

DIPLÔME DE COMPTABILITÉ ET DE GESTION

UE 10 – COMPTABILITÉ APPROFONDIE

SESSION 2023

Éléments indicatifs de corrigé

Mission 1 : Acquisition d'un camion électrique
1.1 Évaluer et comptabiliser toutes les écritures nécessaires au titre de l'exercice 2022 concernant le camion.

Le PCG 214-9 distingue : Si dès l'origine, un ou plusieurs éléments ont des utilisations différentes, chaque élément (à condition qu'il ait une valeur significative) est un composant, comptabilisé séparément, et avec un plan d'amortissement propre.

Composants de 1^{ère} catégorie : éléments principaux d'une immobilisation devant être remplacés à intervalles réguliers

Composants de 2^{ème} catégorie (PCG-214-10) : dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de grosses réparations ou de grandes révisions, en application des lois, règlements, ou pratiques constantes de l'entreprise, pour vérifier le bon état de fonctionnement, apporter un entretien, mais sans prolonger la durée de vie initialement prévue.

- Le camion a une durée de vie de 10 ans, tandis que sa batterie, dont la valeur est significative, a une durée de vie de 4 ans ;
La batterie est un composant de 1^{ère} catégorie.
Le coût de la batterie étant évalué de manière fiable (20 000 €), elle sera enregistrée en tant que composant (1^{ère} catégorie) ; c'est obligatoire.
- La révision a lieu tous les 2 ans et elle est nécessaire pour assurer le bon fonctionnement du camion, sans prolonger sa durée de vie.
La révision est un composant de 2^{ème} catégorie.
Le coût de la révision étant évalué de manière fiable (5 000 €), elle sera enregistrée en tant que composant (2^{nde} catégorie) car l'énoncé précise que l'entreprise a choisi la méthode par composant.

Le camion est un actif acquis à titre onéreux, il entre donc à l'actif à son coût d'acquisition qui comprend le prix d'achat et les coûts directement attribuables à la mise en état de fonctionnement du bien. Sur option il est possible d'y inclure les droits de mutation, honoraires, commission et frais d'acte ainsi que les coûts liés à un emprunt (sous conditions).

Coût d'acquisition du camion	
Batterie	20 000 <i>composant 1^{ère} catégorie</i>
Révisions	5 000 <i>composant 2^{ème} catégorie</i>
Camion	55 000 <i>par différence (80 000-20 000 - 5 000)</i>
TOTAL	80 000

NB : La valeur de la « grande réparation » considérée comme un composant est a priori inclus au départ dans le coût d'acquisition total de l'immobilisation.

N°compte		Débit	Crédit
238	15/06/2022 Acompte sur cde immobilisations	10 000	
512	Banque		10 000
	<i>Versement de l'acompte</i>		
2182.1	25/06/2022 Matériel de transport camion	55 000	
2182.2	Matériel de transport batteries	20 000	
2182.3	Matériel de transport révision	5 000	
44562	TVA déductible sur immobilisations	16 000	
238	Acompte sur cde immobilisations		10 000
404	Fournisseurs d'immobilisations		86 000
	<i>Facture acquisition camion</i>		
404	10/07/2022 Fournisseurs d'immobilisations	86 000	
512	Banque		86 000
	<i>Virement solde facture</i>		
6811	31/12/2022 Dotation aux amortissements	6 500	
28182.1	Amortissement camion		2 750 <i>(55 000/10ans*6/12)</i>
28182.2	Amortissement batteries		2 500 <i>(20 000/4ans*6/12)</i>
28183.3	Amortissement révision		1 250 <i>(5 000/2ans*6/12)</i>
	<i>Dotation aux amortissements</i>		

Accepter qu'un candidat traite la TVA sur l'acompte.

Mission 2 : Traitement des amortissements

1.2 Vérifier si l'évolution de la durée d'utilisation de la pelle mécanique, entre dans le cadre d'un changement comptable.

Il existe 3 types de changements comptables :

- Les changements de méthode comptable ;
- Les changements d'estimation et de modalités d'application ;
- Les corrections d'erreurs.

En l'espèce, il s'agit d'un changement d'estimation.

En effet, d'après l'article 122-4 du PCG, « Les estimations comptables sont le résultat de l'exercice du jugement et de la mise en œuvre d'hypothèses dans l'application d'une méthode comptable. »

D'après l'article 122-5 du PCG, « Les changements d'estimation résultent soit :

- d'un changement de circonstances sur lesquelles l'estimation était fondée ;
- de nouvelles informations ou ;
- d'une meilleure expérience. »

L'évolution de cadence d'emploi de la pelle mécanique réduit sa durée d'utilisation à 8 ans en raison d'un changement de circonstances (augmentation des cadences) sur lesquelles était fondée sa durée d'utilisation initiale (10 ans).

En conclusion, cette évolution entre dans le cadre des changements d'estimations ; il s'agit donc bien d'un changement comptable.

1.3 Expliquer le traitement comptable à appliquer à la pelle mécanique pour l'exercice 2022. Aucun calcul n'est exigé.

Les changements d'estimation n'ont un effet que sur l'exercice en cours et les exercices futurs (impact prospectif). Le plan d'amortissement doit être modifié de façon prospective à partir de l'exercice 2022.

L'incidence du changement sur l'exercice en cours est enregistrée dans les comptes de l'exercice et plus précisément en résultat d'exploitation. (Non exigé)

En conséquence, la dotation aux amortissements de 2022 est calculée à partir de la VNC sur sa durée résiduelle d'utilisation.

1.4 Évaluer et comptabiliser la dotation aux amortissements de la pelle mécanique pour l'exercice 2022.

VNC au 31 décembre 2021 = $110\ 000 - 27\ 500 = 82\ 500$

Durée d'amortissement résiduelle = $8 - 2,5 = 5,5$ ans

Dotation aux amortissements 2021 = $82\ 500 / 5,5 = 15\ 000$

31/12/22			
68112	D.A.P. - Charges d'exploitation	15 000	
2815	Amortissement du matériel et outillage		15 000
	<i>Dotation aux amortissements pelle mécanique</i>		

DOSSIER 2 – Augmentation de capital

2.1 Justifier les soldes, au 31/12/2022, des trois comptes figurant dans le document 4. Pour chaque compte, vous indiquerez notamment le nombre d'actions et la valeur unitaire.

1011 Capital souscrit - non appelé

Correspond à la partie non appelée de l'augmentation de capital en numéraire de 2022 soit : VN * 50% * nombre d'actions

Le solde du compte 1011 Capital souscrit non appelé correspond donc à :

$125\ 000 = 100 \times 50 \% \times 2\ 500$

1013 Capital souscrit - appelé, versé

Capital au 31/12/2021 : 500 000 soit 5 000 actions de VN 100 €

Augmentation de capital en 2022

- En numéraire pour la partie appelée et versée = $2\ 500 \times 100 \times 50\% = 2\ 500$ actions de VN 100 € libérées de moitié
- Par incorporation de réserves = $675\ 000 - 500\ 000 - 125\ 000 = 50\ 000$ soit 500 actions de VN 100 €

Le solde du compte 1013 Capital souscrit - appelée, versé correspond donc à :

$675\ 000 = 5\ 000 \times 100 + 2\ 500 \times 100 \times 50 \% + 500 \times 100$

1041 Prime d'émission

Le solde du compte « prime d'émission » correspond aux primes d'émission des augmentations de capital de 2015 et 2022

- Pour 2015

$2\ 000 \times (110 - 100) = 20\ 000$ soit une prime d'émission de 10 € par action.

- Pour 2022

Prime d'émission relative à l'augmentation de capital en numéraire 2022 : $70\ 000 - 20\ 000 = 50\ 000$ soit par action $50\ 000 / 2\ 500 = 20$

Le solde du compte 1041 Prime d'émission correspond donc à :

$70\ 000 = 2\ 000 \times 10 + 2\ 500 \times 20$

Soldes au 31/12/2022	Montant global	Nombre d'actions	Prix unitaire
1011 Capital souscrit - non appelé	125 000 €	2 500	100 (VN) x 50 % = 50
1013 Capital souscrit - appelé, versé	675 000 €		
	Capital au 31/12/21 : 500 000 €	Capital au 31/12/21 : 5 000 actions	VN = 100 €
	Augmentation de capital en numéraire pour la partie appelée versée : 125 000 €	2 500 actions	VN x 50 % = 50
	Reste 675 000 – 500 000 – 125 000 = 50 000 € d'augmentation de capital par incorporation de réserves	50 000 / 100 € de VN = 500 actions	VN = 100 €
1041 Prime d'émission	70 000 €		
	Prime d'émission de l'augmentation de capital de 2015 = 20 000 €	2 000 actions	110-100=10 €
	Prime d'émission de l'augmentation de capital de 2022 = 70 000 € - 20 000 € = 50 000 €	2 500 actions	50 000/2 500 = 20 €

2.2 Reconstituer les écritures comptabilisées par Madame Noémie lors des deux augmentations de capital de l'exercice 2022.

30/08/2022					
512	4563	Banque		175 000	175 000
		Actionnaire – versements reçus			
		$2 500 * 100 * 50\% + 50 000$ (prime d'émission)			
		Versements reçus sur augmentation de capital			
		30/08/2022			
109	4563	Actionnaires - Capital souscrit non appelé		125 000	
		Actionnaire – versements reçus		175 000	
	1041	Prime d'émission			50 000
	1011	Capital souscrit - non appelé			125 000
	1013	Capital souscrit - appelé, versé			125 000
		Augmentation de capital en numéraire			

Accepter la présentation de cette écriture en 2 écritures distinctes.

2013	Frais d'augmentation de capital	10 500	
44562	État, TVA déductible sur immobilisations	2 100	
404 (1)	Fournisseurs d'immobilisations		12 600
	<i>Frais d'augmentation de capital - Facture</i>		
	30/09/2022		
404 (1)	Fournisseurs d'immobilisations	12 600	
512	Banque		12 600
	<i>Frais d'augmentation de capital - Paiement</i>		
(1) Accepter tout compte de tiers pertinent			
	30/09/2022		
1068	Autres réserves	50 000	
1013	Capital souscrit - appelé, versé		50 000
	<i>Augmentation de capital par incorporation de réserves</i>		
500 actions x 100 € (VN) = 50 000			

2.3 Indiquer les conséquences du choix de la société DEVOS quant à la comptabilisation des frais d'augmentation de capital

Les frais d'augmentation de capital peuvent être inscrits à l'actif en frais d'établissement ou imputés sur les primes d'émission ; en cas d'insuffisance, ces frais sont comptabilisés en charges. Il n'existe pas de méthode de référence.

En l'espèce, Mme Noémie a comptabilisé les frais d'augmentation de capital dans le compte frais d'établissement.

Les conséquences sont :

- Cela permet à la société d'étaler la prise en compte de ces frais sur 5 ans (maximum) au compte de résultat.
- En revanche, elle ne pourra pas verser de dividendes tant que ces frais ne seront pas complètement amortis, sauf s'il existe un montant de réserves distribuables au moins égal au montant non amorti de ces frais.

2.4 Expliquer deux objectifs des droits préférentiels de souscription générés lors de l'augmentation de capital en numéraire.

Les DPS sont distribués aux anciens actionnaires afin de ne pas les léser (accepter également le raisonnement d'un candidat qui prendrait le point de vue d'un nouvel actionnaire : le DPS représentant alors le droit d'accès aux réserves).

Objectifs des DPS :

- compenser la perte de valeur d'une action ancienne à la suite d'une augmentation de capital dans le cas d'un prix d'émission < à la valeur réelle ;
- et d'éviter le risque de dilution des autres droits attachés à une action ancienne du capital en donnant priorité aux anciens actionnaires lors d'une augmentation de capital.

3.1 Expliquer les raisons pour lesquelles la méthode à l'achèvement permettrait de minimiser le résultat de l'exercice 2022 de la société DEVOS. Aucun calcul n'est exigé.

La méthode à l'achèvement a pour objectif de constater le résultat du contrat à terminaison. Il n'y a donc aucun impact sur le résultat (s'il est bénéficiaire) tant que le contrat n'est pas achevé. En effet, une variation de stocks d'en-cours est enregistrée pour neutraliser les coûts engendrés par le contrat et enregistrés en charges. S'il y a des facturations intermédiaires, elles sont neutralisées à la clôture par des produits constatés d'avance.

A l'inverse, la méthode à l'avancement a pour objectif de répartir le résultat relatif au contrat au fur et à mesure de l'avancée du contrat.

Si l'entreprise DEVOS avait appliqué la méthode à l'achèvement, le résultat relatif au contrat serait nul pour l'exercice 2022.

3.2 Indiquer si madame Noémie pourrait retenir la méthode à l'achèvement pour l'exercice 2022 au motif de minimiser le résultat de la société DEVOS.

Un changement de méthode comptable à l'initiative de l'entité est possible s'il existe un choix entre plusieurs méthodes comptables et que le changement de méthode conduise à fournir une meilleure information financière.

En l'espèce, la société DEVOS a choisi la méthode de l'avancement pour comptabiliser ses contrats à long terme.

En conséquence, la société DEVOS ne peut changer de méthode comptable que dans l'objectif de fournir une meilleure information financière. Ainsi, le motif invoqué (minimiser le résultat) n'est pas recevable.

Valoriser la réponse d'un candidat qui évoquerait qu'une nouvelle réglementation ou l'option pour une méthode de référence rendrait possible le changement. Ce qui n'est pas le cas ici.

3.3 Évaluer et comptabiliser au 31/12/2022 l'écriture relative au contrat conclu avec le client « Maisons du Grand Est » selon la méthode à l'avancement.

Calcul du résultat à terminaison = $3\ 500\ 000 - 2\ 000\ 000 = 1\ 500\ 000$. Le résultat est bien bénéficiaire.

	2021	2022	
		Méthode 1 : Cumul (CA)	Méthode 2 : Variation 2022 (résultat)
Coûts comptabilisés	300 000	$300\ 000 + 900\ 000 = 1\ 200\ 000$ (cumul)	900 000
% avancement	$300\ 000 / 2\ 000\ 000 = 0,15$	$(300\ 000 + 900\ 000) / 2\ 000\ 000 = 0,60$	
Résultat à rattacher à l'avancement	$0,15 * 1\ 500\ 000 = 225\ 000$	$0,6 * 1\ 500\ 000 = 900\ 000$ (cumul)	$0,6 * 1\ 500\ 000 - 225\ 000 = 675\ 000$
Produits nécessaires	$300\ 000 + 225\ 000 = 525\ 000$	$1\ 200\ 000 + 900\ 000 = 2\ 100\ 000$ (cumul)	$900\ 000 + 675\ 000 = 1\ 575\ 000$
Produits déjà enregistrés	450 000	$450\ 000 + 75\ 000 + 950\ 000 = 1\ 475\ 000$ (cumul)	950 000
Produits à enregistrer	$525\ 000 - 450\ 000 = 75\ 000$	$2\ 100\ 000 - 1\ 475\ 000 = 625\ 000$	$1\ 575\ 000 - 950\ 000 = 625\ 000$

		31/12/2022		
4181	Clients - Factures à établir		750 000	
704	Travaux		625 000	
4458	TVA à régulariser		125 000	
	<i>FAE contrat à long terme</i>			

Accepter la proposition d'un candidat qui contrepasse au 01.01.22 l'écriture d'inventaire 2021 et qui enregistre, au 31.12.22 un produit de 700 000 € (625 000 + 75 000).

3.4 Exposer les éléments relatifs à ce contrat à long terme à faire apparaître en annexe des comptes annuels 2022 par la société DEVOS.

L'annexe doit décrire (minimum) :

- la méthode retenue par l'entité pour la comptabilisation de ses contrats (avancement),
- les modalités de calcul du pourcentage d'avancement.

Accepter toute réponse pertinente.

DOSSIER 4 – Passifs externes

Base documentaire : document 6

4.1 Citer et expliquer l'application du principe comptable sous-jacent à la comptabilisation de la provision pour litige par Madame Noémie.

Le principe sous-jacent à la comptabilisation de la provision est le principe de prudence selon lequel la comptabilité est établie sur la base d'appréciations prudentes, pour éviter le risque de transfert, sur des périodes à venir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine et le résultat de l'entité.

En vertu du principe de prudence les pertes doivent être comptabilisées dès lors qu'elles sont probables alors que les gains ne seront comptabilisés que lorsqu'ils sont certains.

En l'espèce, le litige prend sa source en 2022 et est susceptible de générer une sortie de ressources en 2023 (grever le patrimoine et le résultat de l'entité sur les périodes à venir).

En conséquence, la comptabilisation d'une provision évite le risque de transfert sur l'exercice suivant. La charge estimée est constatée en 2022. La reprise de la provision (devenue sans objet) neutralisera partiellement ou totalement la charge réelle lors de la sortie de ressources.

Accepter qu'un candidat cite le principe d'indépendance des exercices en l'expliquant et en le valorisant maximum au niveau 3.

4.2 Justifier le classement comptable de la provision pour litige inscrite au bilan au 31 décembre 2022.

Un passif externe est un élément du patrimoine ayant une valeur économique négative pour l'entité, c'est-à-dire une obligation de l'entité à l'égard d'un tiers dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci.

En l'espèce, les malfaçons objet de la procédure judiciaire engagée par le client existent au 31 décembre 2022. L'obligation de verser des dommages et intérêts au client est probable pour un montant estimé à 120 000€. Cette sortie de ressource ne va pas générer de contrepartie : les avantages économiques attendus liés à la sortie de ressources sont nuls. Il s'agit donc d'un passif externe.

Art 321-5 du PCG – Une provision est un passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise.

En l'espèce, le montant et l'échéance des dommages et intérêts ne sont pas fixés de manière précise au 31.12.2022. Il s'agit donc d'une provision.

4.3 Réaliser le dossier de travail demandé par Monsieur Rayan.

- Caution

Article 948-80 du PCG : « Les comptes d'engagements enregistrent des droits et obligations susceptibles de modifier le montant ou la consistance du patrimoine de l'entité. Les effets des droits et obligations sur le montant ou la consistance du patrimoine sont subordonnés à la réalisation de conditions ou d'opérations ultérieures. »

En l'espèce, la caution accordée par la société DEVOS est une obligation envers la banque populaire. Cette obligation est susceptible de modifier le montant de son patrimoine par l'inscription d'un passif en cas de défaillance de la société XTREME.

En conséquence, il s'agit d'un engagement hors bilan et plus précisément un engagement de garantie donné.

Les engagements financiers recouvrent notamment les passifs éventuels.

Article 321-6 du PCG :

« Un passif éventuel est :

- soit une obligation potentielle de l'entité à l'égard d'un tiers résultant d'événements dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance, ou non, d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité ;
- soit une obligation de l'entité à l'égard d'un tiers dont il n'est pas probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci. »

En l'espèce, la caution accordée par la société DEVOS est une obligation envers la banque populaire. Pour le cautionnement, le remboursement interviendra uniquement si la situation financière de la filiale se détériore. La probabilité de sortie de ressources est pour l'instant trop faible car « la situation de la société XTREME n'est pas compromise ». En conséquence il s'agit d'un passif éventuel

Remarque : il est attendu que le candidat définisse SOIT la notion d'engagement financier SOIT la notion de passif éventuel et l'applique au cas.

Aucun impact sur le résultat et sur le bilan comme la sortie de ressource n'est pas probable (passif éventuel).

Les entités doivent fournir en annexe une information relative aux engagements et aux opérations hors bilan dès lors qu'ils sont significatifs et que leur connaissance est nécessaire à l'appréciation de la situation financière de l'entité (exemples : nature, objectifs, montant du risque, etc.).

Accepter toute réponse pertinente.

- Événements postérieurs à la clôture

Le résultat tient compte des risques et des pertes qui ont pris naissance au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur même s'ils sont connus entre la date de clôture de l'exercice et celle de l'établissement des comptes annuels.

- Sinistre

En l'espèce, le sinistre qui génère des pertes (50 000€) au mois de février 2023 (avant l'arrêté des comptes) n'a pas de lien direct et prépondérant avec une situation existante à la clôture de l'exercice 2022.

Il s'agit donc d'un événement postérieur à la clôture, sans lien direct et prépondérant avec l'exercice 2022.

Traitement comptable :

Lorsqu'un événement n'ayant aucun lien direct prépondérant avec une situation existante à la clôture de l'exercice survient entre la date de clôture et la date d'établissement des comptes, une information est donnée dans l'annexe, dans la mesure où elle est significative.

En revanche, il n'y a pas d'incidence sur le bilan et le compte de résultat de l'exercice clos.

En l'espèce, le sinistre n'est pas significatif (énoncé).

Il n'y a donc pas d'obligation de l'inscrire en annexe 2022.

La condamnation a eu lieu en février 2023. La condamnation a un lien direct et prépondérant avec une situation existante au 31 décembre 2022 (malfaçons sur le chantier réalisé en février 2022). Il s'agit donc d'un événement postérieur à la clôture ayant un lien direct et prépondérant avec l'exercice clos.

Traitements comptables :

Madame Noémie a comptabilisé une provision pour litige de 120 000€ à la clôture. Or, l'information de la condamnation ayant un lien avec l'exercice 2022, il faut en tenir compte pour l'établissement des comptes. Les provisions sont revues à chaque date d'établissement des comptes et ajustées pour refléter la meilleure estimation à cette date.

En l'espèce, à la date d'établissement des comptes la sortie de ressource est évaluée à 160 000€. Le montant de la charge doit être ajusté et puisque le jugement a fixé le montant des dommages et intérêts, il ne s'agit plus d'une provision mais d'une charge à payer.

		31/12/2022		
1511	7815	Provisions pour litiges	120 000	120 000
658 ou 671	4686	Reprises sur provisions d'exploitation <i>Reprise provision litige</i> 31/12/2022 Charges diverses de gestion courante ou Charges exceptionnelles sur opérations de gestion Charge à payer <i>Charge à payer</i>	160 000	160 000