

DCG 10

Comptabilité approfondie

Application & cas corrigés

4^e édition

Sous la direction d'Alain Burlaud
Micheline Friédérich



« 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 978-2-216-11844-1 (nouvelle édition)

ISBN 978-2-216-10567-8 (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

Préface	3
Programme	5
Partie 1 PROFESSION ET CADRE COMPTABLES	
1 • La profession comptable – Questions de réflexion.....	13
2 • Missions de l'expert-comptable.....	17
3 • Missions du commissaire aux comptes.....	20
4 • Normalisation comptable et cadre conceptuel – Questions de réflexion.....	28
Partie 2 ÉVALUATION DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES, CORPORELLES ET DES STOCKS	
5 • Entrée des immobilisations dans le patrimoine.....	31
6 • Principes de détermination des coûts d'acquisition et de production des immobilisations corporelles.....	35
7 • Régime de la TVA déductible sur immobilisations pour une entreprise n'acquittant pas la taxe sur la totalité de ses activités.....	41
8 • Coûts d'emprunt – Incorporation aux coûts d'acquisition des immobilisations.....	47

9 • Coûts d'emprunt – Incorporation aux coûts d'entrée des actifs	50
10 • Évaluation des stocks	55
11 • Plan d'amortissement – valeur résiduelle – amortissement fiscal	59
12 • Composants – Plans d'amortissement distincts	61
13 • Révision du plan d'amortissement	65
14 • Amortissements par composants – Amortissements dérogatoires	68
15 • Dépréciation des immobilisations – Principes d'évaluation	71
16 • Amortissement comptable – Amortissement fiscal – Principes de dépréciation des actifs	73
17 • Immobilisations corporelles – Cas spécifiques d'acquisition et de dépréciation	77
18 • Composants – Principes des réparations et révisions périodiques	83
19 • Composants de seconde catégorie (gros entretien, grande révision) – traitement comptable – traitement fiscal	88
20 • Acquisition et cession d'immobilisations par une entreprise dont la TVA n'est pas intégralement récupérable	95
21 • Amortissements – dépréciations – cession d'une immobilisation – traitement comptable	102
22 • Cessions d'immobilisations ayant fait l'objet d'amortissements dérogatoires	104
23 • Cession d'une immobilisation ayant fait l'objet d'une dépréciation – Principes du traitement comptable et du traitement fiscal	108
24 • Dépréciation des immobilisations – Neutralisation des incidences fiscales	111
25 • Coûts de démantèlement – Traitement comptable – Traitement fiscal	115
26 • Traitement comptable des logiciels et sites Internet	118
27 • Frais de recherche et de développement	125
28 • Quotas de gaz à effet de serre	130
29 • Sortie d'immobilisations du patrimoine par suite d'un sinistre	132
30 • Crédit-bail mobilier – cession ultérieure du bien acquis à la levée d'option	138
31 • Crédit-bail immobilier – cession ultérieure du bien acquis à la levée d'option	141

32 • Traitement comptable des immobilisations acquises à l'aide de subventions d'investissement	145
33 • Immobilisations décomposées et subventions d'investissement.....	149
34 • Composants – amortissements – subvention.....	152
35 • Abandons de créances	159
36 • Réévaluation libre (article L. 123-18 du code de commerce).	162

Partie 3 ÉVALUATION DES CRÉANCES ET DES DETTES

37 • Principes généraux d'évaluation des créances et des dettes..	168
38 • Principes de l'évaluation des créances et dettes libellées en monnaies étrangères.....	172
39 • Créances et dettes en monnaies étrangères – cas d'ajustement de la provision pour pertes de change.....	179
40 • Emprunt en devises obtenu à des conditions plus avantageuses qu'un emprunt en euros.....	183

Partie 4 ÉVALUATION DES TITRES

41 • Entrée de titres dans le patrimoine – classification et évaluation	187
42 • Opérations diverses sur obligations cotées.....	192
43 • Dépréciation des titres – cas particulier PCG 332-7	198
44 • Opérations sur valeurs mobilières de placement – évaluation à la clôture de l'exercice.....	201
45 • Opérations sur titres de participation	207
46 • Cession de titres avec faculté de rachat.....	212
47 • Titres de participation – parts de SNC.....	215
48 • Opérations sur titres immobilisés de l'activité de portefeuille .	218
49 • Opérations diverses sur l'ensemble d'un portefeuille titres.....	222
50 • Actions gratuites et options d'achat d'actions réservées aux salariés	229

Partie 5 RATTACHEMENT DES CHARGES ET DES PRODUITS AU RÉSULTAT DE L'EXERCICE

51 • Charges à payer	232
52 • Passifs – Régularisation des charges – Provisions.....	235

53 • Charges à payer – Compte Épargne-temps	239
54 • Engagements de retraite – changement de méthode comptable.....	240
55 • Abonnement des charges et des produits	244
56 • Événements postérieurs à la clôture de l'exercice – Principes	247
57 • Analyse des événements postérieurs à la clôture de l'exercice	250
58 • Produits sur contrats à long terme – comparaison des différentes méthodes de comptabilisation.....	253
59 • Contrats à long terme – traitement des contrats bénéficiaires et des contrats déficitaires	256

Partie 6 LE CAPITAL ET SES VARIATIONS

60 • Changements comptables.....	260
61 • Constitution d'une société en nom collectif – principes de base	268
62 • Constitution d'une SARL.....	270
63 • Constitution d'une SA – principes – versements anticipés – actionnaires défaillants.....	273
64 • Constitution d'une société en nom collectif – créance à recouvrer.....	276
65 • Augmentation de capital par apports en numéraire	278
66 • Augmentation de capital – versements fractionnés	279
67 • Constitution de SA – augmentations de capital simultanées...	281
68 • Augmentations de capital par émission d'actions et par incorporation de réserves.....	285
69 • Augmentation de capital – droits de souscription.....	287
70 • Capital excessif.....	293
71 • Réduction suivie d'une augmentation de capital.....	294

Partie 7 LE RÉSULTAT ET SON AFFECTATION

72 • Amortissement du capital	296
73 • Impôt sur les sociétés – Contribution sociale sur les bénéfices – acomptes.....	297
74 • Impôt sur les sociétés – report en arrière des déficits	301
75 • Répartition des bénéfices dans la SA.....	303
76 • Répartition des bénéfices dans la SA – existence d'actions de préférence	308

77 • Répartition des bénéfices dans la SA – calcul des charges proportionnelles aux bénéfices.....	311
78 • Répartition des bénéfices dans la SARL – rémunération proportionnelle aux bénéfices – impôt sur les sociétés.....	314
79 • Acomptes sur dividendes.....	318
80 • Réduction et amortissement du capital – dividendes payés en actions.....	321
81 • Affectation des pertes et réduction du capital.....	324
82 • Dividendes en actions – Augmentations de capital par conversion de créances et d'emprunts obligataires.....	326
Partie 8 • LES PROVISIONS RÉGLEMENTÉES	
83 • Provision pour hausse des prix.....	330
84 • Participation des salariés aux résultats de l'entreprise.....	332
85 • Intéressement – Plan d'épargne d'entreprise (PEE).....	337
Partie 9 LES DETTES FINANCIÈRES	
86 • Émission et service d'un emprunt obligataire – Rachat en Bourse.....	339
87 • Emprunt obligataire convertible en actions.....	343
88 • Bons de souscription – opérations chez la société émettrice – opérations chez le souscripteur.....	347
Partie 10 LES ENTITÉS SPÉCIFIQUES	
89 • Sociétés civiles – QCM.....	353
90 • Comptabilité des SCPI.....	354
91 • GIE – QCM.....	357
92 • Collectivités territoriales – Questions diverses.....	358
93 • Comptabilité des associations.....	362
Partie 11 INTRODUCTION À LA CONSOLIDATION	
94 • Organigramme du groupe – Pourcentages de contrôle et d'intérêt – Type de contrôle – Périmètre de consolidation.....	365
95 • Organigramme du groupe – Pourcentages de contrôle et d'intérêt – Type de contrôle – Périmètre de consolidation.....	367
96 • Organigramme d'un groupe – Pourcentages de contrôle et d'intérêt – Type de contrôle.....	369

97 • Organigramme d'un groupe – Pourcentages de contrôle et d'intérêt – Type de contrôle – Méthode de consolidation.....	370
98 • Consolidation du bilan par mise en équivalence.....	371
99 • Consolidation du bilan par intégration proportionnelle	372
100 • Consolidation du bilan par intégration globale	374
101 • Consolidation du compte de résultat.....	376
102 • Synthèse des méthodes de consolidation des bilans	378
103 • Introduction à l'audit – Questions de réflexion	382
104 • Facteurs influençant la taille de l'échantillon dans des tests de procédure.....	383

EXERCICE 058

Produits sur contrats à long terme – comparaison des différentes méthodes de comptabilisation

Références du manuel : 0911 à 0923

La société anonyme Flamini sous-traite, pour le compte de l'industrie aéronautique, la fabrication de prototypes de pièces diverses. Le délai moyen d'exécution de ces contrats est de 15 à 20 mois. La société a un exercice comptable qui coïncide avec l'année civile.

Un prototype lui a été commandé en mars N, sa livraison est prévue en juin N+1.

- Les éléments chiffrés concernant cette commande sont les suivants :
 - coût total de production estimé par les services d'études 1 350 000 €
 - coût de production engagé à la clôture de l'exercice N 810 000 €
 - prix de vente prévu 1 800 000 €

Le coût total prévisionnel a été correctement estimé par les services d'études.

- Fin juin N+1, le prototype est facturé au client au prix de vente prévu, soit 1 800 000 € HT.

1. Enregistrer toutes les écritures concernant la fabrication et la vente de ce prototype durant les exercices N et N+1 en utilisant la méthode à l'achèvement. Indiquer l'incidence de ces enregistrements sur les comptes de résultat des deux exercices.
2. Procéder aux mêmes enregistrements, en supposant maintenant que la société souhaite utiliser la méthode à l'avancement qui est préférentielle selon le PCG. Indiquer l'incidence de ces enregistrements sur les comptes de résultat des deux exercices.

CORRIGÉ 058

1. Comptabilisation selon la méthode à l'achèvement

▶ *Exercice N*

33		31.12.N		
	7133	En-cours de production de biens Variations des en-cours de production de biens <i>Prise en compte du stock final d'en-cours</i>	810 000	810 000

L'incidence de l'opération de production du prototype sur le compte de résultat est la suivante :

12. Résultat de l'exercice (31.12.N)

Classe 6 – Charges diverses composant le coût de production	810 000	810 000	Compte 7133 – En-cours de production de biens
Total des charges	810 000	810 000	Total des produits



Incidence sur le résultat = 0



► **Exercice N+1**

411	701 4457	30.06.N+1		2 152 800	1 800 000 352 800
		Clients			
		31.12.N+1			
7133	33	Variations des en-cours de production de biens	810 000		
		En-cours de production de biens <i>Annulation du stock initial</i>			810 000

L'incidence de l'opération de production du prototype sur le compte de résultat est la suivante :

12. Résultat de l'exercice (31.12.N+1)

Classe 6 - Charges diverses composant le coût de production	540 000	- 810 000 1 800 000	Compte 7133 - Variations des En-cours de production de biens Compte 701 - Ventes de produits
Total des charges	540 000	990 000	Total des produits

↓
Incidence sur le résultat =
+ 450 000 €

L'incidence de cette méthode de comptabilisation sur le résultat des deux exercices est de :
0 (en N) + 450 000 (en N+1) = + 450 000 € (au total)

2. Comptabilisation selon la méthode à l'avancement

► **Exercice N**

Il faut déterminer le pourcentage d'avancement des travaux à fin N, soit :

$$\frac{810\,000}{1\,350\,000} = 0,60$$

Le chiffre d'affaires réalisé à la clôture de l'exercice N, est de :

$$1\,800\,000 \times 0,6 = 1\,080\,000 \text{ €}$$

Les enregistrements comptables sont les suivants :

4181	701 44587	31.12.N		1 291 680	1 080 000 211 680
		Clients, factures à établir			
		Chiffre d'affaires réalisé à la clôture de l'exercice N			

L'incidence de l'opération de production du prototype sur le compte de résultat est la suivante :

12. Résultat de l'exercice (31/12/N)

Classe 6 - Charges diverses composant le coût de production	810 000	1 080 000	Compte 701 - Ventes de produits
Total des charges	810 000	1 080 000	Total des produits

↓
Incidence sur le résultat =
+ 270 000 €

▶ **Exercice N+1**

		01.01.N+1		
701		Ventes de produits finis	1 080 000	
44587		TVA sur factures à établir	211 680	
	4181	Clients, factures à établir		1 291 680
		<i>Contre-passation du produit à recevoir de fin N</i>		
		30.06.N+1		
411		Clients	2 152 800	
	701	Ventes de produits finis		1 800 000
	4457	État -TVA collectée		352 800
		<i>Facturation définitive au client</i>		

L'incidence de l'opération de production du prototype sur le compte de résultat est la suivante :

12. Résultat de l'exercice (31.12.N+1)

Classe 6 – Charges diverses composant le coût de production	540 000	720 000	Compte 701 – Ventes de produits (1 800 000 – 1 080 000)
Total des charges	540 000	720 000	Total des produits



*Incidence sur le résultat =
+ 180 000 €*

L'incidence de cette méthode de comptabilisation sur le résultat des deux exercices est de :
+ 270 000 (en N) + 180 000 (en N+1) = + 450 000 € (au total)

Remarque : Nous pouvons constater que les deux méthodes ont la même incidence sur le montant final du résultat ; seule la répartition des produits dans le temps est différente.

EXERCICE 059

Contrats à long terme – traitement des contrats bénéficiaires et des contrats déficitaires

Références du manuel : 0911 à 0923

La société anonyme MMM (Maisons modernes du Morvan) exerce son activité dans le secteur de la construction de maisons individuelles.

Au 31 décembre N, date de clôture de son exercice, trois chantiers sont en cours. Les caractéristiques de chacun de ces chantiers sont résumées dans le tableau ci-dessous.

Éléments des contrats	Chantier A	Chantier B	Chantier C
Chiffres d'affaires total prévisionnel	850 000	Indéterminé	2 000 000
Coût de revient total prévisionnel	700 000	3 500 000	3 600 000
Coût constaté au 31.12.N	280 000	2 800 000	1 200 000

1. La société MMM a opté pour la méthode à l'avancement pour comptabiliser ses contrats à long terme. Procéder aux enregistrements comptables que vous jugerez nécessaires à la clôture de l'exercice N. Analyser la position fiscale lorsqu'elle vous semblera diverger des enregistrements comptables effectués.
2. Mêmes questions en supposant, au contraire, que la société MMM utilise la méthode à l'achèvement.

CORRIGÉ 059

1. Méthode à l'avancement

► Chantier A

- Traitement comptable

Le degré d'avancement des travaux à la clôture de l'exercice N est de :

$$\frac{280\ 000}{700\ 000} = 40\ %$$

Le chiffre d'affaires partiel estimé à la clôture de l'exercice N est de :

$$850\ 000 \times 40\ % = 340\ 000\ \text{€}.$$

D'où l'enregistrement comptable suivant.

4181	704	31.12.N Clients – Factures à établir	406 640	
	44587	Travaux TVA sur factures à établir		340 000 66 640

- Position fiscale

Pour les contrats bénéficiaires, l'administration fiscale ne remet pas en cause la méthode de comptabilisation retenue par l'entreprise. Il s'agit d'un choix de gestion.

▶ **Chantier B**

- **Traitement comptable**

Le chiffre d'affaires à terminaison ne peut pas être estimé de manière fiable.

Le chiffre d'affaires partiel à la clôture de l'exercice N est donc limité au montant des charges constatées, soit 2 800 000 €.

D'où l'enregistrement comptable suivant.

4181		31.12.N		
	704	Clients - Factures à établir		3 348 800
	44587	Travaux TVA sur factures à établir		2 800 000 548 800

- **Position fiscale :**

rien à signaler de particulier.

▶ **Chantier C**

- **Traitement comptable**

Le degré d'avancement des travaux à la clôture de l'exercice N est de :

$$\frac{1\,200\,000}{3\,600\,000} = 33\frac{1}{3}\%$$

Le chiffre d'affaires partiel estimé à la clôture de l'exercice N est de :

$$2\,000\,000 \times 33\frac{1}{3}\% = 666\,667\text{ €}$$

D'où l'enregistrement comptable suivant.

4181		31.12.N		
	704	Clients - Factures à établir		797 334
	44587	Travaux TVA sur factures à établir		666 667 130 667

Le contrat est déficitaire. La perte constatée à la suite de l'écriture ci-dessus est :

Charges enregistrées au 31.12.N.....	1 200 000
Chiffre d'affaires enregistré au 31.12.N.....	<u>666 667</u>
Perte constatée en comptabilité.....	533 333

La société MMM doit comptabiliser une provision pour risques couvrant la perte totale probable à terminaison sous déduction de la perte déjà constatée à l'avancement :

Perte totale probable [2 000 000 - 3 600 000].....	1 600 000
Perte constatée en comptabilité.....	533 333
Provision à constituer.....	<u>1 066 667</u>

D'où l'enregistrement comptable suivant.

6815		31.12.N		
	1518	Dotations aux provisions d'exploitation Autres provisions pour risques		1 066 667 1 066 667

- Position fiscale

L'administration fiscale considère que la provision déductible à la clôture d'un exercice, pour « pertes à terminaison », est limitée à la différence entre le coût de revient des travaux déjà exécutés et le prix de vente des mêmes travaux déjà exécutés.

La perte fiscale déductible est donc en pratique limitée à la perte constatée en comptabilité, soit 533 333 €. Par contre, le supplément de charges dû à la dotation de la provision n'est pas déductible. Il faut procéder à une *réintégration fiscale* de 1 066 667 €.

2. Méthode à l'achèvement

► **Chantier A**

- Traitement comptable

Les charges constatées à la clôture de l'exercice sont enregistrées comme en-cours de production.

		31.12.N			
33	7133	En-cours de production de biens	280 000		280 000
		Variations des en-cours de production de biens			
		<i>Prise en compte du stock final d'en-cours</i>			

- Position fiscale :

rien de particulier à signaler.

► **Chantier B**

- Traitement comptable

		31.12.N			
33	7133	En-cours de production de biens	2 800 000		2 800 000
		Variations des en-cours de production de biens			
		<i>Prise en compte du stock final d'en-cours</i>			

- Position fiscale :

rien de particulier à signaler.

► **Chantier C**

- Traitement comptable

Il s'agit d'un contrat déficitaire.

La société MMM provisionne la totalité de la perte prévisible, soit 1 600 000 €.

Le montant des en-cours comptabilisés à la clôture de l'exercice N n'étant que de 1 200 000 €, ceux-ci sont provisionnés pour dépréciation à 100 % et pour l'excédent, soit 400 000 €, la société MMM constitue une provision pour risques.

D'où les enregistrements comptables suivants.

		31.12.N			
33	7133	En-cours de production de biens	1 200 000		1 200 000
		Variations des en-cours de production de biens			
		<i>Prise en compte du stock final d'en-cours</i>			
68173	393	Dotations aux dépréciations des stocks et en-cours	1 200 000		1 200 000
		Dépréciations des en-cours de production			
		<i>Dépréciation totale des en-cours</i>			

6815	1518	Dotations aux provisions d'exploitation Autres provisions pour risques <i>Complément de provision pour perte totale sur contrat C</i>	400 000	400 000
------	------	---	---------	---------

- Position fiscale

L'administration fiscale considère que la provision déductible à la clôture d'un exercice, pour « pertes à terminaison », est limitée à la différence entre le coût de revient des travaux déjà exécutés et le prix de vente des mêmes travaux déjà exécutés.

Le degré d'avancement des travaux sur contrat C, au 31.12.N, est de :

$$\frac{1\,200\,000}{3\,600\,000} = 33\,1/3\%$$

Le chiffre d'affaires correspondant aux travaux exécutés peut donc être évalué à :

$$2\,000\,000 \times 33\,1/3\% = 666\,667\text{ €}$$

La perte fiscale déductible est ainsi limitée à $1\,200\,000 - 666\,667 = 533\,333\text{ €}$.

Il faut procéder à une *réintégration fiscale* de :

$$1\,200\,000 + 400\,000 - 533\,333 = 1\,066\,667\text{ €}.$$