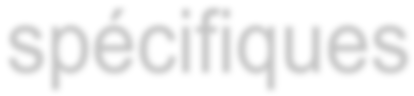
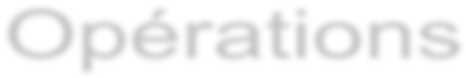
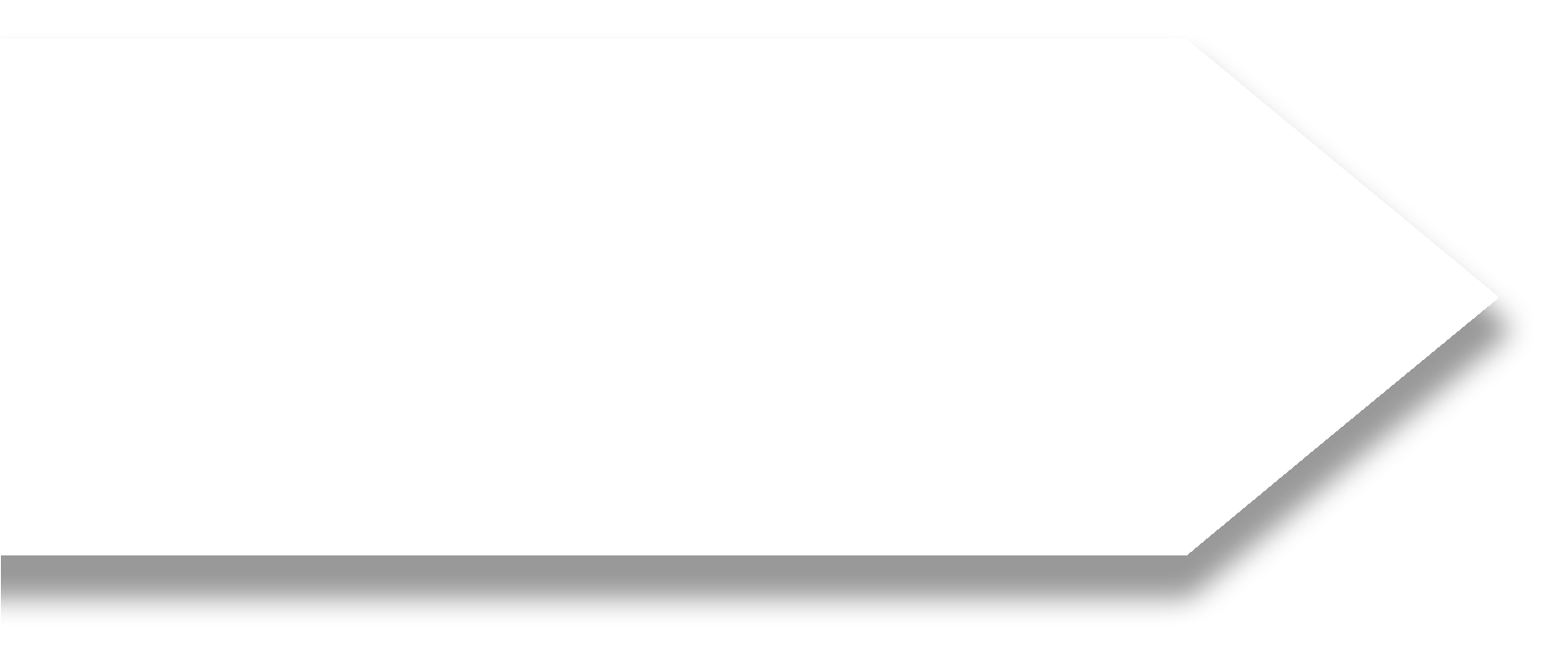
**GUIDE D’APPLICATION**

**SYSCOHADA**

DEUXIEME PARTIE :



# Frais de recherche et de développement



**Chapitre 1**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **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. | |

## 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

6… Comptes de charges par nature

330 000 000

401/521

Fournisseurs/Banques

330 000 000

* + **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 | Frais de développement | 110 000 000 | |
| 721 | Production immobilisée – Immobilisations incorporelles  d° | 110 000 000 | |
| 2121 | Brevets | 110 750 000 | |
| 211 | Frais de développement | | 110 000 000 |
| 5211 | Banques | | 750 000 |

## 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.

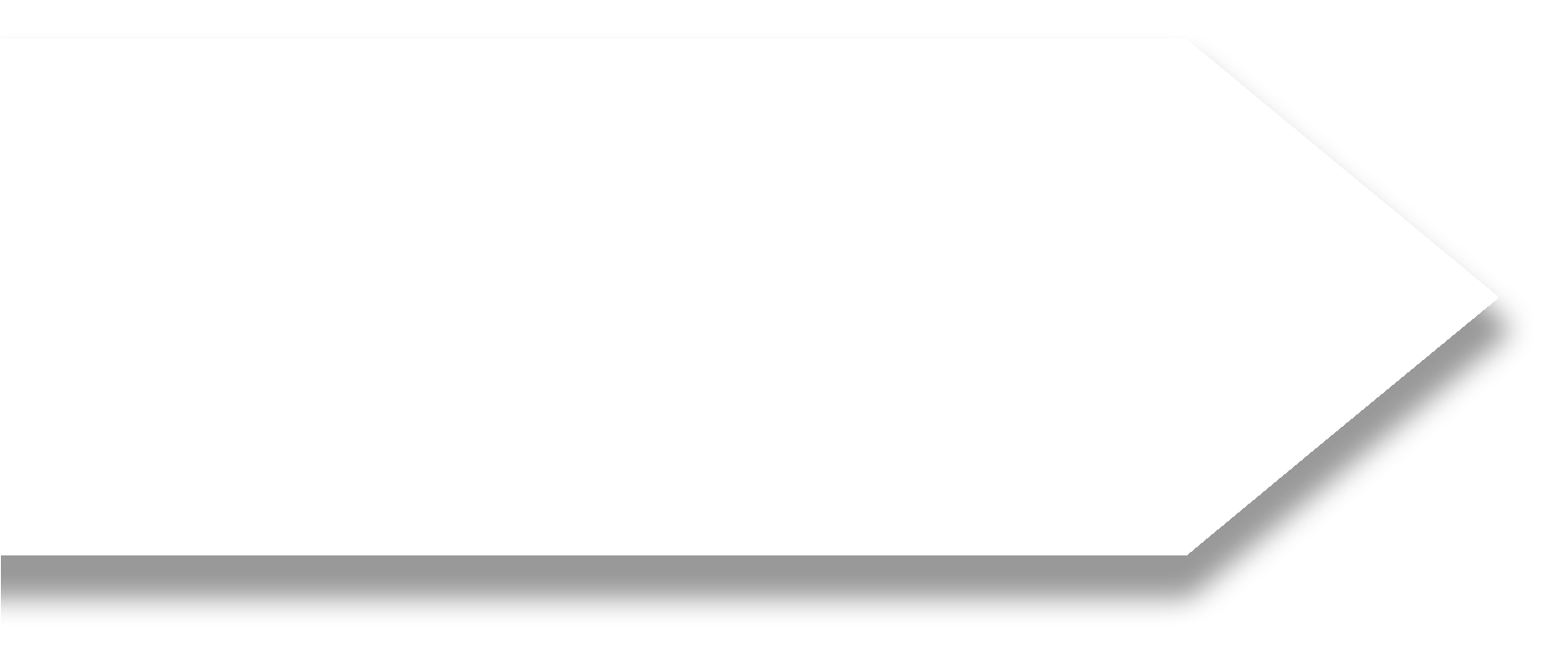
22 150 000

2812

Amortissement des brevets

22 150 000

**Brevets, marques, logiciels, sites internet, coût d’obtention du contrat, fonds commercial**



**Chapitre 2**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **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. | |

## 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.

## Coût du brevet

1. si le chiffre d’affaires peut être évalué de façon fiable

Valeur d’entrée = 50 000 + (2 500 000 x 1 %) x 1–(1,10)−3 = 112 170 KF.

0,10

1. 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**
   1. 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 |

* 1. Le chiffre d’affaires ne peut pas être évalué de façon fiable

2121

01/01/N

50 000

521 50 000

Brevets

Banques

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

* 1. Le chiffre d’affaires peut être évalué de façon fiable

4811

31/12/N Fournisseurs d’investissements

32 500

(3 250 000 x 1%)

521

Banques

32 500

* 1. Le chiffre d’affaires ne peut pas être évalué de façon fiable

6342

31/12/N Redevances pour brevets (3 250 000 x 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

6812

31/12/N 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

6812

31/12/N Dotations aux amortissements des immobilisations incorp.

5 000

2812

Amortissements des brevets

5 000

4811

31/12/N+1

Fournisseurs d’investissements (2 250 000 x 1%)

22 500

521

Banques

(*Chiffre d’affaires évalué de façon fiable)*

22 500

6342

31/12/N+1

22 500

521 22 500

Redevances pour brevets (2 250 000 x 1%)

Banques

*(Chiffre d’affaires ne peut pas être évalué de façon fiable)*

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

6812

31/12/N+1 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.

31/12/N+2

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 4811 |  | Fournisseurs d’investissements | 7 170 |  |
| 831 |  | Charges H.A.O. constatées (20 000 – 7 170) | 12 830 |  |
|  | 521 | Banques  (*Chiffre d’affaires évalué de façon fiable)* |  | 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

20 000

521 20 000

Redevances pour brevets (2 000 000 x 1%)

Banques

*(Chiffre d’affaires ne peut pas être évalué de façon fiable)*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **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 1er 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.** | |

## 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.

## Marque Y

* + **Ecritures d’acquisition**

01/10/N-4

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 214 |  | Marques | 100 000 |  |
|  | 4811 | Fournisseurs d’investissements – immobilisations incorporelles |  | 100 000 |
| 4811 | 521 | Fournisseurs d’investissements – immobilisations incorporelles  Banques | 100 000 | 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.

6812

31/12/N+1 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 1er avril N. | |

## Courant quatrième trimestre N-1

|  |  |
| --- | --- |
| Étude préalable | 18 000 000 |
| Analyse fonctionnelle | 30 000 000 |
| Analyse organique | 54 000 000 |
| Total | 102 000 000 |

6…

4 …

Charges de charges

Comptes de tiers

par nature 102 000 000

102 000 000

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

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

31/12/N-1

2193

721

Logiciels en cours

Production immobilisée - immobilisation incorporelle (*Analyse organique)*

54 000 000

54 000 000

## 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…

4 …

Charges de charges

Comptes de tiers

par nature 114 000 000

114 000 000

## A la fin des travaux le 1/04/N

Coût de production total du logiciel : 54 000 000 + 114 0000 000 = 168 000 000 F.

1/04/N

2131

Logiciels

168 000 000

2193

721

Logiciels en cours

Production immobilisée incorporelle

(15 000 000 + 60 000 000 + 39 000 000)

54 000 000

114 000 000

## Courant exercice N maintenance logiciel

6… Charges de charges par nature 15 000 000

4 … Comptes de tiers 15 000 000

## A l’inventaire au 31/12/N :

31/12/N

6812

2813

Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles

Amortissements des logiciels

(168 000 000 x 1/5 x 9/12)

25 200 000

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. | |

## 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.

2132

Sites internet

01/11/N

3 430 000

721

Production immobilisée – Immobilisations incorporelles

3 430 000

(*Coût de production total*)

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

6812

31/12/N Dotations aux amortissements des immobilisations incorp.

104 500

2813

Amortissements du site internet

104 500

(*Annuité comptable*)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **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



**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 Coûts d’obtention du contrat

9 000 000

4811

Fournisseurs d’investissement- immobilisations incorp.

9 000 000

(*Activation du coût d’obtention du contrat)*

4811

521

31/12/N Fournisseurs d’investissement – immobilisations incorp.

Banques

9 000 000

9 000 000

(*Règlement des commissions activées)*

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.

6811

31/12/N Dotations aux amortissements des immobilisations incorp.

1 125 000

2813

Amortissements des autres droits et valeurs similaires

1 125 000

*(9 000 000/8)*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **APPLICATION 31** | **Fonds commercial** |
| Une entité a acquis un fonds de commerce le 1er 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. | |

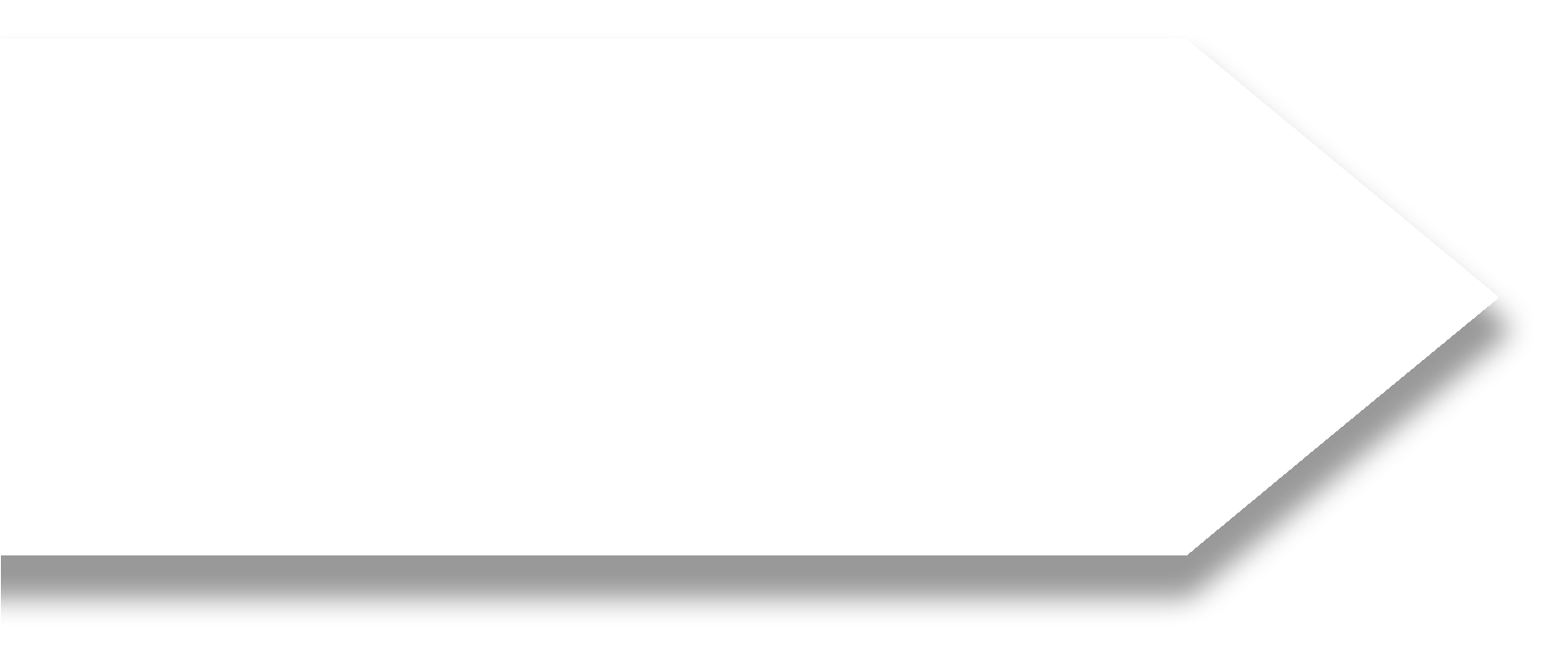
Le fonds commercial est constitué par la différence entre le coût global du fonds et la valeur des autres éléments identifiés : 250 000 000 – (40 000 000 + 25 000 000 + 5 0000 000 +

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 |  | Outillage 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

# Frais de prospection et d’exploitation des ressources minérales



**Chapitre 3**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **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.

## 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 prospecter 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 ).

## 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

25/05/N

Redevances pour concessions

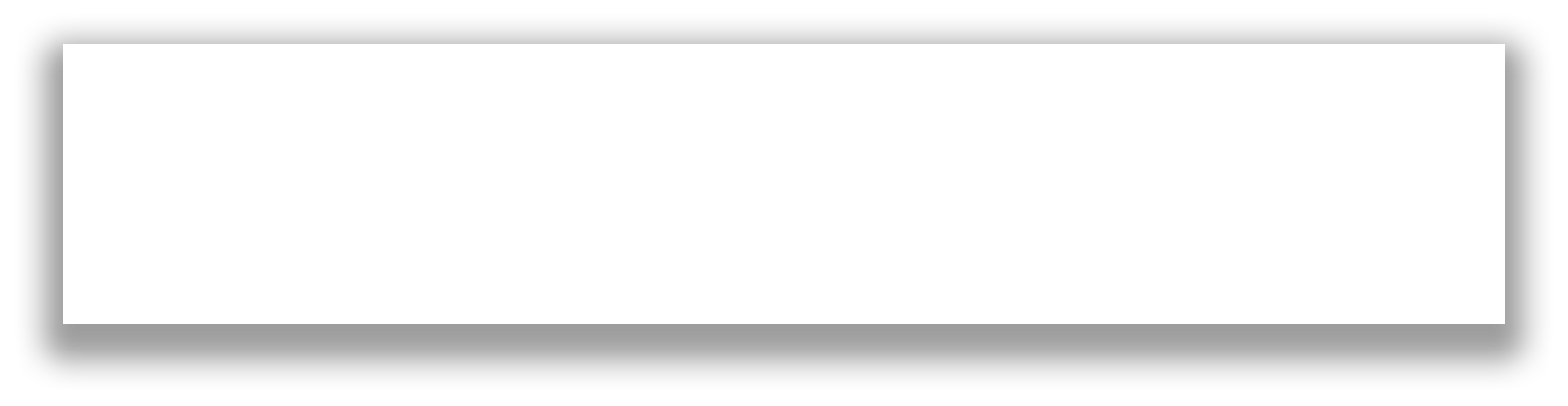
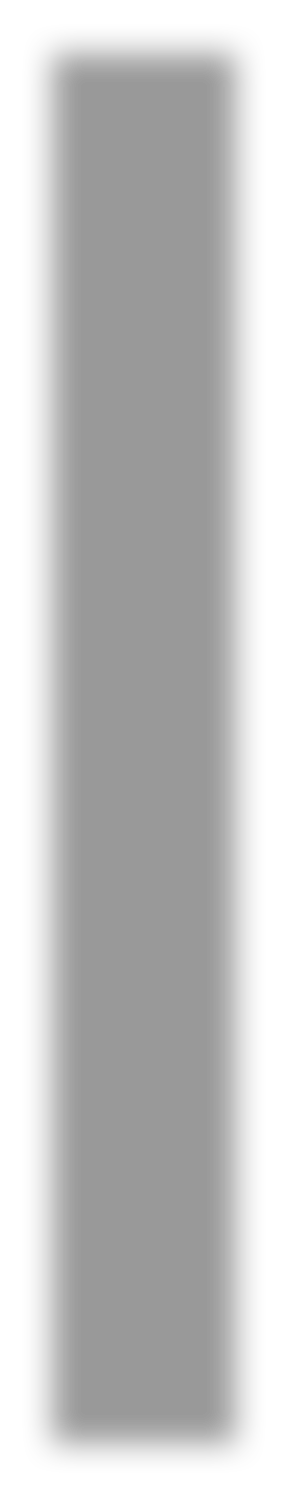
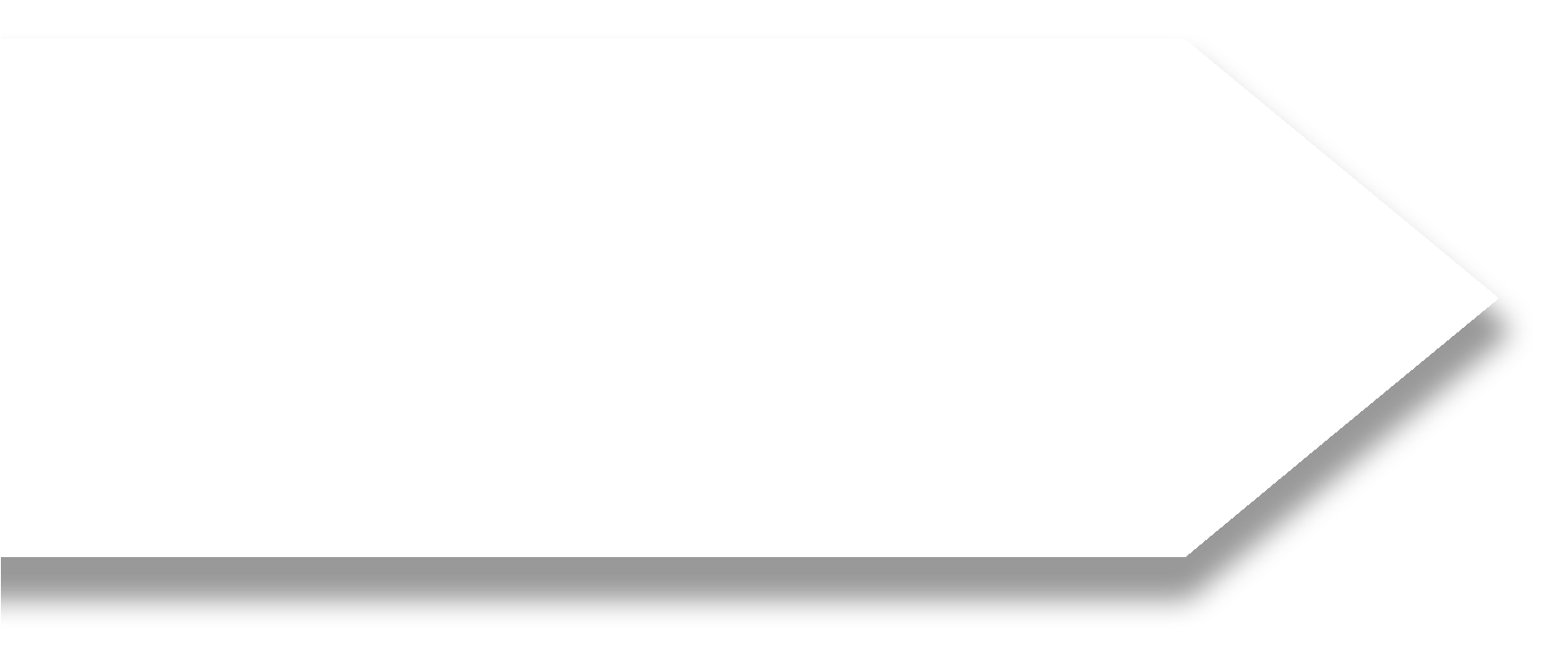
Banques

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. | |

## Décomposition du bâtiment



**Chapitre 4**

**Approche par composants**

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.

## Comptabilisation de l’acquisition du bâtiment (02/01/N) :

2313**1**

02/01/N Bâtiments administratifs - structure

120 000 000

2313**2**

Bâtiments administratifs – composant ascenseur

30 000 000

4812

Fournisseurs d’investissements

150 000 000

## 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

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | 31/12/N | **Total = 7 000 000** |
| Dotations aux amortissements des immobilisations corpo. | 7 000 000 |
| 28313**1**  28313**2** | Amortissements des bâtiments administratifs – structure  Amortissements des bâtiments administratifs – composant ascenseur | 4 000 000  3 000 000 |

6813

1. **Lors du renouvellement de l’ascenseur**

## Sortie de l’ancien ascenseur remplacé

Somme des amortissements pratiqués : 30 000 000 x 1/10 x 8 = 24 000 000 F.

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

02/01/N+8

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 28313**2** |  | Amortissements des bâtiments administratifs – |  |
|  |  | composant ascenseur | 24 000 000 |
| 812 |  | Valeurs comptables des cessions d’immobilisations |  |
|  | 2313**2** | corp.  Bâtiments administratifs – composant ascenseur | 6 000 000 |

## Immobilisation du nouvel ascenseur

30 000 000

2313**2**

02/01/N+8

Bâtiments administratifs – composant ascenseur

25 000 000

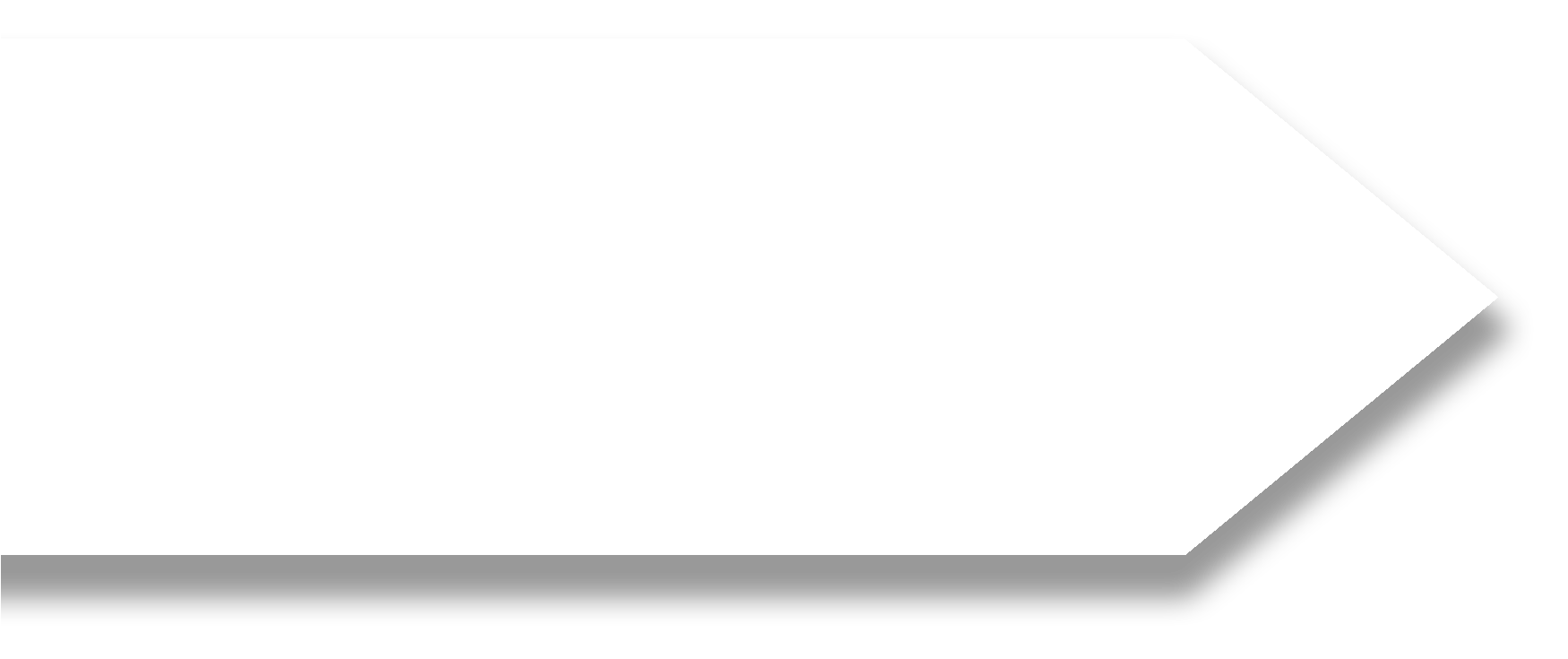
4812

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.

# Frais d’inspections ou de revissions majeures, dépenses de sécurité et de mise en conformité



**Chapitre 5**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **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.

2411**1**

02/01/N Matériel industriel - structure

180 000 000

2411**2**

Matériel industriel – composant

10 000 000

4812

Fournisseurs d’investissements

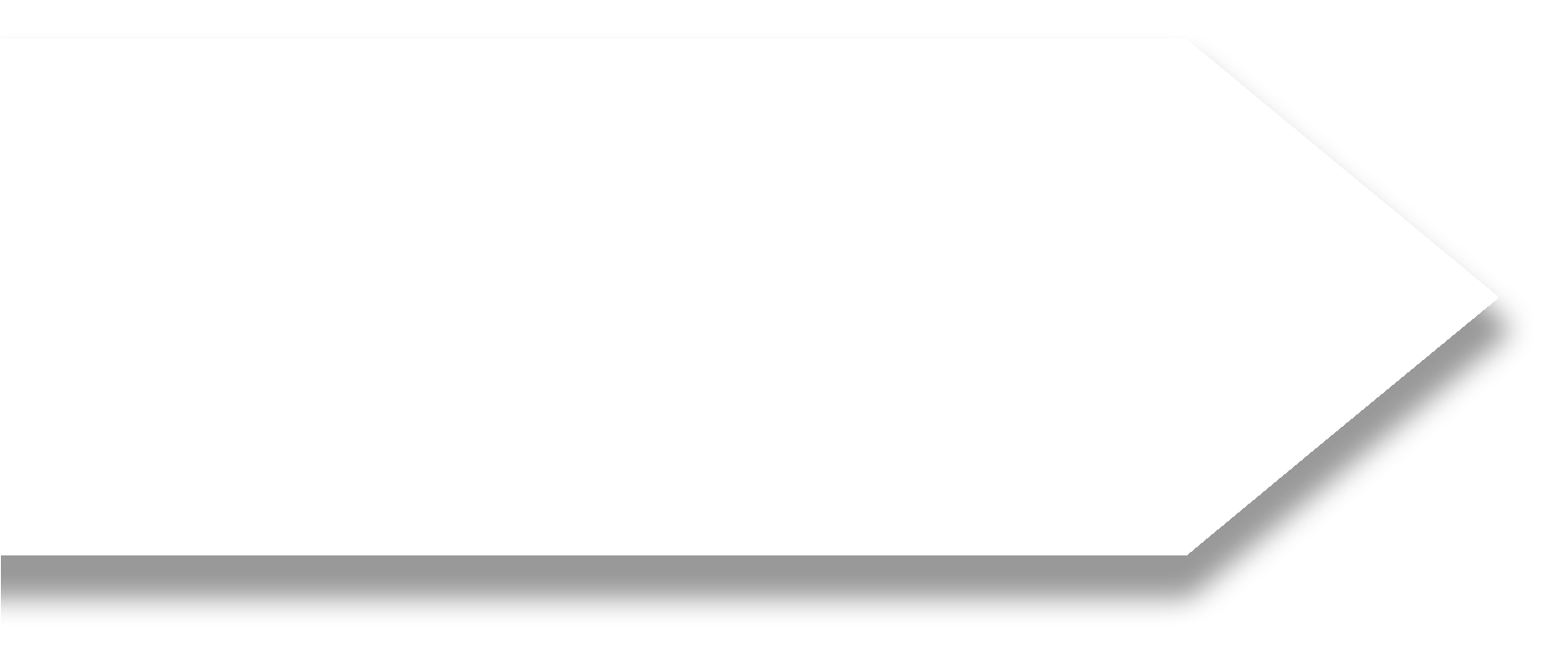
190 000 000

31/12/N

6813

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Dotations aux amortissements des immobilisations corpo. | 35 000 000 |  |
| 28411**1** | Amortissements du matériel industriel – structure |  | 30 000 000 |
| 28411**2** | Amortissements du matériel industriel – composant |  | 5 000 000 |

# Coût de démantèlement, d’enlèvement et de remise en Etat du site



**Chapitre 6**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **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. | |

## 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%.

## Coût ajusté de l’effet de l’inflation

8 203 480 (1,02)10 = 9 999 996, 345 **~** 10 000 000 F.

## Valeur actualisée des frais de démantèlement

10 000 000 (1,12)-10 = 3 219 732 F

## Tableau de calcul des provisions pour démantèlement :

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Période** | **Coût ajusté actualisé** | **Provision pour démantèlement** | **Charges de**  **désactualisation (3)** |
| 01/01/N | 10 000 000 (1,12)-10 = 3 219 732 | 3 219 732 (1) |  |
| 31/12/N | 10 000 000 (1,12)-9 = 3 606 100 | 3 606 100 – 3 219 732 = 386 368 (2) | 386 368 |
| 31/12/N+1 | 10 000 000 (1,12)-8 = 4 038 832 | 4 038 832 - 3 606 100 = 432 732 (4) | 432 732 |
| 31/12/N+2 | 10 000 000 (1,12)-7 = 4 523 492 | 4 523 492 – 4 038 832 = 484 660 | 484 660 |
| 31/12/N+3 | 10 000 000 (1,12)-6 = 5 066 311 | 5 066 311 - 4 523 492 = 542 819 | 542 819 |
| 31/12/N+4 | 10 000 000 (1,12)-5 = 5 674 269 | 5 674 269 - 5 066 311 = 607 958 | 607 958 |
| 31/12/N+5 | 10 000 000 (1,12)-4 = 6 355 181 | 6 355 181 - 5 674 269 = 680 912 | 680 912 |
| 31/12/N+6 | 10 000 000 (1,12)-3 = 7 117 802 | 7 117 802 - 6 355 181 = 762 621 | 762 621 |
| 31/12/N+7 | 10 000 000 (1,12)-2 = 7 971 939 | 7 971 939 - 7 117 802 = 854 137 | 854 137 |
| 31/12/N+8 | 10 000 000 (1,12)-1 = 8 928 571 | 8 928 571 - 7 971 939 = 956 632 | 956 632 |
| 31/12/N+9 | 10 000 000 (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 1er janvier N (3 219 732) est incorporé dans le coût de l’immobilisation.
  2. 3 219 732 x 12% = 386 367,84 **~** 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 x 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).

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

24111

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

1. **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

1984

31/12/N Dotations aux provisions financières pour risques

et charges

Provisions pour démantèlement et remise en état

*(Charges de désactualisation)*

386 368

386 368

31/12/N

6813

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Dotations aux amortissements des immobilisations corpo. | 20 321 973 |  |
| 28411 | Amortissements du matériel et outillage - |  |
|  | Actif de support |  | 20 000 000 |
| 28412 | Amortissements du matériel et outillage - |  |  |
|  | Actif de démantèlement |  | 321 973 |
|  | *(Dotation de l’exercice)* |  |  |

## A la clôture de l'exercice N+9

6971

1984

31/12/N+

9 Dotations aux provisions financières pour risques

et charges

Provisions pour démantèlement et remise en état

*(Charges de désactualisation)*

1 071 429

1 071 429

6813

28411

28412

Dotations aux amortissements des immobilisations corpo.

Amortissements du matériel et outillage - Actif de support

Amortissements du matériel et outillage -

Actif de démantèlement

*(Dotation de l’exercice)*

20 321 973

20 000 000

321 973

## Au cours du mois de février N+10

6244

02/N+10

Charges de démantèlement et remise en état

10 000 000

401

Fournisseurs

*(Travaux de démantèlement)*

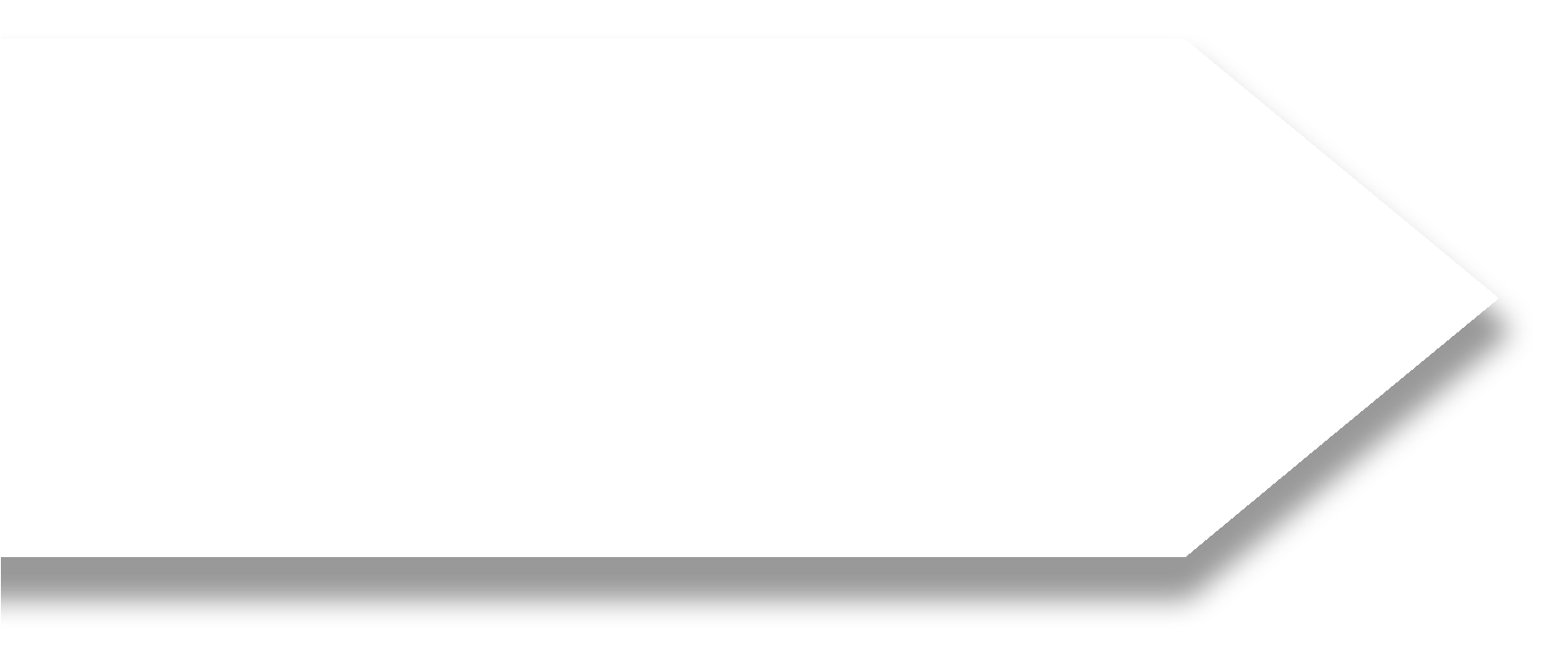
10 000 000

## A la clôture de l’exercice N+10

31/12/N+10

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1984 |  | Provisions pour démantèlement et remise en état | 10 000 000 |  |
|  | 7911 | Reprises de provisions d’exploitation pour risques |  |  |
|  | 7971 | et charges  Reprises de provisions financières pour risques et charges |  | 3 219 732  6 780 268 |

# Coût d’emprunts



**Chapitre 7**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **APPLICATION 36** | **Coût d’emprunts** |
| Une entité a contracté le 1er 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 1er 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 1er 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 1er 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 x 12% x 10/12 = 12 000 000 F

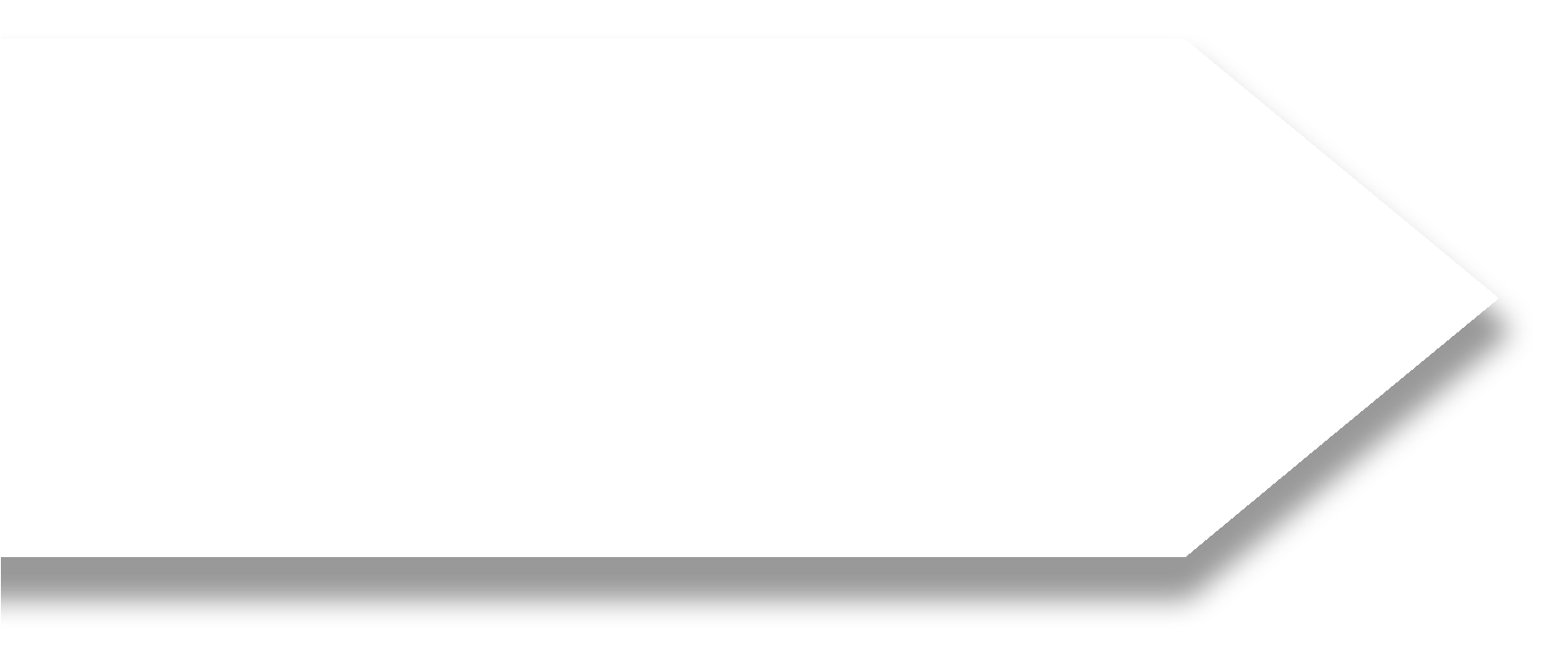
Pour le coût d'emprunt incorporable à la construction au titre de l'exercice N, il faut retenir une durée de 9 mois (du 1er avril N au 31 décembre N).

Le coût de l'emprunt incorporable à la construction au titre de l'exercice N est : 120 000 000 x 12% x 9/12 = 10 800 000 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 F.

# Contrat de location



**Chapitre 8**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **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 :**   * Hypothèse1 : 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).

1. **Taux d’intérêt implicite**

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

450.000 = 80650 x 1–(1✢𝑖)−7

𝑖

+ 51600 (1+i)-7

On obtient par tâtonnement dichotomique un taux **d’intérêt** implicite i = 8%.

1. **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

1. **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 x 8% = 36000
2. 450 000 – 44650 = 405 350
3. **Comptabilisation**

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

2411

Matériel Industriel

01/01/N

500 000

173

4812

Dettes de location acquisition/crédit-bail mobilier

Fournisseurs d’investissements

450 000

50 000

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

4812

15/01/N Fournisseurs d’investissements

50 000

521

Banques

50 000

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

* **Constatation de la redevance**

623

31/12/N 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**

401

31/12/N

80 650

521 80 650

Fournisseurs

Banques

* **Eclatement du montant de la redevance**

31/12/N

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 173 |  | Dettes de location acquisition/crédit-bail |  |  |
|  |  | mobilier | 44 650 |  |
| 672 | 623 | Intérêts dans loyers de location acquisition  Redevances de location acquisition | 36 000 | 80 650 |

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

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

6813

28411

31/12/N Dotation aux amortissements des immobilisations corporelles

Amortissements du matériel Industriel

50 000

50 000

1. **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

521

Banques

51 600

* + **Retraitement de la levée d’option**

173

31/12/N+6 Dettes de location acquisition/crédit-bail mobilier

51 600

623

Redevances de location acquisition

51 600

* + **Amortissement du matériel**

6813

31/12/N+6 Dotation aux amortissements des immobilisations corporelles

50 000

28411

Amortissements du matériel Industriel

50 000

## 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 x 1/10 x 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

6813

28411

31/12/N+6 Dotation aux amortissements des immobilisations corporelles

Amortissements du matériel Industriel

50 000

50 000

* Sortie du matériel

812

28411

31/12/N+6 Valeurs comptables des cessions d’immobilisations Amortissements du matériel industriel

150 000

350 000

2411

Matériel Industriel

500 000

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

173

31/12/N+6 Dettes de location acquisition/crédit-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 x 10% = 45 000.

1. **Ecritures relatives au contrat de location chez le bailleur**

* **Comptabilisation de la vente**

2714

01/01/N Créances de location financement/location-vente

450 000

702

Ventes de produits finis

450 000

* **Décomptabilisation du matériel vendu**

736

01/01/N Variations des stocks de produits finis

400 000

361

Stocks de produits finis

400 000

* **Comptabilisation de la commission**

6322

05/01/N Commissions et courtages sur ventes

2 000

401

Fournisseurs

2 000

401

Fournisseurs

2 000

521

Banques

2 000

* **Constatation du premier loyer perçu**

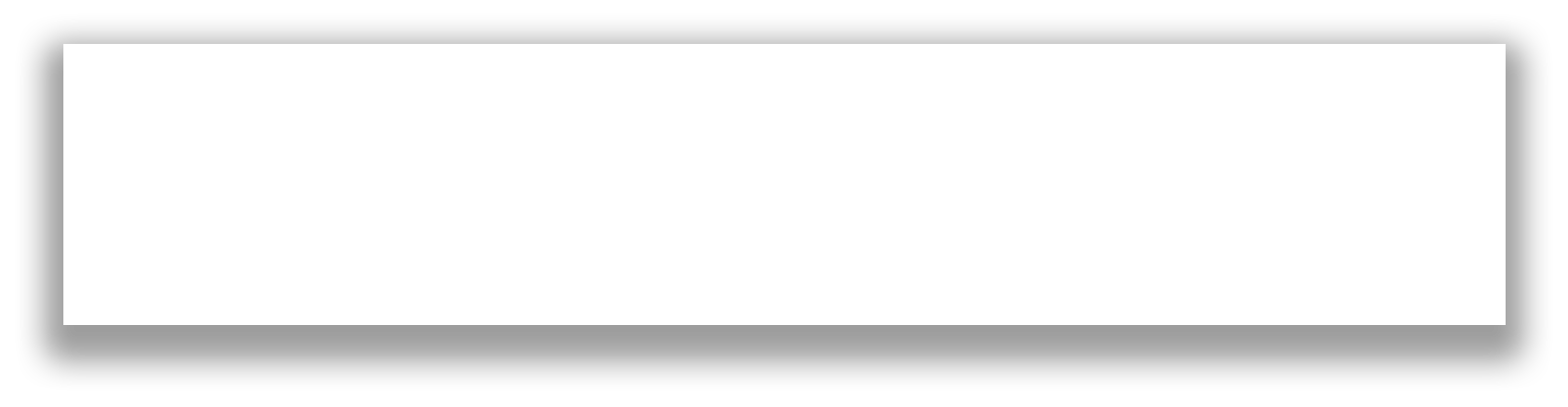
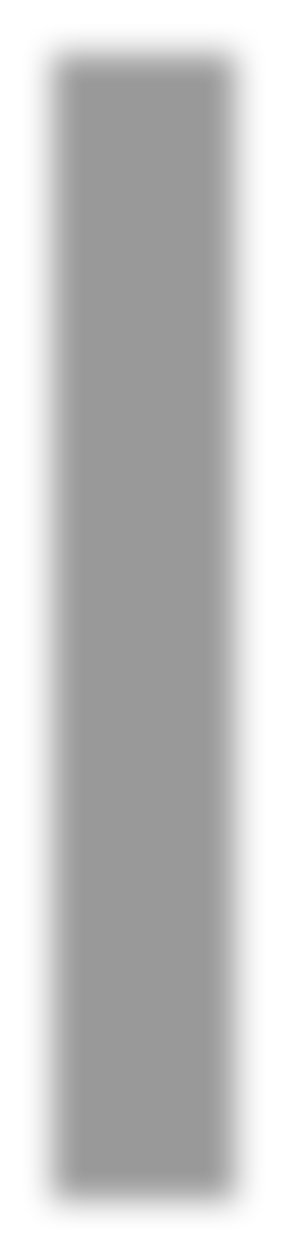
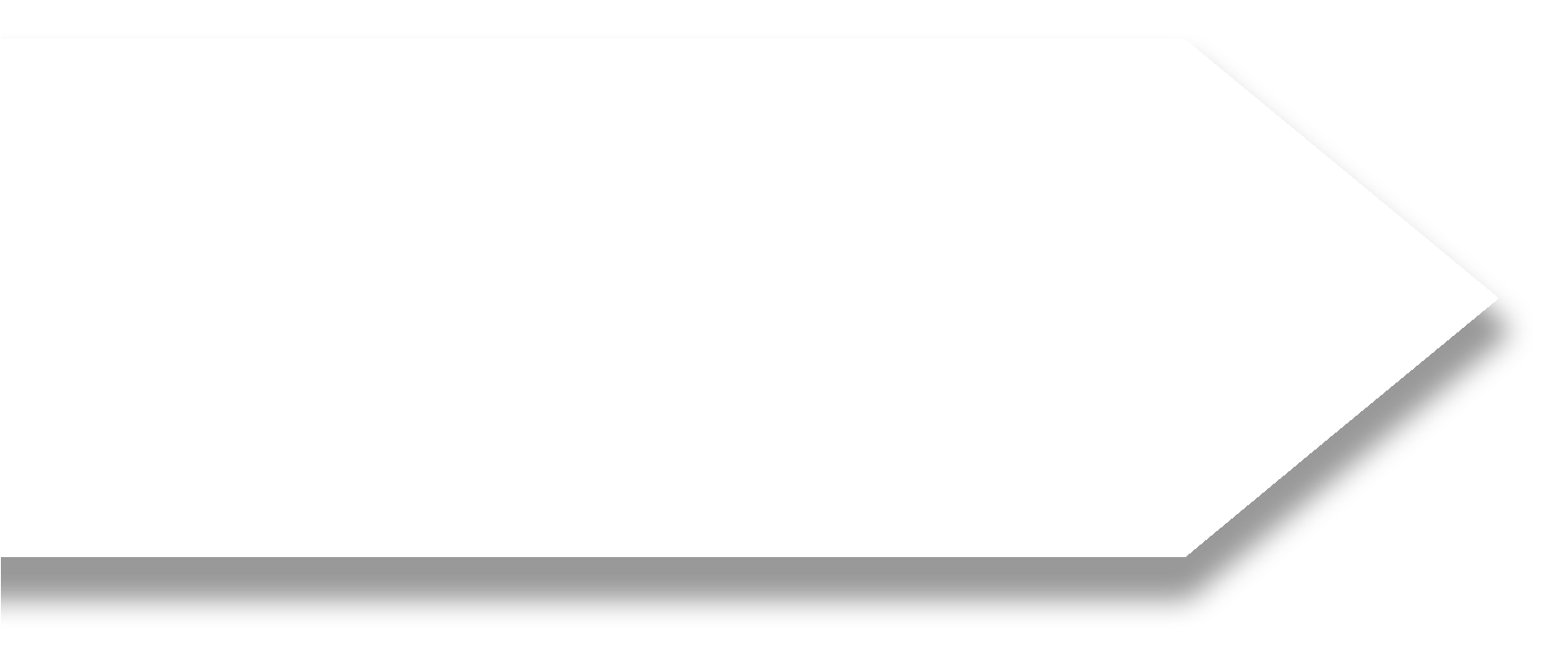
31/12/N

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. | |

## Principe



**Chapitre 9**

**Réserve de propriété**

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.

## Comptabilisation

02/01/N

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 2411**6** |  | Matériel industriel avec clause de réserve de propriété | 50 000 000 |  |
|  | 4816 | Fournisseurs d’investissements – Réserve de propriété  *(Acquisition avec clause de réserve de propriété)* |  | 50 000 000 |
| 9183 |  | Contrepartie des engagements accordés | 50 000 000 |  |
|  | 9083 | Achats avec clause de réserve de propriété |  | 50 000 000 |
|  |  | (*Constatation de l’engagement donné)* |  |  |

4816

01/06/N Fournisseurs d’investissements – Réserve de propriété

50 000 000

521

Banques

*(Règlement pour solde)*

50 000 000

9083

Achats avec clause de réserve de propriété

50 000 000

9183

Contrepartie des engagements accordés

*(Annulation de l’engagement donné)*

50 000 000

2411

Matériel industriel

01/06/N

50 000 000

2411**6**

Matériel industriel avec clause de réserve de propriété

*(Virement pour solde du compte crédité)*

50 000 000

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **APPLICATION 40** | **Réserve de propriété - vendeur** |
| La société SOVAL a vendu à l'entité MK, 20/12/N, une "chaine d'embouteillage" au prix de 100 000 000 F, chaine 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 parait 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. | |

## Comptabilisation de la vente et de l’engagement reçu

4116

20/12/N Clients, réserve de propriété

100 000 000

701

Ventes de marchandises

*(Facture N°…)*

100 000 000

9043

Ventes avec clause de réserve de propriété

100 000 000

9143

Contrepartie des engagements obtenus

*(Constatation de l’engagement obtenu)*

100 000 000

## 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).

4162

Créances douteuses

31/11/N+1

60 000 000

4116

Clients, réserve de propriété

60 000 000

6594

31/12/N+1 Charges pour dépréciations sur créances

18 000 000

4912

Dépréciations des comptes clients (créances douteuses)

18 000 000

## 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 chaine 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

Achats marchandises

20/02/N+2

37 000 000

4162

Créances douteuses

*(Reprise du matériel au client MK sur base de sa valeur actuelle)*

37 000 000

## Revente finale (insuffisante)

521

Banques

10/04/N+2

40 000 000

701

Ventes de marchandises

*(Prix de cession)*

40 000 000

## 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

Achats de marchandises

10/04/N+2

1 000 000(1)

4162

Créances douteuses

*(Rectification de la valeur d'entrée du 20/2)*

1 000 000

(1) 40 000 000 – 2 000 000 – 37 000 000 = 1 000 000

## Compte « créances douteuses » à cette date :

4162 « Créances douteuses »MK

30/11/N+1.... 60 000 000

37 000 000 (revendication) 20/2

1 000 000 (revendication) 10/4

38 000 000

## Solde débiteur 22 000 000

1. **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 x 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)

601

Achats de marchandises

14/04/N+2

25 000 000

4162

Créances douteuses

*(Valeur de reprise matériel MK revendiqué)*

25 000 000

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

Créances douteuses MK

60 000 000 37 000 000

25 000 000

62 000 000

## Solde créditeur 2 000 000

4162

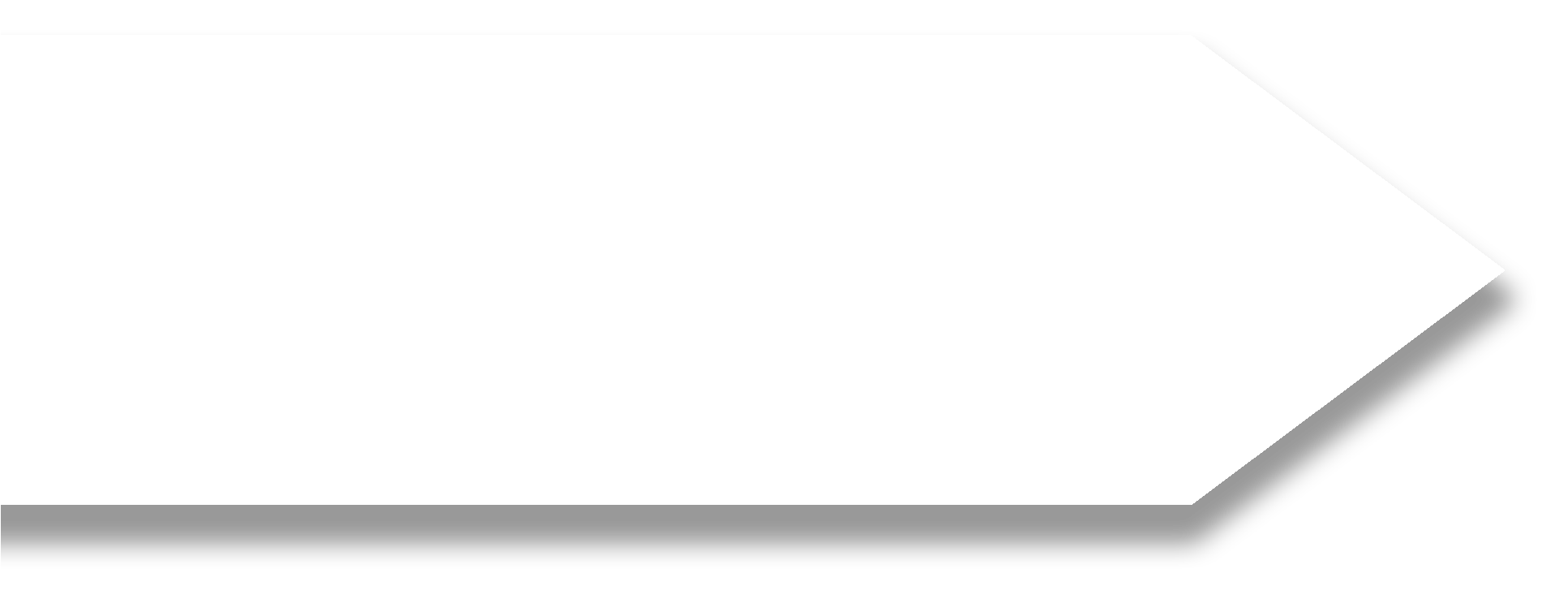
31/04/N+2

2 000 000

521 2 000 000

Créances douteuses MK Banque X

**Chapitre 10 Immeubles de placement**



|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **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. | |

## 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.

## Comptabilisation

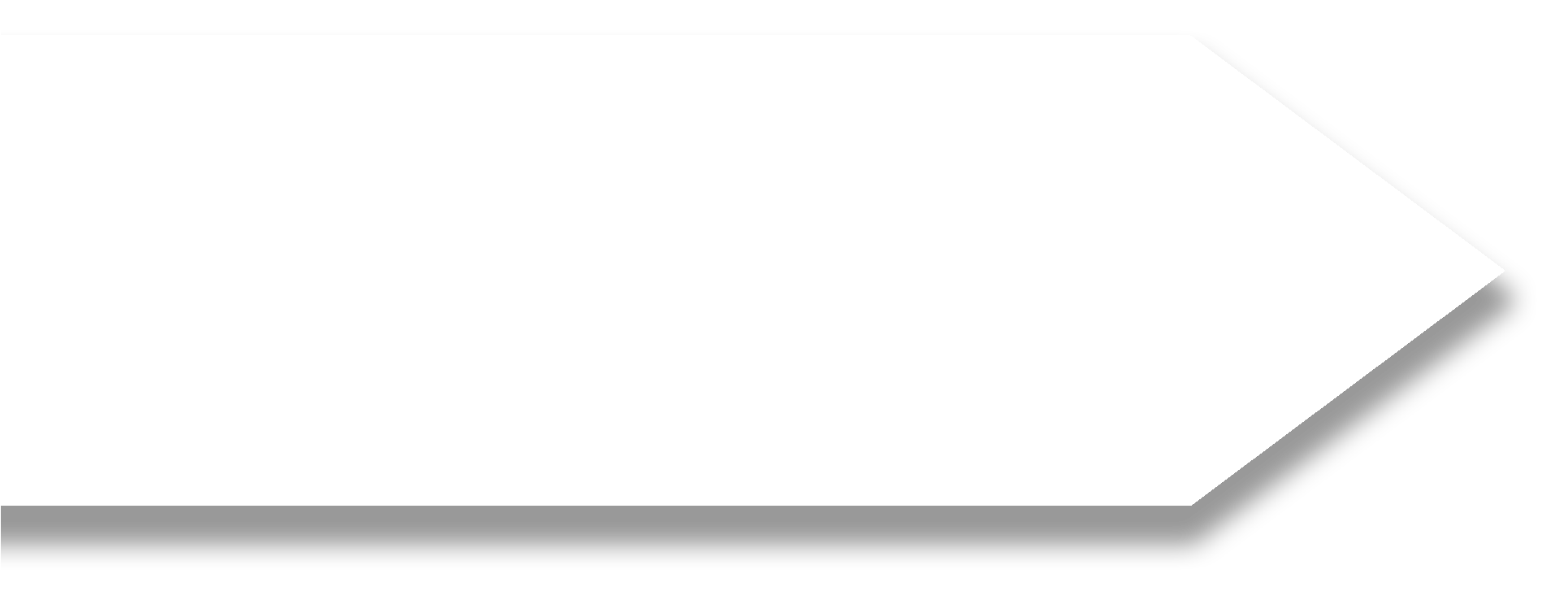
Lors de l’acquisition de l’immeuble, l'écriture suivante sera passée :

31/12/N+10

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 2313 |  | Bâtiments administratifs et commerciaux | 50 000 000 |
| 2315 | 4812 | Bâtiments - immeubles de placement Fournisseurs d’investissements | 150 000 000 |

200 000 000

# Constructions sur sol d’autrui et contrat de rentes viagères



**Chapitre 11**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **APPLICATION 42** | **Construction sur sol d’autrui** |
| L’entité AUTRUAS a fait construit 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’éviction de 10 000 000 F. | |

## Comptabilisation des écritures en N

232

01/10/N Bâtiments industriels sur sol d’autrui

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] x 3 / 12 = 833 333

6813

31/12/N Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles

833 333

2832

Amortissement bâtiment industriel sur sol d’autrui

(*Annuité comptable*)

833 333

1. **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

(*Facture n°...)*

10 000 000

6813

31/12/N+15

Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles

3 333 333

812

2832

2832

232

Amortissement bâtiment industriel sur sol d’autrui (*Annuité comptable : (60 000 000 – 10 000 000)/15)*

31/12/N+15

Valeurs comptables des cessions d’immobilisations corporelles Amortissement bâtiment industriel sur sol d’autrui

[(60 000 000 – 10 000 000) / 15] x 15

Construction sur sol d’autrui

(*Décomptabilisation du bâtiment*)

10 000 000

50 000 000

3 333 333

60 000 000

1. **Comptabilisation chez le propriétaire du terrain à l’expiration du bail 1er cas :** une indemnité d’éviction est prévue au contrat

231

01/10/N+15

Bâtiments, installations techniques et agencements

10 000 000

521

Banques

*(Indemnité versée à l’expiration du bail)*

10 000 000

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

231

01/10/N+15

Bâtiments, installations techniques et agencements

10 000 000

841

Produits HAO constatés

*(Indemnité non versée à l’expiration du bail)*

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 000000 (dont 50 000 000 pour le terrain le 1er 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 1er 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*** | |

## 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 | |
| 6813  2831 | | 31/ 12 /N Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles  Amortissements des bâtiments  *(Opération de dotation 300 000 000 x 1/30 x 3/12)* | 2 500 000  2 500 000 | |

## Exercice N+1

01/ 10 /N+1

1681

521

Rentes viagères capitalisées

Banques

20 000 000

20 000 000

6813

2831

31/12/N+1 Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles

Amortissements des bâtiments

*(Opération de dotation 300 000 000 x 1/30)*

10 000 000

10 000 000

## 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 x 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

Produits HAO constatés

140 000 000

140 000 000

## 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 x 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

Banques

20 000 000

20 000 000

01/10/N+14

831

521

Charges HAO Constatées

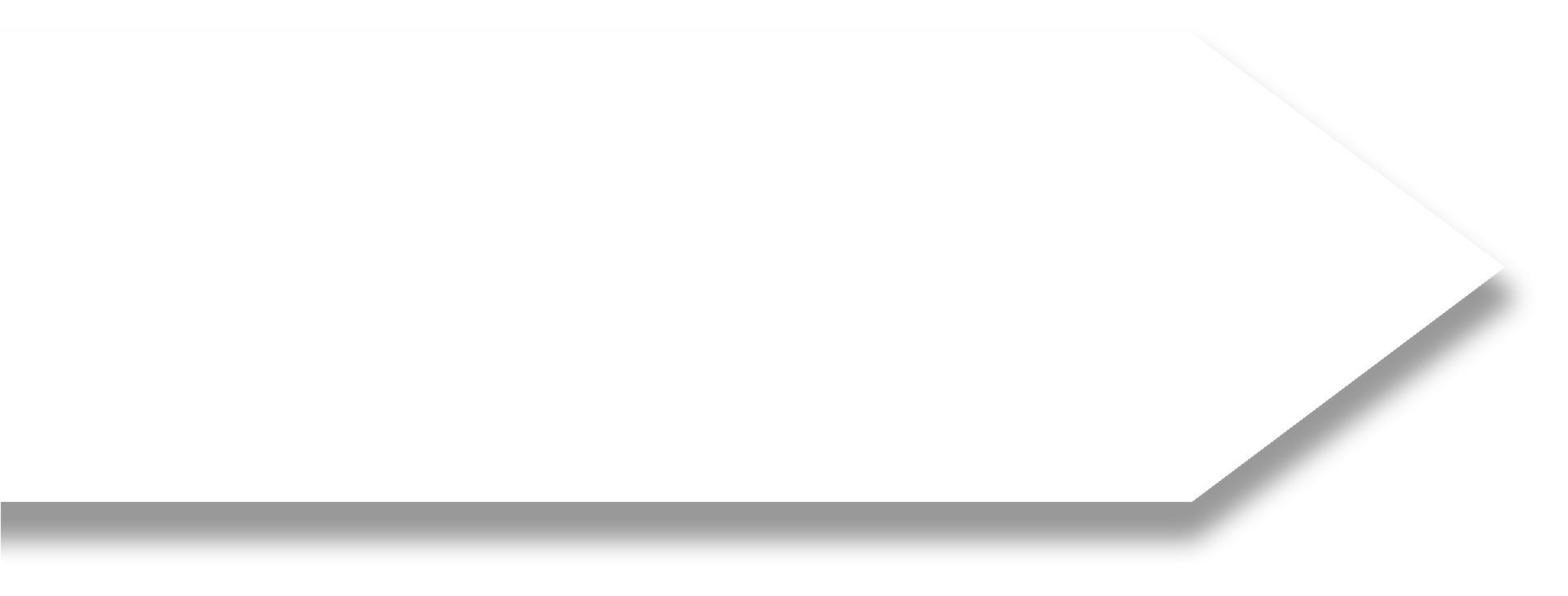
Banques

20 000 000

20 000 000

 **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.**

**Chapitre 12 Dépréciations des immobilisations**



|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **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 000F (30 000 000/6). Après deux années d'utilisation, la valeur nette comptable est donc de 20 000 000 F [30 000 000 – (2 x 5000 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 | |

## 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** |
| **Dotation de l’exercice** | **Cumul à la clôture** |
| **l’exercice** |
| 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 | 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** |  |  |

1. **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 000F 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).

## 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** | | **VNC à la clôture de l’exercice** |
| **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 | 9 000 000 |
| 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’entraine 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. | |

## 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.

## 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 x 50 000 000 / 240 000 000 = 8 333 333 F
  + Immeuble industriel : 40 000 000 x 150 000 000 / 240 000 000 = 25 000 000 F
  + Camions : 40 000 000 x 40 000 000 / 240 000 000 = 6 666 667 F

**Total = 40 000 000 F**

1. **Comptabilisation**

**L'écriture suivante sera passée :**

31/12/N

6913

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Dotations aux dépréciations des immobilisations incorporelles Dotations aux dépréciations des immobilisations corporelles | 20 000 000  40 000 000 |  |
| 2915 | Dépréciations du fonds commercial |  | 20 000 000 |
| 2923 | Dépréciations des terrains bâtis |  | 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 |

6914

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **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 :

1062

6914

31/12/N Écarts de réévaluation libre

Dotations aux dépréciations des immobilisations corporelles

6 000 000

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 :

## Première méthode :

Montant de la dépréciation = (VNC - solde du compte de Subvention) - valeur actuelle

= (20 000 000 - 12 000 000) - 6 000 000 = 2 000 000 F

6914

31/12/N Dotations aux dépréciations des immobilisations corporelles

2 000 000

2941

Dépréciations du matériel

2 000 000

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 F

6914

31/12/N Dotations aux dépréciations des immobilisations corporelles

14 000 000

2941

Dépréciations du matériel

14 000 000

1411

Subventions d’équipement

31/12/N

12 000 000

d’investissement

799

Reprises de subventions

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).

## 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 |

261

521

Banques

*(Acquisition de titres SICAV)*

09/06/N Titres de participation dans les sociétés sous contrôle exclusif

40 600 000

60 900 000

2741

521

Banques (2500 x 16 000) + 1,5% (2500 x 16 000)

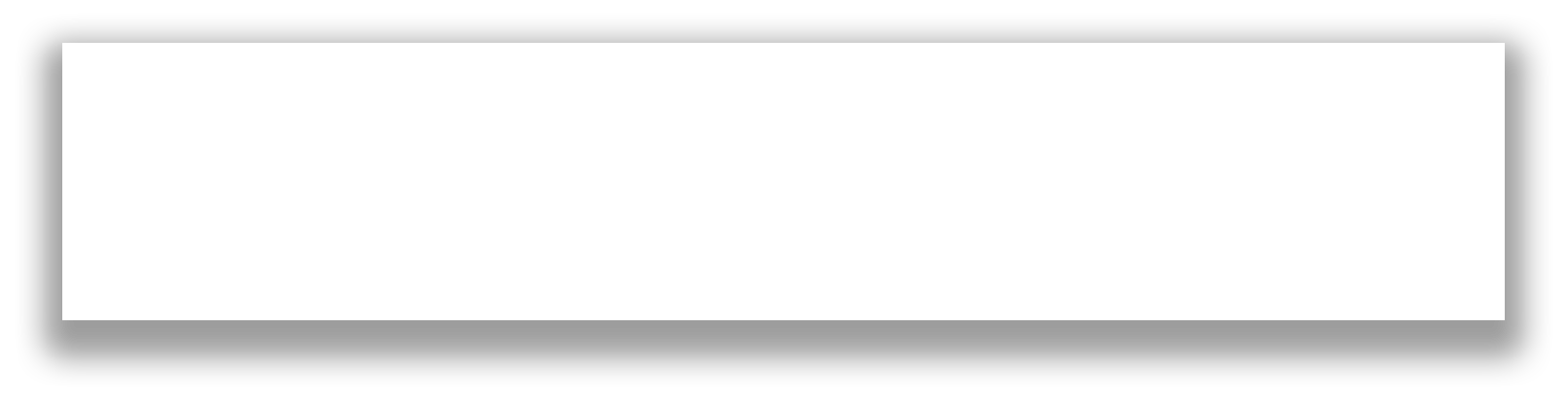
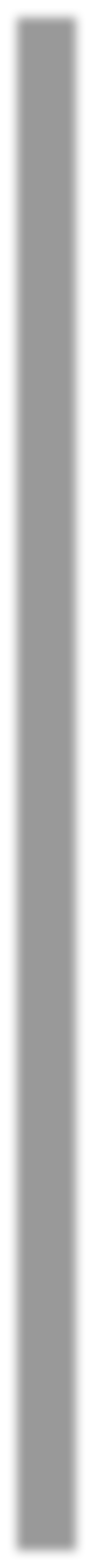
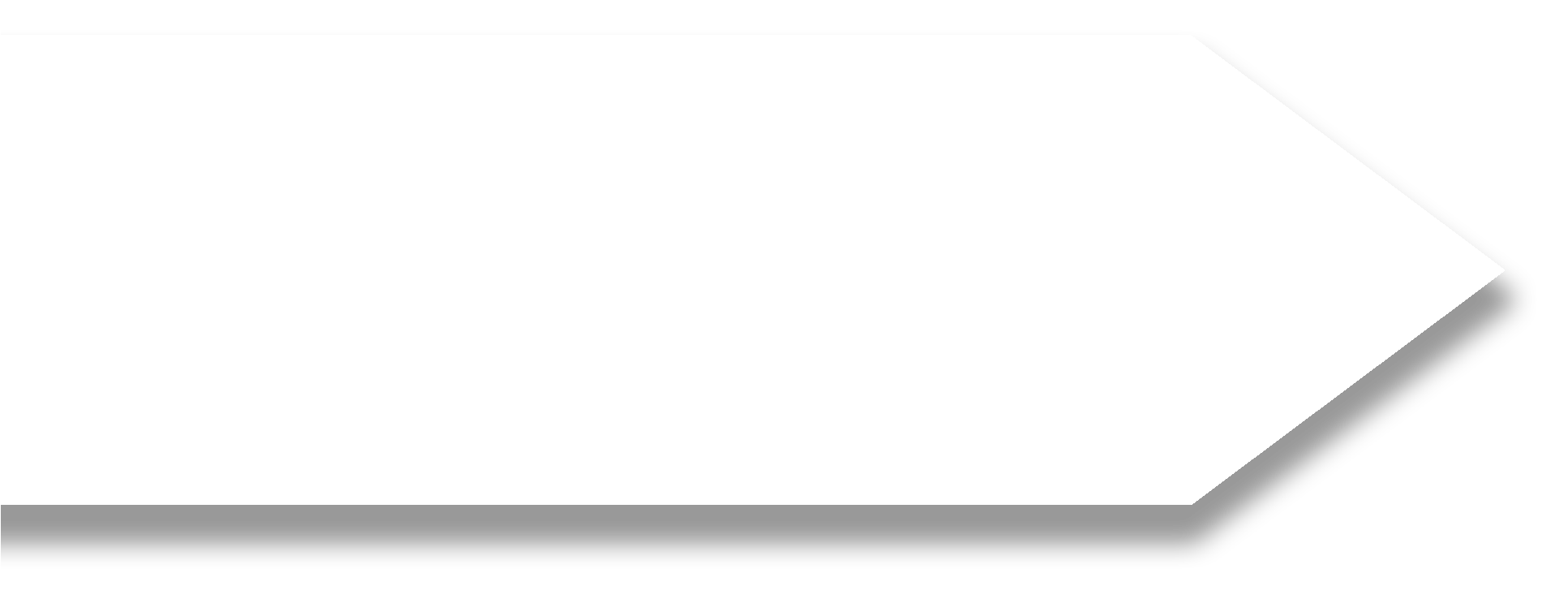
*(Acquisition de titres de participation)*

16/06/N Titres immobilisés de l'activité de portefeuille (T.I.A.P)

30 450 000

40 600 000

521



**Chapitre 13**

**Portefeuille titres**

Banques (1500 x 20 000) + 1,5% (1500 x 20 000)

*(Acquisition de TIAP)*

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  *(Acquisition de bons de Trésor)*  30/06/N |  |  | 3 045 000 |
| 2746 |  | Titres immobilisés – Actions |  | 18 270 000 |  |
|  | 521 | Banques (1 000 x 18 000) + 1,5%(18 000 000)  *(Acquisition de titres SICAV)* | |  | 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

2746

01/05/N Titres immob. actions 20 000 x (10 000 +2 000) + 1 000 000

241 000 000

472

521

Versement restant à effectuer sur titres non libérés Banques (20 000 x ((10 000/2) + 2 000) + 1 000 000

*(Souscription au capital de B)*

100 000 000

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.

472

08/11/N Versement restant à effectuer sur titres non libérés

100 000 000

521

Banques

*(Libération deuxième moitié titres B)*

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. | |

## Ecritures de cession des titres de participation :

816

15/08/N Valeurs comptables des cessions d'immo. financières

50 000 000

274

Titres immobilisés

*(Sortie de titres immobilisés du patrimoine)*

50 000 000

4856

Créances sur cessions d'immobilisations financières

48 000 000

826

Produits des cessions d'immobilisations financières

*(Cession des titres immobilisés)*

48 000 000

2974

Dépréciations des titres immobilisés

6 000 000

7972

Reprises de dépréciations des immobilisations financières

*(Reprise de provision sur titres cédés)*

6 000 000

## Impact sur le compte de résultat

**Charges Produits**

|  |  |
| --- | --- |
|  | **Financiers**  Reprise de provision 6 000 000 |
| **HAO**  VC des cessions 50 000 000 | **HAO**  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. | | |

## Evaluation des titres

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

(1 000 x 12 000) + (500 x 12 500) = 18 250 000 F

La valeur de ces titres à la même date était de : 1 500 x 12 050 = 18 075 000 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 F.

## Comptabilisation

6795

31/12/N-1 Charges pour dépréciations sur titre de placement

175 000

590

Dépréciations de titres de placement

*(Dépréciation titres de placement)*

175 000

## 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 x 12 000 = 12 000 000

5 00 x 12 500 = 6 250 000

1 000 x 11 000 = 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 | 50 | Perte sur cessions des titres de placement  Titres de placement  *(Cession de titres de placement)* | 250 000 |

29 250 000

Après cette opération, la valeur d'entrée du portefeuille titres en comptabilité ressort à : 200 x 11 000 = 2 200 000

300 x 10 000 = 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 x 12 000 = 12 000 000

500 x 12 500 = 6 250 000

1 200 x 11 000 = 13 200 000

300 x 10 000 = 3 000 000

34 450 000

Soit 34 450 000 = 11 483,3333 par titre

3 000

La valeur globale des titres sortis est donc de :

34 450 000 𝑋 2 500 = 28 708 333 (ou 11 483,3333 x 2 500).

3 000

## Ecriture au journal de l'entité

4721

01/09/N Créances sur cession de titres de placement

29 000 000

50

777

Titres de placement

Gains sur cessions de titres de placement

*(Cession de titres de placement)*

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 ou 11 483,3333 x 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).

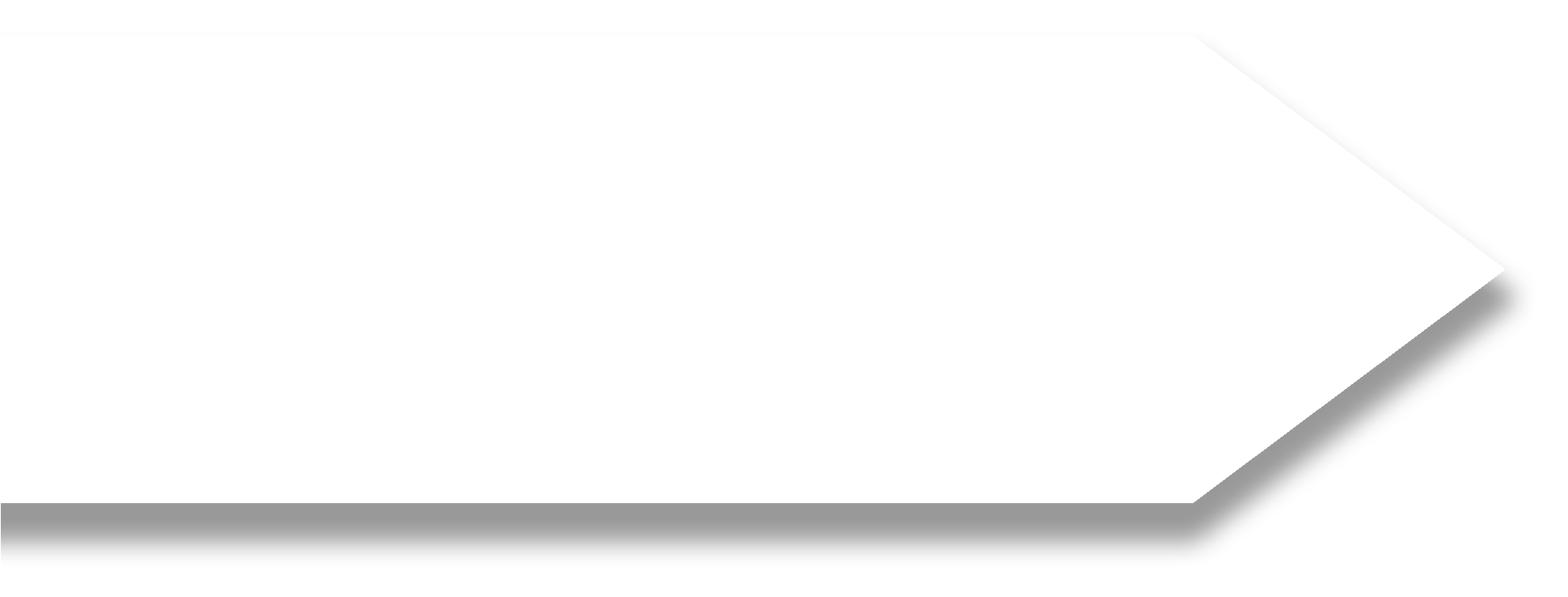
## Conclusion :

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.

**Chapitre 14 Stocks et en-cours de production**



|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **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. | | |

## 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) = : 800 000

## 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 x 20% = 200 000 F. Cette charge minore le résultat de l'exercice N.

## 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 x 2 000 = 2 000 000 F.

1. **Comptabilisation**

736

31/12/N Variations des stocks de produits finis

2 750 000

36 Stocks de produits finis

*(Annulation du stock initial)*

2 750 000

36 Stocks de produits finis 2 000 000

736

Variations des stocks de produits finis

*(Constatation du stock final)*

**5**

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. | | |

## 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).

6593

31/12/N Charges pour dépréciations de stocks

500 000

391

Dépréciations des stocks de marchandises

500 000

## 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’entré (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. | |

## 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 = | 96 000 000 |
| Valeur « actuelle » du stock : 7 840 x 9 600 = | 75 264 000 |
| Dépréciation : | 20 736 000 |

6593

31/12/N Charges pour dépréciations de stocks

20 736 000

392

Dépréciations des stocks de matières premières

20 736 000

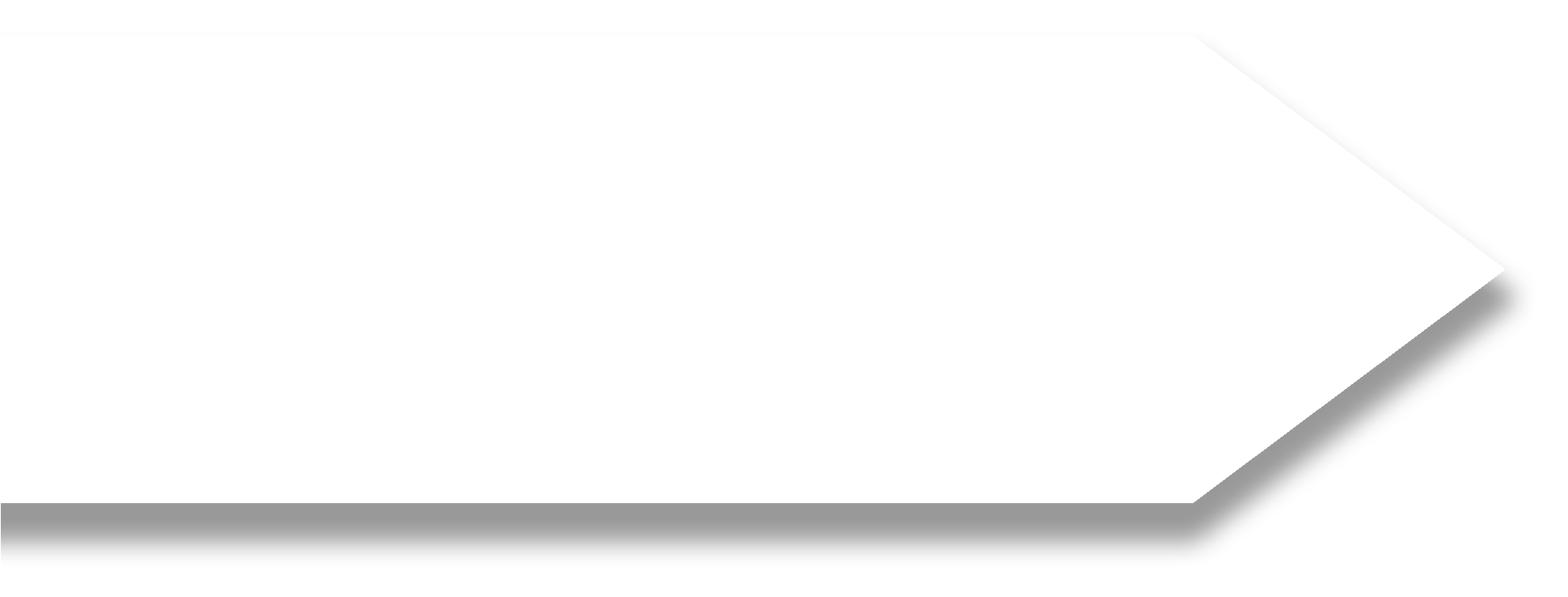
 **Remarque :** Si la perte finale sur les produits fabriqués devait être sensiblement inférieure à ce montant (par exemple 12 000 000), on pourrait retenir comme valeur actuelle du stock 96 000 000 – 12 000 000 = 84 000 000.

## 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.

# Abandons de créances, Operations d’affacturage et de titrisation



**Chapitre 15**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **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. | | |

## 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.

836

30/09/N Abandons de créances consentis

10 000 000

411

Clients

*(Constatation de l'abandon de créance)*

10 000 000

## Chez le client :

L'abandon de créance est inscrit en produits HAO.

401

Fournisseurs

30/09/N

10 000 000

846

Abandons de créances obtenus

*(Constatation de l'abandon de créance)*

10 000 000

## 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

836

30/06/N Abandons de créances consentis

12 000 000

277

Créances rattachées à des participations

*(Constatation de l'abandon de créance par l'entité mère)*

12 000 000

## Chez la filiale

181

30/06/N Dettes liées à des participations

12 000 000

846

Abandons créances obtenus

*(Constatation de l'abandon de créance par la mère)*

10 000 000

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **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

**O**

**pération 1 : Affacturage classique**

4716

01/07/N

28 500 000

411 28 500 000

Compte d’affacturage

Clients

*(Avis d'achat du factor n°...*)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 03/07/N | | |  |  |
| 521 |  | Banques | | 28 050 000 |
| 6314 |  | Commissions d’affacturage | | 250 000 |
| 6745 |  | Intérêts bancaires et sur opérations de financement (escompte…) | | 200 000 |
|  | 4716 | Compte d’affacturage (*Bordereau* n°...) | |  |

28 500 000

## Opération 2 : Affacturage inversé

* + **Comptabilisation des opérations chez Tartapillon**

01/07/N

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 521 |  | Banques | 19 000 000 |
| 6745 | 411 | Intérêts bancaires et sur opérations de financement Clients | 1 000 000 |

## Comptabilisation des opérations chez l’entité A

20 000 000

401

Fournisseurs

01/07/N

20 000 000

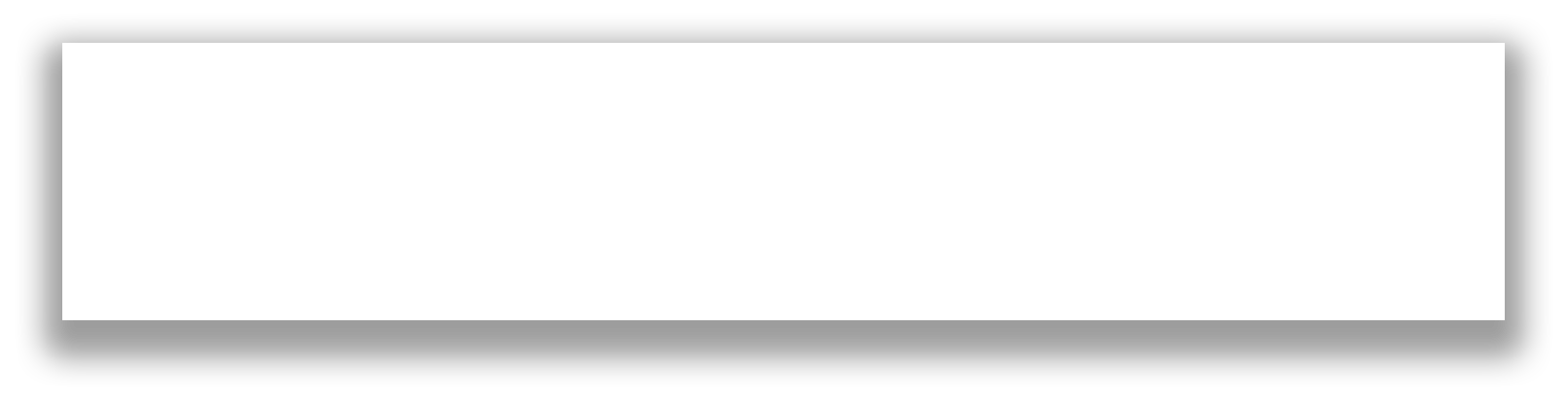
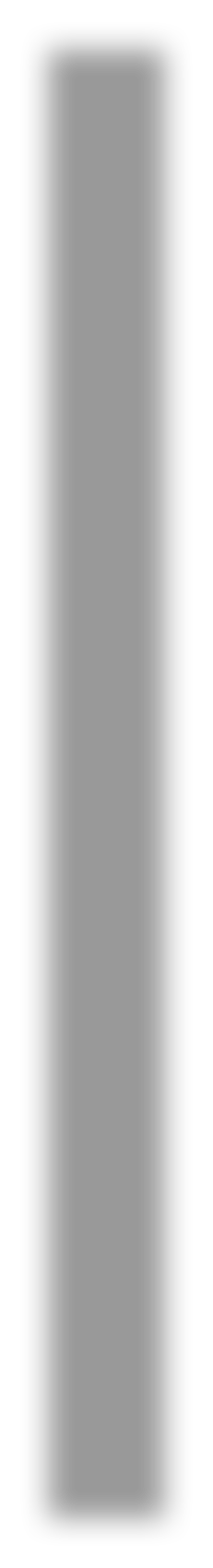
4716

Compte d’affacturage

20 000 000

20 020 000

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | | 30/09/N |  |  |
| 4716 |  | Compte d’affacturage |  | 20 000 000 |
| 6314 |  | Commissions d’affacturage |  | 20 000 |
|  | 521 | Banques | |  |



**Opérations de titrisation**

Une entité T a cédé le 01/04/N des créances clients d’une valeur nominale de 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.

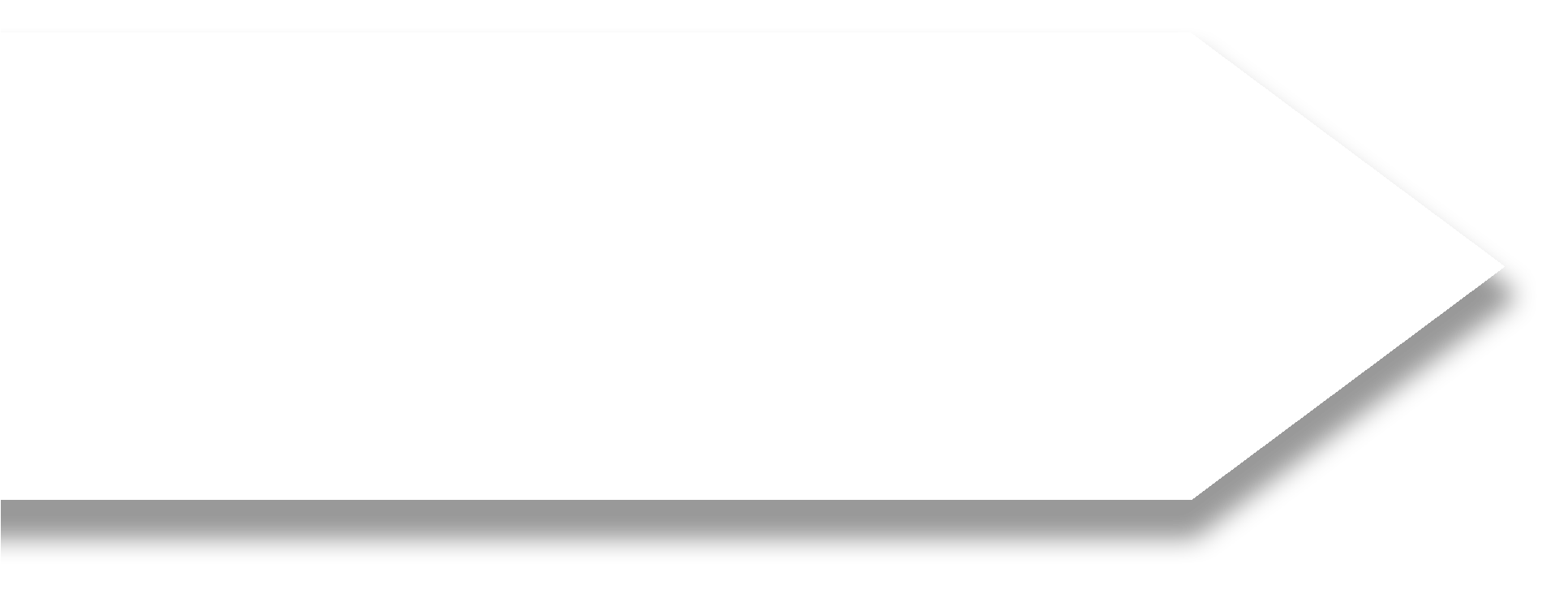
**APPLICATION 57**

01/04/N

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

**Chapitre 16 Capitaux propres et autres fonds propres**



|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **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 bâtis : 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. | |

## Valeur des apports

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

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| - | Licence : | | 30 000 000 |
| - | Terrain bâtis : | | 20 000 000 |
| - | Bâtiment industriel : | | 150 000 000 |
| - Matériel industriel | | : | 50 000 000 |
| - Créance client | | : | 40 000 000 |
| **Total actif apporté** | | = | **290 000 000** |
| - Emprunt bancaire | | : | - 50 000 000 |
| **Actif net apporté** | | **=** | **240 000 000** |

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

## Ecritures de constitution

* + **Promesses d'apports :**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | | 19/09/N |  |  |
| 4611 |  | Apporteurs, apports en nature |  | 240 000 000 |
| 4612 |  | Apporteurs, apports en numéraire |  | 60 000 000 |

1011

Capital souscrit, non appelé

*(Promesses d'apport)*

300 000 000

4613

Apporteurs, capital appelé, non versé

300 000 000

4611

4612

Apporteurs, apports en nature Apporteurs, apports en numéraire

*(constatation de l'exigibilité de la créance sur les apporteurs)*

240 000 000

60 000 000

1011

Capital souscrit, non appelé

300 000 000

1012

Capital souscrit, appelé, non versé

*(Constatation de l'appel du capital)*

300 000 000

|  |
| --- |
|  |
| é, non versé  *)* |
| , versé, non amorti |
| ées  *ncaire de l'entité)* |

## 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 | |  | 240 000 000 |
|  |  | *(Réalisation des apports en nature)* | |  |  |
| 4732 |  | Mandataires - Notaire | | 60 000 000 |  |
|  | 4613 | Apporteurs, capital appel  *(Réalisation des apports en numéraire* | |  | 60 000 000 |
| 1012 |  | Capital souscrit, appelé non versé | | 300 000 000 |  |
|  | 1013 | Capital souscrit, appelé  *(Reclassement du capital)*  30/06/N | |  | 300 000 000 |
| 521 | Banques | |  | 54 500 000 | |
| 6324 | Honoraires des professions règlement | |  | 5 000 000 | |
| 6325 | Frais d'actes et de contentieux | |  | 500 000 | |
|  | 4732 Mandataires - Notaire  *(versement des fonds sur le compte ba* | |  | 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 | 1012 | Apporteurs, capital appelé, non versé  Capital souscrit, appelé, non versé  *(Constatation de l’appel)* | | | 300 000 000 | 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 | | |  | 50 000 000 |
|  | 4613 | Apporteurs, capital appelé, non versé | | |  | 300 000 000 |
|  |  | *(Réalisation des apports)* | | |  |  |
| 1012 |  | Capital souscrit, appelé, non versé | | | 300 000 000 |  |
|  | 1013 | Capital souscrit, appelé, versé, non amorti  *(Reclassement du capital)* | | |  | 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)

25 000 000

1011

Capital souscrit, non appelé

*(Promesses d'apport)*

25 000 000

## Etape 2 : appel de la première moitié du capital

1011

15/11/N

Capital souscrit, non appelé

12 500 000

1012

Capital souscrit, appelé, non versé

*(Appel de la première moitié du capital)*

12 500 000

109

4613

Apporteurs, capital souscrit, non appelé Apporteurs, capital appelé, non versé

12 500 000

12 500 000

4612

Apporteurs, apports en numéraire

*(Appel de la première moitié du capital)*

25 000 000

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

15/11/N

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 109 |  | Apporteurs, capital souscrit, non appelé | 12 500 000 | |
| 4613 |  | Apporteurs, capital appelé, non versé | 12 500 000 | |
| 1011 | | Capital souscrit, non appelé | | 12 500 000 |
| 1012 | | Capital souscrit, appelé, non versé  *(Promesses d'apport)* | | 12 500 000 |

## Etape 3 : réalisation des apports

30/11/N

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 521 |  | Banques | 12 500 000 |  |
|  | 4613 | Apporteurs, capital appelé, non versé  *(Réalisation des apports)* |  | 12 500 000 |
| 1012 |  | Capital souscrit, appelé, non versé | 12 500 000 |  |
|  | 1013 | Capital souscrit, appelé, versé, non amorti  *(Reclassement du capital)* |  | 12 500 000 |

Le bilan au 30 novembre se présentera ainsi :

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

## Etape 4 : appel de la deuxième moitié du capital

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | | 10/03/N+1 |  |  |
| 4613 |  | Apporteurs, capital appelé, non versé | 12 500 000 |
|  | 109 | Apporteurs, capital souscrit, non appelé  *(Appel de la deuxième moitié du capital)* |  | 12 500 000 |
| 1011 |  | Capital souscrit, non appelé | 12 500 000 |  |
|  | 1012 | Capital souscrit, appelé, non versé  *(Appel de la deuxième moitié du capital)*  15/04/N+1 |  | 12 500 000 |
| 521 | 4613 | Banques  Apporteurs, capital appelé, non versé  *(Appel de la deuxième moitié du capital)* | 12 500 000 | 12 500 000 |
| 1012 | 1013 | Capital souscrit, appelé, non versé  Capital souscrit, appelé, versé, non amorti  *(Reclassement du capital)* | 12 500 000 | 12 500 000 |

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

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Actif** | | **Passif** | |
| Trésorerie – Actif  Total | 25 000 000 | Capital  Total | 25 000000 |
| **25 000 000** | **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 1er 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 :

4732

Mandataires - Notaire

08/05/N

75 000 000

4615

Apporteurs, versements reçus sur augmentation de capital

*(Souscriptions : 5 000* x *15 000)*

75 000 000

## Augmentation du capital :

- Capital social : 5 000 x 10 000 = 50 000 000

- Prime d’émission : 5000 x (15 000 – 10 000) = 25 000 000

4615

09/05/N Apporteurs - versements reçus sur augmentation de capital

75 000 000

1013

1051

Capital souscrit - appelé, versé, non amorti Primes d'émission

*(augmentation du capital*)

50 000 000

25 000 000

## Versement des fonds :

521

Banques

10/05/N

75 000 000

4732

Mandataires - Notaire

*(virement de fonds suite à l'augmentation de capital)*

75 000 000

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **APPLICATION 61** | **Augmentation par incorporation de réserves** |
| Une entité procède à une augmentation de capital par incorporation de réserves le 1er 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. | | |

1181

Réserves facultatives

01/04/N

20 000 000

1013

Capital souscrit, appelé, versé, non amorti

*(Distribution de 2 000 actions gratuites)*

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. | | |

1013

10/06/N Capital souscrit, appelé, versé, non amorti

80 000 000

1291

Perte nette à reporter

*(Apurement des pertes)*

80 000 000

**6**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **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 1er 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 1er novembre N. | | |

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

1013

01/10/N Capital souscrit, appelé, versé, non amorti

25 000 000

4619

Apporteurs, capital à rembourser

25 000 000

*(Réduction de capital)*

01/11/N

4619

Apporteurs, capital à rembourser

25 000 000

521

Banques

*(Remboursement aux associés)*

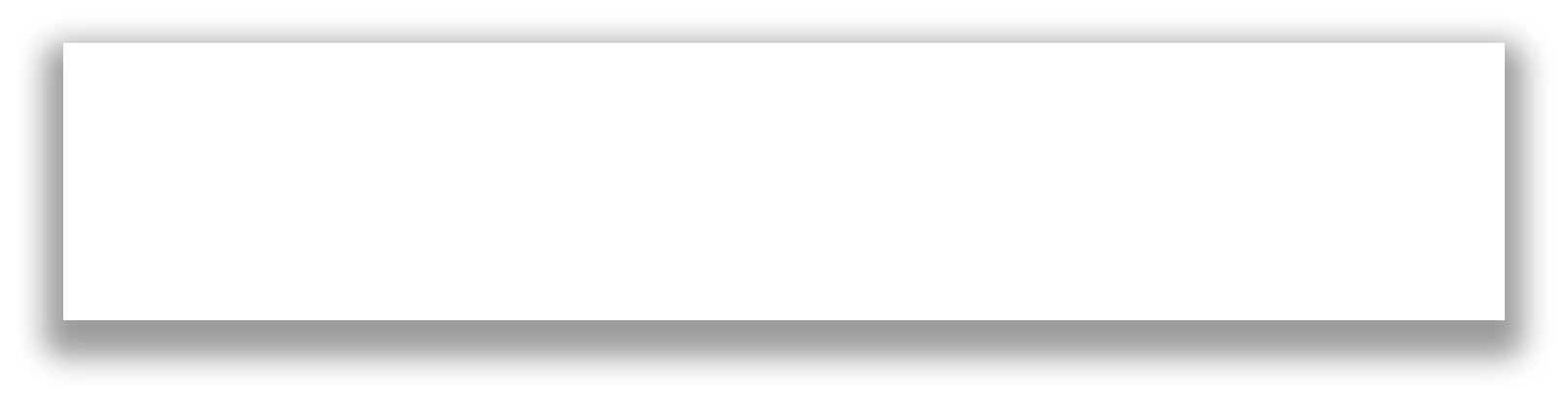
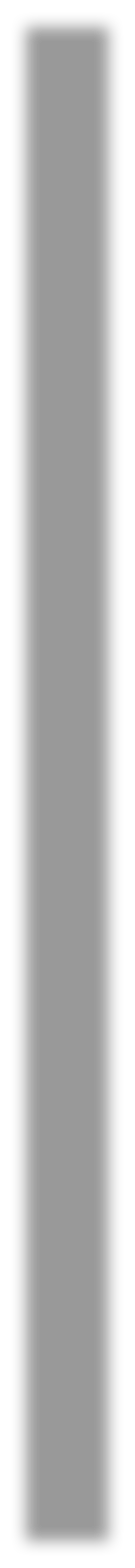
25 000 000

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **APPLICATION 64** | **Amortissement de capital** |
| Une entité dont le capital est composé de 7 500 actions de valeur nominale 10 000 F entièrement libéré décide le 1er 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 x (10 000 x ½) = 37 500 000.

01/08/N

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1013 | 1014 | Capital souscrit, appelé, versé, non amorti  Capital souscrit, appelé, versé, amorti | 37 500 000 | 37 500 000 |
|  |  | (*Constatation de l’amortissement)* |  |  |
| 1188 | 4619 | Réserves diverses  Apporteurs, capital à rembourser  *(Capital à rembourser*) | 37 500 000 | 37 500 000 |
| 4619 | 521 | Apporteurs, capital à rembourser Banques  *(Remboursement aux associés)* | 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.

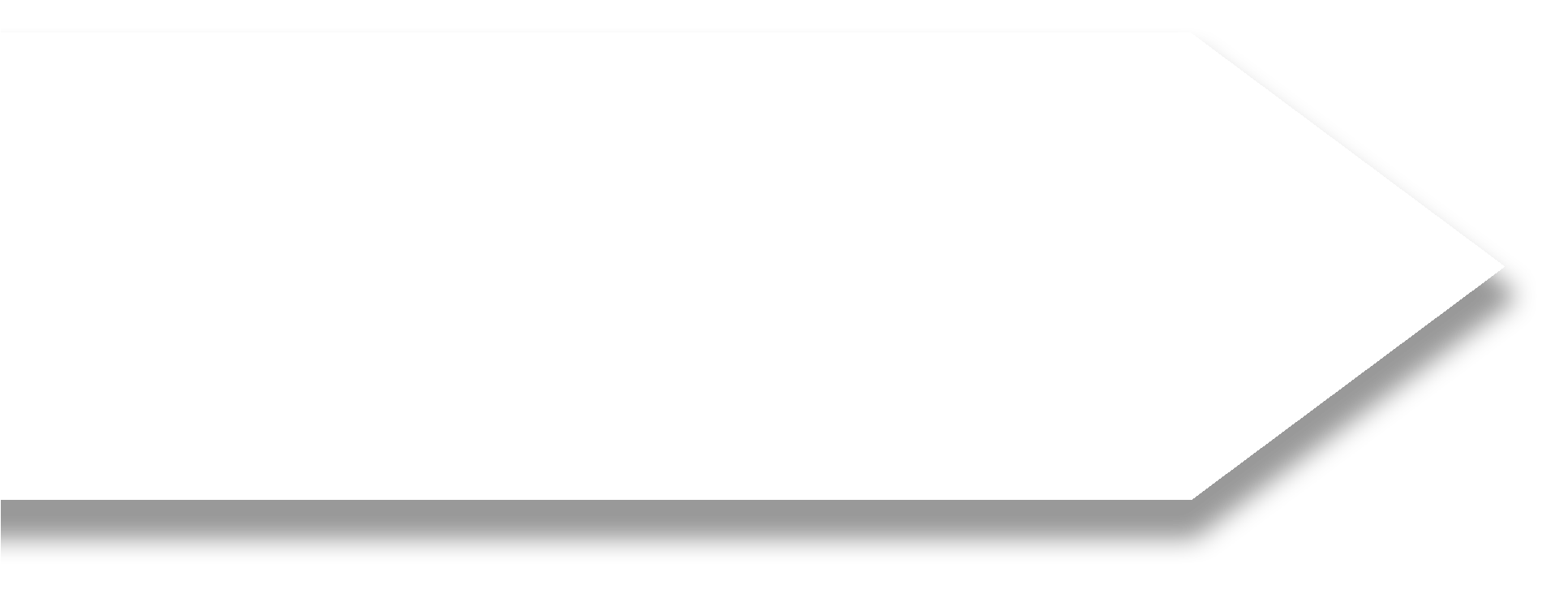
10/06/N

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 |
| 521 | *(Affectation du résultat selon décision de l’A.G.O.)*  30/06/N Associés - Dividendes à payer  Banques  *(Mise en paiement des dividendes)* | 89 000 000 | 89 000 000 |

465

# Subventions et aides publiques



**Chapitre 17**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **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 1er avril N et la subvention est reçue le 12 mai N par virement bancaire. Un terrain est acheté à 120 000 000 F le 1er octobre N et le hangar d'une valeur de 480 000 000 F est acquis, payé et mis en service le 1er 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 :

4494

25/03/N Etat, subventions d'investissement à recevoir

272 000 000

1411

1412

Subventions d'équipement - Etat Subventions d'équipement - Région

*(Octroi des subventions)*

260 000 000

12 000 000

245

Matériel de transport

01/04/N

12 000 000

521

4494

Etat, subventions d'investissement à recevoir

*(Entrée de véhicule dans le patrimoine)*

12/05/N

Banques

260 000 000

12 000 000

4494

Etat, subventions d'investissement à recevoir

*(Réception des fonds)*

260 000 000

222

Terrains nus

01/10/N

120 000 000

4812

Fournisseurs d'investissement, immo. corporelles

*(Acquisition du terrain)*

120 000 000

4812

01/10/N Fournisseurs d'investissement, immo. corporelles

120 000 000

521

Banques

*(Règlement)*

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.

Exercice N : 12 000 000 x 1/5 x 9/12 = 1 800 000

Exercice N+1 : 12 000 000 x 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 26/60e ou 13/30e

Part du terrain subventionnée : 120 000 000 x 13/30 = 52 000 000 Montant de la reprise en N et sur les exercices suivants : 52 000 000 x 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 x 13/30e = 208 000 000 ou

260 000 000 – 52 000 000 = 208 000 000.

Amortissement de l'exercice N+1 : 480 000 000 x 1/15 x 6/12 = 16 000 000.

Amortissement des exercices suivants : 480 000 000 x 1/15 = 32 000 000.

Montant de la reprise de subvention de l’exercice N+1 : 208 000 000 x 1/15 x 6/12 = 6 933 333 ou 16 000 000 x 13/30 = 6 933 333.

Montant de la reprise de subvention des exercices suivants : 208 000 000 x 1/15 = 13 866 667

ou 32 000 000 x 13/30 = 13 866 667.

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

6813

31/12/N

Dotations aux amortissements des immo. corporelles

1 800 000

2845

Amortissements du matériel de transport

*(Amortissement du véhicule pour l'exercice N)*

1 800 000

1412

Subventions d'équipement - Région

1 800 000

799

Reprises de subventions d'investissement

*(Reprise de la subvention sur véhicule)*

1 800 000

1411

Subventions d'équipement - Etat

5 200 000

799

Reprises de subventions d'investissement

*(Reprise de la subvention sur terrain)*

5 200 000

* **Ecritures au journal de l’exercice N+1 :**

01/07/N+1

|  |
| --- |
| merciaux  ent, immo. corporelles |
| corporelles |
| mo. corporelles  transport  *rcice N+1)* |
| vestissement  *ice N+1)* |

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 231 | 4812 | Bâtiments industriels, agricoles et com  Fournisseurs d'investissem | | 480 000 000 | 480 000 000 |
|  |  | *(Acquisition d'un hangar)* | |  |  |
| 4812 |  | Fournisseurs d'investissement, immo. | | 480 000 000 |  |
|  | 521 | Banques  *(Règlement du hangar)* | |  | 480 000 000 |
|  |  | 31/12/N+1 |  |  |  |
| 6813 |  | Dotations aux amortissements des im |  | 2 400 000 |  |
|  | 2845 | Amortissements du matériel de  *(Amortissement du véhicule pour l'exe* |  |  | 2 400 000 |
| 1412 |  | Subventions d'équipement – Région |  | 2 400 000 |  |
|  | 799 | Reprise de subventions d'in  *(Reprise de la subvention pour l'exerc* |  |  | 2 400 000 |

6813

31/12/N+1

Dotations aux amortissements des immo. corporelles

16 000 000

1411

2831

Amortissements des bâtiments industriels, agri et com.

*(Amortissement du bâtiment pour l'exercice n+1)*

31/12/N+1

Subventions d'équipement - Etat

6 933 333

16 000 000

799

Reprises de subventions d'investissement

*(Reprise de la subvention sur construction)*

6 933 333

1411

Subventions d'équipement - Etat

5 200 000

799

Reprises de subventions d'investissement

*(Reprise de la subvention sur terrain)*

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 x 3 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 x 2 ans) : |  | - 34 666 667 |
| **Montant de la subvention restant à reprendre (avant la reprise N+4) :**   * **Ecritures d'amortissement et de cession du bâtiment :** |  | **173 333 333** |

6813

812

2831

485

1411

2831

231

822

799

31/12/N+4

ments des im

|  |
| --- |
| Dotations aux amortisse  Amortissements  *(Amortissement du bâti* |
| Valeurs comptables des Amortissements des bât  Bâtiments i  *(Cession du hangar)* |
| Créances sur cessions d  Produits de cessio  *(Valeur de cession du h* |
| Subventions d'équipeme  Reprises de subve  *(Reprise de la subventio* |

|  |
| --- |
| mo. corporelles  industriels, agri et com.  *ercice N+4)* |
| mobilisations iels, agri et com.  icoles et commerciaux. |
| ons  sations corporelles |
| tissement  *ction)* |

des bâtiments

*ment pour l'ex*

cessions d'im iments industr ndustriels, agr

31/12/N+1

'immobilisati

ns d'immobili

*angar)*

nt - Etat ntions d'inves

*n sur constru*

32 000 000

368 000 000

112 000 000

540 000 000

173 333 333

32 000 000

480 000 000

540 000 000

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 |  | Etat, subventions d'exploitation à recevoir | 96 000 000 |  |
|  | 6042 | Achat de matières combustibles (800 000 x 120)  *(Subvention d'exploitation remboursement taxe pétrolière)* |  | 96 000 000 |
| 4495 |  | Etat, subventions d'exploitation à recevoir | 97 500 000 |  |
|  | 71 | Subventions d'exploitation  *(Subvention pour transport lycéens : 250 x 390 000)* |  | 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

88 Subventions d'équilibre

*(Subvention d'équilibre de l'exercice N)*

400 000 000

 **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 ;   1. 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

Banques

30/09/N

600 000 000

163

Avances reçues de l'Etat

*(Encaissement avance de l'Etat)*

600 000 000

## Hypothèses de remboursement :

220 000 000

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | | 30/09/N+4 |  |  |
| 163 |  | Avances reçues de l'Etat |  | 200 000 000 |
| 6748 |  | Intérêts sur dettes diverses |  | 20 000 000 |
|  | 521 | Banques  *(Remboursement avance de l'Etat)* | | |
|  |  | 30/09/N+5 |  |  |
| 163 |  | Avances reçues de l'Etat |  | 200 000 000 |
| 6748 |  | Intérêts sur dettes diverses |  | 50 000 000 |
|  | 521 | Banques  *(Remboursement avance de l'Etat)* | |  |

250 000 000

270 000 000

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | | 30/09/N+6 |  |  |
| 163 |  | Avances reçues de l'Etat |  | 200 000 000 |
| 6748 |  | Intérêts sur dettes diverses |  | 70 000 000 |
|  | 521 | Banques  *(Remboursement avance de l'Etat)* | |  |

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

163

521

Avances reçues de l'Etat Banques

30/09/N+5

300 000 000

200 000 000

71 Subventions d'exploitation

*(Remboursement avance de l'Etat)*

100 000 000

## Idem au 30/09/N+6

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

163

521

Avances reçues de l'Etat

Banques

30/09/N+6

600 000 000

200 000 000

71 Subventions d'exploitation

*(Remboursement avance de l'Etat)*

400 000 000

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

163

Avances reçues de l'Etat

30/09/N+6

600 000 000

71 Subventions d'exploitation

*(Remboursement avance de l'Etat)*

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. | |

## 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.

## Modalités de calcul et comptabilisation des dépréciations

La dépréciation peut être déterminée de deux façons différentes :

## Première méthode :

Montant de la dépréciation = (VNC - solde du compte de Subvention) - valeur actuelle

= (20 000 000 - 12 000 000) - 6 000 000 = 2 000 000 F

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 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.

# Provisions, passifs éventuels et actifs Eventuels



**Chapitre 18**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **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 générateur 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 x 70% x 0) + (35 000 x 30% x 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 entrainées 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 x 2% = 240 Coût global prévisionnel de ces réparations : 240 x 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.

6911

31/12/N Dotations aux provisions pour risques et charges

15 600 000

192

Provisions pour garanties données aux clients (*Provision pour litige livraison)*

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

6911

31/12/N Dotations aux provisions pour risques et charges

10 000 000

191

Provisions pour litiges (*Provision pour litige livraison)*

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

191

Provisions pour litiges (*Ajustement provision pour litige livraison)*

5 000 000

## 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

6324

521

Autres charges diverses Honoraires

Banques

03/N+2

12 000 000

2 000 000

14 000 000

(*Indemnité pour livraison défectueuse)*

## Utilisation de la provision

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

191

Provisions pour litige

31/12/N+2

15 000 000

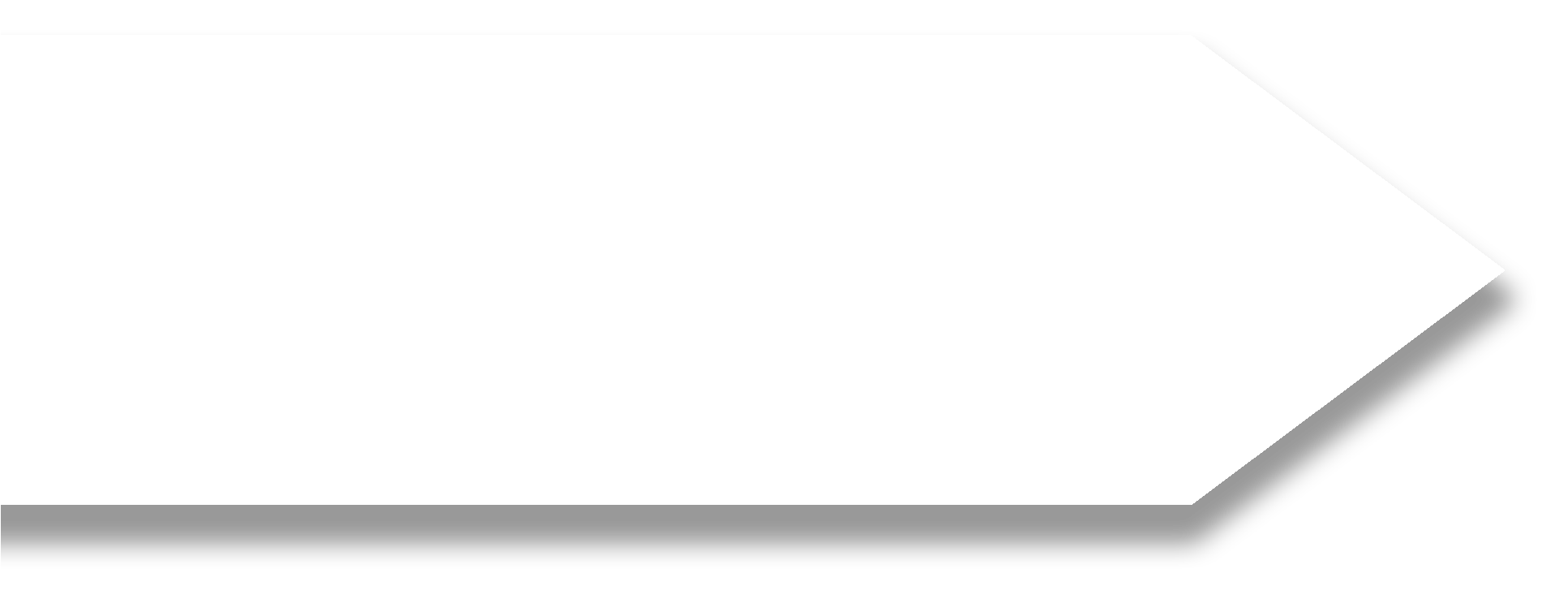
7911

Reprises de provisions d'exploitation pour risques (*Reprise provision pour litige livraison)*

15 000 000

|  |  |
| --- | --- |
| * **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 |

# tribution gratuite d’actions au personnel salarié et aux dirigeants de la société



**Chapitre 19**

**At**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **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 | 521 | Actions propres  Banques  (*rachat d’actions propres : (1000 X 15000*)  20/05/N | 15 000 000 |
| 521 |  | Banques (1 000 x 12 000) | 12 000 000 |
| 6772 |  | Malis provenant d’attribution gratuite d’actions aux dirigeants | 3 000 000 |
|  | 5021 | Actions propres |  |
|  |  | (*règlement des dirigeants*) |  |

15 000 000

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. | |

1301

15/05/N Résultat en instance d’affectation

30 000 000

1132

Réserves d’attribution gratuite d’actions au personnel salarié

30 000 000

(*Constitution de la réserve d’attribution d’actions gratuites*)

1132

20/05/N Réserves d’attribution gratuite d’actions au personnel salarié

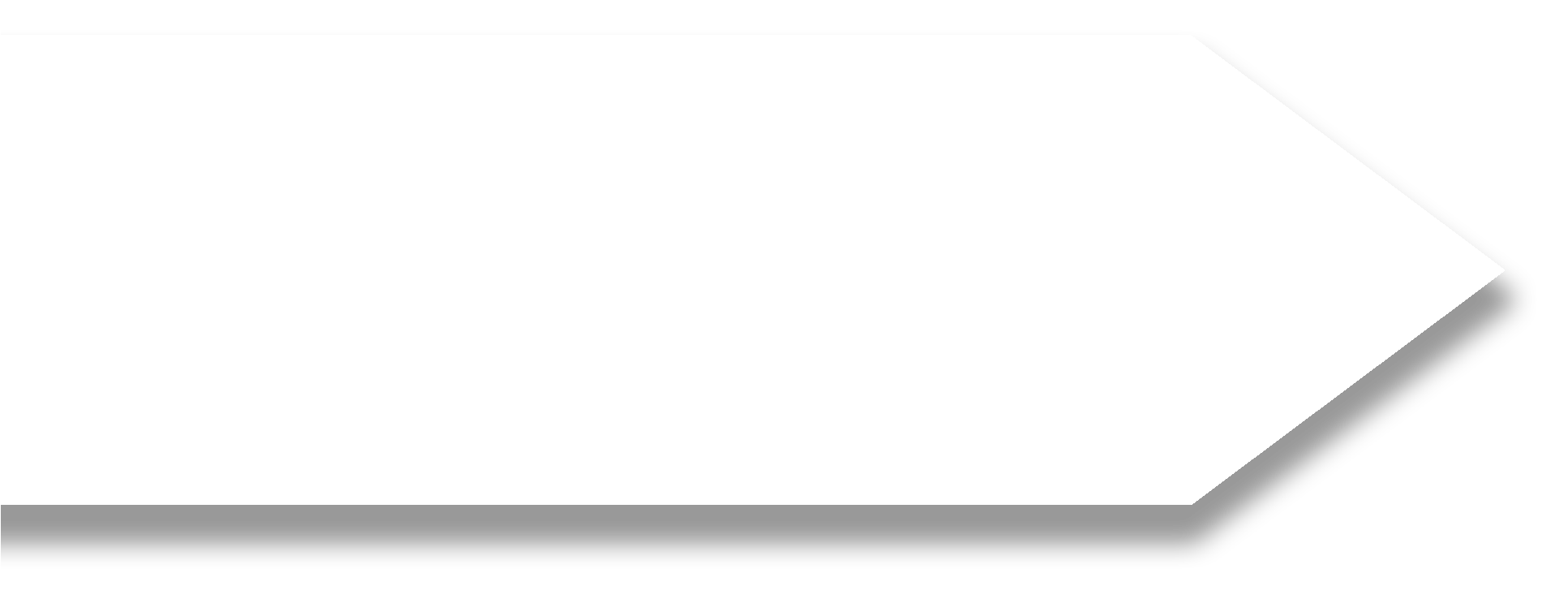
30 000 000

1013

Capital, souscrit, appelé, versé, non amorti (*Augmentation de capital par attribution gratuite d’actions*)

30 000 000

**Chapitre 20 Emprunt obligataire**



|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **APPLICATION 78** | **Emprunt obligataire avec prime de remboursement** |
| **(remboursement par amortissement constant)**  Le 1er 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**.**

## Souscription et réception des fonds

47131

1611

01/01/N

Obligataires-obligations à placer (10 000 x 4900)

Emprunts obligataires ordinaires

*(Ouverture de la souscription)*

49 000 000

49 000 000

47132

47131

Obligataires, compte de souscription

Obligataires-obligations à placer

*(Souscription de l’emprunt)*

49 000 000

49 000 000

521

47132

Banques

Obligataires, compte de souscription

*(Versement des fonds)*

49 000 000

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

*(émission de 10 000 obligations à 4900)*

49 000 000

## Constatation des frais d'émission

01/01/N

6316

521

Frais d’émission d’emprunts

Banques

*(Frais d’émission)*

750 000

750 000

## A la clôture de l'exercice N

* + **Tableau de remboursement de l'emprunt**

Coupon d'intérêt : 10 000 x 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)** |
| N+1 | 7 500 | **3 750 000** | 2 500 | 12 750 000 | 16 500 000 |
| N+2 | 5 000 | **2 500 000** | 2 500 | 12 750 000 | 15 250 000 |
| N+3 | 2 500 | **1 250 000** | 2 500 | 12 750 000 | 14 000 000 |
|  |  | **12 500 000** | 10 000 | 51 000 000 | 63 500 000 |

1. **: 500 x 10 000 = 5 000 000**
2. **: 10 000 / 4 = 2500**
3. **: 2 500 x 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 x (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) x 2 500 | = | **500 000** |
| N+1 | (5100 **-** 4 900) x 2 500 | = | **500 000** |
| N+2 | (5100 **-** 4 900) x 2 500 | = | **500 000** |
| N+3 | (5100 **-** 4 900) x 2 500 | = | **500 000** |
|  | Total : | = | **2 000 000** |

## Règlement de la première annuité

1611

6711

6714

521

31/12/N Emprunts obligataires ordinaires

Charges d'intérêts

Prime de remboursement des obligations

Banques

*(Paiement de la première annuité)*

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

Emprunts obligataires Charges d'intérêts

31/12/N+1

12 250 000

3750 000

6714

521

Prime de remboursement des obligations

Banques

*(Paiement de la deuxième annuité)*

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%. | |

## 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 x 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 x 5000 = 3 000 000**
2. **: 5000 x 10500 = 52 500 000**
3. **: 3 000 000 + 52 500 000 = 55 500 000**

## Souscription et réception des fonds

01/01/N

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

## 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

6711

Charges d'intérêts

**31/12/N**

3 000 000

521

Banques

*(Paiement de la première annuité)*

3 000 000

## Rattachement de la prime de remboursement

6714

1661

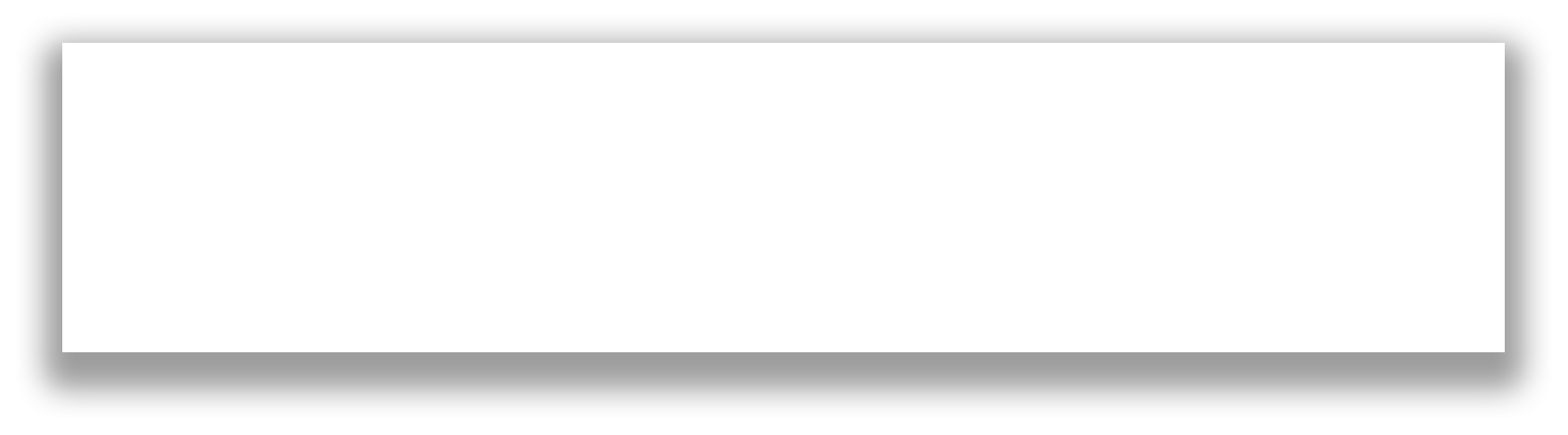
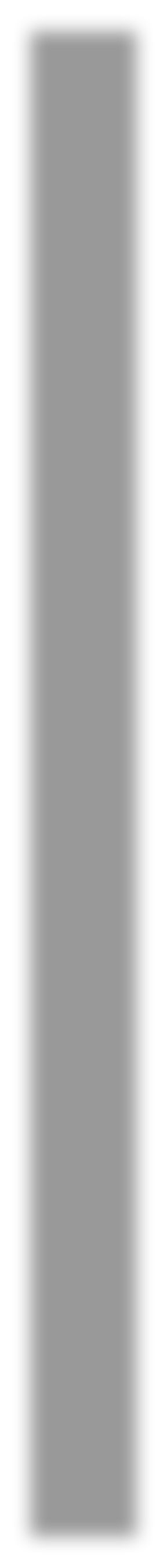
Primes de remboursement des obligations

Intérêts courus sur emprunts obligataires

*(Rattachement de la prime de remboursement)*

1 000 000

1 000 000



**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.

**APPLICATION 80**

## 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**.

## Ecritures au titre de l’exercice N

521

1612

01/01/N

Banques

Emprunts obligataires convertibles

325 000 000

325 000 000

6971

1988

*(Emission de 25 000 obligations à 13000)*

31/12/N Dotations aux provisions financières pour risques et charges

Autres provisions pour divers risques et charges (*Risque de paiement de la prime de remboursement) 25 000 x (15 000 -13 000*)

50 000 000

50 000 000

## Ecritures de conversion des obligations en actions

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

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

01/01/N+2

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Emprunts obligataires convertibles (4000 x 13 000) | 52 000 000 |  |
| 1013 | Capital souscrit, appelé, versé, non amorti |  | 30 000 000 |
| 1054 | Prime de conversion  *(Conversion de 4000 obligations en actions)* |  | 22 000 000 |

1612

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

1988

7971

31/12/N+3

Autres provisions divers pour risques et charges

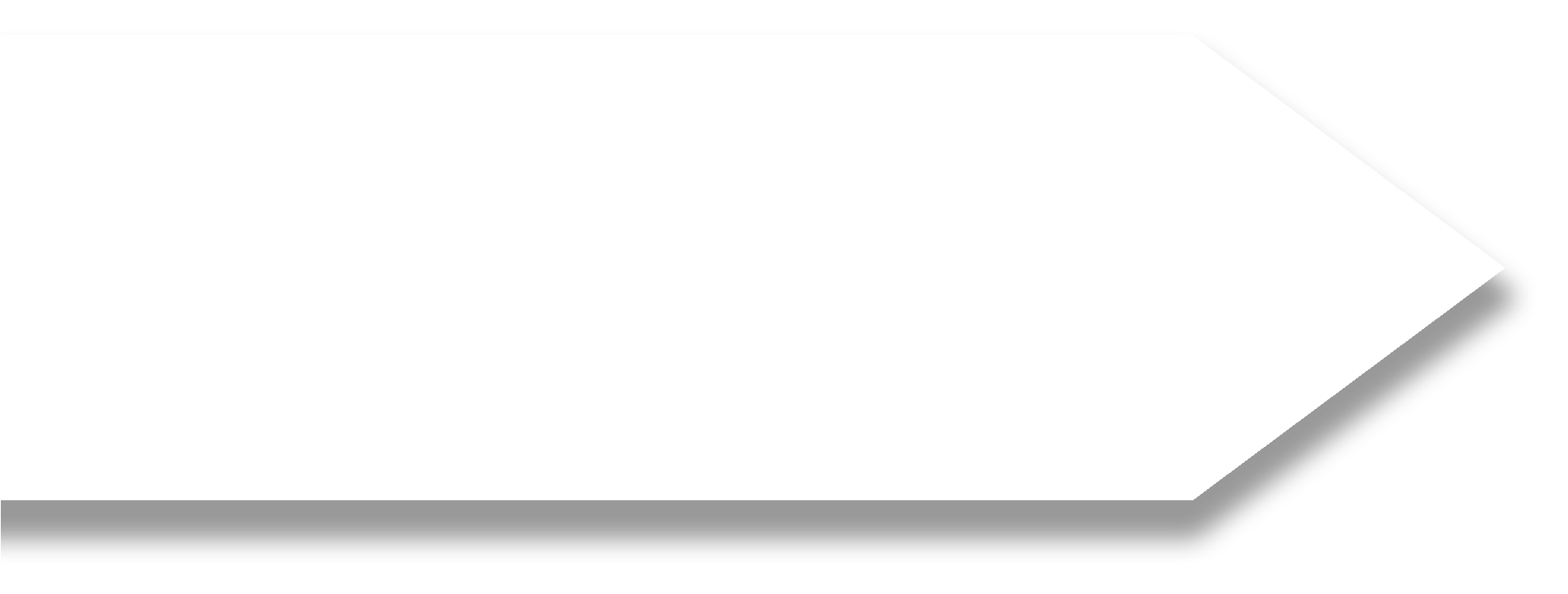
Reprises de provisions et dépréciations financières pour risques et charges

(Provision *relative aux 4000 obligations converties)*

8 000 000

8 000 000

# Engagements de retraite et autres avantages assimilés



**Chapitre 21**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **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. | |

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

* + Indemnité future = 2 000 000 (1,05) 34 x 40% x (1/35) = 120 077 F
  + Ancienneté actuelle / ancienneté totale = 1 / 35
  + Probabilité d’atteinte d’âge de la retraite = (0,9831) x (0,79) = 0,77
  + Facteur d’actualisation = (1,0585)-34
  + Valeur actuelle de l’obligation au 31/12/N :

= [(2 000 000) (1,05)34 x 40% x1/35] x 0,77 x (1,0585)-34 x (1,1) **=** 14 718 F.

## 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

31/12/N Dotations aux provisions d’exploitation pour risques et charges

14 718

1961

Provisions pour pensions et obligations similaires – engagement de retraite

14 718

## 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 x 40% x1/35] x 0,77 x (1,0585)-34 x (1,1) **=** 14 718 F

* + Valeur actuelle de l’obligation au 31/12/N+1

= [(2 000 000 x1, 05) (1,05)33x 40% x 2/35] x 0,77 x (1,0585)-33 x (1,1) **= 31 158,2**

## ≈ 31 158 F

1. **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 F**
   * Composante de la variation de l’obligation :

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

= [(2 000 000 x1, 05) (1,05)33 x 40% x 1/35] x 0,77x (1,0585)-33 x (1,1) = **15 579,12**

## ≈ 15 579 F.

* + - **Le coût financier** = 14718 x 5,85% **= 861,003 ≈ 861 F**

Vérification de la variation de l’obligation = 31 158 - 14 718 =**16 440 F**

= 15 579 + 861 = **16 440 F.**

## 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 | 1961 | Dotations aux provisions financières pour risques et charges  Provisions pour pensions et obligations similaires – engagement de retraite | 861 |

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 x1, 05) (1,05)33x 40% x 2/35] x 0,77 x (1,0585)-33 x (1,1) **= 31 158.**  Le taux d’actualisation est passé de 5, 85% à 6%. | |

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

[(2 000 000 x1, 05) (1,05)33x 40% x 2/35] x 0,77 x (1,06)-33 x (1,1) **= 29 736.**

|  |  |
| --- | --- |
| **2. Calcul de l’écart actuariel** |  |
| Valeur actuelle de l'obligation au 31 /12/ N | : 14 718 F. |
| Coût des services rendus au cours de l'exercice N+1 | : + 15 579 F. |
| Coût financier | : + 861 F. |
| Valeur actuelle de l’obligation attendue au 31/12/N+1 | = 31 158 F |
| Valeur actuelle de l’obligation au 31/12/N+1 (taux d’actualisation de 6%) : | - 29 736 F. |
| **Ecart actuariel (31 158 – 29 736)** | **= 1 422 F.** |
| L’écart actuariel correspond ici à un gain actuariel. |  |

Il est aussi possible de déterminer l’écart actuariel 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 actuariel : = - 1 422 F.

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

## Comptabilisation de l’écart actuariel

1961

31/12/N+1 Provisions pour pensions et obligations similaires –

engagement de retraite

1 422

7971

Reprises de provisions financières pour risques et charges

1 422

(Pour gain actuariel)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **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 1er 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. | |

## 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 :

31/12/N

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

* Au titre de l’exercice N+35

01/01/N+35

6618

Autres rémunérations directes (4 202 678 – 3 200 000)

1 002 678

521

Banques

1 002 678

1961

7911

*(Complément d’indemnités de départ à la retraite réglé par l’entité)*

31/12/N+35

Provisions pour pensions et obligations similaires – engagement de retraite

Reprises de provisions d’exploitation pour risques et charges

*(Reprises de provisions)*

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 :

31/12/N

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1962 |  | Provisions pour pensions et obligations similaires – Actif de régime de retraite | 10 000 |  |
|  | 521 | Banques  *(Versement des primes à l’assurance)*  d° |  | 10 000 |
| 6911 |  | Dotations aux provisions d’exploitation pour risques et charges | 14 718 |  |
|  | 1961 | Provisions pour pensions et obligations similaires – engagement de retraite  *(Complément d’engagement de retraite à la clôture)* |  | 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

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Autres rémunérations directes | 4 202 678 |  |
| 1962 | Provisions pour pensions - Actif de régime de retraite |  | 3 200 000 |
| 521 | Banques |  | 1 002 678 |

6618

A la clôture de l’exercice N+35

1961

31/12/N+35

Provisions pour pensions et obligations similaires – engagement de retraite

4 202 678

7911

Reprises de provisions

*(Reprises de provisions)*

4 202 678

## le fonds de pension ou l’assurance verse le montant des prestations plutôt à l’entité

521

Banques

01/01/N+35

3 200 000

6618

1962

Actif de régime de retraite

*(Lors du versement des fonds par l’assurance à l’entité)*

d° Autres rémunérations directes

4 202 678

3 200 000

521

Banques

*(Indemnités de départ à la retraite réglé par l’entité)*

4 202 678

1961

31/12/N+35

Provisions pour pensions et obligations similaires – engagement de retraite

4 202 678

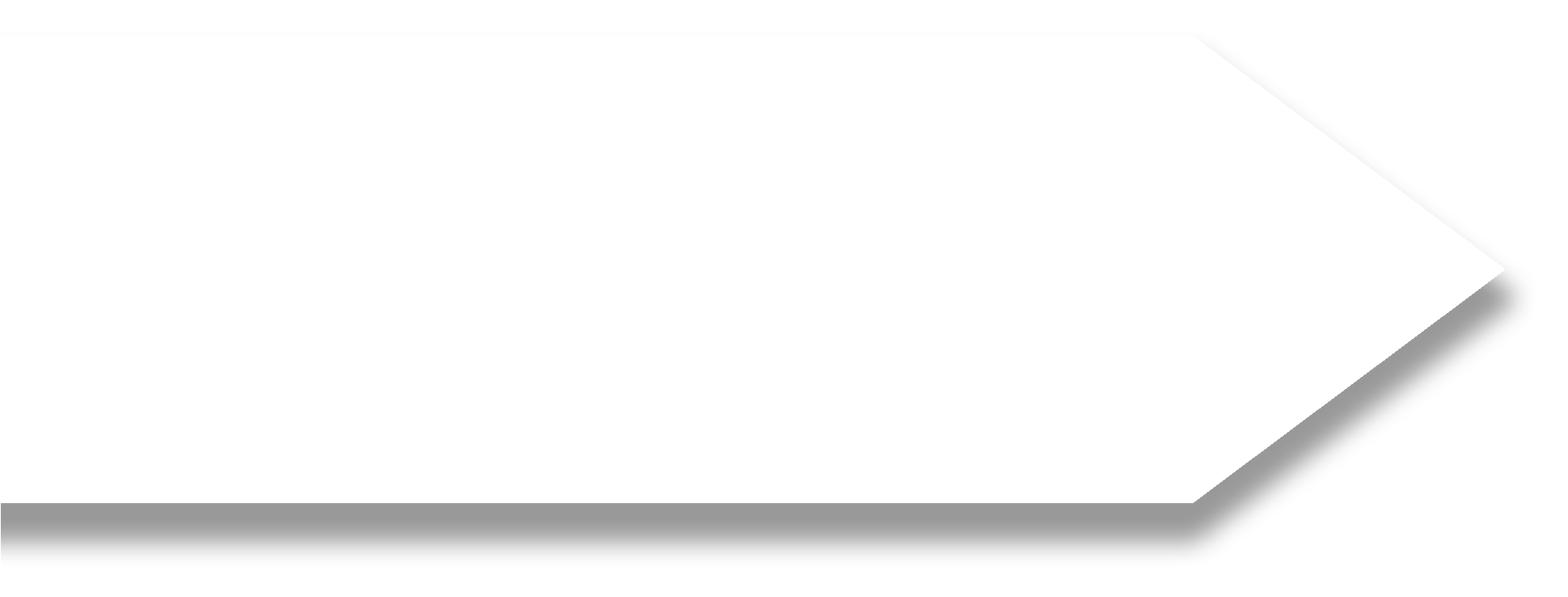
7911

Reprises de provisions

*(Reprises de provisions)*

4 202 678

# Operations en devises et contrats de couverture sur marchés financiers



**Chapitre 22**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **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. | | |

## A la facturation

411

Clients (1)

10/12/N

47 500 000

701

Ventes de marchandises

*(Vente de marchandises*)

47 500 000

* 1. 250 000 x 190 = 47 500 000.

## A la clôture de l’exercice

* 1. **Hypothèse 1**

4781

411

31/12/N Ecart de conversion – actif, diminution des créances d’exploitation (1)

Clients

*(Perte latente)*

2 500 000

2 500 000

(1) 250 000 x (190 – 180) = 2 500 000.

6591

4911

31/12/N Charges pour provisions sur risques à court terme

Provisions pour risques à court terme sur opérations d’exploitation (*Provisions)*

2 500 000

2 500 000

411

Clients

01/01/N+1

2 500 000

4781

Ecart de conversion – actif, diminution des créances d’exploitation

*(Contrepassation de l’écart de conversion)*

2 500 000

* **Hypothèse 2**

411

Clients (1)

31/12/N

5 000 000

4791

Ecart de conversion – passif, augmentation des créances d’exploitation

*(Gain latent)*

5 000 000

(1) 250 000 x (210 – 190) = 5 000 000.

4791

411

01/01/N+1 Ecart de conversion - passif, augmentation des créances d’exploitation

Clients

*(Contrepassation de l’écart de conversion)*

5 000 000

5 000 000

## Lors du règlement

* 1. **Hypothèse 1**

15/02/N+1

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 521 |  | Banques (250 000 x 175) | 43 750 000 |
| 656 | 411 | Pertes de change sur créances et dettes commerciales Clients (250 000 x 190)  *(Règlement facture)* | 3 750 000 |

47 500 000

4911

7591

31/12/N+1 Provisions pour risques à court terme sur opérations d’exploitation

Reprises de charges de provisions sur risques à court terme

*(Reprise de la provision)*

2 500 000

2 500 000

* 1. **Hypothèse 2**

521

Banques (250 000 x 215)

15/02/N+1

53 750 000

411

756

Clients (250 000 x 190)

Gains de change sur créances et

*(Règlement facture)*

47 500 000

6 250 000

dettes commerciales

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **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 | | |

## Comptabilisation de l’acompte versé

Montant de l'acompte : 50 000 x 620 = 31 000 000 F

252

15/11/N Avances et acomptes versés sur immobilisations corporelles

31 000 000

521

Banques

*(Acompte versé)*

31 000 000

## Facturation

Montant de la facture : 50 000 x 620 + (300 000 - 50 000) x 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 |  | 150 000 000 |
|  | *(Facture n° )* |  |  |

## A la clôture de l'exercice N

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

4812

31/12/N Fournisseurs d'investissements – Immobilisations corporelles

3 750 000

4793

Ecart de conversion – Passif, diminution des dettes d’exploitation

*(Ecart de conversion passif)*

3 750 000

## Contrepassation au 01 janvier N+1

4793

01/01/N+1 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

## 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)  *(Règlement pour solde)* |  | 5 000 000 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **APPLICATION 86** | **Disponibilités en devises** |
| Une entité acquiert, le 1 octobre N, 50 000 $. Du 1er 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 :   * 1er octobre N : 1$ = 620 F ; * 31 décembre N : 1$ = 570 F. | | |

5215

01/10/N

31 000 000

521 31 000 000

Banques en devises (1)

Banques

*(Achat de devises)*

* 1. 50 000 x 620 = 31 000 000.

676

5215

31/12/N Pertes de change financières (2)

Banques en devises

*(Pertes de change)*

250 000

250 000

* 1. 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 : $ = 622 F | | |

521

Banques (300 000 x 620)

01/08/N

186 000 000

162

Emprunts auprès des établissements de crédit

*(Avis de crédit)*

186 000 000

## Au 31/12/N

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

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

4784

162

31/12/N Ecart de conversion – actif, augmentation des dettes financières

Emprunts auprès des établissements de crédit

*(Perte latente)*

1 500 000

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 x 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 x 5/24 = 312 500.

6971

194

31/12/N Dotations aux provisions pour risques et charges

Provisions pour pertes de change

*(Constatation de la provision pour perte de change*)

312 500

312 500

6712

1662

31/12/N Intérêts des emprunts auprès des établissements de crédit

Intérêts courus sur emprunts auprès des établissements de crédit

*(Intérêts courus non échus)*

6 250 000

6 250 000

## Au 01/01/N+1

1662

6712

01/01/N+1 Intérêts courus sur emprunts auprès des établissements de crédit

Intérêts des emprunts auprès des établissements de crédit

*(Contrepassation des intérêts courus non échus)*

6 250 000

6 250 000

162

4784

01/01/N+1 Emprunts auprès des établissements de crédit

Ecart de conversion – actif, augmentation des dettes financières

*(Contrepassation de la perte latente)*

1 500 000

1 500 000

## A l’échéance

Amortissement de l’emprunt = 300 000/2 = 150 000

= 150 000 x 635 = 95 250 000 > (150 000 x 620 = 93 000 000)

L’augmentation de la dette représente une perte de change de 2 250 000 (95 250 000 – 93 000 000)

Intérêts = (300 000 x 635) x 8% = 15 240 000 F

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 | 521 | Pertes de change financières  Banques  *(Paiement de l’annuité)* | 2 250 000 |

110 490 000

## Au 31/12/N+1

Montant de l’emprunt = (300 000 – 150 000) x 622

= 93 300 000 > (150 000 x 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) x 622 x 8% x 5/12 = 3 110 000.

4784

162

31/12/N+1 Ecart de conversion – actif, augmentation des dettes financières

Emprunts auprès des établissements de crédit

*(Perte latente)*

300 000

300 000

## Montant de la provision

Montant de la perte latente différée : 300 000 x 7 (24 mois – 17 mois)/24 = 87 500

Montant devant être couvert par une provision : 300 000 – 87 500 = 212 500 ou encore

300 000 x 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

7971

31/12/N+1 Provisions pour pertes de change

Reprises de provisions pour risques et charges

*(Reprise de la provision pour perte de change)*

100 000

100 000

6712

1662

31/12/N+1 Intérêts des emprunts auprès des établissements de crédit

Intérêts courus sur emprunts auprès des établissements de crédit

*(Intérêts courus non échus)*

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 $, remboursable le 31/03/N+2.  L’évolution du cours du dollar se présente comme suit :   * 1er septembre N : 1$ = 620 F ; * 31 décembre N : 1$ = 550 F. | | |

## 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 x 620 = 62 000 000.

A la date de clôture de l’exercice, l’écart de conversion-actif est de : 100 000 x (620 – 550)

= 7 000 000. Cet écart correspond à une diminution de la créance, soit une perte latente de 7 000 000.

4782

277

31/12/N Ecart de conversion – actif, diminution des créances

financières

Créances rattachées à des participations

*(Perte latente)*

7 000 000

7 000 000

## Analyse de l’opération d’emprunt

A la date de l’opération, le montant de l’emprunt est de 80 000 x 620 = 49 600 000.

A la date de clôture, l’écart de conversion-passif est de : 80 000 x (620 – 550) = 5 600 000. Cet écart correspond à une diminution de la dette soit un gain latent.

162

4794

31/12/N Emprunt auprès des établissements de crédit

Ecart de conversion-passif, diminution des dettes financières

*(Gain latent)*

5 600 000

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

Provisions pour pertes de change

*(Constatation de la provision pour perte de change)*

1 400 000

1 400 000

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **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. | |

## 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.

## Comptabilisation des opérations

Achats de marchandises

Fournisseurs *(Achat de marchandises)* Fournisseurs

Banques

*(règlement de la dette)*

601

05/12/N (250 000 x 650)

162 500 000

401 162 500 000

401

05/02/N+1

162 500 000

521 162 500 000

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **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 1er 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 | | |

## Comptabilisation initiale des opérations

601

01/12/N (100 000 x 600)

60 000 000

401 60 000 000

271

10/12/N

45 750 000

521 45 750 000

## A la clôture de l’exercice N

Achats de marchandises

Fournisseurs *(Achat de marchandises)* Prêts (75 000 x 610)

Banques

*(Décaissement du prêt)*

* + Ecart de conversion sur la dette fournisseur : 100 000 x (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

Ecarts de conversion – actif, augmentation des dettes d’exploitation

Fournisseurs

2 500 000

2 500 000

271

Prêts

1 125 000

4792

Ecart de conversion – passif, augmentation des créances financières

1 125 000

4788

4783

Écarts de conversion –Actif, différences compensées par couverture de change

Écarts de conversion –Actif, augmentation des dettes d’exploitation

1 125 000

1 125 000

6591

4991

Charges pour provisions sur risques à court terme

Provisions pour risques à court terme sur opérations d’exploitation

1 375 000

1 375 000

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **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 :  1er 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 ; | | |

## 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.

## 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 x (600 – 590) = 4 000 000.

Etalement du report/déport : 4 000 000 x 8/12 = 2 666 667.

6784

31/12/N Pertes et charges sur instruments de trésorerie

54 Instruments de trésorerie

*(Etalement du report/déport à payer)*

2 666 667

2 666 667

## Au dénouement de la vente à terme :

Résultat de couverture : 400 000 x (600 – 575) = 10 000 000.

Report/déport : 4 000 000 x 4/12 = 1 333 333.

521

Banques

30/04/N+1

10 000 000

4797

Différences d’évaluation sur instruments de trésorerie

*(Résultat de couverture)*

10 000 000

54

6784

521

Instruments de trésorerie

Pertes et charges sur instruments de trésorerie

Banques

*(Résultat latent de couverture des achats)*

2 666 667

1 333 333

4 000 000

## A la vente :

Vente en devise : 400 000 x 550 = 220 000 000.

411

Clients

31/07/N+1

220 000 000

70 Ventes de marchandises

*(Vente en devise)*

220 000 000

Inscription du résultat de couverture en résultat d’exploitation (compte 756) : 10 000 000.

4797

756

31/07/N+1 Différences d’évaluation sur instruments de trésorerie

Gains de change sur créances et dettes commerciales

*(Résultat de couverture)*

10 000 000

10 000 000

## A la clôture N+1 et à la réouverture au 1er 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

*(Ecart de conversion actif)*

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

*(Provisions)*

8 000 000

8 000 000

411

Clients

01/01/N+2

8 000 000

4781

Ecart de conversion-actif, Diminution des créances d’exploitation

*(Contrepassation)*

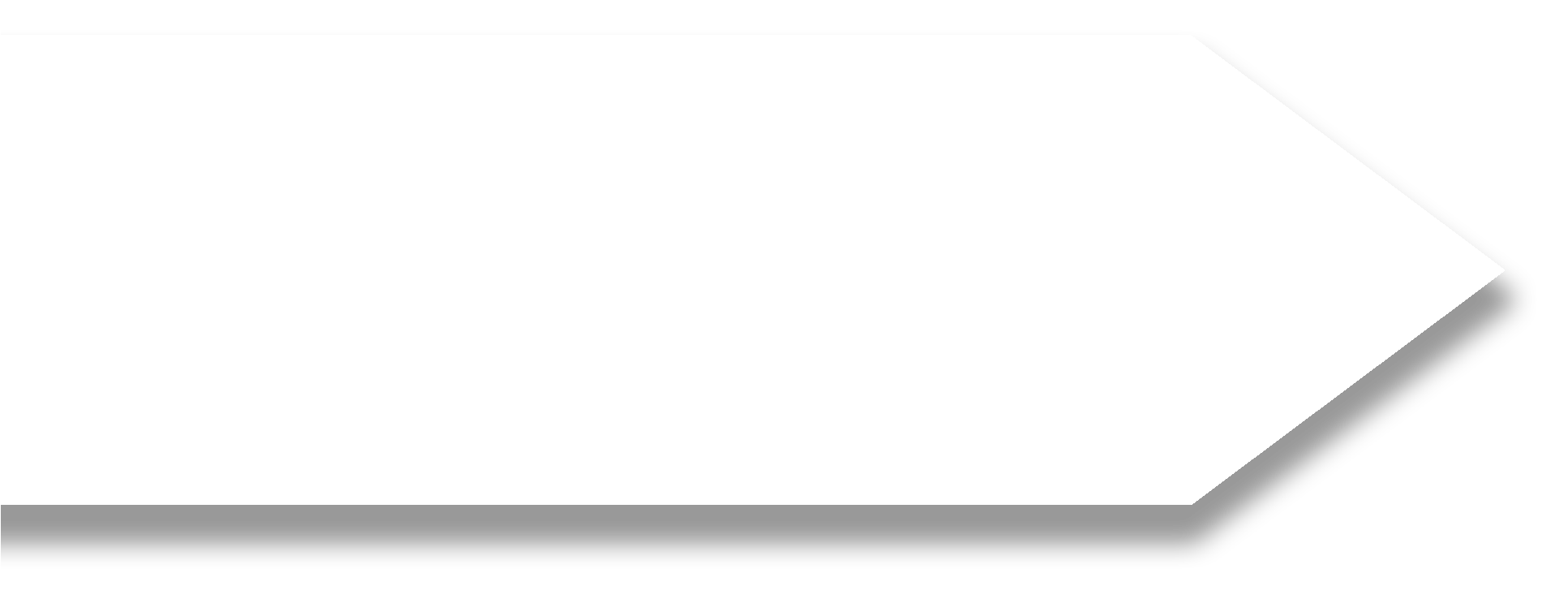
8 000 000

## Au règlement de la facture :

10/02/N+2

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 521 |  | Banques | 206 000 000 |  |
| 656 |  | Perte de change sur créances et dettes commerciale | 14 000 000 |
|  | 411 | Clients  *(Règlement de la facture)* |  | 220 000 000 |
| 4991 |  | Provisions pour risques à court terme sur opérations d’exploitation | 8 000 000 |  |
|  | 7591 | Reprise de charges pour provisions sur risques à court terme |  | 8 000 000 |
|  |  | *(Reprise de provisions)* |  |  |

# Contrats pluri-exercices



**Chapitre 23**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **APPLICATION 92** | **Contrat bénéficiaire** |
| Une entité s’est engagée par contrat à construire un ouvrage. Le contrat prévoit sa réalisation sur une période de à 22 mois. On vous communique les informations concernant la réalisation de cet ouvrage :   * Coût total de production total estimé par les services technique : 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. | |

## 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 x 60% = 105 000 000 F.

Le chiffre d’affaires partiel est de : 925 000 000 x 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

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 7051 | Clients, factures à établir  Travaux facturés dans la région | 654 900 000 | 555 000 000 |
| 4435 | Etat, TVA sur facture à établir (1)  *(Chiffre d’affaires à l’avancement)* |  | 99 900 000 |

1. 555 000 000 x 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  **Résultat 105 000 000** | Travaux facturés 555 000 000 |

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | | 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 |  |  | 654 900 000 |
|  |  | (*Contrepassation du chiffre d’affaires à l’avancement*) | |  |  |

 **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.

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

*(Chiffre d’affaires à l’avancement)*

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  (750 000 000 – 450 000 000)  **Résultat 70 000 000** | Travaux facturés 370 000 000  (925 000 000 – 555 000 000) |

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.

## 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.

4181

Clients, factures à établir

31/12/N

531 000 000

7051

Travaux facturés dans la région

450 000 000

4435

Etat, TVA sur facture à établir

*(Chiffre d’affaires à l’avancement)*

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  **Résultat 0** | Travaux facturés 450 000 000 |

* **Incidence sur le compte de résultat de l’exercice N :**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | | 01/01/N+1 |  |  |  |
| 7051 |  | Travaux facturés dans la région |  | 450 000 000 |
| 4435 |  | Etat, TVA sur facture à établir |  | 81 000 000 |
|  | 4181 | Clients, factures à établir |  |  | 531 000 000 |
|  |  | (*Contrepassation du chiffre d’affaires à l’avancement*) | |  |  |

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 (*Chiffre d’affaires à l’avancement*)

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  (750 000 000 – 450 000 000)  **Résultat 175 000 000** | Travaux facturés 475 000 000  (925 000 000 – 450 000 000) |

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%. | |

## 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.

## 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 x 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% x 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 x 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

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 7051 | Clients, factures à établir  Travaux facturés dans la région | 67 968 000 | 57 600 000 |
| 4435 | Etat, TVA sur facture à établir (57 600 000 x 18%)  *(Chiffre d’affaires à l’avancement*) |  | 10 368 000 |

6911

31/12/N-1 Dotations aux provisions pour risques et charges

2 600 000

193

Provisions pour pertes sur marchés à achèvement futur (*Chiffre d’affaires à l’avancement*)

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  Dotations aux provisions d’exploitation 2 600 000 | Travaux facturés 57 600 000  **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 |  |  | 67 968 000 |
|  |  | (*Contrepassation du chiffre d’affaires à l’avancement*) | |  |  |

4111

Clients

20/12/N

141 600 000

7051

Travaux facturés dans la région

120 000 000

4433

Etat, TVA facturée sur travaux (*Chiffre d’affaires à l’avancement*)

21 600 000

193

31/12/N Provisions pour pertes sur marchés à achèvement futur

2 600 000

7911

Reprises sur provisions pour risques et charges

*(Reprise de la provision pour pertes sur marchés à achèvement futur )*

2 600 000

## Incidence sur le compte de résultat de l’exercice N :

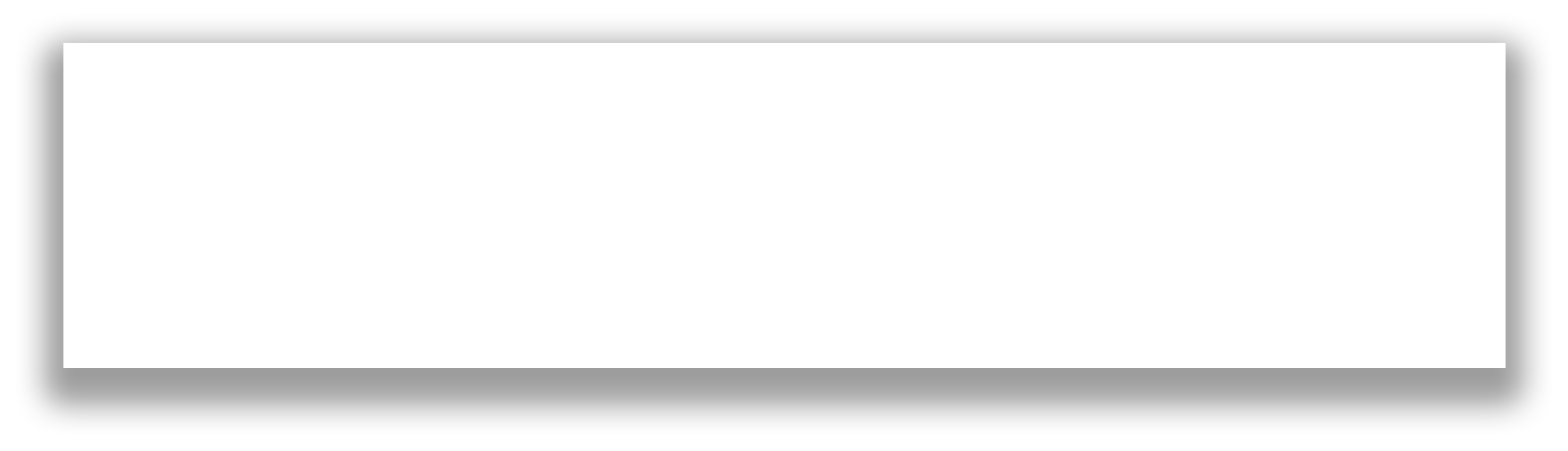
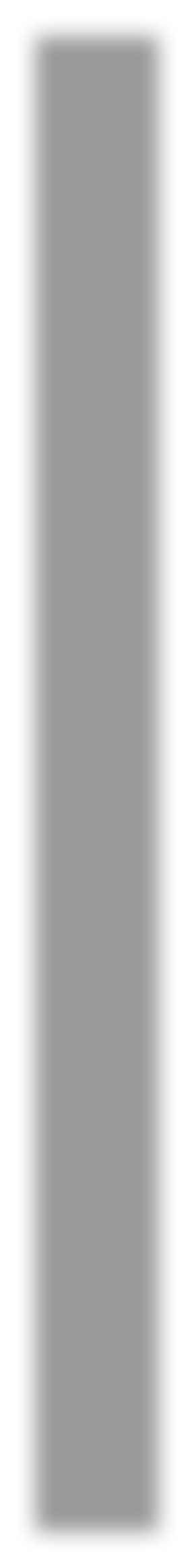
|  |  |
| --- | --- |
| **Extrait du compte de résultat N** | |
| **Charges** | **Produits** |
| Charges imputées au contrat 65 000 000(1)  **Résultat 0** | Travaux facturés : 62 400 000 (2)  Reprises sur provisions d'exploitation : 2 600 000 |

(1) 125 000 000 – 60 000 000

(2) 120 000 000 - 57 600 000

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **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 1er janvier de 2 400 000 FHT.  En définitive, la facturation effectuée au titre du premier trimestre par la société de maintenance est de 780 000F HT le 31 mars N.  Ne pas tenir compte de la TVA. | |

1. **Ecritures des mois de janvier et de février**



**Chapitre 24**

**Abonnement des charges et produits**

6243

4746

Maintenance

31/01/N

Répartition périodique des charges

200 000

200 000

*Abonnement : 2 400 000 / 12*

## Ecritures du mois de mars

En mars, il y a lieu de constater à la fois l’abonnement de la charge et la facturation :

6243

Maintenance

31/03/N

200 000

4746

Répartition périodique des charges

200 000

4746

4011

Répartition périodique des charges

Fournisseurs

780 000

780 000

## 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 :

Montant annuel : 2 400 000 + [780 000 – (200 000 x 3)] = 2 580 000

Déjà imputé : 200 00 x 3 = - 600 000

Reste à imputer = 1 980 000

6243

4746

Maintenance

31/04/N

Répartition périodique des charges

220 000

220 000

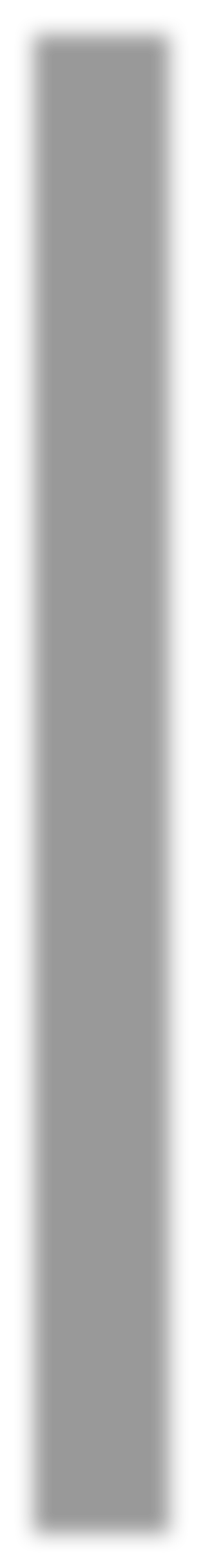
*(Abonnement 1 980 000 / 9)*

# Contrat de concessions de service public



**Chapitre 25**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **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 :**

## 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.

## 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.

## 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 reversement des droits collectés à la collectivité publique : le compte **4731 Mandants, collectivité publique** est débité pour solde par le crédit du compte de trésorerie.

## Comptabilisation

* **Comptabilisation en phase de construction**

6…

401/521

En cours Compte de charges par nature

Fournisseur/Banques

400 000 000

400 000 000

2734

(*Coût des travaux)*

Créances sur le concédant

A la fin

420 000 000

705

Travaux facturés (*Comptabilisation du chiffre d’affaires*)

420 000 000

## Comptabilisation en phase post construction

571

Caisse

01/01/N

475 200

4731

Mandants, collectivité territoriale

(*recette journalière collectée pour le compte de la collectivité territoriale)*

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.

411

Clients

72 000 000

2734

706

7713

Créances sur le concédant Services vendus

Intérêts sur créances diverses (*Constatation de la redevance*)

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | | 03/07/N |  |  |  |
| 4731 |  | Mandants, collectivités territoriales |  | 135 000 000 |
|  | 411 | Clients |  |  | 72 000 000 |
|  | 521 | Banques |  |  | 63 000 000 |
|  |  | (*Reversement des droits de passage sous déduction des redevances annuelles*) | |  |  |

42 000 000

25 000 000

5 000 000

**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 dans 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 fera 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 x 10% x 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

6813

28411

31/12/N Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles

Amortissement du matériel industriel

3 000 000

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

# Groupement d’intérêt économique



**Chapitre 26**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **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. | |

## 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)

*(quote-part acquise dans le résultat du* groupe GIPCV*)*

1 000 000

1. Il est possible de remplacer Associés par « Groupe GIPCV »

## Opération avec le GITRV

Ecritures 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

## 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. | |

## Comptabilisation chez l’entité D

266

277

Parts dans des GIE Avances à des GIE

01/04/N

40 000 000

10 000 000

521

Banques

*(Apports en capital et avances stables)*

50 000 000

## Comptabilisation chez le G.I.E.

01/04/N

521

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Banques | 50 000 000 |  |
| 101 | Capital social |  | 40 000 000 |
| 168 | Autres emprunts et dettes |  | 10 000 000 |
|  | *(Apports en capital et avances stables)* |  |  |

# Personnel intérimaire



**Chapitre 27**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **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 6 000 000 d’une société de travail temporaire. * facturation par la société mère du groupe du personnel détaché 8 400 000 * facturation des prestations du gardien 720 000 | |

## 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.

1. **Comptabilisation des opérations**
   * **Au cours de l’exercice**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 6371 | 4011 | Rémunérations de personnel intérimaire  Fournisseurs  (*Facturation de la société de travail temporaire*) | 6 000 000 | 6 000 000 |
| 6372 |  | Rémunérations de personnel détaché | 8 400 000 |  |
|  | 4012 | Fournisseurs Groupe  (*Facturation de la société mère pour personnel détaché*) |  | 8 400 000 |
| 6327 |  | Rémunérations des autres prestataires de services | 720 000 |  |
|  | 4011 | Fournisseurs (*Facturation du gardien)* |  | 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.

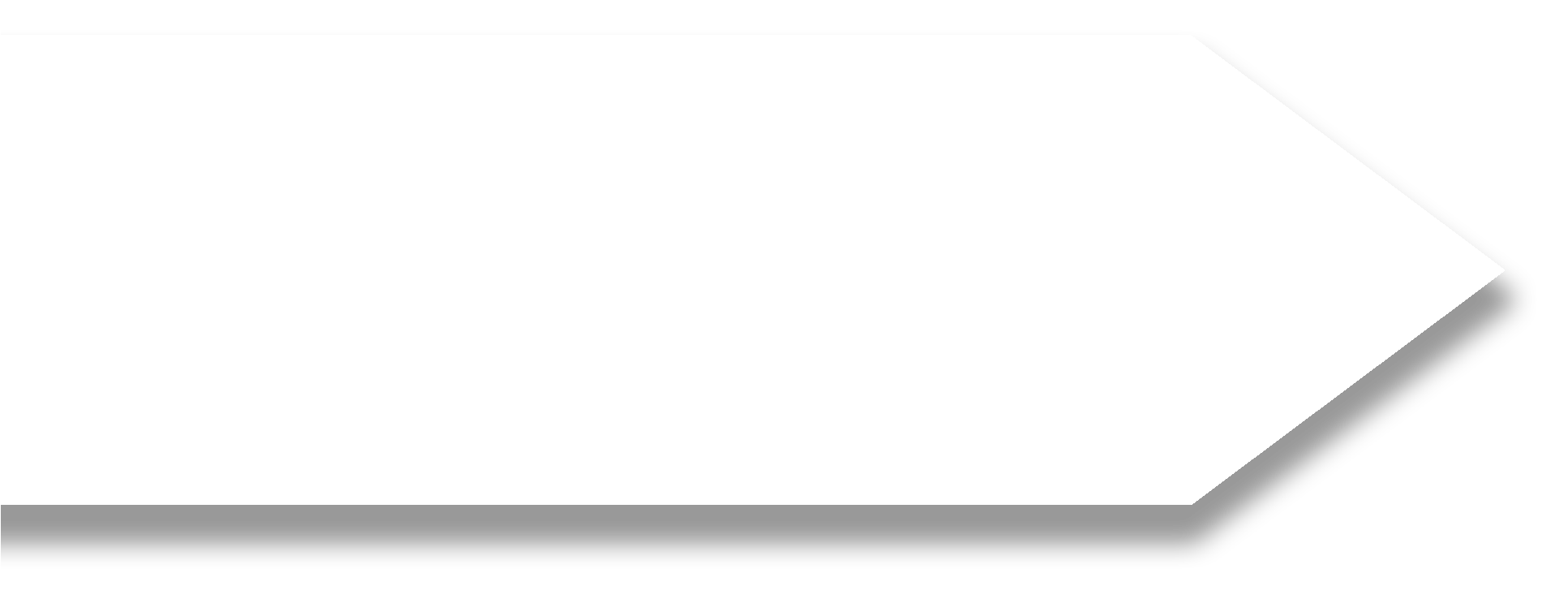
31/12/N

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 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.

# Réévaluation des bilans



**Chapitre 28**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **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 1er 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. | |

## 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  ∑ 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)  60 000 000(b)  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 x 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 x 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.
   1. Valeur d’origine réévaluée du bâtiment : 300 000 000 x 1,2 = 360 000 000.
   2. Somme des amortissements réévaluées du bâtiment : 50 000 000 x 1,2 = 60 000 000.
3. Valeur indiciaire = 25 000 000 x 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.
4. **Comptabilisation des écarts de réévaluation**
   * **A la clôture de l'exercice N :**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | | 31/12/N |  |  |
| 223 |  | Terrains bâtis | 20 000 000 |
| 261 | 1061 | Titres de participation dans des sociétés sous contrôle exclusif  Ecarts de réévaluation légale | 3 000 000 | 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 x 1/25 = 12 000 000

6813

31/12/N+1 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 bais 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 x 1/25 = 12 000 000.
* Dotations aux amortissements non réévaluées : 300 000 000 x 1/30 = 10 000 000.

Supplément de dotations aux amortissements = 2 000 000.

31/12/N+1

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 6813 | 2831 | Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles  Amortissements des bâtiments industriels | 12 000 000 | 12 000 000 |
| 154 | 861 | Provision spéciale de réévaluation  Reprises de provisions réglementées | 2 000 000 | 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. | |

## 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 000F (150 000 000 x 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 x

(30/24)] diminuée des amortissements réévalués pour 33 750 000 F [168 750 000 x (6/30)].

1. **Méthode 1** : Réévaluation par ajustement des amortissements proportionnellement à la modification de la valeur brute comptable

31/12/N

23

283

1062

Bâtiments (168 750 000 – 150 000 000)

Amortissement des bâtiments (33 750 000 – 30 000 000)

Ecarts de réévaluation libre

(*Réévaluation par ajustement des amortissements*)

18 750 000

3 750 000

15 000 000

1. **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

23 Bâtiments

(*Annulation des amortissements et écarts de réévaluation)*

30 000 000

30 000 000

Cette première écriture a pour conséquence d’annuler le cumul des amortissements antérieurs.

**Etape 2** : Comptabilisation de l’écart de réévaluation

23

1062

Bâtiments

Ecarts de réévaluation libre (*Ecarts de réévaluation*)

15 000 000

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).

VErification **:**

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.

# Inventaire permanent en comptabilité financière



**Chapitre 29**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **APPLICATION 101** | **Inventaire permanent en comptabilité financière** |
| Une entité possède au 1er 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% - 6 000  Net commercial 114 000  Escompte 2% - 2 280  Total 111 720  Consignation d'emballages 28 000  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 |  | Clients (93 000 – 1860) |  | 91 140 | |
| 673 |  | Escomptes accordés (93 000 x 2%) |  | 1 860 | |
|  | 7011 | Ventes de marchandises dans la région | |  | 93 000 |
|  |  | *(Facture n° )* | |  |  |
| 571 |  | Caisse siège social | | 91 140 |  |
|  | 4111 | Clients | |  | 91 140 |
|  |  | *(Règlement de facture n° )* | |  |  |
| 6031 |  | Variations des stocks de marchandises | | 64 000 |  |
|  | 311 | Stocks de marchandises | |  | 64 000 |
|  |  | *(Sortie 80 kg x 800 F)* | |  |  |
|  |  | 07/01/N |  |  |  |
| 6011 |  | Achats de marchandises dans la région | | 513 300 |  |
| 6015 |  | Frais sur achats - Transports (1) | | 31 500 |  |
|  | 4011 | Fournisseurs | |  | 544 800 |
|  |  | *(Facture n° )* | |  |  |
| 311 |  | Stocks de marchandises | | 544 800 |  |
|  | 6031 | Variations des stocks de marchandises | |  | 544 800 |
|  |  | *(Entrée 820 kg x 664,39 F)* | |  |  |

(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 |  | Clients (5 000 000 – 150 000) | 4 850 000 |  |
| 673 |  | Escomptes accordés (5 000 000 x 3%) | 150 000 |
|  | 7011 | Ventes de marchandises dans la région |  | 5 000 000 |
|  |  | *(Facture n°.....et n° )* |  |  |
| 521 |  | Banques | 4 850 000 |  |
|  | 4111 | Clients |  | 4 850 000 |
|  |  | *(Règlement de facture n° )* |  |  |
| 6031 |  | Variations des stocks de marchandises | 3 134 257 |  |
|  | 311 | Stocks de marchandises  *(Sortie 4 041 kg x 775,614(1)) F* |  | 3 134 257 |

1. : 3 056 000 800 𝑋 3820 –64 000✢544 800 = 3 536 800 = 775,614

(3 820–80✢820) 4 560

16/01/N

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 6011 |  | Achats de marchandises dans la région (1) | 115 430 |  |
|  | 4011 | 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

4111

Clients

20/01/N

156 750

7011

*(Facture n° )*

Ventes de marchandises dans la région

156 750

6031

Variations des stocks de marchandises

121 590

311

Stocks de marchandises

*(Sortie 150 kg x 810,599 F (2))*

121 590

1. : 3 536 800–1 156 441–1 977 816 ✢ 115 340 = 517 973 = 810,599

(4 560–1 491–2 550✢120) 639

25/01/N

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 6011 |  | Achats de marchandises dans la région | 114 000 | |
| 4094 |  | Fournisseurs créances pour emballages à rendre | 28 000 | |
| 773 | | Escomptes obtenus | | 2 280 |
| 4011 | | Fournisseurs  *(Facture n° )* | | 139 720 |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | | 25/01/N |  |  |
| 311 |  | Stocks de marchandises | 114 000 |
|  | 6031 | Variations des stocks de marchandises  *(Entrée 140 kg x 814,286 F)* |  | 114 000 |
| 521 |  | Banques | 156 750 |  |
|  | 4111 | Clients  *(Règlement facture n° )* |  | 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 | 3 056 000 | 05/01 | 80 x CMUP 1 | 64 000 |
|  | CMUP 1 = 800 |  |  |  |  |
| 07/01 | 820 x 664,39 | 544 800 | 08/01 | 1 491 x CMUP 2 | 1 156 441 |
|  | CMUP 2 = 775,614 (1) |  |  |  |  |
| 16/01 | 120 x 961,92 | 115 430 | 08/01 | 2 550 x CMUP 2 | 1 977 816 |
|  | CMUP 3 = 810,599 (2) |  |  |  |  |
| 25/01 | 140 x 814,286 | 114 000 | 20/01 | 150 x CMUP 3 | 121 590 |
|  | CMUP 4 = 811,42 (3) |  |  |  |  |
|  |  |  |  | **SD 629 x 811,42** | **510 383** |
|  | **Total** | **3 830 230** |  | **Total** | **3 830 230** |

1. : 3 056 000–64 000✢544 800 = 3 536 800 = 775,614

(3 820–80✢820) 4 560

1. : 3 536 800–1 156 441–1 977 816 ✢ 115 340 = 517 973 = 810,599

(4 560–1 491–2 550✢120) 639

1. : 517 973–121 590✢114 000 = 510 383 = 811,42

(639–150✢140) 629

**6031 Variations des stocks de marchandises**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Dates** | **Montant** | **Dates** | **Montant** |
| 05/01  08/01  20/01 | 64 000  3 134 257  121 590 | 07/01  16/01  25/01 | 544 800  115 430  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 Variation de stocks marchandises

3 246

311

Stocks de marchandises

*(Ecart sur stock à l'inventaire : 4 X 811,42 = 3 246 F)*

3 246

**Chapitre 30 Engagements financiers et passifs Eventuels**



|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **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. | |

## 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.**

9162

15/04/N

Contrepartie des engagements accordés - cautions

100 000 000

9062

9062

Cautions, garanties accordés

*(Caution donnée à notre filiale B)*

15/07/N+2

Cautions, garanties accordées

100 000 000

100 000 000

9162

Contrepartie des engagements donnés - cautions

*(Annulation de la caution donnée à notre filiale B)*

100 000 000

## 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.**

9022

15/04/N

Cautions, garanties obtenues

100 000 000

9122

9122

Contrepartie des engagements obtenus - Cautions

*(Caution reçue de la mère A)*

15/07/N+2

Contrepartie des engagements obtenus – Cautions

100 000 000

100 000 000

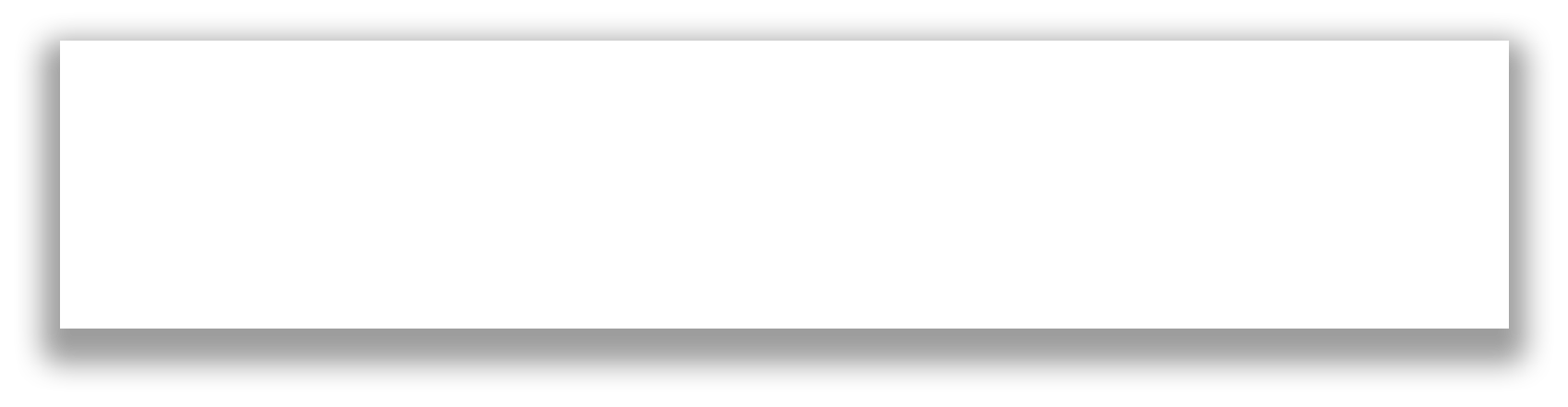
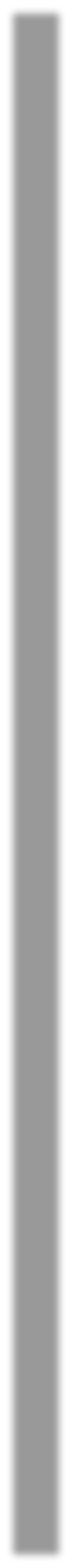
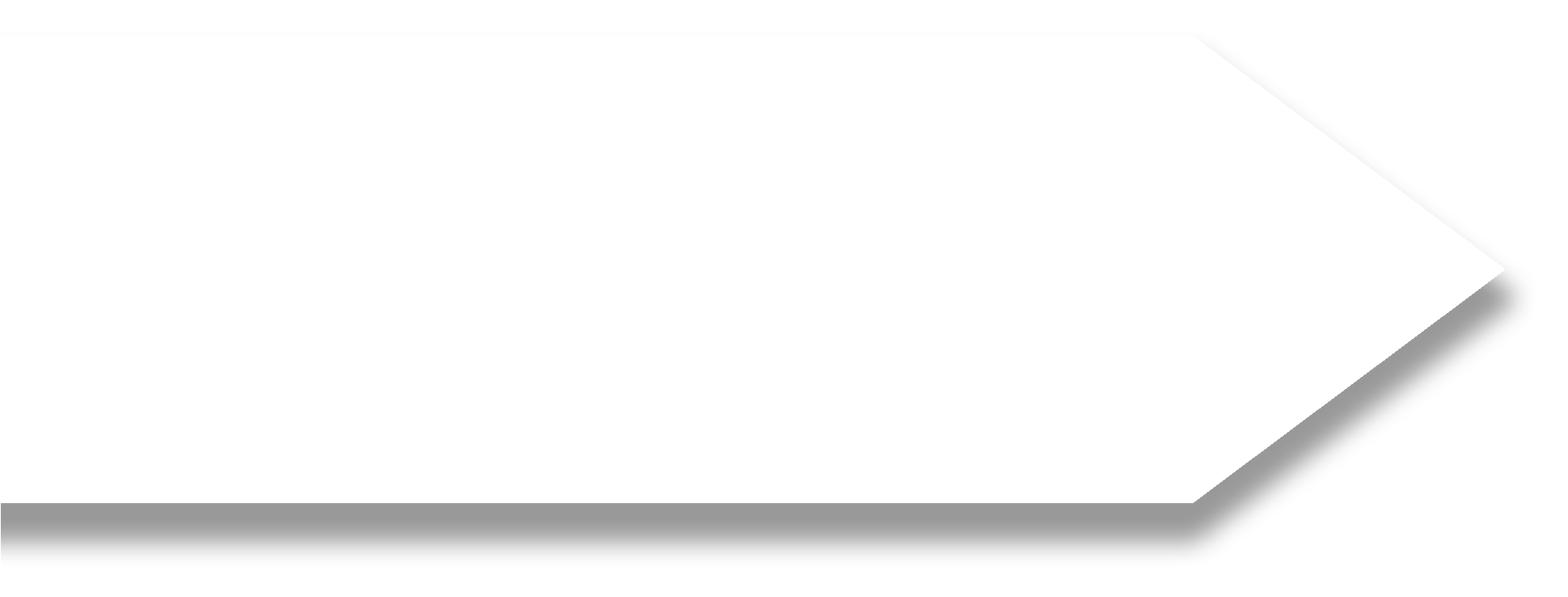
9022

Cautions, garanties obtenues

*(Annulation de la caution reçue de la mère A)*

100 000 000

**Chapitre 31 Événements postérieurs à la clôture de l’exercice**



|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **APPLICATION 103** | **Evènements 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.

1. **Opération 2 :**

L'incendie n'a aucun lien avec la situation à la date de clôture (évènement 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 les notes annexes est nécessaire.

1. **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.

1. **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.

1. **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.

# Operations faites pour le compte de tiers



**Chapitre 32**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **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. | |

## 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 1'entité. L'intermédiaire doit donc comptabiliser toutes les opérations qu'il réalise dans son compte de résultat.

Sa commission n'apparait 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.

## Ecritures comptables chez Y :

601

Achats de marchandises

15/06/N

8 000 000

401

Fournisseurs, dettes en compte X

8 000 000

411

Clients X

8 400 000

701

Ventes de marchandises

8 400 000

Le résultat de l'opération n'apparait 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.  **1ere hypothèse :** le transport est inclus dans le montant de la commission perçue par Y :  **2e hypothèse :** X doit rembourser Y franc pour franc : | |

## 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.

## Comptabilisation des opérations d’achats-ventes

Chez Y, l'achat du lot de coton sera porté à un compte 47.

15/06/N

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 4731 | 4712 | Mandant X**,** opérations faites pour le compte de tiers  Créditeurs divers CENTRAFRICTON (*Acquisition pour le compte de X)*  25/06/N | 8 000 000 | 8 000 000 |
| 4712 |  | Créditeurs divers CENTRAFRICTON | 8 000 000 |  |
|  | 4731 | Mandant X, opérations faites pour le compte de tiers  *(Dénouement de l'opération avec X)* |  | 8 000 000 |
| 411 |  | Clients X | 400 000 |  |
|  | 706 | Services vendus  *(Prestation vendue à X)* |  | 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.

## 1ere hypothèse

Le transport est inclus dans le montant de la commission perçue par Y :

6015

Frais sur achats

22/06/N

180 000

521

Banques locales

*(Transporteur Z pour le compte de X)*

180 000

## 2e hypothèse

X doit rembourser Y franc pour franc :

4731

22/06/N Mandant X, opérations faites pour le compte de tiers

180 000

521

Banques locales

*(Transporteur Z pour le compte de X)*

180 000

# Operations faites en commun



**Chapitre 33**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **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. | |

## 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

3 000

4631

Associé B, opérations faites en commun et GIE

*(Virement de B pour le compte de la participation)*

3 000

07/01/N

(*Néant; l'opération ne met pas en cause des comptes de gestion ou des comptes concernant la participation*)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 09/01/N |  |  |
| 601 | 1 200 |
| 188 des sociétés en participation |  | 1 200 |
| *s pour le compte de la participation)*  11/01/N  188 ociétés en participation  701 archandises  *s pour le compte de la participation)*  13/01/N  612  188 liaison des sociétés en participation  *e marchandises pour le compte de la*  15/01/N  628 tions  616  188 liaison des sociétés  *la participation par le gérant)* | 800  220  74  38 | 800  220  112 |

20/01/N

|  |
| --- |
| Achats de marchandises Comptes de liaison  *(Achats de marchandise* |
| Compte de liaison des s  Ventes de m  *(Ventes de marchandise* |
| Transports sur ventes  Comptes de  *(Transports sur ventes d participation)* |
| Frais de télécommunica Transports de plis  Comptes de  *(Frais divers facturés à* |

*(Néant)*

4631

24/01/N Associé B, opérations faites en commun et GIE

1 000

188

701

Ventes de marchandises

*(Ventes de marchandises effectuées par B)*

31/01/N Comptes de liaison des sociétés en participation

2 000

1 000

4631

Associé B, opérations faites en commun et GIE *(Chèque de B pour solde des opérations de la participation en janvier N)*

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** | **2 000** |
| **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 : Part de B dans le résultat : 268 x 3/4 = 201 268 x 1/4 = 67

## Ecritures pour solde des comptes de gestion

(en supposant une clôture des opérations de gestion au 31/01/N)

701

Ventes

31/01/N

1 800

601

612

616

628

188

Achats de marchandises Frais de transport sur ventes Transports de plis

Frais de télécommunications

Comptes de liaison des sociétés en participation

1 200

220

38

74

268

## Comptabilité propre au gérant A

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | | 04/01/N |  |  |
| 521 |  | Banques | 3 000 |
|  | 188 | Compte de liaison des société en participation  *Virement de B pour le compte de la participation*  07/01/N |  | 3 000 |
| 2413 |  | Matériel commercial | 16 000 |  |
|  | 4812 | Fournisseurs d'investissements – Immobilisations corp.  *(Acquisition d'un matériel pour le compte de la participation)* |  | 16 000 |
| 4631 |  | Associé B, opérations faites en commun et GIE | 4 000 |  |
|  | 182 | Dettes liées à des sociétés en participation  *(Part de b dans l'immobilisation acquise)* |  | 4 000 |
|  |  | 09/01/N |  |  |
| 188 sociétés en participation | | | 1 200 |  |
| 401 nisseurs, dettes en compte | | |  | 1 200 |
| *ndises pour le compte de la* | | |  |  |
| 11/01/N | | |  |  |
| 521 | | | 800 |  |
| 188 ison des sociétés en participation | | |  | 800 |
| *pour le compte de la participation)*  13/01/N  188 sociétés en participation  521 nques  *marchandises pour le compte de la*  15/01/N  188 sociétés en participation  781 Transferts de charges d'exploitation  *a participation)* | | | 220  112 | 220  112 |

20/01/N

|  |
| --- |
| Comptes de liaison des  Four  *(Acquisition de marcha participation)* |
| Banques  Comptes de lia  *(Vente de marchandises* |
| Comptes de liaison des  Ba  *(Transport sur vente de participation)* |
| Comptes de liaison des  *(Facturation de frais à l* |

*(Néant)*

24/01/N

*(Néant)*

521

Banques

31/01/N

2 000

188

Comptes de liaison des sociétés en participation

*(Chèque de B pour solde des opérations de la participation)*

2 000

188

Comptes de liaison des sociétés en participation

268

752

4631

Quote-part de résultat sur opérations faites en commun Associé B, opération faites en commun et GIE

*(Réparation du résultat de janvier N entre les participants de la S.P)*

201

67

## Comptabilité chez B (non-gérant) en milliers de F

4631

04/01/N

Associé A, opérations faites en commun et GIE

3 000

521

Banques

*(versement par virement bancaire en faveur de la participation)*

3 000

2773

07/01/N

Créances rattachées à des sociétés en participation

4 000

4631

Associé A, opérations faites en commun et GIE

*(Acquisition d'une immobilisation par le gérant de la S.P. part de B)*

4 000

20/01/N *(Néant)*

521

Banques

24/01/N

1 000

4631

4631

Associé A, opérations faites en commun et GIE

*(Vente pour le compte de la SP)*

31/01/N

31/01/N

Associé A, opérations faites en commun et GIE

2 000

1 000

521

Banques

*(Solde des opérations de la participation en janvier N)*

2 000

4631 Associé A, opérations faites en commun et GIE 67

752 Quote-part de résultat sur opérations faites en commun 67

*(Part de résultat sur les opérations de janvier N en SP)*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **APPLICATION 107** | **Tenue d’une comptabilité de la participation** |
| **intégrée à la comptabilité du gérant**  Reprenons 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  Reprenons les opérations du mois de janvier N, présentées dans l’application précédente. | |

## Comptabilité chez A (tenue en milliers de F)

04/01/N

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 521  2413 | 4631 | Banques  Associé B, opérations faites en commun *et GIE (Virement de B pour le compte de la participation)*  07/01/N  Matériel commercial | 3 000  16 000 | 3 000 |
|  | 4812 | Fournisseurs d'investissements – Immobilisations corp.  *(Acquisition d'un matériel pour le compte de la participation)* |  | 16 000 |
| 4631 |  | Associé B, opérations faites en commun et GIE | 4 000 |  |
| 188 | 182  401 | Dettes liées à des sociétés en participation  *(part de B dans l'immobilisation acquise)*  09/01/N Comptes de liaison des sociétés en participation  Fournisseurs, dettes en compte  *(Achats de marchandises pour le compte de la participation)* | 1 200 | 4 000  1 200 |

11/01/N

|  |
| --- |
| Banques  Exploitation e  *(Ventes de marchandise* |
| Exploitation en S.P - ch  *(Transports sur ventes d participation)* |
| Exploitation en S.P - ch  *(Facturation de frais à l* |
| Associé B, opérations fa  *(Vente de marchandises* |
| Banques  Associé B, opér *(Chèque de B pour sold janvier N)* |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 521 | 07 | n S.P- produits | 800 | 800 |
|  |  | *s pour le compte de la participation)*  13/01/N |  |  |
| 06 |  | arges | 220 |  |
|  | 521 | Banques  *e marchandises pour le compte de la* |  | 220 |
|  |  | 15/01/N |  |  |
| 06 |  | arges | 112 |  |
|  | 781 | Transferts de charges  *a participation)*  24/01/N |  | 112 |
| 4631 |  | ites en commun et GIE | 1 000 |  |
|  | 07 | Exploitation en S.P - produits  *effectuée par B)*  31/01/N |  | 1 000 |
| 521 |  |  | 2 000 |  |
|  | 4631 | ations faites en commun et GIE  *e des opérations de la participation en* |  | 2 000 |

## Résultat des opérations en participation

|  |  |
| --- | --- |
| **Charges** | **Produits** |
| 1 200  220  112 | 800  1 000 |
| **1532** | **1 800** |

Résultat : 1 800 - 1 532 = 268 Part de A dans le résultat

268 x 3/4 = 201

Part de B dans le résultat 268 x 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

06

4631

752

Exploitation en S.P – charges

Associé B, opérations faites en commun et GIE

Quote-part de résultat sur opérations faites en commun *(Répartition du résultat de janvier N entre les participations de la S.P)*

1532

67

201

## Comptabilité chez B (non-gérant, en milliers de F)

4631

04/01/N Associé A, opérations faites en commun et GIE

3 000

521

Banques

*(Versement par virement bancaire en faveur de la participation)*

3 000

2773

07/01/N Créances rattachées à des sociétés en participation

4 000

4631

Associés A, opérations faites en commun et GIE *(Acquisition d'une immobilisation par le gérant de la S.P part de B)*

4 000

20/01/N

*(Néant)*

521

Banques

24/01/N

1 000

4631

4631

Associés A, opérations faites en commun et GIE

*(Vente pour le compte de la S.P)*

31/01/N Associés A, opérations faites en commun et GIE

2 000

1 000

521

Banques

*(Solde des opérations de la participation en janvier N)*

2 000

4631

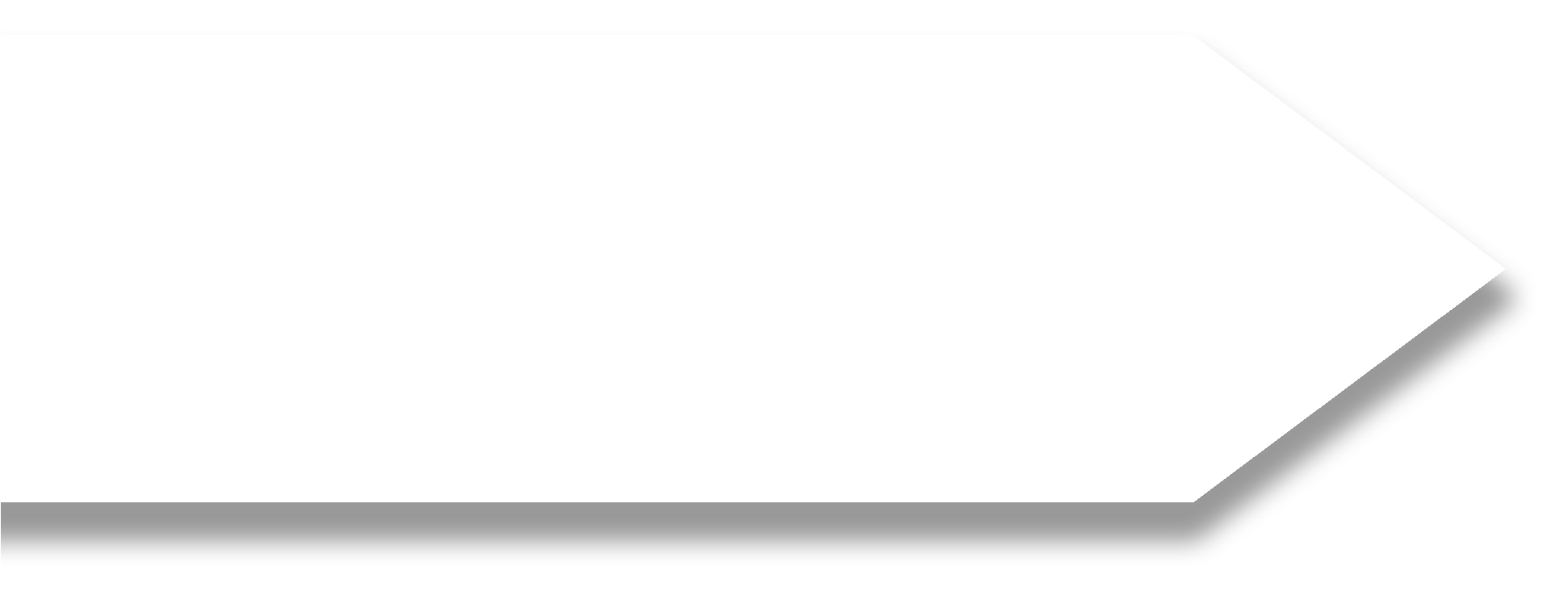
31/01/N

Associés A, opérations faites en commun et GIE 67

752 Quote-part de résultat sur opérations faites en commun 67

*(Part de résultat sur les opérations de janvier N en S.P)*

# Comptabilité autonome par établissement



**Chapitre 34**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **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. | |

## 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.

## 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.

1851

25/06/N Comptes permanents non bloqués succursale S

5 000 000

571

Caisse siège sociale

5 000 000

## 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.

572

Caisse succursale

25/06/N

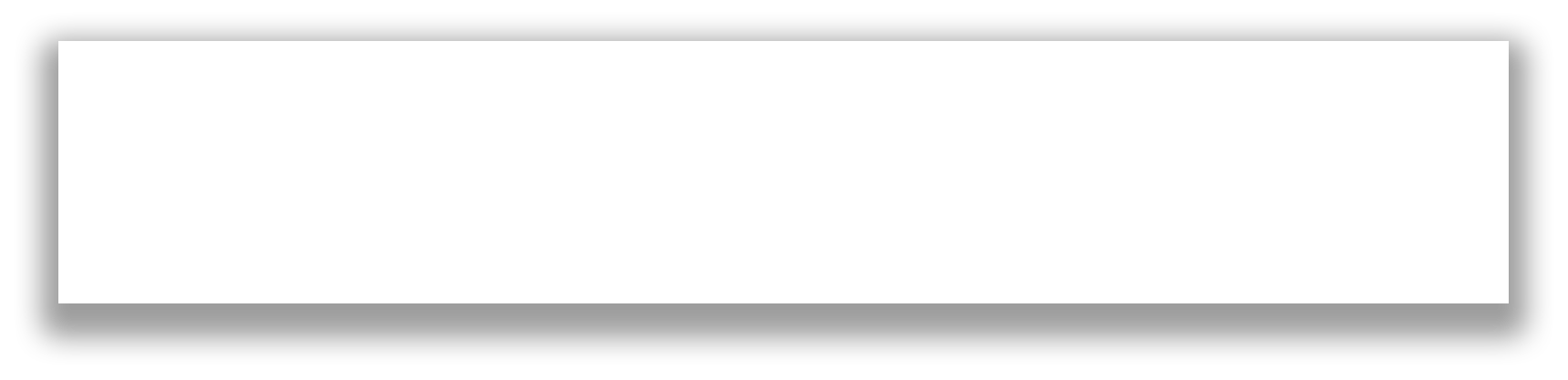
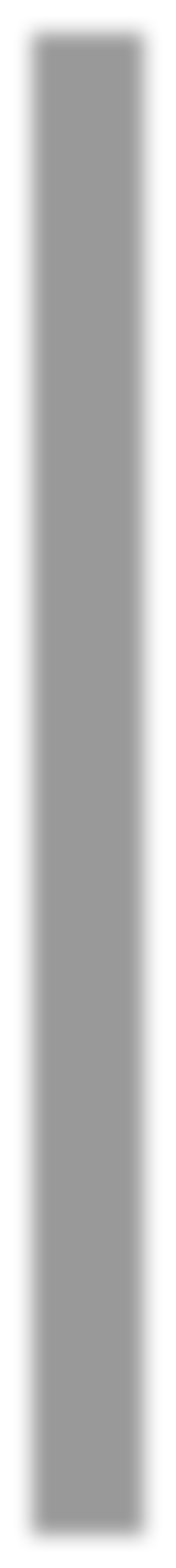
5 000 000

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 (*Création de la succursale*) | | |  |

* **Opérations au journal du siège**

135 000 000

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 (*Ouverture de la succursale*) |  | 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** |
| **Reprenons 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. | |

## Ecritures au journal de la succursale

521

186

601

601

185

185

185

521

décembre N

non bloqués d (*Opération*

|  |
| --- |
| Banques  Comptes permanents |
| Comptes de liaison char Comptes permanents |
| Achats de marchandises Comptes permanents |
| Achats de marchandises Banques |

|  |
| --- |
| u siège  *a*) |
| u siège  *b*) |
| u siège  *c*) |
| *d*) |

ges

non bloqués d (*Opération*

non bloqués d (*Opération*

(*Opération*

18 900 000

27 200 000

5 000 000

16 400 000

18 900 000

27 200 000

5 000 000

16 400 000

572

622

625

185

641

521

311

521

572

187

521

701

6031

décembre N

(*Opération e*) atives

|  |
| --- |
| Caisse succursale Banques |
| Locations et charges loc Prime d’assurance  Caisse succursale |
| Comptes permanents no Comptes de liaison p |
| Impôts et taxes directs Banques |
| Banques  Ventes de marchand |
| Stocks de marchandises Variations des stocks |

(*Opération f*)

n bloqués du siège roduit

(*Opération g*)

(*Opération h*)

ises

(*Opération i*)

de marchandises (*Opération j*)

8 000 000

1 400 000

900 000

6 800 000

800 000

31 800 000

600 000

8 000 000

2 300 000

6 800 000

800 000

31 800 000

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 |
|  | (*Dotation de l’exercice*) |  |  |

## Ecritures au journal du siège

185

185

185

186

521

187

401

185

décembre N

n bloqués de la succursale

|  |
| --- |
| Comptes permanents no Banques |
| Comptes permanents no Comptes de liaison p |
| Comptes permanents no Fournisseurs, dettes e |
| Comptes de liaison char Comptes permanents |

(*Opération a*)

n bloqués du siège roduits

(*Opération b*)

n bloqués du siège n compte

(*Opération c*)

ges

non bloqués du siège (*Opération g)*

18 900 000

27 200 000

5 000 000

6 800 000

18 900 000

27 200 000

5 000 000

6 800 000

## 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.

## 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.**

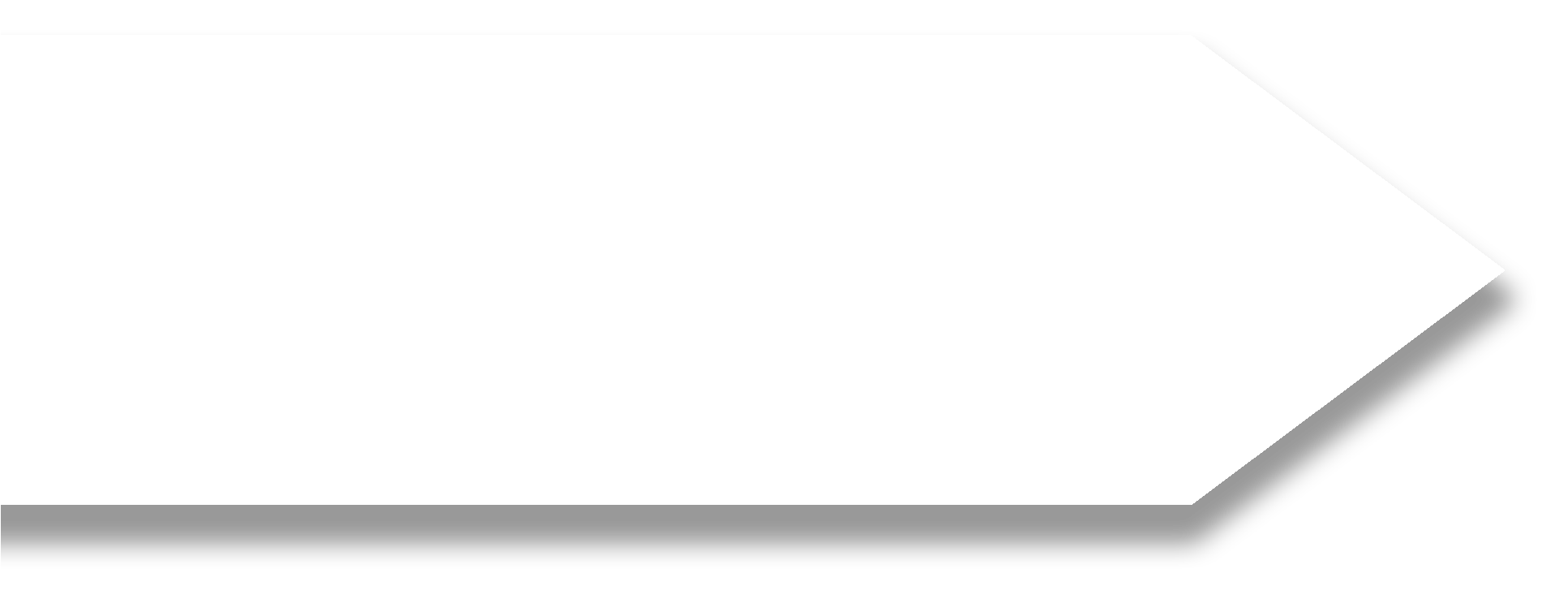
**L’ensemble des opérations de la succursale se retrouve ainsi intégré à la comptabilité de l’entité.**

1. **Ecritures dans le journal du siège au 31/12/N**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | | 31/12/N |  |  |
| 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 |
| 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 |
|  |  | (*Réintégration des comptes de la succursale*) |  |  |
| 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 |
|  |  | (*Réintégration des comptes de la succursale*) |  |  |

**Les comptes 185, 186 et 187 sont soldés (comptes réciproques).**

# Contrat de franchise



**Chapitre 35**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **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 chaine 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. | |

## Comptabilisation chez le franchisé

* + **Au titre de l’année N**

15/01/N

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 2184 | 4811 | Coûts de franchise  Fournisseurs d’investissements – Immobilisations incorporelles | 100 000 000 | 100 000 000 |
|  |  | *(Acquisition du droit d’utilisation de la marque)* |  |  |
| 235 |  | Aménagements de bureaux | 40 000 000 |  |
|  | 4812 | Fournisseurs d’investissements – Immobilisations corporelles  *(Frais d’aménagements de bureaux)* |  | 40 000 000 |

140 000 000

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 30/01/N | |  | |
| 4811 | Fournisseurs d’investissements – Immobilisations incorporelles | | 100 000 000 |
| 4812 | Fournisseurs d’investissements – Immobilisations corporelles | | 40 000 000 |
| 521 | Banques  *(Pour règlement)* | |  |

## A la clôture de l’exercice N

- **Redevance de l’exercice N** : 200 000 000 x 5% = 10 000 000.

## Dotation aux amortissements :

Amortissements des coûts de franchise : 100 000 000 x 1/20 x11, 5/12 = 4791 667

Amortissements des aménagements de bureaux : 40 000 000 x 1/10 x11, 5/12 = 3 833 333

634

31/12/N Redevances pour brevets, licences, concessions et droits similaires

10 000 000

408

Fournisseurs, factures non encore parvenues

*(Selon régularisation)*

10 000 000

6812

6813

Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles

4 791 667

3 833 333

28184

2835

Amortissements des coûts de franchise Amortissements des aménagements de bureaux

*(Dotation aux amortissements)*

4 791 667

3 833 333

## Au titre de l’exercice N+1 :

408

01/01/N+1 Fournisseurs, factures non encore parvenues

10 000 000

634

Redevances pour brevets, licences, concessions et droits similaires

*(Contrepassation)*

10 000 000

634

10/01/N+1 Redevances pour brevets, licences, concessions et droits similaires

10 000 000

4011

4011

Fournisseurs

*(Constatation de la redevance)*

16/02/N +1

Fournisseurs

10 000 000

10 000 000

521

Banques

*(Pour règlement)*

10 000 000

## Comptabilisation chez le franchiseur

* **Au titre de l’année N**

411

Clients

15/01/N

140 000 000

521

706

Services vendus

*(Constatation du droit d’entrée)*

30/01/N

Banques

140 000 000

140 000 000

411

Clients

*(Règlement du droit d’entrée)*

140 000 000

## - A la clôture de l’exercice N

4181

31/12/N

10 000 000

706 10 000 000

Clients, factures à établir

Services vendus

*(Selon régularisation)*

## Au titre de l’exercice N+1 :

706

Services vendus

Clients, factures à é

*(Contrepassation)*

10

Clients

Services vendus

*(Constatation de la redevance)*

16/

Banques

Clients

*(Pour règlement)*

01/01/N+1

10 000 000

4181

tablir

10 000 000

411

/01/N+1

10 000 000

706 10 000 000

521

02/N +1

10 000 000

411 10 000 000

# Comptabilité pluri monétaire





**Chapitre 36**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **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). | |

## 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

03/03/N

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 601  401 | 401  402 | (1 000 x 520)  ur Princeton, dettes en compte  ettes en compte urs, effets à payer  *par traite)*  30/04/N | 520 000  520 000 | 520 000  520 000 |
| 5211 | 701 | tionale marchandises  18/05/N | 800 000 | 800 000 |
| 5215 | 5211 | 0 x 517)  en monnaie nationale | 517 000 | 517 000 |

402

31/05/N

Fournisseurs, effets à payer (1 000 x 522)

|  |
| --- |
| Achats de marchandises  Fournisse  *(Facture Princeton)* |
| Fournisseur Princeton, d  Fournisse  *(Règlement fournisseur* |
| Banques en monnaie na  Ventes de  *(Ventes au comptant)* |
| Banques en devises (1 00  Banques  *(Achat de devises)* |

522 000

5215

Banques en devises

*(Paiement traite en devises)*

522 000

5215

Banques en devises

5 000

776

Gains de change financiers

*(Clôture du compte en dollars : ((522 – 517) X 1000)*

5 000

656

Pertes de change sur dettes commerciales

2 000

402

Fournisseurs, effets à payer

*(Pertes sur compte fournisseur en devise :((522 – 500) X 1000)*

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) |  | 283 000 |

## 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

5211

5215

401

402

701

5211

03/03/N (1 000 x 507

ur Princeton,

|  |
| --- |
| Achats de marchandises  Fournisse  *(Facture Princeton)* |
| Fournisseur Princeton, d  Fournisse  *(Règlement fournisseur* |
| Banques en monnaie nat  Ventes de  *(Ventes au comptant)* |
| Banques en devises (1 00  Banques  *(Achat de devises)* |

|  |
| --- |
| )  dettes en compte |
| te ayer |
| s |
| tionale |

ettes en comp urs, effets à p

*par traite)*

30/04/N

ionale marchandise

18/05/N

0 x 517)

en monnaie na

31/05/N

507 000

507 000

800 000

517 000

507 000

507 000

800 000

517 000

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 402 |  | Fournisseurs, effets à payer (1 000 x 507) | 507 000 |  |
|  | 5215 | Banques en devises  *(Paiement traite en devises)* |  | 507 000 |
| 676 |  | Pertes de change financières (517 000 – 507 000) | 10 000 |  |
|  | 5215 | Banques en devises  *(clôture du compte en dollars)* |  | 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).

## 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**

601

Achats de marchandises

03/03/N

1 000

401

Fournisseur Princeton, dettes en compte

*(Facture Princeton)*

1 000

401

Fournisseur Princeton, dettes en compte

1 000

402

Fournisseurs, effets à payer

*(Règlement fournisseur par traite)*

1 000

30/04/N *: Néant*

18/05/N

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 5215 |  | Banque en devises | 1 000 |  |
|  | 1853 | Comptabilité en francs  *(achat de devises)* |  | 1 000 |
| 402 |  | Fournisseurs, effets à payer | 1 000 |  |
|  | 5212 | Banque, comptes en dollars  *(Paiement traite en devises)* |  | 1 000 |

## - Comptabilité en francs

03/03/N *: Néant*

5211

Banque, comptes en francs

30/04/N

800 000

701

Ventes de marchandises

*(Ventes au comptant)*

800 000

1852

Comptabilité dollars

18/05/N

517 000

5211

Banque, comptes en francs

*(Achat de devises)*

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).

601

Achats de marchandises

31/05/N

522 000

1853

Comptabilité francs

*(Transfert de comptabilité en dollars)*

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.

1

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Ventes de marchandises |  | 800 000 |
| Gains de change | + | 5 000 |
| Achats de marchandises | - | 522 000 |
| Résultat (bénéfice) |  | 283 000 |

Le résultat obtenu est évidemment identique à celui calculé dans le cadre de la méthode de l'intégration directe.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | 31/05/N |  |  |
| 853 | Comptabilité francs | 522 000 |
| 1852 | Comptabilité dollars |  | 517 000 |
| 756 | Gains de change sur dettes commerciales  *(Pour solde des comptes de liaison)* |  | 5 000 |
| * **Détermination du résultat des opérations :** | | | |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **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 | |

## 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.

## 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 |  | Clients US | 507 000 |  |
|  | 701 | Ventes de marchandises (1 000 $ à 507)  *(Vente aux USA)* |  | 507 000 |
| 5215 |  | Banques en devises | 510 000 |  |
|  | 411 | Clients US (1 000 $ à 510)  *(Règlement client US)* |  | 510 000 |

411

5215

6384

411

701

411

5215

701

30/04/N

marchandises (1 200 $ à 508) 18/05/N

|  |
| --- |
| Clients US  Ventes de  *(Ventes aux USA)* |
| Banques en devises  Clients U  *(Règlement client US)* |
| Missions  Banques  *(Frais de déplacement e* |
| Clients US  Ventes de  *(Vente aux USA)* |

S (900 $ à 511) 31/15/N

en devises (300$ à 509)

*n $)*

marchandises

609 600

459 900

152 700

716 800

609 600

459 900

152 700

716 800

## 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 |

Solde en dollars : 3 600 - 1 900 = 1 700

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 x 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 $ | 867 000 |
| 1 836 900 |  | 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 x 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 |  | Clients US | 3 500 |  |
|  | 4791 | Ecarts de conversion passif  *(Différence de conversion)* |  | 3 500 |
| 676 |  | Pertes de change | 1 200 |  |
|  | 5215 | Banques en devises  *(Ajustement compte Banque dollars)* |  | 1 200 |

# Operations spécifiques des entités agricoles



**Chapitre 37**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **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 1er 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 800000 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

2245

Amélioration du fonds

01/01/N

362 000

4812

Fournisseurs d’investissement

*(Achat de fumures)*

362 000

## Opération 2

01/01/N

2465

Plantations agricoles

150 000 000

2496

Actifs biologiques en cours

*(Entrée en production du verger)*

150 000 000

6813

31/12 /N Dotation aux amortissements des immobilisations

3 750 000

2846

Amortissements des actifs biologiques

*(Dotation de l’exercice (150 000 00/40))*

3 750 000

## Opération 3

01/03/N

1047

Prélèvement autoconsommation

50 000

724

Production auto - consommée (*Autoconsommation)*

50 000

## Opération 4

Dotation complémentaire du 01/ 01/N+2 au 01/07/N+2 : 800 000 x 1/8 x 6/12 = 50 000 Cumul des amortissements : 800 000 x 1/8 x 24/12 = 200 000

Calcul de la valeur comptable nette : VNC : 800 000 – 200 000 = 600 000

6813

01/01/N Dotation aux amortissements des immobilisations

50 000

2846

Amortissement des actifs biologiques

*(Dotation complémentaire (800 000/8 x 6/12))*

50 000

01/01/N

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 654 |  | Valeurs comptables des cessions courantes d’immobilisations | 600 000 |
| 2846 |  | Amortissement des actifs biologiques | 200 000 |

2462

Cheptel, animaux reproducteurs

*(Sortie du bien)*

800 000

414

01/03/N Créances sur cessions courantes d’immobilisations

1 000 000

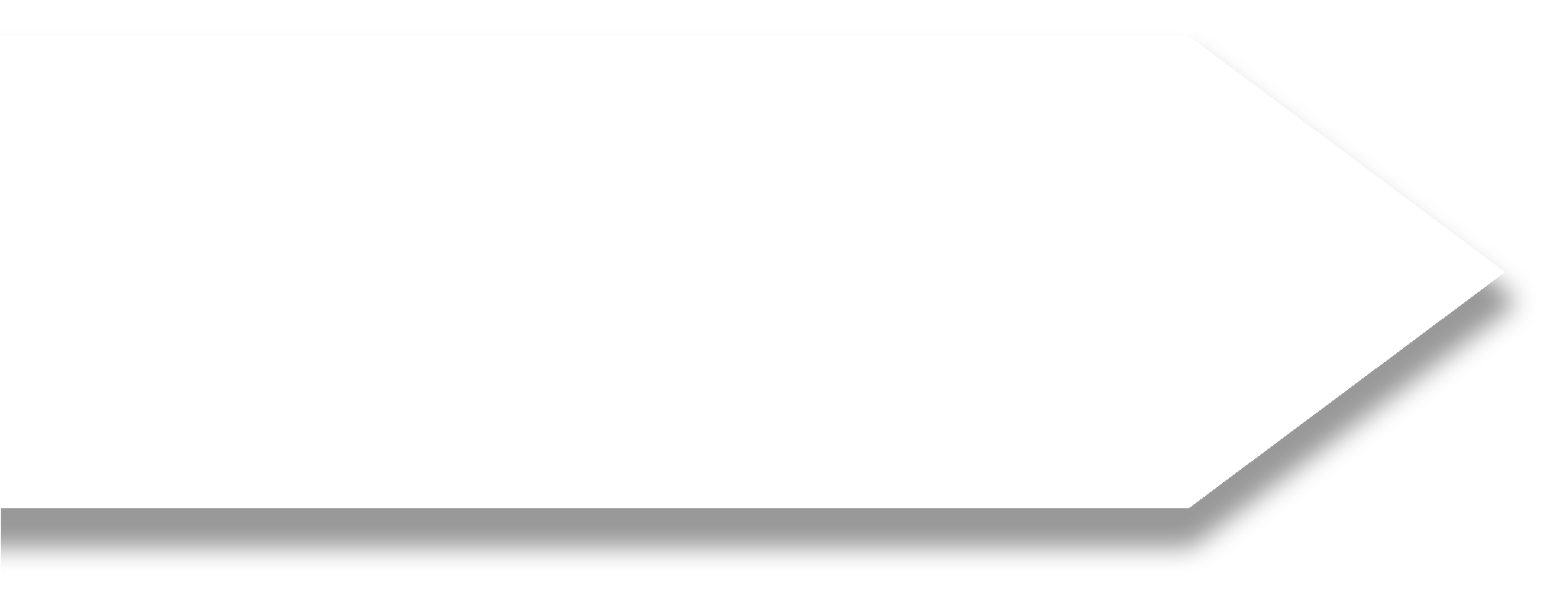
754

Produits des cessions courantes d’immobilisations

*(Prix de cession)*

1 000 000

**Fusions et opérations assimilées**



**Chapitre 38**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **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. | |

## 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 %, l**es 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.

Parité d’échange = 𝑉𝑎𝑙𝑒𝑢𝑟 𝑑;é𝑐ℎ𝑎𝑛𝑔𝑒 𝑑𝑒𝑠 𝑡𝑖𝑡𝑟𝑒𝑠 𝑑𝑒 𝑙𝘍𝑒𝑛𝑡𝑖𝑡é 𝑎𝑏𝑠𝑜𝑟𝑏éé

𝑉𝑎𝑙𝑒𝑢𝑟 𝑑𝘍é𝑐ℎ𝑎𝑛𝑔𝑒 𝑑𝑒𝑠 𝑡𝑖𝑡𝑟𝑒𝑠 𝑑𝑒 𝑙𝘍𝑒𝑛𝑡𝑖𝑡é 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).

## 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 : 15 000 = 5

9 000 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

5Nombre de titres à émettre = 6 000 x  = 10 000 titres A à émettre.

3

* **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).

## Comptabilisation chez l’entité absorbante

* + **Etape n° 1 :** Augmentation de capital

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | 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 |

4614

* + **Etape n° 2 :** Réalisation des apports

211

2232

2323

2411

311

411

521

Frais de développement Terrains Bâtis

Bâtiments Administratifs et commerciaux Matériels industriels

Stocks de Marchandises Clients

Banques

3 000 000

37 500 000

50 000 000

9 500 000

15 000 000

5 000 000

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 règlementées | 15 000 000 |
| 6318 | 521 | Autres frais bancaires  Banques | 1 000 000 |

**Option 2 :** Imputation des frais sur la prime de fusion

16 000 000

1053

Primes de fusion

16 000 000

521

Banques

16 000 000

## 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 cciaux | 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

2811

2831

2841

162

Apport, compte de fusion, entité A Amortissements des frais de Développement Amortissements des bâtiments adm &cciaux Amortissements Matériels industriels Emprunts

90 000 000

3 000 000

20 000 000

10 500 000

40 000 000

1381

211

2232

2323

2411

311

411

521

Résultat de fusion

Frais de développement Terrains bâtis

Bâtiments Administratifs et commerciaux Matériels industriels

Stocks de Marchandises Clients

Banques

17 500 000

6 000 000

30 000 000

60 000 000

20 000 000

15 000 000

5 000 000

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

11

1381

4618

Capital souscrit, appelé, versé non amorti Réserves

Résultats de fusion

Apporteurs, titres à échanger

60 000 000

12 500 000

17 500 000

90 000 000

**Etape n° 4 :** Désintéressement des associés de l’entité B

4618

502

Apporteurs, titres à échanger

Actions

90 000 000

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). | |

## 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**.

## 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** | |
| Immobilisations | 85 000 000 |
| Créances clients | 18 000 000 |
| Total de l'actif | 103 000 000 |
| Emprunts | - 3 000 000 |
| Actif net | 100 000 000 |
| Nombre de titres B | 5 000 |
| **Valeur du titre B** | **20 000** |

|  |  |
| --- | --- |
| **Entité A** | |
| Immobilisations | 230 000 000 |
| Titres B(1) | 40 000 000 |
| Créances clients | 60 000 000 |
| Total de l'actif | 330 000 000 |
| Emprunts | -30 000 000 |
| Actif net | 300 000 000 |
| 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.

Rapport d'échange = 20 000 = 2

30 000 3

soit 2 actions A contre 3 actions B.

* + **Etape n°2 :** Détermination de l'augmentation de capital et traitement des titres B.



**Valeur de l'apport 100 000 000**

**Nombre de titres à échanger :**

60% x 5000 titres B = 3000 titres B

**Rapport d'échange :**

2 actions A contre 3 actions B

**Nombre de titre à émettre :**

3 000 x 2/3 = 2 000 titres A

**Augmentation de capital :**

2 000 x 10 000 = 20 000 000

**Prime de fusion :**

60 000 000 - 20 000 000 = 40 000 000

**Part à rémunérer par échange de titres: 100 000 000 x 60% = 60 000 000**

**Part revenant à l'entité A en contrepartie de l'annulation des titres B qu'elle détient :**

**100 000 000 x 40% = 40 000 000**

**Valeur des titres B à annuler : 40 000 000 Coût d’acquisition des titres B : 10 000 000**

**Boni de fusion : 30 000 000**

## 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

1053

26

Capital souscrit, appelé, versé non amorti Prime de fusion (1)

Titres de participation (entité B)

20 000 000

70 000 000

10 000 000

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 |  | Matériels Industriels | 85 000 000 | |
| 411 |  | Clients | 18 000 000 | |
| 162 | | Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit | | 3 000 000 |
| 4614 | | Apporteurs, entité absorbée B, compte d’apports | | 100 000 000 |

## 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 | 100 000 000 | |
| 162 |  | Emprunts | 3 000 000 | |
| 1381 | | Résultat de fusion | | 48 000 000 |
| 2231 | | Matériels Industriels | | 37 000 000 |
| 411 | | Clients | | 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,

60 000 000

* + **Etape n° 3** : Constatation des droits des actionnaires

entité A

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 |  | Capital social | 50 000 000 | |
| 11 |  | Réserves | 2 000 000 | |
| 1381 |  | Résultats de fusion | 48 000 000 | |
| 4618 | | Apporteurs, titres à échanger | | 60 000 000 |
| 4718 | | Apport, compte de fusion, entité A | | 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

502

Apporteurs, titres à échanger

Actions

60 000 000

60 000 000

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **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. | |

## 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** | |
| Matériels industriels | 60 000 000 |
| Créances clients | 63 000 000 |
| Total de l'actif | 123 000 000 |
| Emprunts | - 3 000 000 |
| Actif net | 120 000 000 |
| Nombre de titres A | 10 000 |
| **Valeur du titre A** | **12 000** |

|  |  |
| --- | --- |
| **Entité B** | |
| Matériels industriels | 60 000 000 |
| Titres A(1) | 24 000 000 |
| Créances clients | 21 000 000 |
| Total de l'actif | 105 000 000 |
| Emprunts | -15 000 000 |
| Actif net | 90 000 000 |
| 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,

Rapport d'échange = 18 000 = 3

12 000 2

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 x 3/2 = 7 500 titres A

Augmentation de capital : 7 500 x 10 000 = 75 000 000

Prime de fusion : 90 000 000 - 75 000 000 = 15 000 000

## Comptabilisation chez l’entité absorbante

* + **Etape n° 1** : Rémunération des apports par augmentation de capital

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | 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 |

4614

* + **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% x 10 000) x 10 000 de valeur nominale = 20 000 000

Imputation sur 1a prime de fusion : 24 000 000 - 20 000 000 = 4 000 000

24 000 000

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 101 |  | Capital souscrit, appelé, versé non amorti | 20 000 000 |
| 1053 | 5021 | Prime de fusion  Actions propres entité A | 4 000 000 |

Au final, la prime de fusion s'élève à 15 000 000 - 4 000 000 = 11 000 000.

## 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 | 1381  2411  263  411 | Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit  Résultat de fusion Matériels industriels  Titres de participation dans des sociétés conférant une influence notable  Clients | 15 000 000 |

* + **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.

39 000 000

30 000 000

15 000 000

21 000 000

502

4718

Actions, entité A

Apport, compte de fusion, entité A

90 000 000

90 000 000

* + **Etape n° 3** : Constatation des droits des actionnaires

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 101 |  | Capital social | 50 000 000 |
| 111 |  | Réserves | 1 000 000 |
| 1381 | 4618 | Résultats de fusion  Apporteurs, titres à échanger | 39 000 000 |

90 000 000

* + **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

502

Apporteurs, titres à échanger

Actions, entité A

90 000 000

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. | |

## 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** | |
| Matériels | 105 000 000 |
| Titres B Créances clients | 500 B  140 000 000 |
| Total de l'actif | 500 B + 245 000 000 |
| Emprunts | -60 000 000 |
| Actif net | 500 B + 185 000 000 |
| Nombre de titres A  **Valeur du titre A** | 10 000  **20 000** |

|  |  |
| --- | --- |
| **Entité B** | |
| Matériels Industriels | 130 000 000 |
| Titres A Créances clients | 500 A  70 000 000 |
| Total de l'actif | 500 A + 200 000 000 |
| Emprunt | -60 000 000 |
| Actif net | 500 A + 140 000 000 |
| Nombre de titres B  **Valeur du titre B** | 5 000  **30 000** |

Soit à résoudre le système suivant :

10 000 A = 500 B + 185 000 000 dont les solutions sont les suivantes A = 20 000

5 000 B = 500 A + 140 000 000 B = 30 000

Les valeurs d'échange sont de 20 000 pour A et de 30 000 pour B.

Rapport d'échange = 30 000 = 3

20 000 2

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 x 20 000 + 1 40 000 000 = 150 000 000.

## Modalités de rémunération de l'apport :



**Valeur de l'apport 150 000 000**

**Nombre de titres à échanger :**

90% x 5 000 titres B = 4 500 titres B

**Nombre de titre à émettre :**

4 500 x 3/2 = 6 750 titres A

**Augmentation de capital :**

6 750 x 10 000 = 67 500 000

**Prime de fusion :**

135 000 000 - 67 500 000 = 67 500 000

**Part à rémunérer par échanges de titres: 150 000 000 x 90% = 135 000 000**

**Part revenant à l'entité A en contrepartie de l'annulation des titres B qu'elle détient :**

**150 000 000 x 10% = 15 000 000**



**Valeur des titres B à annuler : 15 000 000 Coût d’acquisition des titres B :** - **5 000 000**

**Boni de fusion : 10 000 000**

1. **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

1053

268

Capital social Prime de fusion (1)

Autres titres de participation, titres B

67 500 000

77 500 000

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 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

10 000 000

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 101 |  | Capital social | 5 000 000 |
| 10523 | 5021 | Prime de fusion  Actions propres entité A | 5 000 000 |

Au final, la prime de fusion s'élève à 77 500 000 - 5 000 000 = 72 500 000.

## Comptabilisation chez l’entité absorbée

* + **Etape n° 1** : réalisation des apports et constatation du résultat de fusion dans le compte 1381" Résultat de fusion "

70 000 000

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 4718 |  | Apport, compte de fusion, entité A | 150 000 000 |
| 162 | 1381  2411  268  411 | Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit  Résultat de fusion Matériels industriels  Autres titres de participation, titres A Clients | 60 000 000 |

61 000 000

9 000 000

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 0000 000.

502

4718

Actions, titres A

Apport, compte de fusion, entité A

1 35 000 000

135 000 000

* + **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 15 000 000 (150 000 000 – 135 000 000) doit être soldé.

1013

11

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Capital souscrit, appelé, versé, non amorti Réserves  Résultat de fusion | 50 000 000  30 000 000  70 000 000 |  |
| 4618 | Apporteurs, titres à échanger |  | 135 000 000 |
| 4718 | Apport, compte de fusion, entité A |  | 15 000 000 |

1381

**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

502

Apporteurs, titres à échanger

Actions, titres A

135 000 000

135 000 000

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **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. | |

## 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**.

## 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*

## Nombre d'actions à émettre

Il faut créer 123 000 000 / 15 000 = 8 200 actions nouvelles.

## Comptabilisation chez l’entité bénéficiaire de l’apport

4614

Apporteurs, entité Y, compte d’apports

123 000 000

1013

1052

Capital souscrit, appelé, versé non amorti (8200 x 10 000) Prime d'apport : 8200 x (10 000 – 5000)

*(Emission de 8200 actions nouvelles)*

82 000 000

41 000 000

215

2411

311

411

4162

Fonds commercial Matériels industriels Stocks de marchandises

Clients (35 580 000 – 7 200 000)

Créances douteuses

25 000 000

45 000 000

36 000 000

28 380 000

7200 000

401

4912

4614

Fournisseurs

Dépréciation des créances douteuses 7200 000 x 80%

Apporteurs, entité Y, compte d’apports

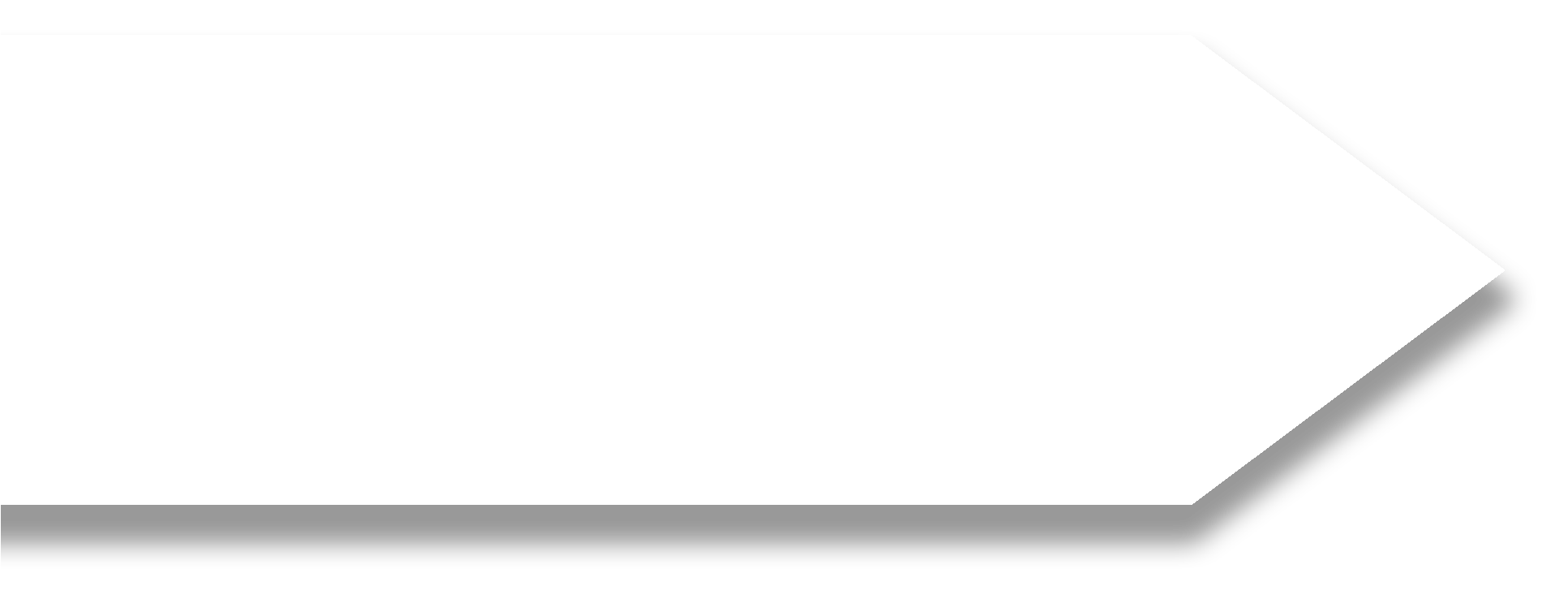
*(Liquidation des apports)*

12 820 000

5 760 000

123 000 000

**Comptes intermédiaires**



**Chapitre 39**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **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 1er janvier N au 30 juin N ?  **Tableau de flux de trésorerie**  -sur 6 mois 1er janvier N au 30 juin N ? | |

## 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 :

1. un Bilan ;
2. un Compte de résultat ;
3. un Tableau des flux de trésorerie ;
4. des Notes annexe.

## 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.

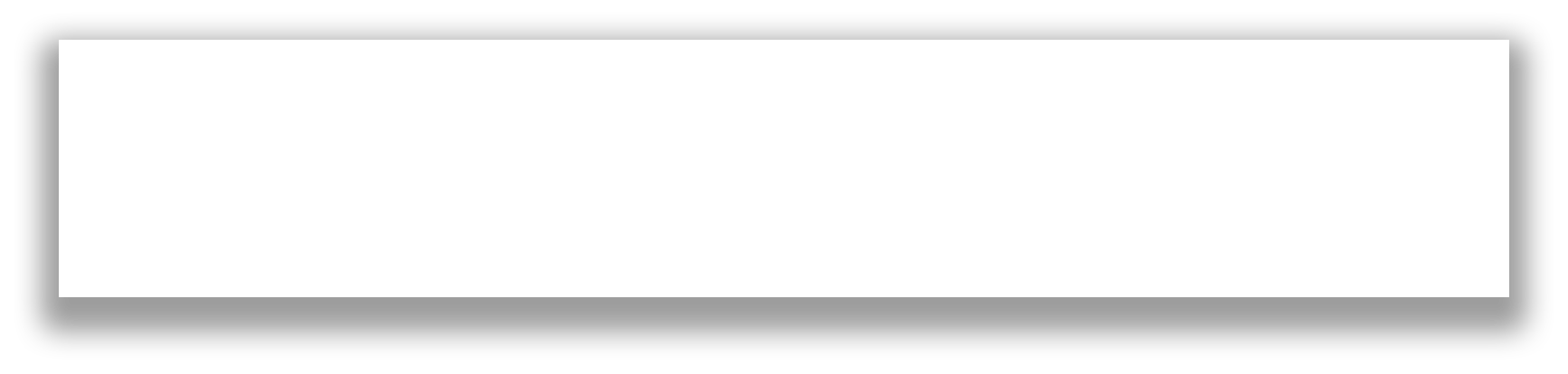
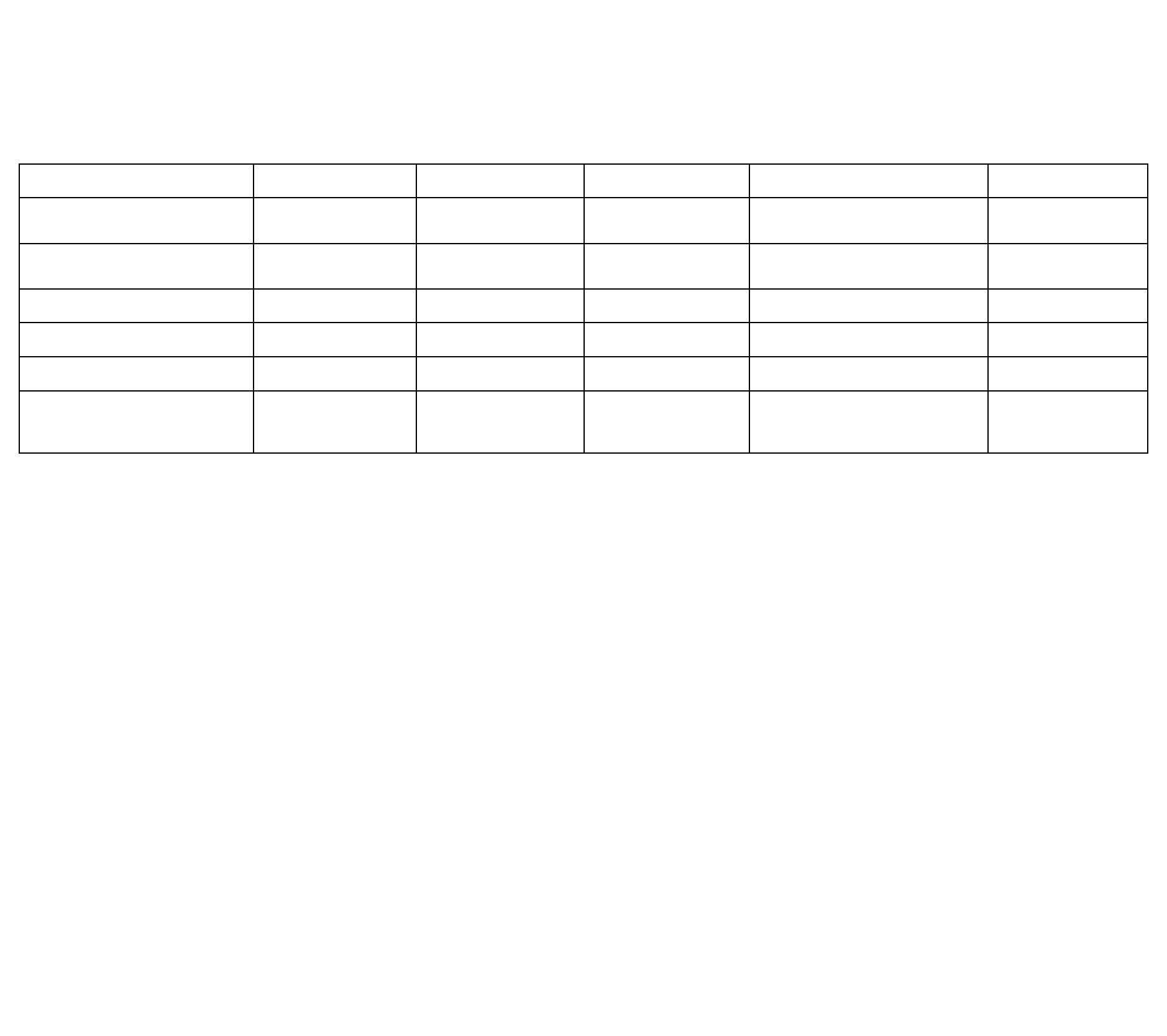
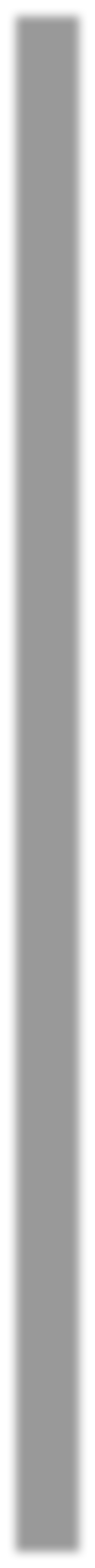
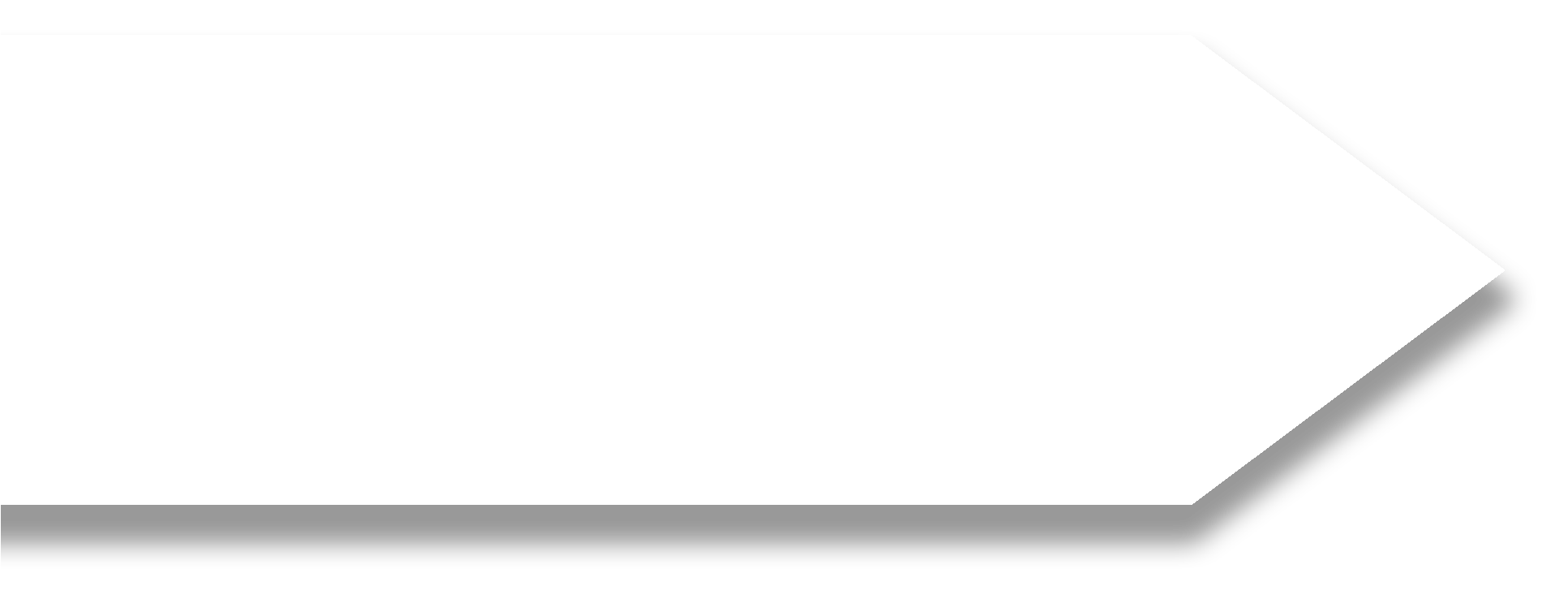
En cas de changement de méthode comptable décidé au cours de l'exercice et reflété dans les comptes intermédiaires publiés, l'information comparative présentée doit être retraitée pro- forma.

## Détermination des périodes comparatives

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **Période en cours** | **Période comparative** |
| **Bilan** | | |
| Période clôturant le : | 30 Juin N | 30 Juin N-1 |
| **Compte de résultat** | | |
| -Sur 6 mois | 1er janvier N au 30 juin N | 1er janvier N-1 au 30 juin N-1 |
| **Tableau de flux de trésorerie** | | |
| -sur 6 mois | 1er janvier N au 30 juin N | 1er janvier N-1 au 30 juin N-1 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **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**



**Chapitre 40**

**Liquidation**

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.

1. **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 25 000 000

Banques (1)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | 1384 | Résultat de liquidation (a)  *(Cession du bâtiment industriel)* |  | 25 000 000 |
| 1384 |  | Résultat de liquidation (b) | 13 500 000 |  |
| 2831 |  | Amortissements des bâtiments industriels | 26 500 000 |  |
|  | 231 | Bâtiments industriels (*Sortie du bâtiment industriel)* |  | 40 000 000 |

* Cession du matériel industriel

521

1384

Banques (2)

Résultat de liquidation (c)

*(Cession du matériel industriel)*

4 500 000

4 500 000

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1384 |  | Résultat de liquidation (d) |  | 5 000 000 |
| 2841 |  | Amortissements du matériel | industriel | 15 000 000 |

2411

Matériel industriel

*(Sortie du matériel industriel)*

20 000 000

* Cession des stocks

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 521 |  | Banques (3) | 3 750 000 |  |
|  | 1384 | Résultat de liquidation (e)  *(Cession des stocks)* |  | 3 750 000 |
| 1384 |  | Résultat de liquidation (f) | 4 050 000 |  |
| 391 |  | Dépréciation des stocks de marchandises | 3 450 000 |  |
|  | 311 | Stocks de marchandises  *(Sortie des stocks)* |  | 7 500 000 |

* Encaissement des créances

521 8 500 000

|  |
| --- |
| Banques (4)  Créances douteuse  *(Règlement Créances doute* |
| Dépréciation des créances d  Résultat de liquida  *(Reprise de dépréciations)* |
| Résultat de liquidation (h)  Créances douteuse  *(Perte sur créances douteuse* |
| Banques (5)  Résultat de liquidation (esc  Clients  *(Règlement des autres clien* |

4912

1384

4162

1384

s

*uses)* outeuses tion (g)

3 900 000

3 000 000

8 500 000

3 900 000

4162 s

*s)*

3 000 000

521

1384

411

omptes) (i)

*ts sous escompte*)

9 500 000

1 500 000

11 000 000

* Règlement des dettes fournisseurs

401

521

Fournisseurs

Banques (6)

*(Règlement des dettes fournisseurs)*

17 000 000

17 000 000

* Règlement des frais de liquidation

1384

521

Résultat de liquidation (j)

Banques (7)

(*Règlement des frais de liquidation*)

3 000 000

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

41 100 000

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 101 |  | Capital social | 20 000 000 |
| 11 |  | Réserves | 14 000 000 |
| 1384 | 4619 | Résultat de liquidation  Apporteurs, capital à rembourser | 7 100 000 |

* Remboursement des associés par le crédit des comptes de trésorerie

4619

521

Apporteurs, capital à rembourser

Banques

41 100 000

41 100 000

1. **Deuxième méthode :** inscription préalable en charges et produits H.A.O. Dans cette méthode, les écritures sont passées en deux étapes :

* 1ère étape : les opérations de liquidation sont enregistrées au préalable dans les comptes de charges et produits H.A.O.
* 2e étape : les produits et charges H.A.O. sont regroupés en résultat de liquidation.

## Ecritures de liquidation comptabilisées dans les livres de l’entité 1ère étape :

- Cession du bâtiment industriel

521

847

Banques

Produits liés aux opérations de liquidation (*Cession du bâtiment industriel*)

25 000 000

25 000 000

837

2831

231

Charges liées aux opérations de liquidation Amortissements des bâtiments industriels

Bâtiments industriels (*Sortie du bâtiment industriel*)

13 500 000

26 500 000

40 000 000

- Cession du matériel industriel

521

Banques

4 500 000

847

Produits liés aux opérations de liquidation

4 500 000

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | | (*Cession du matériel industriel)* |  |  |
| 837 |  | Charges liées aux opérations de liquidation | 5 000 000 |
| 2841 |  | Amortissements du matériel industriel | 15 000 000 |
|  | 2411 | Matériel industriel |  | 20 000 000 |
|  |  | (*Sortie du matériel industriel*) |  |  |

- Cession des stocks

521

Banques

3 750 000

847

Produits liés aux opérations de liquidation

3 750 000

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | | *(Cession des stocks)* |  |  |
| 837 |  | Charges liées aux opérations de liquidation | 4 050 000 |
| 391 |  | Dépréciation des stocks de marchandises | 3 450 000 |  |
|  | 311 | Stocks de marchandises  *(Sortie des stocks)* |  | 7 500 000 |

- Encaissement des créances

521 8 500 000

|  |
| --- |
| Banques  Créances douteuse (*Règlement Créances doute* |
| Dépréciation des créances d  Produits liés aux o (*Reprise de dépréciations)* |
| Charges liées aux opération  Créances douteuse (*Perte sur créances douteus* |
| Banques  Charges liées aux opération  Clients (*Règlement des autres clien* |

4912

837

521

837

4162

847

4162

411

s

*uses*) outeuses

pérations de liquidation

s de liquidation s

*es*)

s de liquidation

*ts sous escompte)*

3 900 000

3 000 000

9 500 000

1 500 000

8 500 000

3 900 000

3 000 000

11 000 000

- Règlement des dettes fournisseurs

401

521

Fournisseurs

Banques

(*Règlement des dettes fournisseurs*)

17 000 000

17 000 000

- Règlement des frais de liquidation

837

521

Charges liées aux opérations de liquidation Banques (7)

(*Règlement des frais de liquidation*)

3 000 000

3 000 000

847

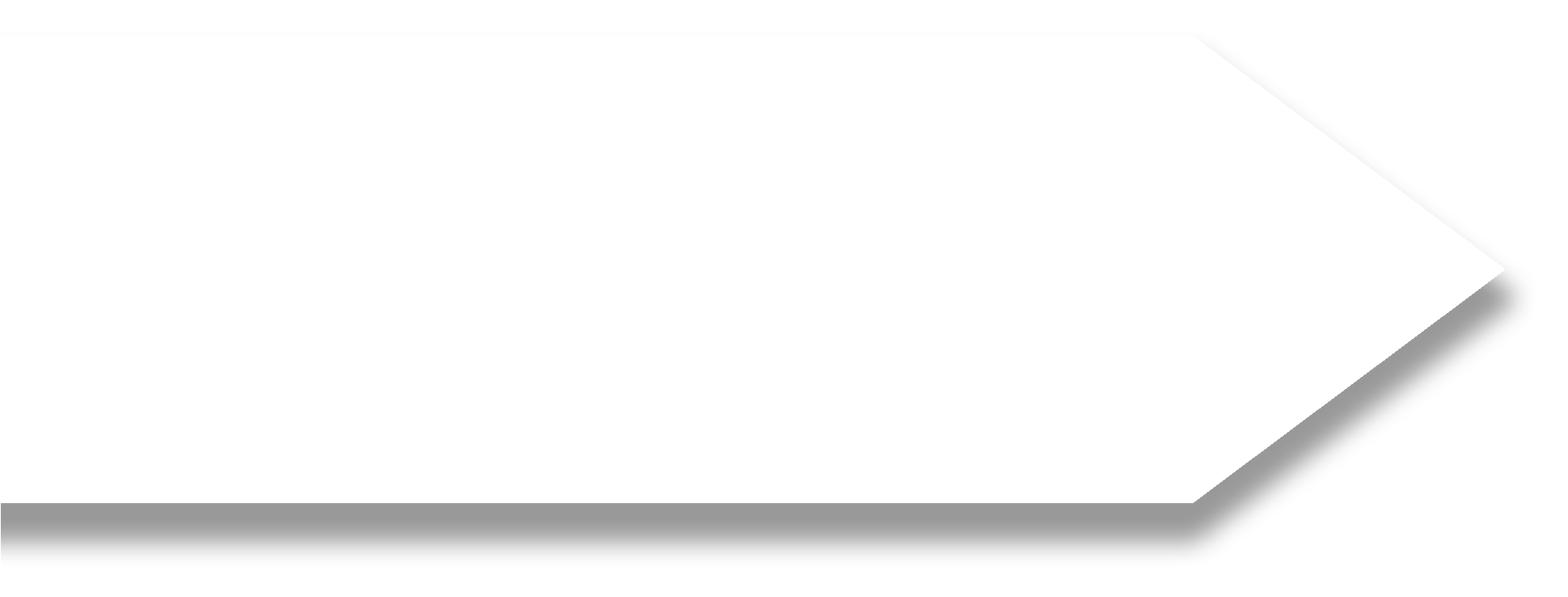
|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Produits liés aux opérations de liquidation (2) | 37 150 000 |  |
| 1384 | Résultat de liquidation (3) |  | 7 100 000 |
| 837 | Charges liées aux opérations de liquidation (1) |  | 30 050 000 |
|  | *(Pour solde)* |  |  |

(1) 13 500 000 + 5 000 000 + 4 050 000 + 3 000 000 + 1 500 000 + 3 000 000 = 30 050 000

1. 25 000 000 + 4 500 000 + 3 750 000 + 3 900 000 = 37 150 000
2. 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.

# Première application du SYSCOHADA révisé



**Chapitre 41**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **APPLICATION 123** | **Frais d’établissement et primes de remboursement** |
| **Opération 1 : Frais de constitution**  Une entité est créée le 1er 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 1er 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 est in 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 règlementées | 5 000 000 |
| 6325 |  | Frais d'actes et de contentieux | 100 000 |
| 646 |  | Droit d’enregistrement | 900 000 |
|  | 4011 | Fournisseurs |  | 6 000 000 |
|  |  | (*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 1er 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 :

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| o 6324 | Honoraires des professions règlementées | 5 000 000 x 3/4 = 3 750 000 |
| o 6325 | Frais d'actes et de contentieux | 100 000 x 3/4 = 75 000 |
| o 646 | Droit d’enregistrement | 900 000 x 3/4 = 675 000 |
|  | Total à étaler : | = 4 500 000 |

## Ecritures au 1er janvier 2018 (bilan d’ouverture)

01/01/2018

4751

2011

Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA - compte actif

Frais de constitution (*Bilan d’ouverture*)

4 500 000

4 500 000

## Solde du 4751 au 31 décembre 2020

**D 4751 C**

1 500 000

1 500 000

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| * **Ecritures au 31 décembre 2018**   31/12/2018 | | | | |
| 6324 |  | Honoraires des professions règlementées | (3 750 000 x 1/3) | 1 250 000 |
| 6325 |  | Frais d'actes et de contentieux | (75 000 x 1/ 3) | 25 000 |
| 646 |  | Droit d’enregistrement | (675 000 x 1/3) | 225 000 |
|  | 4751 | Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA - compte actif  (*Etalement des frais de constitution*) | |  |
| * **Ecritures au 31 décembre 2019**   31/12/2019 | | | | |
| 6324 |  | Honoraires des professions règlementées | (3 750 000 x 1/3) | 1 250 000 |
| 6325 |  | Frais d'actes et de contentieux | (75 000 x 1/ 3) | 25 000 |
| 646 |  | Droit d’enregistrement | (675 000 x 1/3) | 225 000 |
|  | 4751 | Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA - compte actif  (*Etalement des frais de constitution*) | |  |
| * **Ecritures au 31 décembre 2020**   31/12/2020 | | | | |
| 6324 |  | Honoraires des professions règlementées | (3 750 000 x 1/3) | 1 250 000 |
| 6325 |  | Frais d'actes et de contentieux | (75 000 x 1/ 3) | 25 000 |
| 646 |  | Droit d’enregistrement | (675 000 x 1/3) | 225 000 |
|  | 4751 | Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA - compte actif  (*Etalement des frais de constitution*) | |  |

1 500 000

4 500 000

1 500 000

1 500 000

1 500 000

## Total : 4 500 000 4 500 000

1. **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 |  | Banques (95 000 x 3 000) | 285 000 000 |  |
| 206 |  | 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*)

31/12/2017

6872

206

Dotations aux amortissements des primes de remboursement Primes de remboursement des obligations

(*Amortissement = 45 000 000/4)*

11 250 000

11 250 000

## Ecritures au 1er 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 x 30 000 0000/90 000 000 = 11 250 000.

1611

206

01/01/2018

Emprunts obligataires ordinaires

Primes de remboursement des obligations

*(Bilan d’ouverture*)

33 750 000

33 750 000

## Ecritures au 31 décembre 2018

6714

1661

31/12/2018

Primes de remboursement des obligations

Intérêts courus sur emprunts obligataires (*Rattachement de la prime de remboursement)*

11 250 000

11 250 000

## Ecritures au 31 décembre 2019

6714

1661

31/12/2019

Primes de remboursement des obligations

Intérêts courus sur emprunts obligataires (*Rattachement de la prime de remboursement*)

11 250 000

11 250 000

## Ecritures au 31 décembre 2020

6714

1661

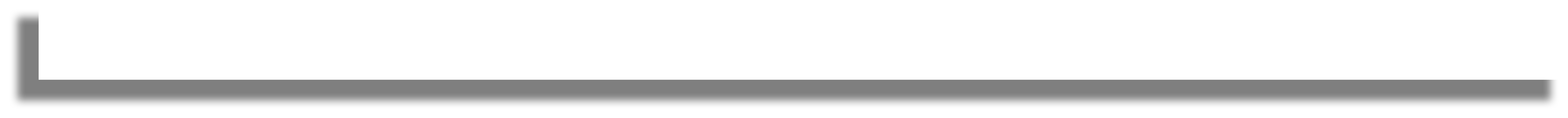
31/12/2020

Primes de remboursement des obligations

Intérêts courus sur emprunts obligataires (*Rattachement de la prime de remboursement)*

11 250 000

11 250 000



**NOTE 8A: TABLEAU D’ETALEMENT DES CHARGES IMMOBILISEES**

**Désignation entité : XXX Exercice clos le 31-12-2018**

**Numéro d’identification : N° 000 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 1er 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). | |

## 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.

## Ecritures au 1er 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 x75%) | **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 du 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 |  |  |  |
| 2311**1** |  | Bâtiments industriels – structure |  | 375 000 000 |
| 2311**2** |  | Bâtiments industriels – composant |  | 125 000 000 |
|  | 2311 | Bâtiments industriels |  |  | 500 000 000 |
| 28311 |  | Amortissements des Bâtiments industriels | | 250 000 000 |  |
|  | 28311**1** | Amortissements des Bâtiments industriels – structure | |  | 187 500 000 |
|  | 28311**2** | Amortissements des Bâtiments industriels - composant | |  | 62 500 000 |

## Ecritures au 31 décembre 2018

31/12/2018

6813**1**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Dotations aux amortissements des immobilisations corpo. | 31 250 000 |  |
| 28311**1** | Amortissements des bâtiments administratifs - structure |  | 18 750 000 |
| 28313**2** | Amortissements des bâtiments administratifs – composant |  | 12 500 000 |

1

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **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.

## Ecritures au 1er janvier 2018 (bilan d’ouverture)

4751

01/01/2018

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

## 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 x 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 | 1961 | Dotations aux provisions financières pour risques et charges  Provisions pour pensions et obligations similaires – engagement de retraite | 4 500 000 |

15 000 000

* Etalement des engagements antérieurs :

- Montant de l’étalement : 75 000 000/5 = 15 000 000.

6911

31/12/2018

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 décembre2017.  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 - 1 250 000 pendant l'exercice)  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**.

1. **Rappel des écritures au 31/12/2017 sur le contrat en cours.**

352

7352

31/12/2017

Prestations de services encours

Variations de prestations de services encours

*(Selon travaux en cours)*

2 500 000

2 500 000

1. **Ecritures au 1er janvier 2018 (bilan d'ouverture)**

4181

Clients, factures à établir

01/01/2018

2 500 000

352

Prestations de services en cours (*Changement de méthode comptable)*

2 500 000