



## SESSION 2009

### UE10 - COMPTABILITÉ APPROFONDIE

Durée de l'épreuve : 3 heures - coefficient : 1

**Document autorisé :**

Liste des comptes du plan comptable général, à l'exclusion de toute autre information.

**Matériel autorisé :**

**Aucun matériel n'est autorisé.** En conséquence, tout usage d'une calculatrice est **INTERDIT** et constituerait une fraude (le sujet est adapté à cette interdiction).

**Document remis au candidat :**

**Le sujet comporte 8 pages numérotées de 1/8 à 8/8.**

Il vous est demandé de vérifier que le sujet est complet dès sa mise à votre disposition.

*Le sujet se présente sous la forme de 3 dossiers indépendants*

Page de garde.....	page 1
Présentation du sujet .....	page 2
DOSSIER 1 -Augmentation de capital .....	(5,5 points) ..... page 2
DOSSIER 2 - Normalisation et difficultés comptables .....	(11,5 points)..... page 3
DOSSIER 3 - Comptabilité d'une association .....	(3 points)..... page 4

*Le sujet comporte les annexes suivantes*

**DOSSIER 1**

Annexe 1 - Informations concernant l'augmentation de capital de la société MICROCHIR .....page 5

**DOSSIER 2**

Annexe 2 - Informations concernant les opérations en devises .....page 5

Annexe 3 - Informations concernant la provision pour hausse des prix de la SA Microchir.....page 6

Annexe 4 - Informations concernant l'abandon de créances .....page 6

**DOSSIER 3**

Annexe 5 - Opérations avec une association.....page 7

Annexe 6 - Extrait du règlement n°99-01 du 16 février 1999 relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des associations et fondations modifié par le règlement n°2004-12

du 23 novembre 2004 du CRC.....page 7

Annexe 7 - Extrait du plan comptable des associations limité aux comptes spécifiques.....page 8

**AVERTISSEMENT**

**Si le texte du sujet, de ses questions ou de ses annexes, vous conduit à formuler une ou plusieurs hypothèses, il vous est demandé de la (ou les) mentionner explicitement dans votre copie.**

## SUJET

*Il vous est demandé d'apporter un soin particulier à la présentation de votre copie.  
Toute information calculée devra être justifiée.  
Les écritures comptables devront comporter les numéros et les noms des comptes et un libellé.*

La société anonyme MICROCHIR, non cotée, créée en 1985 conçoit et fabrique du matériel chirurgical de haute précision : instruments de microchirurgie en acier inoxydable et également en titane (ciseaux, pinces, crochets....).

La société Microchir poursuit une stratégie offensive afin de rester un des leaders du marché de la chirurgie ophtalmologique. Elle est positionnée sur un marché mondial en forte croissance, sur lequel les conditions d'accès sont très fortement liées à l'avance technologique et par conséquent à la recherche.

La société Microchir ainsi que les autres entités décrites dans le sujet clôturent leur exercice comptable le 31 décembre de chaque année.

### DOSSIER 1 - AUGMENTATION DE CAPITAL

Depuis quelques années, la société Microchir cherche à se diversifier dans les technologies de pointe et à se positionner sur le marché international.

En 2005, elle a eu besoin de capitaux et une augmentation de capital a été proposée aux actionnaires.

#### Travail à faire

A l'aide de l'*annexe 1*,

- 1. Préciser les limites entre lesquelles le prix d'émission doit se situer en cas d'augmentation de capital.**
- 2. Retrouver le prix d'émission relatif à l'augmentation de capital de 2005.**
- 3. Indiquer la fraction du capital appelée en 2005. Correspond-elle au minimum légal ?**
- 4. Enregistrer toutes les écritures qui devront être passées chez Microchir en janvier 2009.**
- 5. Rappeler les différentes méthodes d'enregistrement des frais d'augmentation de capital et indiquer la méthode préférentielle prévue par le Plan comptable général (règlement CRC 99-03).**
- 6. Enregistrer l'écriture nécessaire au 31 décembre 2008 relative aux frais d'augmentation de capital. Indiquer jusqu'à quelle date il devra être procédé à cet enregistrement.**
- 7. En quelques lignes, rappeler la signification du droit préférentiel de souscription du point de vue des anciens et nouveaux actionnaires. Quel est le nombre d'actions acquises par la SARL Ophtalmy en 2005 ?**
- 8. Dans la comptabilité de la SARL Ophtalmy, indiquer l'écriture passée en 2005 et enregistrer les écritures qui seront nécessaire(s) en 2009.**

## DOSSIER 2 - NORMALISATION ET DIFFICULTES COMPTABLES

### Première partie - Réglementation comptable

Leader mondial sur le marché de la chirurgie ophtalmologique, la société Microchir effectue de nombreuses opérations à l'international, dont certaines vous sont restituées en annexe 2. Elle s'interroge sur l'ampleur des choix comptables qui s'offrent à elle en la matière par rapport aux différents référentiels comptables dans l'optique d'une introduction sur les marchés financiers.

#### Travail à faire

1. Un membre de l'I.A.S.B. a conclu un article de la Revue Française de Comptabilité (n°414, novembre 2008) en écrivant : « Seule une normalisation indépendante et internationale, non assujettie à une région particulière du monde, peut garder l'objectivité nécessaire ; l'organisme existe : je l'ai rencontré ».
  - 1.1. Expliciter le sigle IASB
  - 1.2. Quel est le rôle de cet organisme ?
  - 1.3. En quoi cet organisme répond-il aux critères de normalisation indépendante et internationale ?
2. Les normes internationales IAS-IFRS offrent peu d'options comptables. Selon vous, quelle en est la raison ? En est-il de même dans le Plan comptable général (règlement CRC 99-03) ?

À l'aide de l'annexe 2,

3. Quelles sont les options comptables offertes par le Plan comptable général (règlement CRC 99-03) en matière de provision pour perte de change ?
4. Quel(s) principe(s) comptable(s) peut (peuvent) être remis en cause par l'utilisation de ces options ? Pourquoi ?
5. Enregistrer pour les exercices 2008 et 2009 les écritures nécessaires relatives aux éléments cités en annexe 2 en faisant abstraction des intérêts sur emprunt.

### Deuxième partie - Provisions réglementées

Depuis de nombreuses années, la société Microchir comptabilise une provision pour hausse des prix car le prix de matières premières stratégiques peut augmenter de manière importante.

#### Travail à faire

À l'aide de l'annexe 3,

1. Donner la définition d'une provision réglementée et justifier sa comptabilisation.
2. Pourquoi les provisions réglementées sont-elles classées dans les capitaux propres ?
3. Enregistrer les écritures nécessaires relatives la provision pour hausse des prix à la clôture 2008.

## Troisième partie - Abandon de créances

La société Microchir a pris une participation dans la société Cornéplan afin de développer des programmes de recherche en matière d'implants souples cornéens. Au cours des deux dernières années, cette entreprise a dû faire face à d'importantes restructurations et a vu sa rentabilité et ses résultats se détériorer.

Afin de l'accompagner dans ses nécessaires mutations, la société Microchir ainsi qu'un autre actionnaire, la société Marvex, acceptent de renoncer à leurs créances. Ces deux entreprises n'entretiennent aucune activité de type commercial avec Cornéplan et ces abandons de créance ne constituent pas un acte anormal de gestion.

### Travail à faire

À l'aide de l'annexe 4,

1. Quel est le caractère de l'abandon de créance effectué par ces deux entreprises ?
2. Présenter les calculs nécessaires aux enregistrements comptables chez Microchir en distinguant la part fiscalement déductible.
3. Enregistrer la ou les écritures comptables chez Microchir sachant qu'elle n'enregistre en classe 6 « Charges » que la part éventuellement déductible de l'abandon.
4. La société Microchir a décidé concernant son abandon de créance de rédiger une convention incluant une clause de retour à meilleure fortune. Expliquer ce dont il s'agit et préciser les répercussions dans les états financiers que cela peut impliquer.

### DOSSIER 3 - COMPTABILITE D'UNE ASSOCIATION

L'association « Visio » intervient dans le domaine social : elle apporte une aide aux personnes atteintes des maladies de l'œil. Des comités existent dans toutes les régions.

Les ressources de l'association sont essentiellement constituées :

- de subventions des pouvoirs publics pour un montant d'environ 200 000 € ;
- d'aides d'entreprises spécialisées comme Microchir ;
- de dons des particuliers et des cotisations des adhérents.

### Travail à faire

A l'aide des annexes 5, 6 et 7 :

1. Pourquoi l'association « Visio » est-elle tenue à des obligations comptables ? Préciser lesquelles.
2. Enregistrer, opération par opération, dans la comptabilité de l'association « Visio » les informations décrites dans l'annexe 5 concernant l'année 2008.
3. L'association peut-elle distribuer aux adhérents une partie du résultat qui n'est pas sous contrôle de tiers ? Justifier votre réponse.

## Annexe 1

### Informations concernant l'augmentation de capital de la société MICROCHIR

La société MICROCHIR est une société anonyme créée en 1985 avec un capital de 600 000 € dont la valeur nominale des actions est de 100 €.

Le 1<sup>er</sup> septembre 2005, l'assemblée générale extraordinaire a décidé une augmentation de capital en numéraire dont une partie a été appelée immédiatement. Deux mille actions nouvelles ont été créées.

Les frais d'augmentation de capital ont été inscrits à l'actif pour un montant de 1 500 € ; ils sont amortis sur la durée maximale autorisée sans prorata temporis.

Un actionnaire a acquis 50 nouvelles actions et s'est libéré de sa promesse en totalité dès septembre 2005.

La SARL Ophtalmy, un laboratoire, possède depuis la création de la société 300 actions. Elle a souscrit en 2005 à l'augmentation de capital en utilisant tous ses droits préférentiels de souscription.

Le 2 janvier 2009, la société Microchir appellera le solde du capital ; tous les versements seront effectués le 30 janvier 2009.

#### **Extrait des capitaux propres du bilan de la SA MICROCHIR au 31/12/2008**

Capital social (dont versé 700 000 €)	800 000 €
Prime d'émission	240 000 €
Réserve légale	68 000 €
Autres réserves	950 000 €

## Annexe 2

### Informations concernant les opérations en devises

Le 1<sup>er</sup> décembre 2008 est réalisée une vente d'instruments de micro-chirurgie en titane au client Jefferson (Colombia, États-Unis) pour une valeur HT de 40 000 \$. La facture est libellée en dollars américains. Le règlement doit être effectué par le client en totalité le 18 janvier 2009.

Le 20 décembre 2008, le directeur comptable prévoit des variations importantes du cours du dollar et décide de se couvrir en empruntant 30 000 \$ au taux de 3 % auprès d'une banque américaine, remboursable le 18 janvier 2009.

**Il sera fait abstraction des intérêts sur l'emprunt.**

Cours du dollar américain (1 US\$ = x €)

Au 01/12/2008	0,85	Cours moyen décembre 2008	0,74
Au 20/12/2008	0,76		
Au 31/12/2008	0,70		
Au 18/01/2009	0,75	Cours moyen janvier 2009	0,72

Lecture : au 1<sup>er</sup> décembre 2008, 1 US\$ vaut 0,85 €

### Annexe 3

#### Informations concernant la provision pour hausse des prix de la SA Microchir

Le montant des dotations à cette provision comptabilisées antérieurement s'élève à :

Exercice	Dotation
2001	30 000
2002	25 000
2003	17 000
2004	7 600
2005	12 000
2006	8 000
2007	9 800

Le service comptable a calculé le montant de cette dotation pour l'exercice 2008 : 7 700 €.

### Annexe 4

#### Informations concernant l'abandon de créances

Détail des abandons consentis

Sociétés consentant l'abandon	Montant de la créance abandonnée (enregistrée en créances intra-groupe)
Microchir	54 000 €
Marvex	36 000 €

Capitaux propres de la société Cornéplan :

Capital social	200 000
Écart de réévaluation	36 000
Réserves et report à nouveau	160 000
Résultat de l'exercice	(428 000)
Provisions réglementées	12 000
Total des capitaux propres	(20 000)

Actionnaires de la SA Cornéplan :

Microchir	35 %
Marvex	15 %
Autres actionnaires	50 %

## Annexe 5

### Opérations avec une association

Opération n° 1 : une subvention de fonctionnement de 20 000 € est accordée par le conseil municipal et versée le 2 septembre 2008. Elle est exclusivement destinée à l'animation du centre de loisirs réservé aux enfants. De septembre à décembre, 2000 € ont été utilisés par mois.

Opération n°2 : l'association « Visio » prévoit d'organiser un voyage pour les adolescents en déficit visuel. Pour ce projet, une subvention (avec clause résolutoire) est accordée par le conseil général le 30 septembre 2008 ; le montant de la subvention s'élève à 15 000 €, une partie de cette subvention est versée le 10 octobre : 5 000 €. Fin décembre le projet semble compromis et risque d'être annulé.

Opération n° 3 : suite à la journée nationale de la vision du 10 décembre, l'association a reçu des dons en espèces du public pour un montant de 5 000 € et les cotisations de nouveaux adhérents pour 1 200 €.

Opération n° 4 : fin 2008, le résultat de l'association « Visio » est excédentaire de 3 200 € dont 1 200 € correspondant à un résultat sous contrôle. Le conseil d'administration décide d'affecter 1 500 € au projet associatif et 500 € en report à nouveau.

## Annexe 6

### Extrait du règlement n°99-01 du 16 février 1999 relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des associations et fondations modifié par le règlement n°2004-12 du 23 novembre 2004 du CRC

[...]

#### 2. Subventions de fonctionnement et conventions de financement

Les conventions d'attribution de subventions aux associations et fondations contiennent généralement des conditions suspensives ou résolutoires.

Une condition suspensive non levée ne permet pas d'enregistrer la subvention en produits. Par contre, la présence d'une condition résolutoire permet de constater la subvention en produits mais doit conduire l'association ou fondation à constater une provision pour reversement de subvention dès qu'il apparaît probable qu'un ou plusieurs objectifs fixés dans la condition résolutoire ne pourront être atteints. Lorsque l'association ou la fondation constate de manière définitive que ces objectifs ne pourront être atteints, une dette envers le tiers financeur est constatée dans un poste « subventions à reverser ».

[...]

Une subvention de fonctionnement accordée pour plusieurs exercices est répartie en fonction des périodes ou étapes d'attribution définies dans la convention, ou à défaut prorata temporis. La partie rattachée à des exercices futurs est inscrite en « produits constatés d'avance ».

Lorsqu'une subvention de fonctionnement inscrite, au cours de l'exercice, au compte de résultat dans les produits, n'a pu être utilisée en totalité au cours de cet exercice, l'engagement d'emploi pris par l'organisme envers le tiers financeur est inscrit en charges sous la rubrique « engagements à réaliser sur ressources affectées » (sous-compte « engagements à réaliser sur subventions attribuées ») et au passif du bilan sous le compte « fonds dédiés ».

Les sommes inscrites sous la rubrique « fonds dédiés » sont reprises en produits au compte de résultat au cours des exercices suivants, au rythme de réalisation des engagements, par le crédit du compte « report des ressources non utilisées des exercices antérieurs ».

[...]



## Annexe 7

### Extrait du plan comptable des associations limité aux comptes spécifiques

#### **10. Fonds associatifs et réserves**

- 102 Fonds associatifs sans droit de reprise
  - 1021 Valeur du patrimoine intégré
  - 1022 Fonds statutaires (à éclater en fonction des statuts)
  - 1024 Apports sans droit de reprise
  - 1025 Legs et donations avec contrepartie d'actifs immobilisés
  - 1026 Subventions d'investissement affectées à des biens renouvelables.
- 103 Fonds associatifs avec droit de reprise
  - 1034 Apports avec droit de reprise
  - 1035 Legs et donations avec contrepartie d'actifs immobilisés assortis d'une obligation ou d'une condition
  - 1036 Subventions d'investissement affectées à des biens renouvelables.
- 106 Réserves
  - 1062 Réserves indisponibles
  - 1063 Réserves statutaires ou contractuelles
  - 1064 Réserves réglementées
  - 1068 Autres réserves (dont réserves pour projet associatif)

#### **11. Éléments en instance d'affectation**

- 110 Report à nouveau (solde créditeur)
- 115 Résultats sous contrôle de tiers financeurs
- 119 Report à nouveau (solde débiteur)

#### **12. Résultat net de l'exercice (excédent ou déficit)**

- 120 Résultat de l'exercice (excédent)
- 129 Résultat de l'exercice (déficit)

#### **13. Subventions d'investissement affectées à des biens non renouvelables**

- 131 Subventions d'investissement (renouvelables)
- 138 Autres subventions d'investissement
- 139 Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat

#### **15. Provisions pour risques et charges**

- 151 Provisions pour risques
  - 1516 Provisions pour risques d'emploi
  - 1518 Autres provisions pour risques

#### **19. Fonds dédiés**

- 194 Fonds dédiés sur subventions de fonctionnement
- 195 Fonds dédiés sur dons manuels affectés
- 197 Fonds dédiés sur legs et donations affectés

#### **Classes 6 et 7**

- 689 Engagements à réaliser sur ressources affectées
  - 6894 Engagements à réaliser sur subventions attribuées
  - 6895 Engagements à réaliser sur dons manuels affectés
  - 6897 Engagements à réaliser sur legs et donations affectés
- 754 Collectes
- 756 Cotisations
- 757 Quote-part d'éléments du fonds associatif virée au compte de résultat
  - 7571 Quote-part de subventions d'investissement (renouvelables) virée au compte de résultat
  - 7573 Quote-part des apports virée au compte de résultat
- 789 Report des ressources non utilisées des exercices antérieurs