

## Chapitre 3 – Les autres produits et charges

### Compléments de correction aux applications

#### Application 1

Pour le calcul des impôts différés, nous retenons un taux d'impôt sur les sociétés de 40 %.

| Écritures de retraitement au 31/12/N              |          |          |
|---|----------|----------|
| Résultat  | 857,14   |          |
| Impôts différés actifs                            | 571,43   |          |
| Produits constatés d'avance                       |          | 1 428,57 |
| <i>Correction du bilan</i>                        |          |          |
| Ventes  | 4 217,69 |          |
| Produits financiers                               |          | 2 789,12 |
| Résultat gl. $(4\,217,69 - 2\,789,12) \times 0,6$ |          | 857,14   |
| Charges IS $(4\,217,69 - 2\,789,12) \times 0,4$   |          | 571,43   |
| <i>Correction du compte de résultat</i>           |          |          |

| Écritures de retraitement au 31/12/N+1    |        |          |
|---|--------|----------|
| Réserves                                  | 857,14 |          |
| Impôts différés actifs                    | 571,43 |          |
| Résultat                                  |        | 857,14   |
| Impôts différés passifs                   |        | 571,43   |
| <i>Correction du bilan</i>                |        |          |
| Résultat global $(1\,428,57 \times 60\%)$ | 857,14 |          |
| Charges d'IS $(1\,428,57 \times 40\%)$    | 571,43 |          |
| Produits financiers                       |        | 1 428,57 |
| <i>Correction du compte de résultat</i>   |        |          |

#### Application 2

Dans les comptes sociaux, cette opération a été enregistrée à l'aide de la méthode à l'achèvement à l'aide des écritures suivantes (abstraction faite de la TVA) :

| Exercice N  |     |     |
|---|-----|-----|
| Charges $(1\,800 \times 25\%)$                        | 450 |     |
| Banque et, ou dettes fournisseurs                     |     | 450 |
| <i>Enregistrement des charges relatives au projet</i> |     |     |
| En-cours de production                                | 450 |     |
| Variation de stocks                                   |     | 450 |
| <i>Enregistrement de l'en-cours de production</i>     |     |     |

Comptabilité internationale : IAS et IFRS

|                                   |     |     |
|-----------------------------------|-----|-----|
| Banque                            | 900 |     |
| Clients – avances et acomptes     |     | 900 |
| <i>Enregistrement de l'avance</i> |     |     |

Exercice N+1

|   |       |       |
|---|-------|-------|
| Charges   | 1 450 |       |
| Banque et, ou dettes fournisseurs                     |       | 1 450 |
| <i>Enregistrement des charges relatives au projet</i> |       |       |
| Variation de stocks                                   | 450   |       |
| En-cours de production                                |       | 450   |
| <i>Elimination de l'en-cours de production</i>        |       |       |
| Banque (3 000 – 900)                                  | 2 100 |       |
| Clients – avances et acomptes                         | 900   |       |
| Production vendue                                     |       | 3 000 |
| <i>Enregistrement du chiffre d'affaires</i>           |       |       |

Le résultat de l'opération apparaît exclusivement au compte de résultat de N+1 pour un montant de 1 100 K€ (= 3 000 – 1 450 – 450).

En IFRS, des écritures de retraitement doivent être enregistrées afin de passer de la méthode de l'achèvement à l'avancement. Pour le calcul des impôts différés, nous retenons un taux d'impôt sur les sociétés de 40 %.

Exercice N

|  |     |     |
|--|-----|-----|
| Clients – avances et acomptes                | 900 |     |
| Produits constatés d'avance                  |     | 150 |
| En-cours de production                       |     | 450 |
| Résultat $(900 - 150 - 450) \times 60 \%$    |     | 180 |
| Impôts différés passifs $(300 \times 40 \%)$ |     | 120 |
| <i>Retraitement du bilan</i>                 |     |     |
| Résultat global $(750 - 450) \times 0,6$     | 180 |     |
| Charges d'IS $(750 - 450) \times 0,4$        | 120 |     |
| Variation de stocks                          | 450 |     |
| Production vendue $(25 \% \times 3\ 000)$    |     | 750 |
| <i>Retraitement du compte de résultat</i>    |     |     |

Exercice N+1

|   |     |     |
|---|-----|-----|
| Résultat                                  | 180 |     |
| Réserves                                  |     | 180 |
| <i>Retraitement du bilan</i>              |     |     |
| Production vendue                         | 750 |     |
| Variation de stocks                       |     | 450 |
| Résultat global                           |     | 180 |
| Charges d'IS                              |     | 120 |
| <i>Retraitement du compte de résultat</i> |     |     |

### Corrigé du QCM

1. Réponse c. Le degré d'avancement du projet s'élève à :  
 $720\,000 / (720\,000 + 480\,000) = 720\,000 / 1\,200\,000 = 60\%$ .  
Les revenus du contrat à enregistrer en N sont donc de 960 000 € (= 60 % × 1 600 000). Cela aboutit à un résultat en N au titre de ce contrat de 240 000 € (= 960 000 – 720 000), ce qui correspond à 60 % du résultat attendu sur ce contrat, soit 60 % × (1 600 000 – 1 200 000).
2. Réponse d. Le montant de charges cumulées inscrit au résultat en N et en N+1 s'élève à 2 000 000 € (= 50 % × 4 000 000). Au 31/12/N+2, au terme des trois premiers exercices, il doit représenter 80 % de la nouvelle estimation du coût total, soit 80 % × 4 400 000 = 3 520 000 €. Pour l'exercice N+2, le montant à inscrire en charges correspond donc à la différence : 3 520 000 – 2 000 000 = 1 520 000 €. De manière plus synthétique, nous pouvons le calculer ainsi : (0,8 × 4 400 000) – (0,5 × 4 000 000) = 1 520 000 €.
3. Réponse c. Si le résultat du contrat ne peut pas être évalué de manière fiable, les produits ne sont comptabilisés qu'à hauteur des coûts encourus à condition qu'ils soient recouvrables. L'entreprise ne s'attendant à aucun incident de paiement de la part de son client, elle enregistre donc un produit correspondant aux charges encourues sur l'exercice N+2, soit 1 505 000 €. Cette règle consiste à ne pas faire ressortir de résultat sur le contrat tant qu'il n'est pas terminé.
4. Réponse c. Les conditions d'enregistrement d'une provision sont réunies (existence d'une obligation actuelle, sortie probable d'avantages économiques futurs, estimation fiable de cette sortie de ressources). Le montant à provisionner correspond au montant le plus probable de 900 000 €. L'entreprise doit également fournir de l'information sur ce risque en annexes.
5. Réponse d. Il s'agit d'un actif éventuel qui doit être confirmé par le tribunal de 2<sup>nd</sup>e instance. Les avantages économiques attendus étant probables, l'entreprise doit donner de l'information sur cet actif éventuel dans ses annexes.
6. Réponse b. Les conditions pour la constatation d'une provision sont réunies. Celle-ci doit donc apparaître pour la valeur actuelle du coût du démantèlement futur, soit 1 300 000 €.
7. Réponse a. Le montant des engagements retraites correspond à la valeur actuelle de l'obligation diminuée de la juste valeur des actifs du régime, soit 980 000 – 790 000 = 190 000 €.
8. Réponse b. Le régime à prestations définies entraîne une diminution du résultat de l'exercice N de 68 000 €. Cette diminution comprend les éléments suivants :

|                            |          |
|----------------------------|----------|
| – coût des services rendus | 50 000 € |
|----------------------------|----------|

## Comptabilité internationale : IAS et IFRS

---

|                            |          |
|----------------------------|----------|
| – coût des services passés | 10 000 € |
| – coût financier net       | 8 000 €  |

Réponse c. Sur l'exercice N, le régime à prestations définies diminue les capitaux propres de 37 000 € ( $- 68\,000 + 31\,000 = - 37\,000$  €). Cette diminution comprend l'impact négatif sur le résultat (question précédente) de 68 000 € qui est partiellement compensé par les produits directement inscrits aux capitaux propres pour 31 000 €. Ce dernier montant comprend :

|   |          |
|---|----------|
| – le rendement net des actifs du régime | 7 000 €  |
| – le gain actuariel sur l'obligation    | 24 000 € |

9. Réponse d. La valeur actuelle de l'obligation au 31/12/N est égale au montant initial au 1<sup>er</sup> janvier (980 000 €) augmenté du coût des services rendus (150 000 €) et du coût financier ( $980\,000 \times 5\% = 49\,000$  €) et diminué des prestations servies (100 000 €), soit :  
 $980\,000 + 150\,000 + 49\,000 - 100\,000 = 1\,079\,000$  €.

Réponse b. La juste valeur des actifs du régime au 31/12/N est égale au montant initial au 1<sup>er</sup> janvier (790 000 €) augmenté du rendement de ces actifs (60 000 €) et des cotisations versées (200 000 €) et diminué des prestations servies (100 000 €), soit :  
 $790\,000 + 60\,000 + 200\,000 - 100\,000 = 950\,000$  €.

10. Réponse a. L'entreprise n'a pas d'obligation juridique de verser cette prime d'intéressement au personnel. Elle a toutefois une obligation implicite liée à ses pratiques habituelles. Par conséquent, même si la décision de versement n'a pas encore été prise au 31/12/N, l'entreprise doit enregistrer une charge et une dette sociale de 135 000 € ( $= 10\% \times 1\,350\,000$ ) à la clôture de l'exercice N.

11. Réponse a. L'indemnité de licenciement liée à la fermeture du site s'élève à 10 000 € par salarié, d'où un montant à provisionner de 2 000 000 € ( $= 200 \times 10\,000$  €). Le supplément de 30 000 € accordé aux salariés acceptant de travailler jusqu'à la date de fermeture est considéré comme un avantage à court terme (car non lié à la cessation d'emploi et réglé dans les 12 mois après la clôture de l'exercice). Le montant de 4 500 000 € ( $= 150 \times 30\,000$  €) est réparti en charges sur la période de 10 mois, soit 450 000 € de charges de personnel mensuelles.

12. Réponse d. La charge de l'exercice N correspond à la différence entre le coût total de cette opération à l'échéance du 1/7/N+2 et le montant cumulé comptabilisé au 31/12/N+1, soit :  
 $[5 \text{ dirigeants} \times (21 \text{ €} - 18 \text{ €}) \times 100\,000 \text{ actions}] - [5 \text{ dirigeants} \times (20,50 \text{ €} - 18 \text{ €}) \times 100\,000 \text{ actions} \times 1,5 \text{ ans} / \text{durée de } 2 \text{ ans}] = 1\,500\,000 \text{ €} - 937\,500 \text{ €} = 562\,500 \text{ €}.$

13. Réponse a. Les actions gratuites seront obtenues après une période de service de 2,5 ans. Les services reçus du personnel en échange de ces

actions sont donc étalés sur 2,5 ans. Ils sont évalués à la juste valeur des instruments de capitaux propres accordés à la date d'attribution du 1/7/N, soit :  $10\,000 \text{ actions} \times 5 \text{ dirigeants} \times 18 \text{ €} = 900\,000 \text{ €}$ . Le montant à inscrire au résultat de N+1 s'élève à  $360\,000 \text{ €} (=900\,000 / 2,5 \text{ ans})$ .

L. TOUCHAIS

**Corrigé des exercices**

**Exercice 1**

Avec les IFRS, l'entreprise doit utiliser la méthode à l'avancement pour les contrats à long terme. Cela suppose de calculer le degré d'avancement du contrat sur chaque exercice. Celui-ci peut être calculé de la manière suivante : coûts des travaux exécutés / coûts totaux estimés.

| En K€ | Degré d'avancement   | Produits comptabilisés   |
|-------|--|--|
| N     | $2\,475 / (2\,475 + 2\,025)$<br>$= 2\,475 / 4\,500 = 55\%$ | $6\,500 \times 55\%$<br>$= 3\,575\text{ K€}$                           |
| N+1   | $4\,140 / (4\,140 + 2\,760)$<br>$= 4\,140 / 6\,900 = 60\%$ | $(60\% \times 6\,500) - 3\,575$<br>$= 3\,900 - 3\,575 = 325\text{ K€}$ |
| Total |  | 3 900 K€   |

*Année N :*

Le résultat inscrit au titre de ce contrat s'élève à : 1 100 000 € (= 3 575 000 – 2 475 000). Cela correspond à 55 % du résultat initial attendu sur le contrat, soit 55 % × (6 500 000 – 4 500 000).

Bilan au 31/12/N

|                     |           |  |           |
|---------------------|-----------|--|-----------|
|                     |           | Capitaux propres :                       |           |
|                     |           | Résultat de l'exercice                   | 1 100 000 |
| Banque <sup>1</sup> | 1 525 000 | Produits constatés d'avance <sup>2</sup> | 425 000   |
| 1 525 000           |           |  | 1 525 000 |

<sup>1</sup> Pour l'élaboration du bilan, nous faisons l'hypothèse que toutes les charges supportées pour ce contrat ont été décaissées. Nous avons donc des encaissements de 4 000 000 € et des décaissements de 2 475 000 €, soit un montant en banque de 1 525 000 € (= 4 000 000 – 2 475 000).

<sup>2</sup> Sur le montant facturé et encaissé de 4 000 000 €, l'entreprise enregistre un produit de 3 575 000 €, d'où un produit constaté d'avance de 425 000 € (= 4 000 000 – 3 575 000).

*Année N+1 :*

L'exercice N+1 entraîne un impact négatif sur le résultat de 1 340 000 € (= 325 000 – 1 665 000). Au terme des deux premières années du contrat, l'entreprise a enregistré un résultat cumulé de – 240 000 € (= 1 100 000 – 1 340 000).

Les dérapages des coûts estimés du projet, qui augmentent de 4 500 000 € à 6 900 000 €, ne peuvent pas être répercutés sur le client. Ils entraînent donc une perte à l'échéance estimée à – 400 000 € (= 6 500 000

## Comptabilité internationale : IAS et IFRS

– 6 900 000). Or, lorsqu'il existe une forte probabilité que le contrat se traduise par une perte, celle-ci doit être immédiatement comptabilisée en charges. L'entreprise doit donc inscrire une charge supplémentaire de 160 000 € (= 400 000 € – 240 000 € de pertes déjà comptabilisées) correspondant à une provision pour risques.

### Bilan au 31/12/N+1

|                     |           |   |             |
|---------------------|-----------|---|-------------|
|                     |           | Capitaux propres :                          |             |
|                     |           | Réserves                                    | 1 100 000   |
|                     |           | Résultat de l'exercice <sup>1</sup>         | (1 500 000) |
|                     |           | Provision pour risques                      | 160 000     |
| Banque <sup>2</sup> | 1 360 000 | Produits constatés<br>d'avance <sup>3</sup> | 1 600 000   |
|                     | 1 360 000 |   | 1 360 000   |

<sup>1</sup> La perte comprend les montants suivants : 1 340 000 € + 160 000 €.

<sup>2</sup> Le montant en banque correspond au solde initial de 1 525 000 € augmenté des montants facturés et encaissés pour 1 500 000 € et diminué des coûts supportés et décaissés de 1 665 000 € en N+1 au titre du contrat, soit 1 360 000 € (= 1 525 000 + 1 500 000 – 1 665 000).

<sup>3</sup> Sur le montant cumulé facturé et encaissé de 5 500 000 €, l'entreprise a enregistré un produit cumulé de 3 900 000 € (*se reporter au tableau ci-dessus*), d'où un produit constaté d'avance de 1 600 000 € (= 5 500 000 – 3 900 000).

### *Année N+2*

Sur le dernier exercice, le contrat génère un chiffre d'affaires complémentaire de 2 600 000 € (= 6 500 000 – 3 900 000), d'où une perte de 160 000 € (= 2 600 000 – 2 760 000). Cette perte a déjà été provisionnée en N+1 et doit donc être reprise. L'impact de cette opération sur le résultat N+2 est donc nulle (= – 160 000 € de perte + 160 000 € de reprise).

### Bilan au 31/12/N+1

|                     |           |                        |           |
|---------------------|-----------|------------------------|-----------|
|                     |           | Capitaux propres :     |           |
|                     |           | Réserves               | (400 000) |
|                     |           | Résultat de l'exercice | –         |
| Banque <sup>1</sup> | (400 000) |                        |           |
|                     | (400 000) |                        | (400 000) |

<sup>1</sup> Le montant en banque correspond au solde initial de 1 360 000 € augmenté des montants facturés et encaissés de 1 000 000 € et diminué des coûts supportés et décaissés de 2 760 000 €, soit – 400 000 €.

**Exercice 2**

Les conséquences du régime à prestations définies se traduisent en N+1 par :

|   |           |
|---|-----------|
| Une inscription au résultat :   |           |
| – coût des services rendus  | (228 000) |
| – coût des services passés (changements apportés au régime)           | 25 000    |
| – coût financier sur l'obligation (3 % × 3 000 000)                   | (90 000)  |
| – « coût financier » sur actifs du régime (3 % × 2 400 000)           | 72 000    |
| Impact sur le résultat net  | (221 000) |
| Une inscription directement en capitaux propres (en réserves) :       |           |
| – écart actuariel <sup>1</sup>  | (12 000)  |
| – rendement (net du coût financier) des actifs du régime <sup>2</sup> | 46 000    |
| Impact sur les réserves   | 34 000    |
| Impact total sur les capitaux propres                                 | (187 000) |

<sup>1</sup> Une perte actuarielle sur l'obligation signifie que sa valeur actuelle augmente en raison d'ajustements liés à l'expérience ou de changements d'hypothèses actuarielles.

<sup>2</sup> Il s'agit du rendement des actifs du régime de 118 000 € diminué du coût financier de 72 000 € déjà intégré au résultat, soit 46 000 € (= 118 000 – 72 000).

Les impacts sur le bilan au 31/12/N+1 sont les suivants :

| Bilan au 31/12/N+1  |  |
|---------------------|--|
|                     | Capitaux propres :                               |
|                     | Δ Réserves <sup>1</sup> 34 000                   |
|                     | Δ Résultat <sup>1</sup> (221 000)                |
|                     | Passif courant et non courant :                  |
| Banque <sup>3</sup> | Δ Provisions eng. retraites <sup>2</sup> 120 000 |
| (67 000)            | (67 000)   |
| (67 000)            |  |

<sup>1</sup> Se référer au tableau précédent.

<sup>2</sup> Le montant des engagements de retraites augmente de 600 000 € à 720 000 €, soit un accroissement de 120 000 €.

<sup>3</sup> Les cotisations versées par l'entreprise s'élèvent à 67 000 €.

**Exercice 3**

Les actions gratuites ne seront obtenues qu'après une période de service de trois années. Les services reçus du personnel en échange de ces actions sont donc étalés sur trois ans. Ils sont évalués à la juste valeur des instruments de capitaux propres accordés à la date d'attribution : le 1/7/N.

La juste valeur des services rendus est donc estimée à : 1 000 actions × 15 € × 2 dirigeants = 30 000 €. Elle est enregistré en charges de personnel



## Comptabilité internationale : IAS et IFRS

et au niveau des capitaux propres (dans un compte, par exemple, « droits à des actions gratuites ») de manière étalée sur 3 ans et au *prorata temporis* :

|                      | N                  | N+1                 | N+2    | N+3                 |
|----------------------|--------------------|---------------------|--------|---------------------|
| Charge comptabilisée | 5 000 <sup>1</sup> | 10 000 <sup>2</sup> | 10 000 | 20 000 <sup>3</sup> |
| Cumul                | 5 000              | 15 000              | 25 000 | 45 000              |

<sup>1</sup>  $30\,000 / 3 \times 6/12 = 5\,000$  € pour 6 mois du 1/7 (date d'attribution) au 31/12/N.

<sup>2</sup>  $30\,000 / 3 = 10\,000$  € pour une année complète.

<sup>3</sup> À la date de réception des actions gratuites, contrairement aux attentes de l'entreprise, les trois dirigeants sont toujours en poste. La juste valeur totale des services reçus par l'entreprise s'élève donc à : 1 000 actions  $\times$  15 €  $\times$  3 dirigeants = 45 000 €. Au titre de N+3, il reste donc à enregistrer en charges de personnel et aux capitaux propres : 45 000 – 25 000 (cumul au 31/12/N+2) = 20 000 €.

Au 1/7/N+3, l'entreprise rachète les 3 000 actions (= 1 000 actions  $\times$  3 dirigeants) à remettre pour un coût total de 52 500 € (= 3 000  $\times$  17,50 €).

### Bilan au 1/7/N+3 (avant la remise des actions gratuites)

|                     |          |   |          |
|---------------------|----------|---|----------|
|                     |          | Capitaux propres :                          |          |
|                     |          | Réserves <sup>1</sup>                       | (25 000) |
|                     |          | Actions propres <sup>3</sup>                | (52 500) |
|                     |          | Droits à des actions gratuites <sup>2</sup> | 45 000   |
| Banque <sup>3</sup> | (52 500) | Résultat <sup>1</sup>                       | (20 000) |
|                     | (52 500) |   | (52 500) |

<sup>1</sup> Cela correspond aux charges de personnel inscrites en charges sur les années passées (du 1/7/N au 31/12/N+2) pour 25 000 € et sur l'exercice N+3 pour 20 000 € (*se reporter au tableau ci-dessus*).

<sup>2</sup> Le montant total de 45 000 € inscrit en charges sur trois ans se traduit par une augmentation des capitaux propres.

<sup>3</sup> L'achat des actions propres entraîne une diminution des capitaux propres (*se reporter au paragraphe 2.3 du chapitre 2*) et un décaissement du compte banque.

Ces actions propres sont remises aux dirigeants. N'appartenant plus à l'entreprise, elles sont donc éliminées avec en contrepartie :

- l'annulation du compte « droits à des actions gratuites » initialement comptabilisé pour un total de 45 000 €,
- une perte de 7 500 € (= 52 500 – 45 000) inscrite au résultat.

---

Comptabilité internationale : IAS et IFRS

---

Bilan au 1/7/N+3  
(après la remise des actions gratuites)

|        |                 |                                |                     |
|--------|-----------------|--------------------------------|---------------------|
|        |                 | Capitaux propres :             |                     |
|        |                 | Réserves                       | (25 000)            |
|        |                 | <del>Actions propres</del>     | <del>(52 500)</del> |
|        |                 | Droits à des actions gratuites | 45 000              |
| Banque | (52 500)        | Résultat <sup>1</sup>          | (27 500)            |
|        | <u>(52 500)</u> |                                | <u>(52 500)</u>     |

<sup>1</sup> Le montant au résultat correspond aux charges précédentes de 20 000 € augmentées de la perte de 7 500 € réalisée avec la remise des actions, soit une perte de 27 500 € (= 20 000 + 7 500).