

Sujet type d'examen 5

Dossier 1

1. Rappeler la définition d'un actif d'un actif et d'un passif ainsi que leurs critères d'identification.

Art. 211-1 : « Un actif est un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'évènements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs. »

Cette définition signifie que pour constater un actif, il faut vérifier que toutes les conditions sont remplies. L'élément :

- fait partie du patrimoine de l'entité ;
- est contrôlée par cette entité ;
- est source d'avantages économiques futurs, directement ou indirectement.

Art. 321-1 : « Un passif 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. L'ensemble de ces éléments est dénommé passif externe. »

Les conditions de comptabilisation d'un passif sont donc :

- l'existence d'une obligation à l'égard d'un tiers à la clôture ;
- une sortie de ressources certaine ou probable à la date d'établissement des comptes et sans contrepartie au moins équivalente attendue ;
- la possibilité de l'estimer avec une fiabilité suffisante.

2. Quelles sont les règles de comptabilisation de l'engagement de remise en état du site ?

L'engagement de remise en état d'un site est une provision pour charges qui répond à la définition d'un passif :

- obligation à l'égard d'un tiers : celui-ci n'est pas individualisé, l'engagement concerne la population ;
- elle se traduira par une sortie de ressources quand les travaux seront effectués ;
- elle est sans contrepartie attendue, car elle résulte de l'activité passée.

Le montant et l'échéance n'étant pas connu de façon certaine ce passif constitue une provision

La contrepartie de cette provision est un actif, car :

- la remise en état est un composant de la valeur de la raffinerie que la société contrôle : elle doit tout mettre en œuvre pour faire face à cet engagement ;

CORRIGÉ

- il est source d'avantages économiques au sens où, en son absence et compte tenu de l'exigence réglementaire liée au respect de l'environnement, la raffinerie ne pourrait pas mener son exploitation.

3. Rappeler le mode d'évaluation de la remise en état du site et présenter les écritures relatives à la remise en état du site au 31/12/N et au 31/12/N+1.

Une provision est évaluée à la meilleure estimation des sorties de ressources. Dans le cas d'une provision dont l'échéance est éloignée dans le temps, il est nécessaire de calculer la valeur actualisée de la sortie de ressources. Le montant de la provision est revu chaque année en fonction de l'évolution des hypothèses retenues et de la désactualisation.

La révision du coût modifie la valeur de l'actif et le plan d'amortissement est modifié de façon prospective.

L'impact de la désactualisation est constaté dans les charges financières.

Ici le flux interviendra dans 20 ans, l'évaluation de 30M € doit être ramenée à sa valeur actuelle par la formule d'actualisation au taux de 6 % : $30M \text{ €} / (1 + 6\%)^{20} = 9\,354\,142 \text{ €}$

Cet actif est enregistré le 31/12/N.

Écritures comptables

			Débit	Crédit
31/12/N				
215		Installation technique – remise en état	9 354 142	
	1581	Provisions pour remise en état		9 354 142
<i>Actif de remise en état du site</i>				

Au 31/12/N+1:

- L'amortissement annuel de l'actif, en linéaire sur 20 ans : $9\,354\,142 \text{ €} / 20 = 467\,707 \text{ €}$
- Le coût financier égal à la désactualisation du montant de l'année précédente : $9\,354\,142 \text{ €} \times 6\% = 561\,249 \text{ €}$; il s'ajoute à la provision.

31/12/N+1				
681		Dotation aux amortissements	467 707	
	2815	Amortissement des installations – remise en état		467 707
<i>Amortissement annuel de l'actif de remise en état du site</i>				
668		Autres charges financières	561 249	
	1581	Provisions pour remise en état		561 249
<i>Charges liées à la désactualisation de la provision pour remise en état</i>				

4. Expliquer dans quelle mesure la révision du coût en N+2 a un impact sur la comptabilisation de la remise en état du site.

L'estimation du coût de la remise en état a été modifiée ; il faut ajuster la valeur de la provision, en calculant la valeur actualisée sur 18 ans du nouveau montant.

CORRIGÉ

Nouveau montant actualisé : $35M \text{ €} / (1 + 6 \%)^{18} = 12\,262\,033 \text{ €}$

Montant de la provision avant révision de l'évaluation du coût de la remise en état :

$$9\,354\,142 + (561\,249 \times 2) = 10\,476\,640 \text{ €}$$

Il est nécessaire d'ajouter de la provision pour remise en état du site la somme de : $12\,262\,033 \text{ €} - 10\,476\,640 \text{ €} = 1\,785\,393 \text{ €}$.

La contrepartie de l'augmentation de la provision est l'augmentation de l'actif correspondant qui sera amorti sur les années qui restent à courir.

La valeur nette comptable de la remise en état avant révision s'élève à : $9\,354\,142 - (467\,707 \times 2) = 8\,418\,728 \text{ €}$.

La nouvelle dotation aux amortissements s'élève à : $12\,262\,033 / 18 = 681\,224 \text{ €}$, à compter de l'exercice N+3.

L'augmentation du coût de la remise en état du site peut constituer un indice de perte de valeur qui nécessiterait la mise en œuvre d'un test de dépréciation.

Complément de corrigé : les écritures comptables qui ne sont pas demandées dans ce cas.

		31/12/N+2		
215		Installation technique - Remise en	1 785 393	
	1581	Provisions pour remise en état		1 785 393
<i>Ajustement du coût de la remise en état</i>				
681		dotation aux amortissements	467 707	
	1581	Provisions pour remise en état		467 707
<i>Charges liées à la désactualisation de la provision pour remise en état</i>				
668		Autres charges financières	561 249	
	1581	Provisions pour remise en état		561 249
<i>Charges liées à la désactualisation de la provision pour remise en état</i>				

Dossier 2

1. Rappeler à quelles conditions des coûts de recherche et développement peuvent être activés. Sont-elles respectées pour le projet Autan ?

Pour activer des coûts d'un projet de recherche et développement, il est nécessaire que le projet remplisse les conditions suivantes :

- faisabilité technique nécessaire à l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente ;
- intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de la mettre en service ou de la vendre ;
- la capacité à mettre en service ou à vendre l'immobilisation incorporelle ;
- elle génère des avantages économiques futurs probables (par exemple existence d'un marché ou utilité en interne) ;
- disponibilité de ressources techniques, financières et autres, appropriées pour achever le développement et mettre en service ou vendre l'immobilisation incorporelle ;
- capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au

CORRIGÉ

cours de son développement.

L'énoncé est explicite sur l'avancement du projet : le projet est nettement individualisé, il ne fait aucun doute qu'il sera achevé et donnera lieu à une commercialisation, l'entité dispose d'outils appropriés pour évaluer de manière fiable les coûts afférents. Il pourra donc faire l'objet d'une immobilisation en frais de recherche et développement.

2. Quelles sont les méthodes comptables applicables à la comptabilisation des frais de recherche et développement ? Préciser si l'une d'entre elles est une méthode de référence.

Les frais de recherche sont toujours comptabilisés en charges.

Deux méthodes comptables sont autorisées pour comptabiliser les frais de développement :

- l'enregistrement en immobilisation, méthode de référence ;
- le maintien en charges des coûts engagés.

3. Déterminer la valeur de l'immobilisation en N+2.

Les charges à immobiliser incluent tous les coûts pouvant être directement rattachés au projet Autan. Doivent donc être exclus :

- les frais administratifs généraux ;
- les frais de formation car ils ne sont pas spécifiquement rattachés au projet Autan.

En N+2, va s'ajouter en immobilisation en cours 1 100 k€ :

Nature des dépenses (k€)	Montant
Conception d'outils	800
Tests de pré-production	300
Total	1 100

4. Enregistrer les écritures d'inventaire liées au projet au 31/12/N+2.

Le projet n'étant pas encore terminé, les frais engagés sont constatés en immobilisations en cours. Les frais ont été comptabilisés en charge tout au long de l'année, l'activation a pour contrepartie le compte 721 Production immobilisée (immobilisation incorporelle).

Écritures comptables

			Débit	Crédit
20/12/N+2				
213		Immobilisations en cours	1 100	
	721	Production immobilisée		1 100
<i>Immobilisation en cours du projet Autan</i>				

Dossier 3

1. Rappeler les méthodes de comptabilisation des contrats à long terme prévues par le règlement 2014-03, en précisant les justifications qui sous-tendent chacune d'entre elles. Indiquer la méthode de référence prévue par le règlement 2014-03.

Les deux méthodes de comptabilisation des contrats à long terme sont la méthode à l'achèvement et la méthode à l'avancement.

- **méthode à l'achèvement** : le chiffre d'affaires et le résultat ne sont comptabilisés que lorsque le contrat est achevé. Selon cette méthode, les contrats à long terme sont comptabilisés comme toute production, en constatant à la clôture un stock d'en-cours. Cette méthode correspond à l'application du principe de prudence : les produits sont comptabilisés quand ils sont réalisés, c'est-à-dire à la fin du contrat.
- **méthode à l'avancement** : le chiffre d'affaires et le résultat sont comptabilisés au fur et à mesure de l'avancement du contrat. Cette méthode permet de donner une image fidèle du résultat et de la performance de l'entité plus proche de la réalité économique. Elle ne peut être utilisée que si toutes les données sont évaluées de façon fiable.

Aucune de ces deux méthodes n'est une méthode de référence. Elles sont présentées à l'article 622-2 du PCG.

2. Rappeler les critères énoncés par le règlement 2014-03 qui permettent de qualifier l'estimation du résultat d'un contrat à long terme de fiable.

Méthode : Il n'est pas obligatoire de connaître ces critères par cœur, la réponse peut être donnée avec les propres mots du candidat. Les mots clés doivent être connus. Par simplification, le texte du PCG est repris dans la réponse type.

« La capacité à **estimer de façon fiable** le résultat à terminaison repose sur les trois critères suivants :

- la possibilité d'identifier clairement le montant total des **produits** du contrat,
- la possibilité d'identifier clairement le montant total des **coûts imputables** au contrat,
- l'existence **d'outils de gestion**, de comptabilité analytique et de contrôle interne permettant de valider le pourcentage d'avancement et de réviser, au fur et à mesure de l'avancement, les estimations de charges, de produits et de résultat. »

Il s'agit de l'article 622-5 du PCG.

3. Quels sont les méthodes et outils qu'une entreprise peut utiliser pour déterminer le pourcentage d'avancement d'un contrat à long terme ?

Les méthodes retenues dans le règlement 2014-03 pour déterminer le pourcentage d'avancement à la clôture d'un exercice, sont :

- le rapport entre les coûts engagés durant l'exercice et les coûts prévus jusqu'à l'achèvement, ou ;
- des mesures physiques ou des études spécifiques qui déterminent la part des travaux effectués rapportée à la totalité du projet.

La réponse reprend les termes de l'avis du CNC n°99-10 relatif aux contrats à long terme.

CORRIGÉ

Le suivi des coûts engagés peut être effectué par la mise en place d'une comptabilité analytique.

Si le pourcentage d'avancement est déterminé par rapport à des critères physiques, des dossiers techniques, des états d'avancement des travaux, éventuellement par tranche, validés par le client seront utilisés.

4. Calculer le résultat final du contrat selon les hypothèses retenues.

Le montant total des dépenses prévues pour le contrat, s'élève à 5 000 k€ ; le prix de vente de 6 000 k€ permet de dégager un résultat bénéficiaire de 1 000 k€.

5. Enregistrer les écritures d'inventaire relatives au contrat au 31/12/N+3 en appliquant la méthode à l'avancement.

Pour enregistrer le contrat selon la méthode à l'avancement, il est nécessaire d'établir le pourcentage d'avancement du contrat d'après les dépenses engagées par rapport aux dépenses totales prévues.

Au 31/12/N+3, sur un total de coûts de 5 000 k€, 2 000 k€ ont été engagées : le taux d'avancement s'élève à : $(2\,000 / 5\,000) = 40\%$.

Les produits de l'exercice N+3 s'élèvent à : $6\,000\text{ k€} \times 40\% = 2\,400\text{ k€}$.

Enregistrements comptables (k€)

			Débit	Crédit
31/12/N+3				
701		Vente de produits finis		900
44587		TVA à régulariser		180
<i>Complément sur le contrat X</i>				

6. En supposant que le plan prévisionnel a été respecté, quelles sont les écritures comptables relatives à la vente du contrat à enregistrer en N+4 ?

Les écritures d'inventaire sont contrepassées au 01/01/N+4.

La facture du solde est émise et comptabilisée le 31/12/N+4, pour un montant de $6\,000 - 1\,500 = 4\,500$.

Enregistrements comptables (k€)

			Débit	Crédit
01/01/N+4				
701		Vente de produits finis	900	
44587		TVA collectée à régulariser	180	
	418	Client – Facture à établir		1 080
<i>Contrepassation de l'écriture d'inventaire</i>				
31/12/N+4				
411		Client	5 400	
	701	Vente de produits finis		4 500
	44571	TVA collectée		900
<i>Facturation du solde du contrat</i>				

7. Mettre en évidence le résultat dégagé par le contrat en N+3 et N+4 à l'aide des écritures des questions précédentes.

Le décompte des charges et des produits enregistrés pour les années 2014 et 2015 est le suivant :

2014		2015	
Charges : 2.000	Produits : 2.400	Charges : 3.000	Produits : 4 500 - 900
Résultat 400		Résultat 600	

Le résultat total du contrat a bien été constaté sur les 2 exercices, en N+3 à hauteur de l'avancement de 40 % et pour le solde de 60 % en N+4.

Dossier 4

1. Qu'appelle-t-on normes IFRS ? Sont-elles applicables en France ?

Les normes IFRS (*International Financial Reporting Standard*) sont des **normes comptables internationales** publiées par l'IASB (*International Accounting Standard Board*).

Pour toutes les sociétés de l'UE, depuis le 01/01/2005, **les sociétés cotées sur un marché réglementé** de l'Union Européenne (UE) doivent utiliser ces normes pour **leurs comptes consolidés**.

En France, les sociétés non cotées peuvent, sur option, appliquer les normes IFRS pour leurs comptes consolidés.

2. Présenter les organismes intervenant dans le processus d'adoption d'une norme IFRS en Europe (UE), en précisant leur rôle.

L'adoption d'une norme IFRS par les autorités européennes passe par plusieurs étapes et organismes :

- **L'EFRAG** (*European Financial Reporting Advisory Group*) : il s'agit d'un organisme composé de professionnels de la comptabilité, qui conseille la Commission Européenne ; il donne **un avis technique** sur les normes et interprétations de l'IASB, avant leur adoption.
- **L'ARC** (*Accounting Regulatory Committee* ou Comité de la Réglementation Comptable Européen - CRCE) : il est composé des représentants des états membres et rend des **avis sur l'adoption** des normes et interprétations IFRS sur la base des avis techniques de l'EFRAG.

Seules les normes ayant franchi ces étapes sont adoptées par l'UE, par voie de règlement du Parlement Européen et de la Commission Européenne.

L'avis technique donné par l'EFRAG porte essentiellement sur la compatibilité des normes avec les directives comptables. L'avis de l'ARC porte sur l'opportunité de l'adoption d'une norme, c'est une instance politique.

Dossier 5

1. Quelles sont les règles de comptabilisation des événements postérieurs à la clôture ?

Le règlement 2014-03 a retenu plusieurs situations.

En application du principe de séparation des exercices et du principe de prudence, sont comptabilisés dans les comptes de l'exercice clos tous les événements qui se sont produits au cours de l'exercice, même s'ils ne sont connus qu'après et jusqu'à la date d'arrêté des comptes par le conseil d'administration. Seuls les événements remettant en cause la continuité d'exploitation peuvent être pris en compte postérieurement à l'arrêté des comptes : convocation d'un nouveau conseil d'administration.

Les événements survenus après la date de clôture et ayant un lien prépondérant avec l'exercice clos sont pris en compte : défaillance d'un client, par exemple.

Les autres événements remettant en cause la continuité d'exploitation ne donnent pas lieu à un enregistrement comptable, ils sont mentionnés dans l'annexe des comptes annuels et dans le rapport de gestion.

2. Pour chacune des situations présentées, que faut-il comptabiliser ?

1. Évaluation des stocks de produits finis

La baisse des prix constatée début N+1 a un lien prépondérant avec l'exercice clos, la dépréciation doit être complétée de $700\,000 - 60\,000 = 610\,000$ €.

2. Sinistre

Le sinistre est survenu en février, c'est un événement de l'exercice N+1 qui ne doit pas être pris en compte en N. Un ralentissement de l'activité est très probable, aucune information ne permet de conclure à une remise en cause de la continuité d'exploitation. Pas d'écriture en N.

3. Litige

La condamnation à verser une indemnité de 140 K€ a un lien prépondérant avec l'exercice clos. Le litige étant né en N, début mars, les comptes ne sont pas encore arrêtés par le conseil d'administration, il faudra constater une dette de 140 K€ et annuler la provision (l'incertitude est levée).

3. Le rapport de gestion doit-il mentionner ces événements ?

Le rapport de gestion doit mentionner tous les événements significatifs qui expliquent le résultat de l'exercice : la dépréciation du stock de produits finis et la condamnation à verser des dommages et intérêts devront être mentionnés.

Le rapport de gestion présente également les perspectives d'avenir ; le sinistre se traduisant par un ralentissement de l'activité devra être mentionné.