

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 25 %.

Écritures de retraitement au 31/12/N		
Résultat	1 071,43	
Impôts différés actifs	357,14	
Produits constatés d'avance		1 428,57
<i>Correction du bilan</i>		
Ventes	4 217,69	
Produits financiers		2 789,12
Résultat gl. $(4\,217,69 - 2\,789,12) \times 0,75$		1 071,43
Charges IS $(4\,217,69 - 2\,789,12) \times 0,25$		357,14
<i>Correction du compte de résultat</i>		

Écritures de retraitement au 31/12/N+1		
Réserves	1 071,43	
Impôts différés actifs	357,14	
Résultat		1 071,43
Impôts différés passifs		357,14
<i>Correction du bilan</i>		
Résultat global $(1\,428,57 \times 75 \%)$	1 071,43	
Charges d'IS $(1\,428,57 \times 25 \%)$	357,14	
Produits financiers		1 428,57
<i>Correction du compte de résultat</i>		

Application 3

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		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>		

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

Exercice N+1

Charges	1 450	
Banque		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 retraitements 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 25 %.

Exercice N

Clients – avances et acomptes	900	
Passif sur contrat		150
En-cours de production		450
Résultat $(750 - 450) \times 75 \%$		225
Impôts différés passifs $(300 \times 25 \%)$		75
<i>Retraitement du bilan</i>		
Résultat global $(750 - 450) \times 0,75$	225	
Charges d'IS $(750 - 450) \times 0,25$	75	
Variation de stocks	450	
Production vendue $(25 \% \times 3 000)$		750
<i>Retraitement du compte de résultat</i>		

Exercice N+1

Résultat	225	
Impôts différés actifs	75	
Réserves		225
Impôts différés passifs		75
<i>Retraitement du bilan</i>		
Production vendue	750	
Variation de stocks		450
Résultat global		225
Charges d'IS		75
<i>Retraitement du compte de résultat</i>		

Corrigé du QCM

1. Réponse a. La comptabilisation des revenus du contrat suppose l'existence d'une forte probabilité de règlement du client au moment de l'exigibilité du prix. En l'espère, l'entreprise s'attend à un règlement de l'ordre de 70 %, soit 172 200 € (= 246 000 × 70 %). Lors du transfert du contrôle, elle enregistrera donc une vente et une créance client pour 172 200 €

2. Réponse b. La vente et l'installation du logiciel sont intrinsèquement liés. Sans installation par le vendeur, le client ne peut pas bénéficier d'un fonctionnement optimal du produit. Il s'agit donc d'une même obligation de prestation. En revanche, le logiciel peut fonctionner sans mise à jour ou support technique. De surcroît, le support technique peut être assuré par d'autres prestataires. Le contrat présente donc trois obligations de prestation : la vente et l'installation, la mise à jour, le support technique. Le transfert du contrôle de la première obligation de prestation (et donc sa comptabilisation intervient au moment de l'installation du logiciel). Quant aux deux autres, le transfert du contrôle est progressif avec un étalement sur trois ans.

3. 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).

4. 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 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.

5. 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.

6. Réponse d. Il s'agit d'un actif éventuel qui doit être confirmé par le tribunal de 2nde instance. Les avantages économiques attendus étant probables, l'entreprise doit donner de l'information sur cet actif éventuel dans ses annexes.

7. 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 €.

8. 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 $980\,000 - 790\,000 = 190\,000$ €.

9. 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 €
- coût des services passés	10 000 €
- coût financier net	8 000 €

10. 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 €

11. Réponse d. La valeur actuelle de l'obligation au 31/12/N est égale au montant initial au 1er 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 :
 $980\,000 + 150\,000 + 49\,000 - 100\,000 = 1\,079\,000$ €.

12. Réponse b. La juste valeur des actifs du régime au 31/12N est égale au montant initial au 1^{er} 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 :
 $790\,000 + 60\,000 + 200\,000 - 100\,000 = 950\,000$ €.

13. 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.

14. 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 × 30 000 €) est réparti en charges sur la période de 10 mois, soit 450 000 € de charges de personnel mensuelles.

15. 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 :

$[5 \text{ dirigeants} \times (21 \text{ €} - 18 \text{ €}) \times 100\,000 \text{ actions}] - [5 \text{ dirigeants} \times (20,50 \text{ €} - 18 \text{ €}) \times 100\,000 \text{ actions} \times 1,5 \text{ ans} / \text{durée de } 2 \text{ ans}] = 1\,500\,000 \text{ €} - 937\,500 \text{ €} = 562\,500 \text{ €}.$

16. 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 cette période. 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 actions × 5 dirigeants × 18 € = 900 000 €. Le montant à inscrire au résultat de N+1 s'élève à 360 000 € (= 900 000 / 2,5 ans).

Corrigé des exercices

Exercice 1

Avec les IFRS, en présence d'un transfert du contrôle progressif, la méthode à l'avancement est utilisée. Cela suppose de calculer le degré d'avancement du contrat sur chaque exercice. Celui-ci peut être évalué de la manière suivante : coûts des travaux exécutés / coûts totaux estimés.

Nous constatons un dérapage des coûts à partir de l'année N+1 qui n'affecte pas *a priori* le degré d'avancement du projet. Dans cette situation, en présence d'inefficiencies importantes non reflétées dans le prix du contrat, l'IFRS 15 (§ B19) considère que ces éléments ne doivent pas intervenir dans l'évaluation de l'avancement dans la mesure où ces dérapages ne reflètent pas la progression du transfert du contrôle au client. En l'espèce, l'appréciation du degré d'avancement s'appuie donc sur les coûts prévus initialement.

En K€	Degré d'avancement	Produits comptabilisés
N	$2\,475 / 4\,500 = 55\%$	$6\,500 \times 55\%$ $= 3\,575\text{ K€}$
N+1	$(2\,475 + 900) / 4\,500$ $= 3\,375 / 4\,500 = 75\%$	$(75\% \times 6\,500) - 3\,575$ $= 4\,875 - 3\,575 = 1\,300\text{ K€}$
	Total	4 875 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 $55\% \times (6\,500\,000 - 4\,500\,000)$.

Bilan au 31/12/N

		Capitaux propres :	
		Résultat de l'exercice	1 100 000
Banque ¹	1 525 000	Passif sur contrat ²	425 000
	1 525 000		1 525 000

¹ Pour l'élaboration du bilan, nous faisons l'hypothèse que toutes les charges supportées pour ce contrat sont 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).

² Sur le montant facturé et encaissé de 4 000 000 €, l'entreprise enregistre un produit de 3 575 000 €, d'où un passif sur contrat (\approx dette) de 425 000 € (= 4 000 000 – 3 575 000).

Année N+1 :

L'exercice N+1 entraîne des charges de 1 050 000 € (au lieu de 900 000 €) et des produits ordinaires de 1 300 000 € (*se reporter au tableau précédent*), soit un impact sur le résultat de 250 000 € (= 1 300 000 – 1 050 000). Au terme des deux premières années du contrat, l'entreprise a enregistré un résultat cumulé de 1 350 000 € (= 1 100 000 + 250 000).

Bilan au 31/12/N+1

		Capitaux propres :	
		Réserves	1 100 000
		Résultat de l'exercice	250 000
Banque ¹	1 975 000	Passif sur contrat ²	625 000
	<u>1 975 000</u>		<u>1 975 000</u>

¹ 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 1 050 000 € en N+1 au titre du contrat, soit 1 360 000 € (= 1 525 000 + 1 500 000 – 1 050 000).

² Sur le montant cumulé facturé et encaissé de 5 500 000 €, l'entreprise a enregistré un produit cumulé de 4 875 000 € (*se reporter au tableau ci-dessus*), d'où un passif sur contrat de 625 000 € (= 5 500 000 – 4 875 000).

Année N+2

Sur le dernier exercice, le contrat génère un chiffre d'affaires complémentaire de 1 625 000 € (= 6 500 000 – 4 875 000), d'où un résultat sur l'exercice de 425 000 € (= 1 625 000 – 1 200 000). Le passif sur contrat est repris.

Bilan au 31/12/N+2

		Capitaux propres :	
		Réserves	1 350 000
		Résultat de l'exercice	425 000
Banque ¹	1 775 000		
	<u>1 775 000</u>		<u>1 775 000</u>

¹ Le montant en banque correspond au solde initial de 1 975 000 € augmenté des montants facturés et encaissés de 1 000 000 € et diminué des coûts supportés et décaissés de 1 200 000 €, soit 1 775 000 €.

Exercice 2

Lorsque différents scénarios sont envisageables, il est préférable d'estimer l'obligation en pondérant tous les résultats possibles avec leur probabilité respective. Cette méthode dite « méthode de la valeur attendue » est préférable à la solution consistant à retenir l'estimation la plus probable. Par ailleurs, le paiement étant prévu dans trois ans, il convient de recourir à l'actualisation.

Au titre de l'exercice N, la provision est calculée ainsi : $(30\,000\ € \times 40\% + 80\,000\ € \times 60\%) / 1,06^3 = 60\,000\ € / 1,06^3 = 50\,377\ €$. Elle est inscrite au bilan avec une charge au compte de résultat en contrepartie.

Au 31/12/N+1, si les hypothèses de travail ne changent pas, le paiement de 60 000 € est désormais supposé intervenir dans les deux ans (et non plus trois ans). Il convient donc de désactualiser d'une année le montant provisionné l'année passée. La provision apparaît désormais au bilan pour 53 400 € ($= 50\,377 \times 1,06 = 60\,000 / 1,06^2$). L'augmentation de la provision de 3 023 € ($= 53\,400 - 50\,377$) doit être reportée en charges financières.

Exercice 3

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 ($3\% \times 3\,000\,000$)	(90 000)
– « coût financier » sur actifs du régime ($3\% \times 2\,400\,000$)	72 000
Impact sur le résultat net	(221 000)
Une inscription directement en capitaux propres (en réserves) :	
– écart actuariel ¹	(12 000)
– rendement (net du coût financier) des actifs du régime ²	46 000
Impact sur les réserves	34 000
Impact total sur les capitaux propres	(187 000)

¹ 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.

² 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 ¹ 34 000
	Δ Résultat ¹ (221 000)
	Passif courant et non courant :
Banque ³	Δ Provisions eng. retraites ² 120 000
	(67 000)
	(67 000)

¹ Se référer au tableau précédent.

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

³ Les cotisations versées par l'entreprise s'élèvent à 67 000 €.

Exercice 4

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 enregistrée en charges de personnel 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 ¹	10 000 ²	10 000	20 000 ³
Cumul	5 000	15 000	25 000	45 000

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

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

³ 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 × 15 € × 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 × 3 dirigeants) à remettre pour un coût total de 52 500 € (= 3 000 × 17,50 €).

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

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

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

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

³ 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 ensuite remises aux dirigeants. N'appartenant plus à l'entreprise, elles sont 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.

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

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

¹ 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 en N+3 relative à cette opération de 27 500 € (= 20 000 + 7 500).