

SUJET ZERO

Objectif du sujet zéro :

Ce sujet constitue un exemple qui doit permettre d'illustrer la manière dont les compétences du référentiel peuvent être mises en pratique par le candidat et ainsi être évaluées.

Il s'agit d'une simple proposition, visant à renforcer la compréhension du référentiel et du guide pédagogique. Ce sujet ne constitue donc en aucun cas un modèle prescriptif pour les sessions futures d'examen.

Construction et contenu du sujet :

Le sujet a été construit de manière à respecter les contraintes propres à l'UE de comptabilité approfondie, à savoir une durée d'épreuve de 3 heures. La calculatrice en mode examen est autorisée pendant l'épreuve.

Les questions ont été formulées à partir des verbes de compétence présents dans le référentiel. Afin de faciliter leur compréhension, une explicitation des attentes découlant de ces verbes a été fournie dans le corrigé. Celle-ci vise notamment à mieux appréhender la démarche à mettre en œuvre par les candidats selon la formulation de la question et à mesurer l'importance des justifications à fournir.

Dans un contexte où le contrôle des opérations comptables et ainsi la capacité de prise de recul des candidats prennent de plus en plus de place, ces justifications et analyses attendues de la part des candidats deviennent essentielles. C'est pourquoi elles constituent une part significative du sujet. Toutefois, il est important de préserver un équilibre dans le type de questions posées et dans le niveau de difficulté de ces questions. Ainsi, l'on trouve dans ce sujet zéro, à la fois des questions techniques, de contrôle ou non, comme des questions d'identification de traitements comptables, d'explication ou encore d'analyse plus poussée. Par ailleurs, la présence de questions nécessitant de la part des candidats une justification de la démarche mise en œuvre, une explication des impacts comptables ou encore des analyses, implique, afin de tenir compte de la contrainte de temps, d'adapter en conséquence le nombre de questions.

Questionnement alternatif :

En complément des éléments de correction et afin de fournir des pistes complémentaires pour l'enseignement de l'UE de comptabilité approfondie, le corrigé suggère, pour certaines questions et en lien avec le contexte développé, des questionnements alternatifs. Ces derniers ne sont bien évidemment pas exhaustifs et constituent de simples pistes d'enrichissement du sujet.

UE 10 - 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 :

L'usage d'une calculatrice en mode examen est autorisé.

Document remis au candidat : le sujet comporte 12 pages numérotées de 1 à 12.

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

DOSSIER 1 - ACTIFS

DOSSIER 2 - PASSIFS

DOSSIER 3 - ASSOCIATION YoNIMAL

BASE DOCUMENTAIRE

Document 1 - Extraits de l'annexe des comptes 2024.

Document 2 - Extrait du dossier de travail relatif aux stocks

Document 3 - Note de Mme DAHOU sur la préparation de l'AGO du 15 mai 2025 approuvant les comptes 2024

Document 4 - Dossier provision

Document 5 - Facture du 1er décembre 2025 et taux de change

Document 6 - Notes laissées par le trésorier de l'association YoNIMAL

Document 7 - Extrait de la nomenclature des comptes prévue par le règlement ANC 2018-06.

Document 8 - Extraits du règlement ANC 2018-06

Annexe A (à rendre avec la copie) - Tableau de variation des capitaux propres au 31 décembre 2025

AVERTISSEMENT

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

Il vous est demandé d'apporter un soin particulier à la présentation de votre copie et à la qualité rédactionnelle.

SUJET

La SAS « Les FRIPONAUTES », dont le siège social est situé à Colmar, est une entreprise spécialisée dans la fabrication et la vente d'articles d'animalerie destinés aux chats et aux chiens.

Créée en 2004, elle a progressivement développé son activité et exploite aujourd'hui 6 magasins répartis sur le territoire français et 2 sites de production : l'un consacré à la production de croquettes et pâtés, situé en Alsace, l'autre fabriquant des meubles et jouets, situé dans le Jura.

Une grande partie de ses ventes est réalisée sur son site internet, sur lequel les ventes à l'international se développent fortement.

Structure juridique	Société par Actions Simplifiée
Effectif	65
Capital social	100 000 € (1 000 actions de 100 € de valeur nominale)
Taux de TVA	20%
Coefficient de déduction	1
Date de clôture des comptes	31 décembre
Résultat de l'exercice	2024 : 56 000 € 2025 : 64 500 €
Taux d'IS	25 %

La SAS Les FIPONAUTES fait appel au cabinet d'expertise-comptable HOP, pour la tenue de sa comptabilité.

Vous travaillez en tant que collaborateur du cabinet, sous la responsabilité de l'experte-comptable, Nadia DAHOU, qui vous confie plusieurs missions relatives à la SAS Les FRIPONAUTES (dossiers 1 et 2).

Mme DAHOU vous confie également une mission relative à l'association YoNIMAL, cliente du cabinet et avec laquelle la SAS Les FRIPONAUTES entretient des liens, pour vous former à la comptabilité des associations (dossier 3).

DOSSIER 1 - ACTIFS***Base documentaire : documents 1 et 2*****Mission 1 : Gestion des immobilisations**

Le 01/04/2023, la SAS Les FRIPONAUTES a acquis et mis en service un véhicule de tourisme, pour un montant de 21 000 € TTC, pour faciliter le démarchage commercial d'enseignes partenaires et contribuer ainsi au développement de l'activité de la société.

La société comptait initialement l'utiliser pendant 5 ans (amortissement linéaire). Elle a finalement cessé de l'utiliser le 01/04/2025 et l'a vendu à la même date pour un montant de 13 000 € HT.

Lors de l'achat, la société n'avait pas pu déduire de TVA. La cession, à un concessionnaire en 2025, est quant à elle soumise à TVA.

Au moment de la vente, elle réalise une déduction complémentaire de TVA d'un montant de 1 400 €.

1.1 Évaluer le coût d'entrée du véhicule de tourisme dans le patrimoine de la SAS Les FRIPONAUTES, le 01/04/2023.

1.2 Comptabiliser toutes les écritures relatives au véhicule en 2025.

À la clôture de l'exercice 2023, la société avait constaté une dépréciation sur une machine (Grifful1) lui permettant de fabriquer un modèle de griffoir pour chats qui n'avait plus beaucoup de succès. Elle pensait devoir en arrêter la production plus tôt que prévu et son prix sur le marché a évolué de manière défavorable en 2023. En 2024, elle avait continué à fabriquer et vendre ce modèle de griffoir, mais elle avait maintenu la dépréciation passée en 2023 car les ventes étaient restées très modestes.

Finalement, en 2025, à la suite de commentaires très favorables laissés par un influenceur sur les réseaux sociaux, les ventes de ce modèle de griffoir ont flambé. La société va donc continuer à utiliser pleinement cette machine et la dépréciation ne se justifie plus du tout.

Nadia Dahou vous sollicite pour la réalisation des travaux d'inventaire liés à cette machine. Pour cela, elle vous invite à consulter les comptes 2024 (document 1) afin de comprendre le traitement qui a été appliqué et pouvoir mettre à jour la valeur de la machine à la clôture 2025.

1.3 Analyser la situation décrite dans le document 1 et expliquer le traitement comptable à appliquer à cette machine à la clôture de l'exercice 2025. Pour ce faire, vous prendrez soin de :

- justifier le montant de la dotation aux amortissements de l'exercice 2024 ;
- justifier les écritures et les montants à comptabiliser à la clôture de l'exercice 2025.

1.4 Comptabiliser les écritures qui vous semblent nécessaires au 31/12/2025.

Mission 2 : Stocks

Vous disposez de la fiche de stocks des croquettes pour chatons et des écritures comptables automatiques passées par le logiciel (document 2).

1.2 Citer les différentes méthodes de valorisation des stocks de biens interchangeables autorisées par le PCG et identifier celle retenue par la SAS Les FRIPONAUTES.

1.3 Contrôler les écritures comptables enregistrées.

1.4 Indiquer l'incidence de ces écritures sur les documents de synthèse.

DOSSIER 2 - PASSIFS

Base documentaire : documents 3 à 5 et annexe A

Mission 1 : Affectation du résultat

Jusqu'à présent, Nadia Dahou se chargeait de toutes les opérations relatives aux capitaux propres de l'entreprise. Elle souhaite désormais vous proposer d'y participer.

Elle vous confie ainsi les données relatives à l'affectation du résultat de l'exercice 2024 (document 3) ainsi que le tableau de variation des capitaux propres au 31décembre 2025, partiellement rempli (annexe A).

2.1 Présenter le tableau d'affectation du résultat 2024 en justifiant chaque montant.

2.2 Comptabiliser l'écriture correspondante en prenant soin de justifier la date à laquelle elle est enregistrée.

2.3 Compléter le tableau de variation des capitaux propres au 31/12/2025 en intégrant la partie relative à l'affectation du résultat 2024 (Annexe A à rendre avec la copie).

Mission 2 - Provisions

Le président des FRIPONAUTES a annoncé en décembre dernier, lors de la fête de fin d'année, que la logistique serait complètement remaniée en 2026. Les deux entrepôts installés à côté des deux sites de production actuels, dans des locaux n'appartenant pas à l'entreprise, seront réunis sur un site unique, à Mulhouse. La proximité de ce nouveau centre logistique avec les frontières allemande et suisse facilitera les exportations, d'autant que les accès aux transports ferroviaire, aérien et fluvial et aux axes routiers seront facilités.

Le déménagement vers ce nouveau site est prévu pour septembre 2026.

Cette réorganisation des activités s'intègre dans un projet plus large impliquant d'autres reconfigurations significatives des sites de production et entamé deux ans plus tôt, afin de faciliter le développement à l'international des FRIPONAUTES.

Nadia DAHOU vous fournit les informations dont vous avez besoin dans un dossier déposé sur votre bureau (document 4).

2.4 Qualifier la situation décrite. Justifier la comptabilisation d'une provision et l'évaluer.

2.5 Justifier la classification de cette opération dans le compte de résultat.

2.6 Comptabiliser la ou les écritures que vous jugerez utiles au 31/12/2025.

Mission 3 : Opérations en devises

Les ventes à l'international se font généralement en euros pour Les FRIPONAUTES. Cependant, en 2025, l'entreprise est parvenue à signer un contrat intéressant avec un grossiste, CREATURELAND, situé à Singapour. Suite aux négociations, Les FRIPONAUTES ont accepté de facturer ce dernier en dollars de Singapour (SGD). Le contrat prévoit notamment l'exclusivité des ventes d'articles Les FRIPONAUTES par CREATURELAND sur le territoire de Singapour.

La dernière facture établie en 2025 est présentée dans le document 5. Le client paie à l'échéance.

Le 29 décembre, Les FRIPONAUTES ont reçu une nouvelle et importante commande de la part de CREATURELAND pour un montant de 1 200 000 SGD qui a été acceptée par Les FRIPONAUTES mais qui n'a pas encore été traitée à la clôture (les marchandises n'ont pas encore été envoyées et la facture correspondante n'a pas été établie).

2.7 Comptabiliser toutes les écritures relatives à la facture présentée dans le document 5 qui semblent nécessaires en 2025.

2.8 Vérifier si la commande reçue le 29 décembre correspond à un engagement hors bilan, le cas échéant, le qualifier et justifier votre réponse au regard des principes et autres règles fondamentales comptables.

Dossier 3 - Association YoNIMAL
Base documentaire : documents 6 et 7

La SAS Les FRIPONAUTES fait des dons réguliers à l'association YoNIMAL qui recueille des chiens et des chats et les propose à l'adoption.

La société s'est engagée à offrir au refuge YoNIMAL, tous les mois, 50 sacs de croquettes et propose à ses clients de déposer leurs dons en nature (nourriture et jouets destinés aux animaux) dans un espace prévu dans chacun de ses magasins du Grand Est. Elle en assure ensuite la remise à l'association.

En 2025, l'association a organisé une « Teckel Parade » à Strasbourg et la SAS Les FRIPONAUTES a participé à l'événement en finançant l'achat de manteaux et gamelles destinés aux chiens qui participaient au défilé, floqués du logo de l'entreprise.

L'association YoNIMAL dépasse les seuils l'obligeant à tenir une comptabilité d'engagement.

Vous disposez des informations décrites dans les notes laissées par le trésorier de l'association (document 6) et d'un extrait de la nomenclature des comptes qui devra être utilisée (document 7).

3.1 Indiquer le(s) référentiel(s) comptable(s) applicable(s) à l'association.

3.2 Exposer le traitement comptable à appliquer aux différents dons reçus par l'association.

3.3 Comptabiliser toutes les écritures relatives aux opérations présentées dans le document 6.

BASE DOCUMENTAIRE

Document 1 - Extraits de l'annexe des comptes 2024.

Tableau des immobilisations (extrait)

	Montant brut à l'ouverture de l'exercice	Augmentations	Diminutions	Montant brut à la clôture de l'exercice
Griffu11	15 000	-	-	15 000

Tableau des amortissements (extrait)

	Durée d'utilisation	Mode d'amortissement	Amortissements cumulés à l'ouverture de l'exercice	Augmentations : Dotations de l'exercice	Diminutions	Amortissements cumulés à la clôture de l'exercice
Griffu11	10	Linéaire	7 500	1 100	-	8 600

Tableau des dépréciations (extrait)

	Dépréciations à l'ouverture de l'exercice	Augmentations : dotations de l'exercice	Diminutions : reprises de l'exercice	Dépréciations à la clôture de l'exercice
Griffu11	2 000	-	-	2 000

Document 2 - Extrait du dossier de travail relatif aux stocks

La SAS Les FRIPONAUTES fabrique des croquettes pour chatons en partenariat avec une enseigne spécialisée implantée dans le Grand Est, la recette est spécifique à ce partenariat. Ces croquettes ne portent pas le nom de l'entreprise FRIPONAUTES mais celui du distributeur.

La SAS Les FRIPONAUTES a changé de logiciel comptable en septembre 2025. Le nouveau logiciel permet de comptabiliser automatiquement certaines opérations, mais nécessite encore un paramétrage pour éviter les erreurs. Le stock de croquettes chatons au poulet figurant au bilan 2024 s'élevait à 4 320 €. Il est rappelé que la société applique la technique de l'inventaire intermittent et qu'aucun arrêté des comptes intermédiaire n'a été effectué au cours de l'exercice 2025.

Fiche de stock du mois de décembre des croquettes pour chatons au poulet :

	Entrées			Sorties			En stock		
	Qté (en Kg)	P.U.	Montant (en €)	Qté (en Kg)	P.U.	Montant (en €)	Qté (en Kg)	P.U.	Montant (en €)
01/12/2025							500	7,50	3 750
01/12/2025	2 500	8,00	20 000				3 000	7,92	23 750
10/12/2025				1 500	7,92	11 875	1 500	7,92	11 875
15/12/2025	2 500	7,75	19 375				4 000	7,81	31 250
16/12/2025				2 000	7,81	15 625	2 000	7,81	15 625
22/12/2025				1 600	7,81	12 500	400	7,81	3 125

Écritures d'inventaire passées par le logiciel :

31/12/2025

71355	355	Variation des stocks de PF Stocks de PF <i>Annulation du stock initial croquettes chatons poulet</i>	3 750	3 750
-------	-----	--	-------	-------

d°

355	71355	Stocks de PF Variation des stocks de PF <i>Constatation du stock final croquettes chatons poulet</i>	3 125	3 125
-----	-------	--	-------	-------

Document 3 - Note de Mme DAHOU sur la préparation de l'AGO du 15 mai 2025 approuvant les comptes 2024.**Décisions d'affectation du résultat 2024 votées lors de l'assemblée générale ordinaire du 15 mai 2025 :**

Résultat de l'exercice 2024 : 56 000 €

Dotation aux réserves :

- réserve légale : 5 % du bénéfice de l'exercice diminué des pertes antérieures, dans la limite de 10 % du capital social
- réserve facultative : du même montant que le superdividende

Dividende :

- 1^{er} dividende : 2 % de la valeur nominale des actions
- superdividende : arrondi à l'euro inférieur par action.

Pour rappel : RAN 2023 = 600 €

Document 4 - Dossier provision

Liste des dépenses estimées à la mise en place de la nouvelle organisation logistique :

Déménagement du matériel présent dans les deux sites actuels vers le nouveau et qui sera réutilisé	12 000 €
Achat d'un nouvel appareil de levage	35 000 €
Indemnités de licenciement du personnel ne souhaitant pas changer de lieu de travail	52 000 €
Frais liés à l'embauche de nouvelles personnes	5 000 €
Frais de résiliation des baux locatifs des deux entrepôts actuels	8 000 €

Document 5 - Facture du 1^{er} décembre 2025 et taux de change

 Client : CREATURELAND 22 Sin Ming Lane #08-86, Midview City, Singapore 573969				
Date : 01/12/2025 Facture n° 2025FRI53457X7 Référence Bon de commande : BDC3547Z922025 Échéance : 31/01/2026				
Désignation	Références	Quantité	Prix en SGD	Montant total en SGD
Arbres à chat	AAC006	100	500	50 000
Coussins pour chien	CPC136	200	20	4 000
Gamelles porcelaine	GCC026	120	5	600
Tunnels en feutrine	TCF201	70	10	700
Maisonnettes en bois	MCC045	50	800	40 000
Total				95 300
Frais de port				1 500
Montant dû				96 800

Informations relatives aux taux de change de décembre :

	01/12/2025	31/12/2025
1 SGD =	0,66 EUR	0,62 EUR

Document 6 - Notes laissées par le trésorier de l’association YoNIMAL

Données relatives à l’exercice 2025 non encore comptabilisées :

Subvention de fonctionnement reçue de la Ville de Sélestat (siège de l’association) : 10 000 € (notification le 2 juin et versement le 24 juin 2025).

Montant des dons manuels reçus :

- en numéraire : 62 500 € (encaissement en banque le 15 novembre 2025)
- en nature (estimations) :

- 13 000 € de sacs de croquettes et jouets destinés aux animaux provenant des magasins FRIPONAUTES ;
- 12 000 € des dons de particuliers ;
- 2 000 € pour la Teckel Parade.

Ces dons en nature correspondent à de la nourriture et des jouets destinés aux animaux.

Estimation du bénévolat (actions du personnel bénévole) : 50 000 €

Informations relatives aux taux de change de décembre :

	01/12/2025	31/12/2025
1 SGD =	0,66 EUR	0,62 EUR

Document 7 - Extrait de la nomenclature des comptes prévue par le règlement ANC 2018-06.

- 75 Autres produits de gestion courante
 - 754 Ressources liées à la générosité du public
 - 7541 - Dons manuels
 - 75411 - Dons manuels
 - 75412 - Abandons de frais par les bénévoles
- (...)
- 756 - Cotisations
- 7561 - Cotisations sans contrepartie
- 7562 - Cotisations avec contrepartie
- (...)
- 86 - Emplois des contributions volontaires en nature
 - 860 - Secours en nature
 - 861 - Mises à disposition gratuite de biens
 - 862 - Prestations
 - 864 - Personnel bénévole
- 87 - Contributions volontaires en nature
 - 870 - Dons en nature
 - 871 - Prestations en nature
- 875 - Bénévolat

Document 8 - Extraits du règlement ANC 2018-06

Art. 211-1

Une contribution volontaire en nature est l'acte par lequel une personne physique ou morale apporte à une entité un travail, des biens ou des services à titre gratuit. Ceci correspond à :

- *des contributions en travail : bénévolat, mises à disposition de personnes ;*
- *des contributions en biens : dons en nature redistribués ou consommés en l'état ;*

Document institutionnel. Sources : MESR - CNOEC - CNCC

- *des contributions en services : mises à disposition de locaux ou de matériel, prêt à usage, fourniture gratuite de services.*

Art. 211-2

Les contributions volontaires en nature sont valorisées et comptabilisées si les deux conditions suivantes sont remplies :

- *la nature et l'importance des contributions volontaires en nature sont des éléments essentiels à la compréhension de l'activité de l'entité ;*
- *l'entité est en mesure de recenser et de valoriser les contributions volontaires en nature.*

Art. 211-3

Les contributions volontaires en nature sont comptabilisées dans des comptes de classe 8 :

- *au crédit, les contributions volontaires par catégorie (dons en nature consommés ou utilisés en l'état, prestations en nature, bénévolat) ;*
- *au débit, en contrepartie, leurs emplois selon leur nature (secours en nature, mises à disposition gratuite de locaux, prestations, personnel bénévole).*

Ces éléments sont présentés au pied du compte de résultat dans la partie « Contributions volontaires en nature », en deux colonnes de totaux égaux.

Annexe A (à rendre avec la copie)

Tableau de variation des capitaux propres au 31 décembre 2025

	Montant à l'ouverture de l'exercice	Affectation du résultat de l'exercice antérieur	Distribution de dividendes	Augmentation de capital	Réduction de capital	Résultat de l'exercice	Autres (à préciser)	Montant à la clôture de l'exercice
Capital	100 000							100 000
Primes d'émission, de fusion, d'apport	20 000							20 000
Écart de réévaluation								
Écart d'équivalence								
Réserve légale	8 400							
Réserves statutaires ou contractuelles								
Réserves réglementées								
Autres réserves	62 000							
Report à nouveau	600							
Résultat de l'exercice	56 000					64 500		
Subvention d'investissement								
Provisions réglementées	3 500							3 500
Total des capitaux propres	250 500							

ELEMENTS DE CORRIGE

Attendus généraux :

Démarche à mettre en œuvre par le candidat :

Il est attendu que le candidat explique sa démarche. Lorsqu'il s'appuie sur une règle, il doit l'exposer avant de l'appliquer.

Lorsqu'une question l'invite à évaluer, il doit rappeler la méthode d'évaluation retenue, justifier les éléments qu'il prend en compte et les éléments qu'il exclut de son calcul. Les calculs doivent apparaître sur la copie.

Chaque écriture comptable doit être datée, comporter les numéros de comptes, les libellés de comptes et un libellé d'écriture.

Liste (non exhaustive) des verbes d'action et leur interprétation :

Exposer/Indiquer	Énoncer la règle Énoncer des conséquences sur le CR, bilan, annexe, etc. Énoncer la(les) raison(s) d'un phénomène, etc.
Évaluer	Présenter les calculs en indiquant la nature des éléments composant l'évaluation. Attention pour le coût d'acquisition/production. Il faut systématiquement justifier par la règle les éléments inclus et exclus.
Contrôler	<u>Une ou plusieurs écritures comptables :</u> Parmi une ou plusieurs écritures comptables, le candidat doit dire laquelle (lesquelles) est (sont) fausse(s), incomplète(s) ou manquante(s). Il faut systématiquement justifier (règle et application au cas) ce qui est faux ou manquant : - les numéros des comptes, - le sens (débit/crédit), - le montant, - la date. <u>Des soldes de comptes au bilan, CR, balance :</u> Dire si le document présente des erreurs de classification ou d'évaluation. Il faut systématiquement justifier (règle et application au cas) ce qui est faux.
Justifier	Énoncer la règle, l'appliquer au cas (réaliser les calculs, le cas échéant), et conclure.
Traiter	Justifier, évaluer, comptabiliser.

Précisions :

Les numéros d'articles du PCG ne seront jamais exigés.

Les amortissements linéaires se feront sur 360 jours, 30 jours par mois, jour de mise en service inclus et jour de cession exclu.

Le candidat pourra être placé indifféremment dans le service comptable d'une entreprise ou au sein d'un cabinet d'expertise comptable.

DOSSIER 1 - ACTIFS

Mission 1 : Gestion des immobilisations**1.1 Évaluer le coût d'entrée du véhicule de tourisme dans le patrimoine de la SAS Les FRIPONAUTES, le 01/04/2023.****2.2 - Analyser, évaluer, comptabiliser et contrôler les immobilisations corporelles et incorporelles**

- Exposer et appliquer les règles d'inscription à l'actif, d'évaluation et d'enregistrement des immobilisations corporelles et incorporelles.
- Évaluer, comptabiliser et contrôler les opérations portant sur les immobilisations corporelles et incorporelles à l'entrée et postérieurement à leur entrée.

Art 213-8 du PCG (extrait) :

Le coût d'acquisition d'une immobilisation corporelle est constitué de :

- son prix d'achat, y compris les droits de douane et taxes non récupérables, après déduction des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement ;
- de tous les coûts directement attribuables engagés pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction.

Lors de l'évaluation d'un coût d'acquisition ou de production, il est attendu que le candidat justifie sa démarche en présentant la définition générale et en l'appliquant au cas.

Les autres éléments qui peuvent entrer dans le coût d'acquisition d'un actif ne sont pas attendus ici, dans la mesure où ils ne sont pas présents dans le contexte.

Les éléments inclus comme les éléments exclus doivent être obligatoirement justifiés.

En l'espèce, les seuls éléments présentés dans l'énoncé qui entrent dans le coût d'acquisition du véhicule sont le prix d'achat HT et la TVA puisque celle-ci n'est pas récupérable. Le coût d'entrée du véhicule de tourisme correspond donc à son montant TTC, soit 21 000 €.

<i>Éléments</i>	<i>Montants</i>	<i>Justification</i>
<i>Prix d'achat HT</i>	<i>17 500 €</i>	<i>21 000 / 1,2</i>
<i>TVA non récupérable</i>	<i>3 500 €</i>	<i>17 500 * 0,2</i>
<i>Coût d'acquisition</i>	<i>21 000 €</i>	

1.2 Comptabiliser toutes les écritures relatives à la cession du véhicule en 2025

2.2 - Analyser, évaluer, comptabiliser et contrôler les immobilisations corporelles et incorporelles

- Évaluer, comptabiliser et contrôler les opérations portant sur les immobilisations corporelles et incorporelles à l'entrée et postérieurement à leur entrée.

Calculs préalables :

Dotation aux amortissements complémentaire en 2025 :

$$21\,000 \times \frac{1}{5} \times \frac{90}{360} = 1\,050 \text{ €}$$

Cumul des amortissements à la date de cession :

$$21\,000 \times \frac{2}{5} = 8\,400 \text{ €}$$

01/04/2025

462(1)		Créances sur cession d'immobilisations	15 600	
	757	Pdts de cessions d'II&C		13 000
	44571	TVA collectée		2 600
		<i>Cession véhicule de tourisme</i>		

(1) En l'absence d'indication sur le paiement, accepter le 512.

d°

44562	2182	TVA déductible sur immobilisations	1 400	
		Matériel de transport		1 400
		<i>Déduction complémentaire de TVA</i>		

d°

68112	28182	Dotation aux amortissements	1 050	
		Amortissement du matériel de transport		1 050
		<i>Dotation aux amortissements complémentaire</i>		

d°

28182		Amortissement du matériel de transport	8 400	
657		Valeur comptable des II&C cédées	11 200	
	2182	Matériel de transport (21 000 – 1 400)		19 600
		<i>Sortie de l'actif du véhicule de tourisme</i>		

Questionnement alternatif :

La première question, qui porte sur l'évaluation du coût d'entrée, aurait pu s'appuyer sur une facture d'acquisition modifiée du véhicule, qui aurait fait apparaître à la fois des éléments incorporables au coût d'acquisition et d'autres éléments, non incorporables. Il aurait ainsi été envisageable de demander au candidat une analyse plus poussée du coût d'acquisition, pour justifier de manière explicite et sur la base de la définition donnée par le PCG, ce qui doit être ou non incorporé au coût d'acquisition. Cette analyse aurait également pu se faire à partir d'une écriture d'acquisition comptabilisée dans le logiciel comptable et à contrôler par le candidat.

Il aurait également été possible, au préalable, d'interroger les candidats sur l'analyse qui a conduit à la comptabilisation initiale à l'actif du véhicule de la manière suivante :

Justifier la comptabilisation du véhicule à l'actif

Il est attendu ici que le candidat reprenne les critères de définition d'un actif ainsi que les conditions d'activation et les applique au cas de la SAS FRIPONAUTES, en mobilisant de manière explicite les éléments de contexte.

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.

Le véhicule remplit bien les critères de définition d'un actif. En effet, il est :

Identifiable	Il a une substance physique.
Contrôlé par l'entité	Car il a permis le développement de l'activité de la société, qui a contrôlé les avantages économiques ainsi générés et a supporté les risques liés à l'utilisation et l'entretien du véhicule.
Porteur d'avantages économiques futurs	Car, grâce au démarchage des enseignes partenaires, il a permis de développer l'activité de la société.

En application de l'article 212-1 du PCG, pour être comptabilisée à l'actif, le véhicule 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 :

- il était prévu un usage commercial, pour assurer le développement de l'activité de la société ;
- son coût a pu être déterminé de manière fiable, sur la base d'une facture (21 000 € TTC).

Identifier et justifier la catégorie d'actif dont relève le véhicule

La présence du verbe justifier nécessite que le candidat reprenne les éléments de définition d'une immobilisation corporelle et les applique au cas de la SAS Les FRIPONAUTES, en mobilisant de manière explicite les éléments de contexte.

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.

Le véhicule remplit bien les critères de définition d'une immobilisation corporelle. En effet :

- il s'agit bien d'un actif physique (cf. question précédente) ;
- il est utilisé pour l'activité commerciale de la société, pour une durée initiale de 5 ans.

1.3 Analyser la situation décrite dans le document 1 et expliquer le traitement comptable à appliquer à cette machine à la clôture de l'exercice 2025. Pour ce faire, vous prendrez soin de :

- justifier le montant de la dotation aux amortissements de l'exercice 2024 ;
- justifier les écritures et les montants à comptabiliser à la clôture de l'exercice 2025.

2.2 – Analyser, évaluer, comptabiliser et contrôler les immobilisations corporelles et incorporelles

- Évaluer, comptabiliser et contrôler les opérations portant sur les immobilisations corporelles et incorporelles à l'entrée et postérieurement à leur entrée.
- Analyser les conséquences d'un choix de comptabilisation, notamment sur la présentation des comptes annuels, dans une situation donnée.

Justification du montant de la dotation aux amortissements de l'exercice 2024 :

En 2023, la baisse des ventes des produits fabriqués grâce à la machine et la valeur de marché défavorable étaient des indices de perte de valeur qui ont conduit à un test de dépréciation puis à la constatation d'une dépréciation. Celle-ci a modifié le plan d'amortissement initial de manière prospective avec un impact sur le montant de la dotation aux amortissements comptabilisée en 2024.

En l'espèce,

Montant de la dotation 2024

Base amortissable		Durée d'amortissement résiduelle
La base amortissable en 2024 est égale à la VNC 2023, <u>suite à</u> la dépréciation		Durée du plan d'amortissement – durée déjà amortie
Valeur brute (document 1)	15 000	Dotation aux amortissements avant dépréciation : $15\,000 / 10 = 1\,500$ Cumul des amortissements 2023 (document 1) : 7 500. Ce qui correspond à $7\,500 / 1\,500 = 5$ ans
Cumul des amortissements au 31/12/2023 (document 1)	- 7 500	
Dépréciation 31/12/2023 (document 1)	- 2 000	
VNC au 31/12/2023	5 500	Durée résiduelle : $10 - 5 = 5$
		$5\,500 / 5 = 1\,100$

En conséquence, la dotation aux amortissements de l'exercice 2024 est égale à 1 100 €.

Justification des écritures et des montants à comptabiliser à la clôture de l'exercice 2025 :

1) Dotation aux amortissements 2025 : consommation des avantages économiques

$5\,500 / 5 = 1\,100$

2) Ajustement de la dépréciation 2025

a) En 2025, l'indice de perte de valeur qui existait en 2023 a disparu et il convient de reprendre la dépréciation.

b) La reprise ne doit pas conduire à obtenir une VNC supérieure à celle que la machine aurait eu en 2025 si elle avait suivi le plan d'amortissement initial.

En l'espèce,

Évaluation de la reprise			
VNC avant ajustement de la dépréciation au 31/12/2025		VNC selon le plan d'amortissement initial	
Valeur brute (document 1)	15 000	Valeur Brute (document1)	15 000
- Cumul des amortissements 31/12/2024 (document 1)	- 8 600	Cumul des amortissements au 31/12/2025 $(15\,000 / 10) \times 7$	-10 500
- Dotation aux amortissements 2025	- 1 100		
- Dépréciations 2023 (document 1)	- 2 000		
VNC avant ajustement de la dépréciation au 31/12/2025	3 300	VNC selon le plan d'amortissement initial	4 500
$4\,500 - 3\,300 = 1\,200$			

En conséquence, le montant de la reprise est égal à $4\,500 - 3\,300 = 1\,200$ €.

NB : il est rappelé que les aspects fiscaux relatifs à la déductibilité fiscale de la dépréciation ne sont pas abordés.

Autre présentation possible :

Plan d’amortissement initial (extrait) :

	Valeur brute	Dotation	Cumul amortissements	VNC
2023	15 000	1 500	7 500	7 500
2024	15 000	1 500	9 000	6 000
2025	15 000	1 500	10 500	4 500

Valeur nette comptable de la machine

	VB	Dotation	Cumul amort	VNC avant dep	Dépréciation (cumul)	VNC
2023	15 000	1 500	7 500	7 500	2 000	5 500
2024	15 000	1 100 ⁽¹⁾	8 600	6 400	2 000	4 400
2025	15 000	1 100	9 700	5 300	800	4 500

(1) 5 500 / 5

VNC 2025 avant reprise de la dépréciation : $5\,300 - 2\,000 = 3\,300\text{ €}$.
En 2025, la reprise de la dépréciation ne peut conduire à obtenir une VNC supérieure à celle du plan d’amortissement initial.
La reprise de la dépréciation doit donc être ici limitée à 1 200 € ($4\,500 - 3\,300$).

Remarque et questionnement alternatif

Cette question vise à développer l’autonomie des candidats, futurs collaborateurs comptables qui devront être capables d’analyser un dossier existant afin de comprendre les traitements comptables passés pour pouvoir effectuer les mises à jour nécessaires.

Elle présente un niveau de difficulté élevé, puisqu’elle exige de croiser les données des comptes N-1, les informations figurant dans le contexte et les règles comptables appropriées pour reconstituer les traitements comptables antérieurs. Il peut donc être envisagé, afin de préserver un équilibre au sein du sujet en termes de niveaux de difficulté, de rendre le questionnement plus progressif.

Il aurait ainsi également été possible :

- d’indiquer au candidat le montant de la reprise comptabilisée en 2025 et de lui demander de justifier ce montant, ou
- de lui fournir un extrait des comptes annuels 2025, après mise à jour de la valeur de la machine, en lui demandant de retrouver, en justifiant sa démarche, les écritures comptabilisées à l’inventaire 2025.

1.4 Comptabiliser les écritures qui vous semblent nécessaires au 31/12/2025

2.2 – Analyser, évaluer, comptabiliser et contrôler les immobilisations corporelles et incorporelles

- Évaluer, comptabiliser et contrôler les opérations portant sur les immobilisations corporelles et incorporelles à l'entrée et postérieurement à leur entrée.

31/12/2025				
68112	2815	Dotation aux amortissements Amortissement MOI <i>Dotation aux amortissement Grifful1</i>	1 100	1 100
d°				
2915	78162	Dépréciation MOI Reprise sur dépréciation des IC <i>Reprise de la dépréciation Grifful1</i>	1 200	1 200

Mission 2 : Stocks

1.5 Citer les différentes méthodes de valorisation des stocks de biens interchangeables autorisées par le PCG et identifier celle retenue par la SAS Les FRIPONAUTES.

2.3 – Analyser, évaluer, comptabiliser et contrôler les stocks

- Exposer et appliquer les règles d'inscription à l'actif, d'évaluation et d'enregistrement des stocks.

Le PCG autorise trois méthodes de valorisation des stocks :

- PEPS (premier entré, premier sorti),
- CMUP après chaque entrée,
- CMUP après une période (qui ne peut excéder la durée moyenne de stockage).

Il n'existe pas de méthode de référence.

La SAS Les FRIPONAUTES a choisi la méthode du CMUP après chaque entrée, puisque la fiche de stock présente bien un recalcul après chaque nouvelle entrée de décembre.

Questionnement alternatif :

Il aurait également pu être demandé au candidat d'évaluer le montant du stock final en appliquant les autres méthodes d'évaluation autorisées par le PCG.

1.6 Contrôler les écritures comptables enregistrées.

2.3 – Analyser, évaluer, comptabiliser et contrôler les stocks

- Évaluer, comptabiliser et contrôler les opérations portant sur les stocks à l'entrée et postérieurement à leur entrée.

La structure des écritures enregistrées par le logiciel est bonne, les bons comptes ont été utilisés et débités et crédités correctement. *(L'identification des éléments corrects de l'écriture n'est pas attendue).*

Cependant, le montant de l'annulation du stock initial n'est pas le bon. En effet, la société applique la technique de l'inventaire intermittent. Le stock initial à annuler n'est donc pas celui du 01/12/2025 mais celui du 01/01/2025, c'est-à-dire celui figurant dans les comptes au 31/12/2024.

Le montant de la 1^{ère} écriture doit donc être corrigé (4 320 € et non 3 750 €).

Questionnement alternatif :

Il aurait également été envisageable de demander au candidat un contrôle des documents de synthèse, en fournissant en annexe un extrait de bilan et de compte de résultat au 31/12/N, faisant apparaître les postes relatifs au stock de produits finis.

Aurait alors été attendu du candidat qu'il vérifie, pour chacun des documents fournis :

- la classification de l'opération (pour le bilan : actif immobilisé, actif circulant, capitaux propres, provisions ou dettes et charges à payer ; pour le compte de résultat : charges ou produits d'exploitation, financiers ou exceptionnels) ;*
- sa bonne évaluation.*

Le candidat doit alors uniquement se prononcer sur les erreurs identifiées, justifier sa position et expliquer sur quoi porte l'erreur.

Ce contrôle peut être fait pour une seule opération ou porter sur plusieurs opérations liées.

1.7 Indiquer l'incidence de ces écritures sur les documents de synthèse

2.3 - Analyser, évaluer, comptabiliser et contrôler les stocks

- Analyser les conséquences d'un choix de comptabilisation notamment sur la présentation des comptes annuels, dans une situation donnée.

Les écritures de stocks mobilisent des comptes de bilan (compte 355 ici) et des comptes du compte de résultat (compte 71355 ici). Ces deux documents de synthèse sont donc affectés par les écritures d'inventaire.

Au bilan :

La 1^{ère} écriture fait disparaître du bilan le stock figurant au bilan précédent (solde du stock initial).

La seconde fait apparaître le stock final, en augmentant l'actif circulant (de 3 125 € ici).

Seul le stock final apparaît ainsi au bilan.

Au compte de résultat :

Le débit du compte 71355 vient diminuer le résultat de l'entreprise (de 4 320 €, après correction de l'écriture enregistrée par le logiciel). Le crédit de ce même compte vient augmenter le résultat de 3 125 €.

Pour l'année 2025, la variation de stock de croquettes fabriquées est négative : $3\,125 - 4\,320 = -1\,195$ €.

La production et en conséquence le résultat de l'entreprise sont donc diminués de 1 195 €.

Notons que le sens de la variation de stock dépend de la nature du stock. Ici, il s'agit d'un stock de produits finis. Les produits étant créditeurs, le montant de la variation de stock s'obtient selon le calcul suivant : $SF - SI$.

Pour les stocks de matières premières ou de marchandises (par exemple), le sens de variation est inversé ($SI - SF$).

Par ailleurs, la méthode de valorisation des stocks choisie par l'entreprise doit être mentionnée en annexe.

Questionnement alternatif :

La compétence « Analyser les conséquences d'un choix de comptabilisation, notamment sur la présentation des comptes annuels, dans une situation donnée » peut également être vérifiée en demandant au candidat de présenter un extrait de bilan ou de compte de résultat faisant apparaître l'impact de l'opération ou des opérations de la partie.

L'évaluation de la réponse apportée par le candidat porte alors à la fois sur la bonne classification des opérations (pour le bilan : actif immobilisé, actif circulant, capitaux propres, provisions ou dettes et charges à payer ; pour le compte de résultat : charges ou produits d'exploitation, financiers ou exceptionnels) et sur leur correcte évaluation.

Si certains impacts ne sont pas attendus (mouvements du compte banque, calcul d'un résultat partiel, par exemple), cela devra être précisé dans le sujet.

Pour ce type de questionnement, il peut être judicieux de fournir une trame à compléter par le candidat.

DOSSIER 2 - PASSIFS

Mission 1 - Affectation du résultat

2.1 Présenter le tableau d'affectation du résultat 2024

3.1 – Analyser, évaluer, comptabiliser et contrôler les capitaux propres

- Évaluer, comptabiliser et contrôler les variations de capitaux propres dans les comptes individuels.

	Montants en €	Justification
Résultat 2024	56 000	Énoncé
- Dotation réserve légale	- 1 600	$56\,000 * 0,05 = 2\,800$ Limite : $100\,000 * 0,1 - 8\,400 = 1\,600$
+ RAN 2023	+ 600	Énoncé
= Bénéfice distribuable	= 55 000	
- Intérêts statutaires	- 2 000	$= 100 * 1\,000 * 0,02$
Sous total	= 53 000	
- Superdividende	- 26 000	$= (53\,000 / 2) / 1\,000 = 26,5$ arrondis à 26 $\Rightarrow 26 * 1\,000 = 26\,000$
- Dotation réserve libre	- 26 000	= superdividende
= RAN 2024	1 000	$53\,000 - 26\,000 - 26\,000$

Questionnement alternatif :

Afin de valider la compréhension par les candidats à la fois des règles d'affectation et des informations présentes dans les documents de synthèse, il aurait été envisageable de demander au candidat, sur la base d'extraits d'un bilan ou des capitaux propres avant et après affectation du résultat, de reconstituer cette affectation du résultat.

2.2 Comptabiliser l'écriture correspondante en prenant soin de justifier sa date

3.1 – Analyser, évaluer, comptabiliser et contrôler les capitaux propres

- Évaluer, comptabiliser et contrôler les variations de capitaux propres dans les comptes individuels.

L'écriture d'affectation du résultat doit être enregistrée à la date de l'AGO qui approuve les comptes. Avant cette date, l'affectation du résultat n'ayant pas été validée par les actionnaires, le compte 120 continue à apparaître au bilan. Après cette date, ce compte 120 doit être soldé.

15/05/2025				
120		Bénéfice	56 000	
110		RAN 2023	600	
	1061	Réserve légale		1 600
	1068	Autres réserves		26 000
	457	Actionnaires – dividende à payer		28 000
	110	RAN 2024		1 000
Affectation du résultat 2024				

2.3 Compléter le tableau de variation des capitaux propres au 31/12/2025 en intégrant la partie relative à l’affectation du résultat 2024 (Annexe A à rendre avec la copie)

Partie 5 – Participer à la production et au contrôle de la cohérence globale des états financiers
- Compléter et contrôler les principaux tableaux de l'annexe.

Tableau de variation des capitaux propres au 31 décembre 2025

	Montant à l'ouverture de l'exercice	Affectation du résultat de l'exercice antérieur	Distribution de dividendes	Augmentation de capital	Réduction de capital	Résultat de l'exercice	Autres (à préciser)	Montant à la clôture de l'exercice
Capital	100 000							100 000
Primes d'émission, de fusion, d'apport	20 000							20 000
Écart de réévaluation								
Écart d'équivalence								
Réserve légale	8 400	+ 1 600						10 000
Réserves statutaires ou contractuelles								
Réserves réglementées								
Autres réserves	62 000	+ 26 000						88 000
Report à nouveau	600	+ 400 ⁽¹⁾						1 000
Résultat de l'exercice	56 000	- 28 000	- 28 000			64 500		64 500
Subvention d'investissement								
Provisions réglementées	3 500							3 500
Total des capitaux propres	250 500		- 28 000			64 500		287 000

(1) Accepter - 600 + 1 000

Questionnement alternatif :

Afin de valider les compétences relatives aux capitaux propres, il aurait été possible de fournir au candidat le tableau de variation des capitaux propres déjà complété. On aurait pu alors demander au candidat de reconstituer le tableau d'affectation du résultat puis d'expliquer pourquoi le versement de dividendes réduit le montant des capitaux propres, voire de comparer l'effet de ce versement avec celui de la constitution de réserves.

Mission 2 - Provisions**2.4 Qualifier la situation décrite. Justifier la comptabilisation d'une provision et l'évaluer**3.2 - Analyser, évaluer, comptabiliser et contrôler les passifs externes

- Caractériser les différentes catégories de passifs externes.
- Exposer et appliquer les conditions d'inscription au passif, ainsi que les règles d'évaluation et d'enregistrement des passifs.
- Évaluer, comptabiliser et contrôler les opérations portant sur certains passifs à leur entrée et postérieurement à leur entrée.

L'opération décrite dans ce dossier est une restructuration. Elle nécessite la comptabilisation d'une provision pour les éléments qui répondent à la définition de celle-ci.

Une provision est un passif (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 attendu de celui-ci) dont l'échéance et/ou le montant n'est pas fixé de façon précise.

La provision est bien à constituer en 2025 puisque le projet a été officiellement annoncé en 2025, l'entreprise s'est donc engagée à le réaliser (l'obligation existe à la clôture).

Les différentes dépenses listées dans l'énoncé ont été identifiées, la sortie de ressources est donc probable ou certaine.

Dépenses futures	Montant participant à la constitution de la provision	Justification
Déménagement	-	Le matériel déménagé sera réutilisé par l'entreprise, elle attend donc une contrepartie de cette dépense. Il ne s'agit donc pas d'un passif.

Achat d'un nouvel appareil de levage	-	Le nouvel appareil de levage apportera des avantages économiques futurs à l'entité, une contrepartie est donc attendue de cette sortie de ressources future.
Indemnité de licenciement	52 000	Aucune contrepartie n'est attendue par l'entreprise et l'obligation générera bien une sortie de ressources pour Les FRIPONAUTES.
Frais liés à l'embauche	-	Le nouveau personnel apportera des avantages économiques futurs à l'entreprise, une contrepartie est donc attendue.
Frais de résiliation des baux locatifs	8 000	L'entreprise n'attend pas de contrepartie à la sortie de ressources issue de cette obligation.
Montant de la provision	60 000	

L'évaluation de ces différentes dépenses futures semble fiable, la comptabilisation de la provision est donc possible.

Justification alternative :

L'opération décrite dans ce dossier est une restructuration. Elle nécessite la comptabilisation d'une provision.

Un passif externe 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.

En l'espèce, la restructuration envisagée relève bien d'un passif, puisqu'elle a été annoncée avant la clôture et l'entreprise s'est donc engagée à la réaliser. Il y a donc bien une obligation envers les tiers. La restructuration va par ailleurs amener l'entreprise à supporter un certain nombre de dépenses constituant une sortie de ressources, sans contrepartie puisque les deux anciens entrepôts ne seront plus utilisés.

Par ailleurs, une provision est un passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise.

En l'espèce, le déménagement aura lieu au cours de l'année 2026. Ainsi, les dépenses en découlant sont pour le moment estimées et leur échéance n'est pas encore fixée et dépendra de la date de réalisation effective de l'opération.

Évaluation de la provision

Selon l'article 323-5 du PCG, « une provision pour restructuration ne doit inclure que les dépenses nécessairement entraînées par celle-ci et qui ne sont pas liées aux activités futures ».

Dépenses futures	Montant participant à la constitution de la provision	Justification
Déménagement	-	Ces dépenses sont liées à l'activité future sur le nouveau site de Mulhouse et ne peuvent donc pas être incluses dans la provision pour restructuration.
Achat d'un nouvel appareil de levage	-	
Frais liés à l'embauche	-	
Indemnité de licenciement	52 000	Ces dépenses ne sont pas liées à l'activité future et sont donc sans contrepartie. Elles sont incluses dans la provision pour restructuration.
Frais de résiliation des baux locatifs	8 000	
Montant de la provision	60 000	

L'évaluation de ces différentes dépenses futures semble fiable, la comptabilisation de la provision est donc possible.

2.5 Justifier la classification de cette opération dans le compte de résultat

4 - Assurer le traitement comptable des transactions spécifiques relatives au rattachement des charges et des produits - Justifier la comptabilisation d'une opération en résultat exceptionnel.

Selon l'article 513-5 du PCG, « Sont comptabilisés en résultat exceptionnel les produits et les charges directement liés à un événement majeur et inhabituel ».

En raison de l'importance des montants en jeu et des effets significatifs que la restructuration aura sur l'organisation des activités de la société (60 000 € de dépenses à provisionner pour un résultat de 56 000 € en 2024 et de 64 500 € en 2025), celle-ci constitue un événement majeur.

En revanche, il est précisé qu'il ne s'agit pas de la première restructuration et qu'elle s'intègre dans un projet plus large. À partir de là, elle ne peut être considérée comme un événement inhabituel.

L'opération de restructuration ne relève donc pas du résultat exceptionnel et sera classée au compte de résultat selon la nature des opérations effectuées, ici, en résultat d'exploitation.

Questionnement alternatif :

Cette compétence relative à la comptabilisation d'une opération en résultat exceptionnel aurait également pu être validée de manière plus poussée, en partant cette fois d'une opération qui relève de cette catégorie du résultat et en interrogeant le candidat dans un premier temps sur la classification au compte de résultat puis sur l'évaluation des montants relevant de l'exceptionnel.

Il aurait ainsi été nécessaire d'adapter le contexte de la manière suivante :
- donner des indications claires permettant d'identifier le caractère majeur et inhabituel de l'opération.

Par exemple : ce déménagement aura un impact significatif sur Les FRIPONAUTES, tant sur le plan organisationnel que sur le plan financier. Il s'agit par ailleurs de la première opération de ce type effectuée par la société et aucune autre réorganisation n'est envisagée dans le futur ;

- préciser clairement si les dépenses découlant de la restructuration auraient ou non été constatées en l'absence de cet événement.

Par exemple : sous le tableau du document 3, préciser que, hormis les frais liés à l'embauche de nouvelles personnes, toutes les autres dépenses sont spécifiques à la mise en place de la nouvelle organisation logistique et n'auraient pas été supportées en l'absence de celle-ci.

Cette indication permet de n'intégrer, dans l'évaluation de la provision pour restructuration, que des charges exceptionnelles et donc de ne mobiliser qu'un seul compte de dotation aux amortissements.

2.6 Comptabiliser la ou les écritures que vous jugerez utiles au 31/12/2025.

3.2 – Analyser, évaluer, comptabiliser et contrôler les passifs externes

- Évaluer, comptabiliser et contrôler les opérations portant sur certains passifs à leur entrée et postérieurement à leur entrée.

31/12/2025				
6815	1522	Dotation aux provisions d'exploitation Provision pour restructuration Provision pour restructuration du service logistique	60 000	60 000

Les éléments non inclus dans la provision ne font l'objet d'aucune écriture à l'inventaire 2025.

Mission 3 - Opérations en devises

2.7 Comptabiliser toutes les écritures relatives à la facture présentée dans le document 5 qui semblent nécessaires en 2025.

3.2 – Analyser, évaluer, comptabiliser et contrôler les passifs externes

- Évaluer, comptabiliser et contrôler les opérations portant sur certains passifs à leur entrée et postérieurement à leur entrée.

411		Clients (96 800 *0,66)	63 888	
	701	Ventes de produits finis (95 300 *0,66)		62 898
	7085	Port facturé (1 500 *0,66)		990
		Facture n°2025FRI53457X7		

Ajustement de la créance à la clôture :

$$96\,800 * (0,62 - 0,66) = - 3\,872 \text{ €}$$

La perte latente doit être provisionnée.

31/12/2025

476	411	Différence de conversion - Actif Clients <i>Ajustement créance en devises</i>	3 872	3 872
6815	1515	Dotations aux provisions d'exploitation Provisions pour pertes de change <i>Provision pour perte latente de change</i>	3 872	3 872

2.8 Vérifier si la commande reçue le 29 décembre correspond à un engagement hors bilan, le cas échéant, le qualifier et justifier votre réponse au regard des principes et autres règles fondamentales comptables.

3.2 - Analyser, évaluer, comptabiliser et contrôler les passifs externes

- Caractériser les différentes catégories de passifs externes.
- Exposer et appliquer les conditions d'inscription au passif, ainsi que les règles d'évaluation et d'enregistrement des passifs.

L'article 836-1 du PCG définit les engagements hors bilan comme étant « tout engagement financier, toute garantie ou éventualité qui ne figure pas au bilan et dont la connaissance est nécessaire à l'appréciation de la situation financière de l'entité. »

Seules les opérations significatives doivent être mentionnées en annexe, en application du principe d'importance relative.

La commande reçue par Les FRIPONAUTES de la part de l'entreprise CREATURELAND semble significative (l'énoncé mentionne une commande importante). Il semble donc nécessaire d'en faire mention en annexe au titre des engagements hors bilan, car seules les factures de 2025 apparaissent au bilan 2025.

La commande est un engagement réciproque, c'est-à-dire un engagement donné et reçu entre deux parties, pour le même montant.

Les FRIPONAUTES, par le contrat signé et plus généralement par leur statut de vendeur, se sont engagés à honorer les commandes qu'ils reçoivent, c'est-à-dire ici à envoyer la marchandise commandée.

En conséquence, il s'agit bien d'un engagement donné, pour un montant de 1 200 000 SGD (à convertir en euros au cours du 31/12).

Et ils ont reçu de CREATURELAND l'engagement de payer cette commande. En conséquence, il s'agit bien d'un engagement reçu pour un montant de 1 200 000 SGD.

Dossier 3 - Association YoNIMAL

3.1 Indiquer le(s) référentiel(s) comptable(s) applicable(s) à l'association.

[Partie 6 - Appliquer les spécificités comptables du secteur non lucratif](#)

- Exposer les spécificités propres aux associations.

Les associations en France doivent établir leurs comptes selon le règlement ANC 2018-06. Pour les dispositions non couvertes par le règlement ANC 2018-06, c'est le règlement ANC 2014-03 (PCG) qui s'applique.

L'association YoNIMAL devra ainsi utiliser ces deux règlements pour la tenue de ses comptes.

3.2 Exposer le traitement comptable à appliquer aux différents dons reçus par l'association.

[Partie 6 - Appliquer les spécificités comptables du secteur non lucratif](#)

- Exposer les spécificités propres aux associations.

Les dons manuels en numéraire reçus doivent être enregistrés comme des produits (et la contrepartie au débit correspond soit au compte banque, soit au compte caisse).

Les dons manuels en nature, selon leur valeur et la possibilité ou non de les inventorier, sont à enregistrer à l'actif ou en contribution volontaire en nature.

Pour l'association YoNIMAL, les dons en nature correspondent à de la nourriture et objets destinés aux animaux, soit des biens consommés en l'état pour l'activité courante de l'association. Ils apparaîtront donc dans les contributions volontaires en nature. L'association utilisera les comptes de la classe 8 pour les enregistrer au fur et à mesure des récoltes.

Les dons en numéraire seront quant à eux inscrits en trésorerie et en produits, impactant ainsi à la fois le bilan et le compte de résultat.

3.3 Comptabiliser les écritures relatives aux opérations présentées dans le document 5

[Partie 6 - Appliquer les spécificités comptables du secteur non lucratif](#)
 - Évaluer et comptabiliser les principales opérations.

02/06/2025

441	741	Subvention à recevoir Subvention d'exploitation <i>Notification de subvention</i>	10 000	10 000
-----	-----	---	--------	--------

24/06/2025

512	441	Banque Subvention à recevoir <i>Encaissement de la subvention</i>	10 000	10 000
-----	-----	---	--------	--------

15/11/2025

512	7541	Banque Dons manuels <i>Encaissement des dons manuels en numéraire</i>	62 500	62 500
-----	------	---	--------	--------

Évaluation des dons en nature reçus :

Dons en nature reçus des FRIPONAUTES	13 000 €
Dons des particuliers	12 000 €
Dons reçus pour la Teckel Parade	2 000 €
Montant total des dons en nature reçus	27 000 €

31/12/2025

861	870	Mise à disposition gratuite de biens Dons en nature <i>Contributions volontaires en nature : dons en nature</i>	27 000	27 000
864	875	Personnel bénévole Bénévolat <i>Contributions volontaires en nature : bénévolat</i>	50 000	50 000