

SESSION 2021

---

**AGRÉGATION**  
**CONCOURS EXTERNE**

**Section : ÉCONOMIE ET GESTION**

**Option : FINANCE, COMPTABILITE,  
CONTRÔLE**

**ÉTUDE DE CAS SUR LA GESTION DES  
ENTREPRISES ET DES ORGANISATIONS**

Durée : 5 heures

---

*Calculatrice électronique de poche - y compris calculatrice programmable, alphanumérique ou à écran graphique – à fonctionnement autonome, non imprimante, autorisée conformément à la circulaire n° 99-186 du 16 novembre 1999.*

*Plan comptable général (plan de comptes uniquement) autorisé.*

*Tables statistiques (sans formule) autorisées.*

*L'usage de tout autre ouvrage de référence, de tout dictionnaire et de tout autre matériel électronique est rigoureusement interdit.*

*Si vous repérez ce qui lui semble être une erreur d'énoncé, vous devez le signaler très lisiblement sur sa copie en proposer la correction et poursuivre l'épreuve en conséquence. De même, si cela vous conduit à formuler une ou plusieurs hypothèses, vous devez de la (ou les) mentionner explicitement.*

**NB : Conformément au principe d'anonymat, votre copie ne doit comporter aucun signe distinctif, tel que nom, signature, origine, etc. Si le travail qui vous est demandé consiste notamment en la rédaction d'un projet ou d'une note, vous devez impérativement vous abstenir de la signer ou de l'identifier.**

## **Présentation du sujet**

La compagnie de théâtre « LES NOUVEAUX DYONISOS », association sans but lucratif loi 1901 a été créée en 2006 par des anciens élèves d'un conservatoire d'arrondissement de Paris, et d'un groupe d'amis de khâgne d'un lycée parisien, pour mettre en œuvre un projet artistique spécifique.

Un extrait des statuts de l'association vous est communiqué en Annexe 1.

Ce projet artistique inspiré du théâtre de Dionysos qui était situé au pied de l'Acropole s'articule autour de deux démarches :

- une démarche artistique et littéraire où se mêlent les interrogations de société et l'avènement de formes théâtrales inédites,
- une démarche pédagogique et sociale qui vise à accompagner le spectateur dans sa démarche culturelle et à le mettre au centre des créations théâtrales. Pour les membres de la compagnie, sensibiliser le public aux richesses du spectacle vivant passe non seulement par une large diffusion de spectacles, mais aussi par la divulgation, le dévoilement du processus artistique lui-même.

En 2018, l'association a été reconnue d'utilité publique, et début 2020, l'association a reçu par testament le legs d'un local.

Le conseil d'administration a décidé diverses mesures afin de soutenir la croissance de la compagnie de théâtre :

- le montage et la représentation de nouveaux spectacles,
- l'aménagement du local légué en salle de spectacle, la compagnie de théâtre ne disposant pas à ce jour d'une salle de théâtre attitrée,
- la création d'une billetterie électronique sur un site internet.

L'association a décidé d'appliquer à partir du 1er janvier 2019 le règlement 2018-06 du 5 décembre 2018 de l'ANC relatif aux comptes annuels des personnes morales de droit privé à but non lucratif.

La gestion de l'association a un caractère désintéressé, mais son activité est exercée en concurrence avec des entreprises du secteur lucratif et dans des conditions similaires à ces entreprises. Ses différentes activités n'ont pas été, à ce jour, sectorisées. Elle est donc soumise à la TVA et à l'impôt sur les sociétés.

*L'association est soumise à la TVA au taux de 20% pour tous les dossiers. Pour le dossier 2, on utilisera un taux d'IS moyen de 25 %.*

*Le sujet comporte les annexes suivantes :*

***Premier dossier – Comptabilité financière :***

*Annexe 1 : Extrait des statuts de l'association « Les nouveaux Dyonisos »,*

*Annexe 2 : Plan de production des spectacles de l'association pour l'exercice 2020,*

*Annexe 3 : Extrait du bulletin de la CNCC (Compagnie Nationale des Commissaires auxcomptes) sur le traitement des frais de spectacle,*

*Annexe 4 : Création du site internet de billetterie électronique,*

*Annexe 5 : Aménagement de l'immeuble légué en salle de spectacle,*

*Annexe 6 : État des subventions reçues,*

*Annexe 7 : Extrait du règlement n° 2018-06 du 5 décembre 2018 de l'ANC relatif aux comptesannuels des personnes morales de droit privé à but non lucratif.*

***Second dossier – Gestion financière :***

*Annexe 8 : Données prévisionnelles du nouveau spectacle « Le joueur d'échecs »*

***Troisième dossier – Contrôle de gestion :***

*Annexe 9 : Analyse des coûts et des financements des spectacles*

## DOSSIER 1 : Comptabilité financière

Le plan de développement adopté par le conseil d'administration de l'association « Les Dionysos » demande la résolution d'un certain nombre de problèmes comptables confiée au directeur administratif et financier récemment engagé. À l'aide des annexes 1 à 7, on vous demande de répondre aux questions suivantes :

### **Application du règlement comptable :**

- 1.1. L'association « LES NOUVEAUX DYONISOS » est-elle soumise à l'obligation d'établir des comptes annuels ? Si des comptes annuels doivent être établis le PCG est-il applicable ?

### **Traitement des frais de montage des spectacles (Annexes 2 et 3)**

- 1.2. Dans une courte note argumentée, justifier la position de la commission des études comptables de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) sur la comptabilisation des frais de montage de spectacle. Vous argumenterez, notamment, à partir des dispositions du PCG.
- 1.3. Dans le cas du plan de production des spectacles prévu par l'association « Les Dionysos », indiquer par application du principe comptable de permanence des méthodes s'il est possible d'opter pour leur inscription à l'actif en frais de développement et s'il existe une possibilité de revenir ultérieurement à un enregistrement en charges par nature.
- 1.4. Compte tenu des conditions fixées par le PCG, préciser pour chaque spectacle s'il est possible de comptabiliser les frais de montage en frais de développement.
- 1.5. L'association « LES NOUVEAUX DYONISOS » a décidé d'opter pour l'inscription à l'actif des frais de montage de ses spectacles à partir de l'exercice 2020. Enregistrer toutes les écritures que vous jugez nécessaires au 31/12/2020. Les sommes enregistrées devront être justifiées.

### **Création d'un site internet de billetterie numérique (Annexe 4)**

- 1.6. Préciser si l'association remplit les conditions nécessaires pour que les coûts de création d'un site internet puissent être comptabilisés à l'actif.
- 1.7. Expliquer le régime comptable applicable en matière d'amortissement pour le nom de domaine du site internet de billetterie numérique de l'association « LES NOUVEAUX DIONYSOS ».
- 1.8. Enregistrer les écritures de création du site internet de billetterie numérique de l'association « LES NOUVEAUX DIONYSOS » et les écritures d'inventaire au 31/12/2020.

### **Aménagement du local légué en salle de spectacle (Annexes 5, 6 et 7)**

- 1.9. Indiquer pour quels motifs comptables il convient de décomposer l'actif « immeuble » et préciser comment on détermine la période d'attribution (ou d'activation) des coûts ?
- 1.10. Indiquer puis comparer les deux traitements comptables existants pour la comptabilisation de la révision du système de sécurité (aucun calcul demandé).
- 1.11. Évaluer et comptabiliser toutes les opérations relatives au leg de la salle de spectacle et à son aménagement, y compris la subvention d'investissement reçue mentionnée en annexe 6.

### **Traitement des subventions reçues (Annexes 1, 6 et 7)**

- 1.12. Indiquer l'intérêt de la prise en compte des « fonds dédiés » par le système comptable de l'association « LES NOUVEAUX DYONISOS ». Quel lien peut-on

établir avec le type de gouvernance adoptée par l'association « LES NOUVEAUX DYONISOS » ?

1.13. Enregistrer les écritures nécessaires sur l'exercice 2020 pour l'ensemble des autressubventions reçues mentionnées en annexe 6.

## DOSSIER 2 : Gestion financière

Le conseil d'administration envisage la production d'un nouveau spectacle « Le joueur d'échecs » et vous demande une étude financière de ce nouveau spectacle.

A partir de l'annexe 8 :

- 2.1. En vous plaçant au 1er janvier 2019, calculer la VAN du projet.
- 2.2. Faut-il réaliser les 25 spectacles supplémentaires en 2021 ?
- 2.3. Quelles sont les limites de l'analyse traditionnelle en choix d'investissements ?
- 2.4. Quelles caractéristiques le projet doit-il réunir pour être adapté à une analyse par les options réelles ?
- 2.5. Analyser le projet en termes d'options réelles, en précisant quelle catégorie est adaptée à la situation du théâtre (pas de calcul demandé).
- 2.6. Quels sont les avantages d'une telle analyse

## DOSSIER 3 : Contrôle de gestion

### 3.1. Analyse des coûts et des financements des spectacles

Deux grands types de spectacles sont proposés :

Des pièces « grand public ». Les deux premières pièces « A » et « B » sont montées par la troupe du théâtre « LES NOUVEAUX DYONISOS », alors que la troisième pièce « C » est achetée à un autre théâtre. Une salle de 600 places est utilisée pour ce type de pièces.

Des pièces plus difficiles. Elles sont montées par la troupe du théâtre « LES NOUVEAUX DYONISOS » : pièces « X », « Y » et « Z ». Une salle de 250 places est utilisée pour ce type de pièces.

Une comptabilité en coûts complets est établie selon la méthode des centres d'analyse.

3.1.1. À partir des éléments de l'annexe 9 :

- a) Retrouver le montant total de la subvention. Détailler les calculs nécessaires à sa répartition entre les différentes pièces de théâtre.
- b) Calculer le coût des unités d'œuvre des charges indirectes.
- c) Calculer le coût de production de chaque spectacle selon la méthode des centres d'analyse.
- d) Calculer le résultat de chaque spectacle et apporter un commentaire, en tenant compte de la subvention.

### 3.2. Prévisions de ventes de places

L'association souhaite diversifier ses spectacles avec des one-man (ou one-woman) shows, le week-end, avec une prévision de 200 places vendues par soirée. Les coûts liés à une représentation seraient les suivants :

Coûts fixes = 1 000 €

Coûts variables = 1 € par spectateur

L'achat des places pourrait se faire à l'avance (abonnements, Internet...) ou le jour même sur place (les guichets seraient ouverts une heure avant la représentation).

Une étude de marché prévisionnelle des représentations montre qu'en moyenne, pour un spectacle commençant à 20 h :

Le nombre de places disponibles serait de 200 places ;

Le nombre de places réservées à l'avance à 13 h serait de 45 places ;

Le nombre de places réservées à l'avance à 19 h serait de 50 places (soit 45 places avant 13 h + 5 places dans l'après-midi)

Le nombre de places vendues entre 19 et 20 h sur place serait de 60 places.

### **3.2.1. Calculer le résultat moyen avec un prix de vente moyen de la place à 10 €.**

L'association étant déçue des prévisions souhaiterait améliorer le taux de remplissage. Pour cela, il est envisagé de diminuer le prix de vente des places disponibles à 19 h et de les proposer au prix de 2 €.

### **3.2.2. Calculer le coût marginal et le résultat marginal.**

Le prix plus attractif engendre un effet de substitution des places vendues après 19 heures :

- sans modifier le nombre initial de places vendues,
- en permettant d'atteindre les 200 places vendues.

### **3.2.3. Analyser ces deux hypothèses.**

### **3.2.4. A quel prix faudrait-il vendre les places après 19 heures pour atteindre le seuil de rentabilité ?**

L'association est sollicitée par une société coopérative en ligne qui propose des billets à 50 % du prix de vente à ses adhérents lorsque les billets sont achetés le jour même. En moyenne, une étude permet de penser que cette formule attirerait en moyenne 20 nouveaux spectateurs chaque soir. La coopérative perçoit 20% du prix du billet, le reste est pour le théâtre.

### **3.2.5. Que penser de cette proposition, les autres places étant vendues 10 € ?**

## **3.3. Entretien des costumes**

Dans l'atelier « Costumes », la fiche de coût unitaire préétabli correspondant à l'entretien courant des 2 000 costumes disponibles, prévoit pour les charges de main d'œuvre directe 0,5 heure par costume à 20 € / heure.

Finalement l'entretien réalisé a concerné 2 500 costumes et a nécessité 1 300 heures dont le coût moyen a été de 20,46 €/ heure.

En fait le nombre d'heures total se décompose en 1 000 heures à 20 € / h et 300 heures à 22 € / h en raison d'une augmentation des salaires non prévue.

Par ailleurs, ces 1 300 heures se décomposent en 1 200 heures productives et 100 heures improductives (supposées nulles au niveau prévisionnel).

### **Analyser le plus finement possible l'écart relatif au coût de l'entretien des costumes entre les prévisions et les réalisations :**

#### **3.3.1. Déterminer l'écart relatif à l'entretien des 2 500 costumes.**

#### **3.3.2. Le décomposer en écart sur taux horaire et écart sur temps.**

#### **3.3.3. Décomposer l'écart sur taux horaire (avant et après augmentation).**

#### **3.3.4. Décomposer l'écart sur temps (productif ou non).**

## ANNEXE 1 : ASSOCIATION LES NOUVEAUX DYONISOS

### Extrait des statuts

#### ARTICLE PREMIER - NOM

Il est fondé entre les adhérents aux présents statuts une association régie par la loi du 1er juillet 1901 et le décret du 16 août 1901, ayant pour dénomination : Les NOUVEAUX DYONISOS.

#### ARTICLE 2 - OBJET

Cette association a pour objet de promouvoir la diffusion du théâtre, notamment en français par différents moyens :

- Plateforme internet autour des œuvres théâtrales en français ; Plateforme internet de référence des œuvres théâtrales mondiales ; Edition d'œuvres théâtrales ;
- Organisation de rencontres, débats, conférences, manifestations autour du théâtre ; Production et promotion de spectacles :
  - Création de spectacles : écriture et montage de spectacles vivants,
  - Organisation de séances pour le public pour assister au processus de création artistique avant les représentations,
  - Représentation des créations artistiques de la compagnie lors de tournées en France,
  - Montage de pièces de théâtre dans des établissements scolaires en collaboration avec les professeurs dans les classes à pratique artistique et culturelle (PAC) des collèges ou Intégration de l'approche et la pratique des arts aux formations technologiques des lycées,
- Actions de formation notamment des séances de formation aux techniques de l'acteur au service d'une meilleure approche de la communication orale dans les organisations.
- L'association pourra également s'intéresser à d'autres formes artistiques et culturelles, telles que la musique, la photographie, la littérature, la poésie ...

#### ARTICLE 3 - SIÈGE SOCIAL

Le siège social est fixé à Paris. Il pourra être transféré par simple décision du conseil d'administration.

#### ARTICLE 4 - DURÉE

La durée de l'association est illimitée.

#### ARTICLE 5 - COMPOSITION

L'association se compose de :

- a) Membres fondateurs
- b) Membres actifs
- c) Membres bienfaiteurs
- d) Membres bénévoles

#### ARTICLE 6 - DÉFINITION DES CATÉGORIES DE MEMBRES ET COTISATIONS

Les **membres fondateurs** sont les personnes physiques ayant créées l'association. Ils versent annuellement une cotisation dont le montant est proposé chaque année lors de l'assemblée générale.

Les **membres actifs** prennent l'engagement de verser annuellement une cotisation dont le montant est proposé chaque année lors de l'Assemblée générale.

Les **membres bienfaiteurs** sont des personnes physiques ou morales qui soutiennent l'association chaque année par des dons financiers ou d'autres natures. Les personnes physiques ou morales accordant des subventions à l'association sont classées dans cette catégorie.

Les **membres bénévoles** sont des personnes physiques exerçant une activité bénévole au sein de l'association et qui versent annuellement une cotisation de soutien, dont le montant

minimal est proposé chaque année lors de l'Assemblée générale. Tous les membres ont le droit de vote à l'assemblée générale...

#### ARTICLE 8 - RADIATIONS

La qualité de membre se perd par :

- a) La démission ;
- b) Le décès ;
- c) La radiation prononcée par le conseil d'administration pour non-paiement de la cotisation ou pour motif grave, l'intéressé ayant été invité par lettre recommandée à fournir des explications devant le bureau et/ou par écrit...

#### ARTICLE 10 - RESSOURCES

Pour faire face à ses besoins de fonctionnement, l'association dispose du montant des cotisations des diverses catégories de membres définis à l'article 6 des présents statuts. Pour mener à bien ses projets et compléter ses ressources, l'association pourra :

- Recevoir des dons manuels faits par des particuliers ;
- Recevoir des dons d'entreprises sous la forme de mécénat ou de sponsoring ;
- Solliciter des subventions de l'Etat, des régions, des départements, des communes ou des institutions européennes ;
- Solliciter des subventions d'institutions culturelles ;
- Assurer des services faisant l'objet de contrats ou conventions ;
- Recevoir toute somme provenant de ses activités et de ses services dans la limite des dispositions légales et réglementaires, comme par exemple la perception de droits d'entrée aux manifestations organisées par l'association ou la vente d'ouvrages....

#### ARTICLE 13 - CONSEIL D'ADMINISTRATION

L'association est dirigée par un conseil composé au maximum de 20 membres. Il comprend des membres de chaque catégorie d'adhérents, élus pour 3 ans par l'assemblée générale. Chaque catégorie de membres désigne trois administrateurs. Les membres sont rééligibles. Par ailleurs, les salariés de l'association désignent deux administrateurs. Le conseil désigne lors de sa première réunion qui suit l'assemblée générale ordinaire une à trois personnalités qualifiées pour leurs compétences dans le domaine artistique ou en raison de leur connaissance du public des théâtres. En cas de vacance, le conseil pourvoit provisoirement au remplacement de ses membres. Il est procédé à leur remplacement définitif par la plus prochaine assemblée générale s'il s'agit de membres représentant les catégories d'adhérents. Le conseil d'administration se réunit au moins une fois tous les trois mois, sur convocation du président ou à la demande du quart de ses membres. Les décisions sont prises à la majorité des voix ; en cas de partage, la voix du président est prépondérante. Tout membre du conseil qui, sans excuse, n'aura pas assisté à trois réunions consécutives sera considéré comme démissionnaire.

#### ARTICLE 14 - BUREAU

Le conseil d'administration élit parmi ses membres un bureau composé a minima de 4 membres. Le bureau est composé de

- 1) Un(e) président(e) ;
- 2) Un(e) vice-président(e) ;
- 3) Un(e) secrétaire général(e) assisté(e) éventuellement d'un(e) secrétaire général(e) adjoint(e) ;
- 4) Un(e) trésorier(e) assisté(e) éventuellement d'un(e) trésorier(e) adjoint(e) ; et si besoin, de toute autre fonction.

Le bureau est investi des pouvoirs les plus étendus pour faire ou autoriser tous les actes ou opérations dans la limite de son objet et qui ne sont pas du ressort de l'assemblée générale. Il autorise le Président à agir en justice. Il surveille la gestion des membres du bureau et a le droit de se faire rendre compte de leurs actes. Il arrête le budget et les comptes annuels de

l'association. Cette énumération n'est pas limitative. Le bureau peut faire toute délégation de pouvoirs pour une question déterminée et un temps limité...

<b>ANNEXE 2 : Plan de production des spectacles de l'association pour l'exercice 2020</b>			
<b>Coûts de montage des spectacles</b>			
<b>Phases</b>	<b>Regroupement des charges par nature par phase de montage des spectacles :</b>	<b>Spectacle « Contes de la folie ordinaire » En € H.T.</b>	<b>Spectacle « Shakespeare, Molière et toi » En € H.T.</b>
1	Recherche préalable	11 000	3 800
2	Analyse technique du projet	4 040	1 600
3	Analyse commerciale du projet	6 400	2 360
4	Recrutement des comédiens et musiciens	5 000	1 100
5	Réservation des salles de spectacle	9 030	0
6	Plan médias (affichage, publicité presse...)	18 000	0
7	Frais de ventes dédiés à la tournée (vente des billets par les commerciaux...)	19 000	0
8	Frais administratifs généraux non dédiés imputés selon les critères de la comptabilité de gestion	22 000	6 000
9	Location de salle de répétitions du spectacle	12 000	4 340
10	Rémunérations charges sociales incluses du régisseur, metteur en scène, comédiens et musiciens pendant la préparation.	32 000	4 880
<b>Produits encaissés lors de la préparation des spectacles (en € H.T) :</b>			
	Vente de billets pour l'assistance aux répétitions	1 770	0
<b>Nombre de représentations des spectacles</b>			
	En 2020 (représentations effectives du spectacle)	32	0
	En 2021 (prévisions)	63	0
	En 2022 (prévisions)	25	0
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Les prévisions pour le nombre de représentation du spectacle « <b>Contes de la folie ordinaire</b> » sont jugées fiables et sur ce spectacle il existe de sérieuses chances de rentabilité commerciale. La préparation du spectacle a été terminée le 12 octobre 2020 et la première représentation a eu lieu le 2 novembre 2020.</li> <li>➤ En raison des financements publics limités sur le spectacle « <b>Shakespeare, Molière et toi</b> » et de la difficulté de prévoir le nombre de représentations en raison de la crise sanitaire, la rentabilité commerciale de ce deuxième spectacle n'est pas encore démontrée.</li> <li>➤ L'association « Les Dionysos » a, jusqu'à l'exercice 2020, enregistré les frais de montage de ses spectacles en charges par nature.</li> <li>➤ L'association dispose d'outils de gestion lui permettant d'identifier les coûts par projet de spectacle.</li> </ul>			

### **ANNEXE 3 : Extrait du bulletin de la CNCC (Compagnie Nationale des Commissaires aux comptes) sur le traitement des frais de spectacle**

Les frais de montage de spectacles par une entité spécialisée dans l'organisation de spectacles ne répondent pas à la définition des charges constatées d'avance mais contribuent à la création d'un actif.... Ainsi, ces coûts sont assimilés à des coûts de développement d'une immobilisation incorporelle dès lors que les conditions d'activation des coûts sont remplies (CNCC, bull. 146, juin 2007, pp. 345 à 349).

### **ANNEXE 4 : Création du site internet de billetterie électronique**

Le conseil d'administration de l'association considère que le site internet de billetterie est un élément essentiel du modèle économique qu'il souhaite mettre en place et a exprimé dans sa réunion trimestrielle du 3 mars 2020 son intention d'achever le site internet et de l'utiliser. Les ressources financières ont été dégagées afin de financer ce projet considéré comme prioritaire. Les différentes phases du projet et leurs coûts respectifs sont estimés avec une fiabilité suffisante par la comptabilité de gestion de l'association :

- étude préalable réalisée en janvier 2020 : 2 700 €
- obtention d'un nom de domaine et immatriculation le 15 mars 2020 : 1 180 € HT
- développement du logiciel d'exploitation nécessaire à la mise en fonctionnalité du site, fin avril 2020 : 3 500 €
- développement des codes début mai 2020 : 1 030 €
- développement en interne des logiciels et bases de données nécessaires au fonctionnement du site, achevé fin septembre 2020 : 7 200 € HT. (non compris le développement réalisé début mai 2020)
- données graphiques et sonores terminées le 22 octobre 2020, évaluées : 1 400 € HT
- réalisation d'une documentation technique début novembre 2020 : 2 200 € HT.

Première facture de maintenance de la société Numérinov le 12 décembre 2020 : 890 € HT.

La prestation du 15 mars 2020 a été enregistrée dans un compte de charges. Seuls les coûts de développement du logiciel d'exploitation, fin avril 2020, ont été enregistrés dans un compte d'immobilisations en cours.

La société informatique Numérinov chargée de superviser le projet a précisé le 15 juin 2020 que le projet correspondant aux préconisations de l'association avait abouti sur le plan technique. Cette société sera chargée ultérieurement de la maintenance du site.

L'association a confirmé le 17 juin 2020 à la société Numérinov qu'elle souhaitait voir ce projet terminé dans les délais prévus et a demandé à la société Numérinov de procéder au recrutement et à la formation de la personne chargée de gérer le site pour le compte de l'association. Le projet est considéré comme étant achevé le 15 novembre 2020. Il est mis en service à cette même date. L'association estime à trois ans la durée probable d'utilisation du site. Son coût étant également réparti sur ces trois années.

**Régime fiscal :** les dépenses de création d'un site internet, autres que d'obtention et d'immatriculation du nom de domaine suivent le régime prévu pour les frais de conception de logiciel et l'association a opté pour une déduction immédiate de ces dépenses.

### **ANNEXE 5 : Aménagement de l'immeuble légué en salle de spectacle**

Le notaire a déclaré la libéralité à l'autorité administrative le 8 juin 2020. L'état des frais de legs concernant l'ensemble immobilier, adressé par le notaire indique les éléments suivants (pris en charge par l'association) :

- Droits de mutation : 54 160 €
- Honoraires : 11 000 € HT ;

L'association a opté pour la méthode de référence pour la comptabilisation des frais d'acquisition.

En l'absence d'opposition de la préfecture le leg est devenu définitif le 1/07/2020.

- Composantes de l'immeuble légué :

Éléments	Durée d'utilisation	Valeur vénale
Terrain	-	100 000
Structure	40 ans	380 000
Menuiseries extérieures	20 ans	60 000
Chauffage individuel	30 ans	30 000
Électricité-plomberie et sanitaires	16 ans 2/3	40 000
Étanchéité (Toiture)	16 ans 2/3	59 000
Ascenseurs	16 ans 2/3	55 000

- Installation du système de sécurité : Pour que la protection incendie soit adaptée à chaque structure d'accueil, les différents ERP (Établissements Recevant du Public) sont classés en catégories. Une salle de spectacle avec scène fait partie de la classe de type L. Pour la sécurité de ce type de salle certaines dépenses sont imposées par la loi et leur non-réalisation entraînerait l'arrêt de l'activité de la salle de spectacle et la fermeture au public. Les installations nécessaires à l'ouverture au public sont les suivantes :

Une installation de type RIA DN 25/8 (robinet d'incendie armé d'une portée d'au moins 16 mètres), des déversoirs ou un système d'extinction avec diffuseurs ouverts, de type « déluge » (installation soumise à des normes, possibilité de déverser au moins 10 litres par m<sup>2</sup> et par minute sur la totalité du plancher de scène), un système d'irrigation pour refroidir le dispositif d'obturation de la baie de scène, un système d'alarme complet sur l'ensemble des locaux.

La direction de l'association a décidé cet investissement le 8 septembre 2020. La société RTS (réseau technique de sécurité) a adressé la facture suivante le 16 octobre 2020 :

Facture 5-19-43 :

Fourniture des différents systèmes : 61 000 HT,

Installation des systèmes : 8 000 HT,

Tests des installations : 3 000 HT.

Le système de sécurité a été mis en service le 1er novembre 2020.

La durée d'utilisation prévue est de 8 ans. Mode d'amortissement linéaire. Les règles de sécurité imposent une grande révision des installations de ce type tous les 4 ans. Le programme pluriannuel fait état de travaux de révision estimés à 9 000 € HT. L'association a décidé d'enregistrer une provision pour grande révision.

## ANNEXE 6 : État des subventions reçues

- **Subvention d'investissement** accordée par la commune pour le financement des installations de sécurité de la salle de spectacle :

Notification reçue de la commune le 2 septembre 2020 : 28 800 €. Le virement bancaire a été reçu le 11 octobre 2020.

● **Subventions sur projets :**

<b>Subventions reçues en 2020 et affectées aux projets de spectacles</b>		
	<b>Spectacle « Contes de la folie ordinaire »</b>	<b>Spectacle « Shakespeare, Molière et toi »</b>
➤ Subventions de mécènes (1)	32 000 €	37 000 €
➤ Subvention régionale (1)	41 000 €	48 000 €
<b>Affectation des dépenses 2020 par projet :</b>		
➤ Dépenses réalisées en 2020 sur chaque projet	23 000 €	40 000 €

(1) Ces subventions encaissées au cours de l'exercice 2020, ont été enregistrées dans le compte 471 - Compte d'attente à régulariser.

● **Une subvention sur projet** de 43 000 € a été attribuée en 2018 pour la réalisation du spectacle « **Tailleur pour dames** ». Le montage du spectacle a été terminé en 2019 et les représentations et la tournée en province ont eu lieu en 2020, les dépenses affectées à ce spectacle ont été les suivantes :

- 2018 : 11 000 € ;
- 2019 : 17 000 € ;
- 2020 : 15 000 €.

● **Subvention de fonctionnement** de 50 000 € reçue le 18 novembre 2019 par virement bancaire du ministère de la culture, pour une durée de 5 exercices (2019 à 2023). Aucune écriture de régularisation n'a été enregistrée en 2020 sur cette subvention.

**ANNEXE 7 - Extrait du RÈGLEMENT N° 2018-06 du 5 décembre 2018 de l'ANC relatif aux comptes annuels des personnes morales de droit privé à but non lucratif**

-----  
**Titre II – Nomenclature des comptes**

**Art. 320-1** L'entité utilise le plan de comptes défini à l'article 932-1 du règlement ANC n° 2014-03 relatif au plan comptable général sous réserve des comptes spécifiques énumérés à l'article 320-2.

**Art 320-2 (extraits de la nomenclature des comptes)**

- 10 - Fonds propres et réserves
- Fonds propres sans droit de reprise
- 1021 - Première situation nette établie
- 1022 - Fonds statutaires (à subdiviser en fonction des statuts)
- 1023 - Dotations non consommables
- 10231 - Dotations non consommables initiales
- 10232 - Dotations non consommables complémentaires
- 1024 - Autres fonds propres sans droit de reprise
- Fonds propres avec droit de reprise
- 1032 - Fonds statutaires (à subdiviser en fonction des statuts)

1034 - Autres fonds propres avec droit de reprise...

.....  
19 - Fonds dédiés ou reportés

191 - Fonds reportés liés aux legs ou donations

1911 - Legs ou donations

1912 - Donations temporaires d'usufruit

194 - Fonds dédiés sur subventions d'exploitation

195 - Fonds dédiés sur contributions financières d'autres organismes

196 - Fonds dédiés sur ressources liées à la générosité du public...

.....  
689 - Reports en fonds dédiés

6891 - Reports en fonds reportés

6894- Reports en fonds dédiés sur subventions d'exploitation

6895 - Reports en fonds dédiés sur contributions financières d'autres organismes

6896 - Reports en fonds dédiés sur ressources liées à la générosité du public

789 - Utilisations de fonds reportés et de fonds dédiés

7891 - Utilisations de fonds reportés

7894- Utilisations des fonds dédiés sur subventions d'exploitation

7895 - Utilisations des fonds dédiés sur contributions financières d'autres organismes

7896 - Utilisations des fonds dédiés sur ressources liées à la générosité du public

- Emplois des contributions volontaires en nature

860 - Secours en nature

861 - Mises à disposition gratuite de biens

862 – Prestations

864 - Personnel bénévole

- Contributions volontaires en nature

870 - Dons en nature

871 - Prestations en nature

875 - Bénévolat

.....  
**Chapitre I – Fonds propres**

Art. 131-2 Les fonds propres sans droit de reprise correspondent à la mise à disposition définitive d'un bien ou de numéraire au profit de l'entité. Les fonds propres avec droit de reprise correspondent à la mise à disposition conditionnelle d'un bien ou de numéraire au profit de l'entité. Ce bien est repris par l'apporteur lorsque la condition n'est plus remplie par le bénéficiaire. La condition n'a pas de terme défini et elle porte soit sur la cessation de l'activité à laquelle la mise à disposition était affectée soit sur la dissolution de l'entité.

**Chapitre II – Fonds dédiés**

Art. 132-1 La partie des ressources dédiées par des tiers financeurs à des projets définis qui, à la clôture de l'exercice, n'a pu être utilisée conformément à l'engagement pris à leur égard est comptabilisée au compte de passif « Fonds dédiés » avec pour contrepartie une charge comptabilisée dans le compte « Reports en fonds dédiés ».

Art. 132-2 Sont comptabilisés, à la clôture de l'exercice, dans les comptes de fonds dédiés, les montants non utilisés pendant l'exercice des ressources suivantes :

- subventions d'exploitation

- contributions financières reçues d'autres personnes morales de droit privé à but non lucratif ;

- ressources liées à la générosité du public comprenant les dons manuels, le mécénat, les legs, donations et assurances-vie.

Art. 132-3

Les sommes inscrites au passif en « Fonds dédiés » sont rapportées en produit au compte de résultat au cours des exercices suivants, au fur et à mesure de la réalisation du projet défini,

par le crédit du compte « Utilisations de fonds dédiés ». Sont comptabilisées au crédit du compte « Utilisation de fonds dédiés » :

- les montants des charges d'exploitation comptabilisées dans l'exercice et affectées à la réalisation d'un projet défini ;
- les montants des immobilisations acquises ou produites dans l'exercice et affectées à la réalisation d'un projet défini. Pour les immobilisations amortissables, l'entité peut rapporter en produits le montant de l'acquisition ou le coût de production sur la même durée que celle retenue pour l'amortissement des immobilisations. Il s'agit d'un choix de méthode comptable applicable à l'ensemble des immobilisations amortissables et donnant lieu à une information dans l'annexe des comptes concernant la méthode retenue ;
- aux remboursements aux tiers financeurs de la part non utilisée....

## **ANNEXE 8 – Données prévisionnelles du nouveau spectacle :**

### **« Le joueur d'échecs »**

#### **Prévisions de chiffre d'affaires**

Prix moyen du billet pour tous les spectacles : 15 €

La capacité moyenne des salles est de 200 spectateurs.

Les hypothèses concernant le succès du spectacle qui conditionnent sa prolongation en 2021 sont les suivantes :

- Large succès à 60%
- Succès moyen à 40%

#### **Prévisions de la billetterie (en nombre de spectacles) :**

**2019** : 32 représentations (spectacle déjà vendu aux salles l'accueillant). Le taux de remplissage moyen anticipé est de 80%.

**2020** : 63 représentations.

Le taux de remplissage anticipé en cas de succès est de 80%.

**2021** : Si le spectacle est bien accueilli en 2020 (taux de remplissage à 80%), alors 25 représentations supplémentaires sont possibles.

Les taux de remplissage restent identiques tout au long de la période compte tenu des prévisions de succès du spectacle.

#### **Prévisions de coûts**

Phases du projet :

##### **Phase 1 : montage**

Frais de costumes : 5 000 €. Ces costumes sont amortis sur le nombre de représentations prévues en l'espace de 2 ans.

Frais de montage (dépensés considérées comme advenant au 1<sup>er</sup> janvier 2019 pour simplifier)

Frais techniques et commerciaux : 22 000 €

Frais de personnel (recrutement et rémunérations) : 8 500 €

Réservation des salles de spectacle et de répétition : 2 000 €

Frais commerciaux : 37 000 €

##### **Phase 2 : Exploitation du spectacle (années 2019 à 2020)**

Frais techniques et commerciaux : 2 000 €

Frais de personnel (recrutement et rémunérations) : 30 000 €

Réservation des salles de spectacle et de répétition : 20 000 €

##### **Coûts supplémentaires associés à la prolongation du spectacle en 2021 :**

Frais techniques et commerciaux : 1 000 €

Frais de personnel (recrutement et rémunérations) : 15 000 €  
 Réservation des salles de spectacle et de répétition : 6 500 €  
 Costumes : 5 000 €.

**Autres paramètres :**

Compte tenu de l'activité, le besoin en fonds de roulement moyen est considéré comme nul.  
 Coût du capital retenu : 10%.

Taux d'imposition moyen : 25 % sur toute la période par simplification. En cas de déficit, on suppose que l'économie fiscale est immédiate.

**ANNEXE 9**

**Analyse des coûts et des financements des spectacles**

**9.A. Répartition des subventions**

L'État et la Région ne financent que les spectacles montés par la troupe de théâtre « LES NOUVEAUX DYONISOS » (et pas les spectacles achetés) sur la base de 600 places / représentation (135 représentations sur l'année au total sur l'ensemble des 5 pièces subventionnées, ventilées comme indiqué dans l'annexe 9.D).

L'État verse 6 € par représentation et par place disponible et la Région 3 €. Ce qui fait au total 729 000 €.

L'association désire favoriser les pièces les plus difficiles. Les subventions sont donc réparties au prorata des écarts entre le remplissage moyen et la pleine capacité de 600 places de la salle, bien que pour les spectacles difficiles le nombre de places vendu attendu au plus est de 250. Ce qui donne la répartition suivante des subventions :

A	B	X	Y	Z	TOTAL
126 679	114 728	141 020	204 359	142 215	<b>729 000</b>

**9.B. Jours de répétition**

Pièce de théâtre	A	B	C	X	Y	Z
Nombre de jours de répétition	30	25	5	30	25	25

**9.C. Analyse des charges directes**

Charges directes	A	B	C	X	Y	Z	Total
Denrées spectacles	19 635	23 310	16 065	3 255	3 622	3 203	<b>69 090</b>
Consommables spectacles	20 000	30 000	-	15 000	12 000	20 000	<b>97 000</b>
Achat spectacles en ordre de marche	-	-	175 000	-	-	-	<b>175 000</b>
Publicités	44 000	49 500	33 000	6 188	8 250	6 187	<b>147 125</b>
Réceptions – missions	2 000	1 500	1 000	1 000	1 000	500	<b>7 000</b>
Salaires intermittents acteurs	8 000	12 000	-	8 000	13 000	-	<b>41 000</b>
Salaires intermittents	53 300	59 650	23 100	19 450	25 100	9 450	<b>190 050</b>
Charges sociales	24 520	28 660	9 240	10 980	15 240	3 780	<b>92 420</b>
<b>Total</b>	<b>171 455</b>	<b>204 620</b>	<b>257 405</b>	<b>63 873</b>	<b>78 212</b>	<b>43 120</b>	<b>818 685</b>

## 9.D. Informations sur les spectacles

	A	B	C	X	Y	Z	Total
Nombre de représentations	40	45	30	15	20	15	165
Prix de la place des premières séances	20	15	25	20	20	15	
Prix de la place des séances suivantes	28	28	37	30	30	25	
Prix de la place Pour les abonnés	18	18	18	18	18	15	
Nombre d'entrées pour les premières séances	750	900	550	100	0	250	
Nombre d'entrées pour les séances suivantes	10 150	14 040	10 500	600	1 200	400	
Nombre d'entrées pour les abonnés	7 800	7 260	4 250	2 400	2 250	2 400	
<b>Total des entrées</b>	<b>18 700</b>	<b>22 200</b>	<b>15 300</b>	<b>3 100</b>	<b>3 450</b>	<b>3 050</b>	

## 9.E. Analyse des charges indirectes

	Total	Créations spectacles	Exploitation salle 600 places	Exploitation salle 250 places	Distribution	Administration
Achats non stockés de matières consommables	41 800	7 300	23 870	6 250	630	3 750
Services extérieurs	315 900	43 250	100 200	53 050	89 750	29 650
Frais de personnel	1 013 746	442 831	285 972	155 812	61 746	67 385
Autres charges	466 000	44 000	210 925	113 575	0	97 500
<b>Total</b>	<b>1 837 446</b>	<b>537 381</b>	<b>620 967</b>	<b>328 687</b>	<b>152 126</b>	<b>198 285</b>
Nature de l'unité d'œuvre		Nombre de jours de répétition	Nombre de représentations	Nombre de représentations	Coût de production des spectacles	Coût de production et de distribution des spectacles

## 9.F. Coût de revient par spectacle

	A	B	C	X	Y	Z
<b>Coût de production</b>	<b>502 597</b>	<b>543 568</b>	<b>438 589</b>	<b>277 632</b>	<b>305 648</b>	<b>237 687</b>
distribution	33 160	35 863	28 937	18 318	20 166	15 682
administration	43 222	46 745	37 717	23 876	26 285	20 440
<b>Coût de revient</b>	<b>578 979</b>	<b>626 177</b>	<b>505 243</b>	<b>319 825</b>	<b>352 098</b>	<b>273 809</b>

## 9.G. Chiffre d'affaires par spectacle

	A	B	C	X	Y	Z
CA des spectacles pour les non-abonnés	299 200 €	406 620 €	402 250 €	20 000 €	36 000 €	13 750 €
1ères séances	15 000 €	13 500 €	13 750 €	2 000 €	- €	3 750 €
autres	284 200 €	393 120 €	388 500 €	18 000 €	36 000 €	10 000 €
CA des spectacles pour les abonnés	140 400 €	130 680 €	76 500 €	43 200 €	40 500 €	36 000 €
CA des buvettes	33 660 €	39 960 €	27 540 €	5 580 €	6 210 €	5 490 €
CA sur les ventes de dépliants	56 100 €	66 600 €	53 550 €	6 975 €	7 763 €	6 862 €
<b>CA total</b>	<b>529 360 €</b>	<b>643 860 €</b>	<b>559 840 €</b>	<b>75 755 €</b>	<b>90 473 €</b>	<b>62 102 €</b>

# Corrigé indicatif (établi par Robert OBERT : ce n'est pas un corrigé officiel)

Préalablement au corrigé proposé, nous rappellerons les questions posées.

## DOSSIER 1 : Comptabilité financière

### 1.1. L'association « LES NOUVEAUX DYONISOS » est-elle soumise à l'obligation d'établir des comptes annuels ? Si des comptes annuels doivent être établis le PCG est-il applicable ?

Selon l'article 10 modifié de la loi du 1<sup>er</sup> juillet 1901 relative au contrat d'association, « les associations peuvent être reconnues d'utilité publique par décret en Conseil d'Etat à l'issue d'une période probatoire de fonctionnement d'une durée au moins égale à trois ans ». Elles doivent transmettre chaque année au ministère de l'intérieur (à l'adresse électronique dédiée), à la préfecture de son siège social, et s'il y a lieu, aux ministères de tutelle mentionnés dans les statuts, les documents suivants : bilan, compte de résultat, annexe, délibération de l'assemblée générale ayant approuvé les comptes, rapport du commissaire aux comptes, si celui-ci est obligatoire.

Les comptes doivent être établis en respectant le règlement 2018-06 de l'Autorité des normes comptables relatif aux comptes annuels des personnes morales de droit privé à but non lucratif (art. 111-1 dudit règlement). Toutefois (art. 111-2), à défaut de dispositions spécifiques prévues au règlement ANC 2018-06, les dispositions du règlement ANC 2014-03 relatif au Plan comptable général s'appliquent.

### 1.2. Dans une courte note argumentée, justifier la position de la commission des études comptables de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) sur la comptabilisation des frais de montage de spectacle. Vous argumenterez, notamment, à partir des dispositions du PCG.

L'extrait de bulletin de la CNCC sur le traitement des frais de spectacle considère que les frais de montage de spectacles par une entité spécialisée dans l'organisation des spectacles ne répondent pas à la définition d'une charge mais contribuent à la création d'un actif.

L'article 212-3 du PCG (règlement 2014-03) présente les critères autorisant à comptabiliser les frais de développement à l'actif : ces critères sont les suivants :

- la faisabilité technique nécessaire à l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente ;
- l'intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de l'utiliser ou de la vendre ;
- la capacité à utiliser ou à vendre l'immobilisation incorporelle ;
- la capacité de l'immobilisation incorporelle à générer des avantages économiques futurs probables. L'entité doit démontrer, entre autres choses, l'existence d'un marché pour la production issue de l'immobilisation incorporelle ou pour l'immobilisation incorporelle elle-même ou, si celle-ci doit être utilisée en interne, son utilité ;
- la disponibilité de ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre l'immobilisation incorporelle ;
- la capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de son développement.

Or ces critères sont réunis dans le cas de frais de montages de spectacles : il y a l'intention d'achever le montage du spectacle et de le réaliser auprès du public ; la réalisation de ces spectacles va générer des recettes futures ; l'entité dispose de ressources pour achever le développement et les dépenses effectuées peuvent être évaluées de façon fiable.

**1.3. Dans le cas du plan de production des spectacles prévu par l'association « Les Dionysos », indiquer par application du principe comptable de permanence des méthodes s'il est possible d'opter pour leur inscription à l'actif en frais de développement et s'il existe une possibilité de revenir ultérieurement à un enregistrement en charges par nature.**

La comptabilisation des frais de développement à l'actif est considérée comme la méthode de référence. L'article 121-5 du PCG précise que « L'adoption d'une méthode comptable de référence est irréversible ». S'il est possible (conformément à l'article 212-3 du PCG) de ne pas opter pour une inscription à l'actif mais une comptabilisation en charges, il n'est pas possible, à l'avenir de revenir ultérieurement sur une méthode de référence choisie, laquelle est censée conduire à une meilleure information.

**1.4. Compte tenu des conditions fixées par le PCG, préciser pour chaque spectacle s'il est possible de comptabiliser les frais de montage en frais de développement.**

Compte tenu du fait que la rentabilité commerciale le spectacle « Shakespeare, Molière et toi » n'est pas assurée, la condition de capacité de l'immobilisation incorporelle à générer des avantages économiques futurs probables n'est pas remplie et il ne sera pas possible d'immobiliser le coût de montage correspondant. Seul le coût de montage du spectacle « Contes de la folie ordinaire » pourra être immobilisé.

**1.5. L'association « LES NOUVEAUX DYONISOS » a décidé d'opter pour l'inscription à l'actif des frais de montage de ses spectacles à partir de l'exercice 2020. Enregistrer toutes les écritures que vous jugez nécessaires au 31/12/2020. Les sommes enregistrées devront être justifiées.**

Selon l'article 212-3 du PCG « Les dépenses engagées durant la phase de recherche préalable à la phase de développement doivent être comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues et ne peuvent plus être incorporées dans le coût d'une immobilisation incorporelle à une date ultérieure ».

Ainsi les frais de recherche préalable, soit 11 000 €, resteront constatés en charges. Les frais généraux non dédiés imputés doivent aussi, à notre avis selon l'article 213-22, être laissés en charges (ils ne sont pas directement attribuables à la préparation de cet actif en vue de l'utilisation envisagée). Les produits encaissés lors de la préparation des spectacles ne seront pas déduits du coût et seront constatés dans un compte de produits.

Pourront donc être immobilisés les dépenses suivantes :

Analyse technique du projet	4 040
Analyse commerciale du projet	6 400
Recrutement des comédiens et musiciens	5 000
Réservation des salles de spectacle	9 030
Plan médias (affichage, publicité presse...)	18 000
Frais de ventes dédiés à la tournée	19 000
Location de salle de répétitions du spectacle	12 000
Rémunérations charges sociales incluses pendant la préparation.	<u>32 000</u>
Total	105 470

Cette somme sera amortie au prorata du nombre de présentation de spectacles soit 32 en 2020 sur 32+ 63 + 25 = 120

On passera les écritures suivantes :

		31.12.2020		
203 721	Frais de recherche et de développement Production immobilisée – Immobilisations incorporelles <i>Frais de montage spectacle « Contes de la folie ordinaire »</i>	105 470	105 470	
68111	Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles Amortissements des frais de recherche et de développement <i>Amortissements phase de montage 105 470 x 32 / 120</i>	28 125	28 125	

**1.6. Préciser si l'association remplit les conditions nécessaires pour que les coûts de création d'un site internet puissent être comptabilisés à l'actif.**

Selon l'article 612-1 du PCG, 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.

Selon les éléments fournis dans l'annexe 4 du sujet, les conditions pour que les coûts de création soient inscrits à l'actif sont remplis.

**1.7. Expliquer le régime comptable applicable en matière d'amortissement pour le nom de domaine du site internet de billetterie numérique de l'association « LES NOUVEAUX DIONYSOS ».**

Le nom de domaine n'est pas en principe amortissable.

Conformément à la jurisprudence du Conseil d'Etat (CE du 21 août 1996, req. n°154-488, SA Sife), « les dépenses de création ou d'acquisition de sites internet ou de noms de domaines se traduisent en principe par l'entrée d'un nouvel élément à l'actif de l'entreprise et ne peuvent donc pas être comprises dans les charges déductibles. Ils constituent des éléments incorporels non amortissables dès lors que les droits attachés à l'enregistrement du nom ne sont pas limités dans le temps ».

**1.8. Enregistrer les écritures de création du site internet de billetterie numérique de l'association « LES NOUVEAUX DIONYSOS » et les écritures d'inventaire au 31/12/2020.**

Les frais d'étude préalable réalisés en janvier 2020 ne seront constatés en charges (compte 617 Etudes et recherches). La facture de maintenance du 12 décembre sera aussi comptabilisée en charges (compte 6156 Maintenance).

A l'exception des frais d'obtention du nom de domaine (qui doit être inscrit à l'actif et qui est non amortissable), il est possible selon l'article 612-1 de comptabiliser les frais de création du site internet en charges (ce qui permet une déduction immédiate des dépenses, l'amortissement fiscal des frais de création sur 12 mois n'étant plus possible depuis la loi de finances pour 2017 et elle concerne tous les sites Internet acquis au cours des exercices comptables ouverts depuis le 1er janvier 2017). Toutefois, il est à noter que l'article 612-2 considère que la comptabilisation des coûts de développement et de production de sites internet à l'actif est considérée comme la méthode de référence.

Si l'on comptabilise en charges les frais de développement et de création du site internet, on ne passera que les écritures suivantes (outre celles comptabilisées le 15 mars et fin avril indiquées dans l'énoncé.

		15.11.2020	
205	Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires	1 180	
44562	Etat, TVA déductible sur immobilisations	236	
617	Etudes et recherches (ou autre compte de charges utilisé)		1 180
44566	Etat, TVA déductible sur autres biens et services <i>Correction Obtention du nom de domaine et immatriculation</i>		236
722	Production immobilisée -Immobilisations incorporelles	3 500	
44572	Etat, TVA collectée	700	
232	Immobilisations en cours		3 500
44562	Etat, TVA déductible sur immobilisations <i>Annulation de l'écriture passée fin avril</i>		700

Il n'y aura pas d'écriture d'amortissement à constater au 31 décembre N.

Si on comptabilise les frais de développement et de création du site à l'actif, on passera l'écriture suivante :

		15.11.2020	
205	Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires	16 510	
44562	Etat, TVA déductible sur immobilisations $16\ 510 \times 20\ %$	3 302	
617	Etudes et recherches (ou autre compte de charges utilisé)		1 180
44566	Etat, TVA déductible sur autres biens et services		236
232	Immobilisations en cours		3 500
44562	Etat TVA déductible sur immobilisations		700
722	Production immobilisée -Immobilisations incorporelles $1\ 030 + 7\ 200 + 1\ 400 + 2\ 200$		11 830
44572	Etat, TVA collectée $11\ 830 \times 20\ %$ <i>Enregistrement à l'actif de la création site internet de billetterie électronique <math>1\ 180 + 3\ 500 + 1\ 030 + 7\ 200 + 1\ 400 + 2\ 200 = 16\ 510</math></i>		2 366

**1.9. Indiquer pour quels motifs comptables il convient de décomposer l'actif « immeuble » et préciser comment on détermine la période d'attribution (ou d'activation) des coûts ?**

L'article 214-9 du PCG stipule que « Lorsque des éléments constitutifs d'un actif sont exploités de façon indissociable, un plan d'amortissement unique est retenu pour l'ensemble de ces éléments. Cependant, si dès l'origine, un ou plusieurs de ces éléments ont chacun des utilisations différentes, chaque élément est comptabilisé séparément et un plan d'amortissement propre à chacun de ces éléments est retenu. Les éléments principaux d'immobilisations corporelles devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers, ayant des utilisations différentes ou procurant des avantages économiques à l'entité selon un rythme différent et nécessitant l'utilisation de taux ou de modes d'amortissement propres, doivent être comptabilisés séparément dès l'origine et lors des remplacements ».

Les actifs devront être décomposés en fonction des composants.

**1.10. Indiquer puis comparer les deux traitements comptables existants pour la comptabilisation de la révision du système de sécurité (aucun calcul demandé).**

Si le système de sécurité doit être comptabilisé et amorti comme un composant, la révision du système de sécurité peut être comptabilisé soit comme une provision à répartir sur plusieurs exercices (provision pour gros entretien ou grandes révisions) ou être constaté (comme l'indique l'article 214-10 du PCG) comme un composant.

La méthode de comptabilisation par composants de gros entretien ou de grandes révisions, exclut la constatation de provisions pour gros entretien ou de grandes révisions.

Si on utilise la méthode de constatation de provision, on comptabilisera chaque année une dotation de  $9\,000 / 4 = 2\,250$  €, qui sera reprise au bout de 4 ans et qui sera compensée alors par la dépense constatée en charge.

Si l'on utilise la méthode de comptabilisation par composants, un composant « grande révision » de 9 000 € sera imputé dès l'acquisition du système et sera imputé sur le coût du système, lequel sera amorti en 8 ans. Ce composant sera amorti en 4 ans et lors du renouvellement la dépense sera constatée en immobilisation en remplacement du composant amorti.

**1.11. Évaluer et comptabiliser toutes les opérations relatives au legs de la salle de spectacle et à son aménagement, y compris la subvention d'investissement reçue mentionnée en annexe 6.**

Selon l'article 213-8 du PCG, deux méthodes sont possibles pour comptabiliser les « frais de notaire » : ils sont soit comptabilisés en charges, soit rattachés au coût d'acquisition. Leur rattachement au coût d'acquisition de l'immobilisation constitue la méthode de référence. Ces frais représentent 9 % de la valeur de l'immeuble  $(54\,160 + 11\,000) / (100\,000 + 380\,000 + 60\,000 + 30\,000 + 40\,000 + 59\,000 + 55\,000)$

Le legs de la salle de spectacle sera ainsi comptabilisé lors de l'acquisition (en considérant que l'apport soit effectué avec droit de reprise)

1.07.2020			
211	Terrains $100\,000 \times 1,09$	109 000	
213	Constructions - Structure $380\,000 \times 1,09$	414 200	
213	Constructions - Menuiseries extérieures $60\,000 \times 1,09$	65 400	
213	Constructions – Chauffage individuel $30\,000 \times 1,09$	32 700	
213	Constructions – Electricité, plomberie et sanitaires $40\,000 \times 1,09$	43 600	
213	Constructions – Etanchéité $59\,000 \times 1,09$	64 310	
213	Constructions – Ascenseurs $55\,000 \times 1,09$	59 590	
44562	Etat TVA déductible sur immobilisations $11\,000 \times 20\%$	2 200	
103	Fonds propres avec droit de reprise * $100\,000 + 380\,000 + 60\,000 + 30\,000 + 40\,000 + 59\,000 + 55\,000$		724 000
467	Compte courant notaire $54\,160 + 11\,000 \times 1,20$ <i>Acquisition immeuble légué en salle de spectacle</i>		67 360

\* Si l'on considère qu'il n'y pas de droit de reprise pour le legs, on créditera le compte 75 432 Legs ou donations.

Pour la subvention d'investissement liée au financement du système de sécurité, on comptabilisera les opérations suivantes (conformément au PCG) : en effet, on peut considérer, comme l'indique le modèle de bilan de l'article 421-1 du règlement ANC 2018-06 qu'il s'agit de fonds propres consommables. On passerait alors les écritures suivantes :

2.09.2020			
4411	Subventions d'investissement à recevoir	28 800	
1314	Subventions d'investissements -Commune <i>Notification subventions</i>		28 800

11.10.2020

512 4411	Banque Subventions d'investissement à recevoir <i>Virement bancaire</i>	28 800	28 800
-------------	-------------------------------------------------------------------------------	--------	--------

A la fin de l'exercice 2020, comme la subvention a été utilisée en totalité, il n'est pas nécessaire de constater des opérations par les différents comptes de fonds dédiés.

**1.12. Indiquer l'intérêt de la prise en compte des « fonds dédiés » par le système comptable de l'association « LES NOUVEAUX DYONISOS ». Quel lien peut-on établir avec le type de gouvernance adoptée par l'association « LES NOUVEAUX DYONISOS » ?**

Le règlement ANC n°2018-06 définit les fonds dédiés comme « la partie des ressources dédiées par les tiers financeurs à des projets définis qui, à la clôture de l'exercice, n'a pu être utilisée conformément à l'engagement pris à leur égard ». Ces sommes constituent un compte de passif appelé « fonds dédiés » avec pour contrepartie une charge comptabilisée dans le compte « reports en fonds dédiés ».

Sue le plan de la gouvernance, le conseil d'administration a décidé diverses mesures afin de soutenir la croissance de la compagnie de théâtre :

- le montage et la représentation de nouveaux spectacles ;
- l'aménagement du local légué en salle de spectacle, la compagnie de théâtre ne disposant pas à ce jour d'une salle de théâtre attitrée ;
- la création d'une billetterie électronique sur un site internet.

La méthodologie « fonds dédiés » permet de suivre les subventions reçues par les associations et leur utilisation.

**1.13. Enregistrer les écritures nécessaires sur l'exercice 2020 pour l'ensemble des autres subventions reçues mentionnées en annexe 6.**

En dehors de la subvention d'investissement comptabilisée à la question 1.11 ci-dessus, on passera les écritures suivantes :

***Subventions 2020 sur projets nouveaux***

On comptabilisera d'abord les subventions reçues :

31.12.2020			
471 741	Compte d'attente à régulariser Subventions d'exploitation reçues <i>(32 000 + 41 000) + (37 000 + 48 000)</i>	158 000	158 000

On comptabilise ensuite le montant dédiés non utilisés

6894 194	Reports en fonds dédiés sur subventions d'exploitation <i>50 000 + 45 000</i> Fonds dédiés sur subventions d'exploitation <i>Sur « Contes de la folie ordinaire » 32 000 + 41 000 – 23 000 = 50 000</i> <i>Sur « Shakespeare, Molière et toi » 37 000 + 48 000 – 40 000 = 45 000</i>	95 000	95 000
-------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------	--------

On peu remarquer que la différence  $158\ 000 - 95\ 000 = 63\ 000$  correspond aux dépenses effectuées et constatées en charges soit  $23\ 000 + 40\ 000$ .

### Subvention 2018 sur projets

Le spectacle étant terminé il y a lieu de reverser la quote-part de subvention ne correspondant pas aux dépenses soit  $48\ 000 - 11\ 000 - 17\ 000 - 15\ 000 = 5\ 000$

		31.12.2020	
194	Fonds dédiés sur subventions d'exploitation <i>48 000 – 11 000 – 17 000</i>	20 000	
7894	Utilisation de fonds dédiés sur subventions d'exploitation		15 000
467	Créiteur divers		5 000
<i>Quote-part subvention dédiée à 2020 : 50 000 / 5</i>			

### Subvention de fonctionnement reçue en 2019

		31.12.2020	
194	Fonds dédiés sur subventions d'exploitation	10 000	
7894	Utilisation de fonds dédiés sur subventions d'exploitation		10 000
<i>Quote-part subvention dédiée à 2020 : 50 000 / 5</i>			

## DOSSIER 2 : Gestion financière

### 2.1. En vous plaçant au 1er janvier 2019, calculer la VAN du projet.

La dépense effectuée au 1<sup>er</sup> janvier 2019 peut s'analyser comme suit :

Frais de costumes :	5 000
Frais techniques et commerciaux :	22 000
Frais de personnel (recrutement et rémunérations):	8 500
Réservation des salles de spectacle et de répétition :	2 000
Frais commerciaux :	<u>37 000</u>
Total	74 500

Les recettes nettes pour les années 2019 et 2020 peuvent se déterminer ainsi :

Eléments	Année 2019		Année 2020	
Billetterie	$15 \times 200 \times 80$ $\% \times 32$	76 800	$15 \times 200 \times 80$ $\% \times 63$	151 200
Frais techniques et commerciaux		- 2 000		- 2 000
Frais de personnel		- 30 000		- 30 000
Réservation salles		- 20 000		- 20 000
Amortissement costume		- 2 500		- 2 500
Résultat avant impôt		22 300		96 700
Résultat après impôt 25 %		16 725		72 525
Amortissements		+ 2 500		+ 2 500
Flux de trésorerie		19 225		75 025

En supposant, comme les séances ont lieu tout au long de l'année que l'ensemble des séances d'une année soit réalisé en milieu d'année, on peut déterminer la VAN suivante :

$$VAN = - 74\ 500 + 19\ 225 \times 1,10^{-0,5} + 75\ 025 \times 1,10^{-1,5} = - 74\ 500 + 18\ 330 + 65\ 030 = 8\ 860.$$

Si l'on réalise une prolongation en 2021, on aura les recettes et dépenses suivantes (cas de succès moyen à 40 %)

Billetterie 15 x 200 x 40 % x 25	30 000
Frais de costumes :	- 5 000
Frais techniques et commerciaux :	- 1 000
Frais de personnel (recrutement et rémunérations) :	- 15 000
Réservation des salles de spectacle et de répétition :	<u>- 6 500</u>
Résultat avant impôt	2 500
Résultat après impôt 25 %	1 875

En cas de succès moyen la marge reste positive (mais faible). En cas de large succès à 60 % on aurait les éléments suivants :

Billetterie 15 x 200 x 60 % x 25	45 000
Frais de costumes :	- 5 000
Frais techniques et commerciaux :	- 1 000
Frais de personnel (recrutement et rémunérations) :	- 15 000
Réservation des salles de spectacle et de répétition :	<u>- 6 500</u>
Résultat avant impôt	17 500
Résultat après impôt 25 %	13 125

Dans les deux cas, on peut réaliser 25 spectacles supplémentaires en 2021.

### **2.3. Quelles sont les limites de l'analyse traditionnelle en choix d'investissements ?**

Plusieurs méthodes peuvent être utilisées pour effectuer un choix d'investissement :

- celle de la valeur actuelle nette (VAN) utilisée ci-dessus : le projet n'est acceptable que si la VAN est strictement positive, Le projet est d'autant plus intéressant que la VAN est élevée ;
- celle de l'indice de profitabilité : l'indice de profitabilité est le rapport entre la valeur actuelle de la valeur acquise par les cash flows et le capital investi : pour qu'un projet soit acceptable, il faut que l'indice de profitabilité soit supérieur à 1 ;
- celle du taux de rentabilité interne : le taux de rentabilité interne est le taux d'actualisation pour lequel la valeur actuelle de la valeur acquise des flux est égale à la valeur des capitaux investis : le projet peut être retenu si le taux de rentabilité interne est supérieur au coût du capital de l'entreprise (CMPC).

Les techniques d'évaluation traditionnelles exposées ci-dessus sont basées sur des valeurs d'entrée statiques, souvent subjectives, et du projet tout au long de sa vie :

- elles supposent une gestion passive du projet au-delà de la date de décision ;
  - elles ignorent la flexibilité managériale, cette flexibilité disparaît lorsque la décision se concentre en une seule date ;
  - elles requièrent des hypothèses de taux d'actualisation discutables, ces taux sont souvent ajustés de manière subjective par rapport aux risques auxquels l'entreprise est exposée ;
  - elles reposent le plus souvent sur des hypothèses de constance des taux d'actualisation et du risque, lequel peut être probabilisable ou ne pas être probabilisable, ce qui est peu réaliste ;
- L'image de l'investissement qui en découle possède le double inconvénient d'être linéaire (elle n'envisage pas les trajectoires intermédiaires) et centré sur des valeurs moyennes, ce qui restreint le champ de vision du décideur.

### **2.4. Quelles caractéristiques le projet doit-il réunir pour être adapté à une analyse par les options réelles ?**

La technique d'évaluation de projets d'investissement par les Options Réelles évalue l'opportunité d'investir dans un actif « réel », c'est-à-dire de vendre ou acheter des produits ou services (projets) dans le futur. Ces projets peuvent résulter d'une innovation et/ou d'un processus de développement réussis. Le raisonnement de l'analyse par les options réelles se différencie des analyses traditionnelles en différents points :

- elle suppose une gestion active du projet : elle permet de raisonner sur tous les flux futurs du projet (considérés comme continus) ;
- elle intègre la flexibilité managériale : elle permet de prévoir des réponses aux modifications de trajectoire prises par le projet ;
- elle ne repose pas sur des hypothèses de taux d'actualisation ;
- le risque est modélisé et peut être réduit par l'abandon du projet en cas de trajectoire défavorable ;

### **2.5. Analyser le projet en termes d'options réelles, en précisant quelle catégorie est adaptée à la situation du théâtre (pas de calcul demandé).**

Techniquement, les paramètres d'évaluation sont similaires aux paramètres d'évaluation des options financières. La différence fondamentale réside dans le fait que l'actif sous-jacent de l'option réelle n'est autre que le projet d'investissement lui-même.

Une option réelle, en matière de finance (cas d'une option d'achat qui permet à un acheteur d'acquérir un sous-jacent à un prix d'exercice dans le contrat et au vendeur de livrer l'actif sous-jacent au prix convenu) a le plus de valeur quand :

- la valeur de l'actif sous-jacent, c'est -à dire la valeur actuelle des flux de trésorerie les plus probables est importante ;
- le niveau d'incertitude du projet, mesurée par la dispersion de la valeur du sous-jacent, au fil du temps, est volatile ;
- le projet n'est pas soumis à dividendes ;
- le prix d'exercice est bas : c'est-à-dire le montant à investir pour exercer l'option ;
- les taux d'intérêt sont élevés ;
- la durée d'expiration est longue.

Dans le cas du théâtre, on rencontre plusieurs de ces facteurs, valeur de l'actif sous-jacent, incertitude, pas de dividendes, prix de démarrage relativement bas.

Plusieurs modèles mathématiques peuvent être utilisés pour analyser les options et notamment la formule de Black & Scholes et le modèle binomial.

### **2.6. Quels sont les avantages d'une telle analyse ?**

En dépit des apparences, cet outil va donc plus loin que la simple évaluation financière d'un investissement. Il procure une image plus étendue du projet en capturant la capacité des managers à modifier ou optimiser les activités et opérations au fur et à mesure que l'information devient disponible ou que les incertitudes sont levées

## **DOSSIER 3 : Contrôle de gestion**

### **3.1.1. À partir des éléments de l'annexe 9 :**

#### **a) Retrouver le montant total de la subvention. Détailler les calculs nécessaires à sa répartition entre les différentes pièces de théâtre.**

On a une répartition suivante de la subvention :

Pièce A : $40 \times 600 \times (6 + 3) =$	216 000
Pièce B : $45 \times 600 \times (6 + 3) =$	243 000
Pièce X : $15 \times 600 \times (6 + 3) =$	81 000
Pièce Y : $20 \times 600 \times (6 + 3) =$	108 000
Pièce Z : $15 \times 600 \times (6 + 3) =$	<u>81 000</u>
	729 000

**b) Calculer le coût des unités d'œuvre des charges indirectes.**

On obtiendra les coûts d'unités d'œuvre suivants :

Centres d'analyse	Charges	Nature UO	Nombre UO	Coût unitaire
Création spectacle	537 381	Nb J répétitions	140	3 838,43
Exploitation salle 600	620 967	Nb représentations	115	5 399,71
Exploitation salle 250	328 687	Nb représentations	50	6 573,74
Distribution	152 126	Coût production	2 305 721	6,599 %
Administration	198 285	Coûts prod. et dist.	2 457 847	8,0674 %

**c) Calculer le coût de production de chaque spectacle selon la méthode des centres d'analyse.**

On obtiendra les coûts de production suivants :

	A	B	C	X	Y	Z
Charges directes	171 455	204 620	257 405	63 873	78 212	43 120
Création	115 153	95 961	19 192	115 153	95 961	95 961
Salle 600	215 988	242 987	161 992			
Salle 250				98 606	131 475	98 606
Total	502 596	543 568	438 589	277 632	305 648	237 687

**d) Calculer le résultat de chaque spectacle et apporter un commentaire, en tenant compte de la subvention.**

On obtiendra les résultats suivants :

	A	B	C	X	Y	Z
Chiffre d'affaires	529 360	643 860	559 840	75 555	90 473	62 102
Subvention	126 679	114 728		141 020	204 359	142 215
Total	656 039	758 588	559 840	216 575	294 832	204 317
Coût de revient	578 979	626 177	505 243	319 825	352 098	273 809
Résultat	77 060	132 411	54 597	- 103 250	- 57 266	- 69 492

Les résultats des spectacles A, B et C sont positifs. Les résultats des spectacles X, Y, Z est négatif. Le total 34 060 reste positif. Sans les subventions seuls les résultats des spectacles B et C seraient positifs. Sans subventions la perte totale serait de  $729\,000 - 34\,060 = 694\,940$ .

**3.2.1. Calculer le résultat moyen avec un prix de vente moyen de la place à 10 €.**

On aurait selon l'étude de marché à chaque spectacle :  $50 + 60 = 110$  places.

On aurait pour 110 places vendues le résultat suivant :

Places vendues : $110 \times 10 =$	1 100 €
Coût fixe	1 000 €
Coût variable : $110 \times 1 =$	110 €
Coût total : $1\,000 + 110 =$	1 110 €
Résultat : $1\,100 - 1\,110 =$	- 10 €

**3.2.2. Calculer le coût marginal et le résultat marginal.**

Il est bizarre (à notre avis) de ramener les places prises entre 19 heures et 20 heures à 2 € (au lieu de 10 € la place).

Dans ce cas, le coût marginal est de 1 € par place et le résultat marginal à 1 €.

### 3.2.3. Analyser ces deux hypothèses.

Dans le cas où il serait vendu 110 places (dont 60 à 2€), on aurait le résultat suivant :

Places vendues : $50 \times 10 + 60 \times 2 =$	620 €
Coût fixe	1 000 €
Coût variable : $110 \times 1 =$	110 €
Coût total : $1 000 + 110 =$	1 110 €
Résultat : $620 - 1 110 =$	- 490 €

Dans le cas où il serait vendu 200 places (dont 150 à 2€), on aurait le résultat suivant :

Places vendues : $50 \times 10 + 150 \times 2 =$	800 €
Coût fixe	1 000 €
Coût variable : $200 \times 1 =$	200 €
Coût total : $1 000 + 200 =$	1 200 €
Résultat : $800 - 1 200 =$	- 400 €

Dans mes deux cas, le résultat est négatif : mais nous avons précisé à la question précédente que de ramener un prix de vente de 10 € à 2 €.

### 3.2.4. A quel prix faudrait-il vendre les places après 19 heures pour atteindre le seuil de rentabilité ?

On suppose que l'on désire atteindre 200 places vendues.

Dans ce cas, il y a lieu de couvrir les frais fixes.

La marge sur coût variable pour les 50 places réservées à l'avance est de  $(10 - 1) = 450$  €.

La marge sur coût variable pour les 150 places restantes doit donc être de  $1 000 - 450 = 550$  € pour couvrir les frais fixes et atteindre le seuil de rentabilité.

Il y a lieu dans ce cas de vendre ces billets à  $550 / 150 = 3,67$  €.

### 3.2.5. Que penser de cette proposition, les autres places étant vendues 10 € ?

Si le billet est vendu par une coopération avec une réduction de 50 %, il serait vendu 5 €. Mais comme la coopérative réclame une commission de 20 % du prix, le prix perçu par le théâtre serait de  $5 \times 80 \% = 4$  €.

On aurait dans ce cas, pour 20 billets vendus par cet intermédiaire le résultat suivant :

Places vendues : $110 \times 10 + 20 \times 4 =$	1 180 €
Coût fixe	1 000 €
Coût variable : $130 \times 1 =$	130 €
Coût total : $1 000 + 130 =$	1 130 €
Résultat : $1 180 - 1 130 =$	+ 50 €

Le résultat est devenu dans ce cas positif.

### 3.3.1. Déterminer l'écart relatif à l'entretien des 2 500 costumes.

Le coût réel d'entretien des 2 500 costumes peut se déterminer ainsi :

- Heures normales :  $1 000 \times 20 = 20 000$  € ;
- Heures majorées :  $300 \times 22 = 6 600$  € ;
- Total :  $20 000 + 6 600 = 26 600$  € ;
- Coût moyen horaire :  $26 600 / 1 300 = 20,4615$  € ;

Le coût prévisionnel de main d'œuvre directe était de  $2 500 \times 0,5 \times 20 = 25 000$  €.

L'écart global est donc de  $26 600 - 25 000 = 1 600$  € (défavorable).

### 3.3.2. Le décomposer en écart sur taux horaire et écart sur temps.

L'écart de 1 600 € peut s'analyser en écart sur temps et écart sur taux horaire ;

- Ecart sur temps :  $1 300 - (2 500 \times 0,5 = 1 250) \times 20 = 1 000$  € (défavorable) ;
- Ecart sur taux horaire  $1 300 \times (20,4615 - 20) = 600$  € (défavorable).

### **3.3.3. Décomposer l'écart sur taux horaire (avant et après augmentation).**

Si l'on analyse l'écart sur taux horaire déterminé ci-dessus, on peut avoir un écart qui provient de la différence entre le tarif prévisionnel et le tarif sans tenir compte de l'augmentation et un écart qui provient de l'augmentation des salaires.

- Ecart avant augmentation  $1\,300 \times (20 - 20) = 0$  ;
- Ecart dû à l'augmentation  $300 \times (22 - 20) = 600$  (défavorable).

### **3.3.4 Décomposer l'écart sur temps (productif ou non).**

L'écart sur temps se décompose en heures productives et heures improductives.

- Heures productives :  $1\,200 - (2\,500 \times 0,5 = 1\,250) \times 20 = 1\,000$  € (favorable) ;
- Heures improductives :  $100 \times 20 = 2\,000$  € (défavorable).