité considère que le mali doit être affecté au prorata des plus-values latentes nettes d'impôt.

Extrait de l'article L236-10 du Code de commerce

Les commissaires à la fusion vérifient que les valeurs relatives attribuées aux actions des sociétés participant à l'opération sont pertinentes et que le rapport d'échange est équitable. Ils peuvent obtenir à cette fin, auprès de chaque société, communication de tous documents utiles et procéder à toutes vérifications nécessaires.