

Durée de l'épreuve : 3 heures

Le corrigé comporte : 11 pages

CORRIGÉ

Dossier 1 - Entités spécifiques total (3,20 points)

➤ Comptabilité d'une collectivité territoriale : la commune

1.1. Quelle est la spécificité de la comptabilité publique, notamment dans le cadre de la comptabilité communale. Quels documents sont établis chaque année et par qui ?

a) Une séparation doit toujours exister entre l'ordonnateur et le comptable public. La séparation des fonctions est préconisée pour permettre une meilleure transparence financière et éviter les irrégularités.

b) L'ordonnateur est le détenteur du pouvoir exécutif. Dans une commune, l'ordonnateur est **le maire**. Il établit le **compte administratif** qui recense le suivi des engagements de l'année (mandats de paiement et titres de recettes). Son rôle consiste à constater, liquider et ordonner le recouvrement des recettes de la commune votée par le conseil municipal, ainsi que les dépenses.

c) Le comptable public est un fonctionnaire du Trésor. Il est chargé du recouvrement des recettes et du paiement des dépenses. Ce paiement est subordonné à un **contrôle de la légalité financière** et de la **régularité budgétaire** de l'opération. Le comptable public établit le **compte de gestion** qui comprend un compte de résultat et un bilan.

1.2. Quel est l'acte le plus important du conseil municipal par rapport à la comptabilité de la commune ?

Il s'agit du **vote annuel du budget** qui est obligatoire et qui ne peut être voté en déficit ; il peut être modifié par le vote d'un budget supplémentaire. Le budget est ventilé en deux sections : **fonctionnement** pour les opérations courantes et **investissements** pour les opérations en capital.

1.3. Quelle instruction comptable est à la base de la comptabilité de la commune ?

Il s'agit de l'**instruction comptable M 14** qui a entraîné une modernisation de la comptabilité publique et un rapprochement avec la comptabilité traditionnelle.

➤ Comptabilité des professions libérales

1.4. Quelles sont les obligations comptables des professions libérales ?

La comptabilité des professions libérales ne nécessite pas l'utilisation d'un journal classique avec numéros de comptes, même s'il est possible de le faire. Il est nécessaire néanmoins de **tenir un livre journal** qui comprend les éléments suivants :

- un **état des recettes et des dépenses** professionnelles avec les justificatifs.
- un **registre des immobilisations et des amortissements**.

1.5. Rappeler le principe de la comptabilité « recettes - dépenses ». Est-elle obligatoire ?

Les membres des professions libérales peuvent déterminer leurs résultats selon le principe dit « recettes - dépenses ». Il s'agit d'une **comptabilité de trésorerie** où seules sont prises en compte les **sommes encaissées ou décaissées pendant l'année civile**.

La comptabilité de trésorerie n'est pas obligatoire ; les professions libérales peuvent opter pour une comptabilité commerciale dite **d'engagement**.

➤ Comptabilité d'une association

1.6. Une association doit-elle tenir une comptabilité ?

La tenue d'une comptabilité n'est pas obligatoire, sauf pour certaines associations : **le plan comptable des associations** est obligatoire lorsque **deux des seuils suivants sont réunis** : plus de 50 salariés, plus de 3,1 millions € de chiffres d'affaires et plus de 1,55 million € de total de bilan.

1.7. Une association doit-elle nommer un commissaire aux comptes ?

La nécessité de nommer un commissaire aux comptes ressort :

Soit d'une obligation légale ou réglementaire. Ce sera le cas pour une association qui :

- perçoit une subvention d'un montant au moins égal à 153 000 € ;
- émet des obligations ;
- a une activité économique et qu'elle **dépasse deux des trois seuils** suivants : 50 salariés en CDI, 3,1 millions € de chiffres d'affaires et 1,55 million € de total de bilan.

Soit d'une obligation statutaire ou désignation volontaire.

1.8. Définir les termes suivants : apports avec droit de reprise, apports sans droit de reprise.

Une association peut recevoir des apports de la part des personnes physiques ou morales de droit privé ou de droit public. On distingue deux catégories d'apports :

- **L'apport sans droit de reprise** suppose une **mise à disposition définitive** du bien apporté. Il doit s'agir d'un bien durable utilisé pour les besoins de l'association.
- **L'apport avec droit de reprise** implique la **mise à disposition provisoire** du bien attribué au profit de l'association. Une convention va fixer les conditions de reprise du bien.

(A titre indicatif, les **comptes sont non exigés** : La comptabilisation s'effectuera donc dans deux comptes distincts : dans le premier cas le compte **102 fonds associatif sans droit de reprise**, dans le deuxième cas le compte **103 fonds associatif avec droit de reprise**).

Dossier 2 - Créances et dettes en monnaies étrangères total (5,60 points)

Partie 1.

2.1. Quelles sont les règles d'évaluation des créances et des dettes en monnaies étrangères

a) à leur date d'entrée dans le patrimoine ?

Les créances et les dettes en monnaie étrangère sont **converties et comptabilisées** en monnaie nationale (**l'euro**) sur la base du **dernier cours de change** (« cours spot »).

b) à l'arrêté des comptes ? Préciser les règles d'évaluation ainsi que leur comptabilisation.

Lorsque l'application du taux de conversion à la date de clôture de l'exercice a pour effet de modifier les montants en monnaie nationale précédemment comptabilisée, les différences de conversion sont inscrites à des comptes transitoires, en attente de régularisation ultérieure :

- à l'actif du bilan pour les différences correspondant à une **perte latente, compte 476** différences de conversion - actif ;
- au passif du bilan pour les différences correspondant à un **gain latent, compte 477** différences de conversion - passif.
- Les **pertes de change latentes** entraînent à due concurrence la constitution d'une **provision pour risques (1515)** en l'absence de couverture.
- Les **gains latents** n'interviennent pas dans la formation du résultat.

c) au règlement et au paiement ? Préciser les règles d'évaluation ainsi que leur comptabilisation.

Le résultat de change (gain ou perte réalisé) est enregistré **en résultat d'exploitation ou en résultat financier**, en fonction de la nature des opérations l'ayant généré :

- Le résultat de change sur les créances et les dettes commerciales est enregistré en résultat d'exploitation, dans les comptes **656 – Pertes de change sur créances et dettes commerciales** et **756 – Gains de change sur créances et dettes commerciales**
- Les opérations ayant un caractère financier (emprunt bancaire en devises, liquidités en devises...) apparaissent en résultat financier, dans **les comptes 666 – Pertes de change financières – et 766 – Gains de change financiers**.

2.2. Compléter le tableau ANNEXE A en ce qui concerne l'évaluation des liquidités et des actifs ou passifs en monnaies étrangères :

Les liquidités en monnaies étrangères	Traitement comptable
À l'arrêté des comptes	Elles sont converties au cours de clôture et tous les écarts de conversion (gains ou pertes latents) sont enregistrés en résultat financier, dans les comptes 766 ou 666 .
Les autres actifs ou passifs libellés en devises étrangères autres que les créances et les dettes	Traitement comptable
À leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entreprise	Ils sont convertis et comptabilisés en euros , sur la base du dernier cours de change (« cours spot »).
À l'arrêté des comptes	En vertu de l'application du principe du coût historique , ils ne sont pas réévalués au cours de clôture.

2.3. Passer les écritures comptables nécessaires au 31/12/N en les justifiant avec le détail des calculs et des règles à appliquer.

En raison de l'évolution des cours de change les dettes doivent être réajustées :

- dette Boy = 10 000 dollars : 1,6 = **6 250 €**
- dette Spencer = 5 000 livres : 0,7 = **7 142,86 €**, ce qui permet de dégager :
- une **perte latente** sur la dette Boy : $5\,882,35\text{ €} - 6\,250\text{ €} = 367,65\text{ €}$, qui doit être **provisionnée**.
- un **gain latent** sur la dette Spencer : $8\,333,33\text{ €} - 7\,142,86\text{ €} = 1\,190,47\text{ €}$ (**rien à faire**).

Écritures comptables enregistrées au 31 décembre N

476 401	31 décembre N Différences de conversion actif Fournisseur Boy $5882,35\text{ €} - 6250\text{ €} = 367,65\text{ €}$	367,65	367,65
401 477	31 décembre N Fournisseur Spencer Différences de conversion passif $8333,33\text{ €} - 7142,86\text{ €} = 1190,47\text{ €}$	1 190,47	1 190,47
681 1515	31 décembre N Dotations aux provisions – Charges d'exploitation Provisions pour pertes de change <i>Provision pour pertes de change</i>	367,65	367,65

2.4. Passer toutes les écritures nécessaires en N+1 en les justifiant.

Les sommes à payer seront de :

Boy : 10 000 dollars : 1,5 = **6 666,67 €**

Spencer : 5000 livres : 0,8 = **6 250 €**

Les règlements ont lieu au 5/01/N+1 pour Boy et au 20/03/N+1 pour Spencer.

On constate une **perte définitive** sur la dette en dollars : $5\,882,35\text{ €} - 6\,666,67\text{ €} = - 784,32\text{ €}$

On constate un **gain définitif** réalisé sur la dette en livre : $8\,333,33\text{ €} - 6\,250\text{ €} = 2\,083,33\text{ €}$

Écritures comptables enregistrées aux règlements en N +1

401 476	01/01/N+1 Fournisseur Boy Différences de conversion actif <i>Extourne opérations d'inventaire</i>	367,65	367,65
477 401	01/01/N+1 Différences de conversion passif Fournisseur Spencer <i>Extourne opérations d'inventaire</i>	1 190,47	1 190,47
401 656 512	5/01/N+1 Fournisseur Boy Pertes de change sur dettes commerciales Banque <i>Règlement facture Boy</i>	5 882,35 784,32	6 666,67
401 756 512	20/03/N+1 Fournisseur Spencer Gains de change sur dettes commerciales Banque <i>Règlement facture Spencer</i>	8 333,33	2 083,33 6 250,00

	5/01/N + 1 ou 31/12/N+1		
1515	Provisions pour pertes de change	367,65	
781	Reprise sur provisions		367,65
	<i>Reprise sur provisions financières</i>		

Partie 2.

2.5. Couvertures de change

a) Expliquer la « couverture de change » et énoncer la règle à appliquer en matière de provision pour perte de change dans ce cas ?

Lorsque l'opération traitée en devises est assortie par l'entité d'une opération symétrique de sens opposé destinée à couvrir les conséquences de la fluctuation de change, appelé **couverture de change**, la provision pour pertes de change n'est constituée qu'à concurrence du risque non couvert. **C'est une obligation.**

b) Effectuer les calculs et passer uniquement les écritures comptables nécessaires au 31/12/N.

On constate une **perte latente de change**, avec une baisse de la créance de :

$50\,000 / 1,27 - 50\,000 / 1,28 = 307,58 \text{ €}$ qu'il faudra **provisionner**.

Mais la provision sera **obligatoirement limitée au montant du risque non couvert**.

Sur l'emprunt on constate un gain latent de : $30\,000 / 1,27 - 30\,000 / 1,28 = 184,55 \text{ €}$

La provision est limitée à $307,58 - 184,55 = 123,03 \text{ €}$.

	31/12/N		
4761*	Différences de conversion actif, diminution de créance	123,03	
4768*	Différences compensées par couverture de change	184,55	
411	Client Big		307,58
	<i>Pertes latentes</i>		
	31/12/N		
164	Emprunt Banque d'Australie	184,55	
4778*	Différences compensées par couverture de change		184,55
	<i>Profits latents</i>		
	31/12/N		
6865	Dotations aux provisions financières	123,03	
1515	Provisions pour pertes de change		123,03
	<i>Provisions pour pertes de change</i>		

*Le plan comptable fournit dans le sujet d'examen étant à 3 chiffres, nous accepterons les comptes 476 et 477.

2.6 Position globale de change

a) Expliquer la « position globale de change » et énoncer la règle à appliquer en matière de provision pour perte de change dans ce cas ?

Lorsque les opérations en devises ont **des termes suffisamment voisins**, les pertes et les gains latents peuvent être considérés comme concourant à une **position globale de change**. Le montant de la dotation à la provision **pourra** être limité à l'excédent des pertes sur les gains. **C'est une option.**

b) Effectuer les calculs et passer uniquement les écritures comptables nécessaires au 31/12/N.

On constate une **perte de change latente** sur la facture de vente et **un gain latent** sur la facture d'achat ; or ces 2 opérations ont une échéance voisine ; il est possible de limiter la provision à la perte nette latente ; mais ce n'est pas une obligation : la provision peut être constituée pour le montant total de **25 200 €** ou limitée à **15 200 €** (cf. 3^{ème} écriture passée ici).

401	Fournisseurs	31/12/N	10 000,00	
477		Différences de conversion passif		10 000,00
	<i>Facture d'achat</i>			
476	Différences de conversion actif	31/12/N	25 200,00	
411		Clients		25 200,00
	<i>Facture de vente</i>			
681	Dotations aux provisions – charges d'exploitation	31/12/N	15 200,00 Ou*	15 200,00 Ou
1515		Provisions pour pertes de change	25 200,00	25 200,00
	<i>(25 200 - 10 000)</i>			

*La compensation est optionnelle

Dossier 3 - Consolidation total (2,40 points)

3.1. Définir le pourcentage de contrôle. Préciser son utilité en consolidation.

Le pourcentage de contrôle représente le pourcentage de droits de vote que peut exercer la société consolidante, soit directement, soit indirectement, sur une filiale ou une participation.

La détermination du pourcentage de contrôle permet de déterminer si une société entre dans le périmètre de consolidation et permet de définir le type de contrôle qu'exerce la société consolidante.

Le pourcentage de contrôle est égal à la sommation des droits de vote détenus par les sociétés détentrices de ses titres et placées sous le contrôle de la société mère.

3.2. Dans l'hypothèse 1, indiquer la nature du contrôle et la méthode de consolidation.

Le contrôle exclusif est le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une entreprise afin de tirer avantage de ses activités. Le contrôle exclusif existe, lorsqu'une société a désigné pendant 2 exercices consécutifs la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance d'une autre société. Dans ce cas la méthode de consolidation à retenir est **l'intégration globale**.

3.3. Dans l'hypothèse 2, indiquer la nature du contrôle et la méthode de consolidation.

La société Alba détient 30 % des droits de vote. On considère que 20 % au moins des droits de vote doivent être détenus directement ou indirectement par le groupe, pour détenir le pouvoir de participer aux politiques financières et opérationnelles d'une entreprise sans en détenir le contrôle. Ici le contrôle exclusif est détenu par la société Dor.

L'influence notable peut également s'exercer grâce à une représentation dans les organes de direction ou de surveillance, par un échange de personnel de direction ou par l'existence de liens de dépendance technique. La société ALBA possède donc **une influence notable** sur la société LAND. La méthode de consolidation à retenir est la **mise en équivalence**.

3.4. Présenter le bilan consolidé ou les modifications à apporter au bilan d'Alba, dans les deux hypothèses précédentes.

Bilan consolidé Hypothèse 1

ACTIF		PASSIF	
Actifs divers	345 000	Capital	100 000
Titres de participation		Réserves	89 000
		Résultat	21 200
		Dettes	76 000
		Int minoritaires (capital + réserves)	56 000
		Int.minoritaires (résultat)	2 800
Totaux	345 000	Totaux	345 000

NB : Les intérêts minoritaires peuvent être regroupés pour 58 800

Bilan ALBA Hypothèse 2 avec titres Land mis en équivalence

ACTIF		PASSIF	
Actifs divers	245 000	Capital	100 000
Titres mis en équivalence	25 200	Réserves	89 000
		Résultat	21 200
		Dettes	60 000
Totaux	270 200	Totaux	270 200

Voici les écritures dans l'hypothèse 1. Elles ne sont pas demandées et donc ne génèrent pas de points.

Réserves Alba	80 000	
Résultat Alba	20 000	
Réserves consolidées		80 000
Résultat consolidé		20 000
<i>Virements dans les comptes consolidés</i>		
Capital Land	50 000	
Réserves Land	30 000	
Résultat Land	4 000	
Titres de participation Land		15 000
Réserves consolidées		9 000
Résultat consolidé		1 200
Intérêts minoritaires - Capitaux propres		56 000
Intérêts minoritaires – Résultat		2 800
<i>Partage des capitaux propres de LAND</i>		

Voici les écritures dans l'hypothèse 2. Elles ne sont pas demandées et donc ne génèrent pas de points.

Titres consolidés par mise en équivalence	25 200	
Titres de participation Land		15 000
Réserves consolidées		9 000
Résultat consolidé		1 200
<i>Mise en équivalence des titres Land</i>		

Dossier 4 - Variations du capital total (4,20 points)

4.1. Enregistrer la diminution du capital de la société DIN en tenant compte des éléments suivants :

- réduction du capital à raison d'une action sur deux ;
- solde des comptes « report à nouveau » et « résultat » ;
- prélèvement sur les réserves pour compléter l'assainissement.

Montant des pertes: report à nouveau	550 000
Déficit au 30 juin N :	1 250 000
	1 800 000
Le capital est réduit : 1 action sur deux soit	750 000
Le complément de perte est prélevé sur les réserves $185\ 000 - 1\ 050\ 000 = - 865\ 000$	1 050 000

Les réserves sont insuffisantes donc mise en report à nouveau débiteur : 865 000

101	Capital	750 000	
106	Réserves	185 000	
119	Report à nouveau N	865 000	
119	Report à nouveau N-1		550 000
129	Résultat de l'exercice (perte)		1 250 000
	<i>Réduction de capital</i>		

N.B. Il n'était pas demandé au candidat de donner un avis sur le déficit et la procédure à suivre en cas de capitaux propres inférieurs à la moitié du capital social.

4.2. Présenter les modalités de l'augmentation de capital qui suit la réduction du capital.

Avant l'opération, 15 000 actions existent. 50 % de ces actions sont annulées. Il reste 7 500 actions.

La société TON a exprimé un souhait : détenir 70 % des actions après augmentation.

Les 7 500 actions représentent donc 30 % du futur capital. Soit un futur capital de $7\ 500 / 0,3 = 25\ 000$ actions)

4.3. Enregistrer l'augmentation de capital. Retrouver le montant de 17 500 actions.

L'augmentation sera de : $7\ 500 \times 0,7 / 0,3 = 17\ 500$ actions. (ou $25\ 000 - 7\ 500 = 17\ 500$)

456	Société TON	1 750 000	
101	Capital		1 750 000
	<i>17 500 x 100</i>		

4.4. Déterminer la nouvelle répartition du capital entre les actionnaires après l'opération.

Actionnaires	Nombre d'actions			Pourcentage de contrôle
	avant réduction	après réduction	après augmentation	
A	14 000	7 000	7 000	28%
B	600	300	300	1,2%
C	300	150	150	0,6%
D	100	50	50	0,2%
TON			17 500	70%
	15 000	7 500	25 000	100%

Dossier 5 - Crédit – bail immobilier (4,60 points)

5.1. Enregistrer les écritures relatives au règlement des redevances de l'exercice N.

	1/02/N			
6125	Redevances de crédit-bail immobilier		36 000	
44566	État, TVA déductible sur autres biens et services		7 200	
512	Banques			43 200
	<i>Contrat de crédit-bail, paiement de la 1^{re} redevance</i>			
	1/08/N			
6125	Redevances de crédit-bail immobilier		36 000	
4566	État, TVA déductible sur autres biens et services		7 200	
512	Banques			43 200
	<i>Contrat de crédit-bail, paiement de la 2^e redevance</i>			

5.2. Enregistrer l'écriture nécessaire au 31/12/N.

	31/12/N			
486	Charges constatées d'avance		6 000	
6125	Redevance de crédit-bail immobilier			6 000
	<i>36 000 x 1/6</i>			

5.3. Indiquer et expliquer brièvement le principe comptable à l'origine de l'écriture enregistrée dans la question 5.2.

Principe d'indépendance des exercices : seule la charge de l'exercice N doit être enregistrée. Une redevance semestrielle a été comptabilisée le 1/08/N. Un mois de redevance a donc été enregistré à l'avance.

5.4. Présenter les informations à présenter en annexe au 31/12/N en détaillant les calculs à l'aide du tableau

Postes du bilan	V O	Redevances		Amortissements		Redevances restant à payer			Prix d'achat
		Cumulées	De l'exercice	Cumuls	De l'exercice	À - d'un an	A + d' 1 an et à - de 5 ans	A + de 5 ans	
		<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>
Ensemble immobilier	520 000	0	72 000	0	22 000	72 000	288 000	288 000	190 000

1. Redevances déjà versées au cours des exercices précédents : 0
2. Redevances versées dans l'exercice : $2 \times 36\ 000$
3. Dotations théoriques déjà pratiquées à l'ouverture de l'exercice : 0
4. Dotation théorique de l'ex. : $(\text{construction } 520\ 000 - 40\ 000 = 480\ 000) / 20 \times 11/12 = 22\ 000$
5. $2 \times 36\ 000$
6. Échéance des 4 années suivantes : $4 \times 2 \times 36\ 000$
7. $4 \times 2 \times 36\ 000$
8. cf. sujet

5.5. Présenter l'écriture nécessaire lors de la levée de l'option en expliquant la ventilation du prix d'acquisition entre terrain et construction.

L'ensemble immobilier est inscrit à l'actif de l'entreprise lors de la levée de l'option. Le prix d'acquisition 190 000 € doit être ventilé entre le terrain et la construction :

- le prix est d'abord affecté au terrain, dans la limite de sa valeur d'origine : 40 000 €
- le solde est considéré comme constituant le prix d'achat de la construction : 150 000 €

		1/02/N+10	
211	Terrains	40 000,00	190 000,00
213	Constructions	150 000,00	
512	Banque		
	<i>Crédit-bail immobilier - Levée de l'option</i>		

On acceptera aussi l'écriture suivante :

		1/02/N+10	
211	Terrains	40 000,00	190 000,00
213	Constructions	240 000,00	
512	Banque		
778	Produits exceptionnels	90 000,00	
	<i>Crédit-bail immobilier - Levée de l'option</i>		

5.6. Rappeler les règles fiscales concernant le crédit-bail immobilier.

Le régime fiscal du crédit-bail immobilier peut entraîner la constatation d'une **provision pour impôts**.

Sur le plan fiscal, lors de la levée de l'option d'achat, une fraction des loyers antérieurement déduits peuvent être **réintégrés** dans les résultats imposables du locataire, **lorsque le prix de levée de l'option d'achat est inférieur à la valeur résiduelle de l'ensemble immobilier**. Il en résulte une charge importante d'impôt que l'entreprise peut avoir **provisionné** pendant toute la période de location par application du principe de prudence.

a) Déterminer la réintégration fiscale à effectuer à la levée de l'option d'achat.

Terrain:		40 000
Construction:	480 000	
- Amortissements : $480\,000 \times 10/20 =$	- 240 000	
	<u>240 000</u>	<u>240 000</u>
	Total VNC	280 000

Réintégration fiscale : $280\,000 - 190\,000 = 90\,000$

b) Présenter les écritures d'amortissement au 31/12/ N+10 en tenant compte des règles fiscales à appliquer.

En comptabilité, l'**amortissement pour dépréciation est calculé sur le coût d'acquisition** c'est-à-dire le prix de levée de l'option. **En fiscalité, l'amortissement déductible est calculé sur la valeur résiduelle**. La différence entre l'amortissement fiscal et l'amortissement économique et comptabilisé en **amortissements dérogatoires**.

	31/12/N+10		
68112 2813	Dotations aux amortissements des constructions Amortissements des constructions <i>150 000/10 x 11/12</i>	13 750	13 750
	31/12/N+10		
68725 145	Dotations aux amortissements dérogatoires Amortissements dérogatoires <i>90 000 x 1/10 x 11/12</i> <i>Ou (240 000/10x11/12)-13 750= 8 250</i>	8 250	8 250

Suivant l'écriture passée à la question 5.5, on acceptera aussi l'écriture suivante :

	31/12/N+10		
68112 2813	Dotations aux amortissements des constructions Amortissements des constructions <i>240 000/10 x 11/12</i>	22 000	22 000

le cnam
intec