DIPLÔME DE COMPTABILITÉ ET DE GESTION

UE 10 – COMPTABILITÉ APPROFONDIE

SESSION 2025

Éléments indicatifs de corrigé

DOSSIER 1 – GESTION DES IMMOBILISATIONS
Base documentaire : documents 1 à 3

Mission 1 : production des immobilisations.

1.1 Vérifier que la machine-outil remplit les critères de définition et d'activation d'un actif.

Selon l'article 211-1 du PCG, 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.

La machine-outil remplit bien les critères de définition d'un actif. En effet, elle est :

- identifiable, car elle a une substance physique ;
- contrôlée par l'entité, car la machine-outil va permettra d'améliorer l'efficacité du processus de fabrication de la SAS BREZA, qui contrôlera ainsi les avantages économiques générés et supportera les risques liés à l'utilisation et l'entretien de la machine ;
- porteuse d'avantages économiques futurs, car la machine permettra d'améliorer l'efficacité et la précision de ses processus de fabrication.

En application de l'article 212-1 du PCG, pour être comptabilisée à l'actif, la machine-outil doit par ailleurs remplir les deux conditions suivantes :

- la probabilité pour l'entité de bénéficier des avantages économiques futurs générés par l'actif ;
- son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

En l'espèce, ces conditions sont remplies puisque :

- de par les études de faisabilité et la mise en service de la machine, la SAS BREZA devrait bénéficier des avantages économiques futurs attendus ;
- son coût peut être déterminé de manière fiable grâce aux données issues de la comptabilité analytique.

1.2 Identifier et justifier la catégorie d'actif dont relève la machine.

Selon l'article 211-6 du PCG, une immobilisation corporelle est un actif physique détenu, soit pour être utilisé dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loué à des tiers, soit à des fins de gestion interne et dont l'entité attend qu'il soit utilisé au-delà de l'exercice en cours.

La machine-outil remplit bien les critères de définition d'une immobilisation corporelle. En effet :

- il s'agit bien d'un actif physique (cf. question 1.1) ;
- elle sera utilisée pour la production et pour une durée de 10 ans pour la structure et 5 ans pour le module de contrôle.

1.3 À partir de l'écriture comptabilisée au 31/12/2023 :
- **justifier le montant reconnu à l'actif ;**
- **justifier l'utilisation d'un compte de produits.**

<u>Justification du montant reconnu à l'actif</u>

Selon l'article 213-1 du PCG, les actifs produits par l'entité sont comptabilisés à leur coût de production.

Le coût de production est égal au coût d'acquisition des matières consommées augmenté des autres coûts engagés, au cours des opérations de production, c'est-à-dire des charges directes et indirectes qui peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien ou du service.

Les coûts administratifs et les autres frais généraux sont exclus du coût de l'immobilisation.

Pour la machine-outil, le coût à porter en immobilisation en cours au 31 décembre 2023 intègre donc les matières consommées et les charges directes, pour la structure et le module de contrôle :

	Structure métallique intelligente	**Module de contrôle**
Matières consommées	120 000	15 000
Charges directes	35 000	8 000
Quote-part frais d'administration générale	Exclue	Exclue
Coût 2023	**155 000**	**23 000**

Soit un total pour l'ensemble de : 155 000 + 23 000 = 178 000 €.

Justification de l'utilisation d'un compte de produits

Le PCG précise (Article 512-1) que les produits comprennent la production immobilisée. La SAS BREZA a bien produit une immobilisation corporelle, provoquant l'augmentation de son patrimoine.

L'utilisation d'un compte de produits pour la comptabilisation de la production de la machine permet de compenser les charges déjà comptabilisées pour sa fabrication (matières premières, main d'œuvre, etc.). En enregistrant un produit, l'entreprise neutralise ainsi l'impact de ces charges sur le résultat, ce qui permet de les inscrire en immobilisation au bilan.
Accepter toute réponse pertinente (rattachement des charges et des produits, indépendance des exercices comptables…)

1.4 Justifier l'application d'une approche par composants pour la comptabilisation de la machine-outil.

Selon l'article 214-9 du PCG, les éléments principaux d'immobilisations corporelles devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers, ayant des utilisations différentes ou procurant des avantages économiques à l'entité selon un rythme différent et nécessitant l'utilisation de taux ou de modes d'amortissement propres, doivent être comptabilisés séparément dès l'origine et lors des remplacements.
Le composant doit être significatif.

En l'espèce, la machine doit être décomposée car :

- le module de contrôle doit faire l'objet d'un remplacement à intervalles réguliers, au bout de 5 ans ;
- la structure métallique procurera des avantages économiques futurs sur une durée de 10 ans, contre 5 ans pour le module de contrôle ;
- le module de contrôle représente 1/6ème de la valeur totale de l'immobilisation.

1.5 Évaluer et comptabiliser les écritures relatives à la machine-outil en 2024.

Coût de production de la machine-outil
Selon l'article 213-17, le coût d'une immobilisation corporelle peut inclure une quote-part d'amortissement.
Cela ne concerne toutefois pas l'amortissement dérogatoire.

	Structure métallique intelligente	**Module de contrôle**
	2023	
Matières consommées	*120 000*	*15 000*
Charges directes	*35 000*	*8 000*
Quote-part frais d'administration générale	*Exclue*	*Exclue*
Coût 2023	***155 000***	***23 000***
	2024	
Matières consommées	25 000	11 000
Charges directes	10 000	6 000
Amortissements	10 000 *(15 000 – 5 000)*	N/A
Quote-part frais d'administration générale	Exclue	Exclue
Coût 2024	**45 000**	**17 000**
Total	**200 000**	**40 000**

Comptabilisation

N° de compte	**01/10/2024**	**Débit**	**Crédit**
2154.1	Matériel industriel (structure)	200 000	
2154.2	Matériel industriel (composant)	40 000	
231	Immobilisations corporelles en cours		178 000
722	Production d'immobilisations corporelles		62 000
	Production machine-outil (d'après la cpt analytique)		

Dotation aux amortissements 2024 de la structure métallique intelligente : 200 000/10 * 3/12 = 5 000 €.
Dotation aux amortissements 2024 du module de contrôle : 40 000/5 * 3/12 = 2 000 €.
Dotation aux amortissements dérogatoires 2024 pour l'ensemble de l'immobilisation :

Exercices	Dotations fiscales autorisées	Dotations comptables	Amortissements dérogatoires	
			Dotations	Reprises
2024	240 000/5*3/12 = 12 000	5 000 + 2 000 = 7 000	5 000	

N° de compte	**31/12/2024**	**Débit**	**Crédit**
68112	Dot amortissements immobilisations corporelles	7 000	
28154.1	Amortissements matl industriel (structure)		5 000
28154.2	Amortissements mat industriel (composant)		2 000
	Dotation aux amortissements de la machine-outil		
N° de compte	**d°**	**Débit**	**Crédit**
68725	Dotations aux amortissements dérogatoires	5 000	
145	Amortissements dérogatoires		5 000

	Dotation dérogatoire		

Mission 2 : mise à jour de la valeur des actifs.

1.6 Identifier, en justifiant votre réponse, la technique comptable appliquée par la société et justifier sa pertinence au regard de l'objectif de monsieur Freiche.

L'article L. 123-18 du Code de commerce et l'article 214-27 du PCG ouvrent la possibilité, pour une entité, de procéder à des ajustements de valeur portant sur l'ensemble des immobilisations corporelles et financières. Il s'agit d'une **réévaluation** libre, qui doit être pratiquée de manière ponctuelle.
L'écart entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable constatée lors d'une opération de réévaluation ne participe pas à la détermination du résultat. Il est inscrit directement dans les capitaux propres.

Ainsi, la mise en œuvre d'une réévaluation libre permettra bien de remplir l'objectif de renforcement des capitaux propres.

1.7 Identifier, en justifiant votre réponse, les actifs du document 3 dont la valeur pourra être mise à jour au 31/12/2024.

Selon l'article 214-27, la réévaluation libre porte sur l'ensemble des immobilisations corporelles et financières. Sont exclus de cette réévaluation les immobilisations incorporelles et les actifs circulants.

La réévaluation effectuée par la SAS BREZA à l'inventaire 2024 ne pourra donc porter que sur le terrain et la construction.

1.8 Identifier un principe comptable du PCG en contradiction avec la technique mise en œuvre et expliquer en quoi consiste cette opposition.

La réévaluation libre s'oppose à deux principes comptables :
- le principe du coût historique, qui signifie que les actifs sont enregistrés à leur coût initial et qu'on ne tient pas compte de l'évolution de leur valeur dans le temps, en modifiant leur valeur brute, ce que l'on fait avec la réévaluation libre ;
- 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 (article 121-4 du PCG). Par ailleurs, le Code de commerce précise que seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans les comptes annuels (article L 123-21). Or, avec la réévaluation libre, la société BREZA comptabilise des plus-values latentes dans ses comptes.

1.9 Évaluer et comptabiliser l'écriture du 31/12/2024 à partir du document 3.

	Terrain	**Construction**
Valeur d'origine	200 000	800 000
Amortissements cumulés au 31/12/2024	–	380 000 *(800 000/20*9,5)*
VNC avant réévaluation	200 000	420 000
Valeur d'utilité ¿ VNC réévaluée	350 000	1 050 000
Écart de réévaluation	**150 000**	**630 000**

N° de compte	**31/12/2024**	**Débit**	**Crédit**
211	Terrain	150 000	
213	Construction	630 000	
105*	Écart de réévaluation		780 000
	Réévaluation des actifs		

** Accepter le compte 1052.*

1.10 Évaluer et comptabiliser les écritures qui seraient nécessaires au 31/12/2025 en supposant l'exercice 2025 bénéficiaire.

Amortissement 2025

	Valeur réévaluée	Durée résiduelle	DAP 2025
Construction	1 050 000	20-9,5 = 10,5	1 050 000/10,5 = 100 000

N° de compte	31/12/2024	Débit	Crédit
68112 2813	Dot amortissements immobilisations corporelles Amortissements des constructions *Dotation aux amortissements de la construction*	100 000	 100 000

Transfert de l'écart de réévaluation

Le PCG (article 214-27) a ouvert aux entreprises deux possibilités de transfert de l'écart de réévaluation en réserves distribuables :
– en une seule fois lors de la cession de l'immobilisation,
– ou progressivement lorsque l'exercice est bénéficiaire, à hauteur du supplément d'amortissement relatif à la partie réévaluée de l'immobilisation.

	Ancienne DAP	Nouvelle DAP	Montant transféré
Construction	800 000/20 = 40 000	100 000	100 000 – 40 000 = 60 000

N° de compte	31/12/2024	Débit	Crédit
105* 1068	Écart de réévaluation Autres réserves *Dotation aux amortissements de la construction*	60 000	 60 000

** Accepter le compte 1052.*

DOSSIER 2 – EMPRUNT OBLIGATAIRE
Base documentaire : document 4

Mission 1 : emprunt obligataire avec bons de souscription.

2.1 Exposer les règles de comptabilisation à appliquer aux BSO dans les comptes de la SAS BREZA, lors de leur souscription, lors de l'émission de l'emprunt puis à l'inventaire.

À la souscription, l'émetteur de bons de souscription d'obligations enregistre au crédit du compte 487 la contrepartie de la valeur des bons.
Lors de l'exercice des bons, les produits constatés d'avance sont rapportés au résultat sur la durée de l'emprunt obligataire (étalement du produit par le crédit du compte 768 – Autres produits financiers). Cette écriture doit être constatée à chaque clôture.
Lors de la péremption (bons non exercés à la date d'émission de l'emprunt), le montant des bons non exercés est rapporté intégralement au résultat (par le crédit du compte 768 – Autres produits financiers).
(D'après article 1214-48 du PCG – non attendu.)

2.2 Évaluer et comptabiliser la souscription des BSO chez la SAS BREZA le 1er octobre 2023.

N° de compte	01/10/2023	Débit	Crédit
512 487	Banques Produits constatés d'avance *Encaissement des 15 000 BSO*	150 000	 150 000

15 000 BSO à 10 € : 150 000 €.

2.3 Exposer les traitements comptables applicables aux frais d'émission d'emprunt et indiquer la méthode retenue par la société.

Le PCG prévoit deux options pour l'enregistrement des frais d'émission d'emprunt, dont aucune option ne constitue une méthode de référence.
Les frais d'émission d'emprunt peuvent être enregistrés en charge (débit du compte 627) ou être activés (débit du compte 481).

Le sujet précise que « *la société applique – lorsqu'il y en a – les méthodes de référence prévues par le PCG. En l'absence de méthode de référence, la société privilégie les méthodes qui maximisent son résultat comptable.* » Ainsi, la méthode qui maximisera le résultat comptable de l'exercice 2024 sera d'activer les frais d'émission d'emprunt.

Non attendu :
Le BOFIP (BOI-BIC-CHG-20-30-40) rappelle que lorsqu'elle a opté pour l'étalement des frais d'émission d'emprunts, l'entreprise a la possibilité de répartir ces frais :
- *soit par fractions égales sur la durée de l'emprunt ;*
- *soit au prorata de la rémunération courue.*

Cette répartition se fait par le débit du compte 6862 (dotations aux amortissements des frais d'émission d'emprunt – ANC 2022-06 – accepter 6812).

2.4 Évaluer et comptabiliser les écritures de l'exercice 2024 relatives à l'emprunt obligataire et aux BSO dans les comptes de la SAS BREZA.

Écriture d'émission/souscription - calculs préalables
- Nombre d'obligations émises : 10 000 obligations.
- Montant total de l'emprunt : 10 000 * 200 = 2 000 000 €.
- Montant encaissé : 10 000* 200 * 98 % = 1 960 000 €.
- Prime de remboursement : 2 000 000 – 1 960 000 = 40 000 €.
- Frais d'émission = 15 000 €.
- Produit relatif aux bons non utilisés : 10*5 000 = 50 000 €.

N° de compte	01/01/2024	Débit	Crédit
512	Banques	1 960 000	
169	Primes de remboursement des obligations	40 000	
163	Autres emprunts obligataires		2 000 000
	Souscription à l'emprunt obligataire		

N° de compte	01/01/2024	Débit	Crédit
481*	Frais d'émission des emprunts	15 000	
44566	TVA déductible sur autres biens et services	3 000	
512	Banques		18 000
	Frais d'émission		

** Accepter le compte 4816*

N° de compte	01/01/2024	Débit	Crédit
487	Produits constatés d'avance	50 000	
768	Autres produits financiers		50 000
	Bons périmés 10 € 5 000 = 50 000*		

Accepter la réponse d'un candidat qui aurait distingué émission et souscription (par l'intermédiaire de comptes de débiteurs/créditeurs divers ou d'un compte d'attente).
Accepter la réponse d'un candidat qui aurait enregistré les frais d'émission d'emprunt en charges avant de les activer le 31/12/2024 soit par l'intermédiaire d'un transfert de charge, soit par le crédit du compte de charge utilisé.
Accepter la comptabilisation du produit lié aux bons périmés au 31/12/2024.

Écritures d'inventaire
Intérêts courus : 10 000 * 200 * 5 % * 12/12= 100 000 €.
Quote-part des frais d'émission d'emprunt : 15 000 / 5 = 3 000 €.
Amortissement des primes de remboursement : 40 000 / 5 = 8 000 €.
Constatation du produit des bons exercés : 10 000 * 10/5 = 20 000 €.

N° de compte	31/12/2024	Débit	Crédit
6611	Intérêt des emprunts et des dettes	100 000	
1638*	Intérêts courus sur autres emprunts obligataires		100 000
	Intérêts courus		
N° de compte	**d°**	**Débit**	**Crédit**
6862**	Dotations aux amortissements des frais d'émission d'emprunt	3 000	
481**	Frais d'émission d'emprunt		3 000
	Etalement frais d'émission d'emprunt 15 000 /5		
N° de compte	**d°**	**Débit**	**Crédit**
6861	Dotations aux amortissements des primes de remboursement	8 000	
169	Primes de remboursement		8 000
	Amortissement prime de remboursement 40 000/5		
N° de compte	**d°**	**Débit**	**Crédit**
487	Produits constatés d'avance	20 000	
768	Autres produits financiers		20 000
	*Constatation progressive du produit des bons exercés :10 000*10/5*		

** Accepter le compte 16883*
*** Accepter les comptes 6812 et 4816*

Mission 2 : souscription à des BSO et à des obligations.

2.5 Évaluer et comptabiliser chez un souscripteur les écritures nécessaires au 1er octobre 2023 et pour l'exercice 2024.

Souscription des bons en 2023 - calculs préalables

- Nombre de BSO souscrits : 10.
- Montant à payer : 10*10 = 100 €.

N° de compte	01/10/2023	Débit	Crédit
5082	Bons de souscription	100	
512	Banques		100
	Souscription : 10 bons à 10 €		

Souscription des obligations en 2024 - calculs préalables

- Obligations souscrites = nombre de BSO : 10 * 1 = 10.
- Montant décaissé : 10 * 200 * 98 % = 1 960 €.
- Coût d'acquisition : 100 + 1 960 = 2 060 €.

N° de compte	01/01/2024	Débit	Crédit
506	Obligations	2 060	
512	Banques		1 960
5082	Bons de souscription		100
	Souscription 10 obligations		

Écriture d'inventaire 2024 - calculs préalables

- Coupon à recevoir : 10 * 200 * 5 % * 12/12 = 100 €.

N° de compte	31/12/2024	Débit	Crédit
5088	Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilés	100	
764	Revenus des VMP		100
	Intérêts courus		

DOSSIER 3 – IMPOSITION ET AFFECTATION DU RÉSULTAT
Base documentaire : documents 5 à 8

Mission 1 : traitement de l'impôt sur les sociétés 2023.

3.1 Évaluer et comptabiliser les écritures relatives à l'impôt sur les sociétés 2023 le 31/12/2023 et le 15/04/2024.

La société est imposable à l'IS au taux de droit commun (25 %). La charge d'impôt sur les sociétés concernant le bénéfice 2023 concerne l'exercice 2023 et doit donc être enregistrée au 31/12/2023.
Le bénéfice fiscal de l'exercice s'élève à 400 000 €, soit un IS 2023 de 400 000*25 % = 100 000 €.

N° de compte	31/12/2023	Débit	Crédit
695	Impôts sur les bénéfices	100 000	
444	État – Impôts sur les bénéfices		100 000
	IS 2023 d'après liasse fiscale / courriel de M. Freiche		

Le 15 avril 2024, il faut payer le solde dû, déduction faite des acomptes versés au cours de l'année 2023 (Monsieur Freiche nous signale que seul l'IS mouvemente le compte 444).
Acomptes versés : 62 400 €.
IS 2023 : 100 000 €.
Solde à régler : 100 000 – 62 400 = 37 600 €.

N° de compte	15/04/2024	Débit	Crédit
444	Etat – Impôts sur les bénéfices	37 600	
512	Banques		37 600
	Solde de l'impôt sur les sociétés 2023 dû		

Mission 2 : affectation du résultat 2023.

3.2 Présenter le tableau d'affectation du résultat 2023 et comptabiliser l'écriture en découlant.

Compétences attendues
3 - Passif **3.1 – Capitaux propres** Évaluer et comptabiliser les variations des capitaux propres dans les comptes individuels.

Bénéfice de l'exercice		350 000
- RAN débiteur		
= Bénéfice à répartir		350 000
- Réserve légale	Dotation à la réserve légale : **prélever un vingtième (5%) du bénéfice de l'exercice,** diminué le cas échéant, des pertes antérieures. Cette obligation cesse lorsque la réserve légale atteint 10 % du capital social. 5 % × 350 000 = 17 500 € 10 % × 5 000 000 = 500 000 € Il ne reste à doter que 500 000 – 485 000= 15 000 €	- 15 000
+ RAN créditeur		**+ 3 000**
=Bénéfice distribuable		**338 000**
- réserve facultative		- 30 000
- dividendes		
Intérêt statutaire	50 000 * 100 * 4% = 200 000 €	- 200 000
Superdividende	Superdividende : 2 € / action 50 000 * 2 = 100 000 €	- 100 000
= RAN		8 000

N° de compte	10/05/2024	Débit	Crédit
120	Résultat	350 000	
110*	RAN créditeur N-1	3 000	
1061	Réserve légale		15 000
1068	Autres réserves		30 000
457	Associés - Dividendes à payer		300 000
110*	RAN créditeur N		8 000
	Affectation du résultat 2023 selon PV d'AGO du 10 mai 2024		

**Accepter la présentation du #110 sur une seule ligne (mouvement créditeur 5 000 €).*

3.3 Évaluer et comptabiliser le paiement des dividendes.

Au 11 juin 2024, les dividendes sont payés :

- 40 000 actions seront rémunérées en augmentation de capital (actions nouvelles en numéraire au prix d'émission de 120 €) ;
- 10 000 actions percevront 4 + 2 = 6 € de dividende en numéraire.

Paiement des dividendes en actions.
Nombre d'actions créées : (40 000 x 6)/120 = 2 000 actions nouvelles.
Montant du nominal : 2 000 × 100 = 200 000.
Montant de la prime d'émission : 2 000 × (120 – 100) = 40 000.
Paiement des dividendes en numéraire.
10 000 * 6 = 60 000 €.

N° de compte	11/06/2024	Débit	Crédit
457	Associés – Dividende à payer	300 000	
101	Capital		200 000
1041	Primes d'émission		40 000
512	Banques		60 000
	Paiement dividendes 2023 le 11/06/2024		

3.4 Présenter sur votre copie un extrait des capitaux propres après paiement des dividendes.

	Avant affectation	Après affectation	*Explications*
Capital social	5 000 000	5 200 000	*5 000 000 + 200 000*
Prime d'émission		40 000	*0 + 40 000*
Réserve légale	485 000	500 000	*485 000 + 15 000*
Autres réserves	520 000	550 000	*520 000 + 30 000*
Report à nouveau	3 000	8 000	*RAN à l'issue de l'affectation*
Résultat de l'exercice	350 000	0	*Entièrement distribué*
Total	**6 358 000**	**6 298 000**	