

# **DIPLÔME SUPÉRIEUR DE COMPTABILITÉ ET DE GESTION**

## **UE4 – COMPTABILITÉ ET AUDIT**

**SESSION 2021**

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

**UE4 – 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 :

- l'usage de la calculatrice avec mode examen actif est autorisé.
- l'usage de la calculatrice sans mémoire, « type collègue » est autorisé.

**Tout autre matériel ou document est INTERDIT.**

Document remis au candidat :

**Le sujet comporte 10 pages numérotées de 1 / 10 à 10 / 10.**

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

---

*Le sujet se présente sous la forme de 4 dossiers indépendants.*

<b>DOSSIER 1 – COMPTES DE GROUPE</b>	<b>(45 points)</b>
<b>DOSSIER 2 – OPÉRATIONS DE FUSIONS</b>	<b>(25 points)</b>
<b>DOSSIER 3 – AUDIT LÉGAL</b>	<b>(20 points)</b>
<b>DOSSIER 4 – NORMES INTERNATIONALES</b>	<b>(10 points)</b>

---

*Le sujet comporte 7 annexes.*

Annexe 1.1. Organigramme du groupe ALBATRE.

Annexe 1.2. Opérations réalisées par la société ALBATRE.

Annexe 1.3. Informations relatives à la société BASALTE.

Annexe 1.4. Informations relatives à la société ÉMERAUDE.

Annexe 2.1. Extrait du bilan de la SCI OCEAN REAL STATE.

Annexe 2.2. Avis d'un agent immobilier sur la valeur de biens appartenant à la SCI OCEAN REAL STATE.

Annexe 2.3. Éléments de réglementation comptable (extraits du Plan Comptable Général).

**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. Toutes les réponses devront être justifiées.**

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

**Toute information calculée devra être justifiée.**

**Les écritures comptables devront comporter les numéros et les noms des comptes et un libellé.**

## SUJET

Vous êtes nouvellement arrivé(e) au sein du cabinet d'expertise-comptable et de commissariat aux comptes FRANCE EXPERTS CONSEIL en qualité de d'assistant(e). Vous êtes affecté(e) à une équipe qui intervient sur plusieurs activités proposées par le cabinet, à savoir :

- l'intervention lors de l'établissement des comptes consolidés ;
- la participation à une restructuration de sociétés ;
- la réalisation d'un audit légal ;
- l'utilisation des normes comptables internationales.

**Les quatre dossiers sont indépendants.**

### DOSSIER 1 – COMPTES DE GROUPE (45 points)

**Le dossier 1 comprend 4 parties. Les parties 2, 3 et 4 sont indépendantes.**

Le groupe ALBATRE établit ses comptes consolidés à la date du 31/12/2020 en utilisant le référentiel IFRS. Le taux d'imposition à retenir pour les travaux de consolidation est de 25 %.

#### Partie 1 – Périmètre du groupe. (5 points)

1. À partir de l'annexe 1.1., établir le périmètre de consolidation du groupe ALBATRE sous la forme d'un tableau faisant apparaître :
  - le pourcentage de contrôle,
  - la nature du contrôle,
  - la méthode de consolidation,
  - le pourcentage d'intérêt des propriétaires,
  - le pourcentage des participations ne donnant pas le contrôle.

#### Partie 2 – Retraitements. (14 points)

2. L'annexe 1.2. présente des opérations réalisées par le groupe. Pour chaque retraitement au 31/12/2020 procéder en 3 étapes :
  - 2.1. Justifier les retraitements à enregistrer.
  - 2.2. Détailler les calculs de préférence sous la forme de tableaux.
  - 2.3. Enregistrer les écritures au journal de consolidation (en distinguant les opérations affectant le bilan de celles affectant le compte de gestion).

#### Partie 3 – Calcul du Goodwill et partage des capitaux propres d'une filiale directe. (15 points)

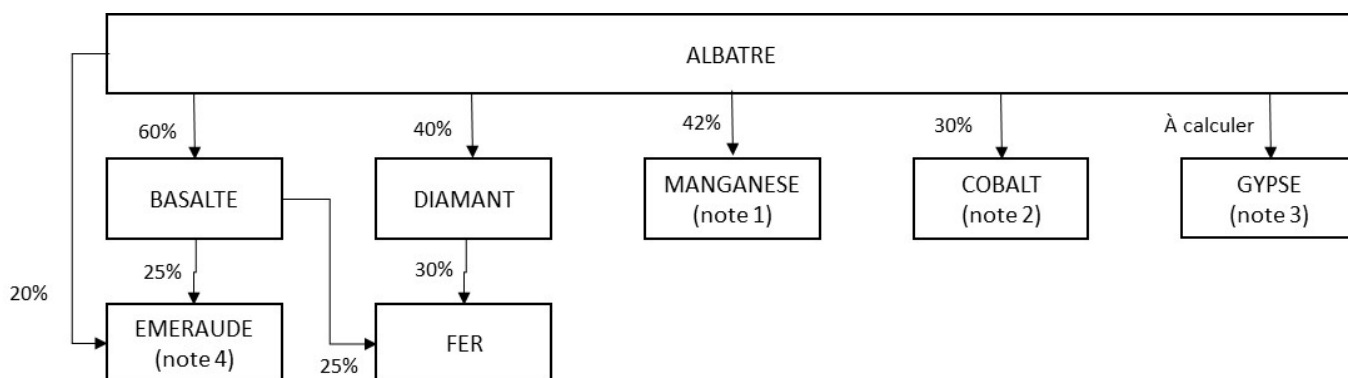
3. À partir de l'annexe 1.3. concernant la société BASALTE, (et sans tenir compte des retraitements concernant la société ÉMERAUDE de la partie 4) :
  - 3.1. Déterminer la juste valeur des actifs identifiables et des passifs repris ainsi que le goodwill lié à l'acquisition des titres de la société BASALTE par la société ALBATRE.
  - 3.2. Enregistrer au journal de consolidation les écritures constatant la juste valeur des actifs identifiables et des passifs repris ainsi que le goodwill au 31/12/2020.
  - 3.3. Présenter le tableau de partage des capitaux propres de la société BASALTE.
  - 3.4. Enregistrer au journal de consolidation l'écriture de partage des capitaux propres.

## Partie 4 – Partage des capitaux propres d'une filiale indirecte. (11 points)

### 4 À partir de l'annexe 1.4., concernant la société ÉMERAUDE :

- 4.1. Démontrer que le coût d'achat des titres ÉMERAUDE par les sociétés ALBATRE et BASALTE correspond à la juste valeur des titres ÉMERAUDE.
- 4.2. Présenter le tableau de partage des capitaux propres au 31/12/2020 de la société ÉMERAUDE (le groupe utilise la technique de la consolidation directe au niveau de la société tête de groupe).
- 4.3. Enregistrer l'écriture correspondante au journal de consolidation.

#### Annexe 1.1. Organigramme du groupe ALBATRE



**Note 1.** À la suite d'une politique de rachats de titres importants, depuis cette année, la société ALBATRE nomme la majorité des membres du conseil d'administration de MANGANESE

**Note 2.** La société COBALT est détenue conjointement par les sociétés ALBATRE et ROMEDGE (une société extérieure au groupe). Toutes les décisions de gestion sont prises avec l'accord des deux actionnaires. Le partenariat ne donne pas aux parties des droits sur les actifs et des obligations quant aux passifs.

**Note 3.** Le capital de la société GYPSE est constitué de 4 000 actions ordinaires, 1 000 certificats de droit de vote et 1 000 certificats d'investissement. La société ALBATRE détient 2 000 actions ordinaires, 1 000 certificats de droits de vote et 500 certificats d'investissements.

**Note 4.** Les actionnaires de la société ÉMERAUDE sont au nombre de trois.

#### Annexe 1.2. Opérations réalisées par la société ALBATRE

- a) La société ALBATRE a signé en 2019 un contrat de vente pour 1 100 000 € HT avec son client SAPHIR pour la construction d'un bâtiment à faible émission d'énergie. La construction du bâtiment est échelonnée sur 3 ans. La société a choisi la méthode de la comptabilisation du chiffre d'affaires à l'achèvement. Le comptable vous fournit les informations suivantes :

	2019	2020	2021	Total
Coût prévisionnel HT (par an)	420 000	209 000	171 000	800 000
Coût engagé HT (par an)	440 000	232 000		

- b) La société ALBATRE a acheté le 31/12/2019 un véhicule pour 80 000 €. Le dirigeant a négocié des facilités de paiement avec son fournisseur selon l'échéancier suivant :
- paiement de 40 000 euros lors de la remise du véhicule le 31/12/2019 ;
  - paiement de 20 000 euros le 31/12/2020 ;
  - paiement de 20 000 euros le 31/12/2021.

Le coût de l'endettement de la société ALBATRE est de 4 %. Le bien est amorti sur une durée de 5 ans.

### Annexe 1.3. Informations relatives à la société BASALTE

Le 01/01/2018, la société ALBATRE a acquis 60 % de la société BASALTE pour un prix de 1 680 000 €. À la date d'acquisition de la filiale, le montant de ses capitaux propres s'élevait à 1 400 000 € mais un expert avait relevé des écarts de valorisation sur les postes suivants :

Postes	VNC	Valeur d'utilité
Marque développée en interne pouvant être cédée séparément	0	400 000
Brevet développé en interne (durée d'utilisation résiduelle : 5 ans)	0	150 000
Bâtiments (durée résiduelle d'amortissement : 10 ans)	500 000	700 000
Coûts de restructuration induits par l'acquisition et que la société ALBATRE souhaite engager afin de rendre cohérente l'organisation du groupe.		450 000

Pour cette acquisition, la société a choisi la méthode du Goodwill complet. La valorisation du coût des titres des participations ne donnant pas le contrôle se fait par l'extrapolation du coût d'acquisition des titres par ALBATRE et en appliquant une décote de minoritaire de 5 %.

#### Bilan de la société BASALTE au 31/12/2020

Actif		Passif	
Immobilisation corporelles	2 000 000	Capital social	1 500 000
Actifs circulants	1 000 000	Réserves	400 000
		Résultat	100 000
		Dettes	1 000 000
Total	3 000 000	Total	3 000 000

### Annexe 1.4. Informations relatives à la société ÉMERAUDE

Le 01/01/2014, les sociétés ALBATRE et BASALTE ont acheté respectivement 20 % et 25 % des titres de la société ÉMERAUDE selon les conditions suivantes :

Société détenant les titres	Coût d'achat des titres
ALBATRE	152 000
BASALTE	190 000

À la date de l'acquisition, les capitaux propres de la société EMERAUDE étaient de 565 000 €. Ils ne comprenaient pas une plus-value latente relative à un immeuble.

	VNC	Juste valeur
Immeuble (durée résiduelle d'utilisation 10 ans)	600 000	860 000

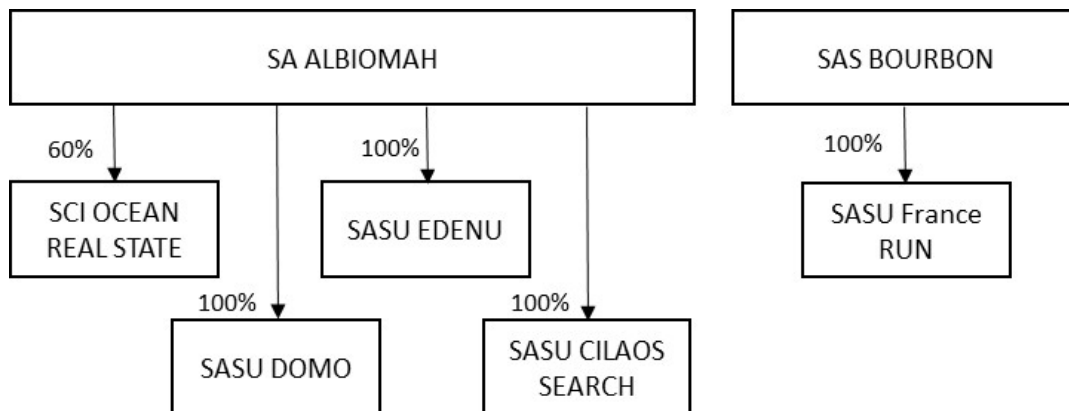
#### Bilan de ÉMERAUDE au 31/12/2020

Actif		Passif	
Immobilisations corporelles	700 000	Capital social	500 000
Actifs circulants	500 000	Réserves	300 000
		Résultat	80 000
		Dettes	320 000
Total	1 200 000	Total	1 200 000

## DOSSIER 2 – OPÉRATIONS DE FUSIONS (25 points)

Le dossier 2 comprend deux parties indépendantes.

Le cabinet FRANCE EXPERTS CONSEIL vous demande d'intervenir sur un dossier de restructuration.



Albert HOARAU est un ingénieur qui a créé plusieurs inventions. Son patrimoine est aujourd'hui organisé de la manière suivante :

- la SA ALBIOMAH : Albert HOARAU est le président directeur général. Il détient 45 000 des 50 000 actions (valeur nominale : 100 €). Cette société a une activité de holding mais exploite également un atelier de transformation des produits de la mer ;
- la SASU DOMO a une activité de commercialisation en gros de produits de la mer ;
- la SASU EDENU a une activité de transport de marchandises ;
- la SASU CILAOS SEARCH (capital social : 50 000 actions d'une valeur nominale de 10 €) a une activité de recherche et de développement concernant les opérations de pêche maritime et l'utilisation responsable des ressources halieutiques. Cette société a été créée en 2017 ;
- La SCI OCEAN REAL STATE est propriétaire de biens immobiliers dont ceux nécessaires aux activités des sociétés du groupe. Les parts ont été acquises en 2010 par la SA ALBIOMAH à un ami d'enfance d'Albert HOARAU, monsieur Guy PAYET, pour un prix global de 300 000 €. La SCI a opté pour l'impôt sur les sociétés lors de sa constitution et doit tenir une comptabilité commerciale.

Pour diverses raisons, notamment la simplification du groupe, Albert HOARAU envisage de fusionner la SCI OCEAN REAL STATE et la société holding.

Mathieu SAUTRON est un investisseur. Il a créé la société BOURBON qui détient plusieurs participations dont la SASU France RUN, créée en 2016, qui exploite un laboratoire de recherche sur l'utilisation industrielle des ressources halieutiques.

Albert HOARAU a rencontré Mathieu SAUTRON lors d'une journée sur la pêche responsable dans l'océan Indien. Conscients qu'ils avaient tous les deux un outil pour promouvoir la recherche et le développement concernant les produits de la mer, ils envisagent de mettre en commun leurs moyens pour travailler en coopération.

À la demande de son client, Albert HOARAU, le cabinet vous soumet deux projets de restructurations :

- la fusion absorption de la SCI OCEAN REAL STATE par la SA ALBIOMAH (partie 1) ;
- la fusion absorption de la SASU France RUN par la SASU CILAOS SEARCH (partie 2).

Toutes les sociétés sont assujetties à l'impôt sur les sociétés sur l'intégralité de leur bénéfice. Elles clôturent leur exercice comptable le 31 décembre de chaque année. Les opérations seront placées sous le régime fiscal prévu à l'article 210 A du Code Général des Impôts. Aucune opération de cession n'est prévue à l'issue de ces opérations. On ne tiendra compte ni de la fiscalité latente ni de la fiscalité différée.

## **Partie 1 – Fusion absorption de la SCI OCEAN REAL STATE par la SA ALBIOMAH. (23 points)**

Un traité de fusion a été signé par les représentants légaux des sociétés le 15 septembre 2021. Il prévoit que l'opération sera réalisée avec effet rétroactif au 1<sup>er</sup> janvier 2021. La fusion est une fusion renonciation.

L'assemblée générale ordinaire de la SCI OCEAN REAL STATE approuvant les comptes de l'exercice 2020 s'est tenue le 15 mai 2021. Elle a voté la mise en distribution de 20 % du résultat. La mise en paiement des dividendes a eu lieu le 4 juillet 2021. La société ALBIOMAH a comptabilisé le versement des produits de ses parts. Les valeurs d'échange ci-dessous ont tenu compte de cette distribution.

Les valeurs d'échange ont été fixées à :

- 662,50 euros par action pour la SA ALBIOMAH ;
- 265 euros par part sociale pour la SCI OCEAN REAL STATE.

### **Travail à faire**

**À l'aide des annexes 2.1., 2.2., 2.3. :**

- 1. Définir la valeur d'échange et indiquer son intérêt dans les opérations de fusion.**
- 2. Déterminer la valeur des apports et justifier leur valorisation. Quelle explication le PCG apporte-t-il à cette modalité d'évaluation ?**
- 3. Déterminer :**
  - 3.1. La parité d'échange.**
  - 3.2. Le nombre de titres à émettre et l'augmentation de capital.**
  - 3.3. La prime de fusion.**
  - 3.4. Le résultat de fusion (boni ou mali) en apportant les précisions nécessaires.**
- 4. Comptabiliser les écritures de fusion dans les comptes de la SA ALBIOMAH en justifiant les éléments préparatoires.**
- 5. Indiquer le traitement relatif au constat de la baisse de la valeur vénale du terrain à la clôture de l'exercice 2021. Comptabiliser l'écriture nécessaire.**
- 6. Indiquer :**
  - 6.1. Si la date limite de début de la période de rétroactivité, ou date d'effet comptable, aurait pu être antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2021 ;**
  - 6.2. La signification de l'expression 'période intercalaire' et préciser les dates relatives à cette période ;**
  - 6.3. La comptabilisation de l'écriture d'élimination du dividende versé par la SCI.**

## **Partie 2 – Fusion absorption de la SASU FRANCE RUN par la SASU CILAOS SEARCH. (2 points)**

Un traité de fusion a été signé par les représentants légaux des sociétés le 4 octobre 2021. Il prévoit que l'opération sera réalisée avec effet rétroactif au 1<sup>er</sup> janvier 2021. Les valeurs d'échange ont été fixées à :

- 500 000 euros pour la SASU CILAOS SEARCH ;
- 500 000 euros pour la SASU France RUN.

### **Travail à faire**

**À l'aide de l'annexe 2.3. :**

- 7. Déterminer la valeur d'apport (sans la chiffrer) en apportant les justifications nécessaires.**

## Annexe 2.1. Extrait du bilan de la SCI OCEAN REAL STATE

ACTIF	31/12/2020			31/12/19	PASSIF	31/12/20	31/12/19
	Brut	Amort. / dépréciation	Net				
Terrains	250 000		250 000	250 000	Capital social (10 000 parts)	100 000	100 000
Bâtiments	1 750 000	750 000	1 000 000	1 250 000	Réserves	230 500	130 500
					Résultat	70 000	308 500
<b>TOTAL I</b>	<b>2 000 000</b>	<b>750 000</b>	<b>1 250 000</b>	<b>1 500 000</b>	<b>TOTAL I</b>	<b>400 500</b>	<b>539 000</b>
					Provisions pour risques et charges (1)	18 000	
					<b>TOTAL II</b>	<b>18 000</b>	<b>0</b>
Clients	17 250	7 250	10 000	12 500	Emprunts bancaires	800 000	950 000
VMP	12 000		12 000	12 000	Comptes courants d'associés	12 500	7 500
Banque	18 000		18 000	24 000	Dettes d'exploitation	59 000	52 000
<b>TOTAL II</b>	<b>47 250</b>	<b>7 250</b>	<b>40 000</b>	<b>48 500</b>	<b>TOTAL III</b>	<b>871 500</b>	<b>1 009 500</b>
<b>TOTAL</b>	<b>2 047 250</b>	<b>757 250</b>	<b>1 290 000</b>	<b>1 548 500</b>	<b>TOTAL</b>	<b>1 290 000</b>	<b>1 548 500</b>

(1) La provision pour risques et charges concerne un litige avec un locataire.

## Annexe 2.2. Avis d'un agent immobilier sur la valeur de biens appartenant à la SCI OCEAN REAL STATE

Monsieur HOARAU a consulté un agent immobilier local. Ce dernier estime de façon fiable que les propriétés immobilières peuvent être globalement évaluées à 1 260 000 d'euros nets vendeur. Cette évaluation est obtenue à la suite du constat :

- d'une seule plus-value sur un terrain détenu par la SCI (valeur comptable de ce terrain d'un montant de 75 000 € alors que sa valeur vénale s'élève à 95 000 €) ;
- d'une seule moins-value sur un bâtiment (pour le solde).

À la clôture de l'exercice 2021, il apparaît que le terrain sur lequel la plus-value a été constatée lors de la fusion n'est cessible que pour un montant de 70 000 € en raison de la modification du plan d'occupation des sols.

## Annexe 2.3. Éléments de réglementation comptable (extraits du Plan Comptable Général)

### Extraits PCG 'art. 932-1

- « Compte 2081 – Mali de fusion sur actifs incorporels »,
- « Compte 2187 – Mali de fusion sur actifs corporels »,
- « Compte 278 – Mali de fusion sur actifs financiers »,
- « Compte 4781 – Mali de fusion sur actif circulant ».
- « Compte 28081 – Amortissement du mali de fusion sur actifs incorporels »,
- « Compte 29081 – Dépréciation du mali de fusion sur actifs incorporels »,
- « Compte 28187 – Amortissement du mali de fusion sur actifs corporels »,
- « Compte 29187 – Dépréciation du mali de fusion sur actifs corporels »,
- « Compte 29787 – Dépréciation du mali de fusion sur actifs financiers ».

### PCG art. 752-4 et 752-5

#### Art. 752-4

Si la réalisation de l'opération intervient après l'assemblée générale ordinaire de l'entité absorbée ayant approuvé les comptes clos à la date d'effet, afin de répondre à l'obligation juridique de libération du capital, il convient d'inclure les dividendes dans le passif pris en charge. Dans les cas où l'absorbante détient une participation dans l'entité absorbée, les dividendes à verser comptabilisés dans le passif pris en charge incluent ceux revenant à l'absorbante.



### **Art. 752-5**

Afin d'éviter que l'entité absorbante appréhende à la fois le résultat de l'absorbée (bénéficiaire) au titre de l'exercice de la fusion en application de la clause de rétroactivité, et les dividendes auxquels elle a droit au titre de l'exercice précédant la fusion, il convient d'annuler le produit correspondant à ces derniers par :

- le crédit du compte prime de fusion ;
- ou du compte report à nouveau si l'entité souhaite dans l'exercice de l'opération, distribuer un acompte surdividendes comprenant ces dividendes reçus pendant la période intercalaire.

### **Extraits PCG art 743-2**

Le contrôle conjoint est défini à l'article 211-14 du règlement ANC n° 2020-01 relatif aux comptes consolidés. Les apports sous contrôle conjoint ou aboutissant au contrôle conjoint et qui n'impliquent pas des entités sous contrôle commun au sens de l'article 741-2 sont évalués comme suit :

- apports évalués à la valeur comptable : Opérations n'entraînant aucun changement de contrôle. Avant l'opération, l'entité cible est sous le contrôle conjoint de l'entité initiatrice et le reste à l'issue de l'opération.
- apports évalués à la valeur réelle : opérations entraînant un changement de contrôle, à savoir :
  - o l'entité cible, qui n'était pas contrôlée conjointement par l'entité initiatrice avant l'opération, passe sous son contrôle conjoint à l'issue de l'opération ;
  - o ou, l'entité cible, sous le contrôle conjoint de l'entité initiatrice avant l'opération, n'est plus contrôlée conjointement par cette dernière à l'issue de l'opération. (...)

## **DOSSIER 3 – AUDIT LÉGAL (20 points)**

La société LES PEINTURES PASTELLES est spécialisée dans la production de peintures. Elle emploie 350 salariés pour un chiffre d'affaires de 24 millions d'euros. L'usine de production est implantée dans la banlieue de Bordeaux et elle dispose de trois centres de stockage : Dijon, Poitiers et Paris. Les dirigeants de la société vous contactent pour vous proposer de nommer FRANCE EXPERTS CONSEIL commissaire aux comptes car l'actuel commissaire aux comptes titulaire et son suppléant prennent leur retraite.

### **Travail à faire**

- 1. Avant d'accepter ce nouveau mandat, quels travaux préparatoires le commissaire aux comptes doit-il réaliser ?**

Pour réaliser cette mission, plusieurs collaborateurs sont disponibles.

- Madame Pourpre. Elle est liée par un pacte civil de solidarité avec monsieur Albi, dirigeant de la société LES PEINTURES PASTELLES.
- Monsieur Carmin détient une action de la société LES PEINTURES PASTELLES, acquise auprès d'un organisme de placement collectif en valeurs mobilières.
- Madame Cyan a obtenu le DSCG. Pour effectuer son stage d'expertise comptable de 3 ans, elle a rejoint le cabinet depuis 2 mois. Auparavant, elle était employée au service comptable de la société LES PEINTURES PASTELLES.

### **Travail à faire**

- 2. Pour chaque collaborateur, précisez s'il peut participer à cette mission. Justifiez votre réponse.**

Lors du contrôle des comptes clos au 31/12/2020, un collaborateur a constaté les faits suivants :

- cas 1 : le service achats vend parfois des pots de peinture directement aux clients pour leur rendre service. Il arrive que le service achats oublie d'en informer le service comptable. Le prix est fixé librement sans se référer au tarif officiel et le paiement s'effectue en espèces ;
- cas 2 : l'entreprise PINCEAU a repeint le bureau du directeur commercial. La facture de ces travaux a été compensée avec des factures d'achat de peinture.

### Travail à faire

3. Donner la définition du terme « assertions ».
4. Préciser pour chaque cas l'assertion ou les assertions concernées.

La société LES PEINTURES PASTELLES refuse que le cabinet FRANCE EXPERTS CONSEIL participe à l'inventaire des stocks au motif que l'ancien commissaire aux comptes ne le faisait pas. Ce dernier reprenait le total des fiches de comptage pour évaluer les stocks.

### Travail à faire

5. Quelle sera l'incidence de cette situation sur le rapport du commissaire aux comptes ?

## DOSSIER 4 – NORMES INTERNATIONALES (10 points)

Un des clients du cabinet FRANCE EXPERTS CONSEIL vous consulte dans le cadre de l'étude de son projet d'internationalisation. Après une phase de développement en France et le constat de la saturation du marché domestique, la société souhaite postuler à des appels d'offre de prospects situés dans l'Union Européenne. Certains de ces appels d'offre demandent aux postulants de produire des documents de synthèse au format IFRS.

La société vous soumet la problématique du traitement comptable en IFRS de l'un de ses contrats de location.

La société a conclu au 01/01/2020 un bail de 10 ans pour la location de 8 000 mètres carrés d'espace de bureau. Le contrat prévoit un règlement de 180 000 € au 31 décembre de chaque année. Les coûts directs initiaux du preneur, réglés à la signature du contrat s'élèvent à 8 000 €.

Le taux d'intérêt implicite du contrat ne peut pas être facilement déterminé. Le taux d'emprunt marginal du preneur à la date de début du contrat s'établit à 5 %.

### Travail à faire

1. Rappeler le principe général de comptabilisation initiale des contrats de location chez le preneur selon la norme IFRS 16.
2. Déterminer le montant initial du passif de location afférent à ce contrat.
3. Effectuer l'enregistrement comptable à la signature du contrat le 01/01/2020.
4. Présenter les écritures comptables au 31/12/2020.