

## Chapitre 20

### QCM

- 1. B.** Les changements dans les modalités de fonctionnement d'une entreprise peuvent justifier de modifier les méthodes ou leurs modalités d'application afin de produire une meilleure information financière. Ce peut notamment être le cas pour l'évaluation des stocks à la clôture.
- 2. C.** L'ajustement du taux de dépréciation des créances douteuses entre N-1 et N est justifié par la constatation d'une augmentation des pertes sur les créances irrécouvrables. C'est un changement d'hypothèse, la méthode d'évaluation de la dépréciation des créances restant inchangée.
- 3. A.** Le PCG prévoit que les immobilisations de faible valeur puissent être comptabilisées en charges. L'identification des immobilisations de faible valeur est un choix de gestion. Le CGI a fixé la limite des immobilisations de faible valeur pouvant être comptabilisées en charges à 500 € HT.
- 4. C.** Le principe de permanence des méthodes s'applique à la société Électron ; tous les sites d'exploitation doivent adopter la même méthode pour comptabiliser les subventions d'investissement.
- 5. A.** Même s'ils sont rares pour la société Élec, les litiges font partie de la vie des affaires et les dotations aux provisions afférentes ne constituent pas des charges exceptionnelles. Éviter de présenter un résultat d'exploitation négatif n'est pas un choix de gestion, mais une mauvaise application des règles comptables.
- 6. B. ET C.** La comptabilisation de la provision pour indemnité de fin de carrière est une méthode de référence qui est effectivement irréversible, cette provision correspond bien à une obligation de la société en tant qu'employeur.
- 7. B. ET C.** Un changement de méthode peut être motivé par une adaptation au suivi de la gestion de l'entité, aux conditions que les évaluations soient fiables et que l'objectif d'image fidèle soit toujours respecté.
- 8. B. ET C.** La valeur de l'équipement est corrigée, ce qui change la base amortissable et aura un impact sur les dotations aux amortissements des exercices N et N-1. La correction d'erreur doit être mentionnée mais pas sa cause.
- 9. B. ET C.** Il n'est pas demandé d'expliquer les changements de réglementation comptable mais de les mentionner et d'en présenter l'impact dans les comptes, application de la méthode rétrospective.
- 10. A. ET C.** L'application rétrospective d'un changement de méthode induit le retraitement de l'exercice N-1 avec la nouvelle méthode. La présentation des règles et méthodes comptables doit inclure les nouveaux éléments.
- 11. A.** Le classement des placements financiers doit tenir compte de l'intention de la direction et de la capacité financière de conserver durablement les placements effectués, ce

# CORRIGÉ

qui est le cas. La correction consiste à reclasser les VMP pouvant être considérées comme des immobilisations financières.

**12. A. ET B.** Le non-respect d'une disposition statutaire est une erreur. Le commissaire aux comptes a l'obligation de signaler le non-respect d'un texte légal ou réglementaire.

**13. A.** Le CGI impose que les charges soient comptabilisées dans un compte de la classe 6 pour être déductible. C'est la seule dérogation prévue à l'application de la méthode rétrospective qui prévoit que l'impact sur les exercices antérieurs soit comptabilisé que débit d'un compte de report à nouveau.

**14. B.** Les comptes de charges exceptionnelles sont utilisés si l'impact de la correction d'erreur est significatif ce qui n'est pas le cas ici, l'erreur représente 3 % du résultat de l'exercice.

**15. B.** Le principe de non-compensation des débits et des crédits n'est pas respecté. La sous-évaluation des dettes et des créances a un impact sur l'analyse du BFR. De plus, l'image fidèle attendue est faussée.

## Exercices

### 1. Comptabiliser un changement d'estimation

1. Ce changement est un changement d'estimation. Quelle justification pouvez-vous donner ?

Le montant des frais d'approche peut varier d'une année sur l'autre, le coût du transport étant lui-même variable, ce n'est donc pas une correction d'erreur. La méthode de détermination et de répartition des frais d'approche est inchangée, il s'agit bien d'un changement d'estimation.

2. Ce changement d'estimation doit-il faire l'objet d'un enregistrement particulier ?

L'augmentation des frais d'approche entraîne une augmentation de la valeur des marchandises à la clôture de l'exercice N, ce qui va avoir une incidence sur le montant de la variation des stocks au compte de résultat.

Il n'y a pas d'écriture particulière à comptabiliser.

### 2. Comptabiliser un changement de méthode

1. Suivant quelle méthode doit être comptabilisé ce changement de méthode ?

Il n'y a pas de difficulté d'évaluation, les montants sont mentionnés chaque année dans l'annexe des comptes annuels. Rien ne s'oppose à l'utilisation de la méthode rétrospective.

2. Quelles sont les écritures à enregistrer ?

Une première écriture doit être enregistrée au 1<sup>er</sup> janvier pour reconstituer les soldes tels qu'ils seraient présentés si cette provision avait toujours été comptabilisée. La provision pour indemnité de fin de carrière n'étant pas déductible, le compte de report à nouveau peut être utilisé.

Si le solde est suffisant, l'écriture sera comptabilisée au débit du compte 110 ou le compte 119 devra être utilisé.

**Écriture à l'ouverture :**

		01/01/N	
110 / 119	153	Report à nouveau	1 250 000
		Provision IFC	1 250 000
		<i>Changement de méthode</i>	

Les mouvements de l'exercice sont comptabilisés « normalement ».

La provision est reprise à hauteur de ce qui avait été calculé pour les salariés partis à la retraite : 82 K€

L'augmentation est constatée en charge pour 12 K€

# CORRIGÉ

## Écritures à la clôture :

		31/12/N			
6815		Dotation aux provisions	12 000		
	153	Provision IFC			12 000
		<i>Droits à la retraite acquis en N</i>			
153		Provision IFC	82 000		
	7815	Provision IFC			82 000
		<i>Reprise provision salariés partis en N</i>			

Le solde de la provision est de  $1\,250\,000 - 82\,000 + 12\,000 = 1\,180\,000$  €

## 3. Comptabiliser une correction d'erreur

### 1. Quelle est l'erreur commise ?

La facture d'acquisition du logiciel regroupe des coûts de nature différente :

- logiciel (immobilisation incorporelle) ;
- installation et paramétrage (frais accessoires à rattacher à l'immobilisation incorporelle) ;
- formation (prestation de service, qui peut être considéré comme des frais accessoires) ;
- maintenance (prestation de service qui aurait dû être comptabilisée en charges de l'exercice N-1).

C'est une erreur d'évaluation du coût d'acquisition de l'immobilisation incorporelle qui a entraîné une surestimation du résultat de l'exercice N-1.

### 2. Quel est le montant de l'erreur ?

L'option la plus favorable sur le plan fiscal est de comptabiliser les frais de formation en charges, ils seront immédiatement déductibles. Le coût d'acquisition de l'immobilisation incorporelle est donc de 150 000 € HT.

La surestimation de l'immobilisation est de  $15\,000 + 12\,000 = 27\,000$  €.

La dotation aux amortissements de l'exercice N-1 a été calculée à compter du 1<sup>er</sup> avril N-1, soit sur 9 mois. La dotation est surévaluée de  $27\,000 \times 1/10 \times 9/12 = 2\,025$  €.

La sous-estimation des charges externes est de 24 000 € :

15 000 €, pour les frais de formation ;

$12\,000 \times 9/12 = 9\,000$  € pour la maintenance.

Le résultat de l'exercice N-1 a été surévalué de  $24\,000 - 2\,025 = 21\,975$  €.

### 3. Comment doit-elle être corrigée ?

Cette erreur est corrigée sur l'exercice N :

Diminution de la valeur de l'immobilisation : 27 000 €.

Diminution des amortissements cumulés de : 2 025 €.

Constatation des 3 mois de maintenance qui auraient dû être portés en charges constatées d'avance en N-1 : 3 000 €.

# CORRIGÉ

Constatation d'une charge exceptionnelle, correspondant aux charges omises en N-1 : 21 975 €.

## 4. Quelles sont l'écriture ou les écritures à enregistrer ?

		01/07/N		
67		Charges exceptionnelles	21 975	
486		Maintenance	3 000	
2808		Amortissements cumulés	2 025	
	208	Logiciels		27 000
		<i>Correction d'erreur - diminution de la valeur brute du logiciel</i>		

## Cas de synthèse

### Cas Vertuel

#### 1. Indiquer la nature des changements comptables.

Les changements de durée d'amortissements sont prévus dans le PCG. S'agit-il d'un changement de méthode ou un changement d'estimation ?

La durée d'amortissement n'est qu'un élément du calcul des dotations aux amortissements. Déterminée en fonction de la durée probable d'utilisation, elle n'est pas connue avec certitude, cette durée est bien une estimation : le changement de la durée d'amortissement des équipements de traitement des eaux usées et des machines de conditionnement sont donc des changements d'estimation.

Le changement prévu pour la comptabilisation des moteurs comme composant des machines est prévu à l'article 213-20 du PCG. L'identification d'un composant après la comptabilisation de l'immobilisation n'est considérée ni comme une erreur, ni comme un changement de méthode comptable : il s'agit d'un changement d'estimation.

#### 2. Indiquer la méthode à appliquer à ce changement.

Les trois situations sont des changements d'estimation. Ce changement ne remet pas en cause les dotations aux amortissements comptabilisées au cours des exercices précédents. La méthode prospective est utilisée :

- Pour les équipements de traitement des eaux usées et des machines de conditionnement, la nouvelle durée restant à amortir s'applique à la valeur nette comptable.
- Pour les machines, les anciens moteurs doivent être mis au rebut, à la date du changement et les nouveaux moteurs immobilisés comme composants.

#### 3. Calculer les éléments à comptabiliser.

**Impact des changements de durée d'amortissement**

Nature de l'immobilisation	Équipements de traitement des eaux usées	Machine de conditionnement
Date d'acquisition	1/10/N-8	1/4/N-5
Valeur brute	780 000	540 000
Durée d'amortissement initiale	20 ans	15 ans
Amortissements cumulés au 1/01/N	780 000 / 20 x 7 ans et 3 mois = 282 750	540 000 / 15 x 4 ans et 9 mois = 171 000
Valeur nette comptable	497 250	369 000
Durée d'amortissement revue	25 ans	10 ans

# CORRIGÉ

Durée d'amortissement résiduelle	17 ans et 9 mois	5 ans et 3 mois
Nouvelle dotation annuelle	28 014	70 286
Dotation annuelle initiale	39 000	36 000
Impact sur l'exercice N	Diminution des charges de 10 986 €	Augmentation des charges de 34 286 €

## Impact de la décomposition

L'ancien moteur est mis au rebut à la date d'acquisition du nouveau moteur, le 15/01/N. n'étant pas complètement amortis, la mise au rebut se traduit par un amortissement exceptionnel de 19 661 €

La machine est amortie sur la totalité de sa valeur jusqu'à la date de mise au rebut de l'ancien moteur et sur une base réduite au-delà.

Nouvelle base d'amortissement :  $840\,000 - 75\,000 = 765\,000$  €

Dotation aux amortissements annuelle :  $765\,000 / 12 = 63\,750$  €

Dotation aux amortissements du nouveau moteur, pour l'exercice N :  $75\,000 / 8 \times 11,5/12 = 8\,984$  €

Nature de l'immobilisation	Machine	Ancien moteur (suivant le plan de la machine)	Nouveau moteur
Date d'acquisition	1/7/N-9	1/7/N-9	15/01/N
Valeur brute	840 000	75 000	75 000
Durée d'amortissement initiale	12 ans	12 ans	8 ans
Amortissements cumulés au 1/01/N	$840\,000 / 12 \times 8$ ans et 6 mois = 595 000	$75\,000 / 12 \times 8$ ans et 6 mois = 53 125	
Durée d'amortissement résiduelle	3 ans et 6 mois		
Base d'amortissement	$840\,000 - 595\,000 - 75\,000 = 170\,000$		
Dotation exercice N	$170\,000 / 3,5 = 48\,571$	$75\,000 / 12 \times 15 / 360 = 260$	$75\,000 / 8 \times 345 / 360 = 8\,984$ €
Valeur nette comptable		$75\,000 - 53\,125 - 260 = 21\,615$	

# CORRIGÉ

## 4. Présenter les écritures comptables correspondantes.

Pour les équipements de traitement des eaux usées et des machines de conditionnement, la nouvelle dotation aux amortissements sera comptabilisée à la clôture au 31/12/N.

		31/12/N		
68112		Dotation aux amortissements	28 014	
	2815	Amortissement du matériel industriel		28 014
		<i>Dotation aux amortissements des équipements de traitement des eaux usées</i>		
		31/12/N		
68112		Dotation aux amortissements	70 286	
	2815	Amortissement du matériel industriel		70 286
		<i>Dotation aux amortissements des machines de conditionnement</i>		

## Écritures concernant le changement de moteur

Mise au rebut de l'ancien moteur au 15/01/N

		15/01/N		
68112		Dotation aux amortissements	260	
	2815	Amortissement du matériel industriel		260
		<i>Dotation aux amortissements du moteur</i>		
		15/01/N		
6871		Dotation aux amortissements exceptionnels	21 875	
	2815	Amortissement du matériel industriel		21 875
		<i>Dotation aux amortissements exceptionnels du moteur</i>		
		15/01/N		
2815		Amortissements du matériel industriel	21 615	
	215	matériel industriel		21 615
		<i>Sortie du moteur à changer</i>		

# CORRIGÉ

## Dotations aux amortissements

		31/12/N		
68112	2815	Dotations aux amortissements	48 571	48 571
		Amortissement du matériel industriel		
		<i>Dotation aux amortissements de la machine</i>		
		31/12/N		
68112	2815	Dotations aux amortissements	8 984	8 984
		Amortissement du matériel industriel		
		<i>Dotation aux amortissements du nouveau moteur</i>		

### 5. Quel est l'impact de ces changements sur le résultat de l'exercice N ?

Nature de l'immobilisation	Équipements de traitement des eaux usées	Machine de conditionnement	Machine	Moteurs	Total
Dotation annuelle initiale	39 000	36 000	70 000		145 000
Dotation exercice N	28 014	70 286	45 871	8 984 + 260	147 130
Amortissement exceptionnel				21 165	21 875
Total					24 005
<i>Dotation N+1</i>	<i>28 014</i>	<i>70 286</i>	<i>48 871</i>	<i>9 375</i>	<i>156 546</i>

Les changements prévus se traduisent par une augmentation des charges pour l'exercice N de 24 005 €

Remarque : en N+1, les dotations aux amortissements s'élèvent à 156 546 € soit 11 546 € de plus par rapport au plan initial.