



SESSION DE 2000

1/9

COMPTABILITÉ APPROFONDIE ET RÉVISION

Éléments indicatifs de corrigé

Tournez la page SVP

Ce dossier présente des éléments de corrigé à l'attention des correcteurs.

Plusieurs questions appellent des réponses rédigées de la part des candidats. Seules les idées clés sont proposées, de manière schématique, pour permettre une approche ouverte des réponses des candidats. Ce document ne constitue donc pas un modèle.

DOSSIER 1. – CONTRATS À LONG TERME

PREMIÈRE QUESTION

- a. Rôle du Conseil national de la comptabilité (CNC) : il est chargé d'émettre des avis et des recommandations dans le domaine comptable.
- b. Rôle du Comité de la réglementation comptable (CRC) : il établit les prescriptions comptables réglementaires au vu des recommandations et avis du Conseil national de la comptabilité (loi du 6 avril 1998, article 3), mais il n'est pas tenu de suivre les avis du CNC.

DEUXIÈME QUESTION

- a. Le CRC a retenu la méthode à l'avancement comme méthode préférentielle.
- b. Les conditions à remplir par un contrat pour que l'une des deux méthodes soit appliquée :
Deux réponses sont possibles : 1° celle correspondant aux conditions fixées par l'article 15 du Code de Commerce : « ...réalisation certaine...documents comptables prévisionnels. » 2° celle contenue dans l'article 380-1 du PCG : « Est appelé... travail exécuté. »

TROISIÈME QUESTION

Enregistrements concernant :

a. Le contrat USO SA :

a.1. *Calculs préalables* : pourcentages d'avancement et chiffres d'affaires à l'avancement :

- au 31.12.1998 : $8/24 = 1/3$; $2\ 300\ 000 \times 1/3 = 766\ 667\ \text{F}$.
- au 31.12.1999 : $19/24 = 0,7916\dots$; $2\ 300\ 000 \times 19/24 = 1\ 820\ 833\ \text{F}$.

a.2. *Écritures au 31.12.1998 :*

		31-12-1998		
4181	Clients, factures à établir		924 600	
704	Travaux			766 667
4458	État, TVA à régulariser (766 667 × 0,206)			157 933
		dito		
6815	Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation		66 667	
1518	Autres provisions pour risques			66 667
	<i>Perte à terminaison : 100 000</i> $100\ 000 - (800\ 000 - 766\ 667) = 66\ 667$			

a.3. Écritures au 31.12.1999 :

		31-12-1999		
4181	Clients, factures à établir		1 271 324	
704	Travaux			1 054 166
4458	État, TVA à régulariser			217 158
	<i>1 820 833 - 766 667</i>			
<hr/>				
1518	Autres provisions pour risques		45 834	
7815	Reprises sur provisions pour risques et charges d'exploitation			45 834
	<i>Provision nécessaire :</i>			
	<i>100 000 - [1 900 000 - (766 667 + 1 054 166)] = 20 833</i>			
	<i>Reprise : 66 667 - 20 833 = 45 834</i>			

b. Contrat NOVAL :

b.1. Calculs préalables : pourcentages d'avancement et chiffres d'affaires à l'avancement :

- au 31.12.1998 : $3/34$; $3\ 800\ 000 \times 3/34 = 335\ 294\ F.$
- au 31.12.1999 : $17/34 = 0,5$; $3\ 800\ 000 \times 0,5 = 1\ 900\ 000\ F.$

b.2. Écritures :

		31-12-1998		
4181	Clients, factures à établir		404 365	
704	Travaux			335 294
4458	État, TVA à régulariser			69 071
<hr/>				
4181	Clients, factures à établir		1 887 035	
704	Travaux			1 564 706
4458	État, TVA à régulariser			322 329
	<i>1 900 000 - 335 294</i>			

QUATRIÈME QUESTION

Les différences entre les deux méthodes :

- la méthode de l'achèvement n'a aucune incidence sur le résultat de chacun des exercices en cours d'exécution du contrat puisque les charges de l'exercice correspondent aux variations de stocks d'en-cours de l'exercice, contrairement à la méthode de l'avancement qui fait apparaître, par différence, le résultat à l'avancement ;

- la méthode à l'achèvement a une incidence sur le bilan de chacun des exercices en cours d'exécution du contrat à hauteur des stocks d'en-cours constatés, alors que la méthode à l'avancement fait apparaître la créance correspondant à l'avancement et le résultat dans les capitaux propres.

En cas de perte à terminaison, dans la méthode à l'achèvement on distingue la provision pour dépréciation des stocks d'en-cours à hauteur du pourcentage d'avancement et la provision pour risques pour la différence entre la perte à terminaison et la provision pour dépréciation, alors que dans la méthode à l'avancement, lorsque la capacité à estimer le résultat à terminaison est fiable, compte tenu de la non-existence de stocks d'en-cours, la perte à terminaison est intégralement comptabilisée en provision pour risques, sous déduction du résultat déjà comptabilisé à l'avancement.

CINQUIÈME QUESTION

Par exception au principe de permanence des méthodes, une entité peut opter pour la méthode préférentielle en cours de contrat.

PREMIÈRE QUESTION

La mission d'audit des comptes annuels d'une entreprise par un expert-comptable est une mission contractuelle dont l'objectif principal est de donner « une assurance positive sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes annuels. »

DEUXIÈME QUESTION

a. Couverture de change :

a.1. *Calculs* : il y a une couverture de change partielle de la vente de marchandises par un emprunt, ce qui correspond au cas -1- de l'article 342-6 du PCG 99. Il faut :

- calculer la perte latente sur la vente : $(6,02 - 5,94) 100\ 000 = 8\ 000\ \text{F}$,
- calculer le gain latent sur l'emprunt : $0,08 \times 80\ 000 = 6\ 400\ \text{F}$,
- calculer le risque non couvert : $8\ 000 - 6\ 400 = 1\ 600\ \text{F}$, auquel la provision pour risque doit être limitée.

a.2. *Écritures* :

		31-12-1999		
4761	Diminution des créances		1 600	
4768	Différences compensées par couverture de change		6 400	
411	Client USA			8 000
		dito		
164	Emprunts auprès des établissements de crédit		6 400	
4772	Diminution des dettes			6 400
		dito		
6865	Dotations aux provisions pour risques et charges financiers		1 600	
1515	Provisions pour pertes de change			1 600

b. Position globale de change :

b.1. *Calculs* : cette opération correspond au cas III de l'article 342-6. Donc, la société peut limiter la provision à l'excédent de la perte latente sur le gain latent :

- perte latente sur la vente : $10\ 000\ 000 (0,0476 - 0,0472) = 4\ 000\ \text{F}$
- gain latent sur l'achat : $9\ 000\ 000 (0,0481 - 0,0476) = 4\ 500\ \text{F}$. Donc, le gain latent est supérieur à la perte latente; la société a deux solutions :
 - ne pas retenir la possibilité offerte par l'article 342-6 et constituer une provision pour perte de change de 4 000 F ;
 - retenir la possibilité offerte et, donc, ne constituer aucune provision pour perte de change.

b.2. *Écritures* :

		31-12-1999		
4761	Diminution des créances		4 000	
411	Client Japonais			4 000
		dito		
401	Fournisseur Japonais		4 500	
4772	Diminution des dettes			4 500
		dito		
6865	Dotations aux provisions pour risques et charges financiers		4 000	
1515	Provisions pour perte de change			4 000

écriture facultative.

c. Opération courante :

c.1. *Calculs préalables* : au 31.12.1999, il reste à régler : $20\ 000 - 5\ 000 = 15\ 000$ CAD. À l'inventaire, la perte de change latente est donc de : $15\ 000 (4,03 - 3,57) = 6\ 900$ F.

c.2. *Écritures* :

		31-12-1999		
4762	Augmentation des dettes		6 900	
401	Fournisseur Canada			6 900
		dito		
6865	Dotations aux provisions pour risques et charges financiers		6 900	
1515	Provisions pour pertes de change			6 900

d. Emprunt et immobilisation à l'étranger :

d.1. *Calculs préalables* : la société NUSS dégage :

- un gain latent sur la participation dans ZARTAKIS de :
 $17\ 000\ 000 (0,0201 - 0,0197) = 6\ 800$ F,

- une perte latente sur l'emprunt de :

$15\ 000\ 000 (0,0201 - 0,0196) = 7\ 500$ F. En application de l'alinéa II de l'article 342-6, il ne doit pas être constitué de provision globale pour la perte latente attachée à l'emprunt affecté.

d.2. *Écritures* :

		31-12-1999		
4762	Augmentation des dettes		7 500	
164	Emprunt auprès des établissements de crédit			7 500
		dito		
661	Charges d'intérêt		565,31	
	$15\ 000\ 000 \times 0,045 \times 0,0201 \times (15/360)$			
1688	Intérêts courus			565,31

TROISIÈME QUESTION

Cette règle permet de limiter le montant de la provision à une valeur inférieure à ce qu'elle aurait été en application stricte du principe de prudence. Même s'il ne s'agit que d'une possibilité, cette règle n'en est pas moins contestable à moyen et long terme, car rien ne permet de dire que l'opportunité soit durable, c'est-à-dire que le coût total de l'emprunt en devises (intérêt + risque de change) restera à terme inférieur au coût de l'emprunt en monnaie nationale.

QUATRIÈME QUESTION

L'article 342-6 remet en cause les principes de non-compensation et de prudence.

DOSSIER 3. – RÉPARTITION DES BÉNÉFICES

PREMIÈRE QUESTION

La différence entre le bénéfice de l'exercice et le bénéfice distribuable est définie par l'article 346 de la loi sur les sociétés commerciales, du 24 juillet 1966. Cette réponse peut-être acceptée, mais comme il s'agit d'une épreuve de comptabilité, il faut plutôt admettre la réponse suivante :

$$\left(\begin{array}{c} \text{bénéfice} \\ \text{distribuable} \end{array} \right) = \left(\begin{array}{c} \text{bénéfice} \\ \text{de l'exercice} \end{array} \right) - \left(\begin{array}{c} \text{report à nouveau} \\ \text{débit} \end{array} \right) - \left(\begin{array}{c} \text{dotations aux} \\ \text{réserves légales et statutaires} \end{array} \right) + \left(\begin{array}{c} \text{report à nouveau} \\ \text{crédit} \end{array} \right)$$

ou une réponse équivalente.

DEUXIÈME QUESTION

L'obligation de constitution d'une réserve légale, jusqu'à 10% du capital social, a été voulue par le législateur pour augmenter l'assise patrimoniale garantissant les tiers créanciers d'une société dans laquelle la responsabilité des associés est limitée aux apports.

TROISIÈME QUESTION

Projet de répartition du bénéfice de 1999

Résultat de l'exercice	1 250 900
Report à nouveau déficitaire	<u>- 80 900</u>
Résultat disponible	1 170 000
Réserve légale	- 58 500
$1\ 170\ 000 \times 0,05$	<u> </u>
Bénéfice distribuable	1 111 500
Premier dividende	- 328 750
a. <u>actions à dividende prioritaire</u> :	
- 1998 : $5\ 000 \times 200 \times 0,075 = 75\ 000$	
- 1999 : $5\ 000 \times 200 \times 0,075 = 75\ 000$	
b. <u>actions anciennes</u> :	
$15\ 000 \times 200 \times 0,055 = 165\ 000$	
c. <u>actions nouvelles</u> :	
$5\ 000 \times 100 \times 0,055 \times 6/12 = 13\ 750$	
Disponible	<u>782 750</u>
Réserve facultative	<u>- 358 875</u>
Reste	423 875
Super dividende	- 400 000
- théorique : $423\ 875/25\ 000 = 16,955$	
- arrondi à 16 francs par action, soit :	
$25\ 000 \times 16 = 400\ 000\ \text{F}$	
Report à nouveau bénéficiaire (1999)	<u>- 23 875</u>
Solde	0

QUATRIÈME QUESTION

7/9

Écriture de répartition du bénéfice

		26-04-2000		
120	Résultat de l'exercice (bénéfice)		1 250 900	
119	Report à nouveau (solde débiteur)			80 900
1061	Réserve légale			58 500
1068	Autres réserves			358 875
110	Report à nouveau (solde créditeur)			23 875
4571	Associés – dividendes à payer :			
	Actions sans droit de vote			230 000
	(75 000 × 2) + 16 (5 000)			
4572	Associés – actions anciennes			405 000
	165 000 + 15 000 (16)			
4573	Associés – actions nouvelles			93 750
	13 750 + 5 000 (16)			
	<i>Suivant décision Assemblée générale</i>			

Dividende unitaire

- ADP : $15 + 15 + 16 = 46$
- actions anciennes : $11 + 16 = 27$
- actions nouvelles : $2,75 + 16 = 18,75$

DOSSIER 4. – CONSOLIDATION

PREMIÈRE QUESTION

- a. Entreprise contrôlée de manière exclusive : entreprise dans laquelle l'entreprise consolidante a le pouvoir de diriger les politiques financières ou opérationnelles afin de tirer avantage de ses activités.
- b. Entreprise sur laquelle est exercée une influence notable : entreprise dans laquelle l'entreprise consolidante a le pouvoir de participer aux politiques financières et opérationnelles sans pour autant en détenir le contrôle. L'influence notable est présumée lorsque l'entreprise consolidante dispose, directement ou indirectement, d'une fraction au moins égale à 20% des droits de vote de cette entreprise.
- c. Entreprise contrôlée conjointement : entreprise dont le contrôle est partagé par un nombre limité d'associés ou d'actionnaires de sorte que les politiques financières et opérationnelles résultent de leur accord.

DEUXIÈME QUESTION

- a. L'intégration globale consiste à :
 - intégrer dans les comptes de l'entreprise consolidante les éléments des comptes des entreprises consolidées après retraitements éventuels,
 - répartir les capitaux propres et le résultat entre les intérêts de l'entreprise consolidante et les intérêts des autres actionnaires ou associés, dits « intérêts minoritaires ».
 - éliminer les opérations et les comptes entre l'entreprise intégrée globalement et les autres entreprises consolidées.
- b. La mise en équivalence consiste à :
 - substituer, à la valeur comptable des titres détenus, la quote-part des capitaux propres, y compris le résultat de l'exercice déterminé d'après les règles de consolidation ;
 - éliminer les opérations et comptes entre l'entreprise mise en équivalence et les autres entreprises consolidées.

Tournez la page SVP

TROISIÈME QUESTION

Sociétés à...

...intégrer globalement	...intégrer proportionnellement	...mettre en équivalence	...hors consolidation
SA SANIT	SA ELECT3	SA MOSAÏQUES DE L'OUEST	SA VERNON
SA ROBIN DES BOIS		SARL ROZ	
SA CARRELAGES DE L'OUEST			
SA CHIVOT			
SA MENUISERIES DE L'AGOUT			
SA PLOMBIERS RÉUNIS			
SARL AZZAT			

QUATRIÈME QUESTION

Régl. 99-02 : les nouvelles règles visent à refléter la situation fiscale différée et latente afin d'assurer un meilleur rattachement des charges aux produits. Les impôts sur les résultats regroupent tous les impôts assis sur le résultat, qu'ils soient exigibles ou différés.

Calcul de la plus-value :

Prix de cession	2 300 000
Valeur comptable du bien cédé	
Terrain	200 000
Constructions $1\,500\,000 \times \frac{20}{25}$	<u>1 200 000</u>
	1 400 000
Plus-value	900 000

Impôt sur la plus-value :

$900\,000 \times 36\,2/3\%$	330 000
-----------------------------	---------

Différentiel d'amortissement :

Amortissement CARRELAGES DE L'OUEST	
$200\,000 \times 1/20 \times 3/12 =$	25 000
Amortissement sur valeur d'origine	
$1\,500\,000 \times 1/25 \times 3/12 =$	15 000
Différence : $25\,000 - 15\,000 =$	10 000

Impôt sur le différentiel d'amortissement :

$10\,000 \times 36\,2/3\% =$	3 667
------------------------------	-------

Écritures de retraitement du bilan

Résultat CAMDI	900 000	
Immobilisations corporelles		600 000
Amortissement des immobilisations corporelles		300 000
<i>Plus-value cession</i>		
Impôts différés	330 000	
Résultat CAMDI		330 000
<i>Impôt sur plus-value</i>		
Amortissement des immobilisations corporelles	10 000	
Résultat CARRELAGES DE L'OUEST		10 000
<i>Retraitement amortissement</i>		
Résultat CARRELAGES DE L'OUEST	3 667	
Impôts différés		3 667

Écritures de retraitement du compte de résultat

Produits des cessions d'éléments d'actif Résultat <i>Prix de cession</i>	2 300 000	2 300 000
Résultat Valeurs comptables des éléments d'actif cédés <i>Valeur comptable</i>	1 400 000	1 400 000
Résultat Impôts sur les bénéfices <i>Impôt sur les bénéfices</i>	330 000	330 000
Résultat Dotations aux amortissements <i>Retraitement amortissement</i>	10 000	10 000
Impôt sur les bénéfices Résultat <i>Retraitement impôt</i>	3 667	3 667