Partie 8 · Événements, contrats, impôt, résultat, personnel et aides

Opérations · chapitre 1 · Les événements postérieurs à la clôture

Compétences visées

- Comprendre la notion d'événement postérieur à la clôture.
- Distinguer les événements liés à une situation existant à la clôture.
- Reconnaître les événements sans lien avec la clôture.
- Déterminer les conséquences comptables de ces événements.
- Appliquer les règles de traitement comptable et d'information en annexe.

I. Définition

Ce sont les événements qui surviennent entre la date de clôture de l'exercice et la date à laquelle les dirigeants arrêtent les comptes. Ils peuvent changer la situation financière, le résultat ou les informations à donner aux utilisateurs des comptes.

> **La question clé**
> L'événement postérieur apporte-t-il une information sur une situation qui existait à la date de clôture ?

II. Les événements liés à une situation antérieure à la clôture

Ils donnent des informations complémentaires sur des situations qui existaient à la clôture. Ils confirment ou précisent une estimation faite à l'inventaire. Ils sont alors pris en compte dans les comptes de l'exercice clos.

Principe : on ajuste les comptes (comptabilisation d'une provision, ajustement d'une dépréciation, correction d'une estimation).

Exemples

Un client en difficulté au 31/12/N est déclaré en liquidation judiciaire en janvier N+1. Un litige en cours à la clôture est jugé après la clôture et confirme une obligation. Une estimation de provision est précisée après la clôture.

III. Les événements sans lien avec une situation antérieure à la clôture

Ce sont des faits nouveaux survenus après la clôture, sans lien avec la situation à cette date. Ils ne remettent pas en cause les comptes de l'exercice clos, puisque leur origine n'est pas dans une situation existant à la clôture. Principe : les comptes ne sont pas modifiés.

Exemples

Un incendie après la clôture ; une décision de restructuration prise après la clôture ; une forte variation des taux de change après la clôture ; une catastrophe naturelle postérieure à la clôture.

Si ces événements n'ont pas d'effet significatif sur la situation de l'entreprise, aucune information particulière n'est requise. S'ils sont significatifs, ils font l'objet d'une information en annexe : le PCG (art. 831-1) prévoit la communication des informations sur les événements sans lien avec une situation existant à la clôture, survenus entre la date de clôture et la date d'établissement des comptes. Ils ne modifient pas les comptes, mais peuvent être essentiels pour apprécier la situation financière.

Synthèse

L'événement apporte-t-il une information sur une situation existant à la clôture ?

Situation	Lien avec la clôture	Traitement
Situation existant à la clôture, confirmée par un événement postérieur	Oui	Ajustement des comptes
Situation nouvelle postérieure à la clôture	Non	Pas de modification des comptes
Situation nouvelle postérieure significative	Non	Information en annexe

Les événements postérieurs n'affectent les comptes que s'ils apportent une information sur une situation qui existait à la clôture.

Opérations · chapitre 2 · Les contrats à long terme

Compétences visées

- Comprendre la notion de contrat à long terme.
- Distinguer les méthodes de comptabilisation d'un contrat à long terme.
- Maîtriser la méthode à l'achèvement.
- Maîtriser la méthode à l'avancement.
- Déterminer le pourcentage d'avancement d'un contrat.
- Comptabiliser les contrats déficitaires.
- Connaître les informations à fournir en annexe.

I. Définition

Selon le PCG (art. 622-1), un contrat à long terme est un contrat de durée généralement longue, négocié spécifiquement pour un projet unique : construction, réalisation ou, le cas échéant, participation comme sous-traitant à la réalisation d'un bien, d'un service ou d'un ensemble de biens ou services souvent complexes. Son exécution s'étend sur au moins deux exercices. Le droit de l'entreprise à percevoir les revenus dépend de la conformité des travaux réalisés aux stipulations du contrat.

Les caractéristiques

- une négociation spécifique avec le client ;
- un projet unique ;
- une exécution sur plusieurs exercices ;
- des travaux ou prestations complexes ;
- un suivi particulier des coûts et de l'avancement.

« Négociation spécifique » veut dire que le contrat est adapté aux besoins du client. La définition exclut la vente de biens standardisés, les productions en série et les ventes avec options dans une gamme standard.

Exemples

On en trouve souvent dans le bâtiment et les travaux publics, l'ingénierie, l'informatique, l'aéronautique, la construction navale, le spatial et les projets « clé en main ». La vente en l'état futur d'achèvement (VEFA) est aussi un contrat à long terme.

Deux catégories de contrats

Contrats à forfait. L'entreprise s'engage à réaliser une prestation pour un prix global fixé dès l'origine. Le prix peut comporter une clause de révision, une clause d'intéressement ou des modalités particulières de calcul. L'entreprise porte donc le risque de dépassement des coûts.

Contrats en régie. La rémunération dépend des dépenses engagées, augmentées d'une marge ou d'un pourcentage. D'après le manuel, ils ne sont généralement pas des contrats à long terme au sens strict.

II. Les méthodes comptables possibles

Selon le PCG (art. 622-2), un contrat à long terme se comptabilise soit selon la méthode à l'achèvement, soit selon la méthode à l'avancement.

Comparaison des deux méthodes

Élément	Méthode à l'achèvement	Méthode à l'avancement
Comptabilisation du résultat	À la fin du contrat	Progressivement
Comptabilisation du chiffre d'affaires	À la fin du contrat	Selon l'avancement
Travaux en cours	Oui	Non
Niveau de prudence	Élevé	Plus économique
Conditions particulières	Aucune	Estimation fiable nécessaire
Volatilité du résultat	Forte	Plus limitée

Le choix de la méthode

La méthode à l'achèvement privilégie la prudence. La méthode à l'avancement traduit mieux l'activité économique quand l'entreprise peut estimer de façon fiable les coûts, les produits et le résultat à terminaison.

III. La méthode à l'achèvement

On comptabilise le chiffre d'affaires et le résultat uniquement à la fin du contrat. Pendant l'exécution, les charges sont comptabilisées normalement et les travaux réalisés sont inscrits en travaux en cours. Aucun bénéfice n'est reconnu avant l'achèvement.

Les travaux en cours

À la clôture, les travaux réalisés sont inscrits en stock de travaux en cours pour le montant des charges engagées.

Travaux en cours

Compte	Libellé	Débit	Crédit
335	Travaux en cours	X	
71335	Variation des stocks – travaux en cours		X

À la fin du contrat, les travaux en cours sont annulés, le chiffre d'affaires est comptabilisé et le résultat global du contrat est constaté.

Avantages et limites

Avantages. La méthode applique strictement la prudence et évite de reconnaître un bénéfice incertain.

Limites. Elle peut provoquer de fortes variations du résultat et ne pas refléter l'activité réelle de l'entreprise pendant l'exécution du contrat.

IV. La méthode à l'avancement

On comptabilise le chiffre d'affaires et le résultat au fur et à mesure de l'avancement des travaux. Le résultat est ainsi rattaché progressivement aux exercices concernés.

Le pourcentage d'avancement

On peut le déterminer à partir des coûts engagés, de mesures physiques ou d'études techniques. La méthode des coûts est fréquente.

Formule

Pourcentage d'avancement = coûts engagés / coûts totaux prévisionnels.

Exemple (chiffres de notre cours)

Coûts engagés : 3 150 000 €. Coûts totaux estimés : 10 500 000 €. Pourcentage d'avancement : 3 150 000 / 10 500 000 = 30 %.

Les conditions nécessaires

L'entreprise doit pouvoir estimer de façon fiable le montant total des produits, le montant total des coûts et le résultat à terminaison. Elle doit aussi disposer d'une comptabilité analytique fiable, d'outils de suivi et de procédures de contrôle interne adaptées.

Résultat à terminaison fiable ou non

Fiable. Le chiffre d'affaires est comptabilisé progressivement et le résultat est reconnu au fur et à mesure de l'avancement.

Non fiable. Aucun bénéfice n'est comptabilisé et le chiffre d'affaires est limité au montant des charges engagées. La prudence est ainsi respectée.

Contrats déficitaires et changement de méthode

Les contrats déficitaires

Quelle que soit la méthode, la perte globale probable est provisionnée tout de suite (PCG, art. 622-6). On la provisionne sous déduction des pertes déjà constatées.

Formule

Perte prévisionnelle = prix de vente du contrat − coût total prévisionnel.

Le changement de méthode

Passer à la méthode à l'avancement est un changement de méthode comptable. Il s'applique à tous les contrats en cours et se traite de façon rétrospective. Si le résultat à terminaison n'est pas estimable de façon fiable à l'ouverture de l'exercice, on calcule à partir des estimations disponibles à la clôture et on le dit en annexe.

Situations particulières

Situation	Traitement comptable
Résultat à terminaison fiable	Résultat comptabilisé à l'avancement
Résultat à terminaison non fiable	Aucun bénéfice comptabilisé
Contrat déficitaire	Provision immédiate de la perte probable
Changement de méthode	Application rétrospective

V. Les mentions à porter dans l'annexe

Le PCG (art. 838-4) demande des informations sur les contrats à long terme et sur les méthodes retenues. L'entité précise notamment :

- les modalités d'application des principes comptables relatifs aux contrats à long terme ;
- l'inclusion éventuelle de charges financières dans les charges imputables au contrat ;
- le montant des provisions pour pertes à terminaison et leur variation pendant l'exercice ;
- quand plusieurs hypothèses de pertes existent, le risque supplémentaire par rapport à l'hypothèse de perte la plus faible ;
- quand la perte à terminaison ne peut pas être estimée raisonnablement, l'existence et la nature de cette incertitude ;
- la méthode de calcul du pourcentage d'avancement, si la méthode à l'avancement est appliquée ;
- les modalités retenues pour mesurer l'effet d'un changement de méthode comptable.

Informations à fournir dans l'annexe

Situation	Information à fournir
Contrats à long terme	Modalités d'application des principes comptables
Charges financières incorporées	Mention de leur prise en compte éventuelle
Provision pour perte à terminaison	Montant et variation de la provision
Plusieurs hypothèses de pertes	Description du risque supplémentaire
Perte non estimable de façon fiable	Nature de l'incertitude
Méthode à l'avancement	Méthode de calcul du pourcentage d'avancement
Changement de méthode	Modalités de détermination de l'effet du changement

Opérations · chapitre 3 · Les impôts sur les sociétés

Compétences visées

- Comprendre le fonctionnement de l'impôt sur les sociétés.
- Identifier les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés.
- Déterminer le montant de l'impôt sur les sociétés.
- Maîtriser le mécanisme des acomptes et du solde.
- Comptabiliser l'impôt sur les sociétés et les paiements.

I. Définition

L'impôt sur les sociétés (IS) est un impôt direct sur les bénéfices de certaines entreprises. À la différence de l'impôt sur le revenu, c'est la société elle-même qui le supporte. Il se calcule à partir du résultat fiscal.

Résultat comptable et résultat fiscal

Le résultat fiscal n'est pas toujours égal au résultat comptable. On part du résultat comptable, auquel on applique des réintégrations fiscales et des déductions fiscales. Le résultat fiscal est la base de calcul de l'IS.

Certaines charges comptabilisées ne sont pas déductibles fiscalement : on les réintègre au résultat fiscal. Inversement, certains produits comptabilisés peuvent être exonérés ou relever d'un régime particulier : ils donnent lieu à des déductions.

De la comptabilité à la fiscalité

Élément	Traitement
Résultat comptable	Point de départ
Réintégrations fiscales	Ajoutées
Déductions fiscales	Retranchées
Résultat fiscal	Base de calcul de l'IS

II. Les sociétés imposables

Imposition obligatoire ou sur option

Obligatoirement à l'IS : principalement les sociétés anonymes (SA), les sociétés par actions simplifiées (SAS), les sociétés à responsabilité limitée (SARL), sauf les SARL de famille, et les sociétés en commandite par actions (SCA).

À l'IS sur option : certaines sociétés relèvent normalement de l'impôt sur le revenu mais peuvent choisir l'IS : les sociétés en nom collectif (SNC), certaines sociétés civiles et des entreprises individuelles relevant de régimes particuliers.

La territorialité

L'IS est en principe établi sur les bénéfices réalisés en France. Les règles de territorialité peuvent être aménagées par des conventions fiscales internationales ou des régimes particuliers.

III. Le calcul de l'impôt et des contributions additionnelles

Les taux et seuils ci-dessous sont repris du manuel. Ils sont à recouper avec le CGI ; la date de la règle est à renseigner : [à renseigner].

Le taux normal et le taux réduit des PME

> **Formule**
> IS = 25 % × résultat fiscal imposable (taux normal).

Les PME peuvent bénéficier d'un taux réduit de 15 % sur une fraction de leurs bénéfices, si plusieurs conditions sont réunies :

- chiffre d'affaires inférieur ou égal à 10 millions d'euros ;
- capital entièrement libéré ;
- capital détenu à au moins 75 % par des personnes physiques.

La fraction du bénéfice imposable jusqu'à 42 500 € est imposée à 15 %. Au-delà de 42 500 €, le bénéfice est imposé à 25 %.

La contribution sociale sur l'IS

Certaines entreprises sont soumises à des contributions additionnelles, qui dépendent notamment du chiffre d'affaires ou du montant de l'impôt dû. La contribution sociale est due par les entreprises relevant de l'IS et réalisant un certain chiffre d'affaires. Elle se calcule sur le montant de l'IS et se recouvre dans les mêmes conditions.

En principe, toute entreprise à l'IS la doit. Elle en est exonérée si elle remplit les deux conditions suivantes :

- chiffre d'affaires inférieur ou égal à 7 630 000 € sur l'exercice, ramené à 12 mois s'il y a lieu (pour la société mère d'un groupe fiscal, on additionne les chiffres d'affaires des sociétés membres) ;
- capital entièrement libéré et détenu à au moins 75 % par des personnes physiques (ou par une société détenue à au moins 75 % par des personnes physiques).

Pour un entrepreneur individuel, qui n'a pas de capital social, seule la condition de chiffre d'affaires compte.

La contribution sociale est égale à 3,3 % de l'IS dû, après un abattement annuel de 763 000 € sur cet impôt.

> **Formule**
>
> Contribution sociale = 3,3 % × (IS − 763 000 €). Si l'IS est inférieur à 763 000 €, aucune contribution n'est due.

> **Exemple (chiffres de notre cours)**
>
> Une entreprise réalise 26 000 000 € de chiffre d'affaires hors taxes et 4 800 000 € de bénéfice. Elle ne remplit pas les conditions du taux réduit : tout le bénéfice est imposé à 25 %. IS = 25 % × 4 800 000 = 1 200 000 €. Contribution sociale = 3,3 % × (1 200 000 − 763 000) = 3,3 % × 437 000 = 14 421 €.

IV. Le paiement de l'impôt

Les acomptes et le solde

L'IS se paie par acomptes pendant l'exercice, puis par un solde. Les acomptes sont calculés à partir de l'impôt dû au titre de l'exercice précédent (formulation simplifiée du manuel).

À la clôture, on détermine l'impôt réellement dû et on impute les acomptes déjà versés. La société verse alors un complément, ou constate une créance sur l'État s'il y a un excédent.

Le calendrier de paiement

En général : quatre acomptes, puis un solde après la liquidation définitive de l'impôt. Exemple d'une société qui clôture au 31 décembre N (dates d'après le manuel, à recouper) :

Dates limites de paiement

Paiement	Date limite
1er acompte	15 mars N
2e acompte	15 juin N
3e acompte	15 septembre N
4e acompte	15 décembre N
Solde de l'IS	15 mai N+1

Le solde est la différence entre l'impôt définitivement dû pour l'exercice et les acomptes déjà versés.

V. Le traitement comptable

L'impôt dû

L'IS est une charge de l'exercice. À la clôture, l'entreprise comptabilise l'impôt dû.

Impôt dû

Compte	Libellé	Débit	Crédit
695	Impôts sur les bénéfices	X	
444	État – impôt sur les bénéfices		X

Les acomptes, le solde et la créance

Les acomptes versés pendant l'exercice sont débités au compte 444.

Versement d'un acompte

Compte	Libellé	Débit	Crédit
444	État – impôt sur les bénéfices	X	
512	Banque		X

Quand le montant définitif est connu, on impute les acomptes et on paie le solde. Si les acomptes dépassent l'impôt dû, l'entreprise constate une créance fiscale ou un remboursement à recevoir. L'écriture du solde : [à venir].

Opérations · chapitre 4 · Le résultat exceptionnel

Compétences visées

- Comprendre la notion de résultat exceptionnel.
- Reconnaître les événements majeurs et inhabituels.
- Distinguer le résultat exceptionnel des autres composantes du résultat.
- Maîtriser les écritures liées au résultat exceptionnel.
- Analyser l'effet des changements de méthode et des corrections d'erreurs sur le résultat.

I. Définition du résultat exceptionnel

Le résultat exceptionnel regroupe les produits et charges qui viennent d'événements étrangers à l'activité courante. Il se distingue du résultat d'exploitation et du résultat financier.

L'évolution du PCG (réforme 2025)

D'après le manuel, la réforme du PCG issue du règlement ANC n° 2022-06 a profondément changé la notion. Le résultat exceptionnel est désormais strictement limité (PCG, art. 513-5) :

- aux produits et charges liés à des événements majeurs et inhabituels ;
- aux écritures comptables d'origine purement fiscale ;
- aux changements de méthode comptable que l'entité doit comptabiliser en résultat plutôt qu'en capitaux propres, à cause de règles fiscales ;
- aux corrections d'erreurs, sauf quand elles corrigent une écriture imputée directement sur les capitaux propres.

II. La notion d'événement majeur et inhabituel

Pour être exceptionnel, un événement doit répondre à deux critères en même temps (PCG, art. 513-5) :

- événement majeur : ses conséquences peuvent influencer le jugement que les utilisateurs des documents de synthèse portent sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entité, et sur les décisions qu'ils peuvent prendre ;

- événement inhabituel : il n'est pas lié à l'exploitation normale et courante de l'entité ; il est présumé inhabituel quand il ne s'est pas produit pendant les derniers exercices et qu'il est peu probable qu'il se reproduise pendant les prochains.

Si les deux critères ne sont pas réunis, l'opération va en résultat d'exploitation ou financier, pas en résultat exceptionnel.

Un même événement peut avoir des conséquences sur plusieurs exercices. Si ses charges et produits sont classés en exceptionnel le premier exercice, les produits et charges suivants le sont aussi, jusqu'à l'extinction des conséquences de l'événement (PCG, art. 513-5).

La réforme 2025 a fortement réduit le champ du résultat exceptionnel : beaucoup d'opérations qui y étaient classées vont désormais en résultat d'exploitation ou financier.

Les opérations courantes, même inhabituelles

Une opération inhabituelle mais liée à l'activité reste en résultat d'exploitation. Exemples :

- une cession d'immobilisation dans le cadre normal de gestion ;
- des pénalités contractuelles ;
- des indemnités d'assurance liées à l'activité ;
- des litiges commerciaux.

Opérations répétitives, de gestion et financières

Opérations répétitives. Une opération qui se reproduit, même irrégulièrement, n'est pas exceptionnelle. Exemples : restructurations fréquentes, coûts de réorganisation, fermetures de sites dans la stratégie normale.

Opérations de gestion. Une décision de gestion, même importante, n'est pas exceptionnelle. Exemples : abandon d'une activité, changement d'organisation, arrêt d'une ligne de production.

Opérations financières classiques. Les opérations de financement ne relèvent pas du résultat exceptionnel. Exemples : variation de taux, pertes ou gains financiers, restructuration de dettes.

Ce qui est réellement exceptionnel

Seuls les événements rares, sans lien avec l'activité et significatifs sont classés en résultat exceptionnel. Exemples : une catastrophe naturelle majeure, une expropriation, un événement extérieur imprévisible.

On ne classe en exceptionnel que les produits et charges directement liés à un événement majeur et inhabituel, qui n'auraient pas été constatés sans cet événement. Les aides,

remboursements et indemnités directement liés à cet événement et reçus en compensation de charges d'exploitation sont classés en résultat d'exploitation.

III. Les écritures d'origine purement fiscale

Les écritures d'origine purement fiscale sont comptabilisées en résultat exceptionnel. C'est le cas des amortissements dérogatoires et des provisions réglementées (voir le chapitre sur les provisions réglementées).

IV. Les changements de méthodes comptables

L'effet d'un changement de méthode, après impôt, est imputé en report à nouveau dès l'ouverture de l'exercice. Exception : si l'application de règles fiscales oblige l'entité à le comptabiliser dans le résultat de l'exercice, l'effet net d'impôt est alors enregistré en dehors du résultat courant, donc en résultat exceptionnel (voir le chapitre sur les changements comptables).

V. Les corrections d'erreurs

Une correction d'erreur est comptabilisée en résultat exceptionnel, sauf quand elle corrige une écriture directement imputée sur les capitaux propres (voir le chapitre sur les changements comptables).

Synthèse

Résultat exceptionnel : les pièges fréquents (réforme 2025, d'après le manuel)

Situation	Intuition fréquente (fausse)	Bonne qualification	Explication
Cession d'immobilisation	Exceptionnel	Exploitation	Opération normale de gestion
Pénalités contractuelles	Exceptionnel	Exploitation	Liées à l'activité courante
Indemnité d'assurance (sinistre courant)	Exceptionnel	Exploitation	Compense une charge d'exploitation
Litige commercial	Exceptionnel	Exploitation	Risque lié à l'activité
Restructuration	Exceptionnel	Exploitation	Décision de gestion
Fermeture de site	Exceptionnel	Exploitation	Stratégie normale de l'entreprise
Abandon d'activité	Exceptionnel	Exploitation	Décision interne
Variation de taux d'intérêt	Exceptionnel	Financier	Opération financière classique
Perte de change	Exceptionnel	Financier	Risque financier normal
Restructuration de dette	Exceptionnel	Financier	Liée au financement

Ce qui est réellement exceptionnel

Situation	Traitement	Pourquoi
Catastrophe naturelle majeure	Résultat exceptionnel	Événement externe, rare et significatif
Expropriation	Résultat exceptionnel	Sans lien avec l'activité
Sinistre majeur	Résultat exceptionnel	Événement inhabituel et important
Événement extérieur imprévisible	Résultat exceptionnel	Hors du contrôle de l'entreprise

Opérations · chapitre 5 · Les changements comptables

Compétences visées

- Reconnaître les catégories de changements comptables.
- Distinguer changement d'estimation, correction d'erreur et changement de méthode.
- Appliquer le traitement propre à chaque situation.
- Analyser les effets sur les comptes annuels.
- Assurer une information pertinente dans l'annexe.

I. Définitions et principes généraux

Une entité fait un changement comptable quand elle modifie une méthode comptable, modifie une estimation, ou corrige une erreur. Ces changements ont des effets sur le résultat de l'exercice, la comparabilité des comptes et l'information donnée aux utilisateurs.

Il faut distinguer ces trois catégories, car le traitement comptable n'est pas le même.

II. Les changements d'estimation

La définition

Une estimation comptable résulte de l'exercice du jugement et de la mise en œuvre d'hypothèses dans l'application d'une méthode (PCG, art. 122-4). Un changement d'estimation est une modification de l'évaluation d'un élément, liée à un changement de circonstances, à de nouvelles informations ou à une meilleure expérience.

Ce n'est pas une erreur : c'est une révision normale des estimations. Exemples : modifier la durée d'amortissement d'une immobilisation, réévaluer une provision, ajuster une dépréciation.

Traitement. Il est prospectif : le changement n'affecte que l'exercice en cours et les exercices futurs. Son effet sur l'exercice en cours est enregistré dans les comptes de cet exercice.

III. Les corrections d'erreurs

La définition et le traitement

Une erreur est une omission ou une inexactitude due (PCG, art. 122-6) à une erreur, à une omission matérielle, à une interprétation erronée ou à l'emploi d'une méthode comptable non admise. Exemples : erreur de calcul d'un amortissement, mauvaise classification d'un élément.

La correction est comptabilisée dans le résultat de l'exercice où l'erreur est constatée. Si l'erreur concerne une écriture imputée directement sur les capitaux propres, la correction est aussi enregistrée en capitaux propres.

Si l'erreur est significative, sa correction est présentée sur une ligne séparée du compte de résultat, en dehors du résultat courant. Les exercices antérieurs ne sont pas retraités : la correction est enregistrée dans l'exercice en cours, avec une information appropriée.

IV. Les changements de méthodes comptables

La méthode comptable et la permanence

Une méthode comptable est l'ensemble des principes, règles et pratiques qu'une entité retient pour établir ses comptes annuels. Elle l'applique de façon cohérente et permanente aux opérations et informations semblables : c'est la permanence des méthodes.

Des dérogations sont possibles dans les cas prévus par les articles 122-1 et 122-2 du PCG : changement de réglementation comptable, ou changement de méthode à l'initiative de l'entité.

Les méthodes de référence

Certaines méthodes sont dites de référence parce qu'elles donnent une meilleure information financière :

- le provisionnement des engagements de retraite (art. 324-1) ;
- la comptabilisation à l'actif des coûts de développement (art. 212-3) ;
- la comptabilisation en charges des frais de constitution, de transformation et de premier établissement (art. 212-9) ;
- la comptabilisation à l'actif des droits de mutation, honoraires, commissions et frais d'actes liés à l'acquisition d'un actif (art. 213-8, 213-22, 221-1 et 222-1).

Changer de méthode pour adopter une méthode de référence n'a pas à être justifié. L'adoption est irréversible.

Le changement de réglementation

Un changement qui résulte d'une nouvelle réglementation s'impose à l'entité et n'a pas à être justifié. Exemple : la réforme du PCG applicable en 2025.

D'après le manuel, la réforme issue du règlement ANC n° 2022-06 est entrée en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2025 (à recouper). Elle a notamment introduit une nouvelle définition du résultat exceptionnel, la suppression des comptes de transfert de charges, une simplification du plan de comptes et une modernisation de la présentation des comptes annuels.

Son application est un changement de méthode imposé : obligatoire pour toutes les entités concernées, sans justification, appliqué selon les dispositions du PCG.

Le changement à l'initiative de l'entité

Il n'est possible que si deux conditions sont réunies : plusieurs méthodes sont admises, et le changement donne une meilleure information financière. La nouvelle méthode doit mieux refléter la situation financière et être plus pertinente au regard de l'activité. Une méthode jugée meilleure ne peut pas être remise en cause plus tard dans le même contexte.

Distinction avec l'estimation. Ne sont pas des changements de méthode : appliquer une méthode à des opérations nouvelles, ou à des éléments devenus significatifs. C'est alors un changement d'estimation.

Le traitement et la comptabilisation

Un changement de méthode est traité de façon rétrospective : on calcule l'effet comme si la nouvelle méthode avait toujours été appliquée, et on le détermine à l'ouverture de l'exercice.

L'effet, après impôt, est imputé en report à nouveau dès l'ouverture de l'exercice. Exception : si des règles fiscales obligent l'entité à le comptabiliser dans le résultat de l'exercice, l'effet net d'impôt est enregistré en dehors du résultat courant.

Cas particulier. Si l'effet ne peut pas être calculé de façon objective, notamment quand la nouvelle méthode repose sur des hypothèses, le changement est appliqué de façon prospective.

V. Les changements de méthode spécifiques

Certaines options du PCG peuvent conduire une entité qui change de solution à un changement de méthode. Il faut le distinguer d'un simple changement d'estimation. En principe, il est rétrospectif ; si l'effet ne peut pas être calculé objectivement, il est prospectif.

Les cas du manuel

Engagements envers le personnel. Passer d'une simple information en annexe à une provision est l'adoption d'une méthode de référence : sans justification, et irréversible.

Évaluation des stocks. Passer d'une méthode admise à une autre est en principe un changement de méthode, s'il existe un choix entre plusieurs méthodes conformes et si le changement améliore l'information. À distinguer d'un changement d'estimation.

Frais de développement. Passer d'une comptabilisation en charges à une inscription à l'actif, quand les conditions sont remplies, est l'adoption d'une méthode de référence.

Frais de constitution, de transformation et de premier établissement. Passer d'une immobilisation à une comptabilisation en charges est un changement vers une méthode de référence.

Frais d'acquisition d'immobilisations. Passer d'une comptabilisation en charges à une incorporation au coût est un changement de méthode, vers une méthode de référence.

Frais d'émission d'emprunt. Passer des charges à l'étalement, ou l'inverse, est un changement de méthode : l'entité change la règle appliquée à la même opération.

Contrats à long terme. Passer de la méthode à l'avancement à la méthode à l'achèvement, ou l'inverse, est un changement de méthode, sous réserve des conditions générales.

Frais d'augmentation de capital. Changer le traitement de ces frais (imputation sur la prime ou charges) est un changement de méthode s'il modifie la règle appliquée de façon permanente à des opérations semblables.

Synthèse

Les changements comptables

Situation	Nature	Traitement	Modalités
Changement d'estimation	Nouvelle information	Prospectif	Effet sur le résultat de l'exercice et des exercices futurs
Correction d'erreur	Anomalie passée	Résultat de l'exercice	Présentation séparée si significative
Changement de méthode	Modification de règle	Rétrospectif (principe)	Ajustement du report à nouveau à l'ouverture
Changement de méthode (cas particulier)	Calcul objectif impossible	Prospectif	Application à partir de l'exercice en cours

Changements de méthode : cas spécifiques

Situation	Choix possibles	Méthode de référence	Nature du changement
Engagements envers le personnel	Provision ou information en annexe	Provision	Passage à la provision = méthode de référence
Évaluation des stocks	PEPS, CUMP ou autres méthodes admises	Non	Changement de méthode
Frais de développement	Charges ou immobilisation	Immobilisation	Passage à l'actif = méthode de référence
Frais de constitution	Immobilisation ou charges	Charges	Passage en charges = méthode de référence
Frais d'acquisition d'immobilisations	Charges ou incorporation au coût	Incorporation	Passage à l'actif = méthode de référence
Frais d'émission d'emprunt	Charges ou étalement	Non	Changement de méthode
Contrats à long terme	Achèvement ou avancement	Non	Changement de méthode
Frais d'augmentation de capital	Imputation sur la prime ou charges	Non	Changement de méthode

Opérations · chapitre 6 · Les dispositifs associant le personnel aux performances de l'entreprise

Compétences visées

- Distinguer les dispositifs qui associent les salariés aux performances.
- Calculer la participation des salariés.
- Comptabiliser la participation, l'intéressement et l'abondement.
- Distinguer les principaux plans d'épargne salariale.

I. La participation des salariés aux résultats

La participation associe les salariés aux résultats de l'entreprise. D'après le manuel, elle est obligatoire dans les entreprises qui ont employé au moins 50 salariés pendant 12 mois, consécutifs ou non, au cours des trois derniers exercices (règle à recouper avec le Code du travail : [à renseigner]). Les autres entreprises peuvent la mettre en place par accord. Elle se calcule selon la formule légale ou une formule dérogatoire plus favorable aux salariés.

La réserve spéciale de participation

La participation donne lieu à une réserve spéciale de participation (RSP). Sans accord dérogatoire, la formule légale est :

Formule

$$RSP = 1/2 \times (B - 5\,\% \times C) \times S / VA$$

Les éléments de la formule

Élément	Signification
B	Bénéfice fiscal diminué de l'impôt sur les sociétés
C	Capitaux propres
S	Salaires bruts versés
VA	Valeur ajoutée

Les capitaux propres (C)

On retient notamment : le capital appelé et libéré ; les primes liées au capital social ; les réserves ; l'écart de réévaluation libre ; le report à nouveau ; les provisions réglementées ; les provisions fiscales ayant supporté l'impôt (hors dotations de l'exercice). En cas d'augmentation de capital en cours d'exercice, on applique un prorata temporis.

Sont exclus : le résultat de l'exercice ; les subventions d'investissement ; les amortissements dérogatoires ; les capitaux propres investis dans des établissements situés à l'étranger ; la réserve légale ; la provision spéciale de réévaluation légale de 1976.

La valeur ajoutée (VA)

Elle comprend notamment : le résultat courant avant impôt ; les charges de personnel ; les impôts, taxes et versements assimilés, sauf les taxes sur le chiffre d'affaires ; les charges financières ; les dotations aux amortissements ; les dotations de l'exercice aux provisions, sauf celles qui figurent dans les charges exceptionnelles.

Le régime social et fiscal

Les sommes versées sont soumises, pour les salariés, à la CSG et à la CRDS, et, pour l'employeur, au forfait social selon la réglementation applicable. Fiscalement, la participation de l'exercice N est déductible en N+1 (d'après le manuel, à recouper).

La comptabilisation

À la clôture, l'entreprise comptabilise une charge pour la participation due.

Charge de participation

Compte	Libellé	Débit	Crédit
691	Participation des salariés aux résultats	X	
4284	Dettes provisionnées pour participation des salariés aux résultats		X

Forfait social

Compte	Libellé	Débit	Crédit
645	Charges de sécurité sociale et de prévoyance	X	
4386	Organismes sociaux – charges à payer		X

Après approbation des comptes, le montant devient définitif.

Montant définitif

Compte	Libellé	Débit	Crédit
4284	Dettes provisionnées pour participation des salariés aux résultats	X	
4246	Réserve spéciale de participation		X

CSG et CRDS

Compte	Libellé	Débit	Crédit
4246	Réserve spéciale de participation	X	
431	Sécurité sociale		X

L'affectation

Les sommes attribuées sont en principe indisponibles pendant une certaine durée. Elles peuvent être affectées à un plan d'épargne salariale, bloquées selon l'accord de participation, ou, sur demande du salarié, versées tout de suite en tout ou partie. Le salarié a 15 jours à compter de l'information sur le montant attribué pour demander le versement immédiat (délai d'après le manuel, à recouper). Sans demande, les sommes sont affectées selon l'accord.

Affectation à un plan d'épargne salariale

Compte	Libellé	Débit	Crédit
4246	Réserve spéciale de participation	X	
4247	Personnel – PEE, PEI ou PER collectif		X

II. L'intéressement des salariés

L'intéressement est un dispositif facultatif. Son montant dépend des critères de l'accord d'entreprise (résultats, performances, objectifs, productivité…). La répartition peut être uniforme, proportionnelle aux salaires ou proportionnelle au temps de présence.

Régime social et fiscal. Les sommes sont soumises à la CSG et à la CRDS pour les salariés, et au forfait social dans certains cas pour l'employeur. D'après le manuel, les entreprises de moins de

50 salariés sont exonérées de forfait social sur l'intéressement. Fiscalement, il est déductible dès l'exercice N (à recouper).

La comptabilisation

À la clôture

Compte	Libellé	Débit	Crédit
6414	Indemnités et avantages divers	X	
4286	Personnel – autres charges à payer		X

Si l'entreprise est soumise au forfait social, elle comptabilise une charge sociale en plus.

Forfait social

Compte	Libellé	Débit	Crédit
645	Charges de sécurité sociale et de prévoyance	X	
4386	Organismes sociaux – charges à payer		X

Après approbation des comptes

Compte	Libellé	Débit	Crédit
4286	Personnel – autres charges à payer	X	
421	Personnel – rémunération due		X

Le forfait social devient définitif

Compte	Libellé	Débit	Crédit
4386	Organismes sociaux – charges à payer	X	
431	Sécurité sociale		X

CSG et CRDS

Compte	Libellé	Débit	Crédit
421	Personnel – rémunération due	X	
431	Sécurité sociale		X

Le versement

Versement immédiat aux salariés

Compte	Libellé	Débit	Crédit
421	Personnel – rémunération due	X	
512	Banque		X

Affectation à un plan d'épargne salariale

Compte	Libellé	Débit	Crédit
421	Personnel – rémunération due	X	
4247	Personnel – PEE, PEI ou PER collectif		X

III. L'abondement

C'est une contribution facultative de l'employeur sur un plan d'épargne salariale, qui complète les versements des salariés. Il est généralement exonéré de cotisations sociales, soumis à la CSG et à la CRDS, et déductible fiscalement pour l'entreprise. Il peut aussi être soumis au forfait social selon la réglementation. Plafond de l'abondement : [à renseigner].

C'est une charge pour l'entreprise.

Abondement

Compte	Libellé	Débit	Crédit
647	Autres charges sociales	X	
4247	Personnel – PEE, PEI ou PER collectif		X

Exemple

Un salarié verse 2 400 € sur son plan d'épargne entreprise. L'employeur complète ce versement par un abondement de 1 200 €. L'entreprise comptabilise 1 200 € au débit du compte 647 Autres charges sociales et 1 200 € au crédit du compte 4247 Personnel – PEE, PEI ou PER collectif.

IV. Les plans d'épargne salariale

Ils permettent aux salariés de se constituer une épargne, avec l'aide éventuelle de l'entreprise. Ils peuvent être alimentés par la participation, l'intéressement, l'abondement et les versements volontaires des salariés. Les sommes sont en général bloquées temporairement.

Les principaux dispositifs

PEE, plan d'épargne entreprise. Épargne investie en valeurs mobilières ; sommes en général bloquées cinq ans, sauf cas de déblocage anticipé.

PEI, plan d'épargne interentreprises. Mêmes principes que le PEE, mais commun à plusieurs entreprises.

PER collectif. Épargne retraite ; il remplace progressivement le PERCO ; sommes en principe bloquées jusqu'au départ à la retraite, sauf cas de déblocage anticipé.

Régime fiscal et social. Sous conditions : exonération d'impôt sur le revenu dans certains cas, exonération de cotisations sociales, régime favorable pour l'entreprise.

Opérations · chapitre 7 · Les aides aux entreprises

Compétences visées

- Distinguer les différentes aides accordées aux entreprises.
- Comptabiliser les subventions d'exploitation et d'équilibre.
- Comptabiliser les subventions d'investissement.
- Comptabiliser les aides à l'emploi.
- Distinguer les abandons de créances commerciaux et financiers et les comptabiliser.

I. Les subventions d'exploitation et d'équilibre

Les subventions sont des aides de l'État, des collectivités territoriales ou de certains organismes publics. Elles sont comptabilisées quand il existe une assurance raisonnable de leur octroi et du respect des conditions attachées.

Les subventions d'exploitation

Elles compensent une insuffisance de certains produits d'exploitation ou certaines charges d'exploitation. Elles sont rattachées au résultat d'exploitation et comptabilisées au compte de résultat dès la décision d'octroi, au crédit du compte 741.

À l'octroi

Compte	Libellé	Débit	Crédit
441	État – subvention à recevoir	X	
741	Subventions d'exploitation		X

À l'encaissement

Compte	Libellé	Débit	Crédit
512	Banque	X	
441	État – subvention à recevoir		X

Les subventions d'équilibre

Elles compensent en tout ou partie une perte globale. Depuis le PCG 2025, d'après le manuel, elles relèvent aussi du résultat d'exploitation. Elles sont enregistrées au crédit du compte 742.

À l'octroi

Compte	Libellé	Débit	Crédit
441	État – subvention à recevoir	X	
742	Subventions d'équilibre		X

II. Les subventions d'investissement

Ce sont des aides pour financer l'acquisition ou la création d'immobilisations. Elles sont inscrites en capitaux propres à leur attribution. Elles ne sont pas un produit tout de suite : elles sont d'abord en capitaux propres, puis reprises progressivement au résultat (la reprise : [à venir]).

À l'attribution

Compte	Libellé	Débit	Crédit
441	État – subvention à recevoir	X	
131	Subventions d'investissement		X

III. Les aides à l'emploi

Ce sont des aides pour favoriser l'embauche, la formation ou le maintien dans l'emploi. Elles prennent la forme de subventions, d'exonérations de charges sociales ou de remboursements de dépenses engagées.

Elles sont en général comptabilisées en subventions d'exploitation ou en diminution des charges concernées. Depuis le PCG 2025, les comptes de transferts de charges ont disparu. Quand une aide compense des charges de personnel ou sociales, l'entreprise peut comptabiliser une subvention d'exploitation ou une diminution des charges correspondantes.

Aide à l'emploi

Compte	Libellé	Débit	Crédit
441	État – aides à recevoir	X	
741	Subventions d'exploitation		X

IV. Les abandons de créances

Un abandon de créance est la renonciation par une entreprise au remboursement de tout ou partie d'une créance détenue sur une autre entreprise. Il peut être de nature commerciale ou financière.

L'abandon à caractère commercial

Il trouve son origine dans les relations commerciales : préserver un débouché, maintenir une source d'approvisionnement. Depuis le PCG 2025, d'après le manuel, il relève du résultat d'exploitation et non plus du résultat exceptionnel.

L'entreprise qui consent l'abandon comptabilise une charge d'exploitation. Le sens des comptes de TVA est à vérifier : [à vérifier].

Chez le créancier (HT, TVA, TTC)

Compte	Libellé	Débit	Crédit
658	Charges diverses de gestion courante	HT	
44566	TVA déductible sur autres biens et services	TVA	
411	Clients		TTC

L'entreprise qui bénéficie de l'abandon comptabilise un produit d'exploitation.

Chez le débiteur

Compte	Libellé	Débit	Crédit
401	Fournisseurs	TTC	
758	Produits divers de gestion courante		HT
44571	TVA collectée		TVA

L'abandon à caractère financier

Il est accordé pour soutenir financièrement une société liée, ce qui est fréquent dans les groupes. Le créancier comptabilise une charge financière, le bénéficiaire un produit financier.

Chez le créancier

Compte	Libellé	Débit	Crédit
664	Pertes sur créances liées à des participations	X	
267	Créances rattachées à des participations		X

Chez le bénéficiaire

Compte	Libellé	Débit	Crédit
171	Dettes rattachées à des participations	X	
768	Autres produits financiers		X

V. La clause de retour à meilleure fortune

Elle permet au créancier d'obtenir le remboursement total ou partiel de la créance abandonnée si la situation financière du débiteur s'améliore plus tard. Elle ne change pas la comptabilisation initiale de l'abandon, mais l'engagement est mentionné en annexe s'il est significatif.

Quand la situation s'améliore, le remboursement est un produit (d'exploitation ou financier) chez le créancier et une charge chez le débiteur.

Les écritures

Créancier, abandon commercial : produit d'exploitation

Compte	Libellé	Débit	Crédit
512	Banque	X	
758	Produits divers de gestion courante		X

Créancier, abandon financier : produit financier

Compte	Libellé	Débit	Crédit
512	Banque	X	
768	Autres produits financiers		X

Débiteur, abandon commercial : charge d'exploitation

Compte	Libellé	Débit	Crédit
658	Charges diverses de gestion courante	X	
512	Banque		X

Débiteur, abandon financier : charge financière

Compte	Libellé	Débit	Crédit
668	Autres charges financières	X	
512	Banque		X

Cours rédigé par nos soins à partir du manuel « Comptabilité approfondie », avec l'accord de son auteur. Références d'articles et numéros de comptes (plan de comptes applicable à compter de 2025, d'après le manuel) à recouper avec Légifrance et le plan en vigueur. Seuls les textes officiels font foi.

Règlement ANC n° 2014-03 relatif au Plan comptable général, tel que modifié ; version consolidée à retenir : [à renseigner].

Suite des associations et chapitres suivants : [à venir]. Cartes mentales, banque d'exercices et passages du PCG : [à venir]. Mis à jour le 2026-11-10.