



DSCG
SESSION 2018

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 : Une calculatrice autonome dont les conditions de fonctionnement sont définies dans la circulaire n° 2015-178 du 1er octobre 2015 parue au BOEN n° 42 du 12 novembre 2015 (NOR : MENS1523092C).

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.

Présentation du sujet

Le sujet se présente sous la forme de trois dossiers indépendants

Page de garde ... page 2

Présentation du sujet ... page 3

DOSSIER 1 - Comptes de groupe (9 points) ... page 3

DOSSIER 2 - Fusion (6 points) ... page 6

DOSSIER 3 - Audit et commissariat aux comptes (5 points) ... page 9

Le sujet comporte 12 annexes.

Annexes 1 à 5 relatives au dossier 1

Annexes 6 à 11 relatives au dossier 2

Annexe 12 relative au dossier 3

AVERTISSEMENT

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

SUJET

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

Toute information calculée devra être justifiée.

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

Le sujet se compose de 3 dossiers. Chaque dossier est indépendant.

La famille Romedge, famille bourgeoise industrielle du Nord de la France, a fait fortune dans l'activité du textile à partir des années 1850. D'abord spécialisée dans le peignage de la laine, elle a élargi ses activités dans la filature de coton et de lin en rachetant de nombreuses filatures. A partir des années 1960, le secteur textile entre dans une crise profonde et la famille Romedge décide de diversifier ses activités dans des secteurs très différents de son activité historique. Une de ces diversifications est la construction de bateaux de plaisance gérée par la société Atlantic Sailing (AS).

Le taux d'imposition des sociétés à retenir pour l'ensemble des dossiers est de 33 1/3%.

DOSSIER 1 - COMPTES DE GROUPE

9 points

Vous êtes embauché(e) à la direction financière de la société Atlantic Sailing (AS) au sein du service consolidation. La société Atlantic Sailing (AS) détient des participations directes et indirectes dans 4 sociétés (société MAJESTIC, société JET-STREAM, société TRIBORD et la société LE PRINCE). Le groupe Atlantic

Sailing (AS) clôture ses comptes au 31/12/2017. Le groupe établit ses comptes consolidés selon le référentiel IFRS. Ce dossier se compose de deux parties totalement indépendantes.

Travail à faire

PREMIÈRE PARTIE

1. À partir des informations fournies dans l'annexe 1 et en se fondant sur le référentiel IFRS présenter le périmètre de consolidation sous forme de tableau synthétique détaillant :

- le pourcentage de contrôle,
- la méthode de consolidation en justifiant le choix,
- le pourcentage d'intérêt des majoritaires intégrés dans le bilan consolidé du groupe Atlantic Sailing (AS),
- le pourcentage d'intérêt des participations ne donnant pas le contrôle intégrés dans le bilan consolidé du groupe Atlantic Sailing (AS).

2. À l'aide de l'annexe 2 détaillant la prise de participation sur la société MAJESTIC par Atlantic Sailing (AS)

a. Présenter la juste valeur des actifs identifiables acquis et des passifs repris et le goodwill éventuel, en utilisant la méthode du goodwill partiel. Enregistrer au journal de consolidation au 31/12/2017 toutes les écritures relatives à ces éléments.

b. Présenter sous la forme d'un tableau de partage des capitaux propres (on utilisera la technique de la consolidation directe) puis enregistrer au journal de consolidation au 31/12/2017 les écritures relatives au partage des capitaux propres.

3. À l'aide de l'annexe 3 présentant des informations sur la prise de participation dans la société LE PRINCE :

a. Présenter la juste valeur des actifs identifiables acquis et des passifs repris et le goodwill éventuel, en utilisant la méthode du goodwill partiel.

b. Présenter les écritures au journal de consolidation de comptabilisation du goodwill (il n'est pas demandé de présenter l'écriture constatant la plus-value sur les actifs).

4. À l'aide de l'annexe 4 détaillant la prise de participation sur la société TRIBORD par la société JET-STREAM, présenter sous la forme d'un tableau de partage des capitaux propres (on utilisera la technique de la consolidation directe) et enregistrer au journal de consolidation au 31/12/2017 l'écriture relative au partage des capitaux propres.

Note (Participations ne donnant pas le contrôle) : capitaux propres d'une filiale qui ne sont pas attribuables, directement ou indirectement, à une société mère.

Travail à faire

SECONDE PARTIE (toutes les questions sont indépendantes)

5. Quel est le principal changement entraîné par l'application de la norme IFRS 16 qui va remplacer la norme IAS 17 contrats de location ? (maximum 5 lignes).

6. À partir de l'annexe 5 préciser et justifier en quelques mots la nature du retraitement, puis présenter les calculs préparatoires et les enregistrements au journal de consolidation (bilan et compte de gestion). Les calculs seront arrondis à l'euro.

ANNEXE 1. Organigramme du groupe et état des participations

Organigramme : ATLANTIC SAILING détient 80% de MAJESTIC ; 35% de JET-STREAM ; un pourcentage à déterminer de LE PRINCE. MAJESTIC détient 40% de JET-STREAM. JET-STREAM détient 30% de TRIBORD.

Note 1. Le capital de la société LE PRINCE se compose de 8 000 actions ordinaires et de 2 000 actions à droit de vote double. La société Atlantic Sailing (AS) détient 5 000 actions ordinaires et 500 actions à droit de vote double. Le reste du capital est détenu par de multiples actionnaires.

Sociétés	Nombre de titres émis	Titres acquis par	Nombre de titres achetés	Coût d'achat des titres en euro
MAJESTIC	10 000	Atlantic Sailing	8 000	1 824 000
JET-STREAM	20 000	Atlantic Sailing	7 000	787 500
JET-STREAM	20 000	MAJESTIC	8 000	900 000
TRIBORD	6 000	JET-STREAM	1 800	516 000
LE PRINCE	10 000	Atlantic Sailing	note (1)	470 000

ANNEXE 2 : Informations relatives à la filiale MAJESTIC (en euros)

La société MAJESTIC a été acquise le 01/01/2012 par la société Atlantic Sailing (AS) pour un montant de 1 824 000 euros. À cette date, il existe des plus-values sur certains actifs ayant une durée d'utilisation résiduelle de 10 ans.

On vous communique ci-après les capitaux propres à la date d'acquisition et à la clôture des comptes le 31/12/2017.

Les capitaux propres sont calculés en conformité avec les normes de consolidation du groupe et avant prise en compte des plus-values éventuelles et du goodwill.

Le goodwill a fait l'objet d'une dépréciation selon les modalités suivantes :

en milliers d'euros

	valeur nette comptable	Valeur d'utilité
Bâtiments	600 000	700 000
Machines	200 000	400 000

Capitaux propres

	01/01/2012	31/12/2017
Capital social	800 000	800 000
Réserves	700 000	1 500 000
Résultat	200 000	300 000
Total des capitaux propres	1 700 000	2 600 000

Dépréciation du goodwill sur l'achat de MAJESTIC par Atlantic Sailing (AS)

2012	2013	2014	2015	2016	2017	TOTAL
0	18 000	15 000	21 000	24 000	18 000	96 000

ANNEXE 3 : Informations relatives à la filiale LE PRINCE (en euros)

La participation dans la société LE PRINCE a été acquise le 01/01/2014 pour un coût de 470 000 euros. On vous communique ci-après les capitaux propres de la filiale à la date d'acquisition et à la clôture des comptes.

L'expert nommé lors de la prise d'acquisition avait estimé qu'il existait une plus-value sur la marque "Le Prince" pour un montant de 600 000 euros brut.

	01/01/2014	31/12/2017
Capital social	500 000	500 000
Réserves	1 000 000	2 000 000
Résultat	500 000	550 000
Total des capitaux propres	2 000 000	3 050 000

ANNEXE 4 : Informations relatives à la filiale TRIBORD (en euros)

La société TRIBORD a été acquise le 01/07/2017 à hauteur de 30% par la société JET-STREAM pour un montant de 516 000 euros. À la date d'acquisition il n'y avait pas de plus ou de moins-values latentes ni de goodwill. On vous communique ci-après ses capitaux propres à la date d'acquisition et à la clôture des comptes le 31/12/2017.

	01/07/2017	31/12/2017
Capital social	600 000	600 000
Réserves	1 000 000	1 000 000
Résultat	120 000	200 000
Total des capitaux propres	1 720 000	1 800 000

ANNEXE 5 : Retraitements de pré-consolidation

Quatre opérations sont présentées. Les questions sont indépendantes.

a. Contrat à long terme. La société MAJESTIC est engagée depuis 2016, dans la fabrication d'un yacht. La fabrication de ce yacht est échelonnée sur 3 ans. La société a choisi la méthode de l'achèvement dans ses comptes individuels. Le comptable vous fournit les informations suivantes :

Prix de vente du yacht : 5 800 000 euros

La société calcule son degré d'avancement en fonction de l'évolution de ses coûts encourus.

On ne tiendra pas compte de la TVA.

b. Comptabilisation par composant des actifs. La société MAJESTIC a acquis le 01/01/2014, pour un prix de 270 000 euros, une machine-outil amortie selon le mode linéaire avec une durée d'utilisation prévue de 20 ans. Cette machine doit être révisée tous les 5 ans pour un coût prévisionnel de 50 000 euros. La société a choisi de provisionner ces dépenses dans les comptes individuels.

c. Contrat de location financement. Afin d'assurer son développement, la société MAJESTIC a investi dans une nouvelle machine-outil et elle a choisi la formule de la location financement comme mode de financement.

Les modalités du contrat de location financement sont les suivantes :

Date de signature du contrat : 1/10/2015

Valeur du bien à la signature : 750 000 euros

Première redevance payable le 1/10/2015

Redevance annuelle payable d'avance fin septembre : 159 000 euros

Valeur du bien en fin de contrat et de l'option : 16 800 euros

Durée du contrat : 5 ans

Coût d'un emprunt pour une opération similaire : 4 %

Durée d'utilisation de la machine : identique à celle du contrat

d. Emprunt obligataire. Le 01/01/2015, la société MAJESTIC a émis un emprunt obligataire remboursable in fine d'une valeur nominale de 400 000 euros. Les obligations sont émises à 372 000 euros et seront remboursées au pair. La durée de l'emprunt est de 7 ans et le taux annuel de 1,5 % (intérêts payés en fin d'année). Les frais d'émission s'élèvent à 14 000 euros. La prime de remboursement et les frais d'émissions sont étalés linéairement sur la durée de l'emprunt. Le taux d'intérêt effectif de l'emprunt (coût amorti) est voisin de 3,2 %. On vous communique le tableau de remboursement au coût amorti de l'emprunt.

Contrat à long terme

	2016	2017	2018	Total
Coût prévisionnel par année	1 000 000	2 400 000	980 000	4 380 000
Coût encouru par année	1 095 000	2 409 000	Non encore déterminé	

Échéancier (en euros) - location financement

Date	Flux	Capital restant avant échéance	Intérêts	Remboursement du capital	Capital restant après échéance
01/10/2015	159 000	750 000	0	159 000	591 000
30/09/2016	159 000	591 000	23 640	135 360	455 640
30/09/2017	159 000	455 640	18 226	140 774	314 866
30/09/2018	159 000	314 866	12 595	146 405	168 461
30/09/2019	159 000	168 461	6 739	152 261	16 200
30/09/2020	16 800	16 200	648	16 152	0

Tableau de remboursement au coût amorti de l'emprunt obligataire

Échéance	Intérêts au taux effectif	Annuités	Valeur nette au coût amorti
01/01/2015			358 000
31/12/2015	11 444	6 000	363 444
31/12/2016	11 618	6 000	369 062
31/12/2017	11 798	6 000	374 860
31/12/2018	11 983	6 000	380 843

DOSSIER 2 - FUSION

6 points

La société LE PRINCE détient 10 % de la société JTMC, spécialisée dans l'achat de composants électroniques.

La société JTMC détient 60 % de la société GB NEGOCE (en pourcentage de contrôle et pourcentage d'intérêt) depuis le 01/01/2010. La société GB NEGOCE rencontre des difficultés depuis l'année 2015. Les activités des sociétés JTMC et GB NEGOCE étant complémentaires, le regroupement des deux sociétés devrait générer un effet de synergie conséquent. Pour ce faire, la fusion des deux sociétés est décidée. La société JTMC absorbe la société GB NEGOCE en date du 1er janvier 2017 dans le cadre d'une fusion renonciation. L'opération de fusion est placée sous le régime fiscal de faveur des fusions (code général des impôts, art. 210-A et suivants).

L'annexe 6 présente le bilan GB NEGOCE au 31 décembre 2016 et des renseignements complémentaires.

L'annexe 7 présente le bilan JTMC au 31 décembre 2016.

L'annexe 8 présente des informations quant à la parité d'échange retenue.

L'annexe 9 présente les informations liées à la cession des immobilisations incorporelles apportées par GB NEGOCE.

L'annexe 10 présente un extrait du règlement Autorité des Normes Comptables n° 2015-06 du 23 novembre 2015 modifiant le règlement ANC N°2014-03 relatif au plan comptable général.

L'annexe 11 propose un modèle de tableau d'affectation du mali technique dont vous pouvez vous inspirer pour répondre à la question 5.

Travail à faire

1. Déterminer la soulte à prévoir afin que le rapport d'échange soit équitable. La soulte que vous aurez déterminée respecte-t-elle la réglementation ?
2. Indiquer et justifier la valorisation des apports retenue.
3. Dans le cadre de cette fusion renonciation, indiquer :
 - a. le nombre d'actions émises,
 - b. l'augmentation de capital,

- c. la prime de fusion,
 - d. le mali de fusion et son analyse.
4. Déterminer la valeur du fonds commercial de GB NEGOCE et préciser son traitement comptable dans le cadre de cette fusion.
 5. Présenter le tableau d'affectation du mali technique en vous inspirant de l'annexe 11.
 6. Comptabiliser les écritures de fusion dans la comptabilité de la société JTMC, y compris les écritures liées à l'application du régime fiscal de faveur.
 7. Présenter les écritures liées à la cession des immobilisations incorporelles le 01/07/2017

ANNEXE 6 : informations sur la société GB NEGOCE

Bilan GB NEGOCE au 31/12/2016

(1) Le poste « Provisions réglementées » correspond à une provision pour hausse des prix (PHP) constituée en 2015.

Les valeurs réelles estimées au 31/12/2016 de GB NEGOCE sont les suivantes :

Fonds commercial : À déterminer

Immobilisations incorporelles : 2 280 000

Immobilisations corporelles : 9 200 000

Stocks : 28 000 000

Clients : 7 500 000

Disponibilités : 600 000

Impôt différé actif lié au déficit fiscal (2) : 0

Dettes : 43 900 000

Impôt différé passif lié à la cession prochaine des immobilisations incorporelles et à la provision pour hausse des prix (PHP) : 290 000

(2) La société JTMC n'a pu obtenir l'agrément de transfert du déficit fiscal de la société GB NEGOCE prévu à l'article 209 II du Code général des impôts.

Bilan GB NEGOCE au 31/12/2016

ACTIF	Brut	Amort./dép.	Net	PASSIF	Montant
Immobilisations incorporelles	2 000 000	560 000	1 440 000	Capital (10 000 titres)	1 000 000
Immobilisations corporelles	10 000 000	1 840 000	8 160 000	Réserves	1 970 000
Stocks	28 000 000		28 000 000	Report à nouveau	-1 200 000
Clients	8 000 000	500 000	7 500 000	Provisions réglementées (1)	30 000
Disponibilités	600 000		600 000	Dettes	43 900 000
TOTAL	48 600 000	2 900 000	45 700 000	TOTAL	45 700 000

ANNEXE 7 : Bilan JTMC au 31/12/2016

Bilan JTMC au 31/12/2016

Bilan JTMC au 31/12/2016

ACTIF	Brut	Amort./dép.	Net	PASSIF	Montant
Immobilisations incorporelles	3 000 000	1 000 000	2 000 000	Capital (100 000 titres)	10 000 000

ACTIF	Brut	Amort/dép.	Net	PASSIF	Montant
Immobilisations corporelles	8 000 000	3 000 000	5 000 000	Réserves	6 000 000
Titres GB NEGOCE	1 300 000		1 300 000	Résultat	1 000 000
Stocks	20 000 000		20 000 000		
Clients	7 000 000	1 000 000	6 000 000	Dettes	17 700 000
Disponibilités	400 000		400 000		
TOTAL	39 700 000	5 000 000	34 700 000	TOTAL	34 700 000

ANNEXE 8 : Informations quant à la parité d'échange retenue

Afin de tenir compte du fonds commercial de GB NEGOCE et de JTMC ainsi que des valeurs réelles des actifs et passifs identifiés des sociétés concernées, la parité d'échange fait référence aux valeurs globales unitaires des titres des sociétés :

- Pour le titre GB NEGOCE, la valeur globale unitaire est de 360 €.
- Pour le titre JTMC, la valeur globale unitaire est de 235 €.
- Le rapport d'échange retenu pour l'opération de fusion est le suivant :

En échange de 2 titres GB NEGOCE il sera remis 3 titres JTMC + soulte (à déterminer)

ANNEXE 9 : Cession des immobilisations incorporelles en 2017

La société JTMC cède le 01/07/2017 les immobilisations incorporelles apportées lors de la fusion par la société GB NEGOCE. Le prix de vente est fixé à 2 400 000 €. La société JTMC n'a pas constaté d'amortissement et de dépréciation de ces immobilisations depuis l'opération de fusion. On négligera la TVA.

ANNEXE 10 : extrait du PCG

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

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

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

ANNEXE 11 : Modèle de tableau d'affectation comptable du mali technique

Actifs	Valeur comptable sociale (1)	Valeur réelle fiable (2)	Plus-value latente (3) = (2) - (1)	Impôt latent le cas échéant (4)	Plus-value latente nette d'impôt (3) - (4)	Affectation du mali au prorata des plus-values latentes nettes d'impôt dans la limite de celles-ci
Actifs incorporels						
Actifs corporels						
Actifs financiers						
Actif circulant						
Total mali de fusion sur actifs identifiables						
Mali résiduel affecté au fonds commercial						
Total mali						

DOSSIER 3 - AUDIT ET COMMISSARIAT AUX COMPTES

5 points

Dans le cadre de la diversification des activités du groupe, les dirigeants de la société Atlantic Sailing (AS) étudient la possibilité de prendre le contrôle de la société SARL HUM par voie d'acquisition de l'intégralité des parts sociales de cette société. La société HUM a pour activité la fabrication d'emballages en carton et en papier. Créée en 1986, elle est propriétaire du foncier sur lequel elle exerce son activité. Vous disposez de son dernier bilan simplifié (annexe 12). La SARL HUM ne dispose pas de commissaire aux comptes et n'est pas une entité d'intérêt public.

Avant de prendre une décision définitive, notamment, sur le prix à proposer, les dirigeants souhaitent faire réaliser un audit d'acquisition de la société HUM. Ces derniers s'interrogent pour savoir à qui confier cette mission : Mme LAMPIRE, expert-comptable indépendante qui accompagne la société Atlantic Sailing (AS), ou M. DUMONT, commissaire aux comptes de la société Atlantic Sailing (AS). Vous êtes sollicité(e) courant octobre 2018 sur différents points.

Travail à faire (les trois points sont indépendants)

A - Choix du professionnel à impliquer

1. Mme LAMPIRE peut-elle les accompagner dans le cadre de ce projet d'acquisition ? Si non, pourquoi ? Si oui, sous quelles conditions ? Quels pourraient être la nature et le contenu de cette mission ?
2. M. DUMONT peut-il intervenir dans ce projet ? Si non, pourquoi ? Si oui, sous quelles conditions ? De quelle manière ?

B - Exercice de la mission d'audit

Les dirigeants ont choisi de confier une mission à M. DUMONT. Après lecture des comptes annuels, ce dernier a décidé de mettre en œuvre une confirmation directe des clients et de contrôler les installations physiques de la société HUM.

3. Après avoir expliqué ce qu'est une demande de confirmation des tiers, indiquer l'intérêt de cette technique pour l'auditeur. Quels objectifs d'audit cela permet-il d'atteindre au niveau des créances clients ?
4. Quels autres postes à l'actif du bilan pourraient faire l'objet d'une demande de confirmation ?
5. Après avoir expliqué en quoi consiste une observation physique, indiquer l'intérêt de cette technique pour l'auditeur. Quels objectifs d'audit cela permet-il d'atteindre ?

6. En quoi consiste la technique d'inspection des actifs corporels et préciser quels actifs corporels peuvent en faire l'objet ?

C - Le commissaire aux comptes et les autorités

Dans le cadre du traitement de la confirmation directe qu'il a mise en œuvre, M. DUMONT s'est aperçu que deux paiements figurant dans les réponses des clients n'étaient pas constatés dans la comptabilité de la société HUM. En analysant les factures en question, il a constaté qu'il s'agissait d'une presse à balles HL 4809 de marque ANDRIST numéro de série A4JU541 vendue 80 000 euros et d'un chariot élévateur électrique RX 60 de marque STILL immatriculé HF 345 vendu 40 000 euros. M. DUMONT est certain d'avoir vu ces deux équipements lors de sa visite des lieux. Il sollicite auprès des clients le justificatif et ces derniers lui envoient la copie des chèques libellés au nom du gérant de la société HUM. En s'entretenant avec le comptable de la société HUM, M. DUMONT apprend que ces chèques sont en réalité une récompense faite au gérant pour l'influence qu'il a exercée auprès d'élus de la commune lors de l'obtention de marchés public. Les ventes comptabilisées n'ont jamais eu lieu.

7. Compte-tenu de la situation, quel doit être le comportement de M. DUMONT ? A quelle(s) autorité(s) doit-il s'adresser, le cas échéant ? Expliquer.

ANNEXE 12 - Bilan de SARL HUM au 30/09/2018

Bilan de SARL HUM au 30/09/2018

ACTIF	Brut 30/09/18	Amortissements et dépréciation 30/09/18	Net 30/09/18	Net 30/09/17	PASSIF	30/09/18	30/09/17
Terrains	15 000		15 000	15 000	Capital social	50 000	50 000
Bâtiments	130 000	110 000	20 000	10 000	Réserve légale	5 000	5 000
Matériels	450 000	210 000	240 000	260 000	Réserves facultatives	326 000	298 000
					Résultat	120 000	28 000
TOTAL I	595 000	320 000	275 000	285 000	TOTAL I	501 000	381 000
Stocks	85 000	5 000	80 000	75 000	Provisions pour risques et charges	25 000	75 000
Créances clients	585 000	15 000	570 000	320 000	TOTAL II	25 000	75 000
Autres créances	14 000		14 000	27 000	Emprunts bancaires	82 000	100 000
VMP	10 000		10 000	50 000	Comptes courants d'associés	1 000	50 000
Banque	25 000		25 000	85 000	Dettes d'exploitation	355 000	212 000
Caisse	5 000		5 000	1 000	Autres dettes	15 000	25 000
TOTAL II	724 000	20 000	704 000	558 000	TOTAL III	453 000	387 000
TOTAL	1 319 000	340 000	979 000	843 000	TOTAL	979 000	843 000