

340 948 bis

DECF

SESSION 2002

1/2

COMPTABILITÉ APPROFONDIE ET RÉVISION



*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 : ÉVÉNEMENTS POSTÉRIEURS À LA CLÔTURE DE L'EXERCICE

1. Cas du client BONNAIRE

L'événement est constitué par l'information de l'avocat donnée aux dirigeants de la SA BERTOU, il se produit entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes. Il s'agit d'un événement postérieur à la clôture ayant un lien direct et prépondérant avec une situation existant avant la clôture. Cet événement induit un risque à hauteur de 51 000 euros pour la SA BERTOU ; il doit être provisionné. Le choix d'une dotation d'exploitation ou d'une dotation exceptionnelle est une décision de gestion.

681	Dotations aux amortissements et aux provisions, charges d'exploitation	51 000,00	51 000,00
1511			

2. Cas du salarié indélicat

L'événement n'est pas constitué par le licenciement du salarié, mais par la connaissance des détournements. Elle se produit entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes. Il s'agit d'un événement postérieur à la clôture ayant un lien direct et prépondérant avec une situation existant avant la clôture. Cet événement traduit une perte au titre de l'exercice 2001. Mais cette perte a été prise en compte au moment de l'inventaire physique des stocks ; elle a dû être enregistrée lors de la comptabilisation de la variation de stock. Aucune écriture de régularisation n'est à passer au titre de cette différence d'inventaire.

Le remboursement des détournements par le salarié peut être considéré comme un autre volet de l'événement. Ce remboursement éventuel pourrait traduire un produit potentiel. Dans l'hypothèse où la SA BERTOU le demanderait et si le montant de 10 000 euros est considéré comme significatif, il pourrait faire l'objet d'une information dans l'annexe.

DOSSIER 2 : CONTRAT À LONG TERME

1. Vérifier l'évaluation du stock de produits en cours. Donner toutes les explications nécessaires en vous basant sur la définition du coût de production donnée par le Plan comptable général.

L'évaluation du stock de produits en cours n'est pas correcte :

- Les frais de recherche sont normalement exclus du coût de production de l'en-cours, mais dans la mesure où ils sont relatifs à une commande spécifique, ce qui semble le cas ici, ils peuvent être inclus.
- La quote-part de frais d'administration générale doit être exclue du coût de production : des conditions spécifiques d'incorporation, justifiées dans l'annexe, auraient pu permettre l'inclusion de cette quote-part ; l'énoncé ne donne aucune condition spécifique.

- L'incorporation des charges financières au coût de production de l'en-cours est acceptable. c'est une décision de gestion, mais il faut vérifier les conditions d'incorporation, notamment :
 - la durée du cycle de production doit être supérieure à 12 mois ;
 - cette incorporation doit être mentionnée dans l'annexe ;
 - seules les charges financières correspondant à l'emprunt spécifiquement effectué pour cette production peuvent être prises en considération ;
 - le calcul de ces charges financières doit être effectué uniquement sur la période de production.

- La quote-part des charges correspondant au coût de la sous-activité n'est pas incorporable au coût de production ; l'énoncé ne fournit aucun élément à ce propos.

Compte tenu des informations de l'énoncé on peut accepter les deux évaluations suivantes :

- évaluation de l'en-cours par la SA BERTOU	111 500 €	111 500 €
- quote-part de frais d'administration générale imputables à cette production :	- 6 000 €	- 6 000 €
- coût d'un emprunt effectué pour financer spécifiquement cette production :	- 5 000 €	
Total :	100 500 €	105 500 €

2. Quelle explication fournissez-vous à propos de la comptabilisation du stock de produits en cours ?

Pour comptabiliser le bénéfice potentiel relatif à ce contrat la SA BERTOU a opté pour la méthode préférentielle du PCG, c'est à dire la méthode à l'avancement. Cette méthode consiste à enregistrer le chiffre d'affaires partiel, mais potentiel, correspondant au coût réalisé de l'en-cours. On fait comme si ce chiffre d'affaires avait été réalisé. Dans ces conditions le produit en-cours correspondant ne peut être comptabilisé en stock ; on doit faire comme si ce produit en-cours était sorti. Dans ces conditions il importe de contre-passer l'écriture de ce produit en-cours.

3. Passer les écritures nécessaires au 31 décembre 2001

- *Annulation de l'écriture de produits en cours :*

7133	Variation des en-cours de production de biens	111 500,00	
331	Produits en cours		111 500,00

- *Constatation du chiffre d'affaires potentiel :*

- chiffre d'affaires partiel hors taxes : $240\ 000 \times (60\ %) = 144\ 000$

4181	Clients-factures à établir	172 224,00	
701	Ventes de produits finis		144 000,00
44587	État-TVA sur factures à établir		28 224,00

DOSSIER 3 : MARCHÉ À TERME D'INSTRUMENTS FINANCIERS

1. Le 5 janvier 2002, enregistrer les 10 contrats "Euro notionnels" au livre-journal de la société DAVANT

L'achat des 10 contrats à terme n'est pas enregistré le 5 janvier 2002, la société DAVANT est seulement tenue au versement du dépôt de garantie.

		5/1/2002		
275	Dépôts et cautionnements versés	Banque	17 500,00	
512				

2. Comptabiliser au livre-journal les appels de marge des 6 et 7 janvier 2002

L'appel de marge du 6 janvier 2002 est un gain puisque la société DAVANT achèterait le 6 janvier, au cours 102, des contrats qu'elle pourrait revendre, au cours 102,5 le jour même. Le gain est égal à :

$$[(102,5 - 102)/100] \times 100\,000 \times 10 = 5\,000 \text{ €}$$

		6/1/2002		
512	Banque	Instruments de trésorerie	5 000,00	
52				

L'appel de marge du 7 janvier 2002 est une perte puisque le cours passe de 102,5 à 101,5. Considérant que les marges journalières se cumulent, il importe de considérer que la société DAVANT achèterait le 7 janvier au cours 102,5, des contrats qu'elle pourrait revendre au cours 101,5 le jour même :

$$[(102,5 - 101,5)/100] \times 100\,000 \times 10 = 10\,000 \text{ €}$$

		7/1/2002		
52	Instruments de trésorerie	Banque	10 000,00	
512				

3. Calculer le solde du compte 52 "Instruments de trésorerie" à la date du 15 mars 2002. Est-il débiteur ou créditeur ?

Le solde du compte 52 "Instruments de trésorerie" doit toujours correspondre à la variation entre le prix fixé dans le contrat et la valeur donnée par le cours du jour. À la date du 15 mars 2002 ce solde est égal à :

$$[(105 - 102)/100] \times 100\,000 \times 10 = 30\,000 \text{ €}$$

Ce solde représente un gain : on achète au cours 102 pour revendre au cours 105 ; il est donc créditeur.

4. Enregistrer au livre-journal l'appel de marge du 15 mars 2002, la vente des contrats et l'acquisition du portefeuille obligataire

L'appel de marge du 15 mars 2002 est un gain :

$$[(105 - 103)/100] \times 100\,000 \times 10 = 20\,000 \text{ €}$$

		15/3/2002		
512	Banque	Instruments de trésorerie	20 000,00	
52				

Le dépôt de garantie est récupéré :

512	Banque	15/3/2002		17 500,00	
275		Dépôts et cautionnements versés			17 500,00

La liquidation de la position sur le MATIF se traduit par l'enregistrement d'un produit financier :

52	Instruments de trésorerie	15/3/2002		30 000,00	
768		Autres produits financiers			30 000,00

Les taux d'intérêt ont baissé, les obligations valent 1 030 000 euros. La société DAVANT réalise un bénéfice de : 30 000 euros sur le MATIF. Ce produit financier compense le surcoût du portefeuille qui est acquis pour 30 000 euros de plus que prévu. L'acquisition du portefeuille d'obligations est voulue et la société à l'intention de le conserver pendant 5 ans, il doit donc être enregistré dans le compte 273. "Titres immobilisés de l'activité du portefeuille" (TIAP).

273	TIAP	15/3/2002		1 030 000,00	
512		Banque			1 030 000,00

5. Quel traitement comptable doit subir le gain réalisé sur le MATIF ?

Enregistrer ce traitement à la date du 31 décembre 2002.

Le produit financier de 30 000 euros doit être étalé sur la durée de vie résiduelle du portefeuille, c'est-à-dire 5 ans. Au titre de l'exercice 2002 le produit est égal à : $(30\ 000/5) \times 285/360 = 4\ 750$ euros.

Il importe donc, le 31 décembre 2002, d'enregistrer un produit constaté d'avance égal à :

$$30\ 000 - 4\ 750 = 25\ 250 \text{ €}$$

768	Autres produits financiers	31/12/2002		25 250,00	
487		Produits constatés d'avance			25 250,00

DOSSIER 4 : FUSION

1. Analyser les modalités de l'échange.

L'échange est de 2 actions GEMINI contre une action OSMENT.

Le nombre d'actions GEMINI à rémunérer est égal à : $80\ 000 \times 60\ \% = 48\ 000$

48 000 actions GEMINI seront échangées contre 24 000 actions OSMENT.

2. Calculer la valeur d'apport de la SA GEMINI absorbée (en euros).

capitaux propres :	capital	1 600 000	
	réserve	1 000 000	
		<u>2 600 000</u>	
	plus-value sur les constructions	713 000	
	moins-value sur le matériel et outillage	- 83 000	
	moins-value sur les stocks	- 150 000	
	moins-value sur les créances clients	- 200 000	
		<u>2 880 000</u>	
Valeur d'apport de la SA GEMINI :			2 880 000

3. Présenter les modalités de l'augmentation de capital de la société OSMENT.

- *partage de l'actif net de la SA GEMINI :*

La SA GEMINI apporte un actif net de 2 880 000 € dont : $2\,880\,000 \times 40\% = 1\,152\,000$ € appartiennent à la SA OSMENT. L'apport net à rémunérer de la SA GEMINI est de : $2\,880\,000 - 1\,152\,000 = 1\,728\,000$ €

- *annulation des titres de participation GEMINI dans la SA OSMENT :*

Les 32 000 actions GEMINI appartenant à la SA OSMENT devront être annulées pour leur valeur comptable dans le cadre de cette opération de fusion, soit $20 \times 32\,000 = 640\,000$

- *augmentation de capital dans la SA OSMENT :*

• apport total de la SA GEMINI	2 880 000
• annulation des titres de participation	640 000
• augmentation proprement dite du capital de la SA OSMENT : $24\,000 \times 20$ € =	<u>480 000</u>
• prime de fusion totale (y compris la plus value sur titres)	1 760 000

4. Passer les écritures de dissolution au livre-journal de la société absorbée GEMINI.

- *écritures de dissolution*

2813	Amortissement des constructions	2 100 000,00	
67885	Valeur comptable des éléments d'actif apportés	2 400 000,00	
213	Constructions		4 500 000,00
	<u>Apport à la société OSMENT</u>		
2813	Amortissement des ITMOI	75 000,00	
67885	Valeur comptable des éléments d'actif apportés	375 000,00	
215	ITMOI		450 000,00
	<u>Apport à la société OSMENT</u>		
67885	Valeur comptable des éléments d'actif apportés	3 725 000,00	
3 -	Stocks		1 500 000,00
411	Clients		2 000 000,00
512	Banque		225 000,00
	<u>Apport à la société OSMENT</u>		
4671	Société OSMENT, absorbante	6 780 000,00	
77885	Produits des apports d'éléments d'actif		6 780 000,00
	<i>Valeur de reprise de l'actif par la SA OSMENT = 2 880 000 + passif exigible</i>		

15	Provisions pour risques et charges	450 000,00	
16	Emprunts et dettes assimilées	2 250 000,00	
401	Fournisseurs	1 200 000,00	
4671	Société OSMENT, absorbante		3 900 000,00
	<i>Reprise du passif par la SA OSMENT</i>		
503	Actions	1 728 000,00	
4671	Société OSMENT, absorbante		1 728 000,00
	<i>Remise des actions OSMENT</i>		
77885	Produits des apports d'éléments d'actif	6 780 000,00	
128	Résultat de fusion		280 000,00
67885	Valeur comptable des éléments d'actif apportés		6 500 000,00
	<i>Regroupement de dissolution</i>		

Nota : Les numéros des comptes de produits et de charges peuvent être structurés différemment. Il est également possible d'utiliser directement "Résultat de fusion".

4671. Société OSMENT, absorbante	
6 780 000	3 900 000
	1 728 000
	Solde 1 152 000
6 780 000	6 780 000

Bilan de dissolution de la SA GEMINI au 31 décembre 2001 (en euros)			
Actions	1 728 000	Capital	1 600 000
SA OSMENT, absorbante	1 152 000	Réserves	1 000 000
		Résultat de fusion	280 000
Total	2 880 000	Total	2 880 000

- *droit des actionnaires de la SA GEMINI et échange des titres*

110	Capital	1 600 000,00	
106	Réserves	1 000 000,00	
128	Résultat de fusion	280 000,00	
4567	Associés-Capital à rembourser		2 880 000,00
	<i>Constatation des droits des associés</i>		
4567	Associés-Capital à rembourser	2 880 000,00	
4671	Société OSMENT, absorbante		1 152 000,00
503 ou	Actions		1 728 000,00
261	<i>Remise des titres et annulation de la participation de la SA OSMENT</i>		

5. Passer les écritures d'absorption au journal de la société OSMENT.

4561	Société GEMINI – Compte d'apport	2 880 000,00	
1012	Capital		480 000,00
1042	Prime de fusion		1 760 000,00
261	Titres de participation		640 000,00
	<i>Promesses d'apport</i>		
213	Construction	3 113 000,00	
215	ITMOI	292 000,00	
3 –	Stocks	1 350 000,00	
411	Clients	2 000 000,00	
512	Banque	225 000,00	
491	Provisions pour dépréciation des comptes clients		200 000,00
15	Provisions pour risques et charges		450 000,00
16	Emprunts et dettes assimilées		2 250 000,00
401	Fournisseurs		1 200 000,00
4561	Société GEMINI – Compte d'apport		2 880 000,00
	<i>Apport de la SA GEMINI, reprise à la valeur vénale réelle</i>		

6. Apport effectué à la valeur comptable

Apport repris à la valeur comptable	2 600 000
Augmentation de capital inchangée	– 480 000
Annulation des titres de participation	– 640 000
	1 480 000
Prime de fusion	1 480 000

Les capitaux propres apportés (480 000 + 1 480 000) sont donc minorés.

Cette méthode évite toute surévaluation et applique bien le principe de prudence.

Toutefois cette pratique ne reflète pas le prix d'acquisition du patrimoine ; les éléments apportés, notamment les immobilisations, peuvent être comptabilisés à une valeur largement inférieure à leur valeur économique. L'image fidèle peut être faussée.