

Comptabilité approfondie

Sami BASLY

Professeur agrégé en Sciences de Gestion et du Management

Sami.basly@univ-antilles.fr

Plan du cours

Chapitre 1. Passifs et provisions

Chapitre 2. Le crédit-bail

Chapitre 3. Les contrats à long terme

Chapitre 4. Les opérations de constitution de sociétés

Chapitre 5. Les augmentations de capital

Chapitre 6. L'affectation des résultats

Chapitre 1 : Les passifs et les provisions

Remarques préliminaires

Principe de prudence :

Appréciation raisonnable des faits pour éviter le risque de transfert, sur des périodes à venir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine et le résultat de l'entité.

Principe de prudence :

→ par prudence, on fait supporter aux produits actuels des dettes probables afin d'éviter que le résultat des exercices comptables futures soit minoré par elles et que les incertitudes présentes soient transférées sur l'avenir.

Passifs

Selon les normes de l'International Accounting Standard Board (IASB) et le PCG (art. 212-1) :


Un passif est un élément de patrimoine ayant une **valeur économique négative** pour l'entité, c'est à dire une **obligation de l'entité à l'égard d'un tiers** dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci .

L'ensemble de ses éléments est dénommé passif externe.

Obligation d'ordre :

- légal
- Réglementaire
- contractuel

découlant des pratiques passées de l'entité, de sa politique affichée ou d'engagements publics suffisamment explicites qui ont créé une attente légitime des tiers concernés sur le fait qu'elle assumera certaines responsabilités



L'estimation du passif correspond au montant de la sortie de ressources que l'entité doit supporter pour éteindre son obligation envers le tiers.

- Une **dette est un passif certain** dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise.
- Une provision est un passif dont **l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise.**
- Un **passif éventuel** est :
 - - soit une obligation **potentielle** de l'entité à l'égard d'un tiers résultant d'évènements dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance, ou non, d'un ou de plusieurs évènements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité ;
 - - soit d'une obligation de l'entité à l'égard d'un tiers dont **il n'est pas probable ou certain** qu'elle provoquera une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci.

Un passif est comptabilisé :

- lorsque l'entité a une **obligation** à l'égard d'un **tiers** ;
- et qu'il est probable ou certain que cette obligation provoquera une **sortie de ressources** au bénéfice de ce tiers **sans contrepartie** au moins équivalente attendue de celui-ci.

Exemple :

Une entreprise a contracté le 15/09/N un emprunt de 100 000 € auprès de sa banque. L'entreprise doit-t-elle constater au bilan du 31/12/N un passif relatif à cet emprunt ?

1°) obligation envers un tiers ? **Oui** (remboursement) de nature contractuelle ;

2°) obligation existant à la clôture ? **Oui**, l'emprunt a été souscrit avant la clôture ;

3°) sortie de ressources ? **Oui**, probable ;

4°) absence de contrepartie au moins équivalente attendue de la banque après la date de clôture? **Oui**, la banque n'a pas de prestations à fournir à l'entreprise en contrepartie de ses paiements.

Conclusion : les conditions pour constater un passif au bilan au 31/12/N sont donc remplies.

Exemple :

Le conseil d'administration de la société PIERRE, installée à Paris, a décidé en octobre N le déménagement en banlieue de son site de production au cours du second semestre N+1. En décembre N, un déménageur a été contacté et son devis a été accepté pour un montant de 100 000 € HT. La société PIERRE doit-elle constater un passif au titre de l'opération prochaine de déménagement ?

Solution :

- 1°) obligation envers un tiers ? **Oui**, de nature contractuelle (le devis signé engage l'entreprise) ;
- 2°) obligation existant à la clôture ? **Oui** , le devis a été accepté avant la clôture de l'exercice ;
- 3°) sortie de ressources ? **Oui**, probable ;
- 4°) absence de contrepartie au moins équivalente attendue du déménageur après la date de clôture ? **Non**, car le déménageur devra effectuer en N+1 une prestation (le déménagement) correspondant au prix demandé.

Conclusion : compte tenu de la réponse négative apportée à la quatrième question, il n'y a pas chez PIERRE de passif à constater au titre de l'opération de déménagement dans les comptes annuels clos au 31/12/N.

Exemple : Campagne de publicité

Une entité décide et engage avant la date de clôture une campagne de publicité pour l'exercice suivant.

L'engagement de l'entité est formalisé par un contrat conclu, **avant la clôture de l'exercice**, l'obligeant à payer pour la prestation prévue sans possibilité de s'y soustraire.

Il y a bien obligation pour l'entité vis-à-vis d'un tiers avant la date de clôture et sortie de ressources à venir. Mais l'entité **ne doit pas comptabiliser de passif** à ce titre à la clôture de l'exercice car une contrepartie est attendue de ce tiers au travers de la prestation publicitaire qui interviendra sur l'exercice suivant.

Exception :

Absence de fiabilité suffisante de l'évaluation : Un passif n'est pas comptabilisé dans les cas exceptionnels où le montant de l'obligation ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

(Rem : si une estimation est possible avec une certaine fiabilité → provision).

Une telle situation peut, par exemple, se présenter lorsque l'entité a provoqué une catastrophe, avant la date de clôture, mais n'est pas en mesure, à la date d'établissement des comptes, d'estimer le coût de la remise en état qui lui incombe car elle n'en connaît pas les modalités techniques.

Dans l'annexe, à moins que la probabilité d'une sortie de ressources soit faible, les informations suivantes doivent être données pour chaque catégorie de **passif éventuel** :

- description de la nature de ces passifs éventuels ;
- estimation de leurs effets financiers ;
- indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de toute sortie de ressources ;
- possibilité pour l'entreprise d'obtenir remboursement.

Rem : Les passifs éventuels peuvent évoluer et devenir des passifs à comptabiliser ; ils doivent donc être revus à chaque clôture.

| | | | |
|--|------------------------|---|---|
| Obligation actuelle, sortie probable ou certaine de ressources | Passif | Dette | Echéance et montant précis |
| | | Charge à payer | Une moindre incertitude quant à l'échéance et au montant |
| | | Provision | Echéance ou montant non précis |
| Obligation potentielle, sortie probable ou certaine de ressources | Passif éventuel | Non comptabilisé (mentionné en annexe) | |
| Obligation certaine mais sortie de ressources non certaine | | | |

Evaluation des provisions

Article 312-8 du PCG :

- Si elle satisfait aux conditions de définition du **passif**, une provision est comptabilisée pour les **risques et charges nettement précisés quant à leur objet et dont l'échéance ou le montant ne peuvent être fixés de façon précise.**

Article 323-2 du PCG:

- Les provisions pour risque et charges sont évaluées pour **le montant correspondant à la meilleure estimation de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation.**

Cas particuliers 1

1) Lorsqu'il existe un grand nombre d'obligations similaires (par exemple garantie sur les produits ou contrats similaires), **la probabilité qu'une sortie de ressources soit nécessaire à l'extinction de ces obligations est déterminée en considérant cet ensemble d'obligations comme un tout.** Même si la probabilité de sortie pour chacun des éléments considérés isolément est faible, il peut être probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire pour éteindre cet ensemble d'obligations.

Exemple : Pour les appareils ménagers, il est prévu une garantie d'une ou plusieurs années par le fabricant. Celui-ci s'engage à effectuer gratuitement la réparation nécessaire, voire à remplacer le produit. Il y a lieu de constituer une provision motivée par la charge future liée à la vente du produit et de ne pas attendre la réparation ou l'échange pour constater cette charge. Cette provision doit cependant être déterminée avec une précision suffisante, au besoin selon une méthode statistique.

Cas particuliers 2

2) En cas d'obligation unique et en présence de plusieurs hypothèses d'évaluation de la sortie de ressources, le montant à provisionner est, en général, celui qui correspond à l'hypothèse la plus probable. Les incertitudes relatives aux autres hypothèses d'évaluation doivent faire l'objet d'une mention en annexe.

Remarque : selon l'IAS 37, en présence de plusieurs estimations possibles, l'entreprise doit appliquer la méthode de la valeur attendue qui consiste à pondérer tous les résultats possibles en fonction de leur probabilité de réalisation.

Exemple :

Un salarié de la société HIX licencié courant N, conteste le montant de son indemnité de licenciement. A la clôture de l'exercice comptable (31/12/N), l'entreprise est en procès et ses avocats considèrent, en l'état actuel de la procédure, qu'elle risque d'être condamnée à verser un complément d'indemnité plus des dommages et intérêts dont le montant a été estimé de la manière suivante :

hypothèse optimiste (probabilité = 40 %) : 5 000 € ;

hypothèse pessimiste (probabilité = 60 %) : 15 000 €

La société HIX doit constater au 31/12/N une provision pour risques et charges car les conditions posées par la norme IAS 37 sont remplies :

- existence d'une obligation actuelle ? **Oui** : à la clôture de l'exercice, selon les avocats, il est plus probable qu'improbable que l'entreprise sera condamnée à réparer une faute à l'égard de son salarié licencié ;
- le fait générateur de l'obligation a-t-il eu lieu avant la clôture ? **Oui** : un dommage probable a été causé au salarié licencié courant N ;
- une sortie de ressources est-elle probable pour régler l'obligation existante à la clôture ? **Oui**, puisque l'entreprise HIX a de fortes chances d'être condamnée ;
- le risque est-il estimable avec fiabilité ? **Oui**

→ Application de la méthode statistique de la valeur attendue. La meilleure estimation de la dépense nécessaire au règlement de l'obligation à la clôture de l'exercice est égale à l'espérance mathématique de la dépense qui sera supportée par l'entreprise soit : $40 \% \times 5\,000 + 60 \% \times 15\,000 = 11\,000 \text{ €}$.

Cas particuliers 3

Lorsque l'effet de la valeur temps de l'argent est significatif, le montant de la provision doit être la valeur actualisée des dépenses attendues que l'on pense nécessaire pour éteindre l'obligation (avis n°2005-H du comité d'urgence du CNC)

Exemple :

La société YGREK a livré, courant N, des marchandises défectueuses à l'un de ses principaux clients. Un procès est en cours à la clôture de l'exercice au 31/12/N. Les conditions pour constater une provision pour risques étant remplies, la société va provisionner les 500 000 € de dommages et intérêts qu'elle aura probablement à payer dans 2 ans, compte tenu des délais de procédure. La société YGREK actualise systématiquement au taux de 5 % les provisions dont l'échéance est à plus d'un an. On supposera les données constantes jusqu'au dénouement de l'affaire. Le paiement intervient en N+2 pour 550 000 €.

Au 31/12/N, la société YGREK va enregistrer une provision d'un montant de :

$$500\ 000 \times (1,05)^{-2} = 453\ 515 \text{ €}$$

| | | |
|--------------------------|---------|---------|
| Dotations aux provisions | 453 515 | |
| Provisions pour litiges | | 453 515 |

Au 31/12/N+1 : nouvelle estimation de la provision

$$500\ 000 \times (1,05)^{-1} = 476\ 190 \text{ €}$$

$$\text{Ecart d'actualisation} = 476\ 190 - 453\ 515 = 22\ 675 \text{ €}$$

| | | |
|-------------------------|--------|--------|
| Charges financières | 22 675 | |
| Provisions pour litiges | | 22 675 |

En effet, l'augmentation de la provision en N+1, n'est pas due à un accroissement du risque mais à l'effet de la valeur temps de l'argent, d'où l'utilisation du compte charges financières

En N+2 :

| | | |
|------------------------------------|---------|---------|
| Domages et intérêts | 550 000 | |
| Trésorerie | | 550 000 |
| <i>Paiement</i> | | |
| Provisions sur litiges | 476 190 | |
| Reprises sur provisions | | 476 190 |
| <i>Utilisation de la provision</i> | | |

Exemple 2 : Ajustement de la provision

Une entreprise, dont le site d'exploitation se trouve sur le tracé d'une future ligne TGV, a provisionné à la fin de l'exercice N (le 31/12) le coût de son déménagement pour cause d'expropriation prévue dans deux ans. Le montant provisionné est égal à :

$$1000 \times (1,06)^{-2} = 890$$

Au 31/12/N+1, Le coût du déménagement est revu à la hausse et estimé à 1 200. Le taux d'actualisation reste inchangé.

31/12/N

| | | |
|--------------------------|-----|-----|
| Dotations aux provisions | 890 | |
| Provisions pour charges | | 890 |

31/12/N+1

Valeur actuelle du coût du déménagement = $1\,200 \times (1,06)^{-1} = 1\,133$

La différence entre le montant de la provision N et celui de N+1 soit ,
 $1\,133 - 890 = 243$, s'analyse de la manière suivante :

différence d'estimation = $1\,133 - [1\,000 \times (1,06)^{-1}] = 1\,133 - 943 = 190$

écart d'actualisation = $943 - 890 = 53$

| | | |
|--------------------------|-----|-----|
| Dotations aux provisions | 190 | |
| Provisions pour charges | | 190 |
| Charges financières | 53 | |
| Provisions pour charges | | 53 |

Remarques

Dans l'état des provisions de l'annexe, pour chaque catégorie de provision pour risques et charges, une information est fournie sur:

- la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de l'exercice ;
- les provisions pour risques et charges constituées au cours de l'exercice ;
- les montants utilisés au cours de l'exercice ;
- et les montants non utilisés et repris au cours de l'exercice.

Pour les risques et charges provisionnés pour des montants individuellement significatifs, une information est fournie sur:

- la nature de l'obligation et l'échéance attendue des dépenses provisionnées ;
- les incertitudes relatives aux montants et aux échéances de ces dépenses;
- le montant de tout remboursement attendu.

Comptabilisation des provisions

La charge est enregistrée en fin d'exercice, ***selon sa nature***, au **débit** d'un compte de Dotations aux Provisions :

6815 Dotations aux provisions - charges d'exploitation

6865 Dotations aux provisions - charges financières

6875 Dotations aux provisions - charges exceptionnelles

Le montant de la provision est porté, selon son objet, au **Crédit** d'un compte de Provisions :

15 Provisions

- **151 Provisions pour risques**
 - **1511 Provisions pour litiges** (litiges avec des tiers et risques de paiement de dommages et intérêts : clients, fournisseurs, salariés, ...)
 - **1512 Provisions pour garanties données aux clients** (garantie légale d'un an et frais éventuels de réparations en cas de défaillances des biens vendus)
 - **1513 Provisions pour pertes de marché à terme** (prévision d'une différence de prix d'achat ou de prix de vente)
 - **1514 Provisions pour amendes et pénalités** (retard de déclaration, de paiement, contrôle fiscal)
 - **1515 Provisions pour pertes de changes** (pour pertes latentes sur créances et dettes en monnaies étrangères, hors zone Euro)
 - **1516 Provisions pour pertes sur contrats**
 - **1518 Autres provisions pour risques**
- **153 Provisions pour pensions et obligations similaires** (pour retraites à verser aux anciens salariés, ...)
- **154 Provisions pour restructuration** (vente ou arrêt d'activité, fermeture d'un site, délocalisation, réorganisation, ...)
- **155 Provisions pour impôts** (impôts sur les bénéfiques à payer ultérieurement)
- **157 Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices**
- **1572 Provisions pour gros entretiens ou grandes révisions** (prévisions de travaux importants, gros entretien ou grandes révisions)
- **158 Autres provisions pour charges**
 - 1581 Provisions pour remise en état (frais et coûts de remise en état d'un site d'exploitation dégradé ou pollué par exemple)

Ajustement ultérieur de la provision

Par la suite, à la fin de l'exercice de constatation de la charge réelle, la provision créée, devenue inutile partiellement ou en totalité, fera l'objet d'une **réduction** ou d'une **annulation par reprise** :

au **débit** d'un des comptes :

- **151** Provisions pour risques
- **153** Provisions pour pensions et obligations similaires
- **154** Provisions pour restructuration
- **155** Provisions pour impôts
- **157** Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices
- **158** Autres provisions pour charges

par le **crédit** d'un compte de reprises

- **7815** Reprises sur provisions - produits d'exploitation
- **7865** Reprises sur provisions - produits financiers
- **7875** Reprises sur provisions - produits exceptionnels

A la fin de chaque exercice comptable, les provisions déjà constatées peuvent faire l'objet d'ajustement :

- **à la hausse (dotation supplémentaire),**
- **à la baisse (reprise partielle) selon l'évolution des risques encourus,**
- **par annulation (reprise totale),**
- **sinon maintien du montant initial.**

Exemples

Exemple 1:

Une entreprise est en litige avec un ancien salarié licencié le **10 février 200N**.

Devant le Conseil des Prudhommes, ce salarié demande **5000 €** de dommages et intérêts pour licenciement abusif.

Selon le conseiller juridique, il aura probablement gain de cause, mais le jugement ne sera rendu que l'année prochaine, soit au cours de l'exercice comptable 200N+1.

Le **2 juin 200N+1**, par décision de justice, le salarié obtient une indemnité de **6 000 €**. L'entreprise paie l'indemnité le jour même par chèque bancaire.

| Bordereau de saisie - Journal des Opérations Diverses | | | | | |
|--|----------------|---|---|------------------|------------------|
| Date | Comptes | Intitulés | Libellés | Débit | Crédit |
| 31-déc. 200N | 6875 1511 | Dotations aux provisions exceptionnelles Provisions pour litiges | Constitution d'une provision pour litige | 5 000.00 | 5 000.00 |
| 2-juin 200N+1 | 6414 512 | Indemnités et avantages divers Banques | Paiement de l'indemnité de licenciement | 6 000.00 | 6 000.00 |
| 31-déc. 200N+1 | 1511 7875 | Provisions pour litiges Reprises sur provisions exceptionnelles | Reprise de la provision pour litige | 5 000.00 | 5 000.00 |
| Totaux | | | | 16 000.00 | 16 000.00 |

Exemple 2 :

Une entreprise estime à **2 % de son chiffre d'affaires**, la charge qu'elle risque de supporter au cours de l'exercice 200N+1 du fait de la **garantie contractuelle** d'une durée d'un an (pièces et main d'œuvre), offerte à ses clients pour son activité commerciale.

Le chiffre d'affaires de l'exercice 200N s'élève à **80000 € HT**.

Au cours de l'exercice 200N+1, les charges réelles de réparation des marchandises vendues et garanties s'élèvent à **2000 € HT**.

| Bordereau de saisie - Journal des Opérations Diverses | | | | | |
|--|----------------|--|---|-----------------|-----------------|
| Date | Comptes | Intitulés | Libellés | Débit | Crédit |
| 31-déc. 200N | 6815 1512 | Dotations aux provisions d'exploitation Provisions pour garanties données aux clients | Constitution d'une provision pour garantie | 1 600.00 | 1 600.00 |
| 200N+1 | 6 512 | COMPTES DE CHARGES Banques | Charges de réparations engagées | 2 000.00 | 2 000.00 |
| 31-déc. 200N+1 | 1512 7815 | Provisions pour garanties données aux clients Reprises sur provisions d'exploitation | Reprise de la provision pour garantie | 1 600.00 | 1 600.00 |
| Totaux | | | | 5 200.00 | 5 200.00 |

Exemple 3 :

Le **31 décembre 200N**, une société prévoit **un redressement fiscal inhabituel**, en raison d'une mauvaise interprétation d'un texte réglementaire et conduisant probablement à une **pénalité d'impôt d'environ 15 000 €** au cours de l'exercice suivant.

Le **5 septembre 200N+1**, l'entreprise reçoit une notification de redressement des services fiscaux entraînant une pénalité de **16 500 €** à payer au Trésor Public.

| Bordereau de saisie - Journal des Opérations Diverses | | | | | |
|--|----------------|---|---|------------------|------------------|
| Date | Comptes | Intitulés | Libellés | Débit | Crédit |
| 31-déc. 200N | 6875 1514 | Dotations aux provisions exceptionnelles Provisions pour amendes et pénalités | Constitution d'une provision pour pénalité | 15 000.00 | 15 000.00 |
| 5-sept. 200N+1 | 6712 44 | Pénalités, amendes fiscales et pénales ETAT ET AUTRES COLLECTIVITES PUBLIQUES | Notification du redressement fiscal | 16 500.00 | 16 500.00 |
| 31-déc. 200N+1 | 1514 7875 | Provisions pour amendes et pénalités Reprises sur provisions exceptionnelles | Reprise de la provision pour pénalité | 15 000.00 | 15 000.00 |
| Totaux | | | | 46 500.00 | 46 500.00 |

Cas particuliers 4

Les provisions pour gros entretien ou grandes révisions

L'utilisation des immobilisations conduit souvent les entreprises à engager des dépenses de grandes révisions ou des travaux d'entretien périodiques, pour les maintenir en bon état de fonctionnement. Exemple : les réfections de toiture des bâtiments industriels, les arrêts périodiques et les révisions générales dans certaines industries lourdes (chimie, sidérurgie, pétrole) et dans les industries maritimes et aéronautiques ou les remises en état de sites de production découlant d'obligations contractuelles ou légales.

Ces dépenses n'ont pas pour vocation d'augmenter la valeur d'un bien existant ou de créer un élément d'actif, cependant elles constituent des charges d'exploitation **importantes, prévisibles** et **pluriannuelles**.

→ Compte tenu de ces caractéristiques, elles ne peuvent donc pas être assimilées à des dépenses courantes d'entretien et de réparation.

Méthode préférentielle : la méthode de l'approche par composants (règlement CRC n° 2003.07 du 12/12/2003). Cependant, le PCG (articles 311-2 et 441/15) autorise les entreprises, sous certaines conditions, à anticiper les gros entretiens ou les grandes révisions sous la forme de provisions (traitement alternatif non réversible à l'approche par composants) et à accumuler les dépenses correspondantes dans le compte 1572 - « Provisions pour gros entretien ou grandes révisions » ».

| Catégorie de dépenses | Nature comptable | Anticipation sous la forme de provisions pour charges |
|--|-------------------------------|--|
| <p><u>Catégorie 1</u> : dépenses qui ont pour objet de modifier les installations ou de prolonger leur durée de vie ou de remplacer tout ou partie des immobilisations existantes.</p> | <p>Immobilisations</p> | <p>Non</p> |
| <p><u>Catégorie 2</u> : les dépenses d'entretien qui ont pour seul but de vérifier le bon fonctionnement des installations (exemple : révisions d'avions pour motifs de sécurité) et d'y apporter un entretien (exemple : carénage de la coque des navires) sans prolonger leur durée de vie au delà de celle prévue</p> | <p>Charges d'exploitation</p> | <p>Oui, quand les conditions générales de comptabilisation des provisions sont remplies (l'obligation à l'origine du passif peut résulter de la loi, de règlements ou être implicite du fait de pratiques constantes de l'entité en la matière).</p> |

Exemple :

La SA GILLES, basée à Paris, est une société spécialisée dans l'organisation de séminaires de formation pour cadres dirigeants. Début mars N, elle décide d'acquérir deux avions d'affaires pour acheminer les stagiaires sur ses différents lieux de formation situés dans le Sud de la France. La loi fait obligation à la SA GILLES, de réviser ses avions tous les deux ans. Lors de l'acquisition des avions, le constructeur aéronautique a évalué à 100 000 € HT le coût total d'une révision biannuelle par appareil (TVA au taux normal). La SA GILLES ne veut pas décomposer pour des raisons fiscales ses dépenses d'entretien.

La SA GILLES peut-elle constituer une provision pour gros entretien ou grandes révisions à la clôture de l'exercice N (Le 31/12) ?

- 1°) obligation de la société GILLES envers un tiers ? **Oui** envers un prestataire de services, les dépenses de révision ont un caractère obligatoire du fait de la loi ;
- 2°) obligation existant à la clôture de l'exercice N ? **Oui**, le fait générateur de l'obligation est antérieur à la clôture. Il est constitué par **l'utilisation passée** des avions durant l'exercice N ;
- 3°) sortie de ressources ? **Oui**, la probabilité de sortie de ressources est directement liée à l'usage passé des appareils ;
- 4°) absence de contrepartie au moins équivalente attendue du tiers après la clôture de l'exercice N ? **Oui**, la sortie de ressources probable est sans contrepartie future pour l'entreprise GILLES, car la sortie de ressources correspondant à l'obligation actuelle a pour contrepartie l'entretien lié à l'utilisation passée des avions.
- 5°) montant/échéance du paiement de la révision : **incertains**, car la révision n'a pas encore eu lieu.
- 6°) objet de la charge nettement précisé ? **Oui**, les dépenses sont effectuées dans le cadre d'un programme pluriannuel de révision et d'entretien des avions en vue d'assurer le bon fonctionnement des appareils sans prolonger leur durée de vie ;
- 7°) estimation fiable de la sortie de ressources ? **Oui**, le coût estimé d'une révision a été fourni par le constructeur aéronautique.

L'obligation ayant pour contrepartie l'utilisation passée des avions, une provision pour grandes révisions doit être constatée au 31/12/N « à hauteur de la quote-part des dépenses futures rapportée linéairement à l'usage passé » (avis sur les passifs § 5-10) soit une somme à provisionner au 31/12/N d'un montant de 100 000 € x (10 mois / 24 mois)

= 41 667 €.

| | | | |
|--------------|--|--------|--------|
| 6815 1572 | Dotations aux provisions d'exploitation Provisions pour grosses réparations | 41 667 | 41 667 |
|--------------|--|--------|--------|

Cas particuliers 5

Les provisions pour restructuration

Une restructuration est une réorganisation ayant un effet significatif sur la nature ou les activités de l'entreprise. Exemple : la vente ou l'arrêt d'une branche d'activité, la délocalisation d'une activité d'un site à un autre, un changement apporté à la structure d'encadrement tel que la suppression d'un niveau hiérarchique.

Selon l'avis du CNC, une obligation de restructuration (**implicite**) existe à la clôture de l'exercice si :

1°) L'entreprise a un plan **formalisé et détaillé** précisant au moins l'activité faisant l'objet de la restructuration, les principaux sites de production concernés, le détail des licenciements, le coût de l'opération et la date de mise en œuvre du plan.

2°) L'entreprise a montré aux personnes concernées par la restructuration (salariés, fournisseurs, clients...) par ses actions (démantèlement d'une usine, ventes d'actifs, annonce publique des principales caractéristiques du plan à la presse...) sa **volonté de mettre en œuvre** le plan.

| | | |
|---|---|---|
| <p>Coûts de restructuration se rapportant aux activités qui s'arrêtent</p> | <p>Exemples :</p> <ul style="list-style-type: none"> - indemnités pour rupture du contrat de travail versées aux salariés licenciés ; - indemnité de rupture d'un contrat avec un fournisseur. | <p>L'entreprise n'attend plus de contrepartie des personnes concernées par les activités qui s'arrêtent → Elle peut donc provisionner intégralement l'ensemble des coûts correspondants.</p> |
| <p>Coûts de restructuration se rapportant à des activités qui se poursuivront au cours des exercices futurs</p> | <p>Exemples :</p> <ul style="list-style-type: none"> - dépenses de formation ou de déménagement du personnel conservé, - dépenses d'harmonisation des systèmes d'information et des réseaux de distribution ; - dépenses de marketing... | <p>Ces dépenses ne peuvent pas être provisionnées à l'inventaire, dans la mesure où l'entreprise qui restructure <u>attend une contrepartie des tiers concernés</u> (travail pour le personnel conservé, prestations ou produits de la part des fournisseurs conservés...).</p> |

Exemple

La société PASCAL est spécialisée dans la fabrication de papiers peints et de décors muraux. Elle connaît depuis deux ans de graves difficultés financières. Elle décide en N d'abandonner l'activité papiers peints. L'information et la consultation du comité d'entreprise sur le projet de restructuration et de compression des effectifs ont été réalisées en janvier N+1. L'annonce publique à la presse a eu lieu en février N+1. Il est prévu que la restructuration s'achève en Juillet N+2. Coût estimé de l'opération par les services financiers de l'entreprise : 1 000 000 € dont 60 000 € pour les dépenses de formation et de déménagement des salariés conservés et transférés de l'activité papiers peints vers l'activité décors muraux.

L'entreprise clôture son exercice comptable le 31 décembre de chaque année.

La société PASCAL doit-elle constituer une provision pour restructuration ? si oui, sur quel exercice comptable ?

Le 31/12/N :

1°) obligation de la société PASCAL envers un tiers ? **Non**, car le fait générateur de la provision n'a pas eu lieu avant la fin de l'exercice. En effet, l'annonce du plan aux tiers (personnel et public) a eu lieu en N+1.

Conclusion : il n'y a pas d'obligation implicite existant à la clôture (**l'annonce après la clôture n'a pas à être prise en compte**), donc pas de provision à constituer.

Remarque : L'obligation et la sortie de ressources associée sont éventuelles, la restructuration envisagée est à indiquer dans l'annexe.

31/12/N+1 :

1°) obligation de la société PASCAL envers un tiers ? **Oui**, car la société se trouve engagée du fait de l'annonce aux salariés et au public du plan détaillé de restructuration ;

2°) obligation existant à la clôture de l'exercice N+1 ? **Oui**, le fait générateur de l'obligation est antérieur à la clôture. Il est constitué par l'annonce du plan ;

3°) sortie de ressources probable? **Oui**, une sortie de ressources est associée à la réalisation de l'obligation ;

4°) absence de contrepartie attendue après la clôture de l'exercice N+1 au moins équivalente de la part des personnes concernées par le plan de restructuration ? **Oui**, aucune contrepartie n'est attendue des tiers concernés par la restructuration, sauf en ce qui concerne le personnel réemployé qui continuera à travailler pour l'entreprise après la restructuration ;

5°) montant/échéance des dépenses de restructuration : **incertains** ;

6°) objet de la charge nettement précisé ? **Oui** ;

7°) estimation fiable de la sortie de ressources ? **Oui**, car elle est réalisée par les services financiers de l'entreprise.

Conclusion : Toutes les conditions posées par l'avis du CNC pour comptabiliser une provision sont vérifiées au 31/12/N+1. Les sommes à provisionner s'élèvent à

$$1000000 - 60\ 000 = 940\ 000\ \text{€}.$$

| | | | |
|------|---|---------|---------|
| 6815 | Dotations aux provisions d'exploitation | 940 000 | |
| 154 | Provisions pour restructuration | | 940 000 |