

# **DIPLÔME DE COMPTABILITÉ ET DE GESTION**

## **UE 10 – COMPTABILITÉ APPROFONDIE**

### **SESSION 2021**

**Éléments indicatifs de corrigé**

**Mission 1 : traitement de suites comptables du sinistre.**

**1. Comptabiliser les écritures relatives à la sortie du patrimoine de la SARL « La Patte Rousse » des biens détruits lors du sinistre survenu le 1<sup>er</sup> décembre 2020.**

**Concernant les immobilisations**

Calculs préalables

- Amortissement construction jusqu'au 31/12/2019 : 115 000 (d'après plan d'amortissement fourni)
- Dotation complémentaire jusqu'au 30/11/2020 : 12 000 x 11/12 = 11 000
- VNC du bâtiment au 30/11/2020 = 240 000 – 115 000 – 11 000 = 114 000

		01/12/2020 ou 31/12/2020			
68112		Dotation aux amortissements des immobilisations corporelles	11 000		
	2813	Amortissement de la construction <i>Amortissement complémentaire jusque date sinistre</i>			11 000
		d°			
	2813	Amortissements de la construction	126 000		
	675	Valeur comptable des éléments d'actif cédés	114 000		
	213	Construction <i>Sortie de la construction sinistrée (1)</i>			240 000
		d°			
28183		Amortissements du matériel informatique	7 200		
	2183	Matériel de bureau et matériel informatique <i>Sortie du matériel informatique sinistré du patrimoine</i>			7 200

**(1) Admettre la solution suivante (en une ou deux écritures) :**

		01/12/2020 ou 31/12/2020			
6871		Dotation aux amortissements exceptionnels des immobilisations	114 000		
	2813	Amortissement de la construction <i>Amortissement exceptionnel</i>			114 000
		d°			
	2813	Amortissements de la construction	240 000		
	213	Construction <i>Sortie de la construction sinistrée du patrimoine</i>			240 000

## Concernant le stock de marchandises

La sortie de stock s'effectue lors de la mise à jour des stocks à la clôture des comptes. Ici, on ne dispose pas de la valeur du stock initial, ni des stocks présents à la clôture (acquisition de décembre). Les écritures d'annulation du stock initial et de constatation du stock final ne peuvent donc pas être comptabilisées. Non exigé

31/12/2020			
6718		Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion	8 000
	791	Transferts de charges d'exploitations	8 000
		<i>Transfert de l'impact des articles détruits (application de la position du memento)</i>	

### 2. Expliquer et justifier le traitement comptable préconisé par le memento Lefebvre présenté dans le document 4.

Sans ce traitement comptable, le sinistre aurait un impact négatif sur le résultat d'exploitation via les écritures de variation de stocks réalisées à la clôture de l'exercice. Le stock final est diminué de 8 000 € (montant des marchandises détruites) du fait du sinistre ; le compte de variation de stocks de marchandises est donc augmenté (hausse d'une charge d'exploitation).

Or, au regard du caractère exceptionnel du sinistre, il est plus pertinent que le sinistre impacte le résultat exceptionnel.

Le memento propose donc de neutraliser l'impact de la variation de stocks (d'exploitation) par un transfert de charges (produit d'exploitation) et de comptabiliser en contrepartie une charge exceptionnelle impactant, ainsi, le résultat exceptionnel.

Ainsi l'image comptable est plus fidèle à la réalité ; le résultat d'exploitation n'est pas « pollué » par des événements exceptionnels.

### 3. Citer le principe comptable permettant de justifier la nécessité de comptabiliser une écriture d'inventaire relative à l'indemnité d'assurance alors que son estimation définitive n'est pas disponible. Expliquer comment il s'applique ici.

Le principe en jeu est le principe d'indépendance des exercices (ou principe de séparation des exercices).

Le sinistre est survenu au cours de l'exercice 2020. Les charges et produits s'y rapportant doivent donc être, dans la mesure du possible, rapportés à cet exercice. Les biens sinistrés sont sortis du patrimoine au cours de l'exercice 2020 entraînant la comptabilisation de charges dans le même exercice. L'indemnité d'assurance venant compenser ces charges, le produit correspondant doit être comptabilisé au cours du même exercice. De plus, l'expert en assurance confirme dans son courriel en date du 30 novembre 2020 l'indemnisation et donne une estimation des indemnités à recevoir.

*A défaut d'une valeur définitive de l'indemnité d'assurance, lorsqu'une estimation est possible, il convient donc de comptabiliser un produit à recevoir. Non exigé*

### 4. Justifier la valeur estimée de l'indemnité d'assurance et comptabiliser l'écriture d'inventaire relative à cette indemnité. Les écritures relatives à la provision pour impôt ne sont pas exigées.

Considérant le message adressé par l'expert, les bases d'estimation sont les suivantes :

- Valeur à neuf pour la construction : 300 000 € HT
  - Valeur à neuf pour le matériel informatique : 6 500 € HT
  - Valeur d'achat du stock : 8 000 € HT
- => Décote 10 % ; valeur stocks retenue par l'assurance = 8 000 \* 90 % = 7 200 €

→ Valeur estimée de l'indemnité : 300 000 + 6 500 + 7 200 = 313 700 €

31/12/2020

4687 (1)		Produits à recevoir	313 700	
	797 (2)	Transferts de charges exceptionnelles (300 000 + 6 500)		306 500
	797 (3)	Transferts de charges exceptionnelles		7 200
		<i>Produit à recevoir – indemnité d'assurance</i>		

(1) Admettre le compte 478 Autres comptes transitoires

(2) Admettre 775 PCEA

(3) Admettre 791 Transferts de charges d'exploitation ou 771 Produits exceptionnels sur opérations de gestion

**5. Compléter l'annexe A (à rendre avec la copie) et analyser l'effet du sinistre sur les comptes annuels 2020.**

- Effet sur le compte de résultat :

CHARGES		PRODUITS	
CHARGES D'EXPLOITATION		PRODUITS D'EXPLOITATION	
Variation de stocks (1)	8 000	Transfert de charge d'exploitation	8 000
Dotations aux amortissements	11 000		
RÉSULTAT D'EXPLOITATION (solde créditeur) =		RÉSULTAT D'EXPLOITATION (solde débiteur) =	11 000
CHARGES FINANCIERES		PRODUITS FINANCIERS	
RÉSULTAT FINANCIER (solde créditeur) =		RÉSULTAT FINANCIER (solde débiteur) =	
CHARGES EXCEPTIONNELLES		PRODUITS EXCEPTIONNELS	
Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion	8 000	Transfert de charges exceptionnelles (3)	313 700
VNC éléments d'actif cédés (ou dotation exceptionnelle) (2)	114 000		
RESULTAT EXCEPTIONNEL (solde créditeur) =	191 700	RESULTAT EXCEPTIONNEL (solde débiteur) =	
RÉSULTAT NET (Bénéfice)	180 700	RÉSULTAT NET (Perte)	

(1) Admettre Achats de marchandises

(2) Ou Dotation aux amortissements exceptionnels

(3) ou PCEA pour 306 500 € et Transferts de charges exceptionnelles pour 7 200 € (ou Transferts de charges d'exploitation ou Produits exceptionnels sur opérations de gestion).

## Analyse

- Effets sur le compte de résultat :

La conséquence de ce sinistre est une augmentation du résultat net de 180 700 € qui s'explique par :

- une perte d'exploitation de 11 000 € qui n'est pas liée au sinistre (dotation complémentaire aux amortissements) ; l'impact du sinistre sur le résultat d'exploitation a bien été neutralisé ;
- un bénéfice exceptionnel de 191 700 € correspondant à la plus-value réalisée sur le bâtiment ( $300\,000 - 114\,000 = 186\,000$  €) et sur matériel informatique ( $6\,500 - 0 = 6\,500$  €) et une moins-value sur le stock de marchandises, due à la décote appliquée par l'assurance ( $7\,200 - 8\,000 = -800$  €).

- Effets sur le bilan :

Il s'agit d'une sortie définitive des biens concernés, on observe une diminution de la valeur de l'actif pour la VNC de la construction (VNC nulle du matériel informatique) et pour la valeur comptable des stocks.

Les produits à recevoir viennent augmenter l'actif circulant.

- Effets sur l'annexe :

L'incendie ayant un effet significatif, il doit être mentionné en annexe.

On peut noter que les tableaux des immobilisations et des amortissements seront modifiés, tenant compte des sorties consécutives au sinistre. Par ailleurs, il convient d'ajouter une mention expliquant la valeur nulle du stock final de marchandises pour l'exercice.

### **Mission 2 : rénovation du site internet.**

#### **6. Caractériser le site Internet mis en service en 2015 et justifier la comptabilisation des dépenses relatives à sa création en charges.**

Un site Internet passif est un site destiné à donner des informations sur l'entreprise (sites de présentation) et ne participant pas aux systèmes d'information ou commerciaux de l'entreprise.

Le site Internet mis en service en 2015 ne permet pas la prise de réservation, il répond bien à la définition d'un site passif.

Il est donc considéré comme un support de publicité et non comme un actif incorporel. Les conditions d'activation ne sont pas remplies, en particulier du fait de l'absence d'avantages économiques futurs. C'est pour cette raison que les dépenses de création de ce site ont été comptabilisées en charges.

#### **7. Exposer les règles de comptabilisation pouvant être appliquées au nouveau site Internet et justifier le choix de monsieur BAER.**

La nature du site Internet va changer en 2020 ; le site vitrine va devenir un site commercial (site actif). Les critères d'inscription à l'actif seront, alors, remplis car le site générera des avantages économiques futurs pour le parc. L'activation est, néanmoins une option.

La société « La Patte Rousse » a donc la possibilité d'enregistrer le coût de production de son nouveau site internet soit en charge, soit en immobilisation si les conditions prévues par le PCG sont remplies (méthode de référence).

En effet, l'article 612-1 du Plan comptable général prévoit que « les coûts de création de sites internet peuvent être comptabilisés à l'actif si l'entreprise démontre qu'elle remplit simultanément les conditions suivantes :

- le site internet a de sérieuses chances de réussite technique ;
- l'entreprise a l'intention d'achever le site internet et de l'utiliser ou de le vendre ;
- l'entreprise a la capacité d'utiliser ou de vendre le site internet ;
- le site internet générera des avantages économiques futurs ;
- l'entreprise dispose des ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre le site internet ;
- l'entreprise a la capacité d'évaluer de façon fiable les dépenses attribuables au site internet au cours de son développement. »

L'intégralité des conditions n'est pas exigée, accepter toute réponse pertinente.

Monsieur BAER a choisi d'activer les frais qui peuvent l'être (ici, les dépenses de la phase de développement) et ainsi, opté pour la méthode référence.

En effet, d'après l'article 612-2 du PCG : « Les coûts engagés au cours de la phase de développement et de production de sites internet [qui] peuvent être comptabilisés à l'actif à leur coût de production si les conditions de comptabilisation visées à l'article 612-1 sont satisfaites [...] La comptabilisation des coûts de développement et de production de sites internet à l'actif est considérée comme la méthode de référence. »

Le choix de Monsieur BAER se justifie dans la mesure où il donne une meilleure information comptable. Il permet également d'étaler la charge puisque l'impact sur le compte de résultat se fera au fur et à mesure de l'amortissement du site ; si monsieur BAER avait choisi l'enregistrement en charge de ces frais, le résultat 2020 aurait été immédiatement diminué d'autant. *Néanmoins, la déduction fiscale immédiate des dépenses de création de site Internet (hors nom de domaine) que monsieur BAER choisit d'utiliser, nuance cette analyse. Non exigé*

## **8. Exposer et justifier le traitement comptable des dépenses liées à l'obtention et l'immatriculation du nouveau nom de domaine lors de la mise en service du site et à l'inventaire.**

Seules les dépenses liées à la phase de développement sont susceptibles d'être portées à l'actif.

Les dépenses liées à l'obtention et l'immatriculation du nom de domaine sont des dépenses intervenant dans la phase de développement. Elles font partie des coûts directement attribuables à la création du site Internet. A ce titre, elles font partie des dépenses devant être inscrites à l'actif si c'est le choix de l'entreprise.

Elles sont aussi bien indispensables au fonctionnement du site, puisque sans nom de domaine, le site n'est pas visible aux yeux du public. Les dépenses liées à l'obtention et l'immatriculation du nom de domaine sont donc activables.

Le nom de domaine ayant une utilisation non limitée dans le temps, il n'est pas amortissable car son utilisation n'est pas déterminable.

## **9. Évaluer le coût de production du site internet mis en service en 2020 et comptabiliser toutes les écritures relatives à cette opération pour 2020.**

Dépenses de la phase de développement :

Obtention et immatriculation du nom de domaine	500
Acquisition du matériel et du logiciel d'exploitation	1 700
Développement du site	3 500
Réalisation de la documentation technique	800
Total	= 6 500

- Amortissement économique 2020 :  $(6\ 500 - 500) \times 1/5 \times 8/12 = 800$

Le nom de domaine n'est pas amortissable, ce qui réduit d'autant la base amortissable.

- Déduction fiscalement autorisée : l'intégralité des dépenses inscrites à l'actif, hors nom de domaine, soit  $6\,500 - 500 = 6\,000$
- Amortissement dérogatoire =  $6\,000 - 800 = 5\,200$

		01/05/2020			
205		721	Sites Internet (1) Production d'immobilisations incorporelles <i>Mise en service du site Internet</i>	6 500	6 500
31/12/2020					
68111			Dotation aux amortissements des immobilisations	800	
68725			Dotation aux amortissements dérogatoires	5 200	
	2805		Amortissement du site Internet		800
	145		Amortissement dérogatoire		5 200
			<i>Amortissement du site Internet</i>		

(1) Le compte 205 peut être décomposé pour isoler l'immatriculation du reste de l'immobilisation.

#### 10. Indiquer les informations à mentionner en annexe relatives à cette opération.

Les informations à mentionner en annexe portent sur le choix de la méthode de comptabilisation des dépenses de création de site. Il s'agit pour la SARL « La Patte Rousse » d'indiquer qu'elle inscrit à l'actif ces dépenses.

Le site internet apparaîtra dans les tableaux des immobilisations et des amortissements.

L'amortissement dérogatoire apparaîtra dans les tableaux des provisions *et de variation des capitaux propres*. Non exigé

### DOSSIER 2 – AFFECTATION DU RÉSULTAT

#### Mission : affectation du résultat.

#### 1. Interpréter le report à nouveau apparaissant dans les capitaux propres avant affectation de la SARL « La Patte Rousse ».

Le montant du report à nouveau est affecté de parenthèses, ce qui indique un signe négatif. Il s'agit donc d'un report à nouveau débiteur.

Ce report à nouveau débiteur peut s'expliquer de différentes manières (ces explications peuvent se cumuler, accepter toute réponse pertinente) :

- Pertes réalisées lors d'exercices antérieurs ;
- *Impact d'éventuels changements de méthode ayant affecté les capitaux propres (ex : la mise en place d'une provision pour pensions peut avoir un effet significatif sur le compte de RAN).* Non exigé

**2. Vérifier que la situation du poste « frais d'établissement » n'est pas un obstacle à la distribution de dividendes au titre de l'exercice 2020.**

Une société ne peut procéder au paiement de dividendes que si les postes « frais d'établissement » et « frais de développement » sont complètement amortis.

Exception : des dividendes peuvent être distribués si le montant des réserves libres est au moins égal à celui des frais non amortis (pour leur VNC). Cette exception concerne les frais de premier établissement, d'augmentation de capital et de développement non amortis.

Les frais de premier établissement ne sont pas complètement amortis : au 31/12/2020, leur valeur nette comptable est de 2 400 € (4 800 – 2 400).

Les réserves libres s'élevant à 45 900 €, la distribution de dividendes sera possible.

**3. Présenter le tableau d'affectation du résultat 2020 et comptabiliser l'opération.**

**Tableau d'affectation du résultat 2020**

	Montant	Calculs
Résultat net comptable de l'exercice	750 000	
- RAN débiteur	(50 000)	
= Base de calcul de la dotation à la réserve légale	700 000	
- Dotation à la réserve légale	(4 000)	Dotation théorique : 700 000 * 5% = 35 000 Limite : 90 000 * 10 % = 9 000 Réserve légale avant dotation : 5 000 => Dotation limitée à 4 000
= Bénéfice distribuable	696 000	
- Premier dividende (intérêt statutaire)	(4 500)	9 000 * 10 * 5%
- Réserve facultative	(121 500)	énoncé
- Superdividende	(540 000)	60 * 9 000
= Report à nouveau créditeur	30 000	

30/04/2021

120	Dotation aux amortissements des immobilisations	750 000	
119	RAN débiteur		50 000
1061	Réserve légale		4 000
1068	Autres réserves		121 500
457	Associés – Dividendes à payer		544 500
110	RAN créditeur		30 000
	<i>Affectation du résultat 2020</i>		

**4. Présenter les capitaux propres du bilan après affectation du résultat 2020.**

Capital social	90 000
Réserve légale	9 000
Autres réserves	167 400
Report à nouveau	30 000
<b>Total capitaux propres</b>	<b>296 400</b>

Réserve légale : 5 000 + 4 000

Autres réserves : 45 900 + 121 500

RAN : - 50 000 + 50 000 + 30 000

**Mission : comptabilisation des opérations de l'exercice 2020.**

**1. Justifier l'obligation pour l'association du parc animalier des « Trois Chemins » d'établir des comptes annuels.**

Les associations tenues d'établir des comptes annuels le sont en raison de leur taille, leur activité ou leur mode de financement.

En particulier, le Code de Commerce prévoit que les associations qui bénéficient d'une subvention d'un montant supérieur à 153 000 € produisent obligatoirement des comptes annuels.

L'association du parc animalier des « Trois Chemins » est financée par une subvention de 155 000 € pour l'exercice 2020. Elle est donc tenue de présenter des comptes annuels.

**2. Citer les référentiels comptables applicables à l'association du parc animalier des « Trois Chemins ».**

Les associations doivent appliquer le règlement ANC 2018-06.

À défaut de dispositions spécifiques prévues au présent règlement, les dispositions du *règlement ANC n°2014-03 (non exigé)* relatif au Plan Comptable Général s'appliquent.

**3. Expliquer le rôle de madame MULLER.**

Madame MULLER est commissaire aux comptes. À ce titre, elle a une mission légale à effectuer dans l'association.

La mission du commissaire aux comptes consiste à certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes. « Les CAC certifient (...) que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice. » Code de commerce, article L 823- 9.

À l'issue de ses travaux, le CAC émet un rapport sur les comptes et une opinion sur ceux-ci. Non exigé

Remarque (non exigé) : Les associations tenues à la désignation d'un commissaire aux comptes sont les mêmes que celles soumises à l'obligation de présentation des comptes. L'association sera donc également tenue de désigner un commissaire aux comptes en raison de la perception d'une subvention d'un montant supérieur à 153 000 €.

**4. Comptabiliser les opérations de l'exercice 2020.**

		13/02/2020			
4417 (1)	74	État – Subventions d'exploitation à recevoir	155 000		
		Subventions d'exploitation		155 000	
		<i>Notification de la subvention régionale</i>			
		03/03/2020			
512	4417	Banque	155 000		
		État – Subventions d'exploitation à recevoir		155 000	
		<i>Encaissement de la subvention régionale</i>			
		30/04/2020			
512	7561 (2)	Banque	37 000		
		Cotisations sans contrepartie			37 000
		<i>Cotisations 2020</i>			

		30/06/2020		
512		Banque	90 000	
	7541	Dons manuels <i>Dons dans le cadre du programme « parrainer un animal »</i>		90 000
		31/12/2020		
689		Engagements à réaliser sur ressources affectées	120 000	
	194	Fonds dédiés sur subvention d'exploitation <i>Inscription des fonds non encore utilisés en fonds dédiés (155 000 – 35 000 = 120 000)</i>		120 000
		31/12/2020		
861		Mise à disposition gratuite de biens	6 000	
	870	Dons en nature <i>Contributions volontaires en nature : dons d'un véhicule utilitaire, de petits matériels, foin, sacs de graines (3 500 + 2 500)</i>		6 000
		31/12/2020		
864		Personnel bénévole	80 000	
	875	Bénévolat <i>Contributions volontaires en nature : travail bénévole</i>		80 000

(1) [Accepter 441 Etat – Subvention à recevoir](#)

(2) [Accepter 756 Cotisation ou 7562 Cotisations avec contrepartie](#)

## DOSSIER 4 – STOCK

**Mission : évaluation et comptabilisation des stocks.**

**1. Vérifier que les stocks de peluches Wolfi 33 cm respectent les conditions d'inscription d'un actif. Vous pourrez vous baser sur la définition d'un stock en sens du Plan Comptable Général.**

D'après l'article 211-7 du PCG : « Un stock est un actif détenu pour être vendu dans le cours normal de l'activité, ou en cours de production pour une telle vente, ou destiné à être consommé dans le processus de production ou de prestation de services, sous forme de matières premières ou de fournitures. »

Le stock de peluches Wolfi correspond bien à un actif. En effet, il répond aux conditions de définition d'un actif car :

- Il est identifiable : les peluches ont bien une substance physique ;
- Il est contrôlé par le parc : le parc est juridiquement propriétaire des peluches et contrôle aussi les avantages économiques futurs qui seront générés par la vente des peluches ;
- Il est générateur d'avantages économiques futurs : les peluches vont contribuer directement à générer des flux nets de trésorerie par leurs ventes.

Ces peluches sont bien un stock car elles sont détenues pour être vendues dans les trois boutiques du parc.

Le stock de peluches Wolffi répond aussi aux conditions de comptabilisation (non exigées) d'un actif car :

- Le parc peut bénéficier de façon probable des avantages économiques futurs associés au stock de peluches : ces peluches mascottes se vendent habituellement très bien et devraient donc permettre avec une certitude suffisante de réaliser des flux nets de trésorerie.
- Leur coût peut être évalué avec une fiabilité suffisante : le parc dispose de factures d'achat permettant d'évaluer le coût d'acquisition des peluches.

**2. Expliquer pourquoi les stocks de peluches loups sont considérés comme des biens interchangeables et les problèmes d'évaluation qui se posent alors.**

Les peluches ne peuvent plus être unitairement identifiées une fois qu'elles sont entrées dans le stock du parc. Il est donc impossible de procéder à une identification spécifique de leur coût.

**3. Identifier la méthode retenue pour évaluer la valeur du stock final de peluches Wolffi 33 cm et citer les deux autres méthodes de valorisation des stocks de biens interchangeables autorisées par le Plan Comptable Général.**

Le stock final est évalué sur la base du coût moyen pondéré (CMP) calculé à chaque entrée. L'article 213-34 du PCG autorise également deux autres méthodes d'évaluation qui sont :

- Le coût moyen pondéré (CMP) calculé sur une période n'excédant pas la durée moyenne de stockage ;
- La méthode du premier entré - premier sorti (PEPS – FIFO).

**4. Comptabiliser les écritures d'inventaire relatives aux stocks à la clôture de l'exercice 2020 et analyser l'impact sur le compte de résultat de l'exercice 2020.**

		31/12/2020			
6037	37	Variation des stocks de marchandises	2 315		
		Stocks de marchandises		2 315	
		<i>Annulation du stock initial</i>			
		31/12/2020			
37		Stocks de marchandises	5 406		
	6037	Variation des stocks de marchandises		5 406	
		<i>Constatation du stock final</i>			

Les charges d'exploitation sont diminuées de la variation de stock calculée comme la différence entre le stock initial et le stock final : ici,  $2\,315 - 5\,406 = -3\,091$ . Ainsi, seuls les achats consommés figurent dans les charges d'exploitation. Le résultat d'exploitation est donc augmenté du montant de la variation des stocks.

**5. Indiquer les informations à faire figurer en annexe.**

Doivent figurer en annexe :

- Le choix de la méthode de valorisation retenue pour les stocks : ici, la méthode du coût moyen pondéré calculé après chaque entrée ;
- La valeur du stock final de peluches incluse dans la valeur comptable globale de stocks et la valeur comptable des stocks de marchandises ;
- Les stocks de peluches étant interchangeables, il faut aussi indiquer la différence entre l'évaluation figurant au bilan et celle qui résulterait des derniers prix du marché connus à la clôture des comptes.

**Mission : traitement des engagements de retraite.**

**1. Vérifier que les engagements de retraite de la SARL respectent les conditions de définition d'un passif et caractériser ce passif.**

Conditions de définition du passif :

- Il existe une obligation à la clôture à l'égard d'un tiers : l'obligation de verser une rente ou des pensions aux salariés après leur départ de l'entreprise (ici : une rente est versée) ;
- Cette obligation induit une sortie de ressources : le versement des prestations ;
- Sans contrepartie équivalente : l'entreprise n'obtiendra plus rien de ses anciens salariés postérieurement à leur départ de l'entreprise.

Les engagements de retraite répondent donc bien aux conditions de définition d'un passif. Le montant et l'échéance des engagements de retraite ne sont pas fixés de façon précise, il s'agit donc d'une provision.

**2. Qualifier le changement comptable envisagé par monsieur BAER et préciser si ce changement est possible, en justifiant votre réponse.**

Il s'agit d'un changement de méthode comptable à l'initiative de l'entreprise (non exigé) : monsieur BAER entend comptabiliser une provision au titre des engagements de retraite, alors qu'il ne le faisait pas auparavant.

*Ce type de changement est une exception au principe de permanence des méthodes. Il peut être dû à un changement de réglementation ou comme ici à un changement de méthode à l'initiative de l'entreprise. Non exigé*

Article 122-2 du PCG : « Un changement de méthode comptable à l'initiative de l'entité n'est possible qu'à la double condition qu'il existe un choix entre plusieurs méthodes comptables conformes aux principes d'établissement des comptes annuels et que le changement de méthode conduise à fournir une meilleure information financière. »

Pour les engagements de retraite, il existe bien un choix entre deux méthodes : comptabiliser une provision ou mentionner ces engagements en annexe. La comptabilisation de la provision pour l'intégralité de l'engagement constitue cependant la méthode de référence.

Ici, ce changement de méthode comptable est donc possible et n'a pas à être justifié puisque la comptabilisation de la provision constitue la méthode de référence, et apporte donc une meilleure information financière que la seule mention en annexe des engagements.

**3. Analyser les effets du changement sur les capitaux propres.**

Les capitaux propres vont diminuer car l'impact du changement de méthode va être imputé sur le report à nouveau.

En effet, les changements de méthode comptable ont un effet rétroactif. Comme il est impossible de modifier les charges des exercices précédents, ici les dotations aux provisions (principe d'intangibilité du bilan d'ouverture), le changement de méthode comptable est donc imputé sur le report à nouveau.

La provision n'étant pas déductible, le changement est sans impact fiscal et l'intégralité de l'effet du changement doit donc être constatée en report à nouveau, soit 97 000 €, comme si cette méthode avait toujours été appliquée (les résultats comptables antérieurs auraient été diminués par la constatation de la provision).

#### 4. Comptabiliser les écritures découlant de l'adoption du changement en 2020.

		01/01/2020			
119/110		Report à nouveau		97 000	
	153	Provisions pour pensions et obligations similaires			97 000
		<i>Effet du changement sur les capitaux propres</i>			
			31/12/2020		
6815		Dotation aux provisions d'exploitation		8 000	
	153	Provisions pour pensions et obligations similaires			8 000
		<i>Ajustement de la provision pour 2020</i>			

Ajustement de la provision pour 2020 :  $105\ 000 - 97\ 000 = 8\ 000$

#### 5. Indiquer les informations à faire figurer en annexe suite à ce changement.

Selon le Code de commerce, dans l'annexe, le changement doit être :

- mentionné (ici, comptabilisation des engagements de retraite) et,
- justifié (ici, adoption de la méthode de référence).

Selon le PCG, l'annexe doit donc indiquer l'impact du changement,

- calculé à l'ouverture de l'exercice comme si la nouvelle méthode avait toujours été appliquée ;
- en précisant les postes concernés des exercices antérieurs, retraités selon la nouvelle méthode (information pro forma).