

GUIDE
D'APPLICATION

DEUXIEME PARTIE :

Opérations

et problèmes

spécifiques

APPLICATION 25

Frais de recherche et de développement

Un laboratoire pharmaceutique a engagé au cours de l'année N des dépenses de recherche et développement pour un montant de 330 000 000 F, se décomposant ainsi :

- Frais de recherche fondamentale : 30 000 000 F
- Frais de recherche appliquée au médicament P1 : 90 000 000 F
- Frais de développement du médicament P1 : 210 000 000 F
(dont 100 000 000 F de janvier à fin Avril et 110 000 000 F du début Mai à fin décembre).

Les conditions d'activation sont réunies au début du mois de mai. Un brevet pour le médicament P1 a été déposé fin N moyennant 750 000 F de frais de dépôt payés par chèque.

La date de début de consommation des avantages économiques est le 01/01/N+1 avec une durée estimée à 5 ans.

1. Au titre de l'exercice N

- **Au cours de l'exercice N**, les frais seront enregistrés dans les comptes de charges par nature :

		En N		
		Comptes de charges par nature	330 000 000	
		Fournisseurs/Banques		330 000 000
6...				
	401/521			

- **A la clôture de l'exercice N**, les frais de développement du médicament P1 qui doivent être inscrits à l'actif s'élèvent à 110 000 000 F.

		31/12/N		
211	721	Frais de développement	110 000 000	
		Production immobilisée – Immobilisations incorporelles		110 000 000
2121		d°		
	211	Brevets	110 750 000	
	5211	Frais de développement		110 000 000
		Banques		750 000

2. Au titre de l'exercice N + 1

- **A la clôture de l'exercice N+1**, la dotation aux amortissements est de :

$$110\ 750\ 000/5 = 22\ 150\ 000.$$

6812	^{31/12/N+1} Dotations aux amortissements des immobilisations incorp.	22 150 000
2812	Amortissement des brevets	22 150 000

APPLICATION 26

Brevets acquis et réglés au moyen de redevances périodiques

Une entité a acquis un brevet le 01/01/N moyennant un versement immédiat de 50 000 KF et de redevances annuelles de 1 % du chiffre d'affaires, payable pendant 3 ans le 31/12 de chaque année. Le taux d'actualisation est de 10 %. Le chiffre d'affaires prévisionnel annuel est de 2 500 000 KF. L'entité pense exploiter ce brevet pendant 10 ans.

Le chiffre d'affaires hors taxes s'est élevé respectivement à 3 250 000 KF, 2 250 000 KF et 2 000 000 KF au titre des exercices N, N+1 et N+2.

1. Principe

La valeur actuelle de certains actifs immatériels tels que les brevets, les marques, le fonds de commerce, acquis moyennant le paiement d'une redevance calculée sur un chiffre d'affaires pendant une certaine durée peut être estimée :

- soit par la valeur actualisée des redevances probables qui seront versées au cours de la période prévue (**sous condition d'une évaluation fiable des redevances probables**) ;
- soit par la valeur retenue par les parties pour le paiement des droits d'enregistrement.

En revanche, si les redevances annuelles, généralement assises sur le chiffre d'affaires généré par l'acquéreur ne peuvent être évaluées de façon suffisamment fiable, celles-ci seront comptabilisées en charges (**compte 634 Redevances pour brevets, licences, concessions et droits similaires**) de période sur chacun des exercices au cours duquel elles sont engagées.

Dans ce cas, seule la partie fixe de la rémunération s'analyse comme une immobilisation incorporelle à inscrire à l'actif.

2. Coût du brevet

- a) si le chiffre d'affaires peut être évalué de façon fiable

$$\text{Valeur d'entrée} = 50\ 000 + (2\ 500\ 000 \times 1\%) \times \frac{1-(1,10)^{-3}}{0,10} = 112\ 170 \text{ KF.}$$

b) si le chiffre d'affaires ne peut pas être évalué de façon fiable

Valeur d'entrée = 50 000

2. Comptabilisation des écritures au 01/01/N

a) Le chiffre d'affaires peut être évalué de façon fiable

		01/01/N		
2121	Brevets		112 170	
521	Banques		50 000	
4811	Fournisseurs d'investissements		62 170	

b) Le chiffre d'affaires ne peut pas être évalué de façon fiable

		01/01/N		
2121	Brevets		50 000	
521	Banques		50 000	

3. Comptabilisation des écritures en 31/12/N, 31/12/N+1 et 31/12/N+2

a) Le chiffre d'affaires peut être évalué de façon fiable

		31/12/N		
4811	Fournisseurs d'investissements	($3\ 250\ 000 \times 1\%$)	32 500	
521	Banques		32 500	

b) Le chiffre d'affaires ne peut pas être évalué de façon fiable

		31/12/N		
6342	Redevances pour brevets	($3\ 250\ 000 \times 1\%$)	32 500	
521	Banques		32 500	

Dotation aux amortissements

- Si le chiffre d'affaires peut être évalué de façon fiable : $112\ 170 / 10 = 11\ 217$ KF

	31/12/N			
6812	Dotations aux amortissements des immobilisations incorp.		11 217	
2812	Amortissements des brevets			11 217

- Si le chiffre d'affaires ne pas être évalué de façon fiable : $50\ 000/10=5\ 000$ KF

	31/12/N			
6812	Dotations aux amortissements des immobilisations incorp.		5 000	
2812	Amortissements des brevets			5 000

	31/12/N+1			
4811	Fournisseurs d'investissements ($2\ 250\ 000 \times 1\%$)		22 500	
521	Banques <i>(Chiffre d'affaires évalué de façon fiable)</i>			22 500

	31/12/N+1			
6342	Redevances pour brevets ($2\ 250\ 000 \times 1\%$)		22 500	
521	Banques <i>(Chiffre d'affaires ne peut pas être évalué de façon fiable)</i>			22 500

- Si le chiffre d'affaires est évalué de façon fiable : $112\ 170 / 10 = 11\ 217$ KF

	31/12/N+1			
6812	Dotations aux amortissements des immobilisations incorp.		11 217	
2812	Amortissements des brevets			11 217

- Si le chiffre d'affaires n'est pas évalué de façon fiable : $50\ 000/10=5\ 000$ KF

6812	31/12/N+1 Dotations aux amortissements des immobilisations incorp.	5 000	
	2812 Amortissements des brevets	5 000	

- Si le chiffre d'affaires peut être évalué de façon fiable
 Solde du compte 4811 après le second règlement = $62\ 170 - (32\ 500 + 22\ 500) = 7\ 170$.

4811	31/12/N+2 Fournisseurs d'investissements	7 170	
831	Charges H.A.O. constatées ($20\ 000 - 7\ 170$)	12 830	
521	Banques <i>(Chiffre d'affaires évalué de façon fiable)</i>	20 000	

- Si le chiffre d'affaires est évalué de façon fiable : $112\ 170 / 10 = 11\ 217$ KF

6812	31/12/N+2 Dotations aux amortissements des immobilisations incorp.	11 217	
	2812 Amortissements des brevets	11 217	

- Si le chiffre d'affaires n'est pas évalué de façon fiable : $50\ 000 / 10 = 5\ 000$ KF

6812	31/12/N+2 Dotations aux amortissements des immobilisations incorp.	5 000	
	2812 Amortissements des brevets	5 000	

6342	31/12/N+2 Redevances pour brevets ($2\ 000\ 000 \times 1\%$)	20 000	
521	Banques <i>(Chiffre d'affaires ne peut pas être évalué de façon fiable)</i>	20 000	

APPLICATION 27**Marques**

Une entité a procédé à la création et à l'acquisition des marques dont les caractéristiques sont les suivantes :

- **marque X** : développement en interne de la marque au cours de l'exercice N. Le coût du développement s'élève à 50 000 KF.
- **marque Y** : acquis le 1^{er} Octobre N-4 pour 100 000 KF (règlement le même jour par chèque bancaire). Sa durée d'utilité est indéfinie mais l'entité décide le 01/01/N+1 d'arrêter cette marque le 31/12/N+2.

 **NB : KF = Kilo-Francs ou Millier de francs.**

1. Marque X

Les dépenses engagées pour créer en interne des marques ne peuvent pas être distinguées du coût de développement de l'activité dans son ensemble et le coût ne peut pas être évalué de manière fiable. En conséquence, la marque développée en interne ne peut pas être immobilisée. Les dépenses doivent être comptabilisées en charges.

2. Marque Y

- **Ecritures d'acquisition**

		01/10/N-4		
214		Marques	100 000	
	4811	Fournisseurs d'investissements – immobilisations incorporelles		100 000
4811		Fournisseurs d'investissements – immobilisations incorporelles	100 000	
	521	Banques		100 000

- **A la clôture des exercices N-4 à N**

La marque n'est pas amortissable car sa durée d'utilité est indéfinie.

- **A la clôture de l'exercice N +1**

A partir du 01/01/N+1, la durée d'utilité de la marque devient définie (durée d'utilité 2 ans). La dotation aux amortissements de l'exercice N+1 est de $(100\ 000/2) = 50\ 000$.

		31/12/N+1		
6812		Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles	50 000	
	2814	Amortissements des marques		50 000

APPLICATION 28

Logiciels

Le responsable du département de contrôle de gestion d'une entité vous communique le détail des frais hors taxes relatifs à la création d'un logiciel de calcul des coûts par la méthode ABC. Les différentes phases de la réalisation de ce logiciel :

- Au cours du quatrième trimestre N – 1 :

- étude préalable	18 000 000 F
- analyse fonctionnelle	30 000 000 F
- analyse organique	54 000 000 F

- au cours du premier trimestre N :

- programmation	15 000 000 F
- tests et jeux d'essai	60 000 000 F
- documentation pour les utilisateurs	39 000 000 F

La maintenance du logiciel sera réalisée par le service informatique de l'entité. Les frais de maintenance pour l'exercice N s'élèvent à 15 000 000 F. Les conditions requises pour l'immobilisation sont remplies. La durée d'utilité prévue est de 5 ans. La date de mise en service du logiciel est fixée au 1^{er} avril N.

1. Courant quatrième trimestre N-1

Étude préalable	18 000 000
Analyse fonctionnelle	30 000 000
Analyse organique	54 000 000
<hr/>	
Total	102 000 000

6...	Charges de charges par nature	102 000 000	102 000 000
4 ...	Comptes de tiers		

2. A la clôture des comptes au 31/12/N-1

Coût de production N-1 : Analyse organique = 54 000 000 F

2193	31/12/N-1		
721	Logiciels en cours	54 000 000	54 000 000
	Production immobilisée - immobilisation incorporelle <i>(Analyse organique)</i>		

3. Courant premier trimestre N

Programmation : 15 000 000

Tests et jeux d'essai : 60 000 000

Documentation pour les utilisateurs : 39 000 000

Total 114 000 000

6...	Charges de charges par nature	114 000 000	114 000 000
4 ...	Comptes de tiers		

4. A la fin des travaux le 1/04/N

Coût de production total du logiciel : $54 000 000 + 114 000 000 = 168 000 000$ F.

2131	1/04/N		
2193	Logiciels	168 000 000	54 000 000
721	Logiciels en cours		114 000 000
	Production immobilisée incorporelle <i>(15 000 000 + 60 000 000 + 39 000 000)</i>		

5. Courant exercice N maintenance logiciel

6...	Charges de charges par nature	15 000 000	
4 ...	Comptes de tiers		15 000 000

6. A l'inventaire au 31/12/N :

		31/12/N		
6812		Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles	25 200 000	
	2813	Amortissements des logiciels (168 000 000 x 1/5 x 9/12)		25 200 000

APPLICATION 29

Sites internet

Les dirigeants d'une entité ont décidé fin janvier N de créer un site internet servant de vitrine commerciale à la société et permettant aux clients de réaliser certaines opérations en ligne (commandes clients, règlement sécurisé). Les travaux correspondants à la création du site sont confiés à des employés du service informatique de l'entité. Les différentes phases du projet sont résumées comme suit :

- études préalables réalisées en janvier N : 425 000 F ;
- sélection des fournisseurs en février N : 100 000 F ;
- obtention d'un nom de domaine le 12/03/N : 295 000 F ;
- développement du logiciel d'exploitation nécessaire à la mise en fonctionnalité du site le 30/04/N : 375 000 F ;
- développement des logiciels et bases de données : 1 950 000 F;
- développement des codes le 01/05/N : 260 000 F ;
- réalisation d'une documentation technique le 15/10/N : 550 000 F ;
- enregistrement du site auprès des moteurs de recherche le 25/10/N : 300 000 F.

Le projet est achevé et mis en service le 1/11/N. la durée d'utilisation est de 5 ans. Les coûts activables ont été comptabilisés en charges.

1. Coût d'entrée du site

Il s'agit d'un site e-commerce qui répond aux critères d'activation des dépenses.

Les dépenses de recherche (étude de faisabilité, des coûts de sélection des fournisseurs) sont des charges à enregistrer dans les comptes par nature. Elles ne peuvent pas ultérieurement être intégrées au coût de développement du site.

Les dépenses liées à l'exploitation du site (enregistrement du site auprès des moteurs de recherche) sont également constatées en charges.

Eléments	Montants
Obtention du nom de domaine et immatriculation	295 000
Développement du logiciel d'exploitation	375 000
Développement des codes	260 000
Développement des logiciels et bases de données	1 950 000
Documentation technique	550 000
Coût de production du site	3 430 000

1. Base amortissable = 3 430 000 – 295 000 = 3 135 000 (hors nom de domaine non amortissable)

- **Comptabilisation à la clôture de l'exercice N.**

		01/11/N		
2132		Sites internet	3 430 000	
	721	Production immobilisée – Immobilisations incorporelles <i>(Coût de production total)</i>	3 430 000	

Dotation aux amortissements de l'exercice N : **(3 135 000 / 5) x 2 /12 = 104 500**

		31/12/N		
6812		Dotations aux amortissements des immobilisations incorp.	104 500	
	2813	Amortissements du site internet <i>(Annuité comptable)</i>	104 500	

APPLICATION 30**Coût d'obtention du contrat**

Un fournisseur de services, remporte un appel d'offres pour fournir des services pendant cinq ans à un nouveau client. L'entité a engagé les frais suivants :

Frais juridiques externes (fiscaux) : 750 000 F

Frais de déplacement : 250 000 F

Honoraires avocat et droits d'enregistrement : 9 000 000 F

Total des coûts encourus : 10 000 000 F

Tous les frais ont été réglés au comptant par chèque bancaire.

Les services sont transférés au client pendant la durée du contrat (cinq ans) et l'entité prévoit que le contrat sera renouvelé pour une durée de trois ans. Les honoraires d'avocat et les droits d'enregistrement seront recouvrés. Les frais juridiques externes (fiscaux) et les frais de déplacement ont été engagés indépendamment du fait que le contrat a été obtenu.

- A la clôture de l'exercice**

L'entité comptabilise en immobilisation incorporelle pour un montant de 9 000 000 F de surcoût nécessaire à l'obtention du contrat en raison des honoraires d'avocat et droits d'enregistrement versés car elle s'attend à les recouvrer.

2182	31/12/N	9 000 000
4811	Coûts d'obtention du contrat Fournisseurs d'investissement- immobilisations incorp. <i>(Activation du coût d'obtention du contrat)</i>	9 000 000

4811	31/12/N	9 000 000
521	Fournisseurs d'investissement – immobilisations incorp. Banques <i>Règlement des commissions activées</i>	9 000 000

Les 9 000 000 F de surcoût engagés pour l'obtention du contrat sont amortis sur huit ans. En effet, l'actif concerne des services transférés au client pendant la durée du contrat (cinq ans) et l'entité prévoit que le contrat sera renouvelé pour une durée de trois ans.

		31/12/N		
6811		Dotations aux amortissements des immobilisations incorp.	1 125 000	
2813		Amortissements des autres droits et valeurs similaires <i>(9 000 000/8)</i>	1 125 000	

APPLICATION 31

Fonds commercial

Une entité a acquis un fonds de commerce le 1^{er} Juin N pour une valeur globale de 250 000 000 F.

Une expertise a permis de valoriser les actifs identifiables. Les valeurs de ces actifs sont les suivantes :

- un brevet valorisé à 40 000 000 F ;
- le droit au bail pour une valeur de 25 000 000 F ;
- une licence valorisée à 5 000 000 F ;
- un matériel et outillage industriel pour une valeur de 87 500 000 F ; (dont 27 500 000 d'outillage industriel)
- un matériel automobile valorisé à 50 000 000 F.

Le fonds commercial est constitué par la différence entre le coût global du fonds et la valeur des autres éléments identifiés : $250\ 000\ 000 - (40\ 000\ 000 + 25\ 000\ 000 + 5\ 000\ 000 + 87\ 500\ 000 + 50\ 000\ 000) = 42\ 500\ 000$.

		01/06/N		
2121	Brevets	40 000 000		
2122	Licences	5 000 000		
2411	Matériel industriel	60 000 000		
2412	Outilage industriel	27 500 000		
215	Fonds commercial	42 500 000		
216	Droit au bail	25 000 000		
2451	Matériel automobile	50 000 000		
481	Fournisseurs d'investissements	250 000 000		

APPLICATION 32

Frais de prospection et d'exploitation des ressources minérales

Une entité minière engage au cours de l'exercice N, des dépenses relatives à la prospection et l'évaluation de ressources minérales suivantes :

Le 05 janvier N, l'entité a engagé des dépenses encourues liées à des études de recherche géographiques et géologiques ayant pour but de déterminer les sites susceptibles de renfermer des gisements importants. Ces études ont été effectuées avant l'obtention des droits légaux de prospecter. Elles ont été confié à un cabinet spécialisé et la facture s'élève à 75 000 000 F (règlement par chèque bancaire le 25 Mai N).

En juin N, il est apparu que la région X constituait un site potentiellement intéressant. Des démarches ont été entreprises avec les autorités du pays en question pour l'obtention d'un permis de prospection.

Le 20 Octobre N, l'entité a obtenu pour 150 000 000 F le droit de prospecter une zone délimitée. Ce droit a été réglé le même jour par chèque bancaire. Le 15 Mars N+1, la faisabilité technique et la viabilité commerciale de l'extraction d'une ressource minérale ont été établies.

L'entité décide d'enregistrer les dépenses d'exploration et d'évaluation des ressources minérales après obtention des droits d'exploitation en immobilisations incorporelles.

1. Principe

Les actifs au titre de la prospection et de l'évaluation doivent être évalués au coût historique dans les comptes d'immobilisations incorporelles et corporelles appropriés. Si l'actif de prospection correspond à une immobilisation incorporelle, les frais de prospection seront inscrits dans le compte **2181 Frais de prospection et évaluation des ressources minérales**

L'entité doit choisir l'une des deux méthodes comptables d'enregistrement des dépenses d'exploration et d'évaluation des ressources minérales après obtention des droits d'exploitation :

- soit enregistrer immédiatement la dépense en charges ;
- soit la comptabiliser en immobilisations incorporelles.

2. Règles de comptabilisation

Ne font pas l'objet d'une activation, les frais encourus avant la prospection et l'évaluation de ressources minérales, telles que les dépenses encourues avant que l'entité n'ait obtenu les droits légaux de prospector une zone spécifique (avant le 20 Octobre N : 75 000 000 F) , ni à celles encourues après que la faisabilité technique et la viabilité commerciale de l'extraction d'une ressource minérale aient été démontrées (après le 15 Mars N+1).

3. Comptabilisation des opérations

6261	401	Etudes et recherches Fournisseurs	05/01/N		75 000 000	75 000 000
401	521	Fournisseurs Banques	25/05/N		75 000 000	75 000 000
2181	521	Frais de prospection et d'évaluation de ressources minérales Banques			150 000 000	150 000 000

Si l'entité décide de comptabiliser les dépenses en charges :

6346	521	Redevances pour concessions Banques	25/05/N		150 000 000	150 000 000
------	-----	--	---------	--	-------------	-------------

APPLICATION 33

Approche par composants

Une entité a acquis le 02/01/N un bâtiment administratif de 150 000 000 F d'une durée d'utilité de 30 ans. Le coût de l'ascenseur est estimé à 30 000 000 F renouvelable après 10 ans. L'ascenseur a été finalement remplacé au bout de 8 ans pour une valeur de 25 000 000 F.

1. Décomposition du bâtiment

En utilisant l'approche par composant, le bâtiment sera décomposé de la façon suivante :

Bâtiment – structure : 120 000 000 F (150 000 000 – 30 000 000) ;

Bâtiment – composant ascenseur : 30 000 000 F.

2. Comptabilisation de l'acquisition du bâtiment (02/01/N) :

		02/01/N		
23131	Bâtiments administratifs - structure		120 000 000	
23132	Bâtiments administratifs – composant ascenseur		30 000 000	
4812	Fournisseurs d'investissements			150 000 000

3. Comptabilisation à la clôture de l'exercice (31/12/N) :

Dotation aux amortissements du bâtiment - structure : $120 000 000 / 30 = 4 000 000$

Dotation aux amortissements du bâtiment – composant ascenseur : $30 000 000 / 10 = 3 000 000$

Total = 7 000 000

		31/12/N		
6813	Dotations aux amortissements des immobilisations corpo.		7 000 000	
283131	Amortissements des bâtiments administratifs – structure		4 000 000	
283132	Amortissements des bâtiments administratifs – composant ascenseur		3 000 000	

4. Lors du renouvellement de l'ascenseur

- **Sortie de l'ancien ascenseur remplacé**

Somme des amortissements pratiqués : $30\ 000\ 000 \times 1/10 \times 8 = 24\ 000\ 000$ F.

Valeur nette comptable : $30\ 000\ 000 - 24\ 000\ 000 = 6\ 000\ 000$ F.

283132	02/01/N+8 Amortissements des bâtiments administratifs – composant ascenseur Valeurs comptables des cessions d'immobilisations corp.	24 000 000 6 000 000	
812 23132	Bâtiments administratifs – composant ascenseur		30 000 000

- **Immobilisation du nouvel ascenseur**

23132	02/01/N+8 Bâtiments administratifs – composant ascenseur	25 000 000	
4812	Fournisseurs d'investissements		25 000 000

⚠ Remarque : le renouvellement d'un composant peut avoir pour conséquence une augmentation de la valeur d'origine de l'immobilisation corporelle.

APPLICATION 34

Frais d'inspections ou de révisions majeures, dépenses de sécurité et de mise en conformité

Une entité a acquis le 02/01/N un matériel industriel d'une valeur de 190 000 000 F. Sa durée d'utilité est estimée à 6 ans. Le contrat d'acquisition implique un contrat de révision majeure tous les 2 ans, le coût de la révision est de 10 000 000 F.

Le matériel industriel sera décomposé (approche par composant) de la façon suivante :

- le matériel sera amorti sur une base de $190\ 000\ 000 - 10\ 000\ 000 = 180\ 000\ 000$ F (considéré comme la structure du matériel) et sur une durée de 6 ans, soit $180\ 000\ 000 / 6 = 30\ 000\ 000$ F.
- la révision majeure est considérée ici comme un composant qui sera amorti sur une base de 10 000 000 et sur une durée de 2 ans soit $10\ 000\ 000 / 2 = 5\ 000\ 000$ F.

24111	Matériel industriel - structure	02/01/N	180 000 000	
24112	Matériel industriel – composant		10 000 000	
4812	Fournisseurs d'investissements			190 000 000

6813	Dotations aux amortissements des immobilisations corpo.	31/12/N	35 000 000	
284111	Amortissements du matériel industriel – structure			30 000 000
284112	Amortissements du matériel industriel – composant			5 000 000

APPLICATION 35

Coût de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état du site

Une entité a acquis le 01/01/N un matériel industriel lourd d'une valeur de 200 000 000 F. La durée d'utilité du matériel est de 10 ans. Les frais de démantèlement au terme de la durée d'utilité s'élèvent actuellement à 8 203 480 F. Le taux d'inflation est de 2% et le taux d'actualisation de 12%. Les travaux de démantèlement ont été effectués au cours du mois de février N+10. Le coût effectif de ces travaux s'élève à 10 000 000 F.

1. Coût d'acquisition du matériel

Le coût d'acquisition du matériel est composé du prix d'acquisition majoré de la valeur actualisée des frais de démantèlement au taux de 12%.

2. Coût ajusté de l'effet de l'inflation

$$8\ 203\ 480 \times (1,02)^{10} = 9\ 999\ 996,345 \sim 10\ 000\ 000 \text{ F.}$$

3. Valeur actualisée des frais de démantèlement

$$10\ 000\ 000 \times (1,12)^{-10} = 3\ 219\ 732 \text{ F}$$

4. Tableau de calcul des provisions pour démantèlement :

Période	Coût ajusté actualisé	Provision pour démantèlement	Charges de désactualisation ⁽³⁾
01/01/N	$10\ 000\ 000 \times (1,12)^{-10} = 3\ 219\ 732$	3 219 732 ⁽¹⁾	
31/12/N	$10\ 000\ 000 \times (1,12)^{-9} = 3\ 606\ 100$	$3\ 606\ 100 - 3\ 219\ 732 = 386\ 368$ ⁽²⁾	386 368
31/12/N+1	$10\ 000\ 000 \times (1,12)^{-8} = 4\ 038\ 832$	$4\ 038\ 832 - 3\ 606\ 100 = 432\ 732$ ⁽⁴⁾	432 732
31/12/N+2	$10\ 000\ 000 \times (1,12)^{-7} = 4\ 523\ 492$	$4\ 523\ 492 - 4\ 038\ 832 = 484\ 660$	484 660
31/12/N+3	$10\ 000\ 000 \times (1,12)^{-6} = 5\ 066\ 311$	$5\ 066\ 311 - 4\ 523\ 492 = 542\ 819$	542 819
31/12/N+4	$10\ 000\ 000 \times (1,12)^{-5} = 5\ 674\ 269$	$5\ 674\ 269 - 5\ 066\ 311 = 607\ 958$	607 958
31/12/N+5	$10\ 000\ 000 \times (1,12)^{-4} = 6\ 355\ 181$	$6\ 355\ 181 - 5\ 674\ 269 = 680\ 912$	680 912
31/12/N+6	$10\ 000\ 000 \times (1,12)^{-3} = 7\ 117\ 802$	$7\ 117\ 802 - 6\ 355\ 181 = 762\ 621$	762 621
31/12/N+7	$10\ 000\ 000 \times (1,12)^{-2} = 7\ 971\ 939$	$7\ 971\ 939 - 7\ 117\ 802 = 854\ 137$	854 137
31/12/N+8	$10\ 000\ 000 \times (1,12)^{-1} = 8\ 928\ 571$	$8\ 928\ 571 - 7\ 971\ 939 = 956\ 632$	956 632
31/12/N+9	$10\ 000\ 000 \times (1,12)^0 = 10\ 000\ 000$	$10\ 000\ 000 - 8\ 928\ 571 = 1\ 071\ 429$	1 071 429
TOTAL		10 000 000	6 780 268

(1) Le montant initial de la provision pour démantèlement au 1^{er} janvier N (3 219 732) est incorporé dans le coût de l'immobilisation.

(2) $3\ 219\ 732 \times 12\% = 386\ 367,84 \sim 386\ 368$.

(3) A la clôture de l'exercice N et les exercices suivants, la provision sera désactualisée pour tenir compte de l'écoulement du temps. L'impact de la désactualisation (charges de désactualisation) est inscrit dans le compte **6971 Dotations aux provisions financières pour risques et charges**.

(4) $3\,606\,100 \times 12\% = 432\,732$.

Coût d'acquisition du matériel industriel : $200\,000\,000 + 3\,219\,732 = 203\,219\,732$ F

La nécessité de suivre l'estimation des coûts de démantèlement sur l'ensemble de la durée d'utilité de l'immobilisation nécessite un suivi spécifique de l'actif de démantèlement à inscrire dans un sous compte (approche par composant).

5. Lors de l'acquisition de l'immobilisation (02/01/N) :

		01/01/N		
24111		Matériel industriel – Actif de support	200 000 000	
4812		Fournisseurs d'investissements		200 000 000

- Ensuite pour l'actif de démantèlement, l'une des deux écritures peuvent être comptabilisée :

Méthode 1 :

		01/01/N		
24112		Matériel industriel – Actif de démantèlement	3 219 732	
1984		Provisions pour démantèlement et remise en état		3 219 732

Méthode 2 :

		01/01/N		
6911		Dotations aux provisions d'exploitation pour risques et charges	3 219 732	
1984		Provisions pour démantèlement et remise en état		3 219 732
24112		01/01/N		
		Matériel industriel – Actif de démantèlement	3 219 732	
7911		Reprises de provisions d'exploitation		3 219 732

6. A la clôture de l'exercice N

Dotation aux amortissements de l'actif de support : 200 000 000/10 = 20 000 000

Dotation aux amortissements de l'actif de démantèlement : 3 219 732/10 = 321 973

Total = 20 321 973

L'écriture suivante sera passée :

6971	31/12/N Dotations aux provisions financières pour risques et charges Provisions pour démantèlement et remise en état <i>(Charges de désactualisation)</i>	386 368	386 368
6813	31/12/N Dotations aux amortissements des immobilisations corpo. Amortissements du matériel et outillage - Actif de support Amortissements du matériel et outillage - Actif de démantèlement <i>(Dotation de l'exercice)</i>	20 321 973	20 000 000
28411			321 973
28412			

7. A la clôture de l'exercice N+9

6971	31/12/N+ 9 Dotations aux provisions financières pour risques et charges Provisions pour démantèlement et remise en état <i>(Charges de désactualisation)</i>	1 071 429	1 071 429
6813	Dotations aux amortissements des immobilisations corpo. Amortissements du matériel et outillage - Actif de support Amortissements du matériel et outillage - Actif de démantèlement <i>(Dotation de l'exercice)</i>	20 321 973	20 000 000
28411			321 973
28412			

8. Au cours du mois de février N+10

6244	02/N+10 Charges de démantèlement et remise en état	10 000 000	
401	Fournisseurs <i>(Travaux de démantèlement)</i>		10 000 000

9. A la clôture de l'exercice N+10

1984	31/12/N+10 Provisions pour démantèlement et remise en état	10 000 000	
7911	Reprises de provisions d'exploitation pour risques et charges		3 219 732
7971	Reprises de provisions financières pour risques et charges		6 780 268

APPLICATION 36

Coût d'emprunts

Une entité a contracté le 1^{er} mars N un emprunt remboursable in fine dans 5 ans pour la construction d'un immeuble destiné à devenir son siège social. Le montant de l'emprunt est de 120 000 000 F au taux de 12%.

La construction débute le 1^{er} avril N pour s'achever le 15 novembre N+1. Le montant total de la construction s'élève à 120 000 000 F.

N'ayant pas eu à débloquer l'intégralité des fonds immédiatement, l'entité effectue du 1^{er} mai N au 30 septembre N des placements temporaires de trésorerie générant les revenus financiers s'élevant à 800 000 F.

La période de construction débute le 1^{er} avril N et s'achève le 15 novembre N+1, soit 20 mois. L'emprunt est contracté un mois après le début de la construction.

Détermination du coût d'emprunt

Intérêts courus au 31 décembre N

$$120\,000\,000 \times 12\% \times 10/12 = 12\,000\,000 \text{ F}$$

Pour le coût d'emprunt incorporable à la construction au titre de l'exercice N, il faut retenir une durée de 9 mois (du 1^{er} avril N au 31 décembre N).

Le coût de l'emprunt incorporable à la construction au titre de l'exercice N est :

$$120\,000\,000 \times 12\% \times 9/12 = 10\,800\,000 \text{ F}$$

Le montant à déduire au titre des intérêts de placement est de 800 000 F.

Le montant à incorporer au coût de l'actif éligible est en définitif :

$$10\,800\,000 - 800\,000 = 10\,000\,000 \text{ F.}$$

APPLICATION 37

Contrat de location (location acquisition)

Le 01 Janvier N, une entité finance une machine industrielle via un contrat de crédit-bail. La valeur de la machine est 450.000 KF. Le contrat consiste en une série de 7 versements à terme échu de 80.650 KF. La durée d'utilité de la machine est de 10 ans. L'option d'achat étant très incitative, le locataire compte la lever. Le prix d'achat résiduel est fixé à 51.600 KF. Les frais d'installation de la machine qui s'élèvent à 50 000 KF ont été réglés le 15 janvier N.

Hypothèses de fin de contrat :

- Hypothèse 1 : levée d'option à la fin du contrat,
- Hypothèse 2 : non levée d'option à la fin du contrat.

1. Qualification du contrat

Il s'agit d'un contrat de location acquisition car le preneur est raisonnablement certain d'exercer l'option (option d'achat est incitative).

2. Taux d'intérêt implicite

Le taux d'intérêt implicite (i) se détermine en résolvant l'équation :

$$450.000 = 80650 \times \frac{1-(1+i)^{-7}}{i} + 51600 (1+i)^{-7}$$

On obtient par tâtonnement dichotomique un taux d'intérêt implicite $i = 8\%$.

3. Evaluation initiale de la dette et du coût d'acquisition du bien

- Dette de location acquisition = 450 000 KF
- Coût d'acquisition du matériel :

Dette de location acquisition = 450 000 KF

Frais d'installation = 50 000 KF

Total = 500 000 KF

4. Tableau d'amortissement de la dette de location acquisition

Nature	Dates	Loyers	Ventilation des loyers		Dette à rembourser (KF)
			Dette	Intérêts	
A la signature	01/01/N	-	-	-	450 000
Échéance 1	31/12/N	80 650	44 650	36 000 (1)	405 350 (2)
Échéance 2	31/12/N+1	80 650	48 220	32 430	357 130
Échéance 3	31/12/N+2	80 650	52 080	28 570	305 050
Échéance 4	31/12/N+3	80 650	56 245	24 405	248 805
Échéance 5	31/12/N+4	80 650	60 745	19 905	188 080
Échéance 6	31/12/N+5	80 650	65 605	15 045	122 455
Échéance 7	31/12/N+6	80 650	70 855	9 795	51 600
Levée option	31/12/N+6	51 600	51 600	0	0
TOTAL		616 150	450 000	166 150	

(1) $450000 \times 8\% = 36000$

(2) $450\ 000 - 44650 = 405\ 350$

5. Comptabilisation

Au 01/01/N (à la signature), on passe l'écriture suivante :

01/01/N			
2411	Matériel Industriel	500 000	
173	Dettes de location acquisition/crédit-bail mobilier		450 000
4812	Fournisseurs d'investissements		50 000

Le 15 janvier N, on passe l'écriture de règlement des frais d'installation :

15/01/N			
4812	Fournisseurs d'investissements	50 000	
521	Banques		50 000

Au 31/12/N, on passe les écritures suivantes :

- **Constatation de la redevance**

31/12/N			
623	Redevances de location acquisition	80 650	
401	Fournisseurs		80 650

☞ **NB : Il est recommandé de créditer le compte 401 (même s'il s'agit d'une opération d'investissement) pour ne pas alourdir les retraitements liés au calcul du besoin de financement lié aux activités opérationnelles dans le cadre de l'élaboration du tableau des flux de trésorerie.**

- **Règlement de la redevance**

31/12/N			
401	Fournisseurs	80 650	
521	Banques		80 650

- **Eclatement du montant de la redevance**

31/12/N			
173	Dettes de location acquisition/credit-bail mobilier	44 650	
672	Intérêts dans loyers de location acquisition	36 000	
623	Redevances de location acquisition		80 650

- Dotation aux amortissements du matériel loué inscrit en immobilisations :**

Montant de la dotation aux amortissements : $500\ 000 \times 1/10 = 50\ 000$ KF.

6813	31/12/N Dotation aux amortissements des immobilisations corporelles	50 000	50 000
28411	Amortissements du matériel Industriel		

6. Hypothèse 1 : Levée d'option à la fin du contrat

- Règlement du prix de levée d'option**

623	31/12/N+6 Redevances de location acquisition	51 600	51 600
521	Banques		

- Retraitements de la levée d'option**

173	31/12/N+6 Dettes de location acquisition/crédit-bail mobilier	51 600	51 600
623	Redevances de location acquisition		

- Amortissement du matériel**

6813	31/12/N+6 Dotation aux amortissements des immobilisations corporelles	50 000	50 000
28411	Amortissements du matériel Industriel		

7. Hypothèse 2 : Remise en cause de l'option : non levée d'option à la fin du contrat.

A la date prévue pour la levée d'option qui a été remis en cause, il faut constater :

- la sortie du matériel, qui est repris par la société de crédit-bail,
- l'annulation de la dette pour le prix de levée d'option que l'on renonce à payer.

Tout se passe comme si le matériel est cédé au prix de levée d'option.

- **Eléments de calcul**

Cumul des amortissements : $500\ 000 \times 1/10 \times 7 = 350\ 000$

Valeur nette comptable : $500\ 000 - 350\ 000 = 150\ 000$

Prix de cession (montant de la dette annulée) = 51 600

- **Comptabilisation**

- Dotation aux amortissements du matériel de N+6

		31/12/N+6		
6813		Dotation aux amortissements des immobilisations corporelles	50 000	
	28411	Amortissements du matériel Industriel		50 000

- Sortie du matériel

		31/12/N+6		
812		Valeurs comptables des cessions d'immobilisations	150 000	
	28411	Amortissements du matériel industriel	350 000	
	2411	Matériel Industriel		500 000

- Constatation du produit de cession et solde de la dette de crédit-bail

		31/12/N+6		
173		Dettes de location acquisition/credit-bail mobilier	51 600	
	822	Produits des cessions d'immobilisations corporelles		51 600

APPLICATION 38

Contrat de location chez le bailleur (location financement)

Le 01/01/N, une entité industrielle fabrique et met en location-vente un matériel spécialisé. Cette entité a conclu avec un client un contrat de location-vente d'une durée de 10 ans. La durée d'utilité du matériel spécialisé est également de 10 ans. Le coût de fabrication du matériel spécialisé loué s'élève à 400 000 KF. Selon les tarifs de l'entité, le prix de vente du matériel spécialisé prélevé dans les stocks de produits finis s'élève à 450 000 KF. Le 05/01/N, le bailleur acquitte au comptant par chèque bancaire une commission de 2 000 KF à l'intermédiaire ayant permis de conclure le contrat.

Le contrat consiste en une série 10 loyers à terme échu de 70.000 KF. Le premier loyer a été réglé par chèque bancaire le 31/12/N.

Le taux d'intérêt implicite du bailleur est de 10%. Le dernier loyer est fixé à 51.570KF.

A l'issue de la location, le matériel spécialisé aura une valeur résiduelle nulle.

L'entité tient ses comptes de stock selon la méthode de l'inventaire permanent.

1. Tableau d'amortissement de la créance de location (en KF)

Nature	Dates	Loyers	Ventilation de l'échéance		Créances de location
			Créances	Intérêts	
A la signature	01/01/N	-	-	-	450 000
Échéance 1	31/12/N	70 000	25 000	45 000	425 000
Échéance 2	31/12/N+1	70 000	27 500	42 500	397 500
Échéance 3	31/12/N+2	70 000	30 250	39 750	367 250
Échéance 4	31/12/N+3	70 000	33 275	36 725	333 975
Échéance 5	31/12/N+4	70 000	36 600	33 400	297 375
Échéance 6	31/12/N+5	70 000	40 260	29 740	257 115
Échéance 7	31/12/N+6	70 000	44 290	25 710	212 825
Échéance 8	31/12/N+7	70 000	48 715	21 285	164 110
Échéance 9	31/12/N+8	70 000	53 590	16 410	110 520
Échéance 10	31/12/N+9	70 000	58 950	11 050	51 570
Levée option	31/12/N+9	51 570	51 570	-	0
TOTAL		751 570	450 000	301 570	

(1) $450000 \times 10\% = 45 000$.

2. Ecritures relatives au contrat de location chez le bailleur

- Comptabilisation de la vente

		01/01/N			
2714	Créances de location financement/location-vente		450 000		
702	Ventes de produits finis			450 000	

- Décomptabilisation du matériel vendu

		01/01/N			
736	Variations des stocks de produits finis		400 000		
361	Stocks de produits finis			400 000	

- Comptabilisation de la commission

		05/01/N			
6322	Commissions et courtages sur ventes		2 000		
401	Fournisseurs			2 000	
401	Fournisseurs		2 000		
521	Banques			2 000	

- Constatation du premier loyer perçu

		31/12/N			
521	Banques		70 000		
2714	Créances de location-financement			25 000	
775	Intérêts dans loyers de location-financement			45 000	

APPLICATION 39

Réserve de propriété - acheteur

Une entité a procédé le 02/01/N à l'acquisition d'un matériel industriel avec clause de réserve de propriété d'une valeur de 50 000 000.

Règlement le 01/06/N.

1. Principe

Si une entité le désire, elle peut :

- dans son « plan comptable d'entité », prévoir une analyse plus fine que celle proposée par le SYSCOHADA et scinder ses comptes d'achats, de ventes (et d'immobilisations, de stocks) pour identifier les opérations avec clause de réserve de propriété (R/P).
- utiliser les comptes de la classe 9 (chez un acheteur, il s'agit d'un engagement donné et chez un vendeur, un engagement obtenu).

En fait, cette analyse peut être surtout utile :

- **chez l'acquéreur** : pour identifier les biens acquis (qui juridiquement ne sont pas encore sa propriété) et les distinguer des biens en propriété (notion de risque). Par ailleurs, cette analyse est aussi utile en cas de risque de faillite, ou de discontinuité de l'exploitation.
- **chez le vendeur** : pour identifier ses "créances assorties d'une clause de R/P".

Ces créances comportent une forte garantie puisqu'elles s'adossent sur la propriété du bien vendu, à l'origine de la créance. Toutefois, comme la quasi-totalité des créances d'un même vendeur comportent la clause, la distinction perd de ce fait de son intérêt.

2. Comptabilisation

		02/01/N			
24116		Matériel industriel avec clause de réserve de propriété		50 000 000	
	4816	Fournisseurs d'investissements – Réserve de propriété <i>(Acquisition avec clause de réserve de propriété)</i>			50 000 000
9183		Contrepartie des engagements accordés		50 000 000	
	9083	Achats avec clause de réserve de propriété <i>(Constatation de l'engagement donné)</i>			50 000 000
		01/06/N			
4816		Fournisseurs d'investissements – Réserve de propriété		50 000 000	
	521	Banques <i>(Règlement pour solde)</i>			50 000 000
9083		Achats avec clause de réserve de propriété		50 000 000	
	9183	Contrepartie des engagements accordés <i>(Annulation de l'engagement donné)</i>			50 000 000
		01/06/N			
2411		Matériel industriel		50 000 000	
	24116	Matériel industriel avec clause de réserve de propriété <i>(Virement pour solde du compte crédité)</i>			50 000 000

APPLICATION 40

Réserve de propriété - vendeur

La société SOVAL a vendu à l'entité MK, 20/12/N, une "chaîne d'embouteillage" au prix de 100 000 000 F, chaîne normalement amortissable en 6 ans.

Elle a accordé à MK un crédit de 60 000 000 F, au 31/12/N+1, après paiement comptant à la livraison de 40 000 000 F.

En difficultés financières, MK n'honore pas l'échéance du 30/11/N+1 et paraît sur le point de déposer son bilan.

A l'inventaire du 31/12/N+1, SOVAL apprend que le matériel a été mal entretenu et est endommagé, mais est toujours dans l'entité MK. Valeur nette probable de réalisation : 42 000 000 F.

1. Comptabilisation de la vente et de l'engagement reçu

		20/12/N			
4116	701	Clients, réserve de propriété Ventes de marchandises (Facture N°...)		100 000 000	100 000 000
9043	9143	Ventes avec clause de réserve de propriété Contrepartie des engagements obtenus (Constatation de l'engagement obtenu)		100 000 000	100 000 000

2. Provision à constituer par SOVAL

Montant de la créance : 60 000 000

Valeur probable de réalisation du bien après « revendication » (sous déduction des frais afférents et des frais de cession) : 42 000 000.

Perte probable = 18 000 000 (60 000 000 – 42 000 000), montant à provisionner (sans la clause de R/P, SOVAL devrait sans doute provisionner beaucoup plus, de 40 à 100 %, selon la solvabilité de MK).

		31/11/N+1			
4162	4116	Créances douteuses Clients, réserve de propriété		60 000 000	60 000 000
6594	4912	Charges pour dépréciations sur créances Dépréciations des comptes clients (créances douteuses)		18 000 000	18 000 000

3. Revendication par le vendeur

Le 20 février N+2, SOVAL obtient du tribunal la restitution du bien, à la suite de son action en revendication. A cette date, la valeur probable de réalisation du matériel (nette des frais de revente) est estimée à 37 000 000.

Le 10 avril N+2, la chaîne est effectivement revendue, au prix net de 40 000 000; la comptabilité analytique montre que les frais de revente ont été de 2 000 000.

- Retour du bien**

Il faut entrer le bien à sa « valeur actuelle », en l'absence du contrat.

601	4162	Achats marchandises Crédit douteuses <i>(Reprise du matériel au client MK sur base de sa valeur actuelle)</i>	20/02/N+2	37 000 000	37 000 000
-----	------	---	-----------	------------	------------

- Revente finale (insuffisante)**

521	701	Banques Ventes de marchandises <i>(Prix de cession)</i>	10/04/N+2	40 000 000	40 000 000
-----	-----	---	-----------	------------	------------

4. Montant effectivement récupéré

Il est de $40\ 000\ 000 - 2\ 000\ 000$ (frais commerciaux) = 38 000 000

Il convient donc de corriger la valeur d'entrée du 20/2, estimée alors à 37 000 000, elle s'avère égale à 38 000 000 qui est le « prix définitif » de la reprise du bien.

601	4162	Achats de marchandises Crédit douteuses <i>(Rectification de la valeur d'entrée du 20/2)</i>	10/04/N+2	1 000 000 ⁽¹⁾	1 000 000
-----	------	--	-----------	--------------------------	-----------

(1) $40\ 000\ 000 - 2\ 000\ 000 - 37\ 000\ 000 = 1\ 000\ 000$

5. Compte « créances douteuses » à cette date :

4162 « Crédit douteuses » MK

30/11/N+1....	60 000 000	37 000 000 (revendication) 20/2 1 000 000 (revendication) 10/4 <hr/> 38 000 000
---------------	------------	---

Solde débiteur 22 000 000

6. Inventaire fin N+2 :

D'après le syndic, les créances chirographaires pourront, dans la faillite MK, récupérer environ 30% de leurs créances.

D'où perte probable 70% soit $22\ 000\ 000 \times 0,7 = 15\ 400\ 000$.

La provision de 18 000 000 sera donc à réduire de 2 600 000.

- **Revue finale (supérieure au restant dû)**

Prix de revente le 10/04 : 65 000 000 : frais commerciaux de revente estimés 3 000 000.

Montant récupéré : $65\ 000\ 000 - 3\ 000\ 000 = 62\ 000\ 000$.

Il faut corriger en conséquence la valeur d'entrée du 20/02, qui est à majorer de 37 000 000 à 62 000 000 (+25 000 000)

		14/04/N+2		
601	4162	Achats de marchandises	25 000 000	25 000 000
		Créances douteuses		
		(Valeur de reprise matériel MK revendiqué)		

D'où le solde du compte 4162 qui se présente comme suit :

Créances douteuses MK	
60 000 000	37 000 000
	25 000 000
	<hr/>
	62 000 000
Solde créditeur 2 000 000	

		31/04/N+2		
4162	521	Créances douteuses MK	2 000 000	2 000 000
		Banque X		

APPLICATION 41

Immeubles de placement

Une entité vient d'acheter à crédit un immeuble de 4 étages pour 200 000 000 F. Elle occupe le premier étage pour ses besoins administratifs et loue les autres étages à d'autres entités.

1. Analyse de l'opération

Si les différentes parties du bien peuvent être vendues séparément (ce qui est manifestement le cas ici) alors, on peut utiliser l'approche par composants.

On comptabilise ainsi un quart de 200 000 000 F soit 50 000 000 F en immobilisations corporelles, et trois quart de 200 000 000 F soit 150 000 000 F en tant qu'immeuble de placement.

Dans le cas où les différentes parties du bien ne peuvent pas être vendues séparément, alors le bien n'est comptabilisé en tant qu'immeuble de placement qu'à la condition que son utilisation pour des activités ordinaires soit minoritaire par rapport à son caractère locatif ou de valorisation du capital.

2. Comptabilisation

Lors de l'acquisition de l'immeuble, l'écriture suivante sera passée :

31/12/N+10			
2313	Bâtiments administratifs et commerciaux	50 000 000	
2315	Bâtiments - immeubles de placement	150 000 000	
4812	Fournisseurs d'investissements		200 000 000

Chapitre 11

Constructions sur sol d'autrui et contrat de rentes viagères

APPLICATION 42

Construction sur sol d'autrui

L'entité AUTRUAS a fait construire courant N un atelier industriel sur un terrain dont elle est locataire. Le coût total de l'atelier industriel s'élève à 60 000 000 F. Les travaux sont achevés et facturés le 01/10/N. La durée d'utilité de l'atelier est de 15 ans. Le bail expire dans 15 ans. A l'expiration du bail, l'entité AUTRUAS percevra une indemnité d'évacuation de 10 000 000 F.

1. Comptabilisation des écritures en N

232	Bâtiments industriels sur sol d'autrui	01/10/N	60 000 000	
4812	Fournisseurs d'investissements – immobilisations corporelles			60 000 000

La durée d'utilité du bâtiment industriel correspond à la durée du bail : 15 ans.

Dotation aux amortissements de N : $[(60 000 000 - 10 000 000) / 15] \times 3 / 12 = 833 333$

6813	Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles	31/12/N		
2832	Amortissement bâtiment industriel sur sol d'autrui <i>(Annuité comptable)</i>		833 333	833 333

2. Comptabilisation chez l'entité AUTRUAS à l'expiration du bail

521	Banques	01/10/N+15	10 000 000	
822	Produits des cessions d'immobilisations corporelles <i>(Facture n°...)</i>			10 000 000

		31/12/N+15			
6813		Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles		3 333 333	
	2832	Amortissement bâtiment industriel sur sol d'autrui <i>(Annuité comptable : (60 000 000 – 10 000 000)/15)</i>			3 333 333
812		31/12/N+15			
2832		Valeurs comptables des cessions d'immobilisations corporelles		10 000 000	
		Amortissement bâtiment industriel sur sol d'autrui [(60 000 000 – 10 000 000) / 15] x 15		50 000 000	
	232	Construction sur sol d'autrui <i>(Décomptabilisation du bâtiment)</i>			60 000 000

3. Comptabilisation chez le propriétaire du terrain à l'expiration du bail

1^{er} cas : une indemnité d'éviction est prévue au contrat

		01/10/N+15			
231		Bâtiments, installations techniques et agencements		10 000 000	
	521	Banques <i>(Indemnité versée à l'expiration du bail)</i>			10 000 000

2^e cas : aucune indemnité d'éviction n'est prévue au contrat. La valeur actuelle est de 10 000 000 F

		01/10/N+15			
231		Bâtiments, installations techniques et agencements		10 000 000	
	841	Produits HAO constatés <i>(Indemnité non versée à l'expiration du bail)</i>			10 000 000

► Remarque : Lorsqu'il s'agit d'un bien d'une valeur actuelle jugée significative par la direction de l'entité, il est recommandé d'utiliser le compte 148 Autres subventions d'investissement au lieu du compte 841 Produits HAO constatés afin d'étaler le produit sur la période d'amortissement du bien.

APPLICATION 43

Rentes viagères

Une entité a acquis le 1er Octobre N, un ensemble immobilier à usage administratif et commercial évalué à 350 000 000 (dont 50 000 000 pour le terrain le 1^{er} Octobre N). Cette acquisition donne lieu à un versement initial (bouquet) de 110 000 000 et le solde faisant l'objet d'une rente viagère annuelle de 20 000 000 payable le 1^{er} Octobre de chaque année.

La durée d'utilité du bâtiment est 30 ans.

Considérons les hypothèses suivantes

Hypothèse 1 : Décès du crédirentier le 15/12/N+5

Hypothèse 2 : Décès du crédirentier le 10/11/N+14

1. Au titre des exercices N et N+1, les écritures suivantes seront passées :

- Exercice N

		01 / 10 / N		
2232		Terrains bâtis	50 000 000	
2313		Bâtiments Administratifs et Commerciaux	300 000 000	
	521	Banques	110 000 000	
	1681	Rentes viagères capitalisées	240 000 000	
		31/ 12 /N		
6813		Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles	2 500 000	
	2831	Amortissements des bâtiments <i>(Opération de dotation 300 000 000 x 1/30 x 3/12)</i>	2 500 000	

- Exercice N+1

		01/ 10 /N+1		
1681		Rentes viagères capitalisées	20 000 000	
	521	Banques	20 000 000	
		31/12/N+1		
6813		Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles	10 000 000	
	2831	Amortissements des bâtiments <i>(Opération de dotation 300 000 000 x 1/30)</i>	10 000 000	

2. Hypothèse 1 : Décès du crédirentier le 15/12/N+5

- A la date du 15/12/ N+5 :

- ✓ le débirentier a effectué 5 versements pour un montant total de : $20\ 000\ 000 \times 5 = 100\ 000\ 000$
- ✓ le solde du compte **1681 Rentes viagères capitalisées** : $240\ 000\ 000 - 100\ 000\ 000 = 140\ 000\ 000$

Ce compte doit être soldé avec, en contrepartie, la constatation d'un produit hors activités ordinaires.

		15/12 /N+5		
1681	841	Rentes viagères capitalisées	140 000 000	140 000 000
		Produits HAO constatés		

3. Hypothèse 2 : Décès du crédirentier le 10/11/N+ 14

- Exercice N+12

A la date du 01/10/N+12, le débirentier a effectué 12 versements pour un montant total de :

$$20\ 000\ 000 \times 12 = 240\ 000\ 000.$$

Au 01/10/N+13 et au 01/10/N+14, le compte **1681 Rentes viagères capitalisées** est soldé.

Les versements effectués sont comptabilisés en charges HAO.

		01/10/N+13		
831	521	Charges HAO constatées	20 000 000	20 000 000
		Banques		

		01/10/N+14		
831	521	Charges HAO Constatées	20 000 000	20 000 000
		Banques		

☞ NB : Lorsqu'il s'agit d'un mode de financement lié aux activités ordinaires de l'entité, les comptes 6781 et 7781 seront utilisés au lieu des comptes 831 et 841.

APPLICATION 44

Dépréciation des immobilisations-évaluation ultérieure

Un matériel industriel d'une valeur brute de 30 000 000 F est acquis le 01 janvier de l'année N-1 et est amorti sur une période de 6 ans. La dotation aux amortissements annuelle est de 5 000 000 F ($30\ 000\ 000 / 6$). Après deux années d'utilisation, la valeur nette comptable est donc de 20 000 000 F [$30\ 000\ 000 - (2 \times 5\ 000\ 000)$].

A la clôture de l'exercice N, un test de dépréciation a été réalisé suite au constat d'un indice de perte de valeur. La valeur actuelle du matériel industriel à l'issue du test a été estimée à 8 000 000 F.

A la clôture de l'exercice N+2, suite à une modification du marché, il apparaît que la

1. Plan d'amortissement initial

Nature de l'immobilisation : matériel industriel n°...		Date de mise en service : 01/01/N-1		
Durée d'utilité : 6 ans		Valeur au bilan : 30 000 000 F		
Rythme d'amortissement : linéaire		Base amortissable : 30 000 000 F		
Années	Base amortissable	Amortissements		VNC à la clôture de l'exercice
		Dotation de l'exercice	Cumul à la clôture	
N-1	30 000 000	$30\ 000\ 000 \times 1/6 = 5\ 000\ 000$	5 000 000	25 000 000
N	30 000 000	5 000 000	10 000 000	20 000 000
N+1	30 000 000	5 000 000	15 000 000	15 000 000
N+2	30 000 000	5 000 000	20 000 000	10 000 000
N+3	30 000 000	5 000 000	25 000 000	5 000 000
N+4	30 000 000	5 000 000	30 000 000	0
TOTAL		30 000 000		

2. Conséquences du test de dépréciation

A la clôture de l'exercice N, une perte de valeur de 12 000 000 F (20 000 000 – 8 000 000) est comptabilisée de sorte que la nouvelle valeur nette comptable s'établit en fin d'année N à 8 000 000 F. La nouvelle charge d'amortissement annuelle s'élève à 2 000 000 F (8 000 000/4), soit 8 000 000 F amorti sur la durée résiduelle de 4 ans (6 ans -2 ans).

En fin N+2, la valeur nette comptable s'élève à 4 000 000 F, soit 8 000 000 F diminué de 2 x 2 000 000 F. A la suite d'une modification du marché, il apparaît que la valeur actuelle s'établit désormais à 9 000 000 F. La valeur nette comptable de l'actif sur base historique s'élève à 10 000 000 F soit 30 000 000 F - (4 x 5 000 000). Par conséquent, l'entité peut reprendre la perte de valeur à hauteur de 5 000 000 F (9 000 000 - 4 000 000), car le montant de 9 000 000 F est inférieur à 10 000 000 F (le plafond à ne pas dépasser). La nouvelle valeur comptable après amortissement et reprise de perte de valeur s'établira à 9 000 000.

La nouvelle charge d'amortissement annuelle s'élève à 4 500 000 F (9 000 000/2), soit 4 500 000 F amorti sur la durée résiduelle de 2 ans (6 ans - 4 ans).

3. Plan d'amortissement révisé

Nature de l'immobilisation : matériel industriel n°...			Date de mise en service : 01/01/N-1		
Durée d'utilité : 6 ans			Valeur au bilan : 30 000 000 F		
Rythme d'amortissement : linéaire			Base amortissable : 30 000 000 F		
Années	Base amortissable	Amortissements		Dépréciations	
		Dotation de l'exercice	Cumul à la clôture	Dotations	Reprises
N-1	30 000 000	30 000 000 x 1/6 = 5 000 000	5 000 000		25 000 000
N	30 000 000	5 000 000	10 000 000	12 000 000	8 000 000
N+1	8 000 000	2 000 000	12 000 000		6 000 000 ⁽¹⁾
N+2	8 000 000	2 000 000	14 000 000		5 000 000
N+3	9 000 000	4 500 000	18 500 000		5 000 000
N+4	9 000 000	4 500 000	23 000 000		0
TOTAL		23 000 000		12 000 000	5 000 000

$$(1) 8 000 000 - 2 000 000 = 6 000 000.$$

Dans ce même exemple, si la valeur actuelle était de 13 000 000, l'entité limitera la reprise de perte de valeur à 6 000 000 (10 000 000 - 4 000 000) de sorte que la nouvelle valeur comptable s'établisse à 10 000 000 pour éviter que la reprise de la perte de valeur n'entraîne pas finalement une réévaluation du matériel.

APPLICATION 45

Dépréciation d'un groupe d'actifs immobilisés

La valeur nette comptable des différents éléments d'un groupe d'actifs immobilisés d'une valeur globale de 260 000 000 F à fin décembre N se présente comme suit :

- Fonds commercial : 20 000 000 F
- Terrains bâtis : 50 000 000 F
- Immeuble industriel : 150 000 000 F
- Camions : 40 000 000 F

Un test d'évaluation a été effectué au 31 décembre N et il a révélé que la valeur actuelle du groupe d'actifs immobilisés dans sa globalité est de 200 000 000 F.

1. Calcul de la dépréciation de la valeur globale du groupe d'actifs immobilisés.

La perte de valeur globale du groupe d'actifs immobilisés étant égale à la différence entre la valeur nette comptable du groupe d'actifs immobilisés et la valeur actuelle globale. Cette dépréciation s'élève à $260\ 000\ 000 - 200\ 000\ 000 = 60\ 000\ 000$.

2. Ventilation de la dépréciation globale

La dépréciation globale est d'abord affectée au fonds commercial, soit 20 000 000. La valeur du fonds commercial après dépréciation est donc de 0. La dépréciation ne pourra jamais être reprise ultérieurement.

Le solde de la perte de valeur, soit 40 000 000 F ($60\ 000\ 000 - 20\ 000\ 000$), devra être affecté proportionnellement à la valeur nette comptable de chacun des autres actifs identifiés d'une valeur globale de : $50\ 000\ 000 + 150\ 000\ 000 + 40\ 000\ 000 = 240\ 000\ 000$ F, soit :

- Terrains bâtis : $40\ 000\ 000 \times 50\ 000\ 000 / 240\ 000\ 000 = 8\ 333\ 333$ F
 - Immeuble industriel : $40\ 000\ 000 \times 150\ 000\ 000 / 240\ 000\ 000 = 25\ 000\ 000$ F
 - Camions : $40\ 000\ 000 \times 40\ 000\ 000 / 240\ 000\ 000 = 6\ 666\ 667$ F
- Total** **= 40 000 000 F**

3. Comptabilisation

L'écriture suivante sera passée :

	31/12/N		
6913		Dotations aux dépréciations des immobilisations incorporelles	20 000 000
6914		Dotations aux dépréciations des immobilisations corporelles	40 000 000
2915		Dépréciations du fonds commercial	20 000 000
2923		Dépréciations des terrains bâti	8 333 333
2931		Dépréciations des bâtiments industriels, agricoles, administratifs et commerciaux sur sol propre	25 000 000
2945		Dépréciations du matériel de transport	6 666 667

APPLICATION 46

Pertes de valeur suite à une réévaluation

Au 31/12/N, un bâtiment industriel d'une entité a subi une perte de valeur de 15 000 000 F. Cet immeuble avait fait l'objet d'une réévaluation libre. La valeur comptable réévaluée du bâtiment est de 100 000 000 F avant la constatation de la perte de valeur. L'écart de réévaluation figurant parmi les capitaux propres est de 6 000 000 F.

- A la clôture de l'exercice N :

	31/12/N		
1062		Écarts de réévaluation libre	6 000 000
6914		Dotations aux dépréciations des immobilisations corporelles	9 000 000
2931		Dépréciations des bâtiments industriels	15 000 000

APPLICATION 47

Dépréciations d'immobilisations subventionnées

La valeur nette comptable d'un matériel industriel est de 20 000 000 F. Ce matériel a été financé par une subvention. Le solde du compte de subvention d'investissement non encore rapporté au compte résultat est de 12 000 000 F. Suite au constat d'un indice de perte de valeur, ce matériel a fait l'objet d'un test de dépréciation. Le test de dépréciation indique que la valeur actuelle du matériel est de 6 000 000 F.

La dépréciation peut être déterminée de deux façons différentes :

1. Première méthode :

$$\begin{aligned}\text{Montant de la dépréciation} &= (\text{VNC} - \text{solde du compte de Subvention}) - \text{valeur actuelle} \\ &= (20\,000\,000 - 12\,000\,000) - 6\,000\,000 = 2\,000\,000 \text{ F}\end{aligned}$$

6914	2941	31/12/N Dotations aux dépréciations des immobilisations corporelles Dépréciations du matériel	2 000 000	2 000 000
------	------	--	-----------	-----------

L'impact sur le résultat de l'exercice est donc une diminution du résultat de **2 000 000 F.**

2. Deuxième méthode :

$$\begin{aligned}\text{Montant de la dépréciation} &= \text{VNC} - \text{valeur actuelle} \\ &= 20\,000\,000 - 6\,000\,000 = 14\,000\,000 \text{ F}\end{aligned}$$

6914	2941	31/12/N Dotations aux dépréciations des immobilisations corporelles Dépréciations du matériel	14 000 000	14 000 000
1411	799	31/12/N Subventions d'équipement Reprises de subventions d'investissement	12 000 000	12 000 000

L'impact net sur le résultat de l'exercice est donc une diminution de **2 000 000 F** du résultat de l'exercice (charge liée à la dépréciation de 14 000 000 – produit lié à la reprise de la subvention de 12 000 000).

3. Conclusion :

On constate que les deux méthodes ont le même impact sur le résultat de l'exercice.

APPLICATION 48

Acquisition de titres

Une entité a procédé à l'acquisition de certains titres durant le mois de juin N. Une commission de 1,5% du montant de chaque transaction a été prélevée par l'intermédiaire financier. Les règlements ont été effectués par virement bancaire.

- 5 juin : acquisition de 5 000 actions SICAV (titres cotés) à un cours unitaire de 12 000 F. Les dirigeants anticipent une forte hausse à court terme des actions SICAV (Sociétés d'Investissement de Capital Variable) ;
- 9 juin : prise de participation à hauteur de 80% du capital d'une entité non cotée; valeur unitaire des 2500 actions acquises : 16 000 F ;
- 16 juin : souscription de 1 500 obligations émises à 20 000 F l'une. Ces obligations sont destinées à être conservés durablement en vue d'une rentabilité intéressante dans le cadre d'une stratégie globale de gestion du portefeuille ;
- 24 juin : acquisition de bons du Trésor pour un montant de 3 000 000 F, en vue d'un placement à court terme ;
- 30 juin : acquisition de 1 000 actions cotées à 18 000 F l'une. Ces actions représentent 2% du capital de la société émettrice. Les dirigeants de l'entité ont l'intention de conserver durablement ces titres.

		05/06/N		
5022		Actions cotées (5 000 x 12 000)	60 000 000	
5026		Frais d'acquisition des actions (60 000 000 x 1,5%)	900 000	
	521	Banques <i>(Acquisition de titres SICAV)</i>		60 900 000
		09/06/N		
261		Titres de participation dans les sociétés sous contrôle exclusif	40 600 000	
	521	Banques (2500 x 16 000) + 1,5% (2500 x 16 000) <i>(Acquisition de titres de participation)</i>		40 600 000
		16/06/N		
2741		Titres immobilisés de l'activité de portefeuille (T.I.A.P)	30 450 000	
	521	Banques (1500 x 20 000) + 1,5% (1500 x 20 000) <i>(Acquisition de TIAP)</i>		30 450 000

		24/06/N			
5011		Titres du Trésor à court terme		3 000 000	
5016		Frais d'acquisition des titres de Trésor (3 000 000 x 1,5%)		45 000	
	521	Banques <i>(Acquisition de bons de Trésor)</i>			3 045 000
		30/06/N			
2746		Titres immobilisés – Actions		18 270 000	
	521	Banques (1 000 x 18 000) + 1,5%(18 000 000) <i>(Acquisition de titres SICAV)</i>			18 270 000

APPLICATION 49

Versement restant à effectuer sur titres non libérés

L'entité A a souscrit 20 000 actions émises par l'entité B. Ces titres de 10 000 F de nominal, sont émis avec une prime d'émission de 2 000 F et sont libérés de moitié à la souscription le 1er mai N. L'entité A paie immédiatement par virement bancaire sa souscription et 1 000 000 F de frais sur l'opération. Ces titres constituent pour elle des titres immobilisés.

- **Journal de la société A**

		01/05/N			
2746		Titres immob. actions 20 000 x (10 000 + 2 000) + 1 000 000		241 000 000	
	472	Versement restant à effectuer sur titres non libérés			100 000 000
	521	Banques (20 000 x ((10 000/2) + 2 000) + 1 000 000 <i>(Souscription au capital de B)</i>			141 000 000

Le 30/09/N, l'entité B appelle la deuxième moitié de la souscription. La société A procède à un virement bancaire le 8 novembre.

		08/11/N			
472		Versement restant à effectuer sur titres non libérés		100 000 000	
	521	Banques <i>(Libération deuxième moitié titres B)</i>			100 000 000

APPLICATION 50

Cession de titres de participation

Titres immobilisés détenus par l'entité COCO, valeur d'origine : 50 000 000 F.

- Dépréciation existante : 6 000 000 F
- Prix de cession au 15/08/N du portefeuille à crédit : 48 000 000 F.

1. Ecritures de cession des titres de participation :

		15/08/N		
816	274	Valeurs comptables des cessions d'immo. financières Titres immobilisés <i>(Sortie de titres immobilisés du patrimoine)</i>	50 000 000	50 000 000
4856		Créances sur cessions d'immobilisations financières	48 000 000	
	826	Produits des cessions d'immobilisations financières <i>(Cession des titres immobilisés)</i>		48 000 000
2974	7972	Dépréciations des titres immobilisés Reprises de dépréciations des immobilisations financières <i>(Reprise de provision sur titres cédés)</i>	6 000 000	6 000 000

2. Impact sur le compte de résultat

Charges

Produits

	<u>Financiers</u>	
	Reprise de provision	6 000 000
<u>HAO</u> VC des cessions	<u>HAO</u>	
	Produit de cession	48 000 000

Incidence sur le résultat global : 4 000 000 :

+ 6 000 000 sur le résultat financier

- 2 000 000 sur le résultat HAO

APPLICATION 51**Cession de titres de placement**

L'entité D possède le 01/09/N dans son portefeuille 3 000 titres de placement de l'entité F acquis au cours des exercices N-1 et N :

- 01/04/N-1 : acquisition de 1 000 titres à 12 000 F l'un ;
- 01/09/N-1 : acquisition de 500 titres à 12 500 F l'un ;
- 01/04/N : acquisition de 1 200 titres à 11 000 F l'un ;
- 01/07/N : acquisition de 300 titres à 10 000 F l'un.

En décembre N-1, le cours moyen en bourse de ce titre était de 12 050 F.

Elle cède à crédit au 01/09/N, 2 500 titres au prix global de 29 000 000 F.

1. Evaluation des titres

- **Au 31/12/N-1, la valeur d'entrée des titres était de :**

$$(1\ 000 \times 12\ 000) + (500 \times 12\ 500) = 18\ 250\ 000 \text{ F}$$

La valeur de ces titres à la même date était de : $1\ 500 \times 12\ 050 = 18\ 075\ 000 \text{ F}$

En conséquence, l'entité constate une dépréciation de son portefeuille à la clôture de l'exercice N-1 : $18\ 250\ 000 - 18\ 075\ 000 = 175\ 000 \text{ F}$.

2. Comptabilisation

		31/12/N-1		
6795	590	Charges pour dépréciations sur titre de placement Dépréciations de titres de placement <i>(Dépréciation titres de placement)</i>	175 000	175 000

3. Cession des titres

Au 01/09/N, l'entité a cédé 2 500 titres ; il importe d'évaluer la valeur d'entrée de ces titres.

Pour cela, deux méthodes possibles, selon l'article 44 de l'Acte uniforme :

- **Méthode P.E.P.S. : "premier entré, premier sorti" :**

Les titres cédés sont donc ceux acquis le 01/04/N-1 (1 000 titres), ceux acquis le 01/09/N-1 (500 titres), plus 1 000 titres sur les 1 200 acquis le 01/04/N.

D'où une évaluation à :

$$1\ 000 \times 12\ 000 = 12\ 000\ 000$$

$$5\ 00 \times 12\ 500 = 62\ 500\ 000$$

$$1\ 000 \times 11\ 000 = \underline{11\ 000\ 000}$$

$$29\ 250\ 000$$

Ecritures au journal de l'entité

		01/09/N		
4721		Créances sur cession de titres de placement		29 000 000
6771		Perte sur cessions des titres de placement		250 000
	50	Titres de placement <i>(Cession de titres de placement)</i>		29 250 000

Après cette opération, la valeur d'entrée du portefeuille titres en comptabilité ressort à :

$$200 \times 11\ 000 = 2\ 200\ 000$$

$$300 \times 10\ 000 = \underline{3\ 000\ 000}$$

$$5\ 200\ 000$$

La dépréciation éventuelle sera ajustée à la clôture de l'exercice N (augmentée, réduite ou annulée).

- **Méthode du coût moyen pondéré**

La valeur totale d'acquisition du portefeuille est de :

$$1\ 000 \times 12\ 000 = 12\ 000\ 000$$

$$500 \times 12\ 500 = 6\ 250\ 000$$

$$1\ 200 \times 11\ 000 = 13\ 200\ 000$$

$$300 \times 10\ 000 = \underline{3\ 000\ 000}$$

$$\underline{\underline{34\ 450\ 000}}$$

$$\text{Soit } \frac{34\ 450\ 000}{3\ 000} = 11\ 483,3333 \text{ par titre}$$

La valeur globale des titres sortis est donc de :

$$\frac{34\,450\,000 \times 2\,500}{3\,000} = 28\,708\,333 \text{ (ou } 11\,483,3333 \times 2\,500\text{).}$$

• **Ecriture au journal de l'entité**

		01/09/N		
4721		Créances sur cession de titres de placement	29 000 000	
	50 777	Titres de placement Gains sur cessions de titres de placement <i>(Cession de titres de placement)</i>		28 708 333 291 667

Après cette opération, la valeur du portefeuille titres en comptabilité ressort à :

$$34\,450\,000 - 28\,708\,333 = 5\,741\,667 \text{ ou } 11\,483,3333 \times 500 = 5\,741\,667.$$

La dépréciation éventuelle sera ajustée à la clôture de l'exercice N en fonction de la valeur du portefeuille à cette date (augmentation, diminution ou annulation).

• **Conclusion :**

L'utilisation de l'une ou l'autre des deux méthodes proposées par l'Acte uniforme a une influence non négligeable sur :

- le résultat de la période ;
- l'évaluation des actifs restants.

Il importe donc de respecter le postulat de la permanence des méthodes pour l'ensemble des opérations concernant le portefeuille titres.

APPLICATION 52

Valorisation de stocks

Une entité fabrique un produit P1 selon une capacité normale de production mensuelle de 5 000 unités. En décembre N la production effective a été de 4 000 unités, générant les coûts suivants :

- matières premières : 3 500 000 F;
- main d'œuvre directe : 2 200 000 F;
- frais généraux variables de production : 1 500 000 F;
- frais généraux fixes de production : 1 000 000 F;
- frais d'administration générale : 500 000 F;
- frais de stockage des produits finis : 100 000 F.

Le stock final est de 1 000 unités correspondant à une partie de la production du mois de décembre N.

Le stock initial s'élevait à 2 750 000 F.

L'entité valorise ses stocks selon la méthode FIFO.

1. Coût de production du stock de produits finis

Le stock est évalué au coût de production qui comprend :

– matières premières	: 3 500 000
– main d'œuvre directe	: 2 200 000
– frais généraux variables de production	: 1 500 000
– frais généraux fixes de production : 1 000 000 x 80% ⁽¹⁾ =	: <u>800 000</u>
	Coût total de production
	8 000 000

En revanche, les frais suivants qui ne concourent pas au processus de production doivent être constatés en charges :

- frais d'administration générale ;
- frais de stockage des produits finis.

⁽¹⁾ Coefficient d'imputation rationnelle des charges fixes : 4 000/5000 = 0,8. Les frais fixes sont imputés dans la limite du rapport production réelle/production normale.

L'impact de la sous-activité de décembre sur le résultat de l'exercice N :

Coût de la sous-activité ou coût de chômage = $1\ 000\ 000 \times 20\% = 200\ 000$ F. Cette charge minore le résultat de l'exercice N.

2. Montant du stock final

Le stock final de produits P1 de 1 000 unités correspond à une partie de la production de décembre N. Il est donc valorisé au coût unitaire de 2 000 ($8\ 000\ 000/4\ 000$), soit un stock final total de $1\ 000 \times 2\ 000 = 2\ 000\ 000$ F.

3. Comptabilisation

		31/12/N		
736		Variations des stocks de produits finis		2 750 000
	36	Stocks de produits finis <i>(Annulation du stock initial)</i>		2 750 000
36		Stocks de produits finis		2 000 000
	736	Variations des stocks de produits finis <i>(Constatation du stock final)</i>		2 000 000

APPLICATION 53

Stocks de marchandises

Une entité dispose d'un stock de marchandises acquis pour 10 000 000. Les frais restant à supporter (frais de commercialisation) sont estimés à 2 000 000.

Hypothèse 1 :

Le prix de vente probable du stock est estimé à 10 500 000. Un contrat de vente ferme a été conclu pour le prix de 11 500 000.

Hypothèse 2 :

Un contrat de vente ferme a été conclu pour le prix de 13 500 000.

1. Hypothèse 1 :

La valeur nette de réalisation est de $11\ 500\ 000 - 2\ 000\ 000 = 9\ 500\ 000$. Une dépréciation de $500\ 000$ ($10\ 000\ 000 - 9\ 500\ 000$) doit donc être constatée. Si le stock n'avait pas fait l'objet d'un contrat de vente ferme, la dépréciation à constater aurait été de $1\ 500\ 000$ (la valeur nette de réalisation étant de $10\ 500\ 000 - 2\ 000\ 000 = 8\ 500\ 000$).

		31/12/N		
6593		Charges pour dépréciations de stocks		500 000
	391	Dépréciations des stocks de marchandises		500 000

2. Hypothèse 2 :

Dans ce cas, la valeur nette de réalisation est de $13\ 500\ 000 - 2\ 000\ 000 = 11\ 500\ 000$. La valeur actuelle du stock ($11\ 500\ 000$) est supérieure au coût d'entrée ($10\ 000\ 000$). Cette plus-value latente n'est pas comptabilisée en vertu de la convention de prudence.

APPLICATION 54 Stocks de matières premières

Une entité dispose d'un stock de matières premières dont le coût d'entrée est de 10 000 F (9 600 unités). Ce coût égal au prix d'achat + 12 % de charges directes d'achat. Les prix d'achat de ces matières premières sont en forte baisse et estimés à 7 000 à la suite d'une chute des cours. Cette chute des cours va se répercuter sur les prix de vente des produits fabriqués avec ce stock, qui seront vendus avec une perte notable.

1. Continuité d'exploitation

En cas de baisse du coût des matières premières et des approvisionnements :

- il n'y a pas à déprécier le stock de ces matières s'il apparaît que les produits finis correspondants seront vendus à un prix au moins égal à leur coût de revient (absence de perte) ; et ce, même si le prix de vente probable est en baisse par rapport au prix de vente initialement prévu ;
- en revanche, si la vente des produits finis est déficitaire, la valeur actuelle devient inférieure à la valeur d'entrée. Dans un tel cas, il sera difficile d'imputer sur les seules matières premières (et approvisionnements) la perte constatée sur les ventes (qui peut avoir, pour partie, d'autres causes) ; c'est la raison pour laquelle, on retiendra le plus souvent le coût actuel de remplacement des matières premières et approvisionnements.

Dans ce cas, on estimera ainsi la valeur actuelle du stock :

- coût d'achat (de remplacement)	7 000
- charges accessoires directes (12%)	840

Coût actuel d'achat	7 840
Valeur d'entrée :	10 000 x 9 600 =
Valeur « actuelle » du stock :	7 840 x 9 600 =

Dépréciation :	20 736 000

6593	392	31/12/N Charges pour dépréciations de stocks Dépréciations des stocks de matières premières	20 736 000	20 736 000
------	-----	---	------------	------------

⚠ Remarque : Si la perte finale sur les produits fabriqués devait être sensiblement inférieure à ce montant (par exemple 12 000 000), on pourrait retenir comme valeur actuelle du stock $96\ 000\ 000 - 12\ 000\ 000 = 84\ 000\ 000$.

2. Absence de continuité d'exploitation

Dans ce cas, les matières premières (et approvisionnements) devront être cédées ; il faut donc prendre en considération leur valeur probable nette de réalisation :

Prix de cession – Frais de vente.

APPLICATION 55

Abandons de créances

Opération 1 :

Une entité constate qu'un de ses clients stratégiques est confronté à une situation financière difficile. Désirant conserver un débouché important dans ce secteur, elle consent le 30 septembre N l'abandon d'une créance de 10 000 000 F.

Opération 2 :

Une entité mère détient 80 % du capital d'une filiale dont les difficultés financières se sont accentuées au début de l'exercice N. pensant que ces difficultés n'étaient que provisoires, l'entité mère n'a pas provisionné ses titres au 31 décembre N-1. Ceux-ci figurent au bilan pour leur valeur d'acquisition en N-2 soit 12 000 000 F. Cette créance est née à l'occasion d'un prêt à long terme octroyé à la filiale.

A la date de l'abandon au 30 juin N, une situation intermédiaire a révélé des capitaux propres négatifs d'un montant de 20 000 000.

1. Opération 1 :

Il s'agit d'un abandon à caractère commercial car il existe une relation de nature commerciale entre les deux entités (fournisseur- client).

- **Chez le fournisseur :**

L'abandon de créance est inscrit en charges HAO.

			30/09/N			
836		Abandons de créances consentis			10 000 000	
	411	Clients <i>(Constatation de l'abandon de créance)</i>				10 000 000

- **Chez le client :**

L'abandon de créance est inscrit en produits HAO.

		30/09/N		
401		Fournisseurs		
	846	Abandons de créances obtenus <i>(Constatation de l'abandon de créance)</i>		10 000 000

2. Opération 2 :

Il s'agit d'un abandon à caractère financier car la nature de la créance est financière et il existe un lien financier entre les deux entités (mère- filiale).

- **Chez l'entité mère**

		30/06/N		
836		Abandons de créances consentis		
	277	Créances rattachées à des participations <i>(Constatation de l'abandon de créance par l'entité mère)</i>		12 000 000

- **Chez la filiale**

		30/06/N		
181		Dettes liées à des participations		
	846	Abandons créances obtenus <i>(Constatation de l'abandon de créance par la mère)</i>		12 000 000

APPLICATION 56

Opérations d'affacturage

Opération 1 : Affacturage classique

Une entité cède le 01/07/N à une entité d'affacturage des créances pour un montant de 28 500 000 F.

Le 3 Juillet elle reçoit le bordereau d'affacturage correspondant au financement effectué par chèque. La commission d'affacturage s'élève à 250 000. La commission de financement est de 200 000.

Opération 2 : Affacturage inversé

Une entité A demande à une entité d'affacturage (factor) de régler immédiatement (avant échéance), un de ses fournisseurs du nom de Tartapillon qui a des problèmes de trésorerie, sa dette envers ce dernier. Le montant de la dette s'élève à 20 000 000 F. Les conditions mentionnées sur la facture ne sont pas modifiées. La convention d'affacturage inversé prévoit une clause de transfert de la dette commerciale en une dette envers le factor.

Le factor procède le 01/07/N à un virement bancaire sur le compte du fournisseur Tartapillon avec une déduction d'une commission de financement de 1000 000 F. A l'échéance, le 30 septembre N, l'entité A règle au factor le montant de sa dette envers Tartapillon et supporte une commission d'affacturage de 20 000.

• Comptabilisation des opérations

4716	411	Compte d'affacturage Clients <i>(Avis d'achat du factor n°...)</i>	01/07/N	28 500 000	28 500 000
521		Banques	03/07/N	28 050 000	
6314		Commissions d'affacturage		250 000	
6745		Intérêts bancaires et sur opérations de financement (escompte...)		200 000	
	4716	Compte d'affacturage <i>(Bordereau n°...)</i>		28 500 000	

Opération 2 : Affacturage inversé

- Comptabilisation des opérations chez Tartapillon

		01/07/N		
521 6745		Banques Intérêts bancaires et sur opérations de financement	19 000 000 1 000 000	
	411	Clients		20 000 000

- Comptabilisation des opérations chez l'entité A

		01/07/N		
401		Fournisseurs	20 000 000	
	4716	Compte d'affacturage		20 000 000

		30/09/N		
4716 6314		Compte d'affacturage Commissions d'affacturage	20 000 000 20 000	
	521	Banques		20 020 000

APPLICATION 57

Opérations de titrisation

Une entité T a cédé le 01/04/N des créances clients d'une valeur nominale de 80 000 000 F à un fonds commun de titrisation de créances (FCTC).

Le 10/04/N, l'entité T reçoit un virement bancaire d'un montant de 70 000 000 représentant le prix de cession des créances.

		01/04/N			
4716	411	Compte de titrisation (1)		80 000 000	
		Clients <i>(Pour cession de la créance au FCTC)</i>			80 000 000
		10/04/N			
521		Banques	70 000 000		
6782		Pertes sur opérations financières	10 000 000		
	4716	Compte de titrisation <i>(Encaissement des créances cédées)</i>			80 000 000

(1)Le SYSCOHADA recommande d'utiliser le compte 4716 pour constater les créances sur les sociétés d'affacturage (factor) et les fonds commun de titrisation de créances (FCTC).

APPLICATION 58

Libération intégrale des apports

Une entité est constituée le 19 septembre N avec un capital de 300 000 000 F divisé en 30 000 actions de 10 000 F. Un associé X effectue un apport en nature qui se décompose comme suit :

- Licences : 30 000 000
- Terrain bâti : 20 000 000
- Bâtiment industriel : 150 000 000
- Matériel industriel : 50 000 000
- Créances clients : 40 000 000
- Emprunt bancaire : 50 000 000

Les autres associés souscrivent des actions de numéraires à libérer intégralement à la constitution.

Les apports en numéraire sont versés au notaire le 20 septembre. Le 30 septembre, l'entité est immatriculée et le notaire verse les fonds sur le compte bancaire de l'entité, sous déduction de 5 000 000 F au titre de ses honoraires et de 500 000 F de frais d'actes.

1. Valeur des apports

L'actif net apporté par l'associé X s'élève à :

- Licence	:	30 000 000
- Terrain bâti	:	20 000 000
- Bâtiment industriel	:	150 000 000
- Matériel industriel	:	50 000 000
- Crédit client	:	<u>40 000 000</u>
Total actif apporté	=	290 000 000
- Emprunt bancaire	:	<u>- 50 000 000</u>
Actif net apporté	=	240 000 000

Les autres associés ont donc apporté : $300\ 000\ 000 - 240\ 000\ 000 = 60\ 000\ 000$.

2. Ecritures de constitution

- Promesses d'apports :

		19/09/N		
4611		Apporteurs, apports en nature		
4612		Apporteurs, apports en numéraire		
	1011	Capital souscrit, non appelé <i>(Promesses d'apport)</i>		300 000 000
4613		Apporteurs, capital appelé, non versé	300 000 000	
	4611	Apporteurs, apports en nature		240 000 000
	4612	Apporteurs, apports en numéraire <i>(constatation de l'exigibilité de la créance sur les apporteurs)</i>		60 000 000
1011		Capital souscrit, non appelé	300 000 000	
	1012	Capital souscrit, appelé, non versé <i>(Constatation de l'appel du capital)</i>		300 000 000

- Réalisation des apports

		20/09/N		
2122		Licences		30 000 000
2231		Terrains bâtis		20 000 000
2311		Bâtiment industriel		150 000 000
2411		Matériel industriel		50 000 000
4111		Clients		40 000 000
	162	Emprunts auprès des établissements de crédit		50 000 000
	4613	Apporteurs, capital appelé, non versé <i>(Réalisation des apports en nature)</i>		240 000 000
4732		Mandataires - Notaire	60 000 000	
	4613	Apporteurs, capital appelé, non versé <i>(Réalisation des apports en numéraire)</i>		60 000 000
1012		Capital souscrit, appelé non versé	300 000 000	
	1013	Capital souscrit, appelé, versé, non amorti <i>(Reclassement du capital)</i>		300 000 000
521		Banques		54 500 000
6324		Honoraires des professions réglementées		5 000 000
6325		Frais d'actes et de contentieux		500 000
	4732	Mandataires - Notaire <i>(versement des fonds sur le compte bancaire de l'entité)</i>		60 000 000

NB : Dans le cas où les dates de promesse et de réalisation des apports sont concomitantes, il est possible de regrouper les étapes de promesse et de réalisation des apports. Seules les écritures relatives au versement par le notaire sous déduction des frais ne changeront pas.

		19/09/N		
4613		Apporteurs, capital appelé, non versé	300 000 000	
	1012	Capital souscrit, appelé, non versé <i>(Constatation de l'appel)</i>		300 000 000
		20/06/N		
2122		Licences	30 000 000	
2231		Terrains bâtis	20 000 000	
2311		Bâtiment industriel	150 000 000	
2411		Matériel industriel	50 000 000	
4111		Clients	40 000 000	
4732		Mandataires - Notaire	60 000 000	
	162	Emprunts auprès des établissements de crédit		
	4613	Apporteurs, capital appelé, non versé		50 000 000
		<i>(Réalisation des apports)</i>		300 000 000
1012		Capital souscrit, appelé, non versé	300 000 000	
	1013	Capital souscrit, appelé, versé, non amorti <i>(Reclassement du capital)</i>		300 000 000

APPLICATION 59 Libération fractionnée du capital

A la date de création d'une entité le 15 novembre N, tous les apporteurs ont souscrit en numéraire les 2500 actions de valeur nominale 10 000 F. Les actions doivent être libérées de la moitié à la souscription du capital. Le 30 novembre, tous les versements ont été effectués sur un compte bancaire.

Le conseil d'administration de l'entité appelle la deuxième moitié du capital le 10 mars N+1 avec la date limite de versement le 15 avril N+1. A ce moment, tous les actionnaires se sont exécutés.

- **Etape 1 : promesses d'apports**

4612	15/11/N	Apporteurs, apports en numéraire (2500 x 10 000) Capital souscrit, non appelé <i>(Promesses d'apport)</i>	25 000 000	
------	---------	---	------------	--

- **Etape 2 : appel de la première moitié du capital**

1011	15/11/N	Capital souscrit, non appelé Capital souscrit, appelé, non versé <i>(Appel de la première moitié du capital)</i>	12 500 000	
109		Apporteurs, capital souscrit, non appelé Apporteurs, capital appelé, non versé	12 500 000	
4613		Apporteurs, apports en numéraire <i>(Appel de la première moitié du capital)</i>	12 500 000	
			25 000 000	

♪ NB : Les deux écritures précédentes peuvent être passées en une seule écriture.

109	15/11/N	Apporteurs, capital souscrit, non appelé Apporteurs, capital appelé, non versé	12 500 000	
4613	1011	Capital souscrit, non appelé Capital souscrit, appelé, non versé <i>(Promesses d'apport)</i>	12 500 000	
	1012		12 500 000	

- **Etape 3 : réalisation des apports**

521	30/11/N	Banques	12 500 000	
4613		Apporteurs, capital appelé, non versé <i>(Réalisation des apports)</i>	12 500 000	
1012		Capital souscrit, appelé, non versé	12 500 000	
	1013	Capital souscrit, appelé, versé, non amorti <i>(Reclassement du capital)</i>	12 500 000	

Le bilan au 30 novembre se présentera ainsi :

Actif		Passif	
Trésorerie - Actif	12 500 000	Capital Apporteurs capital non appelé	25 000000 - 12 500 000
Total	12 500 000	Total	12 500 000

- **Etape 4 : appel de la deuxième moitié du capital**

4613	109	Apporteurs, capital appelé, non versé <i>(Appel de la deuxième moitié du capital)</i>	12 500 000	12 500 000
1011	1012	Capital souscrit, non appelé <i>(Appel de la deuxième moitié du capital)</i>	12 500 000	12 500 000
521	4613	Banques Apporteurs, capital appelé, non versé <i>(Appel de la deuxième moitié du capital)</i>	12 500 000	12 500 000
1012	1013	Capital souscrit, appelé, non versé <i>(Reclassement du capital)</i>	12 500 000	12 500 000

Le bilan après l'appel de la deuxième moitié se présentera comme suit :

Actif		Passif	
Trésorerie – Actif	25 000 000	Capital	25 000000
Total	25 000 000	Total	25 00 000

APPLICATION 60

Augmentation de capital en numéraire

Une entité procède à une augmentation de son capital de 5 000 actions de valeur nominale de 10 000 F, au prix d'émission de 15 000 F. La totalité des fonds est appelée dès la souscription. Les souscriptions sont reçues du 1^{er} au 8 mai N par le notaire. L'augmentation de capital est constatée le 9 mai. Les fonds sont versés le 10 mai sur le compte bancaire de l'entité.

- Souscription des apporteurs :**

		08/05/N		
4732		Mandataires - Notaire		75 000 000
	4615	Apporteurs, versements reçus sur augmentation de capital <i>(Souscriptions : 5 000 x 15 000)</i>		75 000 000

- Augmentation du capital :**

- Capital social : $5 000 \times 10 000 = 50 000 000$
- Prime d'émission : $5000 \times (15 000 - 10 000) = 25 000 000$

		09/05/N		
4615		Apporteurs - versements reçus sur augmentation de capital		75 000 000
	1013	Capital souscrit - appelé, versé, non amorti		50 000 000
	1051	Primes d'émission <i>(augmentation du capital)</i>		25 000 000

- Versement des fonds :**

		10/05/N		
521		Banques		75 000 000
	4732	Mandataires - Notaire <i>(virement de fonds suite à l'augmentation de capital)</i>		75 000 000

APPLICATION 61**Augmentation par incorporation de réserves**

Une entité procède à une augmentation de capital par incorporation de réserves le 1^{er} avril N. A cet effet, 2 000 actions gratuites d'une valeur nominale de 10 000 F ont été distribuées aux associés. Cette somme distribuée a été prélevée sur les réserves facultatives de l'entité.

		01/04/N			
1181		Réserves facultatives		20 000 000	
	1013	Capital souscrit, appelé, versé, non amorti <i>(Distribution de 2 000 actions gratuites)</i>		20 000 000	

APPLICATION 62**Réduction de capital par imputation des pertes**

Une entité a décidé à l'assemblée générale extraordinaire tenue le 10 juin N de procéder à une réduction de capital par imputation des pertes sur le capital. Dans les capitaux propres figurant au bilan, les pertes reportées à nouveau s'élèvent à 80 000 000.

		10/06/N			
1013		Capital souscrit, appelé, versé, non amorti		80 000 000	
	1291	Perte nette à reporter <i>(Apurement des pertes)</i>		80 000 000	

APPLICATION 63**Réduction de capital par remboursement**

Une entité dont le capital est composé de 5 000 actions de valeur nominale 10 000 F décide lors d'une assemblée générale extraordinaire tenue le 1^{er} octobre N, de procéder à une réduction de capital par remboursement de la moitié de la valeur nominale de l'action. Les remboursements aux associés ont été effectués le 1^{er} novembre N.

Montant de la réduction du capital : $5\ 000 \times (10\ 000 \times 1/2) = 25\ 000\ 000$.

		01/10/N		
1013	4619	Capital souscrit, appelé, versé, non amorti Apporteurs, capital à rembourser <i>(Réduction de capital)</i>	25 000 000	25 000 000
4619	521	Apporteurs, capital à rembourser Banques <i>(Remboursement aux associés)</i>	25 000 000	25 000 000

APPLICATION 64 Amortissement de capital

Une entité dont le capital est composé de 7 500 actions de valeur nominale 10 000 F entièrement libérée décide le 1^{er} août d'amortir ses actions de la moitié de la valeur nominale. Les sommes remboursées sont prélevées sur les réserves diverses le même jour.

Montant de l'amortissement du capital : $7\ 500 \times (10\ 000 \times 1/2) = 37\ 500\ 000$.

		01/08/N		
1013	1014	Capital souscrit, appelé, versé, non amorti Capital souscrit, appelé, versé, amorti <i>(Constatation de l'amortissement)</i>	37 500 000	37 500 000
1188	4619	Réserves diverses Apporteurs, capital à rembourser <i>(Capital à rembourser)</i>	37 500 000	37 500 000
4619	521	Apporteurs, capital à rembourser Banques <i>(Remboursement aux associés)</i>	37 500 000	37 500 000

APPLICATION 65 Affectation du résultat

Une entité décide lors de l'assemblée générale ordinaire tenue le 10 juin N d'affecter le résultat de l'exercice N-1 en instance d'affectation s'élevant à 150 000 000 de la façon suivante :

- Réserve légale : 15 000 000
- Réserve statutaire : 20 000 000
- Réserves facultatives : 25 000 000
- Dividendes : 89 000 000
- Report à nouveau créditeur : 1 000 000

Les dividendes ont été effectivement versés aux associés le 30 Juin N.

		10/06/N		
1301	Résultat en instance d'affectation : Bénéfice		150 000 000	
111	Réserve légale		15 000 000	
112	Réserve statutaire		20 000 000	
1181	Réserves facultatives		25 000 000	
465	Associés – Dividendes à payer		89 000 000	
121	Report à nouveau créditeur		1 000 000	
	(Affectation du résultat selon décision de l'A.G.O.)			
465	Associés - Dividendes à payer	30/06/N	89 000 000	
521	Banques		89 000 000	
	(Mise en paiement des dividendes)			

APPLICATION 66

Subventions d'investissement

L'entité X obtient le 25 mars N de l'Etat une subvention d'équipement de 260 000 000 F pour l'acquisition d'un terrain nu destiné au stockage de matières le long de l'usine actuelle et la construction d'un hangar. Elle a également bénéficié de la part du Conseil régional de l'acquisition d'un véhicule de transport d'une valeur de 12 000 000 F.

Le véhicule est remis le 1^{er} avril N et la subvention est reçue le 12 mai N par virement bancaire. Un terrain est acheté à 120 000 000 F le 1^{er} octobre N et le hangar d'une valeur de 480 000 000 F est acquis, payé et mis en service le 1^{er} juillet N+1.

L'amortissement de la construction se fait sur 15 ans et celui du matériel de transport sur 5 ans. L'entité clôture son exercice chaque année au 31 décembre. Le 31/12/N+4 le bâtiment est vendu pour 540 000 000 F.

- Ecritures au journal de l'exercice N :**

		25/03/N			
4494		Etat, subventions d'investissement à recevoir		272 000 000	
	1411	Subventions d'équipement - Etat		260 000 000	
	1412	Subventions d'équipement - Région <i>(Octroi des subventions)</i>		12 000 000	
245		01/04/N			
		Matériel de transport		12 000 000	
	4494	Etat, subventions d'investissement à recevoir <i>(Entrée de véhicule dans le patrimoine)</i>		12 000 000	
521		12/05/N			
		Banques		260 000 000	
	4494	Etat, subventions d'investissement à recevoir <i>(Réception des fonds)</i>		260 000 000	

		01/10/N			
222		Terrains nus		120 000 000	
	4812	Fournisseurs d'investissement, immo. corporelles <i>(Acquisition du terrain)</i>			120 000 000
4812		Fournisseurs d'investissement, immo. corporelles		120 000 000	
	521	Banques <i>(Règlement)</i>			120 000 000

Analyse des amortissements et des subventions à la clôture de l'exercice N :

Véhicule :

- amortissements sur 5 années à compter de l'entrée dans le patrimoine de l'entité;
- la subvention couvre la totalité de la valeur du véhicule, la reprise annuelle sera donc égale au montant de l'amortissement.

$$\text{Exercice N} : 12\ 000\ 000 \times 1/5 \times 9/12 = 1\ 800\ 000$$

$$\text{Exercice N+1} : 12\ 000\ 000 \times 1/5 = 2\ 400\ 000$$

Terrain :

- l'immobilisation n'est pas amortissable, la subvention sera donc reprise sur 10 ans en l'absence d'une clause d'inaliénabilité. La reprise de chaque amortissement est égale au 1/10 du montant de la subvention.
- la subvention totale de 260 000 000 couvre le terrain de 120 000 000 et la construction de 480 000 000, soit une proportion de 260/600 ou encore 26/60^e ou 13/30^e

$$\text{Part du terrain subventionnée : } 120\ 000\ 000 \times 13/30 = 52\ 000\ 000$$

$$\text{Montant de la reprise en N et sur les exercices suivants : } 52\ 000\ 000 \times 1/10 = 5\ 200\ 000$$

Construction :

- amortissement du bien sur 15 ans à compter de la mise en service ;
- reprise de la subvention au même rythme ;
- Part subventionnée : $480\ 000\ 000 \times 13/30^e = 208\ 000\ 000$ ou $260\ 000\ 000 - 52\ 000\ 000 = 208\ 000\ 000$.

Amortissement de l'exercice N+1 : $480\,000\,000 \times 1/15 \times 6/12 = 16\,000\,000$.

Amortissement des exercices suivants : $480\,000\,000 \times 1/15 = 32\,000\,000$.

Montant de la reprise de subvention de l'exercice N+1 : $208\,000\,000 \times 1/15 \times 6/12 = 6\,933\,333$ ou $16\,000\,000 \times 13/30 = 6\,933\,333$.

Montant de la reprise de subvention des exercices suivants : $208\,000\,000 \times 1/15 = 13\,866\,667$ ou $32\,000\,000 \times 13/30 = 13\,866\,667$.

- Ecritures au journal au 31/12/N :**

		31/12/N		
6813	2845	Dotations aux amortissements des immo. corporelles Amortissements du matériel de transport <i>(Amortissement du véhicule pour l'exercice N)</i>	1 800 000	1 800 000
1412	799	Subventions d'équipement - Région Reprises de subventions d'investissement <i>(Reprise de la subvention sur véhicule)</i>	1 800 000	1 800 000
1411	799	Subventions d'équipement - Etat Reprises de subventions d'investissement <i>(Reprise de la subvention sur terrain)</i>	5 200 000	5 200 000

- Ecritures au journal de l'exercice N+1 :**

		01/07/N+1		
231	4812	Bâtiments industriels, agricoles et commerciaux Fournisseurs d'investissement, immo. corporelles <i>(Acquisition d'un hangar)</i>	480 000 000	480 000 000
4812	521	Fournisseurs d'investissement, immo. corporelles Banques <i>(Règlement du hangar)</i>	480 000 000	480 000 000
6813	2845	Dotations aux amortissements des immo. corporelles Amortissements du matériel de transport <i>(Amortissement du véhicule pour l'exercice N+1)</i>	31/12/N+1 2 400 000	2 400 000
1412	799	Subventions d'équipement – Région Reprise de subventions d'investissement <i>(Reprise de la subvention pour l'exercice N+1)</i>	2 400 000	2 400 000

		31/12/N+1		
6813	2831	Dotations aux amortissements des immo. corporelles Amortissements des bâtiments industriels, agri et com. <i>(Amortissement du bâtiment pour l'exercice n+1)</i>	16 000 000	16 000 000
1411	799	Subventions d'équipement - Etat Reprises de subventions d'investissement <i>(Reprise de la subvention sur construction)</i>	6 933 333	6 933 333
1411	799	Subventions d'équipement - Etat Reprises de subventions d'investissement <i>(Reprise de la subvention sur terrain)</i>	5 200 000	5 200 000

- **Analyse de la cession du bâtiment le 31/12/N+4 :**

Prix d'acquisition de la construction : 480 000 000

Montant des amortissements pratiqués : $(16 000 000 + 32 000 000 \times 3 \text{ ans})$: - 112 000 000

Valeur comptable nette **= 368 000 000**

Subvention d'origine : 208 000 000

Montant de la subvention reprise $(6 933 333 + 13 866 667 \times 2 \text{ ans})$: - 34 666 667

Montant de la subvention restant à reprendre (avant la reprise N+4) : **173 333 333**

- **Ecritures d'amortissement et de cession du bâtiment :**

		31/12/N+4		
6813	2831	Dotations aux amortissements des immo. corporelles Amortissements des bâtiments industriels, agri et com. <i>(Amortissement du bâtiment pour l'exercice N+4)</i>	32 000 000	32 000 000
812	2831	Valeurs comptables des cessions d'immobilisations Amortissements des bâtiments industriels, agri et com. Bâtiments industriels, agricoles et commerciaux. <i>(Cession du hangar)</i>	368 000 000	368 000 000
485	822	Créances sur cessions d'immobilisations Produits de cessions d'immobilisations corporelles <i>(Valeur de cession du hangar)</i>	540 000 000	540 000 000
1411	799	Subventions d'équipement - Etat Reprises de subventions d'investissement <i>(Reprise de la subvention sur construction)</i>	173 333 333	173 333 333

APPLICATION 67**Subventions d'exploitation**

L'entité AFRICAR exploite un réseau de bus rapides et d'autocars dans une province éloignée de la capitale du pays. Elle s'alimente en carburant aux pompes locales d'un groupe privé de distribution et paye en conséquence le prix public, contrairement aux entités de la capitale qui s'alimentent à des prix hors taxes auprès de stations-services nationalisées. L'Etat lui rembourse donc annuellement la taxe pétrolière payée pour ses acquisitions de carburant. D'autre part, la région lui impose le transport gratuit des élèves internes des lycées de la région, chaque vendredi, de l'établissement scolaire jusqu'à leur domicile et inversement chaque lundi matin.

A l'issue de l'année, il ressort que l'entité a acquis 800 000 litres de carburant grevés d'une taxe de 120 F au litre et transporté gratuitement des élèves sur son réseau représentant 390 000 voyages habituellement facturés 250 F chacun.

- Ecritures à la clôture de l'exercice N :**

		31/12/N		
4495	6042	Etat, subventions d'exploitation à recevoir Achat de matières combustibles (800 000 x 120) <i>(Subvention d'exploitation remboursement taxe pétrolière)</i>	96 000 000	96 000 000
4495	71	Etat, subventions d'exploitation à recevoir Subventions d'exploitation <i>(Subvention pour transport lycéens : 250 x 390 000)</i>	97 500 000	97 500 000

APPLICATION 68**Subventions d'équilibre**

L'entité AFRICAREO a pour objet l'exploitation d'un aéroport international dans la capitale d'un Etat. Son activité au cours de l'exercice N se termine par un résultat d'exploitation déficitaire de 450 000 000 F. Afin de permettre la poursuite de l'activité de l'entité, et dans l'intérêt national, l'Etat lui accorde une subvention d'équilibre de 400 000 000 F.

- **Ecritures au journal à la clôture de l'exercice N :**

4496	31/12/N	Etat, subventions d'équilibre à recevoir	400 000 000	400 000 000
88		Subventions d'équilibre <i>(Subvention d'équilibre de l'exercice N)</i>		

► **NB :** La subvention d'équilibre, contrairement à son appellation, peut ne pas couvrir totalement le déséquilibre de l'exploitation et donc ne pas assurer totalement l'équilibre.

APPLICATION 69 Avances

Une entité a reçu de son gouvernement une avance de 600 000 000 F pour la mise au point d'une variété de coton en couleur le 30/09/N. la décision d'accorder cette avance stipule :

1. qu'en cas de succès avant le 31/12/N+3 l'entité devra rembourser à l'Etat une somme de 740 000 000 F en trois versements comprenant chacun un tiers de l'avance plus des intérêts : 220 000 000 F le 30/09/N+4, 250 000 000 F le 30/09/N+5 et 270 000 000 F le 30/09/N+6 ;
2. qu'au cas contraire, l'avance sera transformée totalement ou partiellement en subvention selon la convention suivante :
 - succès en N+4, remboursement de 400 000 000 en deux versements égaux au 30/09/N+5 et N+6 ;
 - Succès en N+5, remboursement de 200 000 000 F au 30/09/N+6 ;
 - Succès au-delà de N+5 ou échec, pas de remboursement.

Ecritures au journal :

- **A l'encaissement de l'avance par l'entité :**

521	30/09/N	Banques	600 000 000	600 000 000
163		Avances reçues de l'Etat <i>(Encaissement avance de l'Etat)</i>		

- Hypothèses de remboursement :

		30/09/N+4			
163 6748	521	Avances reçues de l'Etat Intérêts sur dettes diverses Banques <i>(Remboursement avance de l'Etat)</i>		200 000 000 20 000 000	220 000 000

		30/09/N+5			
163 6748	521	Avances reçues de l'Etat Intérêts sur dettes diverses Banques <i>(Remboursement avance de l'Etat)</i>		200 000 000 50 000 000	250 000 000

		30/09/N+6			
163 6748	521	Avances reçues de l'Etat Intérêts sur dettes diverses Banques <i>(Remboursement avance de l'Etat)</i>		200 000 000 70 000 000	270 000 000

- Succès en N+4, remboursement de 400 000 000 en deux versements égaux au 30/09//N+5 et N+6 ;

		30/09/N+5			
163	521	Avances reçues de l'Etat Banques Subventions d'exploitation <i>(Remboursement avance de l'Etat)</i>		300 000 000	200 000 000
	71			100 000 000	

Idem au 30/09/N+6

- Succès en N+5, remboursement de 200 000 000 F au 30/09/N+6 ;

		30/09/N+6			
163	521	Avances reçues de l'Etat Banques Subventions d'exploitation <i>(Remboursement avance de l'Etat)</i>		600 000 000	200 000 000
	71			400 000 000	

- Succès au-delà de N+5 ou échec pas de remboursement**

		30/09/N+6		
163	71	Avances reçues de l'Etat Subventions d'exploitation <i>(Remboursement avance de l'Etat)</i>	600 000 000	600 000 000

APPLICATION 70

Dépréciations d'immobilisations subventionnées

La valeur nette comptable d'un matériel est de 20 000 000 F. Ce matériel a été financé par une subvention. Le solde du compte de subvention d'investissement non encore rapporté au compte résultat est de 12 000 000 F. Suite au constat d'un indice de perte de valeur, ce matériel a fait l'objet d'un test de dépréciation. Le test de dépréciation indique que la valeur actuelle du matériel est de 6 000 000 F.

1. Principe

La dépréciation d'une immobilisation subventionnée peut être déterminée de deux façons :

- comparaison de la valeur actuelle de l'immobilisation à sa valeur nette comptable minorée des subventions d'investissement non encore reprises en résultat. Par conséquent, le rythme de reprise des subventions n'est pas modifié.
- comparaison de la valeur actuelle de l'immobilisation à la valeur nette comptable sans tenir compte des subventions d'investissement. Dans ce cas, le montant des subventions restant inscrit dans les capitaux propres doit être repris à hauteur de la dépréciation afin que l'impact sur le résultat soit le même dans les deux approches.

2. Modalités de calcul et comptabilisation des dépréciations

La dépréciation peut être déterminée de deux façons différentes :

Première méthode :

$$\begin{aligned} \text{Montant de la dépréciation} &= (\text{VNC} - \text{solde du compte de Subvention}) - \text{valeur actuelle} \\ &= (20\ 000\ 000 - 12\ 000\ 000) - 6\ 000\ 000 = 2\ 000\ 000 \text{ F} \end{aligned}$$

La dépréciation sera constatée dans un compte de charge (compte **6914 Dotations pour dépréciations des immobilisations corporelles.**) pour un montant de 2 000 000 F.

L'impact sur le résultat de l'exercice est donc une diminution du résultat de **2 000 000 F.**

Deuxième méthode :

Montant de la dépréciation = VNC - valeur actuelle

$$= 20\ 000\ 000 - 6\ 000\ 000 = 14\ 000\ 000 \text{ F}$$

Le montant de la reprise de la subvention est de 12 000 000 F. Cette reprise sera constatée dans un compte de produit (compte **799 Reprises de subventions d'investissement**).

L'impact net sur le résultat de l'exercice est donc une diminution de **2 000 000 F** du résultat de l'exercice (charge liée à la dotation aux amortissements de 14 000 000 – produit lié à la reprise de la subvention de 12 000 000).

Conclusion : on constate que les deux méthodes ont le même impact sur le résultat de l'exercice.

APPLICATION 71

Constitution d'une provision

Opération 1 : Un magasin de détail a une politique de remboursement des achats pour les clients non satisfaits, même s'il n'existe aucune obligation légale de le faire. Sa politique de remboursement est généralement connue.

Opération 2 : En vertu d'une nouvelle législation, une entité doit installer dans ses usines des filtres à fumée à partir du 30 mars N. L'entité n'a pas encore installé de filtres à fumée. Des pénalités et amendes sont prévues en cas de non-respect de la législation.

- **Opération 1**

Le fait génératrice d'obligation est la vente des produits qui génère une obligation puisque le comportement du magasin a créé une attente légitime de la part des clients d'un remboursement des achats par l'entité. L'obligation se traduira probablement par une sortie de ressources égale à la proportion de marchandises retournées pour remboursement.

- **Opération 2**

Une provision doit être constituée, égale à la meilleure estimation des pénalités ou amendes. En effet, une obligation de payer des pénalités ou amendes liées au non-respect de la législation peut survenir, car le fait générateur d'obligation est survenu (le non-respect de la législation par l'entité). L'évaluation de la probabilité d'encourir des pénalités ou amendes liées au non-respect de la législation dépend des détails de la loi et de la rigueur de son régime d'application.

APPLICATION 72

Estimation d'une provision

Une entité vend des appareils électroménagers avec une garantie d'un an. Au cours de l'exercice N, 35 000 appareils ont été cédés. D'après les statistiques internes de l'entité :

- 70% de ces appareils ne subiront pas de panne au cours de l'année suivant leur vente ;
- 30% nécessiteront une intervention de 1 400 F par appareil.

La valeur attendue du coût des réparations couvertes par la garantie, à provisionner à la clôture de l'exercice N, s'élève à 14 700 000 $[(35\ 000 \times 70\% \times 0) + (35\ 000 \times 30\% \times 1\ 400)]$.

APPLICATION 73

Provision pour restructuration

Les dirigeants d'une entité ont préparé un plan de restructuration. Le conseil d'administration a approuvé le plan qui prévoit la fermeture d'une dizaine de succursales installées sur toute l'étendue du territoire national.

Hypothèse 1 :

La direction attend des informations pour finaliser la liste des succursales concernées. Elle a annoncé ses intentions publiquement aux représentants du personnel de l'entité.

Hypothèse 2 :

Le plan de restructuration a été formalisé et détaillé.

La direction a manifesté ses intentions publiquement aux représentants du personnel de l'entité. Le budget relatif à cette opération de restructuration se présente comme suit :

- coût de formation du personnel conservé : 35 000 000
- coût des licenciements : 120 000 000
- déménagements de matériels réutilisables : 1000 000

Hypothèse 1

L'obligation implicite de restructurer existe uniquement si l'entité a établi un plan formalisé et détaillé et annoncé aux personnes concernées les principales caractéristiques du plan.

Or le plan de restructuration n'est pas assez détaillé puisque n'y figure notamment pas encore la liste des succursales concernées. Par conséquent, aucune provision ne doit être comptabilisée.

Hypothèse 2

Un plan formalisé et détaillé de restructuration existe et le personnel a été informé. Ce qui a pour effet de créer, chez les personnes concernées, une attente fondée que l'entité mettra en œuvre la restructuration, soit en commençant à exécuter le plan, soit en leur annonçant ses principales caractéristiques.

Le montant de la provision pour restructuration ne doit inclure que les dépenses liées à la restructuration, c'est-à-dire qui sont nécessairement entraînées par celle-ci et qui ne sont pas liées aux activités poursuivies. En conséquence, la provision ne doit couvrir que le coût des licenciements qui s'élève à 120 000 000.

APPLICATION 74

Provision pour garanties données aux clients

L'entité P importe et distribue dans l'espace OHADA des magnétoscopes en provenance de Singapour.

Ces appareils sont garantis un an, pièces et main-d'œuvre.

Au cours des douze premiers mois de diffusion d'un nouveau modèle, il a été relevé les éléments suivants :

• Nombre d'appareils importés	9 600
• Nombre d'appareils vendus	9 000
• Nombre d'appareils sous garantie revenus en réparation	180
• Coût moyen d'une réparation (main-d'œuvre, transport)	40 000 F
• Coût des pièces remplacées	4 500 000 F

L'entité a vendu au cours de l'exercice N 12 000 appareils (1 000 par mois).

Statistiquement, le nombre d'appareils retournés est de $180/9000 = 2\%$

Coût moyen d'une pièce remplacée : $4\ 500\ 000/180 = 25\ 000$ F

Coût moyen d'une réparation sous garantie : $40\ 000 + 25\ 000 = 65\ 000$ F

Nombre d'appareils susceptibles de revenir en réparation : $12\ 000 \times 2\% = 240$

Coût global prévisionnel de ces réparations : $240 \times 65\ 000 = 15\ 600\ 000$ F.

L'entité devra donc constituer une provision pour garanties données aux clients de 15 600 000 F pour ce modèle.

		31/12/N		
6911	192	Dotations aux provisions pour risques et charges Provisions pour garanties données aux clients <i>(Provision pour litige livraison)</i>	15 600 000	15 600 000

APPLICATION 75

Provision pour litiges

Au cours de l'exercice N, naissance d'un litige entre l'entité et un client à cause d'une livraison défectueuse.

Une provision pour litiges de 10 000 000 F est constituée à la clôture de l'exercice N. Elle est considérée comme la couverture d'un risque d'exploitation.

A la fin de N+1, le litige reste en suspens, le risque est évalué à 15 000 000 F.

En mars N+2 la procédure se termine par l'obligation à l'entité de verser une indemnité de 12 000 000 F au client et de payer des honoraires pour un montant de 2 000 000 F.

- **Constitution d'une provision pour litige**

		31/12/N		
6911	191	Dotations aux provisions pour risques et charges Provisions pour litiges <i>(Provision pour litige livraison)</i>	10 000 000	10 000 000

- Réajustement de la provision (en hausse)**

A la fin de N+1, le litige reste en suspens, le risque est évalué à 15 000 000 F. La provision est réajustée de 5 000 000 F (15 000 000 - 10 000 000).

6911	31/12/N+1 Dotations aux provisions pour risques et charges	5 000 000	5 000 000
191	Provisions pour litiges <i>(Ajustement provision pour litige livraison)</i>		

- Règlement du litige**

En mars N+2 la procédure se termine par l'obligation à l'entité de verser une indemnité de 12 000 000 F au client et de payer des honoraires pour un montant de 2 000 000 F.

6588	03/N+2 Autres charges diverses	12 000 000	14 000 000
6324	Honoraire	2 000 000	
521	Banques <i>(Indemnité pour livraison défectueuse)</i>		

- Utilisation de la provision**

En fin d'exercice N+2, la provision existante est réintégrée dans les produits.

191	31/12/N+2 Provisions pour litige	15 000 000	15 000 000
7911	Reprises de provisions d'exploitation pour risques <i>(Reprise provision pour litige livraison)</i>		

- Incidence sur les résultats**

Exercice N sur l'exploitation (charge)	- 10
Exercice N+1 sur l'exploitation (charge)	- 5
Exercice N+2 sur l'exploitation (charge)	- 14
Exercice N+2 sur l'exploitation (produit : reprise sur provisions)	+ 15
Incidence totale sur l'exploitation	- 14

APPLICATION 76

Attribution d'actions gratuites par rachat de ses propres actions

Une entité décide d'attribuer des actions gratuites à ses dirigeants par rachat de ses propres actions à la bourse. Le 15 Mai N, l'entité a racheté 1000 actions au cours de 15 000 F. Le 20 Mai N, les actions rachetées ont été attribuées aux dirigeants à la valeur nominale de l'action qui s'élève à 12 000 F (règlement des dirigeants par chèque bancaire le même jour).

			15/05/N		
5021		Actions propres		15 000 000	
	521	Banques <i>(rachat d'actions propres : (1000 x 15000)</i>			15 000 000
			20/05/N		
521 6772		Banques (1 000 x 12 000) Malis provenant d'attribution gratuite d'actions aux dirigeants		12 000 000 3 000 000	
	5021	Actions propres <i>(règlement des dirigeants)</i>			15 000 000

APPLICATION 77

Attribution gratuite d'actions par prélèvement sur le résultat

Une entité décide d'attribuer des actions gratuites à ses salariés par prélèvement sur le résultat en instance d'affectation. Le 15 Mai N, l'assemblée générale ordinaire décide d'affecter une somme de 30 000 000 sous forme d'attribution gratuite d'actions au personnel salarié. Le 20 Mai N, le conseil d'administration procède à une augmentation de capital par attribution gratuite d'actions au personnel salarié.

		15/05/N		
1301		Résultat en instance d'affectation	30 000 000	
	1132	Réserves d'attribution gratuite d'actions au personnel salarié <i>(Constitution de la réserve d'attribution d'actions gratuites)</i>		30 000 000
		20/05/N		
1132		Réserves d'attribution gratuite d'actions au personnel salarié	30 000 000	
	1013	Capital, souscrit, appelé, versé, non amorti <i>(Augmentation de capital par attribution gratuite d'actions)</i>		30 000 000

APPLICATION 78

Emprunt obligataire avec prime de remboursement (remboursement par amortissement constant)

Le 1^{er} janvier N, une société a émis un emprunt obligataire aux conditions suivantes:

- nombre d'obligations émises : 10 000
- valeur nominale : 5 000
- prix d'émission: 4 900
- prix de remboursement: 5100
- taux d'intérêt : 5%
- modalité de remboursement: amortissements constants sur 4ans
- frais d'émissions : 750 000
- date des échéances : 31 décembre des années N, N+1, N+2 et N+3.

1. Principes

• Prime de remboursement des obligations

Lors de l'émission de l'emprunt obligataire, la dette constatée représente le prix d'émission de l'obligation. La prime de remboursement des obligations représentant la différence entre le prix de remboursement et le prix d'émission est étalée sur la durée de l'emprunt, au prorata des intérêts courus. Les primes de remboursement sont enregistrées à l'échéance au débit du compte **6714 Primes de remboursement des obligations** par le crédit du compte **1661 Intérêts courus sur emprunts obligataires**. Toutefois, les primes afférentes à la fraction d'emprunts remboursées ne peuvent en aucun cas être maintenues en hors bilan. En conséquence, le **SYSCOHADA** recommande :

- pour un emprunt obligataire avec prime de remboursement dont le remboursement est effectué par amortissements constants, dégressifs ou annuités constantes, la prime de remboursement est étalée sur la durée de l'emprunt au prorata du nombre d'obligations échues.

- par contre, lorsqu'il s'agit d'un emprunt obligataire avec prime de remboursement dont le remboursement est in fine, la prime de remboursement doit être étalée sur la durée de l'emprunt au prorata des intérêts courus.

• Frais d'émission des emprunts

L'ensemble des frais liés à l'émission d'un emprunt (publicité, impression des titres, commissions bancaires...) constitue des « Frais d'émission des obligations ». Ils sont comptabilisés en charge de l'exercice dans lequel les frais sont engagés au débit du compte **6316 Frais d'émission d'emprunts** par le crédit du compte de trésorerie.

2. Souscription et réception des fonds

		47131	Obligataires-obligations à placer (10 000 x 4900)	01/01/N	49 000 000	
		1611	Emprunts obligataires ordinaires <i>(Ouverture de la souscription)</i>			49 000 000
		47132	Obligataires, compte de souscription		49 000 000	
		47131	Obligataires-obligations à placer <i>(Souscription de l'emprunt)</i>			49 000 000
		521	Banques		49 000 000	
		47132	Obligataires, compte de souscription <i>(Versement des fonds)</i>			49 000 000

► **NB :** Il est possible de regrouper les écritures d'émission et de libération (versement des fonds) lorsque par exemple, une ou plusieurs banques (ou un fonds d'investissement) souscrivent à l'ensemble des obligations à placer de manière ferme. Dans ce cas, l'écriture unique devient :

		521	Banques	01/01/N	49 000 000	
		1611	Emprunts obligataires ordinaires <i>(émission de 10 000 obligations à 4900)</i>			49 000 000

3. Constatation des frais d'émission

		01/01/N		
6316		Frais d'émission d'emprunts	750 000	
	521	Banques <i>(Frais d'émission)</i>		750 000

4. A la clôture de l'exercice N

- **Tableau de remboursement de l'emprunt**

Coupon d'intérêt : $10\ 000 \times 5\% = 500$

Exercices	Nombre d'obligations vivantes	Charges d'intérêts	Amortissement		Annuités versées	
			Nombre d'obligations	valeur		
N	10 000	5 000 000 ⁽¹⁾	2 500 ⁽²⁾	12 750 000 ⁽³⁾	17 750 000 ⁽⁴⁾	
		3 750 000	2 500	12 750 000	16 500 000	
		2 500 000	2 500	12 750 000	15 250 000	
		1 250 000	2 500	12 750 000	14 000 000	
			12 500 000	10 000	51 000 000	
					63 500 000	

$$(1) : 500 \times 10\ 000 = 5\ 000\ 000$$

$$(2) : 10\ 000 / 4 = 2500$$

$$(3) : 2\ 500 \times 5\ 100 = 12\ 750\ 000$$

$$(4) : 12\ 750\ 000 + 5000\ 000 = 17\ 750\ 000$$

- **Tableau de paiement des primes de remboursement**

Prime de remboursement des obligations à payer: $10\ 000 \times (5100 - 4\ 900) = 2\ 000\ 000$.

Les primes de remboursement non échues doivent être inscrites dans les engagements hors bilan.

Exercices	Primes de remboursement à payer	
N	$(5100 - 4\ 900) \times 2\ 500$	= 500 000
N+1	$(5100 - 4\ 900) \times 2\ 500$	= 500 000
N+2	$(5100 - 4\ 900) \times 2\ 500$	= 500 000
N+3	$(5100 - 4\ 900) \times 2\ 500$	= 500 000
	Total :	= 2 000 000

- **Règlement de la première annuité**

1611 6711 6714	521	Emprunts obligataires ordinaires Charges d'intérêts Prime de remboursement des obligations Banques <i>(Paiement de la première annuité)</i>	31/12/N		12 250 000 (1) 5 000 000 500 000	17 750 000
----------------------	-----	---	---------	--	--	------------

(1) 12 750 000 – 500 000

5. A la clôture de l'exercice N+1

- **Règlement de la deuxième annuité**

1611 6711 6714	521	Emprunts obligataires Charges d'intérêts Prime de remboursement des obligations Banques <i>(Paiement de la deuxième annuité)</i>	31/12/N+1		12 250 000 3 750 000 500 000	16 500 000
----------------------	-----	--	-----------	--	------------------------------------	------------

APPLICATION 79

Emprunt obligataire avec prime de remboursement (remboursement in fine)

Une entité a émis un emprunt obligataire le 01/01/N pour un montant de 50 000 000 F (5 000 obligations de valeur nominale 10 000 F au prix d'émission de 9 500 F) remboursable in fine le 31/12/N+4 à 10 500 F par obligation. Les intérêts, payables à terme échu le 31/12 de chaque année, sont calculés au taux annuel de 6%.

1. Tableau de remboursement d'un emprunt remboursable in fine

L'emprunt est remboursé en totalité au terme de la durée du contrat. Les échéances ne comportent alors que les intérêts calculés sur le montant total de l'emprunt. La dernière annuité de l'emprunt est composée du dernier intérêt et du remboursement en bloc du principal.

- **Tableau de remboursement de l'emprunt**

Coupon d'intérêt : $10\ 000 \times 6\% = 600$

Exercices	Nombre d'obligations vivantes	Charges d'intérêts	Amortissement		Annuités versées
			Nombre d'obligations	valeur	
31/12/N	5 000	3 000 000 ⁽¹⁾	-	-	3 000 000
31/12/N+1	5 000	3 000 000	-	-	3 000 000
31/12/N+2	5 000	3 000 000	-	-	3 000 000
31/12/N+3	5 000	3 000 000	-	-	3 000 000
31/12/N+4	5 000	3 000 000	5 000	52 500 000 ⁽²⁾	55 500 000 ⁽³⁾
		15 000 000		52 500 000	67 500 000

$$(1) : 600 \times 5000 = 3\ 000\ 000$$

$$(2) : 5000 \times 10500 = 52\ 500\ 000$$

$$(3) : 3\ 000\ 000 + 52\ 500\ 000 = 55\ 500\ 000$$

1. Souscription et réception des fonds

47131	1611	01/01/N Obligataires-obligations à placer (5000 x 9500) Emprunts obligataires ordinaires (Ouverture de la souscription)	47 500 000	47500 000
47132	47131	Obligataires, compte de souscription Obligataires-obligations à placer (Souscription de l'emprunt)	47 500 000	47 500 000
521	47132	Banques Obligataires, compte de souscription (Versement des fonds)	47 500 000	47 500 000

2. A la clôture de l'exercice N

- **Tableau de rattachement des primes de remboursement**

Prime de remboursement des obligations : $5000 (10500 - 9500) = 5\ 000\ 000$.

Exercices	Rattachement des primes de remboursement	
N	5 000 000 x 3 000 000/15 000 000	= 1 000 000
N+1	5 000 000 x 3 000 000/15 000 000	= 1 000 000
N+2	5 000 000 x 3 000 000/15 000 000	= 1 000 000
N+3	5 000 000 x 3 000 000/15 000 000	= 1 000 000
N+4	5 000 000 x 3 000 000/15 000 000	= 1 000 000
	Total :	= 5 000 000

- **Règlement de la première annuité**

31/12/N		
6711	Charges d'intérêts	3 000 000
521	Banques <i>(Paiement de la première annuité)</i>	3 000 000

- **Rattachement de la prime de remboursement**

31/12/N		
6714	Primes de remboursement des obligations	1 000 000
1661	Intérêts courus sur emprunts obligataires <i>(Rattachement de la prime de remboursement)</i>	1 000 000

APPLICATION 80

Emprunt obligataire convertible en actions

Une entité émet, le 01/01/N, 25 000 obligations de 15 000 F convertibles en actions à chaque date anniversaire de l'émission à partir de 2 ans ou remboursables en numéraire au terme de 6 ans. Les obligations sont émises à 13 000 F. Elles sont totalement souscrites le même jour en prise ferme par des fonds d'investissement. Le rapport d'échange se fait sur la base de quatre obligations de valeur nominale 10 000 F contre trois actions. Le 01/01/ N+2, les porteurs de 4 000 obligations demandent leur conversion en actions et aucune obligation n'a été remboursée. L'entité décide de provisionner la prime totale.

1. Principes

Lors de l'émission de l'emprunt, seul le prix d'émission est constaté dans le compte **1612 Emprunts obligataires convertibles** et la prime de remboursement n'est pas comptabilisée, ni étalée. Une provision pour risque de devoir payer la prime, en cas de remboursement en numéraire, est constatée à la clôture de l'exercice d'émission de l'emprunt au débit de **69 Dotation aux provisions** par le crédit de **19 Provisions pour risques et charges**. Elle est reprise en cas de conversion des obligations en actions par le débit du **compte 19** et le crédit du **compte 79**.

Son montant correspond soit à la prime totale, soit est évalué en fonction de la probabilité de non-conversion, en fonction de l'état du marché.

Pour les obligations qui ont fait l'objet de remboursement, la quote part de la provision rattachée à ces obligations doit être reprise et la prime de remboursement doit être inscrite au débit du compte **6714 Primes de remboursement des obligations**.

2. Ecritures au titre de l'exercice N

		01/01/N		
521		Banques	325 000 000	
	1612	Emprunts obligataires convertibles <i>(Emission de 25 000 obligations à 13000)</i>		325 000 000
6971		Dotations aux provisions financières pour risques et charges 31/12/N	50 000 000	
	1988	Autres provisions pour divers risques et charges <i>(Risque de paiement de la prime de remboursement)</i> 25 000 x (15 000 -13 000)		50 000 000

3. Ecritures de conversion des obligations en actions

Le 01/01/ N+2, 4000 obligations ont été converties représentant 3000 ($4\ 000 \times 3/4$) actions créées, soit une augmentation de capital de $3000 \times 10\ 000\ F = 30\ 000\ 000\ F$.

En conséquence, la prime de conversion est de : $(4\ 000 \times 13\ 000) - 30\ 000\ 000 = 22\ 000\ 000$.

		01/01/N+2		
1612		Emprunts obligataires convertibles (4000 x 13 000)	52 000 000	
1013		Capital souscrit, appelé, versé, non amorti		30 000 000
1054		Prime de conversion <i>(Conversion de 4000 obligations en actions)</i>		22 000 000

En fin d'exercice, la provision est reprise pour le montant correspondant aux 4 000 obligations converties: $4\ 000 \times (15\ 000 - 13\ 000) = 8\ 000\ 000$

	31/12/N+3		
1988	Autres provisions divers pour risques et charges	8 000 000	
7971	Reprises de provisions et dépréciations financières pour risques et charges (Provision relative aux 4000 obligations converties)	8 000 000	

APPLICATION 81

Engagements de retraite et autres avantages assimilés

- Age à la date d'embauche du salarié Alpha = 25 ans
- Date de départ à la retraite = 60 ans
- Date d'embauche : 01/01/N
- Salaire moyen actuel calculé sur les 12 derniers mois de service au 31/12/N : 2 000 000 F
- Taux de progression des salaires : 5%
- Taux d'intérêt de l'emprunt obligataire émis par l'Etat (taux d'actualisation) : 5,85%
- Probabilité de présence : 98,31%
- Probabilité de survie selon la table de mortalité : 79%
- Taux de charges fiscales et sociales : 10%.

La convention collective stipule qu'à la date de départ à la retraite, le salarié bénéficiera de 40 % du salaire moyen calculé sur les 12 derniers mois.

1. Calcul de la valeur actuelle de l'obligation au 31/12/N

- Indemnité future = $2\ 000\ 000 \times (1,05)^{34} \times 40\% \times (1/35) = 120\ 077$ F
- Ancienneté actuelle / ancienneté totale = 1 / 35
- Probabilité d'atteinte d'âge de la retraite = $(0,9831) \times (0,79) = 0,77$
- Facteur d'actualisation = $(1,0585)^{-34}$
- Valeur actuelle de l'obligation au 31/12/N :
$$= [(2\ 000\ 000) \times (1,05)^{34} \times 40\% \times 1/35] \times 0,77 \times (1,0585)^{-34} \times (1,1) = 14\ 718$$
 F.

2. Comptabilisation de la valeur actuelle de l'obligation au 31/12/N d'une valeur de 14 718 F

A la clôture de l'exercice N, l'écriture suivante sera passée :

6911	Dotations aux provisions d'exploitation pour risques et charges Provisions pour pensions et obligations similaires – engagement de retraite	31/12/N	14 718	14 718
1961				

3. Calcul de la valeur actuelle de l'obligation au 31/12/N+1

- Rappel du mode de calcul de la valeur actuelle de l'obligation au 31/12/N :

$$= [(2\ 000\ 000) (1,05)^{34} \times 40\% \times 1/35] \times 0,77 \times (1,0585)^{-34} \times (1,1) = 14\ 718 \text{ F}$$
- Valeur actuelle de l'obligation au 31/12/N+1

$$= [(2\ 000\ 000 \times 1,05) (1,05)^{33} \times 40\% \times 2/35] \times 0,77 \times (1,0585)^{-33} \times (1,1) = 31\ 158,2$$

$$\approx 31\ 158 \text{ F}$$

4. Calcul de la variation de l'obligation et de ses composantes au 31/12/N+1 (en l'absence de changement d'hypothèse actuarielle)

- Variation de l'obligation = $31\ 158 - 14\ 718 = 16\ 440 \text{ F}$
- Composante de la variation de l'obligation :

✓ Le coût des services rendus au cours de l'exercice

$$= [(2\ 000\ 000 \times 1,05) (1,05)^{33} \times 40\% \times 1/35] \times 0,77 \times (1,0585)^{-33} \times (1,1) = 15\ 579,12$$

$$\approx 15\ 579 \text{ F.}$$

✓ Le coût financier = $14718 \times 5,85\% = 861,003 \approx 861 \text{ F}$

Vérification de la variation de l'obligation = $31\ 158 - 14\ 718 = 16\ 440 \text{ F}$

$$= 15\ 579 + 861 = 16\ 440 \text{ F.}$$

5. Comptabilisation de la variation de la valeur actuelle de l'obligation au 31/12/N+1 d'une valeur de 16 440 F

A la clôture de l'exercice N+1, l'écriture suivante sera passée :

		31/12/N+1		
6911		Dotations aux provisions d'exploitation pour risques et charges		15 579
6971		Dotations aux provisions financières pour risques et charges		861
1961		Provisions pour pensions et obligations similaires – engagement de retraite		16 440

APPLICATION 82

Ecart actuariel

Valeur actuelle de l'obligation au 31 /12/ N = 14 718 F.

Le coût des services rendus au cours de l'exercice N+1 = 15 579 F.

Le coût financier = 861 F.

Valeur actuelle de l'obligation attendue au 31/12/N+1= 31 158 F

$$[(2\ 000\ 000 \times 1,05) (1,05)^{33} \times 40\% \times 2/35] \times 0,77 \times (1,0585)^{-33} \times (1,1) = 31\ 158.$$

Le taux d'actualisation est passé de 5, 85% à 6%.

1. Valeur actuelle de l'obligation au 31/12/N+1 avec un taux d'actualisation de 6%

$$[(2\ 000\ 000 \times 1,05) (1,05)^{33} \times 40\% \times 2/35] \times 0,77 \times (1,06)^{-33} \times (1,1) = 29\ 736.$$

2. Calcul de l'écart actuariel

$$\begin{array}{lcl} \text{Valeur actuelle de l'obligation au 31 /12/ N} & : & 14\ 718 \text{ F.} \\ \text{Coût des services rendus au cours de l'exercice N+1} & : + & 15\ 579 \text{ F.} \\ \text{Coût financier} & : + & 861 \text{ F.} \\ \hline \text{Valeur actuelle de l'obligation attendue au 31/12/N+1} & = & 31\ 158 \text{ F} \end{array}$$

$$\text{Valeur actuelle de l'obligation au 31/12/N+1 (taux d'actualisation de 6\%)} : - 29\ 736 \text{ F.}$$

$$\text{Ecart actuariel (31 158 – 29 736)} = 1\ 422 \text{ F.}$$

L'écart actuariel correspond ici à un gain actuariel.

Il est aussi possible de déterminer l'écart actuel de la façon suivante :

Valeur actuelle de l'obligation au 31/12/N+1 (taux d'actualisation de 6%) : 29 736 F.

Valeur actuelle de l'obligation au 31/12/N : - 14 718 F.

Variation de l'obligation au 31/12/N+1 = 15 018 F.

Coût des services rendus au cours de l'exercice N+1 : - 15 579 F.

Coût financier : - 861 F.

Ecart actuel : = - 1 422 F.

☞ **Remarque :** Dans cette approche, le signe (-) traduit un gain actuel.

3. Comptabilisation de l'écart actuel

		31/12/N+1	
1961		Provisions pour pensions et obligations similaires – engagement de retraite	1 422
	7971	Reprises de provisions financières pour risques et charges (Pour gain actuel)	1 422

APPLICATION 83 Régimes couverts par des actifs

Pour assurer la couverture de son engagement de retraite, une entité souscrit à une police d'assurance le 31 décembre N. La prime annuelle d'assurance versée par chèque bancaire au 31/12/N est de 10 000. A la clôture de l'exercice N, la valeur actuelle de l'obligation relative aux indemnités de départ à la retraite s'élève à 14 718 F.

A la date de départ à la retraite au 31/12/N+34 :

- valeur actuelle de l'obligation = 4 202 678 ;
- valeur actuelle des primes d'assurances versées = 3 200 000.

Le 1^{er} janvier N+35, la compagnie d'assurance effectue directement sur le compte du salarié (personnel local) un virement bancaire d'une valeur de 3 200 000 au titre des indemnités de départ à la retraite et l'entité lui verse le complément par chèque bancaire.

1. Principes

Lorsqu'une entité fait le choix de couvrir son engagement de retraite par une police d'assurance ou des actifs. L'obligation juridique ou implicite de l'entité de combler ou pas le paiement des indemnités de fin de carrière au personnel détermine le mode de comptabilisation.

- Lorsqu'un contrat d'assurance est souscrit au nom d'un participant ou d'un groupe de participants au régime et que l'entité n'a pas d'obligation juridique ou implicite de combler les pertes sur le contrat, elle n'a pas l'obligation de payer les prestations aux membres du personnel, le paiement de celles-ci relevant de la seule responsabilité de l'assureur. Le paiement de primes fixes en application d'un tel contrat correspond en substance au règlement de l'obligation au titre des avantages du personnel et non à un placement pour satisfaire à cette obligation. En conséquence, l'entité n'a plus ni actif, ni passif. Il convient d'enregistrer les cotisations au débit du compte **6686 Assurances retraite et fonds de pension** par le crédit du compte **4332 Assurances retraite et fonds de pension**.
- Lorsque l'entité finance ses obligations d'indemnités de fin de carrière par la souscription d'un contrat d'assurance ou d'un fonds de pension selon lequel elle conserve une obligation juridique ou implicite (directement, ou encore indirectement du fait du régime, à cause du mécanisme d'établissement des primes futures ou du fait que l'assureur est une partie liée). L'une des deux méthodes de comptabilisation peut être retenue :

METHODE 1 : L'entité peut comptabiliser les cotisations et les primes versées au fonds de retraite **au débit du compte 6686 Assurances de retraite et fonds de pension**. En contrepartie, la provision pour retraite (compte principal **196 Provisions pour pensions et obligations similaires**) est reprise pour ne faire apparaître au bilan que le montant de l'engagement non couvert. De façon pratique, la provision pour retraite est comptabilisée à concurrence du montant de l'engagement non couvert.

Par ailleurs, à la date de départ à la retraite, les versements des retraites aux salariés effectués directement par l'entité sont comptabilisés de la façon suivante :

- le compte 6618 ou 6628 « Autres rémunérations directes » est débité par le crédit d'un compte de dette envers les salariés ou d'un compte de trésorerie ;
- en contrepartie d'une reprise de la provision pour retraite.

METHODE 2 : les primes versées au fonds ou à l'assurance sont assimilées à un actif

Dans ce cas, il convient :

- d'enregistrer son droit à remboursement en tant qu'actif distinct : les versements au débit du compte **1962 Actif régime de retraite** par le crédit du compte de **Trésorerie** ;
- à la clôture de l'exercice, il faut procéder à une dotation aux provisions au débit des **comptes 6911 et 6971** par le crédit du compte **1961 Provisions pour pensions et obligations similaires-engagement de retraite**, pour le montant global des engagements ;
- lors du paiement des prestations aux bénéficiaires directement par le fonds ou l'assurance, la provision devient sans objet et le compte **1961 Provisions pour pensions et obligations similaires-engagement de retraite** est repris par le compte **7911 Reprises de provisions**. Ensuite, le compte **6618 Autres rémunérations directes** est débité par le crédit du compte **1962 Actif régime de retraite** du montant des versements effectués ;
- Mais lorsque le fonds de pension ou l'assurance verse le montant des prestations plutôt à l'entité, il convient de passer les écritures suivantes :
 - lors du versement des prestations à l'entité, le compte de trésorerie est débité par le crédit du compte **1962 Actif régime de retraite**. Le compte **1961 Provisions pour pensions et obligations similaires-engagement de retraite** devenu sans objet est repris par le compte **7911 Reprises de provisions** ;
 - ensuite, lorsque l'entité reverse au personnel les prestations reçues du fonds de pension ou de l'assurance, le compte **6618 Autres rémunérations directes** est débité par le crédit d'un compte de trésorerie ou du compte personnel.

METHODE 1 : les primes versées au fonds ou à l'assurance sont comptabilisées en charges

- ✓ Au titre de l'exercice N :

6686	521	Assurance retraite et fonds de pensions 31/12/N Banques <i>(Versement des primes à l'assurance)</i>	10 000	10 000
6911	1961	Dotations aux provisions d'exploitation pour risques et charges (14 718 – 10 000) 31/12/N Provisions pour pensions et obligations similaires – engagement de retraite <i>(Complément d'engagement de retraite à la clôture)</i>	4 718	4 718

- ✓ Au titre de l'exercice N+35

6618	521	Autres rémunérations directes (4 202 678 – 3 200 000) 01/01/N+35 Banques <i>(Complément d'indemnités de départ à la retraite réglé par l'entité)</i>	1 002 678	1 002 678
1961	7911	Provisions pour pensions et obligations similaires – engagement de retraite 31/12/N+35 Reprises de provisions d'exploitation pour risques et charges <i>(Reprises de provisions)</i>	1 002 678	1 002 678

- **METHODE 2 : les primes versées au fonds ou à l'assurance sont assimilées à un actif**

- ✓ Au titre de l'exercice N :

1962	521	Provisions pour pensions et obligations similaires – Actif de régime de retraite 31/12/N Banques <i>(Versement des primes à l'assurance)</i>	10 000	10 000
6911	1961	Dotations aux provisions d'exploitation pour risques et charges d° Provisions pour pensions et obligations similaires – engagement de retraite <i>(Complément d'engagement de retraite à la clôture)</i>	14 718	14 718

✓ Au titre de l'exercice N+35

- Prestations versées directement aux bénéficiaires par le fonds ou l'assurance

Lors du versement des fonds par l'assurance au salarié et du complément d'indemnités réglé par l'entité :

		01/01/N+35			
6618		Autres rémunérations directes		4 202 678	
	1962 521	Provisions pour pensions - Actif de régime de retraite Banques			3 200 000 1 002 678

A la clôture de l'exercice N+35

		31/12/N+35			
1961		Provisions pour pensions et obligations similaires – engagement de retraite		4 202 678	
	7911	Reprises de provisions <i>(Reprises de provisions)</i>			4 202 678

- le fonds de pension ou l'assurance verse le montant des prestations plutôt à l'entité**

		01/01/N+35			
521		Banques		3 200 000	
	1962	Actif de régime de retraite <i>(Lors du versement des fonds par l'assurance à l'entité)</i>			3 200 000
6618		d°			
	6618	Autres rémunérations directes		4 202 678	
	521	Banques <i>(Indemnités de départ à la retraite réglé par l'entité)</i>			4 202 678

		31/12/N+35			
1961		Provisions pour pensions et obligations similaires – engagement de retraite		4 202 678	
	7911	Reprises de provisions <i>(Reprises de provisions)</i>			4 202 678

APPLICATION 84

Créances commerciales en devises

Une entité exporte le 10/12/N de la marchandise à un client à Rio de Janeiro 250 000 real. La facture a été réglée le 15 février N+1.

L'évolution du cours de la devise se présente comme suit :

- Le 10/12/N : 1 réal brésilien = 190 F ;
- Le 31/12/N :
 - Hypothèse 1 : 1 real brésilien = 180 F ;
 - Hypothèse 2 : 1 real brésilien = 210 F.
- Le 15/02/N+1 :
 - Hypothèse 1 : 1 real brésilien = 175 F ;
 - Hypothèse 2 : 1 real brésilien = 215 F.

1. A la facturation

			10/12/N		
411		Clients ⁽¹⁾		47 500 000	
	701	Ventes de marchandises (Vente de marchandises)			47 500 000

$$(1) \quad 250\,000 \times 190 = 47\,500\,000.$$

2. A la clôture de l'exercice

- Hypothèse 1

		31/12/N		
4781		Ecart de conversion – actif, diminution des créances d'exploitation ⁽¹⁾		2 500 000
	411	Clients (Perte latente)		2 500 000

$$(1) \quad 250\,000 \times (190 - 180) = 2\,500\,000.$$

6591	<p style="text-align: right;">31/12/N</p> <p>Charges pour provisions sur risques à court terme</p>	2 500 000	
4911	<p>Provisions pour risques à court terme sur opérations d'exploitation <i>(Provisions)</i></p>	2 500 000	

411	<p style="text-align: right;">01/01/N+1</p> <p>Clients</p>	2 500 000	
4781	<p>Ecart de conversion – actif, diminution des créances d'exploitation <i>(Contrepassation de l'écart de conversion)</i></p>	2 500 000	

- **Hypothèse 2**

411	<p style="text-align: right;">31/12/N</p> <p>Clients⁽¹⁾</p>	5 000 000	
4791	<p>Ecart de conversion – passif, augmentation des créances d'exploitation <i>(Gain latent)</i></p>	5 000 000	

(1) $250\ 000 \times (210 - 190) = 5\ 000\ 000.$

4791	<p style="text-align: right;">01/01/N+1</p> <p>Ecart de conversion - passif, augmentation des créances d'exploitation</p>	5 000 000	
411	<p>Clients <i>(Contrepassation de l'écart de conversion)</i></p>	5 000 000	

3. Lors du règlement

- **Hypothèse 1**

521	<p style="text-align: right;">15/02/N+1</p> <p>Banques ($250\ 000 \times 175$)</p>	43 750 000	
656	<p>Pertes de change sur créances et dettes commerciales</p>	3 750 000	
411	<p>Clients ($250\ 000 \times 190$) <i>(Règlement facture)</i></p>	47 500 000	

4911	Provisions pour risques à court terme sur opérations d'exploitation Reprises de charges de provisions sur risques à court terme <i>(Reprise de la provision)</i>	31/12/N+1	2 500 000	
			2 500 000	

- **Hypothèse 2**

521	Banques (250 000 x 215) Clients (250 000 x 190) Gains de change sur créances et dettes commerciales <i>(Règlement facture)</i>	15/02/N+1	53 750 000	
			47 500 000 6 250 000	

APPLICATION 85
Avances et acomptes versés sur commande d'immobilisation, libellés en devise

Le 15 novembre N, l'entité verse un acompte de 50 000 \$. Lors de la réception du matériel industriel le 10 décembre N, la facture du fournisseur s'élève à 300 000 \$. Le solde de la facture a été réglé le 20 mars N+1.

L'évolution du cours du dollar se présente comme suit :

- 15 novembre N : 1\$ = 620 F
- 10 décembre N : 1\$ = 600 F
- 31 décembre N : 1\$ = 585 F
- 20 mars N+1 : 1\$ = 580 F

1. Comptabilisation de l'acompte versé

Montant de l'acompte : $50\ 000 \times 620 = 31\ 000\ 000$ F

252	Avances et acomptes versés sur immobilisations corporelles Banques <i>(Acompte versé)</i>	15/11/N	31 000 000	
			31 000 000	

2. Facturation

Montant de la facture : $50\ 000 \times 620 + (300\ 000 - 50\ 000) \times 600 = 181\ 000\ 000$ F

		10/12/N			
2411	Matériel industriel			181 000 000	
252	Avances et acomptes versés sur immobilisations corporelles				31 000 000
4812	Fournisseurs d'investissements - Immobilisations corporelles (Facture n°....)				150 000 000

3. A la clôture de l'exercice N

Montant de l'écart de conversion : $250\ 000 \times (600 - 585) = 3\ 750\ 000$ F (gain latent)

		31/12/N			
4812	Fournisseurs d'investissements – Immobilisations corporelles			3 750 000	
4793	Ecart de conversion – Passif, diminution des dettes d'exploitation				3 750 000
	(Ecart de conversion passif)				

4. Contrepassation au 01 janvier N+1

		01/01/N+1			
4793	Ecart de conversion – Passif, diminution des dettes d'exploitation			3 750 000	
4812	Fournisseurs d'investissements – Immobilisations corporelles (Contrepassation de l'écart de conversion passif)				3 750 000

5. Règlement le 20 mars N+1

		20/03/N+1			
4812	Fournisseurs d'investissements - Immobilisations corporelles			150 000 000	
521	Banques (250 000 x 580)				145 000 000
756	Gain de change sur créances et dettes commerciales (250 000 x (600 - 580))				5 000 000
	(Règlement pour solde)				

APPLICATION 86**Disponibilités en devises**

Une entité acquiert, le 1 octobre N, 50 000 \$. Du 1^{er} octobre au 31 décembre, 45 000 \$ ont été utilisés. Le 31 décembre N, 5 000 \$ restent disponibles dans le compte banque en devises de l'entité.

L'évolution du cours du dollar se présente comme suit :

- 1^{er} octobre N : 1\$ = 620 F ;
- 31 décembre N : 1\$ = 570 F.

5215	Banques en devises ⁽¹⁾ Banques <i>(Achat de devises)</i>	01/10/N	
			31 000 000

$$(1) \quad 50\ 000 \times 620 = 31\ 000\ 000.$$

676	Pertes de change financières ⁽²⁾ Banques en devises <i>(Pertes de change)</i>	31/12/N	
			250 000

$$(2) \quad 5\ 000 (620 - 570) = 250\ 000.$$

APPLICATION 87**Emprunts affectant plusieurs exercices (article 56)**

Une entité a contracté un emprunt auprès d'une banque de 300 000 \$ le 01/08/N, remboursable par amortissements constants sur 2 ans au taux d'intérêt annuel de 8%.

L'évolution du cours du dollar se présente comme suit :

- 01 août N : 1\$ = 620 F
- 31 décembre N : 1\$ = 625 F
- 01 août N+1 : 1\$ = 635 F
- 31 décembre N+1 : 1\$ = 622 F

		01/08/N		
521		Banques (300 000 x 620)	186 000 000	
	162	Emprunts auprès des établissements de crédit <i>(Avis de crédit)</i>		186 000 000

- **Au 31/12/N**

A la date de l'opération, le montant de l'emprunt est de $300\ 000 \times 620 = 186\ 000\ 000$. A la date de clôture, il est de : $300\ 000 \times 625 = 187\ 500\ 000$, soit une augmentation de la dette, représentant une perte latente de 1 500 000.

Intérêts courus non échus : $(300\ 000 \times 625) \times 8\% \times 5/12 = 6\ 250\ 000$.

		31/12/N		
4784		Ecart de conversion – actif, augmentation des dettes financières	1 500 000	
	162	Emprunts auprès des établissements de crédit <i>(Perte latente)</i>		1 500 000

En application de l'article 56 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable, cette perte latente attachée à une opération d'emprunt affectant plusieurs exercices doit être étalée sur la durée restant à courir jusqu'au terme des remboursements le 01/08/N, soit dans 1 an 7 mois (19 mois).

- **Montant de la provision**

Montant de la perte latente différée : $1\ 500\ 000 \times 19/24 = 1\ 187\ 500$

Montant de la perte latente à provisionner : $1\ 500\ 000 - 1\ 187\ 500 = 312\ 500$

Le montant de la provision peut être aussi obtenu directement de la façon suivante : $1\ 500\ 000 \times 5/24 = 312\ 500$.

		31/12/N		
6971		Dotations aux provisions pour risques et charges	312 500	
	194	Provisions pour pertes de change <i>(Constatation de la provision pour perte de change)</i>		312 500

	31/12/N	
6712	Intérêts des emprunts auprès des établissements de crédit	6 250 000
1662	Intérêts courus sur emprunts auprès des établissements de crédit <i>(Intérêts courus non échus)</i>	6 250 000

- **Au 01/01/N+1**

	01/01/N+1	
1662	Intérêts courus sur emprunts auprès des établissements de crédit	6 250 000
6712	Intérêts des emprunts auprès des établissements de crédit <i>(Contrepassement des intérêts courus non échus)</i>	6 250 000

	01/01/N+1	
162	Emprunts auprès des établissements de crédit	1 500 000
4784	Ecart de conversion – actif, augmentation des dettes financières <i>(Contrepassement de la perte latente)</i>	1 500 000

- **A l'échéance**

Amortissement de l'emprunt = $300\ 000/2 = 150\ 000$

$$= 150\ 000 \times 635 = 95\ 250\ 000 > (150\ 000 \times 620 = 93\ 000\ 000)$$

L'augmentation de la dette représente une perte de change de 2 250 000

$$(95\ 250\ 000 - 93\ 000\ 000)$$

$$\text{Intérêts} = (300\ 000 \times 635) \times 8\% = 15\ 240\ 000\ F$$

$$\text{Annuité} = 95\ 250\ 000 + 15\ 240\ 000 = 110\ 490\ 000\ F$$

	01/08/N+1	
162	Emprunts auprès des établissements de crédit	93 000 000
6712	Intérêts des emprunts auprès des établissements de crédit	15 240 000
676	Pertes de change financières	2 250 000
	Banques	
	<i>(Paiement de l'annuité)</i>	110 490 000

• **Au 31/12/N+1**

Montant de l'emprunt = $(300\ 000 - 150\ 000) \times 622$

$$= 93\ 300\ 000 > (150\ 000 \times 620 = 93\ 000\ 000)$$

L'augmentation de la dette représente une perte latente de $93\ 300\ 000 - 93\ 000\ 000 = 300\ 000$

Intérêts courus non échus : $(300\ 000 - 150\ 000) \times 622 \times 8\% \times 5/12 = 3\ 110\ 000$.

4784	<p style="text-align: right;">31/12/N+1</p> <p>Ecart de conversion – actif, augmentation des dettes financières</p> <p style="text-align: center;">Emprunts auprès des établissements de crédit</p> <p><i>(Perte latente)</i></p>	300 000	300 000
------	---	---------	---------

Montant de la provision

Montant de la perte latente différée : $300\ 000 \times 7 (24 \text{ mois} - 17 \text{ mois})/24 = 87\ 500$

Montant devant être couvert par une provision : $300\ 000 - 87\ 500 = 212\ 500$ ou encore $300\ 000 \times 17/24 = 212\ 500$.

Or il existe déjà une provision de 312 500. Il faut donc procéder à une diminution de provisions (reprise de provision) de $312\ 500 - 212\ 500 = 100\ 000$.

194	<p style="text-align: right;">31/12/N+1</p> <p>Provisions pour pertes de change</p> <p style="text-align: center;">Reprises de provisions pour risques et charges</p> <p><i>(Reprise de la provision pour perte de change)</i></p>	100 000	100 000
6712	<p style="text-align: right;">31/12/N+1</p> <p>Intérêts des emprunts auprès des établissements de crédit</p> <p style="text-align: center;">Intérêts courus sur emprunts auprès des établissements de crédit</p> <p><i>(Intérêts courus non échus)</i></p>	3 110 000	3 110 000

APPLICATION 88**Position globale de change (article 57)**

Une entité prête à sa filiale un montant de 100 000 \$ le 01/09/N, remboursable le 31/03/N+2 et elle emprunte auprès d'une banque 80 000 \$, remboursable le 31/03/N+2.

L'évolution du cours du dollar se présente comme suit :

- 1^{er} septembre N : 1\$ = 620 F ;
- 31 décembre N : 1\$ = 550 F.

1. Analyse de l'opération de prêt à la clôture de l'exercice N

A la date de l'opération, le montant du prêt est de $100\ 000 \times 620 = 62\ 000\ 000$.

A la date de clôture de l'exercice, l'écart de conversion-actif est de : $100\ 000 \times (620 - 550) = 7\ 000\ 000$. Cet écart correspond à une diminution de la créance, soit une perte latente de 7 000 000.

		31/12/N		
4782		Ecart de conversion – actif, diminution des créances financières	7 000 000	
277		Créances rattachées à des participations <i>(Perte latente)</i>	7 000 000	

2. Analyse de l'opération d'emprunt

A la date de l'opération, le montant de l'emprunt est de $80\ 000 \times 620 = 49\ 600\ 000$.

A la date de clôture, l'écart de conversion-passif est de : $80\ 000 \times (620 - 550) = 5\ 600\ 000$.

Cet écart correspond à une diminution de la dette soit un gain latent.

		31/12/N		
162		Emprunt auprès des établissements de crédit	5 600 000	
4794		Ecart de conversion-passif, diminution des dettes financières <i>(Gain latent)</i>	5 600 000	

La provision pour pertes de change doit être constituée à concurrence du risque non couvert, à savoir $7\ 000\ 000 - 5\ 600\ 000 = 1\ 400\ 000$.

6971	194	31/12/N	
		Dotations aux provisions pour risques et charges	1 400 000
		Provisions pour pertes de change	1 400 000
		<i>(Constatation de la provision pour perte de change)</i>	

APPLICATION 89

Couverture de change fixant définitivement le cours à l'échéance

Une entité a acquis le 05/12/N des marchandises de 250 000 \$, cours 1 \$ = 620 F. Le règlement est prévu pour le 05/02/N+1. Craignant une hausse du cours du dollar, l'entité a négocié et obtenu à la date du 01/12/N une garantie auprès de la centrale de trésorerie du groupe. Le cours de change garanti à terme (05/12/N+1) est de 1 \$ = 650 F.

1. Principe

Selon les dispositions de l'article 58-3 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable, lorsque les couvertures fixent définitivement le cours de la monnaie étrangère à l'échéance, l'incertitude disparaît totalement. La valeur des créances ou des dettes en monnaies étrangères à l'échéance est connue. La couverture transforme les créances et les dettes en monnaies étrangères en créances et dettes en monnaie de l'Etat partie ayant cours légal.

Sont concernés :

- les transactions matérialisant une garantie interne de taux de matières premières ou de change entre une centrale de trésorerie et une autre entité d'un même groupe (à l'exclusion donc des instruments financiers à terme) ;
- ou encore des garanties équivalentes contractées avec des organismes d'assurance pour le commerce extérieur.

La date de mise en place de la couverture a toutefois une incidence sur le traitement comptable à effectuer :

- si la couverture est mise en place avant l'opération, les créances et les dettes sont enregistrées au cours fixé par l'instrument de couverture. Il n'y a donc pas d'écart de conversion, ni de provision à constater. Le résultat financier n'est pas affecté ;

- lorsque la couverture est prise après l'opération, tant que celle-ci n'est pas mise en place, les écarts de conversion et les provisions nécessaires sont comptabilisés comme mentionné aux articles 54 et suivants. Lors de la réalisation de la couverture, les créances et dettes sont converties au cours de couverture. Les écarts, constatés entre la valeur d'origine des créances et des dettes et leur évaluation au cours de couverture sont comptabilisés en résultat financier. Les éventuelles provisions sont reprises.

2. Comptabilisation des opérations

		05/12/N		
601		Achats de marchandises (250 000 x 650)	162 500 000	
	401	Fournisseurs		162 500 000
		(Achat de marchandises)		
401		05/02/N+1		
		Fournisseurs	162 500 000	
	521	Banques		162 500 000
		(règlement de la dette)		

APPLICATION 90

Couverture de change-opération symétrique

Une entité a réalisé, pendant l'exercice N, certaines opérations avec les Etats-Unis:

Achat de marchandises pour 100 000 USD (dollars), le 1^{er} décembre N, payable en dollars le 10 février N+1. En couverture de change, l'entité souscrit le 10 décembre N un prêt en devises, de même terme, de 75000 USD.

Cours du dollars USD en Francs

1er juillet N	1\$ = 595 F
1er décembre N	1\$ = 600 F
10 décembre N	1\$ = 610 F
31 décembre N	1\$ = 625 F

1. Comptabilisation initiale des opérations

		01/12/N			
601	401	Achats de marchandises (100 000 x 600)		60 000 000	60 000 000
		Fournisseurs			
		(Achat de marchandises)			
271	521	Prêts (75 000 x 610)	10/12/N	45 750 000	45 750 000
		Banques			
		(Décaissement du prêt)			

2. A la clôture de l'exercice N

- Ecart de conversion sur la dette fournisseur : $100 000 \times (625 - 600) = 2 500 000$.
Il s'agit d'un écart de conversion-actif (perte de change latente).
- Ecart de conversion sur le prêt : $75 000 (625 - 610) = 1 125 000$.
Il s'agit d'un écart de conversion-passif (gain de change latent).

La perte de change latente d'une valeur de 2 500 000 constatée sur l'élément couvert est compensée par un gain de change latent de 1 125 000 constaté sur l'élément de couverture. La provision pour perte de change est donc limitée à un montant de $2 500 000 - 1 125 000 = 1 375 000$.

		31/12/ N			
4783	401	Ecart de conversion – actif, augmentation des dettes d'exploitation		2 500 000	2 500 000
		Fournisseurs			
271	4792	Prêts		1 125 000	1 125 000
		Ecart de conversion – passif, augmentation des créances financières			
4788	4783	Écarts de conversion –Actif, différences compensées par couverture de change		1 125 000	1 125 000
		Écarts de conversion –Actif, augmentation des dettes d'exploitation			
6591	4991	Charges pour provisions sur risques à court terme		1 375 000	1 375 000
		Provisions pour risques à court terme sur opérations d'exploitation			

APPLICATION 91

Couverture de change-couverture de transactions futures

Une entité prévoit une vente à l'export de 400 000 \$ pour le premier semestre de l'année N+1. Le 1/05/N, elle décide de se couvrir par une vente à terme de 400 000\$ à échéance le 30 avril N+1. La vente est réalisée le 31/07/N+1 et la créance réglée le 10/02/N+2. L'entité a opté pour l'étalement du report/déport.

Les cours s'établissent comme suit :

1^{er} mai N : 1\$ = 600 F (cours au comptant) et 590 (cours à terme) ;

31 décembre N : 1\$ = 580 F ;

30 avril N+1 : 575 \$;

31 juillet N+1 : 1\$ = 550 F ;

31 décembre N+1 : 530 F ;

1. Principes généraux

- **Comptabilisation des contrats qualifiés de couverture**

Selon l'article 58-2 de l'Acte uniforme, les contrats qualifiés de couverture sont identifiés et traités comptablement en tant que tels dès leur origine et conservent cette qualification jusqu'à leur échéance ou dénouement.

Les variations de valeur de ces contrats ou options, constatées sur les marchés organisés, sont enregistrées dans un compte d'attente libellé **54 Instruments de trésorerie**, puis rapportées au compte de résultat sur la durée de vie résiduelle de l'élément couvert en charges ou produits financiers ou de manière symétrique au mode de comptabilisation des produits et charges sur cet élément.

Les comptes **4786 Différences d'évaluation sur instruments de trésorerie – ACTIF** et **4797 Différences d'évaluation sur instruments de trésorerie – PASSIF** enregistrent les différences d'évaluation en contrepartie du compte **54 Instruments de trésorerie**. Ces comptes enregistrent également les gains ou pertes sur instruments de couverture en attente d'imputation en résultat de manière symétrique avec l'élément couvert.

- **Comptabilisation des frais de couverture**

- **Primes d'options soultes et équivalents**

A leur versement, les primes d'options sont comptabilisées dans un compte **54 instruments de trésorerie**. Elles peuvent ensuite, au choix de l'entité :

- soit être étalées dans le compte de résultat sur la période de couverture au débit du compte **6784 Pertes sur instrument de trésorerie** ;
- soit être différées et constatées en résultat symétriquement au résultat de l'élément couvert, c'est-à-dire au même rythme que l'effet de couverture.

- **Report/déport des dérivés à terme de change**

Le report/déport représente l'écart entre le cours comptant et le cours à terme.

Lorsqu'il s'agit de couvertures quasi-parfaites de transactions futures (par exemple, stock, acquisition d'immobilisation ...), le report/déport est :

- soit étalé dans le compte de résultat sur la période de couverture, dans un compte **6784 Pertes sur instrument de trésorerie** ;
- soit constaté en résultat symétriquement au résultat de l'élément couvert ;
- par contre, pour les autres types de couvertures (créances et dettes, couvertures non parfaites), il est obligatoirement étalé sur la période de couverture, dans un compte **6784 Pertes sur instrument de trésorerie**.

- Autres frais de couverture

Les autres frais de couverture tels que les frais de dossier et commissions peuvent :

- soit constaté en résultat symétriquement au résultat de l'élément couvert ;
- soit étalé dans le compte de résultat sur la période de couverture, dans un compte **6784 Pertes sur instrument de trésorerie**.

- **Dépôt de garantie (déposit)**

Les dépôts de garantie sont enregistrés au débit du compte **2758 Autres dépôts et cautionnements** par le crédit du compte de trésorerie.

- **Cas particuliers des couvertures liées aux matières premières**

Dans le cas des matières premières, l'écart entre le cours comptant et le cours à terme n'est pas composé exclusivement d'un écart de taux d'intérêt (composante financement), mais intègre différentes composantes particulières liées notamment aux coûts de stockage, de transport et d'assurance, à la saisonnalité ainsi qu'à l'effet de l'offre et de la demande.

En conséquence, cet écart ne peut pas être étalé, mais plutôt intégré dans le coût des matières couvertes.

Le report/déport des dérivés sur matières premières est constaté en résultat symétriquement au résultat de l'élément couvert.

- **Autres opérations de couverture**

Selon l'article 58-2 de l'Acte uniforme, les variations de valeur des contrats négociés sur les marchés organisés, constatées par la liquidation quotidienne des marges débitrices et créditrices, sont portées au compte de résultat en charges ou produits financiers.

Toutefois, le SYSCOHADA admet également une comptabilisation du résultat de la couverture de manière symétrique au mode de comptabilisation des produits et charges liés à l'élément couvert.

Les variations de valeur des options constatées lors de transactions de gré à gré, sont inscrites à des comptes transitoires **54 Instruments de trésorerie**, en attente de régularisation ultérieure:

- à l'actif du bilan pour les variations qui correspondent à une perte latente,
- au passif du bilan pour les variations qui correspondent à un gain latent.

Les gains latents n'interviennent pas dans la formation du résultat.

Lorsque l'ensemble des transactions de gré à gré engendre une perte latente, celle-ci entraîne la constitution d'une provision.

- **Position ouverte isolée**

- **Caractéristiques**: les positions ouvertes isolées sont toutes les opérations non qualifiées de couverture comme par exemple les instruments financiers souscrits dans un but purement spéculatif.

- **Comptabilisation :**

- pour les gains et pertes réalisés : ils sont comptabilisés au crédit du compte **776 Gains de change financiers** (s'il s'agit d'un gain) et au débit du compte **676 Pertes de change financières** (s'il s'agit d'une perte) ;
- pour les gains et pertes latents :
 - une perte latente est inscrite au débit du compte **4786 Différences d'évaluation sur instruments de trésorerie – ACTIF** par le crédit du compte **54 Instruments de trésorerie**. Par application de la convention de prudence, une provision doit être constatée en résultat financier,
 - un gain latent est inscrit au crédit du compte **4797 Différences d'évaluation sur instruments de trésorerie – PASSIF** par le débit du compte **54 « Instruments de trésorerie**. Par application de la convention de prudence, les gains latents n'interviennent pas dans la formation du résultat.

2. Qualification de la relation de couverture

Les créances clients liées aux ventes sont éligibles en tant qu'éléments couverts. La vente à terme de devises est également éligible en tant qu'instrument de couverture.

- **A la souscription du contrat** : le montant nominal du contrat n'est pas comptabilisé.
- **A la clôture N** :

Montant du report/déport : $400\ 000 \times (600 - 590) = 4\ 000\ 000$.

Etalement du report/déport : $4\ 000\ 000 \times 8/12 = 2\ 666\ 667$.

		31/12/N		
6784	54	Pertes et charges sur instruments de trésorerie Instruments de trésorerie <i>(Etalement du report/déport à payer)</i>	2 666 667	2 666 667

3. Au dénouement de la vente à terme :

Résultat de couverture : $400\ 000 \times (600 - 575) = 10\ 000\ 000$.

Report/déport : $4\ 000\ 000 \times 4/12 = 1\ 333\ 333$.

30/04/N+1			
521	Banques	10 000 000	
4797	Différences d'évaluation sur instruments de trésorerie <i>(Résultat de couverture)</i>		10 000 000
54	Instruments de trésorerie	2 666 667	
6784	Pertes et charges sur instruments de trésorerie	1 333 333	
521	Banques		4 000 000
	<i>(Résultat latent de couverture des achats)</i>		

4. A la vente :

Vente en devise : $400\ 000 \times 550 = 220\ 000\ 000$.

31/07/N+1			
411	Clients	220 000 000	
70	Ventes de marchandises <i>(Vente en devise)</i>		220 000 000

Inscription du résultat de couverture en résultat d'exploitation (compte 756) : 10 000 000.

31/07/N+1			
4797	Différences d'évaluation sur instruments de trésorerie	10 000 000	
756	Gains de change sur créances et dettes commerciales <i>(Résultat de couverture)</i>		10 000 000

5. A la clôture N+1 et à la réouverture au 1^{er} janvier N+2 :

Ecart latent de change : 400 000 x (550 -530) = 8 000 000.

		31/12/N+1		
4781	411	Ecart de conversion-actif, Diminution des créances d'exploitation Clients <i>(Ecart de conversion actif)</i>	8 000 000	8 000 000
6591	4991	Charges pour provisions sur risques à court terme Provisions pour risques à court terme sur opérations d'exploitation <i>(Provisions)</i>	8 000 000	8 000 000
411		01/01/N+2		
	4781	Clients Ecart de conversion-actif, Diminution des créances d'exploitation <i>(Contrepassation)</i>	8 000 000	8 000 000

6. Au règlement de la facture :

		10/02/N+2		
521	656	Banques Perte de change sur créances et dettes commerciale	206 000 000 14 000 000	
	411	Clients <i>(Règlement de la facture)</i>		220 000 000
4991	7591	Provisions pour risques à court terme sur opérations d'exploitation Reprise de charges pour provisions sur risques à court terme <i>(Reprise de provisions)</i>	8 000 000	8 000 000

APPLICATION 92

Contrat bénéficiaire

Une entité s'est engagée par contrat à construire un ouvrage. Le contrat prévoit sa réalisation sur une période de 22 mois. On vous communique les informations concernant la réalisation de cet ouvrage :

- Coût total de production total estimé par les services techniques : 750 000 000 F
- Coût de production engagé à la clôture des comptes de l'exercice N : 450 000 000 F
- Prix de vente prévu : 925 000 000 F

Le 30 Octobre N+1, le prix prévu est facturé au client local, le coût de production prévisionnel ayant été correctement prévu par les services techniques.

Le taux de TVA est fixé théoriquement à 18%.

Hypothèse 1 : l'entité est en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable.

Hypothèse 2 : l'entité n'est pas en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable.

1. Hypothèse 1: l'entité est en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable (méthode à l'avancement).

Lorsque l'entité est en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable, la méthode préconisée par le SYSCOHADA est la **méthode à l'avancement** qui consiste à comptabiliser le chiffre d'affaires et le résultat au fur et à mesure de l'avancement du contrat. Le résultat à terminaison du contrat est estimé à $925\ 000\ 000 - 750\ 000\ 000 = 175\ 000\ 000$ F.

- **A la clôture de l'exercice N :**

Le pourcentage d'avancement du contrat est estimé à : $450\ 000\ 000 / 750\ 000\ 000 = 60\ %$.

La quote-part du résultat à rattacher à l'exercice N (résultat partiel) est donc de :

$$175\ 000\ 000 \times 60\% = 105\ 000\ 000\ F.$$

Le chiffre d'affaires partiel est de : $925\ 000\ 000 \times 60\% = 555\ 000\ 000\ F$.

Le chiffre d'affaires partiel peut être déterminé aussi de la façon suivante :

- Coût de production engagé à la clôture des comptes de l'exercice N : 450 000 000
 - Quote-part du résultat à rattacher à l'exercice N Résultat partiel : 105 000 000
- Chiffre d'affaires partiel = 555 000 000

Dès lors qu'aucune facturation intermédiaire n'a été enregistrée au cours de l'exercice N, il convient de constater à la clôture de l'exercice N, un produit à recevoir dont la valeur hors taxe est égale au montant du chiffre d'affaires partiel.

31/12/N			
4181	Clients, factures à établir	654 900 000	
7051	Travaux facturés dans la région		555 000 000
4435	Etat, TVA sur facture à établir ⁽¹⁾ <i>(Chiffre d'affaires à l'avancement)</i>		99 900 000

(1) $555\ 000\ 000 \times 18\% = 99\ 900\ 000$.

- **Incidence sur le compte de résultat de l'exercice N :**

Extrait du compte de résultat N			
Charges		Produits	
Charges imputées au contrat	450 000 000	Travaux facturés	555 000 000
Résultat	105 000 000		

01/01/N+1			
7051	Travaux facturés dans la région	555 000 000	
4435	Etat, TVA sur facture à établir	99 900 000	
4181	Clients, factures à établir <i>(Contrepassation du chiffre d'affaires à l'avancement)</i>		654 900 000

NB : L'écriture de contrepassation du chiffre d'affaires à l'avancement peut être enregistrée le 30 Octobre N+1, date de livraison de l'ouvrage.

		30/10/N+1		
4111	Clients		1 091 500 000	
7051	Travaux facturés dans la région		925 000 000	
4433	Etat, TVA facturée sur travaux <i>(Chiffre d'affaires à l'avancement)</i>		166 500 000	

- **Incidence sur le compte de résultat de l'exercice N+1 :**

Extrait du compte de résultat N+1			
Charges		Produits	
Charges imputées au contrat (750 000 000 – 450 000 000)	300 000 000	Travaux facturés (925 000 000 – 555 000 000)	370 000 000
Résultat	70 000 000		
Résultat			

L'incidence de cette méthode de comptabilisation sur le résultat des deux exercices est de :
 $105\ 000\ 000 + 70\ 000\ 000 = 175\ 000\ 000$ au total, soit le résultat global du contrat.

2. Hypothèse 2 : l'entité n'est pas en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable (méthode à l'achèvement).

Lorsque l'entité n'est pas en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable, la méthode préconisée par le SYSCOHADA est la méthode à l'achèvement qui consiste à comptabiliser un chiffre d'affaires limité au montant des charges ayant concouru à l'exécution du contrat au cours de l'exercice.

		31/12/N		
4181	Clients, factures à établir		531 000 000	
7051	Travaux facturés dans la région		450 000 000	
4435	Etat, TVA sur facture à établir <i>(Chiffre d'affaires à l'avancement)</i>		81 000 000	

- Incidence sur le compte de résultat de l'exercice N :

Extrait du compte de résultat N			
Charges		Produits	
Charges imputées au contrat	450 000 000	Travaux facturés	450 000 000
Résultat	0		

- Incidence sur le compte de résultat de l'exercice N :

7051	Travaux facturés dans la région	01/01/N+1 450 000 000	
4435	Etat, TVA sur facture à établir	81 000 000	
4181	Clients, factures à établir <i>(Contrepassation du chiffre d'affaires à l'avancement)</i>	531 000 000	
4111	Clients	30/10/N+1 1 091 500 000	
7051	Travaux facturés dans la région	925 000 000	
4433	Etat, TVA facturée sur travaux <i>(Chiffre d'affaires à l'avancement)</i>	166 500 000	

- Incidence sur le compte de résultat de l'exercice N+1 :

Extrait du compte de résultat N+1			
Charges		Produits	
Charges imputées au contrat	300 000 000	Travaux facturés	475 000 000
(750 000 000 – 450 000 000)		(925 000 000 – 450 000 000)	
Résultat	175 000 000		

L'incidence de cette méthode de comptabilisation sur le résultat des deux exercices est de :
 $0 + 175 000 000 = 175 000 000$ au total, soit le résultat global du contrat.

APPLICATION 93**Contrat déficitaire**

Une entité est spécialisée dans la construction immobilière et les travaux publics. Les données relatives à un contrat en cours au 31 décembre N sont les suivantes :

Caractéristiques du contrat	Montant
Prix de vente prévisionnel	120 000 000
Coûts prévisionnels au 31/12/N-1	125 000 000
Coût cumulé des travaux au 31 décembre N-1	60 000 000
Coût cumulé des travaux en N	125 000 000

L'ouvrage a été livré et facturé le 20 décembre N. L'entité est en mesure d'estimer de façon fiable le résultat à terminaison. Le taux de TVA est théoriquement de 18%.

1. Nature du contrat

A la clôture de l'exercice N-1, le coût de revient prévisionnel s'élève à 125 000 000 et le prix de vente prévisionnel à 120 000 000. Le résultat du contrat est de -5 000 000 (120 000 000 - 125 000 000). Il s'agit d'un contrat déficitaire.

Une perte à terminaison de 5 000 000 doit être prise en compte à la clôture de l'exercice N-1.

2. Enregistrement des écritures en N-1 et N**• Exercice N-1**

Pourcentage d'avancement : $60\ 000\ 000 / 125\ 000\ 000 = 48\%$

Le chiffre d'affaires à l'avancement s'élève à : $120\ 000\ 000 \times 48\% = 57\ 600\ 000$

La quote-part de perte qui est rattachée à l'exercice N-1 s'établit à :

$57\ 600\ 000 - 60\ 000\ 000 = - 2\ 400\ 000$. Elle correspond à la différence entre le chiffre d'affaires à l'avancement (57 600 000) et les charges engagées au cours de l'exercice

N-1 (60 000 000). Elle représente aussi 48% de la perte prévisionnelle soit : $48\% \times 5\ 000\ 000 = 2\ 400\ 000$.

La perte non encore réalisée s'élève à : $5\ 000\ 000 - 2\ 400\ 000 = 2\ 600\ 000$ ou encore $5\ 000\ 000 \times 52\% (100\%-48\%) = 2\ 600\ 000$. Cette perte donne lieu à la constitution d'une provision pour pertes sur marchés à achèvement futur.

		31/12/N-1			
4181		Clients, factures à établir		67 968 000	
	7051	Travaux facturés dans la région			57 600 000
	4435	Etat, TVA sur facture à établir ($57\ 600\ 000 \times 18\%$) <i>(Chiffre d'affaires à l'avancement)</i>			10 368 000

		31/12/N-1			
6911		Dotations aux provisions pour risques et charges		2 600 000	
	193	Provisions pour pertes sur marchés à achèvement futur <i>(Chiffre d'affaires à l'avancement)</i>			2 600 000

- Incidence sur le compte de résultat de l'exercice N-1 :

Extrait du compte de résultat N-1			
Charges		Produits	
Charges imputées au contrat	60 000 000	Travaux facturés	57 600 000
Dotations aux provisions d'exploitation	2 600 000		
		Résultat (perte)	5 000 000

- Exercice N :

		01/01/N			
7051		Travaux facturés dans la région		57 600 000	
4435		Etat, TVA sur facture à établir		10 368 000	
	4181	Clients, factures à établir <i>(Contrepassation du chiffre d'affaires à l'avancement)</i>			67 968 000

		20/12/N			
4111		Clients		141 600 000	
	7051	Travaux facturés dans la région			120 000 000
	4433	Etat, TVA facturée sur travaux <i>(Chiffre d'affaires à l'avancement)</i>			21 600 000

193	31/12/N Provisions pour pertes sur marchés à achèvement futur Reprises sur provisions pour risques et charges <i>(Reprise de la provision pour pertes sur marchés à achèvement futur)</i>	2 600 000	2 600 000
-----	--	-----------	-----------

- **Incidence sur le compte de résultat de l'exercice N :**

Extrait du compte de résultat N	
Charges	Produits
Charges imputées au contrat	65 000 000 ⁽¹⁾
Résultat	0

⁽¹⁾ 125 000 000 – 60 000 000

⁽²⁾ 120 000 000 - 57 600 000

Chapitre 24

Abonnement des charges et produits

APPLICATION 94

Abonnement des charges et produits

Dans le but de parvenir plus facilement à l'élaboration de documents financiers mensuels, une entité a adopté un système d'étalement mensuel des charges et des produits. L'entité paie à la fin de chaque trimestre des redevances de maintenance. La prévision de charge de l'année N était au 1^{er} janvier de 2 400 000 FHT.

En définitive, la facturation effectuée au titre du premier trimestre par la société de maintenance est de 780 000 F HT le 31 mars N.

Ne pas tenir compte de la TVA.

1. Ecritures des mois de janvier et de février

		31/01/N		
6243	4746	Maintenance	200 000	200 000
		Répartition périodique des charges <i>Abonnement : 2 400 000 / 12</i>		

2. Ecritures du mois de mars

En mars, il y a lieu de constater à la fois l'abonnement de la charge et la facturation :

		31/03/N		
6243	4746	Maintenance	200 000	200 000
		Répartition périodique des charges		
4746	4011	Répartition périodique des charges	780 000	780 000
		Fournisseurs		

3. Ecritures du mois d'avril

Pour l'étalement de la charge, il y a lieu de constater dorénavant à la fin de chaque mois une redevance de 220 000 calculée comme suit :

$$\begin{aligned} \text{Montant annuel : } & 2 400 000 + [780 000 - (200 000 \times 3)] = 2 580 000 \\ \text{Déjà imputé : } & 200 000 \times 3 = - 600 000 \\ \text{Reste à imputer : } & 2 580 000 - 600 000 = 1 980 000 \end{aligned}$$

		31/04/N		
6243		Maintenance		
4746		Répartition périodique des charges <i>(Abonnement 1 980 000 / 9)</i>		

APPLICATION 95

Contrat de concession de service public

Première partie : Contrat de partenariat public/privé

Dans le cadre d'un accord de partenariat public privé avec une collectivité territoriale, un opérateur privé doit financer, construire, assurer la maintenance et exploiter un pont à péage pendant 10 ans.

➤ Pendant la phase de construction :

Les coûts des travaux de construction s'élèvent à 400 000 000. Pendant la phase de la construction, les dépenses de construction encourues seront enregistrées dans les comptes de charges par nature. La fraction des redevances correspondant à la seule prestation de construction s'élève à 420 000 000.

➤ Pendant la phase post construction :

La redevance annuelle de fin de période de l'exercice N s'élève à 72 000 000 et a été réglée au comptant au 31/12/N. Cette redevance est décomposée de la façon suivante :

- quote-part de la fraction des redevances annuelles correspondant à la seule prestation de construction d'un montant de 42 000 000 ;
- la fraction de la redevance annuelle correspondant au coût du financement supporté par le partenaire privé refacturé à la collectivité territoriale d'une valeur de 5 000 000 ;
- la fraction de la redevance représentative des prestations post construction rendues par le partenaire privé s'élèvent à 25 000 000.

Les droits de passage sont collectés (en espèces) par l'entité pour le compte de la collectivité territoriale.

En fin d'exercice, les droits annuels collectés sont reversés à la collectivité territoriale (par virement bancaire) sous déduction du montant des redevances annuelles.

La recette de la première journée d'exploitation, le 01/01/N s'élève à 475 200. A la fin de la première année d'exploitation, le total des recettes annuelles figurant sur le relevé des certificats de passage s'élève à 135 000 000.

Deuxième partie : Biens « retour » et biens de « remise »

Opération 1 : Un Etat partie a concédé pour une durée de 10 ans au Port Autonome un ensemble immobilier composé d'un terrain d'une valeur de 50 millions et d'un bâtiment de 100 millions le 02/01/N.

Opération 2 : Le Port Autonome a acquis du matériel lourd au titre du contrat de concession d'une valeur HT de 120 millions (durée d'utilité : 10 ans) le 01/10/N. Le matériel lourd sera rétrocédé à l'Etat partie à la fin du contrat. Le taux de TVA 18%.

Première partie :

1. Principes

La démarche de comptabilisation des opérations relatives à l'exécution des contrats de partenariat public privé peut se résumer en deux grandes phases :

- phase de construction ;
- phase post construction.

1.1. Comptabilisation en phase de construction

Les prestations de constructions accomplies par le partenaire privé sont comptabilisées comme s'il était une entité relevant du secteur des bâtiments et travaux publics. Ainsi donc :

- les coûts de construction supportés par le partenaire privé sont comptabilisés conformément aux dispositions relatives aux contrats pluri-exercices ;
- le chiffre d'affaires du partenaire privé est aussi comptabilisé conformément aux dispositions relatives aux contrats pluri-exercices. Pendant la phase de construction, le chiffre d'affaires correspond à la fraction des redevances relatives à la prestation de construction, à l'exclusion des coûts de financement inclus dans la redevance. Il est enregistré au débit du compte **2734 Créances sur le concédant factures** à l'issue de la phase de construction en attendant l'émission des factures de redevances.

1.2. Comptabilisation en phase post construction

A la fin de la construction, les factures de redevances sont émises jusqu'au terme du contrat. Elles sont enregistrées au **débit du compte client 411** par les contreparties suivantes :

- au crédit du compte **2734 Créances sur le concédant factures**, pour la fraction des redevances correspondant à la seule prestation de construction, afin de solder ce compte ;
- au crédit du compte de résultat en résultat financier **compte 77** pour la fraction des redevances correspondant au coût du financement supporté par le partenaire privé refacturé à la collectivité publique ;
- au compte de résultat en chiffre d'affaires **compte 706** pour les redevances représentatives des prestations post construction rendues par le partenaire privé.

Par ailleurs, pendant la phase d'exploitation du contrat de concession de service public, lorsque le contrat prévoit la collecte de droits de passage ou autres droits auprès des usagers par le partenaire privé au profit de la collectivité publique, il faut passer les écritures suivantes :

- lors de la collecte des droits : le compte de trésorerie est débité par le crédit du compte **4731 Mandants, collectivité publique** ;
- lors du versement des droits collectés à la collectivité publique : le compte **4731 Mandants, collectivité publique** est débité pour solde par le crédit du compte de trésorerie.

2. Comptabilisation

➤ Comptabilisation en phase de construction

			En cours		
6...		Compte de charges par nature		400 000 000	
	401/521	Fournisseur/Banques			400 000 000
		(Coût des travaux)			
2734		A la fin		420 000 000	
	705	Créances sur le concédant Travaux facturés (Comptabilisation du chiffre d'affaires)			420 000 000

➤ **Comptabilisation en phase post construction**

		01/01/N		
571	Caisse		475 200	
4731	Mandants, collectivité territoriale <i>(recette journalière collectée pour le compte de la collectivité territoriale)</i>			475 200

Le total des recettes annuelles s'élève à 135 000 000. A la clôture de l'exercice N, le solde du compte 4731 est donc créditeur d'une valeur de 135 000 000.

		72 000 000		
411	Clients			
2734	Créances sur le concédant		42 000 000	
706	Services vendus		25 000 000	
7713	Intérêts sur créances diverses		5 000 000	
	 <i>(Constatation de la redevance)</i>			
	03/07/N			
4731	Mandants, collectivités territoriales		135 000 000	
411	Clients		72 000 000	
521	Banques		63 000 000	
	 <i>(Reversement des droits de passage sous déduction des redevances annuelles)</i>			

Deuxième partie

➤ **Opération 1 :**

Il s'agit d'un bien "de retour" : biens mis en concession par le concédant et qui doivent lui revenir en fin de concession. L'entité n'ayant pas le contrôle de l'immobilisation selon les dispositions du cadre conceptuel, celle-ci n'entre pas dans le patrimoine du Port Autonome. Toutefois, une mention doit être portée dans les Notes annexes, au titre des engagements obtenus.

➤ **Opération 2 :**

Il s'agit d'un bien de "remise" : biens mis en concession par le concessionnaire, qui, selon les contrats, doivent être remis gratuitement au concédant en fin de concession.

Cette immobilisation entre dans le patrimoine du Port Autonome et a pour l'objet d'un amortissement sur sa durée d'utilité qui ne peut pas excéder raisonnablement la durée du contrat de concession.

Amortissement du matériel lourd :

$$120\,000\,000 \times 10\% \times 3/12 = 3\,000\,000$$

		01/10/N			
2411		Matériel industriel		120 000 000	
4451		TVA déductible sur immobilisation		21 600 000	
	4812	Fournisseurs d'immobilisations corporelles			141 600 000
			31/12/N		
6813		Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles		3 000 000	
	28411	Amortissement du matériel industriel			3 000 000

Lors de la rétrocession du bien à l'Etat à la fin du contrat :

- Cumul des amortissements du matériel industriel au terme du contrat : 120 000 000.
- Valeur d'origine du matériel : 120 000 000.
- Valeur nette comptable du matériel : $120\,000\,000 - 120\,000\,000 = 0$.

		01/01/N			
28411		Amortissement du matériel		120 000 000	
	2411	Matériel industriel			120 000 000

APPLICATION 96

Comptabilisation de la participation aux résultats de GIE

L'entité C participe à deux GIE : le GIPCV (Groupement d'Intérêt des Producteurs de Cacao de la Vallée) où elle possède un tiers des parts et le GITRV (Groupement d'Intérêt des Transporteurs Routiers de la Vallée), dont elle a souscrit 25% des parts. A la clôture de l'exercice N, le GIPCV est bénéficiaire de 3 millions de francs et l'Assemblée décide l'affectation de ce bénéfice aux comptes courants des participants. Le GITRV est déficitaire de 8 000 000 de F. Lors de la réunion d'approbation des comptes, les participants ont décidé que la perte devait être considérée comme définitive et donc apurée par le versement d'un complément de cotisation.

1. Comptabilisation chez l'entité C

- Opération avec le GIPCV

L'entité C va donc constater dans les écritures de N+1 cette participation aux résultats :

4631	Associés (1), opérations faites en commun et GIE	1 000 000	
772	Revenus de participations (3 000 000 x 1/3) <i>(quote-part acquise dans le résultat du groupe GIPCV)</i>	1 000 000	

(1) Il est possible de remplacer Associés par « Groupe GIPCV »

- Opération avec le GITRV

Écritures chez C au cours de l'exercice N (après approbation des comptes du GIE) :

621	Sous-traitance générale (8 000 000 x 25%)	2 000 000	
4631	Associés (1), opérations faites en commun et GIE	2 000 000	

(1) Il est possible de remplacer Associés par « Groupe GITRV »

La comptabilisation de la perte du GIE n'a pu intervenir dans l'entité C qu'après arrêté des comptes du GIE (c'est-à-dire au cours de l'exercice N+1).

Toutefois, l'entité C se doit de constater cette perte à la clôture de son exercice N par la création d'une charge pour dépréciation :

659	Charges pour dépréciations		2 000 000	
4963	Dépréciations des comptes associés, opérations faites en commun et GIE			2 000 000

2. Comptabilisation chez le G.I.E.

- Dans la comptabilité du GIPCV

1301	Résultat en instance d'affectation : Bénéfice		1 000 000	
4631	Associés, Entité C opérations faites en commun et GIE (1)			1 000 000

(1) Dans la comptabilité du GIE, il est recommandé de créer des sous-comptes des **comptes 4631 et 4636** au nom de chacun des membres du GIE.

- Dans la comptabilité du GITRV

4631	Associés, Entité C, opérations faites en commun et GIE		2 000 000	
706	Services vendus			2 000 000

APPLICATION 97

Participation financière au GIE

L'entité D décide de participer à la création d'un GIE le 01/04/N. Ce GIE a pour vocation la commercialisation à l'étranger de produits fabriqués par plusieurs entités de productions établies sur une zone industrielle. L'entité D, participante à hauteur de 25% des parts, verse, outre les 40 000 000 F de participation, une avance pour le démarrage de ses activités de 10 000 000 F.

1. Comptabilisation chez l'entité D

		01/04/N		
266 277	Parts dans des GIE Avances à des GIE		40 000 000 10 000 000	
521	Banques <i>(Apports en capital et avances stables)</i>			50 000 000

2. Comptabilisation chez le G.I.E.

521	Banques	01/04/N	50 000 000	
101	Capital social		40 000 000	
168	Autres emprunts et dettes		10 000 000	
<i>(Apports en capital et avances stables)</i>				

APPLICATION 98

Personnel intérimaire

Une entité filiale d'un groupe a engagé durant l'exercice N les charges suivantes, entre autres :

- | | |
|--|-----------|
| • location de personnel pour une durée de 6 mois auprès d'une société de travail temporaire. | 6 000 000 |
| • facturation par la société mère du groupe du personnel détaché | 8 400 000 |
| • facturation des prestations du gardien | 720 000 |

1. Principe

Le personnel intérimaire, détaché ou prêté est le personnel salarié d'une entité qui le met à la disposition d'une autre entité utilisatrice des services pour une durée déterminée. L'entité prestataire du service (employeur du personnel extérieur) peut être :

- une entité de travail temporaire ;
- une autre entité industrielle ou commerciale, appartenant généralement au même groupe.

En vertu du principe de la prééminence de la réalité sur l'apparence juridique :

- en cours d'exercice, l'entité utilisatrice enregistre les factures reçues de l'entité de travail temporaire (ou des autres entités employeurs) au débit du compte 637 Rémunérations de personnel extérieur à l'entité;
- à la clôture de l'exercice, le compte 637 est viré, pour solde, au débit du compte 667 Rémunération transférée de personnel extérieur.

Les rémunérations des autres prestataires de services non-salariés d'une autre entité, ou non mis à disposition par une autre entité doivent être enregistrées au compte 6327 Rémunérations des autres prestataires de services ou au compte 6324 Honoraires des professions réglementées.

2. Comptabilisation des opérations

- Au cours de l'exercice

6371	Rémunérations de personnel intérimaire Fournisseurs (Facturation de la société de travail temporaire)	6 000 000	6 000 000
6372	Rémunérations de personnel détaché Fournisseurs Groupe (Facturation de la société mère pour personnel détaché)	8 400 000	8 400 000
6327	Rémunérations des autres prestataires de services Fournisseurs (Facturation du gardien)	720 000	720 000

- A la clôture de l'exercice N

Montant transféré en charges de personnel à la clôture de l'exercice : $6\ 000\ 000 + 8\ 400\ 000 = 14\ 400\ 000$.

	31/12/N		
6671	Rémunération transférée de personnel intérimaire	6 000 000	
6672	Rémunération transférée de personnel détaché	8 400 000	
6371	Rémunérations de personnel intérimaire	6 000 000	
6372	Rémunérations de personnel détaché	8 400 000	

- Impact du retraitement sur le compte de résultat de l'exercice

- **sur la valeur ajoutée** : les services extérieurs diminuent de 14 400 000 tandis que la valeur ajoutée augmente d'autant.
- **sur l'excédent brut d'exploitation** : l'EBE reste inchangé, car les charges de personnel sont-elles mêmes augmentées de 14 400 000. Par conséquent, la C.A.F.G restera également le même.

APPLICATION 99

Réévaluation légale

Une entité procède au 31 décembre N à une réévaluation légale de ses immobilisations corporelles et financières. Parmi celles-ci figure un ensemble immobilier acquis le 1^{er} janvier N-4, dont les caractéristiques sont les suivantes :

- coût d'acquisition du terrain : 100 000 000 F ;
- coût d'acquisition du bâtiment industriel : 300 000 000 F, (durée d'utilité 30 ans) ;
- coût d'acquisition des titres de participation (contrôle exclusif) : 25 000 000 F ;

La valeur actuelle de l'ensemble immobilier au 31 décembre N est estimée à 525 000 000 F, dont 150 000 000 F pour le terrain et 375 000 000 pour le bâtiment.

La valeur actuelle des titres de participation s'élève à 28 000 000 F.

Indice de réévaluation : 1, 2.

1. Calcul des écarts de réévaluation

L'impact de la réévaluation peut être récapitulé dans le tableau suivant :

Postes	VNC avant réévaluation (I)	Valeur réévaluée (II)	Ecart de réévaluation (II – I)
Terrain	100 000 000	120 000 000 ⁽¹⁾	20 000 000
Bâtiment industriel	Valeur d'origine : 300 000 000 Σ amortissements : 300 000 000 x 1/30 x 5 = 50 000 000 VNC : 300 000 000 – 50 000 000 = 250 000 000	360 000 000 ^(a) <u>60 000 000</u> 300 000 000 ⁽²⁾	60 000 000 10 000 000 50 000 000
Titres de participation	25 000 000	28 000 000 ⁽³⁾	3 000 000
Total	375 000 000	448 000 000	73 000 000

(1) Valeur indiciaire = $100\ 000\ 000 \times 1,2 = 120\ 000\ 000$ inférieure à la valeur actuelle de 150 000 000. On retient donc la plus faible des deux valeurs qui est ici la valeur indiciaire de 120 000 000.

(2) Valeur indiciaire = $250\ 000\ 000 \times 1,2 = 300\ 000\ 000$ inférieure à la valeur actuelle de 375 000 000. On retient donc la plus faible des deux valeurs qui est ici la valeur indiciaire de 300 000 000. En conséquence, la valeur d'origine et la somme des amortissements du bâtiment seront réévaluées à la valeur indiciaire.

(a) Valeur d'origine réévaluée du bâtiment : $300\ 000\ 000 \times 1,2 = 360\ 000\ 000$.

(b) Somme des amortissements réévaluées du bâtiment : $50\ 000\ 000 \times 1,2 = 60\ 000\ 000$.

(3) Valeur indiciaire = $25\ 000\ 000 \times 1,2 = 30\ 000\ 000$ supérieure à la valeur actuelle de $28\ 000\ 000$. On retient donc la plus faible des deux valeurs qui est ici la valeur actuelle de $28\ 000\ 000$. Ce qui correspond à un indice de réévaluation de $28\ 000\ 000/25\ 000\ 000 = 1,12$.

2. Comptabilisation des écarts de réévaluation

- A la clôture de l'exercice N :

		31/12/N			
223		Terrains bâtis		20 000 000	
261		Titres de participation dans des sociétés sous contrôle exclusif		3 000 000	
	1061	Ecarts de réévaluation légale			23 000 000
		31/12/N			
2311		Bâtiments industriels		60 000 000	
	28311	Amortissement de bâtiments industriels			10 000 000
	1061	Ecarts de réévaluation légale			50 000 000

- A la clôture de l'exercice N+1 :

Il faut procéder à l'amortissement du bâtiment industriel sur une base réévaluée :

- Valeur nette comptable réévaluée: $300\ 000\ 000$
- Durée d'utilité résiduelle: $30 - 5 = 25$ ans
- Dotation aux amortissements: $300\ 000\ 000 \times 1/25 = 12\ 000\ 000$

		31/12/N+1			
6813		Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles		12 000 000	
	2831	Amortissements des bâtiments industriels			12 000 000

☞ **Remarque :** Toutefois, lorsque la législation fiscale impose dans un Etat partie de l'OHADA, la neutralité fiscale de l'opération, le compte **154 Provision spéciale de réévaluation** doit être crédité au lieu du compte **1061 Ecarts de réévaluation légale** du même montant.

Dans le cas où l'écart de réévaluation a été comptabilisé au crédit du compte **154 Provision spéciale de réévaluation**, l'entité doit procéder, à la clôture de chaque exercice, à la reprise de provision spéciale de réévaluation à concurrence du supplément de la dotation aux amortissements dégagé annuellement, sur les éléments d'actif réévalués par le bas du compte **861 Reprises de provisions réglementées**.

		31/12/N		
2311		Bâtiments industriels	60 000 000	
	28311	Amortissement de bâtiments industriels	10 000 000	
	154	Provision spéciale de réévaluation	50 000 000	

- **A la clôture de l'exercice N+1 :**

Supplément de la dotation aux amortissements :

- Dotations aux amortissements réévaluées : $300\ 000\ 000 \times 1/25 = 12\ 000\ 000$.
 - Dotations aux amortissements non réévaluées : $300\ 000\ 000 \times 1/30 = 10\ 000\ 000$.
- Supplément de dotations aux amortissements = 2 000 000.

		31/12/N+1		
6813		Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles	12 000 000	
	2831	Amortissements des bâtiments industriels		12 000 000
154		Provision spéciale de réévaluation	2 000 000	
	861	Reprises de provisions réglementées		2 000 000

On constate effectivement que l'impact de ces deux écritures sur le résultat de l'exercice N+1 est de 10 000 000 ($12\ 000\ 000 - 2\ 000\ 000$).

APPLICATION 100

Réévaluation libre

Une entité a procédé à la réévaluation libre de l'ensemble de ses immobilisations à la clôture de l'exercice N. Parmi ses immobilisations figure un bâtiment acquis le 2 janvier N-5 pour un montant de 150 000 000 F est amorti linéairement sur 30 ans. La valeur actuelle à la clôture de l'exercice N est de 135 000 000 F.

Méthode 1: Réévaluation par ajustement des amortissements proportionnellement à la modification de la valeur brute comptable.

Méthode 2 : Réévaluation par élimination du cumul des amortissements et enregistrement de la valeur réévaluée.

1. Calcul de l'écart de réévaluation

A la date de clôture au 31/12/N, le montant des amortissements cumulés s'élève à 30 000 000 F ($150\ 000\ 000 \times 6/30 = 30\ 000\ 000$). La valeur nette comptable du bâtiment est donc de 120 000 000 F ($150\ 000\ 000 - 30\ 000\ 000$).

La valeur actuelle à cette date est de **135 000 000 F**, soit une hausse de valeur nette de 15 000 000 F ($135\ 000\ 000 - 120\ 000\ 000$) représentant l'écart de réévaluation.

Cette hausse correspond à une valeur brute réévaluée de 168 750 000 F [$135\ 000\ 000 \times (30/24)$] diminuée des amortissements réévalués pour 33 750 000 F [$168\ 750\ 000 \times (6/30)$].

2. Méthode 1 : Réévaluation par ajustement des amortissements proportionnellement à la modification de la valeur brute comptable

		31/12/N		
23		Bâtiments (168 750 000 – 150 000 000)	18 750 000	
	283	Amortissement des bâtiments (33 750 000 – 30 000 000)	3 750 000	
	1062	Ecarts de réévaluation libre <i>(Réévaluation par ajustement des amortissements)</i>	15 000 000	

3. Méthode 2 : Réévaluation par élimination du cumul des amortissements et enregistrement de la valeur réévaluée

Lorsque l'entité opte pour la **méthode 2**, les écritures à constater sont scindées en deux étapes :

- Annulation des amortissements comptabilisés antérieurement ;
- comptabilisation de l'écart de réévaluation.

Etape 1 : Annulation des amortissements comptabilisés antérieurement

283		Amortissement des bâtiments	30 000 000	
	23	Bâtiments		
		<i>(Annulation des amortissements et écarts de réévaluation)</i>		

Cette première écriture a pour conséquence d'annuler le cumul des amortissements antérieurs.

Etape 2 : Comptabilisation de l'écart de réévaluation

23	Bâtiments	15 000 000	
1062	Ecart de réévaluation libre <i>(Ecarts de réévaluation)</i>		15 000 000

Cette deuxième écriture a pour conséquence de ramener la valeur d'origine du bâtiment à hauteur de la valeur réévaluée car elle a été précédemment minorée à l'étape 1 de 30 000 000 (représentant le cumul des amortissements antérieurs).

Vérification:

Solde du compte **23. Bâtiments** ($150\ 000\ 000 - 30\ 000\ 000 + 15\ 000\ 000$) = 135 000 000 F.

Solde du compte **283. Amortissement des bâtiments** ($30\ 000\ 000 - 30\ 000\ 000$) = 0.

APPLICATION 101

Inventaire permanent en comptabilité financière

Une entité possède au 1^{er} janvier N un stock de marchandises M, s'élevant à 3 820 kilos à 800 F le kilo.

Au cours du mois de janvier, les mouvements suivants ont eu lieu :

05/01/N : vente de 80 kg de M pour 93 000 F au comptant; escompte de 2%

07/01/N : achat de 820 kg de M à crédit : 513 300 F; frais de port : 31 500 F

08/01/N : vente de M au comptant : 1 491 kg d'une part et 2 550 kg d'autre part, pour un montant global de 5 000 000 F, escompte accordé de 3%

16/01/N : achat de marchandises M au comptant : 120 kg pour 120 240 F, moins une remise de 4% et escompte de règlement de 1%

20/01/N : vente de 150 kg de M pour 165 000 F moins remise de 5%

25/01/N : facture d'achat d'un fournisseur

140 kg de marchandise M brut	120 000
Remise 5%	<u>- 6 000</u>
Net commercial	114 000
Escompte 2%	<u>- 2 280</u>
Total	111 720
Consignation d'emballages	<u>28 000</u>
Net à payer	139 720

30/01/N : règlement par le client de la vente du 20 janvier.

L'entité pratique l'inventaire permanent et les stocks sont valorisés selon la méthode du coût moyen unitaire pondéré (CMUP), recalculé après chaque entrée de marchandises. Toutes les opérations d'achats-ventes ont été réalisées dans la région.

		05/01/N		
4111	7011	Clients (93 000 – 1860) Escomptes accordés (93 000 x 2%)	91 140 1 860	
673		Ventes de marchandises dans la région <i>(Facture n°....)</i>		93 000
571		Caisse siège social	91 140	
	4111	Clients <i>(Règlement de facture n°....)</i>		91 140
6031		Variations des stocks de marchandises	64 000	
	311	Stocks de marchandises <i>(Sortie 80 kg x 800 F)</i>		64 000

		07/01/N		
6011	4011	Achats de marchandises dans la région	513 300	
6015		Frais sur achats - Transports ⁽¹⁾	31 500	
		Fournisseurs <i>(Facture n°....)</i>		544 800
311		Stocks de marchandises	544 800	
	6031	Variations des stocks de marchandises <i>(Entrée 820 kg x 664,39 F)</i>		544 800

⁽¹⁾ L'entité peut créer des sous comptes du compte **6015 Frais sur achats** ou intégrer les frais sur achats au compte **6011 achats de marchandises**.

		08/01/N		
4111	7011	Clients (5 000 000 – 150 000) Escomptes accordés (5 000 000 x 3%)	4 850 000 150 000	
673		Ventes de marchandises dans la région <i>(Facture n°....et n°....)</i>		5 000 000
521		Banques	4 850 000	
	4111	Clients <i>(Règlement de facture n°....)</i>		4 850 000
6031		Variations des stocks de marchandises	3 134 257	
	311	Stocks de marchandises <i>(Sortie 4 041 kg x 775,614⁽¹⁾ F)</i>		3 134 257

$$(1) : \frac{3\ 056\ 000 (800 \times 3820) - 64\ 000 + 544\ 800}{(3\ 820 - 80 + 820)} = \frac{3\ 536\ 800}{4\ 560} = 775,614$$

		16/01/N		
6011	4011	Achats de marchandises dans la région (1)		115 430
		Fournisseurs (Facture n°.....)		115 430
4011		Fournisseurs		115 430
	571	Caisse siège social		114 276
	773	Escomptes obtenus (Règlement facture n°.....)		1 154
311		Stocks de marchandises		115 430
	6031	Variations des stocks de marchandises (Entrée 120 kg x 961,92 F)		115 430

(1) Achat de marchandises : 120 240

Remise 4% : 4 810

Net commercial : 115 430

Escompte 1% : 1 154

Total : 114 276

		20/01/N		
4111	7011	Clients		156 750
		Ventes de marchandises dans la région (Facture n°.....)		156 750
6031		Variations des stocks de marchandises		121 590
	311	Stocks de marchandises (Sortie 150 kg x 810,599 F ⁽²⁾)		121 590

$$(2) : \frac{3\ 536\ 800 - 1\ 156\ 441 - 1\ 977\ 816 + 115\ 340}{(4\ 560 - 1\ 491 - 2\ 550 + 120)} = \frac{517\ 973}{639} = 810,599$$

		25/01/N		
6011	773	Achats de marchandises dans la région		114 000
4094	4011	Fournisseurs créances pour emballages à rendre		28 000
		Escomptes obtenus		2 280
		Fournisseurs (Facture n°.....)		139 720

		25/01/N			
311	6031	Stocks de marchandises Variations des stocks de marchandises <i>(Entrée 140 kg x 814,286 F)</i>		114 000	114 000
521	4111	Banques Clients <i>(Règlement facture n°.....)</i>		156 750	156 750

- Comptes à la fin de janvier N

31 Stocks de marchandises M

Dates	Calcul	Montant	Dates	Calcul	Montant
01/01	3 820 x 800 CMUP 1 = 800	3 056 000	05/01	80 x CMUP 1	64 000
07/01	820 x 664,39 CMUP 2 = 775,614 ⁽¹⁾	544 800	08/01	1 491 x CMUP 2	1 156 441
16/01	120 x 961,92 CMUP 3 = 810,599 ⁽²⁾	115 430	08/01	2 550 x CMUP 2	1 977 816
25/01	140 x 814,286 CMUP 4 = 811,42 ⁽³⁾	114 000	20/01	150 x CMUP 3 SD 629 x 811,42	121 590 510 383
	Total	3 830 230		Total	3 830 230

$$(1) : \frac{3\ 056\ 000 - 64\ 000 + 544\ 800}{(3\ 820 - 80 + 820)} = \frac{3\ 536\ 800}{4\ 560} = 775,614$$

$$(2) : \frac{3\ 536\ 800 - 1\ 156\ 441 - 1\ 977\ 816 + 115\ 340}{(4\ 560 - 1\ 491 - 2\ 550 + 120)} = \frac{517\ 973}{639} = 810,599$$

$$(3) : \frac{517\ 973 - 121\ 590 + 114\ 000}{(639 - 150 + 140)} = \frac{510\ 383}{629} = 811,42$$

6031 Variations des stocks de marchandises

Dates	Montant	Dates	Montant
05/01	64 000	07/01	544 800
08/01	3 134 257	16/01	115 430
20/01	121 590	25/01	114 000
			SD 2 545 617
Total	3 319 847	Total	3 319 847

6011 Achats de marchandises

Dates	Montant	Dates	Montant
07/01	513 300		
16/01	115 430		
25/01	114 000		SD 742 730
Total	742 730		742 730

7011 Ventes de marchandises

Dates	Montant	Dates	Montant
		05/01	93 000
		08/01	5 000 000
	SC 5 249 750	20/01	156 750
Total	5 249 750	Total	5 249 750

A la clôture de la période, il y a lieu de mettre en conformité le stock théorique (629 kg) avec le stock réel qui doit être inventorié.

Supposons que l'inventaire donne 625 kg

6031	31/01/N	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> Variation de stocks marchandises Stocks de marchandises <i>(Ecart sur stock à l'inventaire : 4 x 811,42 = 3 246 F)</i> </div>	3 246	3 246
311				

Chapitre 30

Engagements financiers et passifs éventuels

APPLICATION 102

Engagements financiers et passifs éventuels

Une entité B, filiale de la société mère A, obtient le 15/04/N, un prêt bancaire de 100 000 000 F grâce à la caution de l'entité mère A. Le prêt est remboursé en bloc le 15/07/N+2.

1. Comptabilisation chez la société mère A :

Un engagement de 1a garantie donné à la banque implique soit uniquement une information dans les Notes annexes en tant qu'engagement financier donné, soit une information dans les Notes annexes et une comptabilisation dans les comptes annuels. L'engagement financier donné sera comptabilisé dans les sous comptes du compte **906 engagements de garantie accordés**.

15/04/N			
9162	Contrepartie des engagements accordés - cautions	100 000 000	
9062	Cautions, garanties accordés <i>(Caution donnée à notre filiale B)</i>		100 000 000
9062	15/07/N+2		
9162	Cautions, garanties accordées	100 000 000	
9162	Contrepartie des engagements donnés - cautions <i>(Annulation de la caution donnée à notre filiale B)</i>		100 000 000

2. Comptabilisation chez la filiale B :

Un engagement de garantie reçu de l'entité mère implique soit uniquement une information dans les notes annexes en tant qu'engagement financier reçu, soit une information dans les notes annexes et une comptabilisation dans les comptes annuels. L'engagement financier reçu sera comptabilisé dans les sous comptes du compte **902 engagements de garantie obtenus**.

15/04/N

9022	Cautions, garanties obtenues	100 000 000	
9122	Contrepartie des engagements obtenus - Cautions <i>(Caution reçue de la mère A)</i>		100 000 000
9122	Contrepartie des engagements obtenus – Cautions 15/07/N+2	100 000 000	
9022	Cautions, garanties obtenues <i>(Annulation de la caution reçue de la mère A)</i>		100 000 000

APPLICATION 103

Evénements postérieurs à la clôture de l'exercice

Opération 1 :

Une entité évalue au 31 décembre N ses stocks marchandises en utilisant la méthode FIFO à 200 000 000 dans une situation de récession et d'autres tendances négatives du marché. Ces stocks dépréciés n'ont pas pu être vendus au mois de janvier N+1. L'entité vend enfin le 05 février N+1 ses stocks de marchandises pour 140 000 000. La date d'arrêté des comptes est le 15 Mars N+1.

Opération 2 :

Une entité clôt son exercice le 31/12/N. Un incendie survient fin janvier N + 1 et détruit un atelier représentant 20 % de la capacité de production. Les dommages sont estimés à 150 000 000 F mais ne remettent pas en cause la continuité d'exploitation.

Opération 3 :

Une entité clôt son exercice le 31/12/N. En février N + 1 débute un litige peu important résultant d'événements survenus après la date de clôture. La date d'arrêté des comptes de cette entité est le 20 Avril N+1.

Opération 4 :

Un litige au tribunal de travail est provisionné au passif du bilan au 31/12/N pour un montant de 50 000 000 F. Le conseil d'administration de l'entité a arrêté les comptes le 15/04/N+1. Une décision du tribunal intervient le 30/05/N+1 condamnant la société à verser 75 000 000 F.

Opération 5 :

Une entité détenant un portefeuille de titres à la clôture de l'exercice constate une chute des cours de bourse début N+1.

1. Opération 1 :

La perte probable de 60 000 000 F (200 000 000 – 140 000 000) doit être comptabilisée dans les comptes de l'exercice N au 31 décembre parce qu'elle intervient avant la date d'arrêté des comptes. Ainsi, il convient de constater une dépréciation des stocks dans les comptes annuels de l'exercice N pour un montant (supplémentaire) de 60 000 000 F.

2. Opération 2 :

L'incendie n'a aucun lien avec la situation à la date de clôture (événement indiquant une situation postérieure à la clôture de l'exercice) et ne remet pas en cause la continuité d'exploitation : il ne donne pas lieu à un ajustement des comptes annuels de l'exercice N. Cependant, l'événement étant significatif, une information dans les notes annexes est nécessaire.

3. Opération 3 :

Le litige n'a aucun lien avec la situation à la date de clôture et n'est pas d'une importance significative. Il ne donne donc pas lieu à un ajustement dans les comptes annuels, ni à une information dans les notes annexes de l'exercice N. Mais une information doit être fournie dans le rapport de gestion de l'exercice N.

4. Opération 4 :

Cette décision du tribunal en date du 30/05/N+1 ne constitue pas un événement postérieur à la période de l'exercice dès lors qu'elle intervient postérieurement à la date d'arrêté des comptes le 15/04/N+1. En conséquence, les états financiers N ne doivent pas être ajustés.

5. Opération 5 :

Une chute brutale début N+1 des cours de bourse en pleine période d'arrêté des comptes annuels de l'exercice N n'affecte pas l'évaluation des actifs. En effet, l'événement est relatif à l'année N+1 et ne remet pas en cause la valeur actuelle du cours des titres au 31 décembre. Toutefois, dès lors que les incidences sur l'activité, de la chute des cours sont jugées significatives, l'entité doit les expliquer et si possible les quantifier dans les notes annexes de l'exercice N.

APPLICATION 104

Opération en qualité de commissionnaire

L'entité X demande à l'entité Y d'acheter pour son compte sur un marché local 200 tonnes de coton de qualité supérieure, étant entendu que Y agit en qualité de commissionnaire et sera rémunéré par une commission de 5%.

Le 15/06, Y achète à CENTRAFRICTON 200 tonnes au prix de 40 000 F la tonne.
Elles sont livrées le 25/06 à X.

1. Principe

- **Comptabilisation chez l'intermédiaire**

Les opérations traitées pour le compte de tiers, au nom de l'entité, sont comptabilisées selon leur nature dans les charges et les produits de l'entité. L'intermédiaire doit donc comptabiliser toutes les opérations qu'il réalise dans son compte de résultat.

Sa commission n'apparaît pas directement. En effet, sa rémunération est, en réalité, constituée par la marge qu'il réalise sur les transactions dans lesquelles il s'entremet (ventes - achats).

- **Comptabilisation chez le commettant**

Le commettant doit enregistrer dans son compte de résultat, les opérations réalisées en son nom seul, c'est-à-dire, en charges, les achats effectués avec l'intermédiaire et, en produits, les ventes réalisées avec les tiers.

Les écritures à passer chez le commettant sont les suivantes :

- **à la vente**, le commettant enregistre dans ses comptes de ventes le montant de la vente nette de commission qu'il est réputé faire à l'intermédiaire. Ce montant doit correspondre au montant figurant dans les achats chez l'intermédiaire. La commission est enregistrée au compte **6322 commissions et courtage sur vente**.
- **à l'achat**, le commettant enregistre dans ses comptes d'achats le montant de l'achat (y compris le montant de la commission) qu'il est réputé faire à l'intermédiaire.

2. Ecritures comptables chez Y :

		15/06/N			
601	401	Achats de marchandises		8 000 000	8 000 000
		Fournisseurs, dettes en compte X			
411	701	Clients X		8 400 000	8 400 000
		Ventes de marchandises			

Le résultat de l'opération n'apparaît dans la comptabilité de l'entité X que par la différence au sein du compte « Résultat net de l'exercice » entre les ventes : 8 400 000, et les achats : 8 000 000.

APPLICATION 105

Opération en qualité de mandataire

Reprenons l'application figurant ci-dessus dans le cadre d'un commissionnaire en supposant maintenant que l'entité Y est mandataire de l'entité X.

Le 22 juin, l'entité Y paie le transporteur Z pour effectuer la livraison dans les entrepôts de X. Montant : 180 000 F.

1^{ère} hypothèse : le transport est inclus dans le montant de la commission perçue par Y :

2^e hypothèse : X doit rembourser Y franc pour franc :

1. Principe

- **Comptabilisation chez le mandataire**

Les opérations traitées par l'entité en qualité de mandataire sont enregistrées dans le compte **4731 Mandant, opérations faites pour le compte de tiers**, et seule la rémunération du mandataire est comptabilisée dans le résultat.

- **Opérations faites pour le compte du mandant**

Elles sont enregistrées dans le compte financier du mandant (compte **4731**).

Ce compte doit être une subdivisé, car le mandataire peut être amené à enregistrer à la fois des créances et des dettes vis-à-vis du mandant.

Les opérations d'achat pour le compte du mandant sont débitées au compte **4731 Mandant, opérations faites pour le compte de tiers** par le crédit du compte **4712 Créditeurs divers**, ouvert au nom de chaque fournisseur.

Les opérations de vente pour le compte du mandant sont débitées par le compte **4711 Débiteurs divers**, ouvert au nom de chaque client, par le crédit du compte **4731 Mandant, opérations faites pour le compte de tiers**.

Les avances et frais engagés peuvent être enregistrés dans le compte **4731**.

- Rémunération du mandataire

Lorsque l'activité de mandataire constitue l'activité principale (ou une des activités habituelles) de l'entité, elle est portée au compte **706 " Services vendus "**.

En revanche, lorsque les opérations de mandataire présentent un caractère accessoire ou occasionnel, elles sont enregistrées au compte **7072 Commissions et courtages** ou elles sont ventilées en fonction de leur nature.

2. Comptabilisation des opérations d'achats-ventes

Chez Y, l'achat du lot de coton sera porté à un compte 47.

		15/06/N			
4731		Mandant X, opérations faites pour le compte de tiers		8 000 000	
	4712	Créditeurs divers CENTRAFRICTON <i>(Acquisition pour le compte de X)</i>			8 000 000
4712		25/06/N		8 000 000	
		Créditeurs divers CENTRAFRICTON			8 000 000
4731		Mandant X, opérations faites pour le compte de tiers <i>(Dénouement de l'opération avec X)</i>			400 000
411		Clients X			
706		Services vendus <i>(Prestation vendue à X)</i>			400 000

2. Comptabilisation du transport

En cas de débours divers pour X (transports, frais de douane), la totalité des montants serait portée au compte 4731, l'entité X devant soit payer directement les prestataires de service au dénouement de l'opération, soit rembourser le mandataire franc pour franc.

1^{re} hypothèse

Le transport est inclus dans le montant de la commission perçue par Y :

6015		22/06/N		
	521	Frais sur achats		
		Banques locales <i>(Transporteur Z pour le compte de X)</i>		

2^e hypothèse

X doit rembourser Y franc pour franc :

4731		22/06/N		
	521	Mandant X, opérations faites pour le compte de tiers		
		Banques locales <i>(Transporteur Z pour le compte de X)</i>		

APPLICATION 106

Tenue d'une comptabilité autonome de la participation

Deux entités A et B ont décidé la création d'une société en participation. Les droits et obligations sont fixés dans la proportion de trois quarts pour l'entité A et d'un quart pour l'entité B.

L'entité A est désignée comme gérant de la SP. Elle tient une comptabilité autonome de la participation pour les comptes de gestion.

Les opérations suivantes ont été constatées au cours du mois de janvier N :

04/01 : virement par B d'une somme de 3 000 000 F pour financer des opérations de participation.

07/01 : acquisition d'un matériel commercial destiné à l'activité en participation d'un montant de 16 000 000 F. Paiement en mars N.

09/01 : achat de marchandises à crédit : 1 200 000 F pour le compte de la participation.

11/01 : vente de marchandises au comptant pour 800 000 F. Règlement par banque.

13/01 : frais de transport sur vente payés par chèque, pour le compte de la participation : 220 000 F.

15/01 : facturation à la participation de divers frais avancés par l'entité A (téléphone 74 000 F et affranchissements 38 000 F).

20/01 : expédition à B du solde des marchandises (600 000 F).

24/01 : vente par B des marchandises : 1 000 000 F.

31/01 : B remet à A un chèque pour solde des opérations financières de la participation en janvier N.

NB : Toutes écritures en milliers de Francs.

1. Comptabilité de la participation chez A (gérant)

On suppose que seuls les comptes de gestion sont tenus de façon autonome.

188	04/01/N Comptes de liaison des sociétés en participation 4631 Associé B, opérations faites en commun et GIE <i>(Virement de B pour le compte de la participation)</i>	3 000		3 000
-----	---	-------	--	-------

07/01/N

(Néant; l'opération ne met pas en cause des comptes de gestion ou des comptes concernant la participation)

601	09/01/N Achats de marchandises 188 Comptes de liaison des sociétés en participation <i>(Achats de marchandises pour le compte de la participation)</i>	1 200		1 200
188	11/01/N Compte de liaison des sociétés en participation 701 Ventes de marchandises <i>(Ventes de marchandises pour le compte de la participation)</i>	800		800
612	13/01/N Transports sur ventes 188 Comptes de liaison des sociétés en participation <i>(Transports sur ventes de marchandises pour le compte de la participation)</i>	220		220
628 616	15/01/N Frais de télécommunications Transports de plis 188 Comptes de liaison des sociétés <i>(Frais divers facturés à la participation par le gérant)</i>	74 38		112

20/01/N

(Néant)

		24/01/N		
4631		Associé B, opérations faites en commun et GIE	1 000	
	701	Ventes de marchandises <i>(Ventes de marchandises effectuées par B)</i>		1 000
188		31/01/N		
	4631	Comptes de liaison des sociétés en participation Associé B, opérations faites en commun et GIE <i>(Chèque de B pour solde des opérations de la participation en janvier N)</i>	2 000	2 000

- **Compte de l'associé B dans la comptabilité de la participation (en milliers de Francs)**

Débit	Compte de l'associé B		Crédit
07/01	4 000		04/01 3000
24/01	1 000		
	————	Solde au 31/01	<u>2 000</u>
Total	5 000	Total	5 000

- **Résultat des opérations de janvier N (d'après les comptes de la SP tenus par le gérant)**

09/01	Achats	1 200	
11/01	Ventes		800
13/01	Charges	220	
15/01	Charges	112	
24/01	Ventes		1 000
		1 532	1 800
Résultat		268	

Part de A dans le résultat :

$$268 \times 3/4 = 201$$

Part de B dans le résultat :

$$268 \times 1/4 = 67$$

- **Écritures pour solde des comptes de gestion**

(en supposant une clôture des opérations de gestion au 31/01/N)

		31/01/N		
701	Ventes		1 800	
601	Achats de marchandises			1 200
612	Frais de transport sur ventes			220
616	Transports de plis			38
628	Frais de télécommunications			74
188	Comptes de liaison des sociétés en participation			268

2. Comptabilité propre au gérant A

		04/01/N			
521	Banques		3 000		
188	Compte de liaison des société en participation <i>Virement de B pour le compte de la participation</i>		3 000		
2413	Matériel commercial		16 000		
4812	Fournisseurs d'investissements – Immobilisations corp. <i>(Acquisition d'un matériel pour le compte de la participation)</i>		16 000		
4631	Associé B, opérations faites en commun et GIE		4 000		
182	Dettes liées à des sociétés en participation <i>(Part de b dans l'immobilisation acquise)</i>		4 000		

		09/01/N			
188	Comptes de liaison des sociétés en participation		1 200		
401	Fournisseurs, dettes en compte <i>(Acquisition de marchandises pour le compte de la participation)</i>		1 200		
521	Banques		800		
188	Comptes de liaison des sociétés en participation <i>(Vente de marchandises pour le compte de la participation)</i>		800		
188	Comptes de liaison des sociétés en participation		220		
521	Banques <i>(Transport sur vente de marchandises pour le compte de la participation)</i>		220		
188	Comptes de liaison des sociétés en participation		112		
781	Transferts de charges d'exploitation <i>(Facturation de frais à la participation)</i>		112		

20/01/N

(Néant)

24/01/N

(Néant)

		31/01/N		
521	Banques		2 000	
188	Comptes de liaison des sociétés en participation <i>(Chèque de B pour solde des opérations de la participation)</i>		2 000	
188	Comptes de liaison des sociétés en participation		268	
752	Quote-part de résultat sur opérations faites en commun		201	
4631	Associé B, opération faites en commun et GIE <i>(Réparation du résultat de janvier N entre les participants de la S.P.)</i>		67	

3. Comptabilité chez B (non-gérant) en milliers de F

		04/01/N		
4631	Associé A, opérations faites en commun et GIE		3 000	
521	Banques <i>(versement par virement bancaire en faveur de la participation)</i>		3 000	
		07/01/N		
2773	Créances rattachées à des sociétés en participation		4 000	
4631	Associé A, opérations faites en commun et GIE <i>(Acquisition d'une immobilisation par le gérant de la S.P. part de B)</i>		4 000	
		20/01/N (<i>Néant</i>)		
		24/01/N		
521	Banques		1 000	
4631	Associé A, opérations faites en commun et GIE <i>(Vente pour le compte de la SP)</i>		1 000	
		31/01/N		
4631	Associé A, opérations faites en commun et GIE		2 000	
521	Banques <i>(Solde des opérations de la participation en janvier N)</i>		2 000	
4631	Associé A, opérations faites en commun et GIE		67	
752	Quote-part de résultat sur opérations faites en commun <i>(Part de résultat sur les opérations de janvier N en SP)</i>		67	

APPLICATION 107

Tenue d'une comptabilité de la participation intégrée à la comptabilité du gérant

Reprenez le cas de la S.P constituée entre les mains des entités A et B.

A est gérant. Les droits et obligations sont toujours fixés dans la proportion de trois quarts pour l'entité A et d'un quart pour l'entité B.

A tient la comptabilité de la S.P. à l'intérieur de sa propre comptabilité en utilisant des comptes, par exemple:

06 Exploitation en S.P- charges

07 Exploitation en S.P produits

Reprenez les opérations du mois de janvier N, présentées dans l'application précédente.

1. Comptabilité chez A (tenue en milliers de F)

			04/01/N			
521		Banques			3 000	
	4631	Associé B, opérations faites en commun et GIE <i>(Virement de B pour le compte de la participation)</i>			3 000	
2413		Matériel commercial			16 000	
	4812	Fournisseurs d'investissements – Immobilisations corp. <i>(Acquisition d'un matériel pour le compte de la participation)</i>			16 000	
4631		Associé B, opérations faites en commun et GIE			4 000	
	182	Dettes liées à des sociétés en participation <i>(part de B dans l'immobilisation acquise)</i>			4 000	
188		Comptes de liaison des sociétés en participation			1 200	
	401	Fournisseurs, dettes en compte <i>(Achats de marchandises pour le compte de la participation)</i>			1 200	

		11/01/N		
521	07	Banques	800	800
		Exploitation en S.P- produits <i>(Ventes de marchandises pour le compte de la participation)</i>		
		13/01/N		
06	521	Exploitation en S.P - charges	220	220
		Banques <i>(Transports sur ventes de marchandises pour le compte de la participation)</i>		
		15/01/N		
06	781	Exploitation en S.P - charges	112	112
		Transferts de charges <i>(Facturation de frais à la participation)</i>		
		24/01/N		
4631	07	Associé B, opérations faites en commun et GIE	1 000	1 000
		Exploitation en S.P - produits <i>(Vente de marchandises effectuée par B)</i>		
		31/01/N		
521	4631	Banques	2 000	2 000
		Associé B, opérations faites en commun et GIE <i>(Chèque de B pour solde des opérations de la participation en janvier N)</i>		

Résultat des opérations en participation

Charges	Produits
1 200	800
220	1 000
112	
1532	1 800

Résultat : $1 800 - 1 532 = 268$

Part de A dans le résultat

$$268 \times 3/4 = 201$$

Part de B dans le résultat
 $268 \times 1/4 = 67$

En supposant une clôture des opérations de gestion au 31/01/N :

- **Dans la comptabilité unique de A**

		31/01/N		
07		Exploitation en S.P – produits	1 800	1 800
	06	Exploitation en S.P – charges		
	4631	Associé B, opérations faites en commun et GIE		
	752	Quote-part de résultat sur opérations faites en commun <i>(Répartition du résultat de janvier N entre les participations de la S.P)</i>		

2. Comptabilité chez B (non-gérant, en milliers de F)

		04/01/N			
4631		Associé A, opérations faites en commun et GIE		3 000	
	521	Banques <i>(Versement par virement bancaire en faveur de la participation)</i>			3 000
2773		Créances rattachées à des sociétés en participation		4 000	
	4631	Associés A, opérations faites en commun et GIE <i>(Acquisition d'une immobilisation par le gérant de la S.P part de B)</i>			4 000
		20/01/N			
		<i>(Néant)</i>			
		24/01/N			
521		Banques		1 000	
	4631	Associés A, opérations faites en commun et GIE <i>(Vente pour le compte de la S.P)</i>			1 000
4631		Associés A, opérations faites en commun et GIE		2 000	
	521	Banques <i>(Solde des opérations de la participation en janvier N)</i>			2 000
		31/01/N			
4631		Associés A, opérations faites en commun et GIE		67	
	752	Quote-part de résultat sur opérations faites en commun <i>(Part de résultat sur les opérations de janvier N en S.P)</i>			67

APPLICATION 108

Fonctionnement du compte 185

L'entité E possède une succursale S, située dans une province éloignée.

Dans la comptabilité du siège E figurera un compte :

- 1851 « Comptes permanents non bloqués succursale S »

Dans la comptabilité de la succursale S figurera le compte :

- 1852 « Comptes permanents non bloqués siège».

Le 25/06/N, la succursale en rupture de fonds demande au siège de lui faire parvenir une somme de 5 000 000 F pour faire face à un certain nombre de règlements.

1. Principe

Chaque succursale peut être plus ou moins autonome. Lorsque l'autonomie accordée est totale, un compte de liaison particulier sert de compte capital à l'établissement :

184 "Comptes permanents bloqués des établissements et succursales"

Ce compte est débité au siège du montant des fonds mis à la disposition de la succursale; il est crédité au niveau de la succursale du montant des fonds reçus.

2. Au niveau du siège

Au niveau de l'entité, il n'y a aucun mouvement puisque seule une somme en espèces va être déplacée physiquement d'un lieu à un autre. Le total des liquidités de l'entité reste inchangé.

		25/06/N			
1851	571	Comptes permanents non bloqués succursale S		5 000 000	
		Caisse siège sociale			5 000 000

3. Au niveau de la succursale

Au niveau de chacune des comptabilités, siège et succursale, ce mouvement devra être constaté s'il y a autonomie des comptabilités.

		25/06/N		
572		Caisse succursale	5 000 000	
	1852	Comptes permanents non bloqués siège		5 000 000

Globalement, les opérations comptabilisées se neutralisent au niveau de l'entité.

APPLICATION 109

Fonctionnement du compte 184

Le 01/12/N, l'entité G décide d'ouvrir une succursale. A cet effet, elle acquiert un fonds de commerce (réglé à 50% à crédit et à 50% au comptant sur le compte Banque), comprenant :

- les éléments incorporels 24 000 000 F
- des constructions 84 000 000 F (dont 12 000 000 de terrain)
- du matériel de bureau 20 000 000 F

Elle vire en outre 7 000 000 F au compte bancaire de la succursale ouvert à ECOBANK.

- **Opérations au journal de la succursale :**

		01/10/N		
215		Fonds commercial	24 000 000	
223		Terrains bâtis	12 000 000	
231		Bâtiments sur sol propre	72 000 000	
2441		Matériel de bureau	20 000 000	
521		Banques	7 000 000	
	184	Comptes permanents bloqués de la succursale <i>(Création de la succursale)</i>		135 000 000

- **Opérations au journal du siège**

		01/10/N		
184		Comptes permanents bloqués de la succursale	135 000 000	
	162	Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit		67 500 000
	521	Banques <i>(Ouverture de la succursale)</i>		67 500 000

On constate que, en cas de regroupement des comptabilités après cette opération, le compte 184, créditeur dans la comptabilité de la succursale et débiteur du même montant dans la comptabilité du siège, s'annulerait.

APPLICATION 110

Opérations de cessions

Reprenez le cas de l'entité G qui vient d'ouvrir une succursale le 01/12/N.

Les opérations suivantes ont eu lieu au cours du mois de décembre N :

- **Opérations réalisées en décembre par le siège au profit de la succursale :**

a – virement bancaire de 18 900 000 ;
 b – envoi de marchandises prélevées sur le stock du siège : coût 27 200 000 ;
 c – achats de marchandises à crédit envoyées directement par le fournisseur à la succursale : 5 000 000.

- **Opérations réalisées en décembre par la succursale :**

d – achat comptant de marchandises réglées par banque : 16 400 000 ;
 e – retrait de la banque pour alimenter la caisse : 8 000 000 ;
 f – paiement du loyer : 1 400 000 et de la prime d'assurance : 900 000 par caisse ;
 g – livraison de marchandises au siège : coût 6 800 000 ;
 h – paiement par chèque de la taxe foncière : 800 000 ;
 i – ventes de marchandises par banque : 31 800 000 ;
 j – le stock final de marchandises a été évalué à 600 000.

1. Ecritures au journal de la succursale

			décembre N		
521	185	Banques Comptes permanents non bloqués du siège <i>(Opération a)</i>	18 900 000		18 900 000
186	185	Comptes de liaison charges Comptes permanents non bloqués du siège <i>(Opération b)</i>	27 200 000		27 200 000
601	185	Achats de marchandises Comptes permanents non bloqués du siège <i>(Opération c)</i>	5 000 000		5 000 000
601	521	Achats de marchandises Banques <i>(Opération d)</i>	16 400 000		16 400 000

		décembre N		
572		Caisse succursale	8 000 000	
	521	Banques <i>(Opération e)</i>		8 000 000
622		Locations et charges locatives	1 400 000	
625		Prime d'assurance	900 000	
	572	Caisse succursale <i>(Opération f)</i>		2 300 000
185		Comptes permanents non bloqués du siège	6 800 000	
	187	Comptes de liaison produit <i>(Opération g)</i>		6 800 000
641		Impôts et taxes directs	800 000	
	521	Banques <i>(Opération h)</i>		800 000
521		Banques	31 800 000	
	701	Ventes de marchandises <i>(Opération i)</i>		31 800 000
311		Stocks de marchandises	600 000	
	6031	Variations des stocks de marchandises <i>(Opération j)</i>		600 000

Après ces opérations, à la clôture de l'exercice N, la succursale va passer les écritures de régulation et de dotation qui la concernent, puis établir une balance de clôture. On supposera que les seules écritures concernent l'amortissement des constructions (300 000) et du matériel et mobilier de bureau (200 000).

		décembre N		
6813		Dotations aux amortissements d'exploitation	500 000	
	2831	Amortissements des bâtiments		300 000
	2844	Amortissements du matériel et mobilier		200 000
		<i>(Dotation de l'exercice)</i>		

2. Ecritures au journal du siège

		décembre N		
185		Comptes permanents non bloqués de la succursale	18 900 000	
	521	Banques		18 900 000
		<i>(Opération a)</i>		
185		Comptes permanents non bloqués du siège	27 200 000	
	187	Comptes de liaison produits		27 200 000
		<i>(Opération b)</i>		
185		Comptes permanents non bloqués du siège	5 000 000	
	401	Fournisseurs, dettes en compte		5 000 000
		<i>(Opération c)</i>		
186		Comptes de liaison charges	6 800 000	
	185	Comptes permanents non bloqués du siège		6 800 000
		<i>(Opération g)</i>		

3. Situation comptable et compte de résultat de l'établissement

- **Principe**

La situation comptable de l'établissement (éventuellement étendue jusqu'au Bilan) est établie à partir de la balance des comptes de situation ouverts dans l'établissement.

Le compte de résultat, éventuellement réduit aux éléments d'exploitation, de chaque établissement s'obtient par la totalisation des divers postes des comptes de charges et de produits et des comptes **186 "Comptes de liaison charges"** et **187 "Compte de liaison produits"**.

- Balance de clôture de la succursale

N° Cpte	Libellés	Mouvements		Soldes	
		Débit	Crédit	Débiteur	Créditeur
184	Comptes permanents bloqués de la succ.		135 000 000		135 000 000
185	Comptes permanents non bloqués du siège	6 800 000	51 100 000		44 300 000
186	Comptes de liaison charges	27 200 000		27 200 000	
187	Comptes de liaison produits		6 800 000		6 800 000
215	Fonds commercial	24 000 000		24 000 000	
223	Terrains bâtis	12 000 000		12 000 000	
231	Bâtiments sur sol propre	72 000 000		72 000 000	
244	Matériel et mobilier	20 000 000		20 000 000	
2831	Amortissements des bâtiments		300 000		300 000
2844	Amortissements du matériel et mobilier		200 000		200 000
311	Stocks marchandises	600 000		600 000	
521	Banques	57 700 000	25 200 000	32 500 000	
572	Caisse	8 000 000	2 300 000	5 700 000	
601	Achats de marchandises	21 400 000		21 400 000	
6031	Variations des stocks marchandises		600 000		600 000
622	Locations et charges locatives	1 400 000		1 400 000	
625	Primes d'assurances	900 000		900 000	
641	Impôts et taxes directs	800 000		800 000	
681	Dotations aux amortissements	500 000		500 000	
701	Ventes de marchandises		31 800 000		31 800 000
	Total	253 300 000	253 300 000	219 000 000	219 000 000

- Compte de résultat de la succursale

Charges		Produits	
Postes	Montants	Postes	Montants
601 Achats marchandises	21 400 000	701 Ventes de marchandises	31 800 000
6031 Variations des stocks marchandises	- 600 000		
622 Locations et charges locatives	1 400 000		
625 Primes d'assurances	900 000		
641 Impôts et taxes directs	800 000		
681 Dotations aux amortissements	500 000		
Solde (Bénéfice)		7 400 000	
TOTAL		31 800 000	TOTAL
			31 800 000

APPLICATION 111**Intégration des comptes des établissements dans la comptabilité de l'entité**

Suite de l'application 3.

1. Principe

Le siège de l'entité est chargé à la clôture de chaque période comptable, de la réincorporation des comptes des établissements dans une même comptabilité.

Dans la comptabilité de l'établissement, les totaux de tous les comptes sont virés au compte de liaison 185 (avec le siège).

Par ailleurs, les comptes 186 et 187 présentent des soldes qui s'annulent : les sommes portées au crédit du compte 187 par les établissements fournisseurs et les sommes inscrites au débit du compte 186 par les établissements clients s'équilibrent entre elles.

Dans la comptabilité du siège, le compte de liaison de l'établissement est soldé par des écritures faisant apparaître les totaux des comptes de l'établissement dans les comptes analogues ouverts au siège.

Les opérations internes se trouvent ainsi annulées (les comptes 185, 186 et 187 sont soldés) et le résultat provenant de l'activité de l'établissement se trouve compris dans le résultat global de l'entité.

2. Ecritures de clôture de la comptabilité dans la succursale

		31/12/N	
185	Comptes permanents non bloqués du siège	219 500 000	
186	Comptes de liaison charges	27 200 000	
215	Fonds commercial	24 000 000	
223	Terrains bâtis	12 000 000	
231	Bâtiments sur sol propre	72 000 000	
244	Matériel et mobilier	20 000 000	
311	Stocks de marchandises	600 000	
521	Banques	32 500 000	
572	Caisse	5 700 000	
601	Achats de marchandises	21 400 000	
622	Locations et charges locatives	1 400 000	
625	Primes d'assurances	900 000	
641	Impôts et taxes directs	800 000	
681	Dotations aux amortissements	500 000	

	31/12/N		
187	Comptes de liaison produits	6 800 000	
2831	Amortissements des bâtiments	300 000	
2844	Amortissements du matériel et mobilier	200 000	
6031	Variation des stocks de marchandises	600 000	
701	Ventes de marchandises	31 800 000	
185	Comptes permanents non bloqués du siège		39 700 000

Le siège peut alors reprendre la balance de la succursale dans sa propre comptabilité à la clôture de l'exercice.

L'ensemble des opérations de la succursale se retrouve ainsi intégré à la comptabilité de l'entité.

3. Ecritures dans le journal du siège au 31/12/N

	31/12/N		
215	Fonds commercial	24 000 000	
223	Terrains bâties	12 000 000	
231	Bâtiments sur sol propre	72 000 000	
244	Matériel et mobilier	20 000 000	
311	Stocks de marchandises	600 000	
521	Banques	32 500 000	
572	Caisse	5 700 000	
187	Comptes de liaison produits	27 200 000	
186	Comptes de liaison charges		6 800 000
185	Comptes permanents non bloqués de la succursale		179 300 000
139	Résultat net de la succursale : Perte		7 400 000
2831	Amortissements des bâtiments		300 000
2844	Amortissements du matériel et mobilier		200 000
	<i>(Réintégration des comptes de la succursale)</i>		
131	Résultat net de la succursale	7 400 000	
601	Achats de marchandises	21 400 000	
622	Locations et charges locatives	1 400 000	
625	Primes d'assurances	900 000	
641	Impôts et taxes directs	800 000	
681	Dotations aux amortissements	500 000	
6031	Variation des stocks de marchandises		600 000
701	Ventes de marchandises		31 800 000
	<i>(Réintégration des comptes de la succursale)</i>		

Les comptes 185, 186 et 187 sont soldés (comptes réciproques).

APPLICATION 112

Contrat de franchise

Une entité X a pour activité principale l'exploitation de sa marque et de son savoir-faire par l'intermédiaire d'une chaîne de franchisage. Le 02 Janvier N, l'entité X signe un contrat de franchise avec une entité Y sur une durée de 20 ans. Le 15 Janvier N, l'entité X adresse à son franchisé une facture relative au droit d'entrée s'élevant à 140 000 000 F. Ce droit d'entrée se décompose comme suit :

- frais d'aménagement de bureaux : 40 000 000 F
- droit d'utilisation de la marque et du savoir-faire du franchiseur : 100 000 000 F.

La facture a été réglée le 30 Janvier N par virement bancaire sur le compte du franchiseur.

Le contrat de franchise prévoit également le versement d'une redevance annuelle payable à terme échu représentant 5% du chiffre d'affaires annuel réalisé au titre de chaque exercice. Une facture liée à la redevance annuelle est adressée le 10 janvier de chaque année au franchisé et le montant de la redevance est basé sur le chiffre d'affaires réalisé au cours de l'exercice précédent. La première facture a été envoyée au franchisé le 10 Janvier N+1 et réglée le 16 Février N+1 par virement bancaire. Le chiffre d'affaires annuel de l'exercice N s'élève à 200 000 000 F.

La durée d'utilité des aménagements de bureaux est de 10 ans.

1. Comptabilisation chez le franchisé

- Au titre de l'année N

		15/01/N			
2184		Coûts de franchise		100 000 000	
	4811	Fournisseurs d'investissements – Immobilisations incorporelles <i>(Acquisition du droit d'utilisation de la marque)</i>			100 000 000
235		Aménagements de bureaux		40 000 000	
	4812	Fournisseurs d'investissements – Immobilisations corporelles <i>(Frais d'aménagements de bureaux)</i>			40 000 000
4811		30/01/N			
4812		Fournisseurs d'investissements – Immobilisations incorporelles Fournisseurs d'investissements – Immobilisations corporelles		100 000 000 40 000 000	
	521	Banques <i>(Pour règlement)</i>			140 000 000

- A la clôture de l'exercice N

- Redevance de l'exercice N : $200\ 000\ 000 \times 5\% = 10\ 000\ 000$.

- Dotation aux amortissements :

Amortissements des coûts de franchise : $100\ 000\ 000 \times 1/20 \times 11, 5/12 = 4791\ 667$

Amortissements des aménagements de bureaux : $40\ 000\ 000 \times 1/10 \times 11, 5/12 = 3\ 833\ 333$

		31/12/N			
634		Redevances pour brevets, licences, concessions et droits similaires		10 000 000	
	408	Fournisseurs, factures non encore parvenues <i>(Selon régularisation)</i>			10 000 000
6812		Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles		4 791 667	
6813		Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles		3 833 333	
	28184	Amortissements des coûts de franchise			4 791 667
	2835	Amortissements des aménagements de bureaux <i>(Dotation aux amortissements)</i>			3 833 333

- **Au titre de l'exercice N+1 :**

408		Fournisseurs, factures non encore parvenues <i>(Contrepassation)</i>	01/01/N+1		10 000 000	
634	634	Redevances pour brevets, licences, concessions et droits similaires			10 000 000	
634	4011	Redevances pour brevets, licences, concessions et droits similaires Fournisseurs <i>(Constatation de la redevance)</i>	10/01/N+1		10 000 000	
4011	521	Fournisseurs <i>(Pour règlement)</i>	16/02/N +1		10 000 000	
		Banques			10 000 000	

- **Comptabilisation chez le franchiseur**

- **Au titre de l'année N**

411		Clients	15/01/N		140 000 000	
	706	Services vendus <i>(Constatation du droit d'entrée)</i>			140 000 000	
521		Banques	30/01/N		140 000 000	
	411	Clients <i>(Règlement du droit d'entrée)</i>			140 000 000	

- **A la clôture de l'exercice N**

4181		Clients, factures à établir	31/12/N		10 000 000	
	706	Services vendus <i>(Selon régularisation)</i>			10 000 000	

- Au titre de l'exercice N+1 :

			01/01/N+1			
706		Services vendus			10 000 000	
	4181	Clients, factures à établir <i>(Contrepassation)</i>	10/01/N+1			10 000 000
411		Clients			10 000 000	
	706	Services vendus <i>(Constatation de la redevance)</i>	16/02/N +1			10 000 000
521		Banques			10 000 000	
	411	Clients <i>(Pour règlement)</i>				10 000 000

APPLICATION 113

Méthode de l'intégration directe (méthode dite également mono monétaire) et méthode de l'intégration différée

Comptabilisation d'opérations faites avec l'étranger par application de la méthode de l'intégration directe :

3 mars N : achat de marchandises à la firme Princeton (USA) pour une valeur de 1 000 dollars, payable fin mai par traite (cours du dollar = 520 F),

30 avril N : vente au comptant des marchandises ci-dessus pour 800 000F,

18 mai N : achat de 1 000 dollars au cours de 517 F,

31 mai N : règlement de la traite (cours du dollar = 522 F).

1. Méthode de l'intégration directe (méthode dite également mono monétaire)

- **Principe**

Elle est utilisée lorsqu'il n'y a qu'un petit nombre d'opérations réalisées dans une seule monnaie étrangère.

La comptabilité n'est tenue qu'en francs. Deux solutions sont possibles pour la conversion des opérations :

- toutes les sommes en monnaies étrangères sont immédiatement converties sur la base du cours du jour de la devise à la date de l'opération ;
- toutes les sommes en monnaies étrangères sont immédiatement converties sur la base d'un cours fixe choisi pour toute une période (cours standard).

Dans les deux cas, le solde en devises à la clôture de l'exercice est ajusté en fonction du dernier cours officiel de chacune de ces devises.

Lorsque l'opération avec l'étranger est terminée et réglée, on peut calculer le résultat de cette opération en retenant la perte de change (compte 676 ou 656 du PCGO) ou le gain de change (compte 776 ou 756 du PCGO) apparu du fait de la variation de la devise entre la date de la naissance de l'opération et la date du règlement ou la date de la couverture de change, le cas échéant.

- **Comptabilisation sur la base du cours du jour de la devise à la date de l'opération**

601	401	Achats de marchandises (1 000 x 520)	03/03/N	520 000	520 000
		Fournisseur Princeton, dettes en compte <i>(Facture Princeton)</i>			
401	402	Fournisseur Princeton, dettes en compte		520 000	
		Fournisseurs, effets à payer <i>(Règlement fournisseur par traite)</i>			520 000
5211	701	Banques en monnaie nationale	30/04/N	800 000	
		Ventes de marchandises <i>(Ventes au comptant)</i>			800 000
5215	5211	Banques en devises (1 000 x 517)	18/05/N	517 000	
		Banques en monnaie nationale <i>(Achat de devises)</i>			517 000
402	5215	Fournisseurs, effets à payer (1 000 x 522)	31/05/N	522 000	522 000
		Banques en devises <i>(Paiement traite en devises)</i>			
5215	776	Banques en devises		5 000	
		Gains de change financiers <i>(Clôture du compte en dollars : ((522 - 517) x 1000)</i>			5 000
656	402	Pertes de change sur dettes commerciales		2 000	
		Fournisseurs, effets à payer <i>(Pertes sur compte fournisseur en devise : ((522 - 500) x 1000)</i>			2 000

- **Détermination du résultat**

Ventes de marchandises	800 000
Gains de change	+ 5 000
Achats de marchandises	- 520 000
Pertes de change	- 2 000
Résultat (bénéfice)	<u>283 000</u>

- Comptabilisation sur la base d'un cours fixe (cours standard)**

Cours fixe de 507 francs pour un dollar US pendant le premier semestre N

601	401	Achats de marchandises (1 000 x 507) <i>(Facture Princeton, dettes en compte)</i>	03/03/N	507 000	507 000
401	402	Fournisseur Princeton, dettes en compte <i>(Règlement fournisseur par traite)</i>		507 000	507 000
5211	701	Banques en monnaie nationale <i>Ventes de marchandises (Ventes au comptant)</i>	30/04/N	800 000	800 000
5215	5211	Banques en devises (1 000 x 517) <i>Banques en monnaie nationale (Achat de devises)</i>	18/05/N	517 000	517 000

402	5215	Fournisseurs, effets à payer (1 000 x 507) <i>Banques en devises (Paiement traite en devises)</i>	31/05/N	507 000	507 000
676	5215	Pertes de change financières (517 000 – 507 000) <i>Banques en devises (clôture du compte en dollars)</i>		10 000	10 000

- Détermination du résultat**

Ventes de marchandises	800 000
Achats de marchandises	- 507 000
Pertes de change	- 10 000
Résultat (bénéfice)	283 000

On constate donc que le choix de la comptabilisation selon le cours du jour ou selon un cours fixe est neutre sur le résultat de l'opération, mais il ne l'est pas quant à la répartition de la valeur sur les éléments composants du résultat (ici achats et différences de change).

2. Méthode de l'intégration différée

- **Principe**

Elle est conseillée dès que les opérations avec l'étranger prennent une certaine ampleur (plusieurs monnaies étrangères en cause, de nombreuses opérations).

Cette méthode s'apparente à celle utilisée, pour la comptabilité u succursales. Outre la comptabilité normale en francs, l'entité tient autant de comptabilités auxiliaires distinctes qu'il y a de catégories de monnaies étrangères entre les comptabilités en monnaies différentes, deux ou plusieurs comptes de liaison :

- dans les comptabilités en monnaies étrangères, ce compte de liaison s'intitulera "Comptabilité francs";
- dans la comptabilité en francs, ces comptes de liaison s'intituleront "Comptabilité dollars", "Comptabilité livres sterling""", "Comptabilité francs français", etc.

Les opérations ne faisant jouer que des comptes en francs sont comptabilisées, comme à l'ordinaire, dans la comptabilité en francs.

Les opérations faites avec l'étranger n'ayant pas de contrepartie immédiate en francs, c'est-à-dire les opérations correspondant à une entrée ou à une sortie des monnaies étrangères et ne faisant pas jouer directement la comptabilité en francs, sont enregistrées dans la comptabilité en monnaies étrangères. Les opérations faisant intervenir la comptabilité en francs et une comptabilité en monnaie étrangère sont enregistrées en partie double dans les deux comptabilités. La liaison entre les deux comptabilités est assurée par :

- le compte de liaison "Comptabilité francs" dans la comptabilité en monnaies étrangères,
- le compte de liaison "Comptabilité devises" dans la comptabilité en francs, le SYSCOHADA suggère l'utilisation de sous -comptes du compte 184

En d'exercice, on procède à l'intégration des comptabilités en monnaies étrangères dans la comptabilité en francs. Les comptes tenus en devises sont préalablement convertis en francs sur la base des cours au jour de l'inventaire; ce sont ces soldes convertis qui figurent dans la balance de vérification avant l'écriture d'inventaire.

Mais on peut également procéder à l'intégration d'une comptabilité en monnaie étrangère en cours d'année si l'on veut déterminer le résultat d'opérations faites avec l'étranger.

- **Ecritures au journal**

- **Comptabilité en dollars**

		03/03/N			
601	401	Achats de marchandises Fournisseur Princeton, dettes en compte <i>(Facture Princeton)</i>		1 000	1 000
401	402	Fournisseur Princeton, dettes en compte Fournisseurs, effets à payer <i>(Règlement fournisseur par traite)</i>		1 000	1 000

30/04/N : Néant

		18/05/N			
5215	1853	Banque en devises Comptabilité en francs <i>(achat de devises)</i>		1 000	1 000
402	5212	Fournisseurs, effets à payer Banque, comptes en dollars <i>(Paiement traite en devises)</i>		1 000	1 000

- **Comptabilité en francs**

03/03/N : Néant

		30/04/N			
5211	701	Banque, comptes en francs Ventes de marchandises <i>(Ventes au comptant)</i>		800 000	800 000
1852	5211	Comptabilité dollars Banque, comptes en francs <i>(Achat de devises)</i>	18/05/N	517 000	517 000

31/05/N : Néant

- **Détermination du résultat**

En fin de période, les comptabilités en devises sont intégrées dans la comptabilité en francs. Ici, la comptabilité en dollars est transférée dans la comptabilité en francs (transfert des soldes des comptes tenus en monnaie étrangère traduits en francs en utilisant le cours à fin mai : 522 francs).

		31/05/N		
601		Achats de marchandises		522 000
	1853	Comptabilité francs <i>(Transfert de comptabilité en dollars)</i>		522 000

Les deux comptes de liaison sont ensuite soldés l'un par l'autre, le solde représentant soit une perte de change, soit un gain de change.

		31/05/N		
1853		Comptabilité francs		522 000
	1852 756	Comptabilité dollars Gains de change sur dettes commerciales <i>(Pour solde des comptes de liaison)</i>		517 000 5 000

- **Détermination du résultat des opérations :**

Ventes de marchandises	800 000
Gains de change	+ 5 000
Achats de marchandises	- 522 000
Résultat (bénéfice)	<u>283 000</u>

Le résultat obtenu est évidemment identique à celui calculé dans le cadre de la méthode de l'intégration directe.

APPLICATION 114

Méthode de l'intégration mixte

Une entité établie dans l'espace OHADA réalise, en plus de ses opérations dans la zone, quelques ventes aux Etats-Unis.

Elle a effectué les opérations suivantes avec l'étranger :

1. Vente à terme aux Etats-Unis : 1 000 \$, cours du dollar 507
2. Règlement total de cette vente : 1 000 \$, cours du dollar 510
3. Nouvelle vente à terme aux Etats-Unis : 1 200 \$, cours du dollar 508
4. Règlement partiel de cette vente : 900 \$, cours du dollar 511
5. Règlement de frais de déplacement : 300 \$, cours du dollar 509
6. Troisième vente à terme aux Etats-Unis : 1 400 \$, cours du dollar 512

1. Principe

Cette méthode fait intervenir :

- une comptabilité des monnaies étrangères en parties simples ;
- une comptabilité des francs en partie double (comptabilité ordinaire).

Pour les écritures passées en partie simple, il est conseillé d'indiquer la position du compte (débiteur ou créditeur) afin d'éviter toute confusion.

2. Comptabilisation

Les écritures au journal de l'entité, sachant qu'elle utilise la méthode de "l'intégration mixte", se présente comme ci-dessous :

03/03/N			
411	701	Clients US Ventes de marchandises (1 000 \$ à 507) <i>(Vente aux USA)</i>	507 000
5215		Banques en devises	510 000
	411	Clients US (1 000 \$ à 510) <i>(Règlement client US)</i>	510 000

		30/04/N			
411	701	Clients US		609 600	609 600
		Ventes de marchandises (1 200 \$ à 508) <i>(Ventes aux USA)</i>			
5215	411	Banques en devises	18/05/N	459 900	459 900
		Clients US (900 \$ à 511) <i>(Règlement client US)</i>	31/15/N	152 700	152 700
6384	5215	Missions			
		Banques en devises (300\$ à 509) <i>(Frais de déplacement en \$)</i>			
411	701	Clients US		716 800	716 800
		Ventes de marchandises <i>(Vente aux USA)</i>			

- **3. Analyse des comptes "Clients US" et "Banques dollars"**

Supposons que le cours du dollar au jour de l'inventaire s'élève à 510 F, nous pouvons calculer les différences de change sur les comptes "Clients US" et "Banques dollars" :

- **Compte "Clients US"**

	\$	Francs		\$	Francs
1 à ventes	1 000	507 000	2 par banque	1 000	510 000
3 à ventes	1 200	609 600	4 par banque	900	459 900
6 à ventes	1 400	716 800	Solde en dollars	1 700	867 000
Soldes en francs		3 500			
	3 600	1 836 900		3 600	1 836 900

$$\text{Solde en dollars : } 3 600 - 1 900 = 1 700$$

$$\text{Solde en francs : } 1 833 400 - 969 900 = 863 500$$

Le cours du dollar au jour de l'inventaire étant de 510, le solde réel des \$ s'élève à :

$$1 700 \times 510 = 867 000$$

La différence de conversion s'élève donc à $867 000 - 853 500 = 3 500$ F

Ces 3 500 F sont ajouter au début du compte "Clients US"

Débit : 1 833 400	Crédit :	969 000
+ 3 500	+ solde réel de \$	<u>867 000</u>
<u>1 836 900</u>		1 836 900

- Compte "Banques dollars"

	\$	Francs		\$	Francs
2 - à clients	1 000	510 000	5 par missions	300	152 700
4 - à clients	900	459 900	Solde en dollars	1 600	816 000
			Solde en francs		1 200
		969 900			969 900

Solde en dollars : 1 900 - 300 = 1 600

Solde en francs : 969 900 - 152 700 = 817 200

Le cours du dollar au jour de l'inventaire étant de 510, le solde réel des dollars s'élève à :

$$1 600 \times 510 = 816 000$$

La différence de conversion s'élève à 817 200 - 816 000 = 1 200

Ces 1 200 F sont à ajouter au crédit du compte "Banques dollars" :

Débit : 969 900	Crédit :	152 700
	+ (solde réel de \$)	816 000
	+ 1 200	
		969 900

- Ecritures au journal

31/12/N			
411	4791	Clients US Ecart de conversion passif <i>(Différence de conversion)</i>	3 500
676	5215	Pertes de change Banques en devises <i>(Ajustement compte Banque dollars)</i>	1 200
			3 500
			1 200

APPLICATION 115

Opérations spécifiques des entités agricoles

L'exploitant d'une exploitation d'agriculture et d'élevage vous demande de lui préciser un certain nombre de points comptables restés en suspens.

Opération 1 :

Le 01 janvier N, des dépenses pour une valeur de 362 000 ont été engagés pour l'achat de fumures et autres apports organiques (achat à crédit).

Opération 2 :

Des plants d'hévéa ont été plantés depuis le 2 janvier N-5. Le 1^{er} janvier N, la plantation est entrée en production. On estime que la production du latex sera à plein rendement pendant 40 ans. La valeur de la plantation d'hévéa est estimée à 150 000 000.

Opération 3 :

L'exploitant disposant aussi d'un verger de fruits, a prélevé sur la production de l'exploitation pour sa propre consommation des fruits d'une valeur de 50 000, le 01/03/N.

Opération 4 :

Une vache laitière achetée le 1/07/N à 800 000 a été cédée le 01/07/N+2 au prix de 1 000 000. La ferme procède de façon récurrente à de telle cession. On estime la période de production de lait de la vache à 8 ans.

- Opération 1

		01/01/N		
2245			362 000	
4812	Amélioration du fonds Fournisseurs d'investissement <i>(Achat de fumures)</i>			362 000

• Opération 2

		01/01/N		
2465	2496	Plantations agricoles Actifs biologiques en cours <i>(Entrée en production du verger)</i>	150 000 000	150 000 000
6813	2846	31/12 /N		
		Dotation aux amortissements des immobilisations Amortissements des actifs biologiques <i>(Dotation de l'exercice (150 000 00/40))</i>	3 750 000	3 750 000

• Opération 3

		01/03/N		
1047	724	Prélèvement autoconsommation Production auto - consommée <i>(Autoconsommation)</i>	50 000	50 000

• Opération 4

Dotation complémentaire du 01/01/N+2 au 01/07/N+2 : $800\ 000 \times 1/8 \times 6/12 = 50\ 000$

Cumul des amortissements : $800\ 000 \times 1/8 \times 24/12 = 200\ 000$

Calcul de la valeur comptable nette : VNC : $800\ 000 - 200\ 000 = 600\ 000$

		01/01/N		
6813	2846	Dotation aux amortissements des immobilisations Amortissement des actifs biologiques <i>(Dotation complémentaire (800 000/8 x 6/12))</i>	50 000	50 000
654	2846	01/01/N		
2846	2462	Valeurs comptables des cessions courantes d'immobilisations Amortissement des actifs biologiques Cheptel, animaux reproducteurs <i>(Sortie du bien)</i>	600 000 200 000	800 000
414	754	01/03/N		
		Créances sur cessions courantes d'immobilisations Produits des cessions courantes d'immobilisations <i>(Prix de cession)</i>	1 000 000	1 000 000

APPLICATION 116

Fusion simple

L'entité A, au capital de 10 000 parts de 5 000 F de nominal, absorbe l'entité B, au capital de 6 000 parts de 10 000 F de nominal, dont le bilan est le suivant:

ACTIF	Brut	Amort/Dép.	Net	PASSIF	Net
Actif Immobilisé				Capitaux Propres	
Frais de développement	6 000 000	3 000 000	3 000 000	Capital	60 000 000
Terrains bâtis	30 000 000	-	30 000 000	Réserves	12 500 000
Bâtiments adm. & cciaux	60 000 000	20 000 000	40 000 000		
Matériels industriels	20 000 000	10 500 000	9 500 000	Dettes financières	
Actif circulant				Emprunts	40 000 000
Stocks de Marchandises	15 000 000		15 000 000		
Créances clients	5 000 000		5 000 000		
Trésorerie Actif					
Banques	10 000 000		10 000 000		
Totaux	146 000 000	33 500 000	112 500 000	Totaux	112 500 000

Les valeurs réelles des terrains et des bâtiments sont de 37 500 000 F et de 50 000 000 F. La valeur des autres éléments correspond aux valeurs comptables.

La valeur de l'action de l'entité absorbante A est de 9 000 F. La parité d'échange sera déterminée à partir de la valeur des parts sociales de chaque entité selon le traité de fusion.

Coûts externes liés à l'opération de fusion (règlement par chèque bancaire) :

- honoraires des conseils : 15 000 000F.
- commissions bancaires : 1 000 000 F.

1. Principes

- **Détermination de la valeur des apports**

Lorsque l'opération de fusion ou assimilée a pour conséquence une prise de contrôle, dans la logique des comptes consolidés, il convient de traiter cette opération comme une acquisition à la valeur réelle.

En revanche, lorsque l'opération de fusion correspond à l'absorption par une entité, d'une ou de plusieurs de ses filiales détenues en permanence à 100 %, les **apports doivent être évalués à la valeur comptable**.

- **Comptabilisation des opérations de fusion**

Les entités n'ont pas de choix entre valeur réelle et valeur comptable, la valeur à retenir étant imposée par les règles comptables. La comptabilisation des opérations de fusion nécessite au préalable la réalisation des travaux préparatoires suivants :

- évaluer les apports à partir des méthodes d'évaluation (méthodes patrimoniales, méthodes basées sur les flux, approches mixtes, approches des multiples comparables, méthodes basées sur la création de valeur) ;
- déterminer la valeur des titres des entités participant à l'opération de fusion ;
- calculer la parité d'échange des titres ;
- déterminer le nombre de titres à émettre pour rémunérer les apports ;
- procéder au partage.

Lorsque les apports sont enregistrés à la valeur réelle, les actifs immatériels (droit au bail, procédés, marques etc...) apportés selon le traité de fusion qui ne figurent pas dans le bilan de l'entité absorbée, sont inscrits au débit du compte **215 Fonds commercial** de l'entité absorbante.

Dans le cas d'une fusion où les apports sont évalués à la valeur comptable, il doit être procédé à la ventilation de la valeur nette comptable, entre la valeur d'origine, les amortissements et les dépréciations.

- **Rapport ou parité d'échange**

La parité est égale au rapport des valeurs d'échange des titres.

$$\text{Parité d'échange} = \frac{\text{Valeur d'échange des titres de l'entité absorbée}}{\text{Valeur d'échange des titres de l'entité absorbante}}$$

- **Comptabilisation chez l'entité absorbante**

L'augmentation de capital de l'entité absorbante (fusion absorption) ou la constitution de la nouvelle entité (fusion réunion) ou l'augmentation de capital, est effectuée en trois phases :

- promesse des apports,
- réalisation des apports,
- constatation des frais relatifs à la fusion.

Les coûts externes, directement liés à l'opération de fusion (honoraires des conseils, commissions bancaires, frais relatifs aux formalités légales, frais de communication et publicité etc...), constituent selon le Système comptable OHADA des frais d'émission de titres. Les coûts externes peuvent être :

- comptabilisés en charges de l'exercice ;
- ou imputés sur la « Prime de fusion ».

- **Comptabilisation chez l'entité absorbée**

La fusion entraînant la dissolution de l'entité absorbée, il faut constater dans les comptes :

- le transfert du patrimoine (actifs et dettes) et la constatation de la créance qui en résulte ;
- la rémunération des apports ;
- la constatation des droits des apporteurs sur l'actif net ;
- le désintéressement des apporteurs (entité absorbée).

2. Modalités de l'opération de fusion

Lorsque l'opération de fusion a pour conséquence une prise de contrôle, il convient de traiter cette opération comme une acquisition à la valeur réelle.

- **Etape n° 1 : Evaluation des apports de l'entité absorbée :**

- **Méthode 1 : Détermination à partir de l'actif réel**

Frais développement :	3 000 000
Terrains bâtis	37 500 000
Bâtiments Adm. & cciaux	50 000 000
Matériels industriels :	9 500 000
Stocks Marchandises	15 000 000
Créances clients	5 000 000
Banque	10 000 000
Total de l'actif apporté :	130 000 000
Emprunts :	- 40 000 000
Valeur de l'actif net apporté :	90 000 000

- Méthode 2 : Détermination à partir de des capitaux propres

Capitaux propres

• Capital	60 000 000
• Réserves	12 500 000

Plus-values

• Sur terrains (37 500 000 – 30 000 000)	7 500 000
• Sur bâtiments (50 000 000 – 40 000 000)	10 000 000

Valeur de l'actif net apporté : **90 000 000**

Valeur d'une part sociale de l'entité absorbée : $90\ 000\ 000 / 6\ 000 = 15\ 000\ F$

- **Etape n°2** : détermination du rapport d'échange

Le rapport d'échange est le suivant : $\frac{15\ 000}{9\ 000} = \frac{5}{3}$ soit une parité de 5 actions A contre 3 actions de B.

- **Etape n° 3** : Détermination du nombre de titres à émettre par l'entité absorbante

Nombre de titres B à échanger = 6 000 titres.

Rapport d'échange = 5 parts A contre 3 parts B

Nombre de titres à émettre = $6\ 000 \times \frac{5}{3} = 10\ 000$ titres A à émettre.

- **Etape n° 5** : Détermination de l'augmentation de capital

Augmentation de capital = 10 000 titres émis x 5 000 de valeur nominale = 50 000 000F.

- **Etape n° 6** : Calcul de la prime de fusion

L'apport net de 90 000 000 étant rémunéré par une augmentation de capital de 50 000 000 F, la prime de fusion s'élève à 40 000 000 F ($90\ 000\ 000 - 50\ 000\ 000$).

3. Comptabilisation chez l'entité absorbante

- **Etape n° 1 : Augmentation de capital**

4614	Apporteurs, entité absorbée B, compte d'apports	90 000 000	
1013	Capital souscrit, appelé, versé non amorti		50 000 000
1053	Primes de fusion		40 000 000

- **Etape n° 2 : Réalisation des apports**

211	Frais de développement	3 000 000	
2232	Terrains Bâties	37 500 000	
2323	Bâtiments Administratifs et commerciaux	50 000 000	
2411	Matériels industriels	9 500 000	
311	Stocks de Marchandises	15 000 000	
411	Clients	5 000 000	
521	Banques	10 000 000	
162	Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit		40 000 000
4614	Apporteurs, entité absorbée B, compte d'apports		90 000 000

- **Etape n° 3: Comptabilisation des frais relatifs à la fusion**

Option 1 : Comptabilisation des frais en charge de l'exercice

6324	Honoraires des professions réglementées	15 000 000	
6318	Autres frais bancaires	1 000 000	
521	Banques		16 000 000

Option 2 : Imputation des frais sur la prime de fusion

1053	Primes de fusion	16 000 000	
521	Banques		16 000 000

3. Comptabilisation chez l'entité absorbée

- Détermination du résultat de fusion

Eléments apportés	Valeur d'apport	Valeur nette comptable	Résultat de fusion
Terrains Bâtis:	37 500 000	30 000 000	+ 7 500 000
Bâtiments Administratifs et commerciaux	50 000 000	40 000 000	+10 000 000
Total de l'actif apporté :	87 500 000	70 000 000	+ 17 500 000

- Etape n° 1 : Réalisation des apports

4718	Apport, compte de fusion, entité A	90 000 000	
2811	Amortissements des frais de Développement	3 000 000	
2831	Amortissements des bâtiments adm &cciaux	20 000 000	
2841	Amortissements Matériels industriels	10 500 000	
162	Emprunts	40 000 000	
1381	Résultat de fusion	17 500 000	
211	Frais de développement	6 000 000	
2232	Terrains bâtis	30 000 000	
2323	Bâtiments Administratifs et commerciaux	60 000 000	
2411	Matériels industriels	20 000 000	
311	Stocks de Marchandises	15 000 000	
411	Clients	5 000 000	
521	Banques	10 000 000	

Etape n° 2 : Rémunération des apports

502	Actions	90 000 000	
4718	Apport, compte de fusion, entité A		90 000 000

Etape n° 3 : Constatation des droits des associés sur l'actif net apporté

1013	Capital souscrit, appelé, versé non amorti	60 000 000	
11	Réserves	12 500 000	
1381	Résultats de fusion	17 500 000	
4618	Apporteurs, titres à échanger		90 000 000

Etape n° 4 : Désintéressement des associés de l'entité B

4618	Apporteurs, titres à échanger		90 000 000	
502	Actions		90 000 000	

APPLICATION 117

Participation de l'absorbante dans l'absorbée

L'entité A, au capital de 10 000 titres de 10 000 de valeur nominale, absorbe l'entité B, au capital de 5 000 titres de 10 000.

L'entité A détient 40% de l'entité B.

Les bilans simplifiés des deux entités sont les suivants :

BILAN entité A			
ACTIF	MONTANTS	PASSIF	MONTANTS
Matériels industriels	90 000 000	Capital	100 000 000
Titres B	10 000 000	Réserves	30 000 000
Créances clients	60 000 000	Emprunts	30 000 000
Total	160 000 000	Total	160 000 000

BILAN entité B			
ACTIF	MONTANTS	PASSIF	MONTANTS
Matériels industriels	37 000 000	Capital	50 000 000
		Réserves	2 000 000
Créances clients	18 000 000	Emprunts	3 000 000
Total	55 000 000	Total	55 000 000

Tous les éléments du bilan sont correctement évalués à l'exception des matériels industriels dont les valeurs réelles sont les suivantes :

- pour l'entité A : 230 000 000
- pour l'entité B : 85 000 000.

L'entité absorbante renonce à émettre des titres qui devraient lui revenir (fusion-renonciation).

1. Fusion – renonciation

La fusion - renonciation consiste, pour l'entité absorbante, à renoncer à émettre les titres qui devraient lui revenir. L'augmentation de capital ne rémunère donc que les actionnaires extérieurs. L'entité absorbante doit constater :

- une augmentation de capital qui rémunère les autres apporteurs de l'entité absorbée,
- l'annulation des titres de l'entité absorbée détenus par l'entité absorbante.

Les titres étant éliminés pour leur valeur nette comptable, il se dégage un écart appelé « plus ou moins-value de fusion ou encore boni ou mali de fusion » égal à la différence entre la quote-part de l'apport représentée par les titres annulés et leur valeur nette comptable. Cet écart est considéré comme une prime de fusion à inscrire dans le compte **1053 Prime de fusion**.

2. Modalités de l'opération de fusion

- **Etape n° 1** : Détermination du rapport d'échange

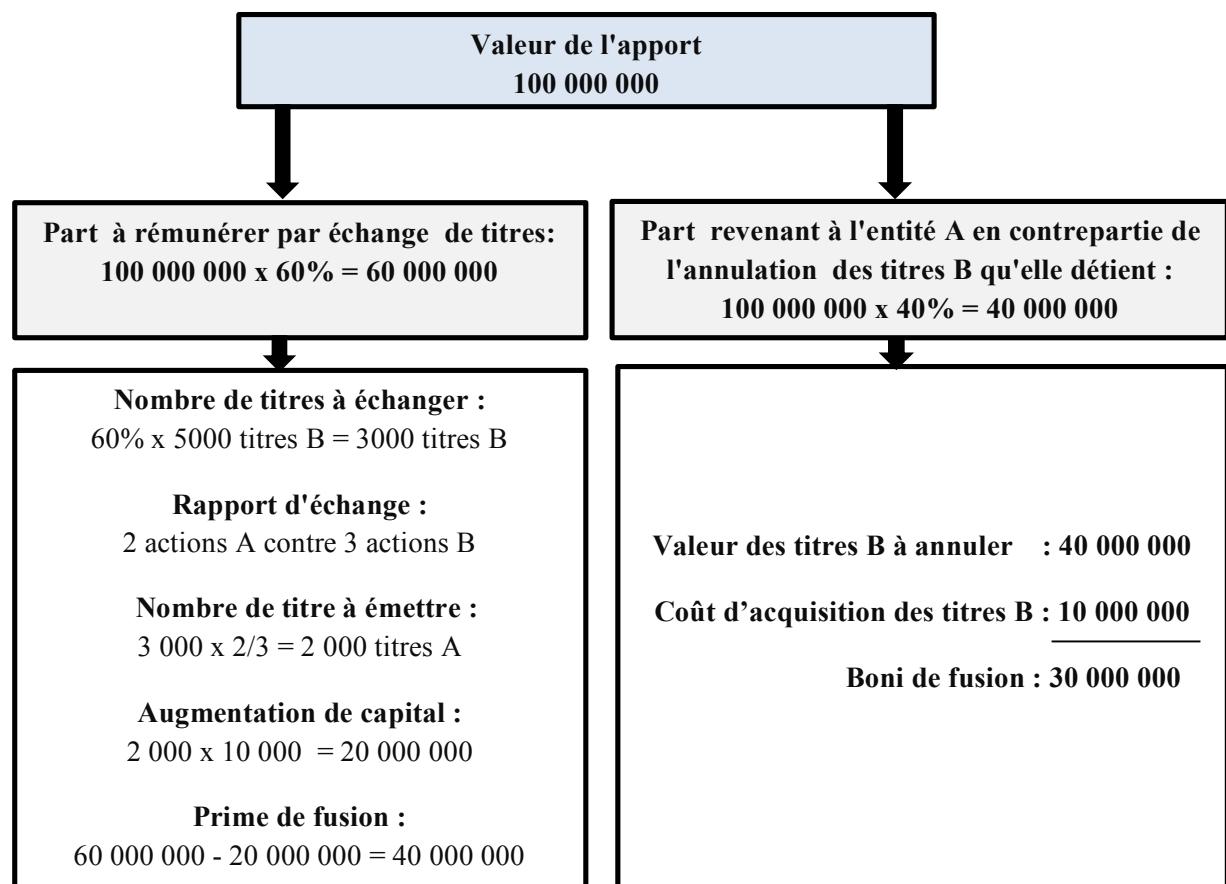
Compte tenu de la participation de l'entité A dans l'entité B, il convient de déterminer dans un premier temps la valeur du titre B, puis celle du titre A pour déterminer le rapport d'échange.

Entité B		Entité A	
Immobilisations	85 000 000	Immobilisations	230 000 000
Créances clients	18 000 000	Titres B ⁽¹⁾	40 000 000
Total de l'actif	103 000 000	Créances clients	60 000 000
Emprunts	- 3 000 000	Total de l'actif	330 000 000
Actif net	100 000 000	Emprunts	-30 000 000
Nombre de titres B	5 000	Actif net	300 000 000
Valeur du titre B	20 000	Nombre de titres A	10 000
		Valeur du titre A	30 000
		(1) 40% x 5000 titres x 20 000	

Les valeurs d'échange sont de 30 000 pour A et de 20 000 pour B.

$$\text{Rapport d'échange} = \frac{20\ 000}{30\ 000} = \frac{2}{3} \quad \text{soit 2 actions A contre 3 actions B.}$$

- **Etape n°2 :** Détermination de l'augmentation de capital et traitement des titres B.



3. Comptabilisation chez l'entité absorbante

- **Etape n°1:** Augmentation de capital et annulation des titres B détenus par l'entité A

4614	Apporteurs, entité absorbée B, compte d'apports	100 000 000
1013		20 000 000
1053	Capital souscrit, appelé, versé non amorti	70 000 000
26	Prime de fusion ⁽¹⁾	10 000 000
	Titres de participation (entité B)	

(1) Le compte 1053 "Prime de fusion" comprend deux éléments distincts :

- boni de fusion réalisé par l'entité A sur l'annulation des titres B qu'elle détenait 30 000 000
 - la prime de fusion proprement dite sur échange des autres titres B 40 000 000
- 70 000 000

Les titres B détenus par l'entité A sont annulés pour leur valeur dans la comptabilité de l'entité A, soit 10 000 000 figurant au bilan de l'entité A.

- **Etape n° 2 : Réalisation des apports**

2411 411	Matériels Industriels Clients		85 000 000 18 000 000	
162 4614	Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit Apporteurs, entité absorbée B, compte d'apports			3 000 000 100 000 000

4. Comptabilisation chez l'entité absorbée B

- **Etape n° 1 : Réalisation des apports et constatation du résultat de fusion dans le compte 1381 "Résultat de fusion"**

4718 162	Apport, compte de fusion, entité A Emprunts		100 000 000 3 000 000	
1381 2231 411	Résultat de fusion Matériels Industriels Clients			48 000 000 37 000 000 18 000 000

- **Etape n° 2 : Rémunération des apports (réception des titres émis par l'entité absorbante)**

La rémunération concerne uniquement les 60 % de l'apport revenant aux autres actionnaires que l'entité A. L'entité B reçoit 2 000 titres A d'une valeur unitaire de 30 000, soit 60 000 000.

502	Actions		60 000 000	
4718	Apport, compte de fusion, entité A			60 000 000

- **Etape n° 3 : Constatation des droits des actionnaires**

La fraction de l'apport revenant à l'entité A en tant qu'actionnaire de l'entité B doit être mise en évidence. Le compte 4718 d'un montant de 40 000 000 (100 000 000 – 60 000 000) doit être soldé.

101 11 1381	Capital social Réserves Résultats de fusion		50 000 000 2 000 000 48 000 000	
4618 4718	Apporteurs, titres à échanger Apport, compte de fusion, entité A			60 000 000 40 000 000

- **Etape n° 4 : Désintéressement des actionnaires**

Les actionnaires de l'entité B, autres que l'entité A, reçoivent les 2 000 titres A en échange de leur 3 000 titres B.

4618	Apporteurs, titres à échanger		60 000 000	60 000 000
	Actions			

APPLICATION 118

Participation de l'absorbée dans l'absorbante

L'entité A, au capital de 10 000 titres de 10 000 F de valeur nominale, absorbe l'entité B, au capital de 5 000 titres de 10 000 F.

L'entité B détient 20% des titres de l'entité A.

Les bilans simplifiés des deux entités sont les suivants :

BILAN entité A			
ACTIF	MONTANTS	PASSIF	MONTANTS
Matériels industriels	41 000 000	Capital	100 000 000
		Réserves	1 000 000
Créances clients	63 000 000	Emprunts	3 000 000
Total	104 000 000	Total	104 000 000

BILAN entité B			
ACTIF	MONTANTS	PASSIF	MONTANTS
Matériels industriels	40 000 000	Capital	50 000 000
Titres A	5 000 000	Réserves	1 000 000
Créances clients	21 000 000	Emprunts	15 000 000
Total	66 000 000	Total	66 000 000

Tous les éléments du bilan sont correctement évalués à l'exception des matériels industriels dont les valeurs réelles sont les suivantes :

- pour l'entité A : 60 000 000
- pour l'entité B : 60 000 000.

1. Modalités de l'opération de fusion

- **Etape n° 1 :** détermination du rapport d'échange

Compte tenu de la participation de l'entité B dans l'entité A, il convient de déterminer dans un premier temps la valeur du titre A, puis celle du titre B pour déterminer le rapport d'échange.

Entité A		Entité B	
Matériels industriels	60 000 000	Matériels industriels	60 000 000
Créances clients	63 000 000	Titres A ⁽¹⁾	24 000 000
Total de l'actif	123 000 000	Créances clients	21 000 000
Emprunts	- 3 000 000	Total de l'actif	105 000 000
Actif net	120 000 000	Emprunts	-15 000 000
Nombre de titres A	10 000	Actif net	90 000 000
Valeur du titre A	12 000	Nombre de titres B	5 000
		Valeur du titre B	18 000
		(1) 20% x 10 000 titres x 12000	

Les valeurs d'échange sont de 12 000 pour A et de 18 000 pour B,

$$\text{Rapport d'échange} = \frac{18\ 000}{12\ 000} = \frac{3}{2} \quad \text{soit 3 actions A contre 2 actions B.}$$

- **Etape n°2 :** Caractéristiques techniques de l'opération

Nombre de titres à échanger : 5 000 titres B

Nombre de titre à émettre : $5\ 000 \times 3/2 = 7\ 500$ titres A

Augmentation de capital : $7\ 500 \times 10\ 000 = 75\ 000\ 000$

Prime de fusion : $90\ 000\ 000 - 75\ 000\ 000 = 15\ 000\ 000$

2. Comptabilisation chez l'entité absorbante

- **Etape n° 1 :** Rémunération des apports par augmentation de capital

4614	Apporteurs, entité absorbée B, compte d'apports	90 000 000
1013	Capital souscrit, appelé, versé non amorti	75 000 000
1053	Prime de fusion	15 000 000

- **Etape n° 2 : Réalisation des apports**

2411	Matériels Industriels	60 000 000
5021	Actions propres entité A	24 000 000
411	Clients	21 000 000
162	Emprunts	15 000 000
4614	Apporteurs, entité absorbée B, compte d'apports	90 000 000

- **Etape n° 3 : Annulation des titres A apportés par l'entité B par réduction de capital**

Réduction de capital : 2 000 titres ($20\% \times 10\ 000$) $\times 10\ 000$ de valeur nominale = 20 000 000

Imputation sur 1a prime de fusion : $24\ 000\ 000 - 20\ 000\ 000 = 4\ 000\ 000$

101	Capital souscrit, appelé, versé non amorti	20 000 000
1053	Prime de fusion	4 000 000
5021	Actions propres entité A	24 000 000

Au final, la prime de fusion s'élève à $15\ 000\ 000 - 4\ 000\ 000 = 11\ 000\ 000$.

3. Comptabilisation chez l'entité absorbée B

- **Etape n° 1 : Réalisation des apports et constatation du résultat de fusion dans le compte 1381 " Résultat de fusion "**

4718	Apport, compte de fusion, entité A	90 000 000
162	Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit	15 000 000
1381	Résultat de fusion	39 000 000
2411	Matériels industriels	30 000 000
263	Titres de participation dans des sociétés conférant une influence notable	15 000 000
411	Clients	21 000 000

- **Etape n° 2 : Rémunération des apports (réception des titres émis par l'entité absorbante)**

L'entité B reçoit 7 500 titres A d'une valeur unitaire de 12 000, soit 90 000 000.

502	Actions, entité A	90 000 000
4718	Apport, compte de fusion, entité A	90 000 000

- **Etape n° 3 : Constatation des droits des actionnaires**

101	Capital social	50 000 000	
111	Réserves	1 000 000	
1381	Résultats de fusion	39 000 000	
			90 000 000
4618	Apporteurs, titres à échanger		

- **Etape n° 4 : Désintéressement des actionnaires**

Les actionnaires de l'entité B reçoivent les 7 500 titres A en échange de leur 5 000 titres B.

4618	Apporteurs, titres à échanger	90 000 000	
502	Actions, entité A		90 000 000

APPLICATION 119 Participations réciproques

L'entité A, au capital de 10 000 titres de 10 000 de valeur nominale, absorbe l'entité B, au capital de 5 000 titres de 10 000, à l'occasion d'une fusion-renonciation. L'entité A détient 10% du capital de l'entité B, soit 500 titres B.

L'entité B détient 5% du capital de l'entité A, soit 500 titres A.

BILAN entité A			
ACTIF	MONTANTS	PASSIF	MONTANTS
Matériels industriels	75 000 000	Capital	100 000 000
Titres B	5 000 000	Réserves	60 000 000
Créances clients	140 000 000	Emprunts	60 000 000
Total	220 000 000	Total	220 000 000

BILAN entité B			
ACTIF	MONTANTS	PASSIF	MONTANTS
Matériels industriels	61 000 000	Capital	50 000 000
Titres A	9 000 000	Réserves	30 000 000
Créances clients	70 000 000	Emprunts	60 000 000
Total	140 000 000	Total	140 000 000

Tous les éléments du bilan sont correctement évalués à l'exception des matériels industriels dont les valeurs réelles sont les suivantes :

- pour l'entité A : 105 000 000
- pour l'entité B : 130 000 000.

1. Modalités de l'opération de fusion

- **Etape n° 1 :** Détermination du rapport d'échange

Compte tenu des participations réciproques, la détermination des valeurs de chaque titre nécessite la résolution d'un système de deux équations à deux inconnues.

Entité A		Entité B	
Matériels	105 000 000	Matériels Industriels	130 000 000
Titres B	500 B	Titres A	500 A
Créances clients	140 000 000	Créances clients	70 000 000
Total de l'actif	500 B + 245 000 000	Total de l'actif	500 A + 200 000 000
Emprunts	-60 000 000	Emprunt	-60 000 000
Actif net	500 B + 185 000 000	Actif net	500 A + 140 000 000
Nombre de titres A	10 000	Nombre de titres B	5 000
Valeur du titre A	20 000	Valeur du titre B	30 000

Soit à résoudre le système suivant :

$$\begin{cases} 10 000 A = 500 B + 185 000 000 \\ 5 000 B = 500 A + 140 000 000 \end{cases} \quad \text{dont les solutions sont les suivantes} \quad \begin{cases} A = 20 000 \\ B = 30 000 \end{cases}$$

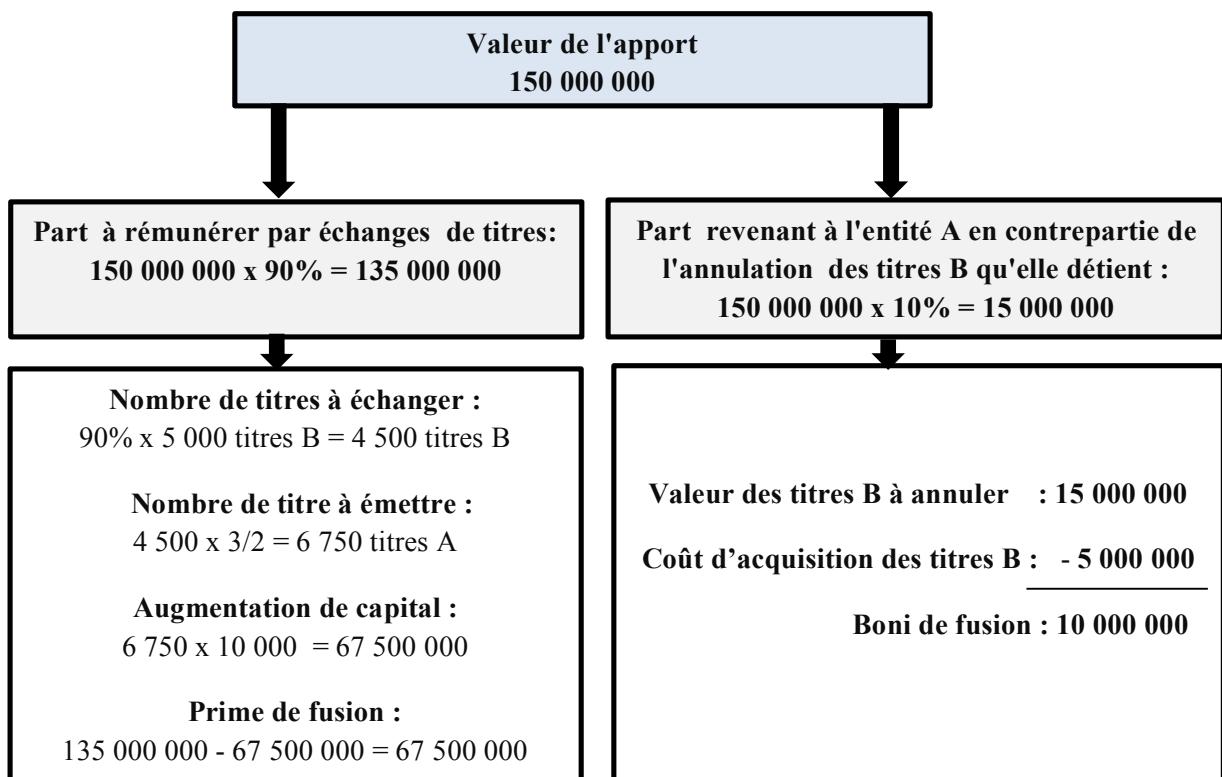
Les valeurs d'échange sont de 20 000 pour A et de 30 000 pour B.

$$\text{Rapport d'échange} = \frac{30 000}{20 000} = \frac{3}{2} \quad \text{soit 3 actions A contre 2 actions B.}$$

- **Etape n° 2 :** Caractéristiques techniques de l'opération

L'apport réalisé par l'entité B s'élève à $500 \times 20 000 + 1 40 000 000 = 150 000 000$.

Modalités de rémunération de l'apport :



2. Comptabilisation chez l'entité absorbante

- **Etape n°1:** Augmentation de capital et annulation des titres B détenus par l'entité A

4614	Apporteurs, entité absorbée B, compte d'apports	150 000 000	
101	Capital social		67 500 000
1053	Prime de fusion ⁽¹⁾		77 500 000
268	Autres titres de participation, titres B		5 000 000

(1) Le compte 1052 "Prime de fusion " comprend deux éléments distincts :

- boni de fusion réalisé par l'entité A sur l'annulation des titres B qu'elle détenait : 10 000 000
- la prime de fusion proprement dite sur échange des autres titres $\frac{67\ 500\ 000}{77\ 500\ 000}$

Les titres B détenus par l'entité A sont annulés pour leur valeur dans la comptabilité de l'entité A, soit 5 000 000 figurant au bilan de l'entité A.

- **Etape n° 2 : Réalisation des apports**

2411	Matériels Industriels	130 000 000	
411	Clients	70 000 000	
5021	Actions propres entité A	10 000 000	
162	Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit		60 000 000
4614	Apporteurs, entité absorbée B, compte d'apports		150 000 000

- **Etape n° 3 : Annulation des titres A apportés par l'entité B par réduction de capital**

Réduction de capital : 500 titres x 10 000 de valeur nominale = 5 000 000

Imputation sur 1a prime de fusion : $10 000 000 - 5 000 000 = 5 000 000$

101	Capital social	5 000 000	
10523	Prime de fusion	5 000 000	
5021	Actions propres entité A		10 000 000

Au final, la prime de fusion s'élève à $77 500 000 - 5 000 000 = 72 500 000$.

3. Comptabilisation chez l'entité absorbée

- **Etape n° 1 : réalisation des apports et constatation du résultat de fusion dans le compte 1381 " Résultat de fusion "**

4718	Apport, compte de fusion, entité A	150 000 000	
162	Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit	60 000 000	
1381	Résultat de fusion		70 000 000
2411	Matériels industriels		61 000 000
268	Autres titres de participation, titres A		9 000 000
411	Clients		70 000 000

- **Etape n° 2 : Rémunération des apports (réception des titres émis par l'entité absorbante)**

La rémunération concerne uniquement les 90% de l'apport revenant aux autres actionnaires que l'entité A.

L'entité B reçoit 6 750 titres A d'une valeur unitaire de 20 000, soit 135 000 000.

502	Actions, titres A Apport, compte de fusion, entité A	1 35 000 000	135 000 000
4718			

- **Etape n° 3 : Constatation des droits des actionnaires**

La fraction de l'apport revenant à l'entité A en tant qu'actionnaire de l'entité B doit être mise en évidence. Le compte 4718 d'un montant de 15 000 000 (150 000 000 – 135 000 000) doit être soldé.

1013	Capital souscrit, appelé, versé, non amorti Réserves Résultat de fusion	50 000 000 30 000 000 70 000 000	135 000 000 15 000 000
11			
1381	4618 Apporteurs, titres à échanger 4718 Apport, compte de fusion, entité A		

Etape n° 4 : Désintéressement des actionnaires

Les actionnaires de l'entité B, autres que l'entité A, reçoivent les 6 750 titres A en échange de leur 4 500 titres B.

4618	Apporteurs, titres à échanger Actions, titres A	135 000 000	135 000 000
502			

APPLICATION 120 Apport partiel d'actif

Une entité Y propose à une entité X au capital de 150 000 000 F (15000 actions de 10 000) de lui apporter une branche de son activité sous forme d'un apport partiel d'actif.

Informations comptables de la branche d'activité de l'entité Y.

Valeur nette au bilan au 31/12/N	
Fonds commercial	Néant
Matériels industriels	45 000 000
Stocks de métaux	36 000 000
Créances ⁽¹⁾	34 140 000
Dettes fournisseurs	12 820 000

(1) Valeur brute du poste 35 580 000, une créance de 7 200 000 peut être considérée comme compromise, le client étant en liquidation judiciaire. Elle est dépréciée à 80%
 La valeur d'apport sera établie en se fondant sur les valeurs nettes au bilan au 31/12/N de tous les postes, hormis les éléments incorporels du fonds commercial qui sont évalués à 25 000 000 F. L'apport sera rémunéré par des actions X émises 15 000 F l'une. L'apport a été fait la valeur réelle.

1. Principe

Pour l'entité bénéficiaire de l'apport, l'opération s'analyse comme une augmentation de capital (ou, si la bénéficiaire est créée à cet effet, une constitution de société). Les éléments sont repris pour la valeur figurant dans l'acte d'apport, la différence entre l'apport net et l'augmentation de capital étant inscrite au compte **1052 Primes d'apport**.

2. Valeur de l'apport partiel

Fonds commercial :	= 25 000 000
Matériels industriels :	= 45 000 000
Stocks Marchandises :	= 36 000 000
Créances (1):	= 29 820 000
Dettes fournisseurs :	= - 12 820 000
Total actif net apporté :	= 123 000 000

(1) : 35 580 000 - (7200 000 x 80%) =29 820 000

3. Nombre d'actions à émettre

Il faut créer $123\ 000\ 000 / 15\ 000 = 8\ 200$ actions nouvelles.

4. Comptabilisation chez l'entité bénéficiaire de l'apport

4614	Apporteurs, entité Y, compte d'apports	123 000 000
1013	Capital souscrit, appelé, versé non amorti ($8200 \times 10\ 000$)	82 000 000
1052	Prime d'apport : $8200 \times (10\ 000 - 5000)$ <i>(Emission de 8200 actions nouvelles)</i>	41 000 000
215	Fonds commercial	25 000 000
2411	Matériels industriels	45 000 000
311	Stocks de marchandises	36 000 000
411	Clients ($35\ 580\ 000 - 7\ 200\ 000$)	28 380 000
4162	Créances douteuses	7200 000
401	Fournisseurs	12 820 000
4912	Dépréciation des créances douteuses $7200\ 000 \times 80\%$	5 760 000
4614	Apporteurs, entité Y, compte d'apports <i>(Liquidation des apports)</i>	123 000 000

APPLICATION 121

Période comparative

Une entité clôture ses états financiers annuels au 31 Décembre N et décide de préparer pour la première fois des états financiers intermédiaires au 30 juin N.

	Période en cours	Période comparative
Bilan		
Période clôturant le :	30 Juin N	?
Compte de résultat		
-Sur 6 mois	1 ^{er} janvier N au 30 juin N	?
Tableau de flux de trésorerie		
-sur 6 mois	1 ^{er} janvier N au 30 juin N	?

1. Principe

- **Contenu des états financiers**

Les présentes dispositions recommandent aux entités qui publient des comptes intermédiaires de préparer les mêmes états de synthèse que ceux établis à la clôture de l'exercice.

Un jeu complet d'états financiers intègre :

- (a) un Bilan ;
- (b) un Compte de résultat ;
- (c) un Tableau des flux de trésorerie ;
- (d) des Notes annexes.

- **Respect du principe de la comparabilité des comptes annuels**

Pour assurer la comparabilité, les comptes intermédiaires comportent :

- le bilan à la fin de la période intermédiaire concernée et le bilan à la date de clôture de l'exercice précédent ;

- le compte de résultat cumulé du début de l'exercice à la fin de la période intermédiaire, le compte de résultat pour la même période de l'exercice précédent, ainsi que le compte de résultat de l'exercice précédent.
- le tableau des variations de capitaux propres cumulées du début de l'exercice à la fin de la période intermédiaire, ainsi que le tableau des variations de capitaux propres de l'exercice précédent ; et
- un tableau des flux de trésorerie cumulés du début de l'exercice à la fin de la période intermédiaire, ainsi que le tableau des flux de l'exercice précédent.

En cas de changement de méthode comptable décidé au cours de l'exercice et reflété dans les comptes intermédiaires publiés, l'information comparative présentée doit être retraitée pro-forma.

2. Détermination des périodes comparatives

	Période en cours	Période comparative
Bilan		
Période clôтурant le :	30 Juin N	30 Juin N-1
Compte de résultat		
-Sur 6 mois	1 ^{er} janvier N au 30 juin N	1 ^{er} janvier N-1 au 30 juin N-1
Tableau de flux de trésorerie		
-sur 6 mois	1 ^{er} janvier N au 30 juin N	1 ^{er} janvier N-1 au 30 juin N-1

Chapitre 40

Liquidation

APPLICATION 122

Liquidation

Une entité dont le bilan est présenté ci-dessous décide d'arrêter son activité au 25/01/N.

Actif	Brut	Amort/dép.	Net	Passif	Net
Bâtiments indus.	40 000 000	26 500 000	13 500 000	Capital	20 000 000
Matériel indus.	20 000 000	15 000 000	5 000 000	Réserves	14 000 000
Stocks de m/ses	7 500 000	3 450 000	4 050 000	Fournisseurs	17 000 000
Créances clients	22 500 000	3 900 000	18 600 000		
Banques	9 850 000		9 850 000		
Total	99 850 000	48 850 000	51 000 000	Total	51 000 000

Les actifs sont réalisés aux conditions suivantes :

Immobilisations :

- Matériel industriel 4 500 000 F
- Bâtiments industriel 25 000 000 F

Stocks de marchandises 3 750 000 F

Les créances douteuses dont le nominal est de 11 500 000 F règlent 8 500 000 F.

Les autres clients règlent le nominal de 11 000 000 F sous déduction de 1 500 000 F d'escomptes accordés.

Les frais de liquidation se sont élevés à 3 000 000 F.

1. Principe

Le plan comptable général du Système comptable OHADA préconise une nomenclature des comptes spécifiques pour l'enregistrement des opérations de liquidation :

837 : Charges liées aux opérations de liquidation

847 : Produits liés aux opérations de liquidation

1374 : Résultat de liquidation

- **Fonctionnement des comptes spécifiques**
 - Compte 837 : Charges liées aux opérations de liquidation

Ce compte enregistre les charges et pertes constatées sur la réalisation de l'actif et le paiement du passif exigible ainsi que les frais de liquidation.

- Compte 847 : Produits liés aux opérations de liquidation

Ce compte enregistre les produits et profits constatés sur la réalisation de l'actif et le paiement du passif exigible ainsi que l'annulation des provisions.

- Compte 1374 : Résultat de liquidation

Il enregistre le résultat lié aux opérations de liquidation qui représente la différence entre les produits liés aux opérations de liquidation (**compte 847**), et les charges liées aux opérations de liquidation (**compte 837**).

Toutefois, il est admis par souci de simplification d'utiliser directement **le compte 1374 Résultat de liquidation** sans transiter par les comptes de charges et produits liés aux opérations de liquidation.

2. Première méthode : utilisation directe du compte 1384 Résultat de liquidation

- **Ecritures de liquidation comptabilisées dans les livres de l'entité**
 - Cession du bâtiment industriel

521		Banques (1)		25 000 000	
	1384	Résultat de liquidation (a) <i>(Cession du bâtiment industriel)</i>			25 000 000
1384 2831		Résultat de liquidation (b)	13 500 000		
		Amortissements des bâtiments industriels	26 500 000		
	231	Bâtiments industriels <i>(Sortie du bâtiment industriel)</i>			40 000 000
-		Cession du matériel industriel			

521		Banques (2)		4 500 000	
	1384	Résultat de liquidation (c) <i>(Cession du matériel industriel)</i>			4 500 000
1384 2841		Résultat de liquidation (d)	5 000 000		
		Amortissements du matériel industriel	15 000 000		
	2411	Matériel industriel <i>(Sortie du matériel industriel)</i>			20 000 000

- Cession des stocks

521	Banques (3)		3 750 000	
1384	Résultat de liquidation (e) <i>(Cession des stocks)</i>			3 750 000
1384 391	Résultat de liquidation (f) Dépréciation des stocks de marchandises		4 050 000 3 450 000	
311	Stocks de marchandises <i>(Sortie des stocks)</i>			7 500 000

- Encaissement des créances

521	Banques (4)		8 500 000	
4162	Créances douteuses <i>(Règlement Créances douteuses)</i>			8 500 000
4912	Dépréciation des créances douteuses		3 900 000	
1384	Résultat de liquidation (g) <i>(Reprise de dépréciations)</i>			3 900 000
1384	Résultat de liquidation (h)		3 000 000	
4162	Créances douteuses <i>(Perte sur créances douteuses)</i>			3 000 000
521 1384	Banques (5) Résultat de liquidation (escomptes) (i)		9 500 000 1 500 000	
411	Clients <i>(Règlement des autres clients sous escompte)</i>			11 000 000

- Règlement des dettes fournisseurs

401	Fournisseurs		17 000 000	
521	Banques (6) <i>(Règlement des dettes fournisseurs)</i>			17 000 000

- Règlement des frais de liquidation

1384	Résultat de liquidation (j)		3 000 000	
521	Banques (7) <i>(Règlement des frais de liquidation)</i>			3 000 000

- Bilan de clôture

Le compte de résultat de liquidation se présente comme suit :

1384 Résultat de liquidation			
(b)	13 500 000	(a)	25 000 000
(d)	5 000 000	(c)	4 500 000
(f)	4 050 000	(e)	3 750 000
(h)	3 000 000	(g)	3 900 000
(i)	1 500 000		
(j)	3 000 000		
Solde créditeur	7 100 000		
	37 150 000		37 150 000

Le compte « Banques » se présente comme suit :

521 Banques			
(Solde initial au bilan)	9 850 000	(6)	17 000 000
(1)	25 000 000		
(2)	4 500 000	(7)	3 000 000
(3)	3 750 000		
(4)	8 500 000		
(5)	9 500 000		
		Solde débiteur	41 100 000
	61 100 000		61 100 000

Le bilan de clôture se présente ainsi :

ACTIF	MONTANTS	PASSIF	MONTANTS
Banques	41 100 000	Capital	20 000 000
		Réserves	14 000 000
		Résultat de liquidation (boni)	7 100 000
TOTAL	41 100 000	TOTAL	41 100 000

• Ecritures de partage

L'opération de partage se déroule en deux étapes :

- Restitution du capital aux associés et répartition du boni de liquidation

101		Capital social		20 000 000	
11		Réserves		14 000 000	
1384		Résultat de liquidation		7 100 000	
	4619		Apporteurs, capital à rembourser		41 100 000

- Remboursement des associés par le crédit des comptes de trésorerie

4619	Apporteurs, capital à rembourser	41 100 000	41 100 000
	521 Banques		

3. Deuxième méthode : inscription préalable en charges et produits H.A.O.

Dans cette méthode, les écritures sont passées en deux étapes :

- 1^{ère} étape : les opérations de liquidation sont enregistrées au préalable dans les comptes de charges et produits H.A.O.
- 2^e étape : les produits et charges H.A.O. sont regroupés en résultat de liquidation.

- **Ecritures de liquidation comptabilisées dans les livres de l'entité**

1^{ère} étape :

- Cession du bâtiment industriel

521	Banques	25 000 000	25 000 000
	847 Produits liés aux opérations de liquidation <i>(Cession du bâtiment industriel)</i>		
837 2831	Charges liées aux opérations de liquidation Amortissements des bâtiments industriels	13 500 000 26 500 000	40 000 000
	231 Bâtiments industriels <i>(Sortie du bâtiment industriel)</i>		

- Cession du matériel industriel

521	Banques	4 500 000	4 500 000
	847 Produits liés aux opérations de liquidation <i>(Cession du matériel industriel)</i>		
837 2841	Charges liées aux opérations de liquidation Amortissements du matériel industriel	5 000 000 15 000 000	20 000 000
	2411 Matériel industriel <i>(Sortie du matériel industriel)</i>		

- Cession des stocks

521	Banques		3 750 000	
847	Produits liés aux opérations de liquidation <i>(Cession des stocks)</i>			3 750 000
837	Charges liées aux opérations de liquidation		4 050 000	
391	Dépréciation des stocks de marchandises		3 450 000	
311	Stocks de marchandises <i>(Sortie des stocks)</i>			7 500 000

- Encaissement des créances

521	Banques		8 500 000	
4162	Créances douteuses <i>(Règlement Créances douteuses)</i>			8 500 000
4912	Dépréciation des créances douteuses		3 900 000	
847	Produits liés aux opérations de liquidation <i>(Reprise de dépréciations)</i>			3 900 000
837	Charges liées aux opérations de liquidation		3 000 000	
4162	Créances douteuses <i>(Perte sur créances douteuses)</i>			3 000 000
521	Banques		9 500 000	
837	Charges liées aux opérations de liquidation		1 500 000	
411	Clients <i>(Règlement des autres clients sous escompte)</i>			11 000 000

- Règlement des dettes fournisseurs

401	Fournisseurs		17 000 000	
521	Banques <i>(Règlement des dettes fournisseurs)</i>			17 000 000

- Règlement des frais de liquidation

837	Charges liées aux opérations de liquidation		3 000 000	
521	Banques (7) <i>(Règlement des frais de liquidation)</i>			3 000 000

847	Produits liés aux opérations de liquidation ⁽²⁾ Résultat de liquidation ⁽³⁾ Charges liées aux opérations de liquidation ⁽¹⁾ <i>(Pour solde)</i>	37 150 000
1384 837		7 100 000 30 050 000

$$(1) \quad 13\ 500\ 000 + 5\ 000\ 000 + 4\ 050\ 000 + 3\ 000\ 000 + 1\ 500\ 000 + 3\ 000\ 000 = 30\ 050\ 000$$

$$(2) \quad 25\ 000\ 000 + 4\ 500\ 000 + 3\ 750\ 000 + 3\ 900\ 000 = 37\ 150\ 000$$

$$(3) \quad 37\ 150\ 000 - 30\ 050\ 000 = 7\ 100\ 000$$

► NB : le traitement comptable de la suite des opérations (bilan de clôture et écritures de partage) reste identique.

APPLICATION 123

Frais d'établissement et primes de remboursement

Opération 1 : Frais de constitution

Une entité est créée le 1^{er} Janvier 2017. Les frais de constitution payés au comptant par chèque bancaire sont les suivants :

Honoraires du notaire : 5 000 000 F

Frais d'actes : 100 000 F

Droit d'enregistrement : 900 000 F

L'entité décide d'immobiliser et d'amortir les frais de constitution sur 4 ans.

Le 1^{er} janvier 2018, date de première application du SYSCOHADA révisé, l'entité décide d'étaler le solde du compte frais d'établissement sur la période restant à amortir.

Opération 2 : Primes de remboursement des obligations

Une entité émet le 01/01/2017 un emprunt de 300 000 000 F constitué de 3 000 obligations de 100 000 F, émises à 95 000 F le titre. Le remboursement doit se faire à 110 000 F.

Le taux d'intérêt est de 10% et le remboursement se fera en fine le 31/12/2020.

La prime de remboursement sera amortie sur 4 ans.

1. Opération 1 :

• Principe

Les comptes charges immobilisées (sauf les primes de remboursement des obligations et les frais de prospection) enregistrés antérieurement à la révision du SYSCOHADA doivent être virés au compte **4751 Compte transitoire lié à la révision du SYSCOHADA, compte actif**. Ensuite, le compte **4751** doit être repris sur l'exercice ou étalé sur la période restant à amortir sans dépasser cinq (5) ans par le biais des comptes de charges par nature concernés.

- **Rappel des écritures antérieures:** les écritures qui ont été passées sont les suivantes :

		01/01/2017		
6324	Honoraires des professions réglementées		5 000 000	
6325	Frais d'actes et de contentieux		100 000	
646	Droit d'enregistrement		900 000	
				6 000 000
4011	Fournisseurs			
	(Pour frais de constitution)			
4011	Fournisseurs		6 000 000	
521	Banques			6 000 000
	(Règlement des frais de constitution)			
		31/12/2017		
2011	Frais de constitution		6 000 000	
781	Transferts de charges d'exploitation			6 000 000
	(Transfert de charges)			
6811	Dotations aux amortissements des charges immobilisées		1 500 000	
2011	Frais de constitution			1 500 000
	(Amortissement : 6 000 000/4)			

- Solde du compte 2011 au 1^{er} janvier 2018 : $6\ 000\ 000 - 1\ 500\ 000 = 4\ 500\ 000$.

- Durée restant à courir : 3 ans (4 – 1).

- Montant des charges par nature à étaler :

- 6324 Honoraires des professions réglementées $5\ 000\ 000 \times 3/4 = 3\ 750\ 000$
 - 6325 Frais d'actes et de contentieux $100\ 000 \times 3/4 = 75\ 000$
 - 646 Droit d'enregistrement $900\ 000 \times 3/4 = 675\ 000$
- Total à étaler : $= 4\ 500\ 000$

- **Écritures au 1^{er} janvier 2018 (bilan d'ouverture)**

		01/01/2018		
4751	Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA - compte actif		4 500 000	
2011	Frais de constitution			4 500 000
	(Bilan d'ouverture)			

• Ecritures au 31 décembre 2018

		31/12/2018		
6324	Honoraires des professions réglementées	$(3\ 750\ 000 \times 1/3)$	1 250 000	
6325	Frais d'actes et de contentieux	$(75\ 000 \times 1/3)$	25 000	
646	Droit d'enregistrement	$(675\ 000 \times 1/3)$	225 000	
4751	Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA - compte actif <i>(Etalement des frais de constitution)</i>		1 500 000	

• Ecritures au 31 décembre 2019

		31/12/2019		
6324	Honoraires des professions réglementées	$(3\ 750\ 000 \times 1/3)$	1 250 000	
6325	Frais d'actes et de contentieux	$(75\ 000 \times 1/3)$	25 000	
646	Droit d'enregistrement	$(675\ 000 \times 1/3)$	225 000	
4751	Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA - compte actif <i>(Etalement des frais de constitution)</i>		1 500 000	

• Ecritures au 31 décembre 2020

		31/12/2020		
6324	Honoraires des professions réglementées	$(3\ 750\ 000 \times 1/3)$	1 250 000	
6325	Frais d'actes et de contentieux	$(75\ 000 \times 1/3)$	25 000	
646	Droit d'enregistrement	$(675\ 000 \times 1/3)$	225 000	
4751	Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA - compte actif <i>(Etalement des frais de constitution)</i>		1 500 000	

• Solde du 4751 au 31 décembre 2020

D	4751	C
	4 500 000	1 500 000
		1 500 000
		1 500 000
Total : 4 500 000		4 500 000

2. Opération 2 :

- **Principe**

Le compte **206 Primes de remboursement des obligations**, doit être crédité par le débit du compte **161 Emprunts obligataires**. Au fur et à mesure du remboursement des obligations, les primes de remboursement échues sont enregistrées au débit du compte **6714 Primes de remboursement des obligations**, ou au prorata des intérêts courus en cas de remboursement in fine des obligations.

Les primes de remboursements non échues, sont inscrites dans les Notes annexes en engagements hors bilan.

- **Rappel des écritures antérieures:** les écritures qui ont été passées sont les suivantes :

		01/01/2017		
521 206	Banques (95 000 x 3 000)		285 000 000	
	Primes de remboursement des obligations (110 000 – 95 000) x 3 000		45 000 000	
1611	Emprunts obligataires ordinaires (110 000 x 3 000)			330 000 000
	(Emission emprunt obligataire)			
6872 206	Dotations aux amortissements des primes de remboursement	31/12/2017	11 250 000	
	Primes de remboursement des obligations			11 250 000
	(Amortissement = 45 000 000/4)			

- **Ecritures au 1^{er} janvier 2018 (bilan d'ouverture)**

- Solde du compte 206 au 01/01/2018 : $45 000 000 - 11 250 000 = 33 750 000$
- Durée restant à courir : 3 ans (4 – 1).
- Tableau des intérêts courus :

Période	Emprunt	Intérêts	
2017	300 000 000	30 000 000	
2018	300 000 000	30 000 000	
2019	300 000 000	30 000 000	
2020	300 000 000	30 000 000	
			} 90 000 000

Montant annuel du solde du compte 206 Primes de remboursement des obligations rattaché à chaque exercice : $33 750 000 \times 30 000 000 / 90 000 000 = 11 250 000$.

1611	<p style="margin: 0;">Emprunts obligataires ordinaires</p>	01/01/2018	33 750 000	
	<p style="margin: 0;">Primes de remboursement des obligations</p>			33 750 000
<i>(Bilan d'ouverture)</i>				

- **Ecritures au 31 décembre 2018**

6714	<p style="margin: 0;">Primes de remboursement des obligations</p>	31/12/2018	11 250 000	
	<p style="margin: 0;">Intérêts courus sur emprunts obligataires</p>			11 250 000
<i>(Rattachement de la prime de remboursement)</i>				

- **Ecritures au 31 décembre 2019**

6714	<p style="margin: 0;">Primes de remboursement des obligations</p>	31/12/2019	11 250 000	
	<p style="margin: 0;">Intérêts courus sur emprunts obligataires</p>			11 250 000
<i>(Rattachement de la prime de remboursement)</i>				

- **Ecritures au 31 décembre 2020**

6714	<p style="margin: 0;">Primes de remboursement des obligations</p>	31/12/2020	11 250 000	
	<p style="margin: 0;">Intérêts courus sur emprunts obligataires</p>			11 250 000
<i>(Rattachement de la prime de remboursement)</i>				

NOTE 8A: TABLEAU D'ETALEMENT DES CHARGES IMMOBILISEES

Désignation entité : XXX
Numéro d'identification : N° 000

Exercice clos le 31-12-2018
Durée (en mois) : 12 mois

NOTE8A
TABLEAU D'ETALEMENT DES CHARGES IMMOBILISEES

Libellés	Frais d'établissement		Charges à repartir sur plusieurs exercices		Primes de remboursement des obligations	
Montant global à étaler au 1^{er} janvier 2018	4 500 000				33 750 000	
Durée d'étalement retenue	3 ans				3 ans	
Exercice 2018	Comptes	Montants	Comptes	Montants	Comptes	Montants
	6324	1 250 000	60...		6714	11 250 000
	6325	25 000	61...			
	646	225 000	62...			
Total exercice 2018		1 500 000			6714	11 250 000
Total exercice 2019		1 500 000			6714	11 250 000
Total exercice 2020		1 500 000			6714	11 250 000
TOTAL GENERAL		4 500 000				33 750 000

APPLICATION 124

Approche par composants

Une entité a acquis le 01 janvier 2008 (depuis 10 ans) un matériel industriel d'une valeur de 500 000 000 amortissable sur 20 ans. Au 31 décembre 2017, les données relatives à ce matériel sont les suivantes :

Valeur brute : 500 000 000

Cumul des amortissements : 250 000 000

Valeur nette comptable : 250 000 000

En fonction de données actuelles ressortant d'études techniques, la valeur nette du composant représente 25% avec une durée résiduelle d'amortissement de 5 ans, et celle de la structure est de 75%.

La durée d'amortissement de la structure n'est pas modifiée (10 ans).

1. Principe

La méthode retenue pour le retraitement des immobilisations décomposables existant au bilan d'ouverture, est celle de la réallocation des valeurs nettes comptables.

Cette méthode consiste à ne pas modifier la valeur nette comptable globale de chaque immobilisation, mais à la répartir entre les différents composants.

Pour cela, il faut déterminer les valeurs nettes comptables théoriques (VNC) auxquelles on aurait abouti, si les composants avaient été reconnus dès l'origine. Il est possible pour cela de se référer aux prix sur les marchés des biens d'occasion. A défaut d'une référence aux biens d'occasion, ce calcul peut être effectué en prenant les composants d'un bien neuf auxquels on applique les amortissements qui auraient été pratiqués depuis l'acquisition du bien (y compris l'impact de l'effet de l'inflation).

Le pourcentage de répartition des VNC ainsi déterminé est ensuite appliqué aux valeurs brutes et aux amortissements pour la présentation du bilan. Les valeurs brutes ainsi ventilées constitueront les nouvelles bases amortissables. Le passage aux durées probables d'utilisation pour les amortissements se fait de façon prospective.

Cette méthode n'a aucun impact sur les capitaux propres.

2. Ecritures au 1^{er} janvier 2018 (bilan d'ouverture)

Les valeurs brutes et les amortissements constatés doivent être ventilés comme suit :

Eléments	Immobilisation	Structure	Composant
Valeur brute	500 000 000	375 000 000 (500 000 000 x 75%)	125 000 000 (500 000 000 x 25%)
Cumul des amortissements	250 000 000	187 500 000 (250 000 000 x 75%)	62 500 000 (250 000 000 x 25%)
Valeur nette comptable	250 000 000	187 500 000 (250 000 000 x 75%)	62 500 000 (250 000 000 x 25%)
Amortissement annuel à compter de la réallocation		18 750 000 (187 500 000/10)	12 500 000 (62 500 000/5)

Ces bases, 187 500 000 et 62 500 000, seront amorties sur les nouvelles durées résiduelles restant à courir sans correction des amortissements antérieurement pratiqués, soit 5 ans pour le composant. La durée résiduelle de la structure est maintenue à 10 ans. Ainsi, l'annuité d'amortissement passera de 25 000 000 (500 000 000/20) à 31 250 000 (12 500 000+18 750 000).

		01/01/2018			
23111	Bâtiments industriels – structure		375 000 000		
23112	Bâtiments industriels – composant		125 000 000		
2311	Bâtiments industriels			500 000 000	
28311	Amortissements des Bâtiments industriels		250 000 000		
283111	Amortissements des Bâtiments industriels – structure			187 500 000	
283112	Amortissements des Bâtiments industriels - composant			62 500 000	

3. Ecritures au 31 décembre 2018

	31/12/2018				
68131	Dotations aux amortissements des immobilisations corpo.		31 250 000		
283111	Amortissements des bâtiments administratifs - structure			18 750 000	
283132	Amortissements des bâtiments administratifs – composant			12 500 000	

APPLICATION 125 Engagement de retraite

Une entité faisant appel public à l'épargne a confié à un actuaire l'évaluation de ses engagements de retraite conformément aux nouvelles dispositions du SYSCOHADA révisé. L'évaluation des indemnités de départ à la retraite se présente comme suit :

- cumul au 31/12/2017 : 75 000 000 (évalués et non comptabilisés antérieurement) ;
- cumul au 31/12/2018 : 90 000 000.

Pour sa première année d'application des nouvelles dispositions du SYSCOHADA, l'entité décide d'étaler de façon linéaire sur 5 ans, la partie de l'indemnité relative aux engagements antérieurs non comptabilisés.

1. Principe

La première année d'application de la comptabilisation des indemnités de fin de carrière, (à inscrire au crédit du compte **196 Provisions pour pensions et obligations similaires** par le débit du compte **4751 Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA – compte actif**), doit être considérée comme un changement de méthode comptable. Le retraitement doit être en principe rétrospectif. Les engagements antérieurs non comptabilisés (montant net de l'effet d'impôt), sont affectés directement aux postes report à nouveau.

Toutefois, l'entité peut aussi recourir à deux autres méthodes de comptabilisation qui sont les suivantes :

- comptabilisation de la totalité de la charge à la fin du premier exercice d'application ;
- étalement de la partie de l'indemnité relative aux engagements antérieurs non comptabilisés de façon linéaire, sur une durée maximum de cinq (5) ans.

2. Ecritures au 1^{er} janvier 2018 (bilan d'ouverture)

		01/01/2018			
4751		Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA - compte actif		75 000 000	
	196	Provisions pour pensions et obligations similaires – engagement de retraite			75 000 000

3. Ecritures au 31 décembre 2018

- Constatation des engagements de retraite nés au cours de l'exercice 2018 :
- Variation de l'obligation au 31 décembre 2018 : $90\ 000\ 000 - 75\ 000\ 000 = 15\ 000\ 000$.
- Coût financier : $75\ 000\ 000 \times 6\% = 4\ 500\ 000$.
- Coût des services rendus au cours de l'exercice 2018 : $15\ 000\ 000 - 4\ 500\ 000 = 10\ 500\ 000$

		31/12/2018			
6911		Dotations aux provisions d'exploitation pour risques et charges		10 500 000	
6971		Dotations aux provisions financières pour risques et charges		4 500 000	
	1961	Provisions pour pensions et obligations similaires – engagement de retraite			15 000 000

- Etalement des engagements antérieurs :
- Montant de l'étalement : $75\ 000\ 000/5 = 15\ 000\ 000$.

		31/12/2018			
6911		Dotations aux provisions d'exploitation pour risques et charges		15 000 000	
	4751	Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA - compte actif			15 000 000

APPLICATION 126**Changement de méthode comptable et contrat à long terme**

Une entité spécialisée dans l'installation et la maintenance de panneaux solaires, utilisait la méthode à l'achèvement pour le traitement comptable de ses contrats à long terme jusqu'au 31 décembre 2017.

Au premier janvier 2018 date de première application de SYSCOHADA révisé, elle a l'obligation de passer à la méthode à l'avancement.

Les caractéristiques du contrat dont l'exécution est en cours sont les suivantes:

Eléments	31/12/2017	31/12/2018
Prix de vente prévisionnel	12 000 000	12 000 000
Produits contractuels (facturations intermédiaires pendant l'exercice)	-	1 250 000
Coût des prestations exécutées pendant l'exercice (1)	2 500 000	2 000 000
Coût total prévisionnel de revient	7 500 000	9 000 000 (2)

(1) Ces travaux sont tous acceptés par le cocontractant.

(2) Montant ré-estimé avec fiabilité, compte tenu des informations disponibles et de l'avancement du contrat.

L'entité décide d'imputer les produits non enregistrés antérieurement au résultat de l'exercice 2018.

1. Principe

Pour les entités qui utilisaient la méthode des bénéfices partiels à l'inventaire, ou la méthode à l'achèvement avec constatation d'un stock en cours (ne répondant pas aux nouvelles règles de comptabilisation), les comptes **475 Créances sur travaux non encore facturables** et **34/35 Produits en cours/Services en cours**, inscrits à l'actif du bilan d'ouverture, doivent être soldés. En effet, le **comptes 475** doit être crédité par le **compte 4751 Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA – compte d'actif**, et rapporté soit globalement, soit par fractions égales sur une durée de cinq (5) ans par le débit du **compte 651 Pertes sur créances clients et autres débiteurs**. Les comptes 34/35

constitués selon la méthode d'achèvement, ou d'avancement en fin d'exercice doivent être crédités par le débit du compte **4181 Clients factures à établir**.

2. Rappel des écritures au 31/12/2017 sur le contrat en cours.

352	31/12/2017	Prestations de services encours	2 500 000	
7352		Variations de prestations de services encours		2 500 000
		(Selon travaux en cours)		

3. Ecritures au 1^{er} janvier 2018 (bilan d'ouverture)

4181	01/01/2018	Clients, factures à établir	2 500 000	
352		Prestations de services en cours		2 500 000
		(Changement de méthode comptable)		