

DCG 10

Comptabilité approfondie

Manuel

2014/2015

Sous la direction d'Alain Burlaud

Micheline Friédérich

Georges Langlois

Élisabeth Walliser

Alain Burlaud

Ce manuel de Comptabilité approfondie a été conçu principalement pour préparer l'épreuve n° 10 du diplôme de comptabilité et gestion (DCG) niveau Licence (L). Il contribue également à la préparation de l'épreuve n° 3 de droit fiscal.

Il comprend vingt chapitres, conformément à la structure du programme de l'épreuve n° 10. Les notions et contenus dont la connaissance est requise à l'examen, sont tous développés de manière approfondie et avec un souci pédagogique constant.

Nous avons choisi de mettre systématiquement en relation les principes comptables et les règles fiscales. Certes, comptabilité et fiscalité sont l'objet de deux épreuves distinctes à l'examen mais elles sont étroitement liées dans la vie réelle des affaires. Aussi, l'étudiant en assimilera plus facilement les difficultés en les abordant de front.

Un **chapitre introductif** présente l'organisation et le rôle de la profession comptable.

Le **corps central de l'ouvrage** est consacré à la technique comptable approfondie :

- cadre conceptuel (1 chapitre) ;
- évaluation des actifs et des passifs (5 chapitres) ;
- rattachement des charges et des produits au résultat (2 chapitres) ;
- comptabilisation des capitaux permanents (4 chapitres) ;
- entités spécifiques (5 chapitres).

Les instructions officielles prévoient, dès le DCG, une « introduction » à l'audit légal et à la consolidation des comptes. C'est pourquoi deux **chapitres de conclusion** exposent les grandes lignes de ces deux sujets qui seront ensuite développés dans l'ouvrage de Comptabilité et audit préparant à l'épreuve n° 4 du DSCG.

Les **documents de synthèse** – bilan et compte de résultat – figurent en fin d'ouvrage.

Chacun des problèmes comptables fait l'objet d'explications approfondies :

- mentionnant les sources légales et réglementaires (code de commerce, PCG) ;
- assorties d'encadrés sur les positions fiscales en relation avec la question traitée ;
- illustrées d'exemples qui sont autant de petits exercices résolus, montrant le jeu des comptes et, s'il y a lieu, l'incidence fiscale.

L'incidence des solutions comptables fait l'objet d'un renvoi systématique aux rubriques et postes des documents de synthèse présentés en fin d'ouvrage : BILAN Actif (Axx), Passif (Pxx), COMPTE DE RÉSULTAT Charges (Chxx), Produits (Ptxx).

Les **paragraphes sont numérotés** ce qui permet des renvois systématiques aux autres paragraphes traitant de questions connexes, dans le même chapitre ou dans un autre chapitre de l'ouvrage.

L'étudiant consolidera son acquisition des connaissances en traitant les **exercices d'application** réunis dans le livre d'entraînement et cas corrigés qui constitue le complément naturel du manuel. Les références des exercices dédiés aux questions exposées dans les différents chapitres sont notées à la fin de chacun des chapitres concernés.



« Le photocopillage, c'est l'usage abusif et collectif de la photocopie sans autorisation des auteurs et des éditeurs. Largement répandu dans les établissements d'enseignement, le photocopillage menace l'avenir du livre, car il met en danger son équilibre économique. Il prive les auteurs d'une juste rémunération.

En dehors de l'usage privé du copiste, toute reproduction totale ou partielle de cet ouvrage est interdite. »

ISBN 978-2-216-12543-2 (nouvelle édition)

ISBN 978-2-216-10566-3 (première édition)

Toute reproduction ou représentation intégrale ou partielle, par quelque procédé que ce soit, des pages publiées dans le présent ouvrage, faite sans autorisation de l'éditeur ou du Centre français du Droit de copie (20, rue des Grands-Augustins, 75006 Paris), est illicite et constitue une contrefaçon. Seules sont autorisées, d'une part, les reproductions strictement réservées à l'usage privé du copiste et non destinées à une utilisation collective, et, d'autre part, les analyses et courtes citations justifiées par le caractère scientifique ou d'information de l'œuvre dans laquelle elles sont incorporées (loi du 1^{er} juillet 1992 - art. 40 et 41 et Code pénal - art. 425).

Sommaire

► 1^{re} partie PROFESSION ET CADRE COMPTABLE	
1 • La profession comptable	9
2 • Normalisation comptable et cadre conceptuel	47
► 2^e partie ÉVALUATION DES ÉLÉMENTS D'ACTIF ET DE PASSIF	
3 • Éléments d'actif et de passif	77
4 • Évaluation à l'entrée	99
5 • Évaluation à la clôture de l'exercice	133
6 • Évaluation à la sortie	179
7 • Problèmes spécifiques d'évaluation	209
► 3^e partie RATTACHEMENT DES CHARGES ET DES PRODUITS AU RÉSULTAT DE L'EXERCICE	
8 • Rattachements obligatoires	265
9 • Rattachements optionnels	289
► 4^e partie LES CAPITAUX PERMANENTS	
10 • Le capital et ses variations	309
11 • Le résultat et son affectation	331
12 • Provisions réglementées	363

13 • Dettes financières.....	383
➤ 5^e partie ENTITÉS SPÉCIFIQUES	
14 • Sociétés civiles.....	415
15 • Groupements d'intérêt économique (GIE)	425
16 • Les comptes des collectivités territoriales	431
17 • Associations.....	443
18 • Professions libérales.....	461
➤ 6^e partie INTRODUCTION À LA CONSOLIDATION ET À L'AUDIT	
19 • Introduction à la consolidation	469
20 • Introduction à l'audit légal	493
➤ Documents de synthèse	507
➤ Index	515
➤ Table des matières	523

Rattachements optionnels

- 1 Inscription des charges à l'actif
- 2 Abonnement des charges et des produits
- 3 Produits sur contrats à long terme
- 4 Changements comptables

► Les entreprises sont autorisées à étaler sur les exercices à venir certaines charges liées au développement futur de leur activité. Ces charges sont inscrites à l'actif du bilan dans les postes :

- **frais d'établissement,**
- **charges à répartir sur plusieurs exercices,**
- **primes de remboursement d'obligations.**

Les **produits** peuvent aussi être étalés sur plusieurs exercices lorsqu'ils résultent de contrats à long terme.

Les charges et les produits sont parfois étalés à l'intérieur d'un exercice par fractions égales entre les périodes mensuelles ou trimestrielles ; c'est ce qu'on entend par l'**abonnement des charges**.

Les **changements comptables** ont pour effet de transférer des charges d'un exercice à l'autre. L'annexe doit contenir les informations permettant d'apprécier les conséquences du changement de méthodes sur les résultats des exercices de transition et sur les postes du bilan.

1 ► Inscription des charges à l'actif

A. Étalement des charges sur plusieurs exercices

0901 1. Étalement obligatoire

En principe, les charges engagées au cours d'un exercice sont rattachées à cet exercice. Des exceptions sont toutefois prévues. Certaines de ces exceptions sont d'application **obligatoire** et sont étudiées dans les chapitres 8 (charges à payer et charges constatées d'avance, *supra 0803 et 0809*) ou 13 (primes de remboursement d'obligations, *infra 1318*).

0902 2. Étalement optionnel

D'autres cas d'exception sont laissés à l'**appréciation de l'entreprise**.

Le droit comptable permet d'*activer* certaines charges, c'est-à-dire à les **inscrire à l'actif du bilan** dans des postes d'immobilisations incorporelles ou dans des comptes de régularisation. Ces charges sont ensuite étalées sur les résultats des exercices suivants par le jeu de l'**amortissement**. Les postes du bilan et les comptes utilisés pour « activer » ces charges sont les suivants :

– **frais d'établissement** (A2) (c. com. art. R 123-186 et PCG 361-1) (*supra 0306*) ; ce poste est classé dans les immobilisations incorporelles ;

 2011. *Frais de constitution (infra 1011)*,

 2012. *Frais de premier établissement*,

 2013. *Frais d'augmentation de capital (infra 1029)*.

L'activation des frais d'établissement **n'est pas** la méthode préférentielle.

– **charges à répartir sur plusieurs exercices** (A29) (PCG 444/48) ;

 4816. *Frais d'émission d'emprunt (infra 1322)*.

Remarques :

1. Rappelons que les **coûts de développement** (*supra 0307*) et d'**Internet** (*supra 0751*) constituent normalement des *immobilisations incorporelles*. C'est la méthode préférentielle. Ces coûts peuvent cependant être enregistrés en charges si l'entité préfère cette méthode alternative.

2. Les **normes internationales** n'admettent pas qu'une entité puisse choisir entre comptabiliser un coût à l'actif ou le déduire du résultat de l'exercice. Les coûts doivent être activés quand et seulement quand ils satisfont à la définition d'un actif (*supra 0301*). Ce n'est jamais le cas des frais d'établissement. Ce n'est le cas des frais d'émission d'emprunt que s'ils sont incorporés au coût d'un actif (*supra 0424*).

0903 B. Amortissement des charges inscrites à l'actif

L'amortissement des frais d'établissement et des frais d'émission d'emprunt permet de répartir ces charges sur l'exercice de leur constatation et sur les exercices suivants.

Les charges d'amortissement ont le caractère de charges d'exploitation.

1. Durée de l'amortissement

a. Frais d'établissement

0904

Les frais d'établissement sont amortis selon un **plan** établi par l'entreprise, et dans un **délaï maximal de cinq ans** (c. com. art. R 123-187).

b. Frais d'émission d'emprunt

0905

Les frais d'émission d'emprunt peuvent être amortis sur la durée de l'emprunt d'une manière appropriée aux modalités de remboursement de l'emprunt. Néanmoins, il est possible de recourir à un amortissement linéaire lorsque les résultats obtenus ne sont pas sensiblement différents de la méthode précédente (PCG 361-3).

2. Conséquences sur les distributions de dividendes

0906

Les **frais de constitution** doivent être amortis avant toute distribution de bénéfice.

Il ne peut être distribué de dividendes que s'il existe des réserves libres (*infra 1125*) d'un montant au moins égal aux **frais d'établissement** (autres que les frais de constitution) et aux **frais de recherche et de développement** qui ne sont pas encore amortis.

3. Date de départ de l'amortissement

0907

L'amortissement doit être pratiqué dès l'exercice au cours duquel les dépenses ont été engagées.

4. Fin de l'amortissement

0908

Lorsque les charges activées sont totalement amorties, il est d'usage de solder les comptes de frais par la contrepartie des comptes d'amortissements correspondants, à l'ouverture de l'exercice suivant.

5. Cas particulier des frais d'établissement

0909

En l'absence de précisions des textes, il est d'usage de pratiquer un **amortissement constant** sur les frais d'établissement.

Il est admis que l'entreprise ait le choix entre deux méthodes pour calculer l'amortissement du premier exercice, sans prorata ou avec prorata.

a. Calcul sans prorata

Toutes les annuités sont des fractions égales (au maximum 1/2 et au minimum 1/5). Cette méthode se justifie parce que la charge aurait pu être imputée en totalité au premier exercice si on n'avait pas choisi de l'inscrire à l'actif ; la prudence commande de ne pas réduire de façon excessive la fraction de charge qui reste imputée à cet exercice. La méthode est la plus aisée à mettre en œuvre quand les dépenses ont été étalées sur plusieurs mois et qu'il est donc difficile de préciser un point de départ pour les calculs.

b. Calcul au prorata du temps

La première annuité est réduite au prorata du temps à compter de la date de constatation de la dépense.

Cette méthode résulte d'une confusion entre l'amortissement des charges et l'amortissement des immobilisations. La notion de « *durée de vie* » d'une immobilisation, qui justifie le prorata du temps, n'est pas applicable aux charges¹.

0910

2 ► Abonnement des charges et des produits

Lorsque des charges ou des produits périodiques sont prévus avec une précision suffisante, l'entreprise peut décider de les répartir par fractions égales entre les périodes mensuelles ou trimestrielles de manière à calculer des résultats également périodiques (mensuels ou trimestriels).

Une telle répartition facilite également la liaison entre la comptabilité financière et la comptabilité de gestion dans laquelle les résultats sont généralement déterminés mensuellement.

Exemples : loyers à verser ou à recevoir, intérêts à verser ou à recevoir, taxe professionnelle, primes d'assurances, dotations aux amortissements.

Les charges ou les produits répartis par abonnement sont enregistrés dans le compte :

488. Comptes de répartition périodique des charges et des produits

ou, plus précisément,

4886. Charges

4887. Produits

Dans le cas des charges, le compte 4886 est :

- crédité pour chaque période mensuelle (ou trimestrielle) de la fraction des charges abonnées par le débit du compte concerné de la classe 6 ;
- débité du montant des charges effectivement facturées.

Le compte 4887 fonctionne de manière symétrique.

En fin d'exercice, le compte 4886 (ou 4887) est soldé par le compte de charges (ou de produits) concerné.

¹ L'attention des candidats aux examens est attirée sur le fait que les corrigés officiels des sujets proposent souvent la méthode au prorata du temps.

exemple

Une entreprise prévoit de verser un loyer annuel de 24 000 € en quatre termes trimestriels de 6 000 €. Elle décide de répartir cette charge par douzièmes par le système de l'abonnement mensuel. En fin d'année, l'entreprise constate que la charge effective a été de 24 500 € du fait d'une augmentation survenue à compter du quatrième trimestre.

L'entreprise enregistre :

• Chaque mois

		31-1-N		
613	4886	Locations Compte de répartition périodique des charges <i>Abonnement par douzièmes (24 000/12)</i>	2 000	2 000

• Chaque trimestre

		31-3-N		
4886	512	Compte de répartition périodique des charges Banque <i>Paiement d'un terme de loyer</i>	6 000	6 000

Ce montant a été porté à 6 500 € au quatrième trimestre.

• En fin d'exercice

Le compte de répartition périodique se présente ainsi.

4886. Compte de répartition périodique des charges

Versement du 1 ^{er} trimestre	6 000	Abonnement de janvier	2 000
Versement du 2 ^e trimestre	6 000	Abonnement de février	2 000
Versement du 3 ^e trimestre	6 000	Abonnement de mars	2 000
Versement du 4 ^e trimestre	6 500	etc. ... jusqu'en décembre	
		<i>Solde débiteur</i>	500
Total	24 500	Total	24 500

L'écriture ci-dessous solde ce compte.

		31-12-N		
613	4886	Locations Compte de répartition périodique des charges <i>Pour solde du compte crédité</i>	500	500

3 ► Produits sur contrats à long terme

A. Position du problème

0911 1. Notion de contrat à long terme

Il faut entendre par contrat à long terme (PCG 380-I) :

- le contrat spécifiquement négocié dans le cadre d'un **projet unique** portant sur la construction ou la réalisation d'un bien ou d'un service ou d'un ensemble complexe de biens ou de services ;
- et dont l'exécution s'étend sur **au moins deux exercices** comptables.

0912 2. Principes de rattachement des produits au résultat de l'exercice

Le principe de rattachement des produits au résultat de l'exercice est énoncé dans l'article L 123-21 du code de commerce :

« seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans les comptes annuels. Peut être inscrit, après inventaire, le bénéfice réalisé sur une opération partiellement exécutée et acceptée par le cocontractant lorsque sa réalisation est certaine et qu'il est possible, au moyen de documents comptables prévisionnels, d'évaluer avec une sécurité suffisante le bénéfice global de l'opération ».

En vertu de ce texte :

- en principe, **seuls** peuvent être rattachés au résultat d'un exercice les **produits réalisés** à la date de clôture de cet exercice ;

Remarque : Il en est ainsi des prestations continues (loyers, intérêts...) qui doivent être prises en compte pour la période courue au fur et à mesure de leur exécution. Les éventuels décalages entre facturation et prestations exécutées doivent faire l'objet d'une régularisation à la clôture de l'exercice (*supra* 0803, 0807, 0809).

- **Une seule exception est autorisée** : la prise en compte du bénéfice réalisé sur une opération partiellement exécutée. C'est ce qui se passe **pour les contrats à long terme**. La mise en œuvre de cette exception résulte d'un **choix** de l'entreprise.

B. Comptabilisation des contrats à long terme

0913 1. Les deux méthodes autorisées par le PCG

La prise en compte, pour le calcul du résultat d'un exercice, du chiffre d'affaires correspondant à une opération partiellement exécutée peut se faire selon l'une des deux méthodes :

- la **méthode de l'achèvement** (PCG 380-I-II) qui consiste à ne comptabiliser le chiffre d'affaires que lorsque l'exécution du contrat est achevée,

- la **méthode à l'avancement** (PCG 380-I-III) qui consiste à comptabiliser un chiffre d'affaires partiel au fur et à mesure de l'avancement du contrat.

Remarque : La perception d'acomptes en cours de contrat est sans incidence sur les méthodes comptables relatives aux contrats à long terme.

2. L'avancement : méthode préférentielle

0914

La méthode de l'avancement, conduisant à une meilleure information, est considérée comme **préférentielle**. La décision d'adopter la méthode à l'avancement porte sur tous les contrats en cours à cette date (PCG 380-I-IX).

En cas d'adoption de la méthode à l'avancement, un changement inverse ne pourrait être justifié que par la réunion des deux événements suivants : changement exceptionnel dans la situation de l'entité et recherche d'une meilleure information financière² (PCG 120-4 et 130-5 et *infra* 0925).

Remarque : La méthode à l'avancement est la seule méthode admise par la norme IAS 11 relative aux « contrats de construction ».

C. Mise en œuvre des méthodes de comptabilisation

1. Méthode de l'achèvement

0915

Selon cette méthode, le résultat provenant du contrat à long terme n'est pris en compte que lors de la livraison du bien. Cette méthode est conforme aux principes généraux du PCG. Elle traite les contrats à long terme comme toute production de bien ou de service, non terminée à la clôture de l'exercice.

a. En-cours d'exécution des travaux

0916

Les en-cours se rapportant au contrat à long terme sont valorisés au coût de production et constatés à la clôture de chaque exercice. L'exécution partielle du contrat est ainsi sans incidence sur le résultat.

exemple

Bureau d'études avec maîtrise d'œuvre, la société **ROMAIN** assure plusieurs activités : transfert d'installations industrielles, ligne de broyage automobile. Plusieurs opérations engagées par cette société s'échelonnent sur deux, voire plus de deux exercices.

² Éventualité hautement improbable puisque, par définition, une méthode préférentielle est censée donner une meilleure information.

Certaines informations concernant le contrat à long terme A sont fournies ci-dessous (en milliers d'euros).

Années	N	N+1
Prix de vente ferme et définitif		2 950
Coût prévisionnel cumulé	2 291	2 390
Coût réel cumulé	2 151	2 320

La réalisation du contrat s'étend sur les années N et N+1. Le contrat est achevé et facturé en mars N+1.

Nous présenterons la comptabilisation des opérations à la clôture de l'exercice N, selon la méthode de l'achèvement.

- Seuls les comptes de stocks sont mouvementés, selon les écritures suivantes :

341	71341	<div style="text-align: right; margin-bottom: 5px;">31-12-N</div> Études en cours Variations des stocks - Études en cours <i>En-cours au 31-12-N</i>	2 151 000	2 151 000
-----	-------	--	-----------	-----------

Dans cette méthode, aucun résultat n'est dégagé puisque le contrat n'est pas terminé.

- La méthode de l'achèvement n'a pas d'incidence sur le compte de résultat de l'exercice en cours :

12. Résultat N	
Charges diverses 2 151 000 (dépenses de l'exercice)	71341 + 2 151 000
Solde : 0	

0917

b. En fin de contrat

On constate le produit lors de la réception des travaux par le maître d'ouvrage.

exemple (suite)

En mars N+1, le contrat à long terme A est livré au prix de vente prévu.

- À la date de facturation, l'enregistrement comptable est le suivant :

411	706 4457	<div style="text-align: right; margin-bottom: 5px;">03-N+1</div> Clients Prestations de services TVA collectée <i>Facturation au client après livraison</i>	3 590 200	2 950 000 590 200
-----	-------------	--	-----------	----------------------

- À la clôture de l'exercice, l'enregistrement comptable est le suivant :

71341	341	31-12-N+1 Variations des stocks - Études en cours Études en cours Pour solde du stock initial	2 151 000	2 151 000
-------	-----	--	-----------	-----------

- L'incidence de la méthode à l'achèvement sur le compte de résultat de l'exercice N+1 est la suivante :

12. Résultat N+1	
Charges diverses 169 000	706 + 2 950 000
(dépenses de l'exercice)	71341 - 2 151 000
<i>Solde créditeur : + 630 000 €</i>	

2. Méthode à l'avancement

0918

Les modalités d'application de la méthode à l'avancement dépendent de la possibilité d'estimer de façon fiable le résultat à terminaison.

a. Premier cas : le résultat à terminaison est estimé de façon fiable (PCG 380-1-IV)

▶ Conditions d'une estimation fiable

La capacité à estimer de façon fiable le résultat à terminaison repose sur les trois critères suivants (PCG 380-1-VI) :

- la possibilité d'identifier clairement le montant total des produits du contrat,
- la possibilité d'identifier clairement le montant total des coûts imputables au contrat,
- l'existence d'outils de gestion, de comptabilité analytique et de contrôle interne permettant de valider et de réviser, au fur et à mesure de l'avancement, les estimations de charges, de produits et de résultats.

Remarques :

1. Les produits relatifs au contrat comprennent les révisions de prix contractuelles, les changements de prix approuvés par le client, les primes incitatives et les produits financiers (CNC avis 99-10).
2. Les coûts imputables au contrat comprennent les coûts directs et les coûts indirects de conception, de production et de commercialisation. Par contre, en sont exclus les coûts qui ne peuvent être imputés aux contrats en général ou à un contrat donné (tels que frais administratifs généraux, frais de recherche et développement et frais de commercialisation non imputables à un contrat donné) (CNC avis 99-10)³.

³ Rappelons que, s'agissant de biens ou de services dont le cycle de production est particulièrement long, le PCG autorise l'incorporation des coûts d'emprunt (cf. *supra* 0424).

► Le pourcentage d'avancement

Le chiffre d'affaires partiel est estimé à la clôture de l'exercice en appliquant un pourcentage d'avancement aux produits prévus à terminaison.

Ce pourcentage est déterminé :

- soit par le rapport

$$\text{Pourcentage d'avancement N} = \frac{\text{Coût des travaux exécutés à la clôture N}}{\text{Coût total prévisionnel à terminaison}}$$

- soit par des mesures physiques ou études permettant d'évaluer le volume des travaux ou services exécutés.

exemple (suite)

Déterminons le pourcentage d'avancement à la clôture de l'exercice intermédiaire par le rapport des coûts.

- Fin N : degré d'avancement = $\frac{2\,151\,000}{2\,390\,000} = 90\%$

b. Deuxième cas : le résultat à terminaison ne peut pas être estimé de façon fiable (PCG 380-1-V)

Le montant estimé du chiffre d'affaires à la clôture de l'exercice, est limité à celui des charges ayant concouru à l'exécution du contrat. Aucun résultat n'est donc dégagé en cours de contrat (comme c'était le cas dans la méthode à l'achèvement).

0919

c. Application en cours d'exécution du contrat

On comptabilise à la clôture de l'exercice l'**estimation du chiffre d'affaires** :

- au débit du compte de produits à recevoir « **4181. Clients, factures à établir** » (A23) ;
- au crédit d'un compte de produits « **70. Ventes ou prestations de services** » (Pt1).

Les travaux partiellement réalisés à la clôture de l'exercice et qui ont donné lieu à comptabilisation d'un chiffre d'affaires estimé ne sont pas compris dans les stocks.

0920

exemple

Détermination et comptabilisation du chiffre d'affaires estimé à la clôture de l'exercice N.

- Fin N : Chiffre d'affaires estimé = 2 950 000 × 90% = 2 655 000 €.

Les enregistrements comptables sont les suivants, au cours de l'exercice N :

		31-12-N			
4181		Clients - Factures à établir	3 186 000		
	706	Prestations de services			2 655 000
	4458	TVA à régulariser			531 000
		<i>D'après estimation du chiffre d'affaires réalisé à la clôture N+1</i>			

- L'incidence de la méthode à l'avancement sur le compte de résultat de l'exercice en cours est la suivante :

12. Résultat N	
Charges diverses 2 151 000	706 + 2 655 000
<i>Solde créditeur : + 504 000 €</i>	

d. Application en fin de contrat

0921

Lors de la livraison au client, le chiffre d'affaires est normalement constaté. Les produits à recevoir, antérieurement comptabilisés, sont annulés.

exemple (suite)

Comme dans l'exemple précédent, le contrat A est livré en mars N + 1 et facturé au client au prix HT de 2 950 000 €.

- Début N+1 : il faut contre-passer l'écriture de produits à recevoir enregistrée à la clôture de l'exercice N.

		1-01-N+1			
706		Prestations de services	2 655 000		
	4458	TVA à régulariser			531 000
	4181	Clients - Factures à établir			3 186 000
		<i>Contre-passation du produit à recevoir enregistré fin N</i>			

- Fin mars, la facture est normalement enregistrée :

		03-N+1			
411		Clients	3 540 000		
	706	Prestations de services			2 950 000
	4457	TVA collectée			590 000
		<i>Facturation au client après livraison</i>			

- L'incidence de la méthode à l'avancement sur le compte de résultat de l'exercice N+1 est la suivante :

12. Résultat N+1	
Charges diverses 169 000	706 + 295 000
<i>Solde créditeur : + 126 000 €</i>	

- Comparaison de l'incidence sur les résultats des deux méthodes :

Méthode à l'achèvement : (Résultat N = 0) + (Résultat N+1 = + 630 000) = + 630 000 €

Méthode à l'avancement : (Résultat N = 504 000) + (Résultat N+1 = 126 000) = 630 000 €

On constate que les deux méthodes d'enregistrement conduisent au même résultat global et que la différence ne tient qu'à la répartition de ce résultat sur les exercices concernés.

D. Traitement des contrats déficitaires

0922

1. Principes

Si une perte globale est probable en fin de contrat, une **provision** doit être constituée, quelle que soit la méthode appliquée (à l'achèvement ou à l'avancement) (PCG 380-I-VIII). Cette obligation n'est que l'application des principes comptables généraux et, notamment, du principe de prudence.

La provision doit couvrir la **perte totale probable à terminaison** sous déduction des pertes déjà constatées à l'avancement. La perte globale à terminaison est la différence entre l'ensemble des coûts et l'ensemble des produits relatifs au contrat tels qu'ils sont probables à terminaison.

2. Comptabilisation

0923

a. Méthode à l'achèvement

La perte probable est comptabilisée au crédit des comptes suivants :

- 39.** *Dépréciations des stocks et en-cours* à concurrence de la valeur comptable des stocks d'en-cours à la clôture de l'exercice (A21),
- 1516.** *Provisions pour pertes sur contrats* (P13) pour l'éventuel excédent de la perte probable sur la valeur comptable des en-cours.

b. Méthode à l'avancement

La perte probable **sous déduction des pertes déjà constatées à l'avancement**, est comptabilisée au crédit du compte 1516. *Provisions pour pertes sur contrats.*

Position fiscale

Les entreprises peuvent constituer des provisions « pour pertes à terminaison » à la clôture d'un exercice à concurrence de la perte probable limitée à la différence entre :

- le coût de revient des travaux déjà exécutés à la clôture de l'exercice, et,
- le prix de vente des mêmes travaux déjà exécutés, compte tenu des révisions contractuelles certaines à cette date.

exemple

Soit une société qui exerce son activité dans le secteur du bâtiment et des travaux publics. Elle clôture ses exercices au 31 décembre.

Au 31 décembre N, trois chantiers sont en cours dont les caractéristiques sont les suivantes

	Chantier A	Chantier B	Chantier C
Coût des travaux réalisés au 31-12-N	2 000 000	1 350 000	600 000
Prix de vente contractuel des travaux réalisés au 31-12-N	2 400 000	950 000	800 000
Chiffre d'affaires total probable	3 600 000	1 300 000	2 400 000
Coût de revient total probable	4 000 000	1 800 000	3 200 000
Perte globale probable à terminaison	400 000	500 000	800 000

Position comptable : les pertes et provisions suivantes devraient être comptabilisées :

	Chantier A	Chantier B	Chantier C
Méthode à l'avancement			
Pourcentage d'avancement	50 %	75 %	18,75 %
Perte constatée à l'avancement au 31-12-N (a)	200 000	375 000	150 000
Provisions pour risques (b)	200 000	125 000	650 000
Méthode à l'achèvement			
Dépréciation des stocks et en-cours (c)	400 000	500 000	600 000
Provision pour risques (d)	0	0	200 000

(a) Perte probable à terminaison \times pourcentage d'avancement

(b) Par différence entre la perte probable à terminaison et la perte constatée à l'avancement.

(c) Limitée à la valeur du stock d'en-cours (c.-à-d. au coût des travaux réalisés au 31-12-N).

(d) Par différence entre la perte probable à terminaison et la dépréciation des stocks.

• **Position fiscale** : le montant fiscalement déductible est limité à la perte sur travaux réalisés au 31-12-N :

	Chantier A	Chantier B	Chantier C
Coût des travaux réalisés au 31-12-N	2 000 000	1 350 000	600 000
Prix de vente contractuel des travaux réalisés au 31-12-N	2 400 000	950 000	800 000
Montant fiscalement déductible	0	400 000	0

En conséquence :

Provision, dépréciation et perte comptabilisées.....	1 700 000
Provision fiscalement déductible	400 000
d'où à réintégrer fiscalement	1 300 000

4 ► Changements comptables

A. Dérogations au postulat de la permanence des méthodes

0924

1. Les sources

- L'article L 123-17 du code de commerce affirme le **postulat de la permanence des méthodes** (*supra* 0100) en énonçant que « la présentation des comptes annuels comme les méthodes d'évaluation ne peuvent être modifiées d'un exercice à l'autre ». Mais, dans le même article, une possibilité de modification est ouverte si « un **changement exceptionnel** intervient dans la situation du commerçant ».
- Le PCG (120-4) indique que « la cohérence des informations comptables... implique la **permanence dans l'application des règles et procédures** ». Cependant, le PCG (120-4 combiné avec 130-5) ajoute que « toute **exception** à ce principe de permanence doit être justifiée :
 - par un changement exceptionnel dans la situation de l'entité *et* par une meilleure information financière ;
 - *ou* par une meilleure information dans le cadre d'une méthode préférentielle ».
- Le CNC (avis n° 97-06) a défini les différentes catégories de changements comptables.

Remarque : Dans le même esprit, l'IAS 1, § 27, déclare que : « La présentation et la classification des postes dans les états financiers doivent être conservées d'une période à l'autre, à moins :

(a) qu'il soit apparent, suite à un changement important de la nature des activités de l'entité ou à un examen de la présentation de ses états financiers, qu'une autre présentation ou classification serait plus adéquate eu égard aux critères de sélection et d'application des méthodes comptables ;

ou

(b) qu'une norme ou une interprétation impose une modification de la présentation. »

2. Définitions des changements comptables

a. Changement de méthode comptable

0925

- Les changements de méthode comptable sont ceux qui concernent :
 - les méthodes et règles d'évaluation,
 - les méthodes et règles de présentation des comptes.
- Ils ne sont autorisés que dans trois cas :
 - changement de **réglementation** décidé par l'autorité compétente et qui s'impose à l'entité,
 - **changement exceptionnel intervenu dans la situation** de l'entité ou dans le contexte économique, industriel ou financier, **et** obtention d'une **meilleure information** financière compte tenu des évolutions intervenues (PCG 130-5).
Le changement exceptionnel de situation ne suffit pas, à lui seul, à justifier le changement de méthode. Il est nécessaire que la nouvelle méthode aboutisse à une meilleure information.

exemple

- admission de titres sur un marché réglementé, ce qui peut conduire à adopter les règles généralement acceptées dans le secteur d'activité considéré ;
- changement d'actionnaire à la suite de l'entrée dans un groupe, ce qui peut conduire à adopter les méthodes comptables du nouvel actionnaire.

- Adoption d'une **méthode préférentielle** conduisant par définition à une meilleure information (PCG 120-4). Rappelons que le PCG définit comme préférentielles les méthodes comptables suivantes :
 - enregistrement en charges de l'exercice, des frais de constitution, de transformation et de premier établissement (*supra* 0306),
 - imputation des frais d'augmentation de capital sur la prime d'émission (*supra* 0306),
 - comptabilisation des coûts de développement dans les immobilisations incorporelles (*supra* 0307),
 - dotation d'une provision pour les engagements de retraite (*supra* 0823),
 - application de la méthode à l'avancement pour les contrats à long terme (*supra* 0914).

Si une méthode préférentielle a été adoptée, ce **choix est pratiquement irréversible** ; il est en effet peu probable, même en cas de changement exceptionnel de situation, qu'une autre méthode améliore l'information.

b. Changement d'estimations et de modalités d'application

0926

Une **estimation** est révisée si les circonstances sur lesquelles elle était fondée sont modifiées par suite de **nouvelles informations** ou d'une **meilleure expérience**.

La modification des modalités pratiques d'application des méthodes et principes comptables est assimilée aux changements d'estimation.

exemple

Une nouvelle estimation de la durée de vie d'une immobilisation conduit à modifier les annuités d'amortissement futures.

0927

c. Correction d'erreurs

Les corrections d'erreurs résultent d'erreurs, d'omissions matérielles ou d'interprétations erronées. La remise en cause d'une estimation n'est considérée comme une correction d'erreur que si l'estimation avait été fondée sur des données elles-mêmes manifestement erronées, compte tenu des informations disponibles à l'époque.

0928

d. Changement d'options fiscales

Les options fiscales ont pour objet de permettre à l'entreprise d'optimiser l'application des règles fiscales. **Les changements d'options fiscales ne sont pas des changements comptables** en ce sens qu'ils résultent de pratiques étrangères aux principes comptables.

exemple

Modifications des amortissements dérogatoires ou des provisions réglementées (cf. chapitre 12).

B. Information dans l'annexe sur les changements comptables

0929

1. Information sur les changements de méthodes

L'art. L 123-17 du code de commerce précise que « si des modifications interviennent, elles sont **décrites et justifiées** dans l'annexe ».

Toutes les informations nécessaires à la compréhension des changements de méthodes doivent être données dans l'annexe, notamment leur **justification** et les **effets sur les résultats et les capitaux propres des exercices précédents** (PCG 531-1/4).

exemple

La société Filia change sa méthode d'évaluation des stocks lors de l'exercice N. Elle vient en effet d'entrer dans un groupe de sociétés dont les procédures comptables prévoient la méthode PEPS alors que la société Filia utilisait auparavant le CUMP.

Nous disposons des informations suivantes sur l'évaluation des stocks d'approvisionnements et sur les postes de charges et de produits :

Évaluation des stocks

	CUMP	PEPS	Différence
Stock au 1-1-N - 1	2 700	2 840	140
Stock au 31-12-N - 1	3 200	3 380	180
Variation des stocks N - 1	(500)	(540)	(40)
Stock au 31-12-N	3 300	3 410	110
Variation des stocks N	(100)	(30)	70

Produits et charges de l'exercice (autres que ceux résultant des variations des stocks)

	Exercice N-1	Exercice N
Produits d'exploitation	15 000	8 500
Charges d'exploitation	11 000	9 000
Résultat financier	(500)	(600)
Produits exceptionnels	1 000	200
Charges exceptionnelles	800	300

Les informations suivantes figureront dans l'annexe des comptes annuels de l'exercice N :

Comparaison des comptes de résultats N-1 et N, tous deux établis selon la nouvelle méthode (PEPS)

	Résultat N-1	Résultat N
Produits d'exploitation	15 000	8 500
Variation des stocks	(540)	(30)
Autres charges d'exploitation	11 000	9 000
Résultat d'exploitation	4 540	(470)
Résultat financier	(500)	(600)
Résultat courant avant impôts	4 040	(1 070)
Impôts sur les bénéfices (33 1/3 %)	(1 347)	0
Résultat courant après impôts	2 693	(1 070)

• Incidence du changement de méthode sur les postes du compte de résultat et du bilan de l'exercice N-1

Postes du compte de résultat

Variation des stocks (ancienne méthode)	(500)
Variation des stocks (nouvelle méthode)	(540)
Incidence sur le résultat d'exploitation	+ 40
Incidence sur l'impôt (33 1/3 %)	+ 13
Incidence sur le résultat net	+ 27

Postes du bilan

Incidence sur le stock au 31-12-N-1	+ 180
Incidence sur les capitaux propres + 120 [180 × [1 - 33 1/3 %]]	+ 120
dont incidence sur le résultat net	+ 27
incidence sur les réserves (par différence)	+ 93

0930 2. Changements d'estimation et changements d'options fiscales

L'indication et la justification des changements doivent être mentionnées dans l'annexe (PCG 531-1/4).

0931 3. Corrections d'erreurs

L'annexe doit indiquer la nature des erreurs corrigées au cours de l'exercice.

Si les erreurs corrigées sont relatives à un exercice antérieur, il convient d'indiquer, pour cet exercice, les postes du bilan directement affectés et de présenter le compte de résultat retraité.

Les informations comparatives données dans l'annexe doivent également être retraitées *pro forma* lorsqu'elles sont affectées par l'erreur corrigée (PCG 531-1/4).

C. Comptabilisation des changements comptables

0932 1. Comptabilisation des changements de méthodes

On compare les capitaux propres de l'ouverture de l'exercice :

- calculés suivant la nouvelle méthode, si possible comme si elle avait toujours été appliquée ;
- et tels qu'ils figurent au bilan de clôture de l'exercice précédent (ancienne méthode).

L'écart est imputé, après effet d'impôt, au compte **11. Report à nouveau** (P8) dès l'ouverture de l'exercice (PCG 314-1). Il n'affecte donc pas le résultat.

Lorsque les changements de méthode comptable ont conduit à comptabiliser des *provisions* directement en report à nouveau, la reprise de ces provisions s'effectue aussi directement par le report à nouveau pour la partie qui n'a pas trouvé de justification.

exemple (suite)

• Écriture de changement de méthode

Enregistrons l'incidence après impôt du changement de méthode concernant l'évaluation du stock sur les capitaux propres à l'ouverture de l'exercice N. L'enregistrement prend effet au 1^{er} janvier N.

		1-01-N			
30		Stocks	180		
	155	Provisions pour impôts (180 × 33 1/3 %)			60
	11	Report à nouveau			120
<i>Retraitement du stock au 1-01-N</i>					
<i>3 380 (PEPS) - 3 200 (CUMP)</i>					

L'accroissement de la valeur d'un actif (ici, le stock) est imposable. Il devra donc être réintégré au résultat fiscal.

Remarque : Lorsque le changement de méthode entraîne une diminution de la valeur d'un actif, il y a un risque que l'administration fiscale conteste la déductibilité de la charge si elle n'est pas enregistrée dans un compte de résultat. Le PCG 314-1 admet que l'entreprise comptabilise l'écart au compte de résultat (au lieu de report à nouveau) afin de bénéficier de la déduction fiscale.

• Écritures d'inventaire ordinaires

L'écriture d'inventaire concernant la variation du stock est basée sur le stock initial qui vient d'être rectifié.

L'exercice N s'est révélé déficitaire ; la provision pour impôt a donc été sans objet.

		31-12-N			
603		Variations des stocks	3 380		
	30	Stocks			3 380
<i>Annulation du stock initial évalué selon la méthode PEPS</i>					
d°					
30		Stocks	3 410		
	603	Variations des stocks			3 410
<i>Constatation du stock final évalué selon la méthode PEPS</i>					
d°					
155		Provisions pour impôts	60		
	11	Report à nouveau			60
<i>Provision sans justification</i>					

Remarque : Si l'exercice N avait été bénéficiaire, la provision aurait été justifiée. Elle aurait été reprise par le crédit du compte 787. *Reprises sur provisions.*






2. Comptabilisation des changements d'estimation, des changements d'option fiscale et des corrections d'erreurs

0933

Les changements d'estimation et les changements d'options fiscales sont sans effet sur les exercices antérieurs. Les capitaux propres à l'ouverture de l'exercice du changement ne sont donc pas modifiés. L'incidence des changements sur l'exercice en cours est enregistrée dans les comptes de l'exercice (PCG 314-2).

En cas de correction d'une erreur ayant eu une incidence sur des postes de capitaux propres, autres que le résultat, l'écart doit être imputé dans ces postes de capitaux propres (PCG 314-3).

Vous pouvez vous entraîner avec les exercices ci-dessous de l'ouvrage d'application dédié à l'UE 10, complémentaire de ce manuel.

	Numéro	Thème	Voir paragraphes
	55	Abonnement des charges et des produits	910
	58	Produits sur contrats à long terme - Comparaison des différentes méthodes de comptabilisation	911 à 923
	59	Contrats à long terme - Traitement des contrats bénéficiaires et déficitaires	911 à 923
	60	Changements comptables	924 à 933
	54	Engagements de retraite	(816 à 829) 924 à 933

SYNTHÈSE

Contrats à long terme

Méthode à l'achèvement	Méthode à l'avancement (<i>préférentielle</i>)
↓	↓
CA comptabilisé en fin de contrat	CA comptabilisé à mesure de l'exécution

Changements comptables

- Changement de méthode comptable → Écart net d'effet d'impôt imputé au report à nouveau
 - Changement d'estimations
 - Correction d'erreur
- } Écart imputé au résultat de l'exercice