

DECF

1/10

SESSION 2001

COMPTABILITÉ APPROFONDIE ET RÉVISION

Il est autorisé à réviser et à corriger.

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 : PROBLÈMES D'ÉVALUATION

1. Écritures relatives à l'entrepôt sinistré

a. Au 30 avril 2000

30/04/2000

68111	Dotations aux amort. des immobil. corporelles	15 000	
2813	Amortissements des constructions		15 000
	<i>900 000 x 5 % x 4/12</i>		

30/04/2000

6871	Dot. aux amort exceptionnels des immob. (1)	498 750	
2813	Amortissements des constructions		498 750

(1) Valeur nette comptable au 30 avril 2000 : $900\ 000 - 900\ 000 \times 5\ \% \times (3/12 + 5 + 4/12)$
 $= 900\ 000 - 251\ 250 = \underline{648\ 750\ F}$

Valeur comptable, nette des biens récupérés : $648\ 750 - 150\ 000 = \underline{498\ 750\ F}$

b. Fin juillet 2000

31/07/2000

360	Stocks provenant d'immobilisations	150 000	
213	Constructions		150 000
	<i>Éléments récupérés</i>		

31/07/2000

2813	Amortissements des constructions	750 000	
213	Constructions		750 000
	<i>Pour solde des comptes</i>		

c. À la clôture de l'exercice

31/12/2000

6031	Variation des stocks de matières premières	150 000	
360	Stocks provenant d'immobilisations		150 000
	<i>Reprise du stock initial</i>		

31/12/2000

310	Matières premières et fournitures	45 000	
6031	Variation des stocks de mat. premières		45 000
	<i>Constatation du stock final</i>		

31/12/2000

4687	Divers – produits à recevoir	200 000	
775	Produits des cessions d'élém. d'actif(1)		200 000
	<i>Indemnité d'assurance attribuée</i>		

(1) ou 797 Transferts de charges exceptionnelles

2. Éléments composant le coût de production selon le plan comptable général

Le coût de production d'un bien ou d'un service comprend :

- le coût d'acquisition des matières consommées.
- les charges directes et les charges indirectes pouvant être raisonnablement rattachées à la production du bien. La quote-part de charges correspondant à la sous-activité n'est pas incorporable au coût de production.
- les charges financières, se rapportant aux capitaux empruntés pour financer la réalisation d'une immobilisation ou d'un stock, peuvent être incluses dans le coût de production mais uniquement celles concernant la période de production. Pour les stocks, il faut en outre que la durée du cycle de production soit supérieure à un an.
- les frais d'administration générale et de recherche ne sont qu'exceptionnellement incorporés, si des conditions spécifiques d'exploitation le justifient.

3. Coût de production de l'entrepôt

Éléments	31/12/2000	Juillet 2001
Charges directes d'exploitation :		
- consommations de matières	250 000	150 000
- charges de main-d'œuvre	170 000	330 000
Charges indirectes d'exploitation (1) :	56 000	80 000
Charges financières (2) :	7 875	15 750
Coût total	483 875	575 750

Coût de production total du bâtiment :

Au 31/12/2000 : 483 875

Début juillet 2001 : 483 875 + 575 750 = 1 059 625

(1) exercice 2000 : 70 000 x 80 % = 56 000

exercice 2001 : 100 000 x 80 % = 80 000

(2) exercice 2000 : 450 000 x 7 % x 3/12 = 7 875

exercice 2001 : 450 000 x 7 % x 1/2 = 15 750

4. Écritures relatives au nouvel entrepôt et à l'emprunt

a. Constatées au cours de l'exercice 2000

1/09/2000

512	Banques	450 000	
164	Emprunts auprès des établ. de crédit		450 000

31/12/2000

2313	Imm. corporelles en cours – Constructions	483 875	
722	Production immobilisée – Imm. Corpor.		476 000
796	Transferts de charges financières		7 875

31/12/2000

661	Charges d'intérêts	10 500	
1688	Intérêts courus		10 500
	$450\,000 \times 7\% \times 4/12$		

		1/01/2001	
1688	Intérêts courus	10 500	
661	Charges d'intérêts		10 500
	$450\ 000 \times 7\% \times 4/12$. Contrepassation		

		1/07/2001	
213	Constructions	1 059 625	
44562	État, TVA déductible sur immobilisations (1)	203 056	
2313	Imm. corpor. en cours – constructions		483 875
722	Production immobilisée – Imm. corpor.		560 000
796	Transferts de charges financières		15 750
44571	État, TVA collectée		203 056

(1) $(1\ 059\ 625 - 7\ 875 - 15\ 750) \times 19,60\% = 203\ 056$

Remarque : accepter une TVA calculée sur une assiette de 1 059 625. TVA = 207 686,50.

		31/12/2001	
164	Emprunts auprès des établ. de crédit	450 000	
661	Charges d'intérêts (1)	42 000	
512	Banques		492 000
	<i>Remboursement du capital et paiement des intérêts</i>		

(1) $450\ 000 \times 7\% \times 16/12 = 42\ 000$

		31/12/2001	
68111	Dotations aux amort. des immobil. corporelles	26 490,63	
2813	Amortissements des constructions		26 490,63
	$1\ 059\ 625 \times 5\% \times 1/2 = 26\ 490,63$		

DOSSIER 2 : DIFFICULTÉS COMPTABLES

1. Écritures correctrices relatives aux obligations

		31/12/2000	
2721	Titres immobilisés – obligations (1)	44 080,31	
7621	Revenus des titres immobilisés (2)	2 066,26	
471	Compte d'attente		46 146,57

(1) $6 \times 1\ 000 \times 112\% \times 6,55957 = 44\ 080,3104$ soit : 44 080,31 F

(2) $6 \times 1\ 000 \times 5,25\% \times 6,55957 = 2\ 066,264$ soit 2 066,26 F

Remarque : il est aussi possible d'utiliser le compte 2768 *Intérêts courus* au lieu du compte 7621 *Revenus des titres immobilisés*.

		31/12/2000	
2768	Intérêts courus	2 640,88	
7621	Revenus des titres immobilisés		2 640,88
	$6 \times 1\ 000 \times 6,71\% \times 6,55957$		

Remarque : si le compte 2768 *Intérêts courus* a été utilisé à l'écriture précédente :

		31/12/2000	
2768	Intérêts courus	574,62	
7621	Revenus des titres immobilisés		574,62
		$6 \times 1\,000 \times 1,46\% \times 6,55957$	

		31/12/2000	
6866	Dot aux provisions pour dépréciation	472,29	
297	Provisions pour dépr des autres imm fin		472,29
		$6 \times 1\,000 \times (110,80\% - 112\%) \times 6,55957$	

2. Typologie des changements comptables

Le PCG envisage quatre types de changements comptables :

- les changements de méthodes ou de réglementation ;
- les changements d'estimations ou de modalités d'application de méthodes comptables ;
- les changements d'options fiscales ;
- les changements résultant d'erreurs ou d'omissions.

Dans le cas présent, il s'agit d'un changement d'estimation de la durée de vie du logiciel qui conduit à revoir le plan d'amortissement futur.

3. Enregistrements comptables relatifs au logiciel ORGEST

Valeur nette comptable du logiciel au 31 décembre 1999 :
 $72\,000 - 72\,000 \times 1/6 \times (9,5/12 + 1) = 50\,500 \text{ F}$
 Les logiciels acquis sont amortis à compter de leur date d'acquisition et non de celle de leur mise en service... (PCG art. 331-3).

Dotations aux amortissements de l'exercice 2000 : $50\,500 / 2 = 25\,250 \text{ F}$.
 La valeur nette comptable au 31/12/1999 est amortie sur la durée d'utilisation résiduelle du logiciel, soit 2 ans (CNC avis 97-06 du 18 juin 1997).

Reprise des amortissements dérogatoires : 25 250 F

		31/12/2000	
681	Dot. aux amort sur imm. corp. et incorp.	25 250	
2805	Amortissements des ...logiciels		25 250

		31/12/2000	
145	Amortissements dérogatoires	25 250	
7872	Reprises sur provisions réglementées		25 250

4. Écriture de régularisation relative au logiciel CANAL

		31/12/2000	
205	Concessions..., brevets, logiciels	75 000	
6156	Maintenance	25 000	
44562	État, TVA déductible sur immobilisations	14 700	
44566	État, TVA déductible sur autres biens et services	4 900	
471	Compte d'attente		119 600

D'après Conseil d'Etat : immobilisable en totalité ; admettre les dépenses de maintenance en 205.

5. Crédit-bail mobilier : jugement du traitement comptable effectué

6/10

Pendant la durée du contrat, le bien pris en crédit-bail ne peut figurer parmi les immobilisations corporelles, l'utilisateur n'étant pas propriétaire du bien. Il ne peut en conséquence être amorti. Les autres mouvements comptables sont corrects.

6. Enregistrements comptables nécessaires au 31/12/2000

		31/12/2000	
208	Autres immobilisations incorporelles (1)	30 000	
2154	Matériels industriels		30 000
	<u>Correction erreur</u>		

(1) ou un compte 206 Droit au bail

Justification non exigée : le prix d'acquisition du contrat est représentatif de droits de nature incorporelle (droit d'usage jusqu'au terme du contrat et option d'achat).

		31/12/2000	
28154	Amortissements des matériels industriels	1 250	
68112	Dot. aux amort. des immobil. corp.		1 250
	<u>Contrepassation</u>		

		31/12/2000	
68111	Dot aux amort – immobilisations incorporelles	2 500	
2808	Amortissements des autres imm. incorpor.		2 500
	<u>30 000 x 1/4 x 4/12</u>		

Justification non exigée : le compte 208 est amorti sur la durée résiduelle du contrat, au terme de laquelle les droits de nature incorporelle vont s'éteindre.

		31/12/2000	
6122	Redevances de crédit bail mobilier $21\ 000 \times 4/12$	7 000	
4458	État, TVA à régulariser $7\ 000 \times 19,60\ \%$	1 372	
4686	Divers – charges à payer		8 372

DOSSIER 3 : EMPRUNT OBLIGATAIRE

1. Traitement des frais d'émission en comptabilité

C'est une décision de gestion de la société ; elle peut :

- les maintenir en charges ;
- les répartir sur la durée de l'emprunt d'une manière appropriée. Dans ce cas, ils doivent être virés en fin d'exercice au compte « 4816. Frais d'émission des emprunts ». L'amortissement est direct, par le débit de « 6812. Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir ».

(Fiscalement, l'entité peut exercer une option globale et irrévocable lui permettant d'en étaler la déduction sur la durée de l'emprunt, soit par fractions égales, soit au prorata de la rémunération courue).

2. Enregistrements comptables du mois de mai 2000

7/10

		1/05/2000	
1639	Obligations à placer	2 120 000	
1631	Emprunt obligataire 4 % 2000		2 120 000
	<i>Émission de 20 000 obligations à 106 €</i>		

		30/05/2000	
512	Banques	1 649 860,80	
169	Prime de remboursement des obligations	175 000,00	
	<i>17 500 obligations x (106 - 96)</i>		
6272	Commissions et frais sur émission d'emprunts	25 200,00	
	<i>17 500 obligations x 96 € x 1,5 %</i>		
44566	État, TVA déductible sur autres biens et services	4 939,20	
	<i>25 200 € x 19,6 %</i>		
1639	Obligations à placer		1 855 000
	<i>17 500 obligations x 106 €</i>		
	<i>Souscription de 17 500 obligations</i>		

		30/05/2000	
1631	Emprunt obligataire 4 % 2000	265 000	
1639	Obligations à placer		265 000
	<i>Annulation de 2 500 obligations non souscrites</i>		

3. Amortissements de la prime de remboursement et des frais d'émission ; comptabilisation

a. Amortissement de la prime de remboursement et des frais d'émission

- amortissement de la prime de remboursement :

$$\begin{aligned} \text{Prime courue en 2000} &: 96 \text{ €} \times 17\,500 \text{ obligations} \times 1,02^{7/12} - 96 \text{ €} \times 17\,500 \\ &= 1\,699\,519 - 1\,680\,000 \\ &= \underline{19\,519 \text{ €}} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} &(\text{ou } 96 \text{ €} \times 17\,500 \text{ obligations} \times 0,02 \times 7/12 = 19\,600 \text{ €}) \\ &\text{ou } 1,92 \times 17\,500 \times 7/12 = 19\,600) \end{aligned}$$

- amortissement des frais d'émission :

$$\begin{aligned} \text{Rémunération courue en 2000} &: \text{Prime courue} + \text{intérêts courus} \\ &= 19\,519 + 17\,500 \times 100 \text{ €} \times 4 \% \times 7/12 \\ &= 19\,519 + 40\,833 \\ &= 60\,352 \text{ €} \quad (\text{ou } 19\,600 + 40\,833 = 60\,433 \text{ €}) \end{aligned}$$

Rémunération totale de l'emprunt :

$$\begin{aligned} \text{Intérêts} &: 17\,500 \text{ obligations} \times 100 \text{ €} \times 4 \% \times 5 \text{ ans} = 350\,000 \\ \text{Prime de remboursement} &= \underline{175\,000} \\ \text{Total} &= 525\,000 \end{aligned}$$

$$\text{Dotation} : 25\,200 \times \frac{60\,352}{525\,000} = \underline{2\,897 \text{ €}} \quad (\text{ou } 25\,200 \times 60\,433/525\,000 = 2\,901)$$

b. Écritures nécessaires au 31 décembre

8/10

		31/12/2000	
6861	Dotations aux amortissements des primes de remb ^l	19 519	
169	Primes de remboursement		19 519
		31/12/2000	
4816	Frais d'émission des emprunts	25 200	
791	Transferts de charges d'exploitation		25 200
		31/12/2000	
6812	Dotations aux amortissements des charges à répartir	2 897	
4816	Frais d'émission des emprunts		2 897

4. Écritures du service de l'emprunt en 2001

a. Au 31 mai 2001, date de la première échéance

		31/12/2000	
6611	Charges d'intérêt des emprunts	70 000	
4741	Obligataires, coupon à payer		70 000
	<i>Intérêts à payer : 17 500 x 100 € x 4 %</i>		

b. Au 6 juin 2001, date de versement des sommes dues aux obligataires

		6/06/2001	
4741	Obligataires, coupons à payer	70 000	
512	Banques		67 000
4424	État, impôts et taxes recouvrables sur des tiers		3 000
	<i>3 000 x (100 € x 4%) x 25 %</i>		
	<i>Versement des intérêts</i>		

DOSSIER 4 : RESTRUCTURATION DE SOCIÉTÉ

1. Pourquoi la société CLUZEAU doit-elle au préalable réduire son capital ?

Le prix d'émission devait se situer « autour de 35 € ».

La valeur nominale doit être réduite, car le prix d'émission ne peut pas être fixé en dessous de la valeur nominale de l'action.

2. Enregistrement de la réduction de capital

		1/05/2001	
101	Capital	150 000	
129	10 000 actions x 15 €		
	Résultat de l'exercice (perte)		38 976
119	Report à nouveau débiteur		111 024

3. Justification de l'existence du droit de souscription dans le cadre d'une augmentation de capital

- Donner une priorité absolue aux anciens actionnaires sur les augmentations de capital en numéraire.
- Compenser, pour les actionnaires anciens qui ne souscrivent pas aux actions nouvelles, la perte de valeur de leurs actions lorsque le prix d'émission est inférieur à la valeur de l'action avant l'augmentation de capital.
- Compenser pour les actionnaires nouveaux la différence entre la valeur des actions reçues et le prix d'émission des actions émises.

4. a. Calcul de la valeur théorique du droit de souscription

Valeur mathématique avant l'augmentation :

$$\frac{398\,074 - 12\,482 - 5\,592}{10\,000 \text{ actions}} = \frac{380\,000}{10\,000} = 38 \text{ €}$$

Avant	:	10 000 actions x 38 €	=	380 000 €
Souscription	:	<u>20 000 actions x 35,60 €</u>	=	<u>712 000 €</u>
Après	:	30 000 actions x 36,40 €	=	1 092 000 €

À chacune des 10 000 actions anciennes est attaché un droit de souscription :

La valeur théorique du droit de souscription aurait été sans l'abandon partiel :

10 000 droits → 20 000 actions nouvelles

1 droit → 2 actions nouvelles

$$1ds + 2 \times 35,60 = 2 \times 36,40 \Leftrightarrow ds = 1,60 \text{ € (ou directement : } 38 \text{ €} - 36,40 \text{ €} = 1,60 \text{ €)}$$

Seules 20 000 - 16 000 = 4 000 actions sont à souscrire avec présentation de droits de souscription, dans le rapport :

10 000 droits → 4 000 actions nouvelles

soit 5 droits → 2 actions nouvelles

Soit ds la valeur théorique du droit de souscription

$$5 ds + 2 \times 35,60 = 2 \times 36,40$$

$$\Leftrightarrow ds = 0,32 \text{ €}$$

b. Coût théorique pour les actionnaires anciens

$$\text{Coût de l'abandon partiel : } (1,60 \text{ €} - 0,32 \text{ €}) \times 10\,000 \text{ actions} = 12\,800 \text{ €}$$

Remarque : Il correspond à l'avantage pour la société COURADAS : (*non exigé*)

$$\text{Elle a versé : } 16\,000 \text{ actions} \times 35,60 \text{ €} = 569\,600 \text{ €}$$

$$\text{Elle a reçu : } 16\,000 \text{ actions} \times 36,40 \text{ €} = \underline{582\,400 \text{ €}}$$

$$\text{Avantage} = 12\,800 \text{ €}$$

5. Écritures liées à l'augmentation de capital

10/10

		1/06/2001	
512	Banques		607 000
4563	Act, vers. reçus sur augm. de capital (4 000 x 35 x ¼) + (16 000 x 35) + (20 000 x 0,60) ou 16 000 x 35,6 + 4 000 x (35 x ¼ + 0,60)		607 000
		1/06/2001	
4563	Act, versements reçus sur augmentation de capital		607 000
109	Actionnaires, capital souscrit non appelé 20 000 x 35 x ¾		525 000
1011	Capital souscrit non appelé		525 000
1013	Capital souscrit appelé versé 20 000 x 35 x ¼		175 000
1041	Primes d'émission 20 000 x (35,60 - 35)		12 000
4564	Actionnaires, versements anticipés 16 000 x 35 x ¾		420 000