

Pascale
RECROIX

LES
CARRÉS
DCG

10

Exercices *de* Comptabilité approfondie

4^e édition
2015/2016
À jour du nouveau
Plan comptable
général

avec corrigés détaillés

 *Gualino*

lextenso éditions

Pascale Recroix

Exercices *de* Comptabilité approfondie

avec corrigés détaillés

4^e édition
2015/2016
À jour du nouveau
Plan comptable
général

 *Gualino*

lextenso éditions

LES CARRÉS DCG

Un véritable outil d'entraînement pour :

- vous entraîner à résoudre avec succès les différents exercices pour mettre vos connaissances en application (les corrigés sont fournis) ;
- préparer utilement votre épreuve.

*Pascale Recroix est professeur de Finance d'entreprise,
de Comptabilité approfondie et de Droit fiscal en DCG.*



© Gualino éditeur, Lextenso éditions 2015
70, rue du Gouverneur Général Éboué
92131 Issy-les-Moulineaux cedex
ISBN 978 - 2 - 297 - 05298 - 6
ISSN 2269-2304

1 La profession comptable

Thème 1	La profession comptable et le cadre conceptuel	11
Exercice 1	Responsabilités du comptable salarié et de l'expert-comptable	11
Exercice 2	Désignation de l'expert-comptable	12
Exercice 3	Profession de l'expert-comptable	12
Exercice 4	Missions de l'ANC – Rôle de l'IASB – Normes IAS et IFRS	13

2 Technique comptable approfondie

Thème 2	L'évaluation et la comptabilisation des acquisitions d'immobilisations corporelles et des acquisitions d'immobilisations décomposées	15
Exercice 5	Valeur d'entrée d'une immobilisation corporelle acquise	15
Exercice 6	Construction d'un bâtiment – Retenue de garantie	17
Exercice 7	Acquisition intracommunautaire d'une immobilisation corporelle	20
Exercice 8	Immobilisation acquise avec une clause de réserve de propriété	22

Exercice 9	Composants de première catégorie	23
Exercice 10	Composants de deuxième catégorie	24
Thème 3	Les immobilisations corporelles produites par l'entreprise	25
Exercice 11	Livraison à soi-même d'une immobilisation corporelle commencée en N-1 et achevée en N	25
Exercice 12	Livraison à soi-même d'une immobilisation corporelle en situation de sous-activité	26
Exercice 13	Coût de production d'une immobilisation produite – Coûts d'emprunts spécifiques	27
Exercice 14	Coût de production d'une immobilisation produite – Coûts d'emprunts non spécifiques	28
Exercice 15	Coût de production d'une immobilisation produite sur plusieurs exercices – Coûts d'emprunts non spécifiques	29
Exercice 16	Coût de production d'une immobilisation produite – Valeur d'entrée d'une immobilisation	31
Thème 4	Les amortissements des immobilisations corporelles et des immobilisations décomposées	33
Exercice 17	Plans d'amortissement d'immobilisations	33
Exercice 18	Amortissement d'une immobilisation corporelle – Durée d'usage et durée d'utilisation différentes – Valeur résiduelle	34
Exercice 19	Amortissements des composants de première et de deuxième catégorie	35
Exercice 20	Amortissement d'une immobilisation décomposée – Coût de démantèlement	38
Thème 5	Les causes de modification du plan d'amortissement	41
Exercice 21	Modification de la durée d'utilisation	41
Exercice 22	Modification de la base amortissable	42
Exercice 23	Modification de la base amortissable – Valeur résiduelle	43
Exercice 24	Modification de la base amortissable – Transfert de dépréciation	45

Exercice 25	Les amortissements différés – Amortissement dégressif	49
Thème 6	Les cessions d'immobilisations	51
Exercice 26	Cessions d'immobilisations – Amortissement dérogatoire – Régularisations de TVA	51
Exercice 27	Remplacement d'un composant de première catégorie d'une immobilisation décomposée	57
Exercice 28	Grandes révisions d'une immobilisation décomposée	59
Exercice 29	Remplacement d'un composant non identifié à l'origine	61
Thème 7	Les cas spécifiques d'immobilisations	65
Exercice 30	Clauses avec condition résolutoire et avec condition suspensive	65
Exercice 31	Construction sur sol d'autrui	66
Exercice 32	Rentes viagères indexées	68
Exercice 33	Réévaluation libre	70
Exercice 34	Biens sinistrés	73
Thème 8	Le crédit-bail	75
Exercice 35	Crédit-bail mobilier	75
Exercice 36	Crédit-bail immobilier	78
Thème 9	Les immobilisations incorporelles	81
Exercice 37	Frais de recherche et développement	81
Exercice 38	Brevets acquis réglés au moyen de redevances périodiques	84
Exercice 39	Marques acquises – Marques créées en interne	86
Exercice 40	Matériel informatique – Logiciels acquis et logiciels créés à usage interne	87
Exercice 41	Logiciel créé à usage interne – Logiciel créé pour une commande spécifique – Logiciel acquis	90
Exercice 42	Logiciel acquis à usage commercial – Logiciel créé à usage interne et à usage commercial	94
Exercice 43	Site internet Actif – Site internet Passif	95
Exercice 44	Frais de développement – Brevet – Marque	98
Exercice 45	Fonds de commerce réglé au moyen de redevances	100

Thème 10	Les stocks et en-cours	101
Exercice 46	Évaluation d'un stock de matières premières	101
Exercice 47	Évaluation et comptabilisation d'un stock de produits finis – Changement de méthode comptable	103
Exercice 48	Valorisation des stocks – Méthodes PEPS, CUMP, CUMP sur une durée moyenne de stockage	105
Exercice 49	Droits d'émission de gaz à effet de serre	108
Exercice 50	Quotas d'émission de gaz à effet de serre	109
Thème 11	Les subventions	111
Exercice 51	Subventions accordées	111
Exercice 52	Subvention d'exploitation – Subvention d'équilibre	111
Exercice 53	Subvention d'investissement sur un ensemble immobilier	113
Exercice 54	Subvention d'investissement sur immobilisations décomposées	116
Thème 12	Les abandons de créances	119
Exercice 55	Abandons de créances à caractère commercial – Abandons de créances à caractère financier	119
Exercice 56	Abandon de créance à caractère financier	122
Thème 13	Les créances et les dettes en monnaie étrangère – Les ajustements de la provision pour perte de change	125
Exercice 57	Emprunt en devises	125
Exercice 58	Couverture de change à terme	128
Exercice 59	Ajustements obligatoires de la provision pour perte de change	130
Exercice 60	Ajustements facultatifs de la provision pour perte de change	132
Exercice 61	Ajustement des provisions pour pertes de change	134
Exercice 62	Ajustement des provisions pour pertes de change	137
Thème 14	Les titres	141
Exercice 63	Acquisition de titres et frais d'acquisition	141
Exercice 64	Souscription d'actions partiellement libérées	142
Exercice 65	Acquisition de titres nécessitant l'acquisition de droits	144

Exercice 66	Acquisition de titres en devises	145
Exercice 67	Évaluation des titres à la clôture	146
Exercice 68	Baisse anormale et momentanée des titres	148
Exercice 69	Cession de titres	150
Exercice 70	Cession de droits	152
Exercice 71	Revenus sur titres	154
Exercice 72	Cession de titres à réméré	155
Exercice 73	Achat d'obligations coupon zéro	156
Exercice 74	Acquisition de bons de souscription d'actions autonomes	157
Exercice 75	Acquisition d'actions à bons de souscription d'actions	158
Exercice 76	Acquisition d'obligations à bons de souscription d'obligations	160
Thème 15	Les passifs réels et les passifs éventuels – Les provisions pour risques et charges – Les engagements envers le personnel – Les engagements financiers – Les provisions réglementées – Les événements postérieurs à la clôture	161
Exercice 77	Classement comptable du passif	161
Exercice 78	Classement comptable du passif	163
Exercice 79	Provisions pour indemnités de départ en retraite – Provisions pour restructuration	166
Exercice 80	Révision des coûts de démantèlement	167
Exercice 81	Engagements financiers	169
Exercice 82	Provisions réglementées – Provision pour hausse des prix	170
Exercice 83	Événements postérieurs	172
Thème 16	La participation des salariés – L'intéressement	173
Exercice 84	Participation des salariés	173
Exercice 85	Intéressement	175
Thème 17	L'abonnement des charges et des produits	177
Exercice 86	Abonnement des charges – Abonnement des produits	177
Exercice 87	Abonnement des charges et des produits	180

Thème 18	Les contrats à long terme	183
Exercice 88	Contrat à long terme bénéficiaire – Méthode à l’achèvement – Méthode à l’avancement	183
Exercice 89	Contrat à long terme bénéficiaire – Facturations intermédiaires	185
Exercice 90	Contrat à long terme déficitaire – Méthode à l’achèvement – Méthode à l’avancement	187
Exercice 91	Contrat à long terme – Méthode de l’avancement	190
Exercice 92	Contrat à long terme déficitaire – Facturations intermédiaires	192
Thème 19	Les changements comptables	195
Exercice 93	Changement de méthodes	195
Exercice 94	Changement de méthode comptable – Contrat à long terme	197
Thème 20	La constitution de sociétés – Les variations de capital	201
Exercice 95	Constitution d’une SA – Versements anticipés – Actionnaires défaillants	201
Exercice 96	Constitution d’une SA – Versements anticipés	205
Exercice 97	Augmentation de capital dans une SA	209
Exercice 98	Réduction de capital motivée par des pertes	211
Exercice 99	Augmentation de capital en numéraire – Versements anticipés	212
Thème 21	L’affectation du résultat	215
Exercice 100	Affectation du résultat dans une SA – Actions ordinaires – Actions de préférence	215
Exercice 101	Paievements des dividendes en actions	217
Exercice 102	Affectation du résultat dans une SARL	219
Exercice 103	Répartition du résultat	221
Exercice 104	Affectation du résultat dans une SAS – Dividendes payés en actions – Augmentation de capital par incorporation de réserves	221

Thème 22 Les dettes financières	225
Exercice 105 Émission d'un emprunt obligataire – Amortissement des frais d'émission et de la prime de remboursement sur la durée de l'emprunt	225
Exercice 106 Émission d'un emprunt obligataire – Intérêts courus – Amortissement des frais d'émission au prorata des intérêts courus – Amortissement de la prime de remboursement au prorata de la rémunération courue	226
Exercice 107 Obligations donnant accès au capital	229
Exercice 108 Obligations donnant droit à la souscription de titres de créances	233
Exercice 109 BSO dans la comptabilité de la société émettrice et dans celle du souscripteur	238

3 Entités spécifiques

Thème 23 Les entités spécifiques	243
Exercice 110 Collectivités territoriales	243
Exercice 111 Professions libérales	244
Exercice 112 Associations	246
Exercice 113 Comptabilité d'une région	249

4 Introduction à la consolidation des comptes

Thème 24 La consolidation	251
Exercice 114 Exclusion du périmètre de consolidation	251
Exercice 115 Types de contrôle – Méthodes de consolidation	251

5 Introduction à l'audit légal des comptes annuels

Thème 25	Le commissariat aux comptes	253
Exercice 116	Mission du CAC en matière de comptes consolidés	253
Exercice 117	Mission de l'expert-comptable – Mission du CAC – Nomination du CAC	253
Exercice 118	Contrôle interne – Mission du CAC	255

Lors de sa séance du 5 juin 2014, l'Autorité des Normes Comptables (ANC) a adopté le règlement ANC n° 2014-3 relatif **au nouveau Plan comptable général** ; il remplace le règlement CRC 99-03 (dit Plan comptable général 1999).

Ce règlement n° 2014-03 homologué par arrêté du 8 septembre 2014 publié au *JO* du 15 octobre 2014, est la **nouvelle référence comptable pour l'élaboration des comptes annuels** de toutes les entités tenues d'établir des comptes. Il réorganise le Plan comptable général autour d'un nouveau plan thématique et d'une nouvelle numérotation sans apporter de modification aux dispositions comptables, cette réorganisation se faisant à droit constant.

L'édition 2015-2016 du livre que vous avez entre les mains est

**à jour du règlement ANC n° 2014-03
relatif au nouveau Plan comptable général**

La publication de ce règlement s'accompagne en outre de la sortie du **Recueil des normes comptables françaises**, regroupant autour de ce nouveau règlement, l'ensemble des textes comptables non réglementaires portant sur l'élaboration des comptes annuels, émis par les institutions en charge de la normalisation comptable.

Pour tout renseignement complémentaire : www.anc.gouv.fr

La profession comptable et le cadre conceptuel

THÈME
1

Exercice 1 Responsabilités du comptable salarié et de l'expert-comptable

Extrait d'examen librement adapté

La société YPREMIUM étant en croissance constante depuis plusieurs années, le directeur des ressources humaines s'interroge sur la possibilité d'embaucher un comptable supplémentaire ou bien de faire appel à un cabinet d'expertise comptable auquel il pourrait confier une partie de sa comptabilité.

1. **Rappeler quelles sont les responsabilités qui incombent à un comptable salarié.**
2. **Expliquer les recommandations d'ordre général prévues par le code de déontologie de l'Ordre des experts-comptables (OEC) afin que l'expert-comptable exerce sa profession avec compétence, conscience professionnelle et indépendance d'esprit.**

Corrigé

1 ♦ Responsabilités incombant au comptable salarié

Le comptable salarié détient des informations confidentielles très sensibles et met donc en jeu sa responsabilité dans l'exercice de sa fonction :

- **responsabilité disciplinaire** en raison de son contrat de travail et du lien de subordination qui existe entre le salarié et son employeur ;
- **responsabilité civile de droit commun** : la victime doit apporter la preuve de la faute du salarié et de la relation de cause à effet entre la faute et le dommage subi ;
- **responsabilité fiscale** : même si le salarié obéit à son employeur pour dissimuler des revenus imposables et qu'il n'en a tiré aucun profit, il est passible d'amende et d'emprisonnement ;
- **responsabilité pénale** si le salarié se retrouve complice de certains délits.

2+ Recommandations prévues par le code de déontologie de l'OEC

L'expert-comptable exerce son activité avec compétence, conscience professionnelle et indépendance d'esprit :

- il complète et met à jour régulièrement sa culture professionnelle et ses connaissances générales ;
- il prend soin d'examiner chaque cas afin de renforcer ses certitudes avant de faire une proposition à son client ;
- il est libre de donner son avis, il doit être sincère et objectif. Il nuance les hypothèses et les conclusions qu'il formule ;
- il ne doit jamais se mettre dans une situation pouvant nuire à son libre arbitre ;
- il ne doit jamais être en situation de conflit d'intérêt.

Exercice 2 Désignation de l'expert-comptable

La société anonyme ANA est constituée le 01/01/N.

Doit-elle désigner un expert-comptable ?

Corrigé

Désignation d'un expert-comptable

Quelle que soit sa forme juridique, la société n'est pas obligée de désigner un expert-comptable. En revanche, la nomination d'un commissaire aux comptes est obligatoire dans le cadre d'une SA.

Exercice 3 Profession de l'expert-comptable

Vous venez d'obtenir votre diplôme d'expert-comptable.

- 1. Quelles sont les différentes possibilités qui s'offrent à vous ? Quelles sont vos responsabilités ?**
- 2. Pouvez-vous vous occuper de la comptabilité d'un membre de votre famille au regard du principe d'indépendance de la profession ?**

Corrigé**1 ♦ Profession comptable**

- Soit vous êtes comptable salarié(e) dans une entreprise ou dans un cabinet d'expertise comptable : vous êtes lié(e) par un contrat de droit privé. Parce que vous détenez des informations confidentielles, votre responsabilité est disciplinaire, civile de droit commun, fiscale et pénale.
- Soit vous exercez votre profession en libéral, sous réserve d'être inscrit(e) à l'OEC : votre mission est contractuelle mais vous pouvez également assurer des missions légales au bénéfice des comités d'entreprise. Votre fonction est incompatible avec tout autre emploi salarié (sauf au service d'un expert-comptable ou d'une société d'expertise comptable) et avec l'exercice d'une activité commerciale ou des fonctions d'agent d'affaires (sauf dans certaines conditions). Vos responsabilités sont définies dans le code de déontologie (devoirs généraux, devoirs envers les clients, devoirs de confraternité et devoirs envers l'OEC).
- Vous pouvez également être fonctionnaire du Trésor Public sous réserve d'avoir obtenu le titre de comptable public par voie de concours organisé par le ministère de l'Économie et des Finances : vous disposez d'une totale indépendance à l'égard du directeur de l'établissement et de l'autorité qui l'a nommé.

2 ♦ Principe d'indépendance

Conformément aux principes retenus dans le code de déontologie, l'expert-comptable, confronté à un risque susceptible d'affecter son indépendance, doit refuser la mission ou prendre les mesures nécessaires pour éliminer ce risque.

Exercice 4 Missions de l'ANC – Rôle de l'IASB – Normes IAS et IFRS

- 1. Indiquer les principales missions de l'Autorité des normes comptables (ANC). Citer d'autres organismes chargés de l'élaboration des normes comptables en France.**
- 2. Expliciter le sigle IASB. Quel est le rôle de cet organisme ? En quoi cet organisme répond-il aux critères de normalisation indépendante et internationale ?**
- 3. Les normes internationales IAS – IFRS offrent peu d'options comptables. Quelle en est la raison ? En est-il de même dans le Plan comptable général (PCG) ?**

Corrigé**1 ♦ ANC et autres organismes chargés d'élaborer les normes comptables en France**

L'Autorité des normes comptables (ANC), issue de la fusion du Conseil national de la comptabilité (CNC) et du Comité de la réglementation comptable (CRC), a pour mission d'édicter sous forme de règlements les prescriptions comptables que doivent respecter les personnes tenues d'établir des comptes, de

donner des avis sur les dispositions législatives et réglementaires et de proposer des études et recommandations destinées à faciliter la coordination des travaux théoriques et méthodologiques conduits en matière comptable.

Par exemple, lors de sa séance du 5 juin 2014, l'ANC a adopté le règlement ANC n° 2014-03 relatif au nouveau Plan comptable général (PCG 2014) qui remplace le règlement CRC 99-03 (PCG 1999). Ce règlement n° 2014-03 devient la nouvelle référence comptable pour l'élaboration des comptes annuels de toutes les entités tenues d'établir des comptes.

La publication de ce règlement s'accompagne en outre de la sortie du Recueil des normes comptables françaises, regroupant autour de ce nouveau règlement l'ensemble des textes comptables non réglementaires portant sur l'élaboration des comptes annuels, émis par les institutions en charge de la normalisation comptable.

Les autres organismes chargés d'élaborer les normes comptables en France sont l'Ordre des experts-comptables (OEC), la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) et l'Autorité des marchés financiers (AMF).

2 ♦ IASB

Le sigle IASB signifie *International Accounting Standards Board*. Cet organisme est chargé d'élaborer les normes comptables internationales (IFRS) au sein de l'IASCF (*International Accounting Standards Committee Foundation*) et d'approuver les interprétations proposées par l'IFRIC (*International Financial Reporting Interpretations Committee*). La normalisation est internationale car l'IASB regroupe des préparateurs des états financiers, des auditeurs, des utilisateurs et des universitaires du monde entier. Elle est indépendante car c'est un organisme privé qui n'est attaché à aucun intérêt particulier.

3 ♦ Normes IAS – IFRS

La limitation des options comptables permet à toutes les entités d'utiliser les mêmes méthodes dès lors qu'elles répondent aux mêmes critères.

L'évaluation et la comptabilisation des acquisitions d'immobilisations corporelles et des acquisitions d'immobilisations décomposées

THÈME
2

Exercice 5 Valeur d'entrée d'une immobilisation corporelle acquise

La société IMMO a acquis une machine le 01/03/N pour 15000€HT, remise commerciale de 10 %, escompte de règlement de 1 %. La commission de courtage est de 120€HT, la facture est reçue le 10/03/N. Les frais de transport s'élèvent à 400€HT, la facture est reçue le 15/03/N. Les frais de montage sont assurés par le personnel de l'entreprise et sont évalués à 500€. Les frais de formation du personnel s'élèvent à 250€HT, la facture est reçue le 30/03/N. Les frais généraux sont estimés à 100€HT. Les frais d'essai avant la mise en service sont assurés par le personnel de l'entreprise et estimés à 300€. Les honoraires d'un ingénieur conseil pour la mise en place du matériel sont de 130€HT, la facture est reçue le 12/07/N. Les frais d'essai après la mise en service sont assurés par le personnel de l'entreprise et sont estimés à 230 €. La machine est mise en service le 15/07/N. Le 30/07/N, la société a dû faire intervenir une entreprise afin de remettre en état certains éléments qui avaient été détériorés lors de l'installation, la facture s'élève à 250€HT. Les charges ont été comptabilisées en charges par nature. L'entreprise souhaite maximiser le coût d'acquisition. Le taux de TVA est de 20 %.

1. Définir la valeur d'entrée d'une immobilisation.
2. Indiquer le traitement comptable prévu par le PCG pour les frais d'acquisition des immobilisations.
3. Calculer la valeur d'entrée de la machine.
4. Comptabiliser les écritures nécessaires à l'acquisition et au 31/12/N.

Corrigé

1 + Coût d'une immobilisation

La valeur d'entrée d'une immobilisation est constituée :

- de son prix d'achat, des droits de douane et taxes non récupérables, après déduction des remises, rabais et escomptes de règlement;

- des coûts directement attribuables pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner;
- des honoraires, commissions, frais d'actes et droits de mutation et d'enregistrement s'ils sont activables;
- de l'estimation initiale des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration du site sur lequel l'immobilisation est située;
- des coûts d'emprunts s'ils sont activables (si conditions réalisées).

2 ♦ Traitement comptable des frais d'acquisition

Les frais d'acquisition peuvent être inclus dans le coût de l'immobilisation. La base amortissable est alors majorée. Ils peuvent être comptabilisés en charges. La base amortissable est alors inchangée.

3 ♦ Valeur d'entrée de la machine

Éléments	Coûts directement attribuables	Frais d'acquisition	Charges
Prix d'achat	15 000		
– Remises commerciales 10 % (15 000)	– 1 500		
– Escomptes de règlement 1 % (15 000 – 1 500)	– 135		
Commissions		120	
Frais de transport	400		
Frais de montage	500		
Frais de formation			250
Frais généraux			100
Frais d'essais de bon fonctionnement	300		
Honoraires ingénieur	130		
Frais d'essais après la mise en service			230
Frais de remise en état			250
Total	14 695	120	730

Le coût d'acquisition comprend le prix d'achat après déduction de la remise et de l'escompte, les frais de transport, les honoraires de l'ingénieur conseil pour l'installation de la machine et les frais d'essais de bon fonctionnement qui permettent de mettre l'actif en place et en état de fonctionner, les commissions de courtage puisque l'entité a décidé de maximiser le coût d'acquisition. Par contre, les frais d'essais engagés après la mise en service de la machine, les frais de formation du personnel et les coûts administratifs doivent être considérés comme des charges car ils ne sont pas directement attribuables à

la mise en place de l'actif. Les frais de remise en état sont postérieurs à la mise en service et sont donc comptabilisés en charges.

Valeur d'entrée = 14 695 + 120 = 14 815

4 ♦ Comptabilisation à l'acquisition et à la clôture N

		01/03/N			
215	Installations techniques, matériel et outillage industriels (15000 – 1500 – 135)	13365			
44562	TVA déductible sur immobilisations	2673			
404	Fournisseurs d'immobilisations			16038	
	<i>Facture n°---</i>				
		31/12/N			
215	Installations techniques, matériel et outillage industriels	1450			
722	Production immobilisée – Immobilisations corporelles				1450
	<i>Pour régularisation de la valeur d'entrée de la machine (400 + 500 + 300 + 130 + 120)</i>				

Exercice 6 Construction d'un bâtiment - Retenue de garantie

La société RET acquiert le 01/03/N un ensemble immobilier pour 85 000€ (dont 40 000€ pour le terrain). Les honoraires du notaire et les droits d'enregistrement sont respectivement de 500€ HT et de 1 000€. Le règlement est immédiat. La société s'adresse à l'entreprise Bouygues, à qui elle confie la tâche de démolir le bâtiment qui se trouve sur le terrain, et lui verse un acompte de 2 000€ le 10/03/N. Le 31/03/N, les bâtiments sont démolis. La facture est de 15 000€ HT, le solde dû est payable le 30/04/N. Le 02/05/N, la société fait appel à un architecte pour la construction d'un nouveau bâtiment. La facture s'élève à 10 000€ HT, le règlement est immédiat. La construction du nouveau bâtiment est confiée à la société Bouygues qui adresse le 15/06/N une première facture de 25 000€ HT payable immédiatement. Le 15/09, la commune adresse un avis d'imposition portant sur la taxe locale d'équipement de 1 300€. Le bâtiment est achevé le 15/10/N, la société Bouygues adresse sa facture pour solde de 60 000€ HT. L'entreprise RET règle le 30/10/N, à l'exception d'une retenue de garantie de 10% du prix total du bâtiment. La société a choisi de rattacher les frais d'acquisition aux coûts d'acquisition. Le taux de TVA est de 20%.

1. Calculer la valeur d'entrée du terrain et du bâtiment.
2. Comptabiliser les écritures nécessaires en N.

Corrigé**1 + Valeur d'entrée de l'ensemble immobilier**

Éléments	Terrain		Construction	
	Coûts directement attribuables	Frais d'acquisition	Coûts directement attribuables	Frais d'acquisition
Prix d'achat	40 000		45 000	
Honoraires notaire		$500 \times 40\,000 / 85\,000 = 235,29$		$500 \times 45\,000 / 85\,000 = 264,71$
Droits d'enregistrement		$1\,000 \times 40\,000 / 85\,000 = 470,59$		$1\,000 \times 45\,000 / 85\,000 = 529,41$
Frais de démolition			15 000	
Honoraires architecte			10 000	
Travaux de construction			85 000	
Taxe locale d'équipement			1 300	
Total	40 000	705,88	156 300	794,12

Valeur d'entrée du terrain = $40\,000 + 705,88 = 40\,705,88$

Valeur d'entrée de la construction = $156\,300 + 794,12 = 157\,094,12$

2 + Comptabilisation des écritures en N

		01/03/N			
211	Terrains			40 705,88	
213	Constructions			45 794,12	
44562	TVA déductible sur immobilisations ($500 \times 20\%$)			100,00	
512	Banques				86 600,00
	Facture n°---				

		10/03/N	
238	Avances et acomptes versés sur immobilisations corporelles	2 000,00	
44562	TVA déductible sur immobilisations (2 000 / 1,20) × 20 %	333,33	
512	Banques		2 000,00
4458	TVA à régulariser ou en attente		333,33
	<i>Acompte sur travaux de démolition</i>		
		31/03/N	
231	Immobilisations corporelles en cours	15 000,00	
4458	TVA à régulariser ou en attente	3 000,00	
238	Acomptes et avances versés sur immobilisations corporelles		2 000,00
404	Fournisseurs d'immobilisations		16 000,00
	<i>Facture n°--- Travaux de démolition</i>		
		30/04/N	
404	Fournisseurs d'immobilisations	16 000,00	
44562	TVA déductible sur immobilisations	2 666,67	
512	Banques		16 000,00
4458	TVA à régulariser ou en attente		2 666,67
	<i>Règlement de la facture du 31/03 (travaux de démolition)</i>		

Vérification : TVA récupérable = 3 000 = 333,33 + 2 666,67

		02/05/N	
231	Immobilisations corporelles en cours	10 000	
44562	TVA déductible sur immobilisations	2 000	
512	Banques		12 000
	<i>Facture n°--- Honoraires architecte</i>		
		15/06/N	
231	Immobilisations corporelles en cours	25 000	
44562	TVA déductible sur immobilisations	5 000	
512	Banques		30 000
	<i>Facture n°--- Travaux de reconstruction</i>		
		15/09/N	
231	Immobilisations corporelles en cours	1 300	
404	Fournisseurs d'immobilisations		1 300
	<i>Taxe locale d'équipement</i>		

		15/10/N		
231	Immobilisations corporelles en cours		60 000	
4458	TVA à régulariser ou en attente		12 000	
4047	Fournisseurs d'immobilisations – Retenue de garantie [10 % (25 000 + 60 000) × 1,20]			10 200
4041	Fournisseurs d'immobilisations (solde) <i>Facture n°— Taux de reconstruction</i>			61 800
		30/10/N		
4041	Fournisseurs d'immobilisations		61 800	
44562	TVA déductible sur immobilisations (61 800 / 1,20) × 20 %		10 300	
512	Banques			61 800
4458	TVA à régulariser ou en attente <i>Règlement de la facture du 15/10 hors retenue de garantie</i>			10 300

TVA récupérable = 12 000, récupérée à hauteur de 10 300 le 30/10, le reste [(10 200 / 1,20) × 20 % = 1 700] sera récupéré au règlement de la retenue de garantie.

		31/12/N		
213	Constructions (15 000 + 10 000 + 25 000 + 1 300 + 60 000)		111 300	
231	Immobilisations corporelles en cours <i>Pour solde des comptes d'immobilisations en cours (1)</i>			111 300

Vérification : Valeur d'entrée de la construction = 45 794,12 + 111 300 = 157 094,12

Exercice 7 Acquisition intracommunautaire d'une immobilisation corporelle

La société INTRA a commandé le 01/04/N une machine-outil à un fournisseur allemand pour un prix de 15 000 € HT. La société a versé le 01/04/N un acompte de 1 500 € au fournisseur. La société a versé le 01/05/N une commission à un intermédiaire français de 200 € HT. La machine a été réceptionnée le 15/06/N. La facture était jointe à la livraison. Le fournisseur allemand a consenti un escompte de 1 % pour règlement comptant. Le transport a été effectué par une entreprise française, le montant facturé le 20/06/N est de 300 € HT. Des frais d'essais ont été réalisés par le personnel de l'entreprise le 28/06/N pour 100 €. La machine est mise en service le 01/07/N. La société a décidé de maximiser les charges déductibles. Le taux de TVA est de 20 %.

1. Calculer la valeur d'entrée de la machine.
2. Comptabiliser les écritures nécessaires en N dans le cas où l'entreprise comptabilise les charges par nature.

Corrigé

1 ♦ Valeur d'entrée de la machine

Si l'entreprise décide de maximiser ses charges déductibles, le coût d'acquisition ne comprend pas les commissions de courtage : Valeur d'entrée = $(15\,000 - 150) + 300 + 100 = 15\,250$

2 ♦ Comptabilisation des écritures en N

01/04/N			
238	Avances et acomptes versés sur immobilisations corporelles	1500	
512	Banques		1500
	<i>Versement de l'acompte</i>		
01/05/N			
622	Rémunérations d'intermédiaires et honoraires	200	
44566	TVA déductible sur autres biens et services	40	
512	Banques		240
	<i>Facture n°---</i>		
15/06/N			
215	Installations techniques, matériel et outillage industriels (15000 - 150)	14850	
44562	TVA déductible sur immobilisations	2970	
238	Avances et acomptes versés sur immobilisations corporelles		1500
512	Banques (14850 - 1500)		13350
4452	TVA due intracommunautaire		2970
	<i>Facture n°---</i>		
20/06/N			
6241	Transports sur achats	300	
44566	TVA déductible sur autres biens et services	60	
512	Banques		360
	<i>Facture n°---</i>		
28/06/N			
641	Rémunérations du personnel	100	
421	Personnel - Rémunérations dues		100
	<i>Installation de la machine par le personnel de l'entreprise</i>		
31/12/N			
215	Installations techniques, matériel et outillage industriels	400	
722	Production immobilisée - Immobilisations corporelles		400
	<i>Pour régularisation de la valeur d'entrée de la machine (300 + 100)</i>		

Exercice 8 Immobilisation acquise avec une clause de réserve de propriété

La SA ALICE acquiert le 20/06/N une machine pour 100 000 € HT. Les frais d'installation sont de 4 000 € HT. La société bénéficie d'un rabais de 4 % calculé sur le prix d'achat hors installation. La facture mentionne une clause de réserve de propriété. La mise en service a lieu le 01/07/N. Durant le premier mois d'utilisation, la société a subi des pertes d'exploitation pour 3 000 €. La durée d'utilisation du bien est de 5 ans. Le mode d'amortissement est le mode linéaire. Le taux TVA est de 20 %.

- Rappeler la définition d'une clause de réserve de propriété. Quel est son intérêt pour le vendeur ? Quel est le traitement comptable pour les biens acquis avec clause de réserve de propriété ? Indiquer les conséquences de cette clause sur la présentation du bilan de l'acheteur.**
- Rappeler la définition d'un actif et d'une immobilisation corporelle et justifier le traitement appliqué à la machine acquise par la SA ALICE.**
- Calculer le coût d'acquisition de la machine et comptabiliser les écritures en N, liées à l'acquisition et à l'amortissement de la machine.**

Corrigé

1 ♦ Clause de réserve de propriété

La clause de réserve de propriété est une clause en vertu de laquelle le vendeur d'un bien en reste propriétaire jusqu'au règlement complet du prix. Elle constitue donc une protection, mise en place par le vendeur, qui lui offre une garantie en cas de non-paiement du bien.

Les transactions assorties d'une clause de réserve de propriété sont comptabilisées à la date de livraison du bien et non à celle du transfert de propriété. La clause de réserve de propriété est donc sans conséquence sur la date d'inscription à l'actif du bilan et sur la date du début de l'amortissement qui est la date de mise en service.

Les actifs avec clause de réserve de propriété ont été regroupés sur une ligne portant la mention « dont --- avec clause de réserve de propriété ». Un renvoi au pied du bilan est prévu en cas d'impossibilité d'identification des biens.

2 ♦ Actif corporel

Un actif est un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs.

Une immobilisation corporelle est un actif physique détenu, soit pour être utilisé dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loué à des tiers, soit à des fins de gestion interne et dont l'entité attend qu'il soit utilisé au-delà de l'exercice en cours.

S'agissant d'un bien corporel, l'immobilisation acquise est un bien identifiable. Étant destinée à la production de biens vendus par la société, son utilisation lui procurera des avantages économiques futurs. Même si le titre de propriété est conservé par le vendeur de la machine jusqu'à son paiement intégral, la société maîtrise l'utilisation de la machine, bénéficie des avantages liés à l'immobilisation et en assume les risques. Elle en a donc bien le contrôle.

3♦ Valeur d'entrée – Comptabilisation

Valeur d'entrée = (100 000 x 96 %) + 4 000 = 100 000

Les pertes d'exploitation ne doivent pas être incorporées au coût d'acquisition.

Amortissement comptable N = (100 000 / 5) x 6 / 12 = 10 000

		20/06/N		
2154	Matériel industriel		100 000	
44562	TVA déductible sur immobilisations		20 000	
404	Fournisseurs d'immobilisations			120 000
	<i>Facture N°----</i>			
		31/12/N		
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations		10 000	
28154	Amortissements du matériel industriel			10 000
	<i>Annuité comptable</i>			

Exercice 9 Composants de première catégorie

La société PREM a acquis un camion le 01/01/N pour 150 000 €HT; la durée d'utilisation est de 10 ans; les rétroviseurs estimés à 1 500 €HT sont destinés à être remplacés tous les 2 ans, le moteur estimé à 50 000 €HT est destiné à être remplacé tous les 5 ans et les équipements divers estimés à 10 000 €HT sont destinés à être remplacés tous les 6 ans. Le taux de TVA est de 20 %.

Comptabiliser l'écriture d'acquisition.

Corrigé**Comptabilisation de l'acquisition**

2182.1	Matériel de transport – Structure (150 000 – 1 500 – 50 000 – 10 000)	88 500	
2182.2	Matériel de transport – Composant rétroviseurs	1 500	
2182.3	Matériel de transport – Composant moteur	50 000	
2182.4	Matériel de transport – Composant équipements	10 000	
44562	TVA déductible sur immobilisations	30 000	
404	Fournisseurs d'immobilisations		180 000
	<i>Facture n°----</i>		

Exercice 10 Composants de deuxième catégorie

La Société SECO a acquis le 01/01/N une machine-outil pour 100 000 € HT. La durée d'utilisation est de 5 ans. La machine fait l'objet d'une révision tous les 3 ans dont le coût est estimé à 12 000 € HT. Le taux de TVA est de 20 %.

1. Définir la notion de composants et indiquer le traitement comptable des dépenses de gros entretien ou de grandes révisions.
2. Comptabiliser l'écriture d'acquisition, sachant que la société a opté pour la provision des dépenses de gros entretien et grandes révisions. Comptabiliser la provision au 31/12/N.

Corrigé

1 ♦ Définition des composants

Un composant est un élément d'une immobilisation devant faire l'objet de remplacements à intervalles réguliers, ayant une durée d'utilisation différente ou procurant des avantages économiques selon un rythme différent. Si le composant présente ces caractéristiques, il doit être comptabilisé en tant que tel et avoir un plan d'amortissement propre. Un tel composant est dit de première catégorie. Un composant peut également être la valeur d'une révision ou d'un entretien obligatoire à effectuer sur l'immobilisation. Ces dépenses font l'objet de programmes pluriannuels de gros entretiens ou de grandes révisions. Leur objectif est de vérifier le bon fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie. De manière comptable, l'entreprise a le choix de les comptabiliser en composants ou de les provisionner.

2 ♦ Comptabilisation de l'acquisition dans le cas où l'entreprise retient la méthode de la provision

		01/01/N	
215	Installations techniques, matériel et outillage industriels	100 000	
44562	TVA déductible sur immobilisations	20 000	
404	Fournisseurs d'immobilisations		120 000
	<i>Facture n°----</i>		
		31/12/N	
6815	Dotations aux provisions d'exploitation	4 000	
1572	Provisions pour gros entretien et grandes révisions		4 000
	<i>Constatation de la provision sur révisions (12 000 / 3)</i>		

Les immobilisations corporelles produites par l'entreprise

THÈME
3

Exercice 11 Livraison à soi-même d'une immobilisation corporelle commencée en N-1 et achevée en N

La société SOIM a décidé de construire une machine pour elle-même. Les travaux ont débuté le 01/05/N-1 et la machine est devenue opérationnelle le 31/12/N. Pour réaliser ces travaux, la société a contracté un emprunt de 50000€ au taux de 4%. Les fonds ont été débloqués le 01/04/N.

Les éléments relatifs à cette machine sont évalués comme suit : (valeurs HT)

Coûts	Frais de recherche	Matériaux acquis	Main-d'œuvre directe	Autres charges de production	Amortissements	Frais administratifs généraux
Coûts engagés en N-1	10 000	20 000	100 000			5 000
Coûts engagés en N		80 000	160 000	30 000	15 000 (1)	15 000

(1) (dont 5 000 d'amortissements dérogatoires)

Le taux de TVA est de 20 %.

Toutes les charges ont été correctement comptabilisées.

- 1. Calculer le coût de production de la machine sachant que l'entreprise a décidé d'incorporer le coût de l'emprunt.**
- 2. Comptabiliser la production de cette machine au 31/12/N-1 et au 31/12/N.**

Corrigé**1 + Coût de production de la machine**

Les frais de recherche et d'études préalables et les frais administratifs généraux sont exclus du coût de production car ils ne sont pas directement liés à la préparation de l'actif en vue de son utilisation. Les amortissements dérogatoires sont exclus du coût de production car ils ne sont pas économiquement justifiés.

Coût de production N-1 = 20 000 + 100 000 = 120 000

Coût de production N = 80 000 + 160 000 + 30 000 + 10 000 + (50 000 × 4 % × 9 / 12) = 280 000 + 1 500 = 281 500

Coût de production total = 120 000 + 281 500 = 401 500 (dont 1 500 de coûts d'emprunt)

À la suite de la loi de simplification des entreprises, les livraisons à soi-même ne sont pas soumises à TVA si l'acquisition du bien auprès d'un autre assujetti aurait ouvert droit à la déduction intégrale de la TVA.

2 + Comptabilisation des écritures aux clôtures N-1 et N

		31/12/N-1		
231	Immobilisations corporelles en cours		120 000	
722	Production immobilisée			120 000
	<i>Coût de production N-1 de la machine</i>			
		31/12/N		
215	Installations techniques, matériel et outillage industriels		401 500	
231	Immobilisations corporelles en cours			120 000
722	Production immobilisée – Immobilisations corporelles			280 000
796	Transferts de charges financières			1 500
	<i>Coût de production total de la machine achevée</i>			

Exercice 12 Livraison à soi-même d'une immobilisation corporelle en situation de sous-activité

L'entreprise SOUS a construit pour son propre usage un matériel. Les travaux ont débuté le 01/03/N et se sont achevés le 30/12/N :

- matières premières : 226 000 €;
- main-d'œuvre : 400 000 € (dont 50 000 € de charges fixes);
- frais de fabrication : 250 000 € (dont 30 000 € de charges fixes).

L'activité a représenté 80 % de l'activité normale. Les charges par nature ont été correctement comptabilisées. Le taux de TVA est de 20 %.

1. Calculer le coût de production du matériel.
2. Comptabiliser la production de ce matériel au 31/12/N.

Corrigé

1 ♦ Coût de production du matériel

Coût de production N = $226\,000 + (400\,000 - 50\,000) + (50\,000 \times 0,80) + (250\,000 - 30\,000) + (30\,000 \times 0,80)$
= 860 000

2 ♦ Comptabilisation des écritures à la clôture N

		31/12/N		
215	Installations techniques, matériel et outillage industriels		860 000	
722	Production immobilisée – Immobilisations corporelles			860 000
	<i>Coût de production total du matériel achevé</i>			

Exercice 13 Coût de production d'une immobilisation produite - Coûts d'emprunts spécifiques

La société SPE a créé une machine au cours de l'exercice N. Les dépenses engagées sont de 40 000 € le 01/07/N et de 80 000 € le 01/10/N. L'immobilisation est achevée et mise en service le 31/12/N. L'entreprise a souscrit deux emprunts en N pour financer la création de la machine, remboursables à terme échu : le premier emprunt a été souscrit au taux de 4 % et le second au taux de 3,5 %. Le taux de TVA est de 20 %.

1. Calculer le coût de production de la machine sachant que l'entreprise a décidé d'incorporer les coûts d'emprunts au coût de production.
2. Comptabiliser la production de cette immobilisation au 31/12/N.

Corrigé

1 ♦ Coût de production de la machine

Coûts d'emprunt sur la période de production (de la date de souscription à la date de mise en service) :

Coût du premier emprunt (du 01/07 au 31/12/N) = $40\,000 \times 4\% \times 6/12 = 800$

Coût du second emprunt (du 01/10 au 31/12/N) : $80\,000 \times 3,5\% \times 3/12 = 700$

Coût de production de l'immobilisation = $40\,000 + 80\,000 + 800 + 700 = 120\,000 + 1\,500 = 121\,500$

2+ Comptabilisation des écritures à la clôture N

		31/12/N		
215	Installations techniques, matériel et outillage industriels		121 500	
722	Production immobilisée – Immobilisations corporelles			120 000
796	Transferts de charges financières			1 500
	<i>Coût de production total de la machine achevée</i>			

Exercice 14 Coût de production d'une immobilisation produite - Coûts d'emprunts non spécifiques

La société EMP a financé la construction d'un entrepôt, débutant le 01/04/N et s'achevant le 31/12/N, par la souscription de trois emprunts, remboursables à terme échu. Le premier emprunt a été souscrit le 01/04/N pour 100 000 € au taux de 4 %, le second le 01/06/N pour 150 000 € au taux de 3,5 % et le troisième le 01/09/N pour 200 000 € au taux de 3 %. Les dépenses engagées par la société sont de 250 000 € le 01/04/N, 200 000 € le 01/07/N et de 50 000 € le 01/10/N. Le taux de TVA est de 20 %.

1. Calculer le coût de production de l'entrepôt.
2. Comptabiliser la production de cette immobilisation au 31/12/N, sachant que l'entreprise incorpore les charges financières au coût de production.

Corrigé

1+ Coût de production de l'entrepôt

Dans le cas d'emprunts non spécifiques, il est nécessaire de calculer un taux de capitalisation à appliquer aux dépenses engagées en fonction de la période concernée.

Taux de capitalisation = $[(100\,000 \times 4\%) + (150\,000 \times 3,5\%) + (200\,000 \times 3\%)] / 450\,000 = 3,39\%$

Coût des emprunts =

$(250\,000 \times 3,39\% \times 9 / 12) + (200\,000 \times 3,39\% \times 6 / 12) + (50\,000 \times 3,39\% \times 3 / 12) = 10\,170$

Coût de production = $250\,000 + 200\,000 + 50\,000 + 10\,170 = 500\,000 + 10\,170 = 510\,170$

2 ♦ Comptabilisation des écritures à la clôture N

		31/12/N		
213	Constructions		510 170	
722	Production immobilisée – Immobilisations corporelles			500 000
796	Transferts de charges financières			10 170
	<i>Coût de production total de l'entrepôt achevé</i>			

Exercice 15 Coût de production d'une immobilisation produite sur plusieurs exercices – Coûts d'emprunts non spécifiques

La société PLUS a financé la construction d'un entrepôt, débutant le 01/06/N et s'achevant le 30/04/N+2, par la souscription de plusieurs emprunts, remboursables à terme échu. Les dépenses engagées par la société sont de 250 000 € le 01/06/N, 200 000 € le 01/03/N+1 et de 50 000 € le 01/03/N+2. Le détail des emprunts est donné dans le tableau suivant :

Emprunts	Exercice N	Exercice N+1	Exercice N+2
Société Générale	40 000 € (5 %)	150 000 € (4 %)	30 000 € (3,5 %)
CIC	60 000 € (4,5 %)	50 000 (3,5 %)	20 000 € (3 %)

Le taux de TVA est de 20 %.

1. Calculer le coût de production de l'entrepôt.
2. Comptabiliser la production de cet entrepôt en N, N+1 et N+2 sachant que l'entreprise incorpore les charges financières au coût de production.

Corrigé

1 ♦ Coût de production de l'entrepôt

Années	Taux de capitalisation
N	$[(40\,000 \times 5\%) + (60\,000 \times 4,5\%)] / 100\,000 = 4,7\%$
N+1	$[(150\,000 \times 4\%) + (50\,000 \times 3,5\%)] / 200\,000 = 3,875\%$
N+2	$[(30\,000 \times 3,5\%) + (20\,000 \times 3\%)] / 50\,000 = 3,3\%$

Coûts d'emprunts N = $250\,000 \times 4,7\% \times 7 / 12 = 6\,854,17$

Coûts d'emprunts N+1 = $(250\,000 \times 3,875\%) + (200\,000 \times 3,875\% \times 10 / 12) = 16\,145,83$

Coûts d'emprunts N+2 = $(250\,000 + 200\,000 + 50\,000) \times 3,3\% \times 2 / 12 = 2\,750$

Total des coûts d'emprunts = 25 750

Coût de production = $250\,000 + 200\,000 + 50\,000 + 25\,750 = 500\,000 + 25\,750 = 525\,750$

2 ♦ Comptabilisation des écritures aux clôtures N, N+1 et N+2

		31/12/N	
231	Immobilisations corporelles en cours (250 000 + 6 854,17)	256 854,17	
722	Production immobilisée		250 000,00
796	Transferts de charges financières		6 854,17
	<i>Coût de production N</i>		
		31/12/N+1	
231	Immobilisations corporelles en cours (200 000 + 16 145,83)	216 145,83	
722	Production immobilisée		200 000,00
796	Transferts de charges financières		16 145,83
	<i>Coût de production N+1</i>		
		31/12/N+2	
213	Constructions	525 750	
231	Immobilisations corporelles en cours (256 854,17 + 216 145,83)		473 000
722	Production immobilisée – Immobilisations corporelles		50 000
796	Transferts de charges financières		2 750
	<i>Coût de production total de l'entrepôt achevé</i>		

Exercice 16 Coût de production d'une immobilisation produite -
Valeur d'entrée d'une immobilisation*Extrait d'examen librement adapté*

La SA CEGEF a deux domaines d'activité : la conception, la réalisation de terrains de golf et la gestion de terrains de golf.

La société a décidé en N-1 de construire un hangar pour le stockage de ses équipements et des machines nécessaires à la réalisation des terrains de golf. Les montants ci-dessous sont hors taxes.

Coûts engagés en N-1 :

- frais administratifs généraux : 5 000 €;
- frais d'architecte : 14 000 €;
- matériaux utilisés : 80 000 €;
- coût de la main-d'œuvre interne : 6 000 €.

Les coûts imputables à la construction ont été comptabilisés dans un compte d'immobilisations en cours.

Coûts engagés en N :

- matériaux utilisés enregistrés en charges en mai N : 280 000 €;
- coût de la main-d'œuvre : 100 000 €;
- chauffagiste enregistré en décembre N dans un compte d'immobilisation en cours : 50 000 €;
- électricien : 30 000 €, la facture reçue le 14/12/N n'a pas été comptabilisée, l'électricien n'a pas opté pour la TVA sur les débits, un acompte a été payé et comptabilisé le 01/11/N pour 12 000 € (dont 2 000 € de TVA);
- autres coûts imputables : 34 000 €.

Pour réaliser ces travaux, la société a obtenu un emprunt de 300 000 €, remboursable par annuités constantes sur 5 ans au taux annuel de 4 %. Les fonds ont été débloqués le 01/07/N.

- 1. Rappeler les conditions d'incorporation des coûts d'emprunts dans le coût d'entrée d'un actif.**
- 2. Comptabiliser la facture de l'électricien.**
- 3. Calculer le coût d'entrée du hangar sachant qu'il a été décidé d'incorporer le coût de l'emprunt au coût d'entrée et enregistrer l'écriture nécessaire à la date d'achèvement du hangar.**

Corrigé

Construction du hangar

1 ♦ Conditions pour que le coût des emprunts soit inclus dans le coût de l'immobilisation

Les coûts d'emprunts doivent :

- se rapporter à un actif éligible, c'est-à-dire qui exige une longue période de préparation ou de construction avant de pouvoir être utilisé ou vendu;
- concerner la période de production de l'actif, de l'acquisition jusqu'à la réception définitive;
- être susceptibles de générer des avantages économiques futurs pour l'entité;
- pouvoir être évalués avec fiabilité;
- être directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production de l'actif.

2 ♦ Comptabilisation de la facture de l'électricien

		14/12/N		
231	Immobilisations corporelles en cours		30 000	
4458	TVA à régulariser ou en attente		6 000	
238	Avances et acomptes versés sur immobilisations corporelles			12 000
512	Banques			24 000
	<i>Facture n°-----</i>			

3 ♦ Coût de production du hangar et comptabilisation des écritures à la clôture N

Coût de production N-1 = 14 000 + 80 000 + 6 000 = 100 000

Coût de production N = 280 000 + 100 000 + 50 000 + 30 000 + 34 000 + (300 000 × 4 % × 6 / 12) = 500 000

Coût de production total = 100 000 + 500 000 = 600 000 (dont coût d'emprunt 6 000)

		31/12/N		
213	Constructions		600 000	
231	Immobilisations corporelles en cours (100 000 + 50 000 + 30 000)			180 000
722	Production immobilisée (500 000 – 50 000 – 30 000 – 6 000)			414 000
796	Transferts de charges financières			6 000
	<i>Coût de production total du hangar achevé</i>			

Les amortissements des immobilisations corporelles et des immobilisations décomposées

THÈME
4

Exercice 17 Amortissement d'une immobilisation corporelle - Valeur résiduelle - Unité d'œuvre - Amortissement dégressif

La société AMORT a acquis un matériel le 01/01/N pour 28 000 € HT, servant exclusivement à fabriquer un produit dont le cycle est de 5 ans. Les ventes prévisionnelles du produit sont respectivement de 1 000, 5 000, 5 000, 3 000 et 2 000 pour les années N, N+1, N+2, N+3 et N+4. à l'issue des 5 ans, l'entreprise espère vendre le matériel 2 000 €. L'entreprise souhaite bénéficier de l'amortissement dégressif.

Présenter le plan d'amortissement.

Corrigé

Plan d'amortissement

Matériel

Base amortissable comptable = 28 000 – 2 000 = 26 000

Années	Amortissement fiscal	Amortissement comptable	Amortissement dérogatoire	
			Dotations	Reprises
N	$28\,000 \times 35\% = 9\,800$	$26\,000 \times 1\,000 / 16\,000 = 1\,625$	8 175	
N+1	$18\,200 \times 35\% = 6\,370$	$26\,000 \times 5\,000 / 16\,000 = 8\,125$		1 755
N+2	$11\,830 \times 35\% = 4\,141$	$26\,000 \times 5\,000 / 16\,000 = 8\,125$		3 984
N+3	$7\,689 \times 50\% = 3\,845$	$26\,000 \times 3\,000 / 16\,000 = 4\,875$		1 030
N+4	$3\,844 \times 100\% = 3\,844$	$26\,000 \times 2\,000 / 16\,000 = 3\,250$	594	
Total	28 000	26 000	14 590	14 590

La différence entre le total des dotations et des reprises dérogatoires correspond à la valeur résiduelle de 2 000.

Exercice 18 Amortissement d'une immobilisation corporelle - Durée d'usage et durée d'utilisation différentes - Valeur résiduelle

Extrait d'examen librement adapté

La SA BOUTICYCLE, spécialisée dans le négoce de bicyclettes, d'accessoires et de vêtements pour cyclistes, a acquis le 01/04/N un véhicule utilitaire pour 13 000 € HT ; remise commerciale 10 % ; accessoires 200 € ; forfait livraison : 100 € ; carte grise : 192 € ; carburant : 20 €. La société envisage de renouveler ce type de véhicule tous les 3 ans. La cote d'un véhicule âgé de 3 ans est de 6 000 € au 01/04/N. La durée d'usage est de 5 ans. L'entreprise souhaite profiter de la déductibilité fiscale maximale. L'entreprise n'inclut pas la carte grise dans la valeur d'entrée du véhicule.

1. Calculer la valeur d'entrée du véhicule.
2. Donner la définition de l'amortissement d'une immobilisation, de la valeur résiduelle et du plan d'amortissement.
3. Présenter les deux premières lignes du plan d'amortissement du véhicule.
4. Comptabiliser les écritures au 31/12/N.

Corrigé

1 ♦ Valeur d'entrée du véhicule

Valeur d'entrée = $(13\,000 \times 90\%) + 200 + 100 = 12\,000$

2 ♦ Définition de l'amortissement, de la valeur résiduelle et du plan d'amortissement

L'*amortissement* est la constatation comptable de la consommation des avantages attendus d'une immobilisation, le rythme de cette consommation étant déterminé sur une durée d'utilisation ou une consommation d'unités d'œuvre.

La *valeur résiduelle* (VR) est le prix de cession à la fin de l'utilisation du bien sous déduction des coûts de sortie (commissions, transport, publicité...). L'entité ne tient compte de la valeur résiduelle que lorsqu'elle est à la fois significative et mesurable :

- la VR est significative lorsqu'elle modifie sensiblement le montant des amortissements ;
- la VR est mesurable lorsqu'il est possible de déterminer de manière fiable dès l'origine la valeur de revente du bien en fin de période d'utilisation.

Le *plan d'amortissement* est la traduction de la répartition de la valeur amortissable d'un actif selon le rythme de consommation des avantages économiques attendus en fonction de son utilisation probable.

3 ♦ Plan d'amortissement du véhicule

Années	Amortissement fiscal	Amortissement comptable	Amortissement dérogatoire	
			Dotations	Reprises
N	$(12\,000 / 5) \times 9 / 12 = 1\,800$	$[(12\,000 - 6\,000) / 3] \times 9 / 12 = 1\,500$	300	
N+1	$12\,000 / 5 = 2\,400$	$(12\,000 - 6\,000) / 3 = 2\,000$	400	

4 ♦ Comptabilisation des écritures à la clôture N

		31/12/N	
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles	1 500	
28182	Amortissements du matériel de transport		1 500
	<i>Annuité comptable</i>		
68725	Dotations aux provisions réglementées – Amortissements dérogatoires	300	
145	Amortissements dérogatoires		300
	<i>Annuité dérogatoire</i>		

Exercice 19 Amortissements des composants de première et de deuxième catégorie

La société COMPO a acquis le 01/01/N un matériel pour 285 000 € HT, amortissable sur 8 ans et décomposé de la façon suivante :

- structure : 150 000 €, d'une durée d'utilisation de 12 ans ;
- composant A : 100 000 €, d'une durée d'utilisation de 10 ans ;
- composant B : 15 000 €, d'une durée d'utilisation de 4 ans ;
- révisions : 20 000 € prévues tous les 2 ans.

L'entreprise souhaite bénéficier de l'amortissement dégressif.

1. Présenter la première ligne des plans d'amortissement si l'entreprise retient la méthode des composants pour les composants de 2^e catégorie. Comptabiliser les écritures nécessaires au 31/12/N.
2. Comptabiliser les écritures nécessaires au 31/12/N dans le cas où l'entreprise retient la méthode de la provision pour les composants de 2^e catégorie.

Corrigé**1 ♦ Plans d'amortissement et comptabilisation des écritures à la clôture N**

Structure : durée d'utilisation (12 ans) > Durée de l'immobilisation dans son ensemble (8 ans) :
La structure est amortie fiscalement sur la durée la plus courte (8 ans).

Années	Amortissement fiscal	Amortissement comptable	Amortissement dérogatoire	
			Dotations	Reprises
N	$150\,000 \times 28,125\% = 42\,187,50$	$150\,000 / 12 = 12\,500$	29 687,50	

Composant A : durée d'utilisation (10 ans) > Durée fiscale de la structure (8 ans) :
Le composant est amorti fiscalement sur la durée la plus courte (8 ans).

Années	Amortissement fiscal	Amortissement comptable	Amortissement dérogatoire	
			Dotations	Reprises
N	$100\,000 \times 28,125\% = 28\,125$	$100\,000 / 10 = 10\,000$	18 125	

Composant B :

Années	Amortissement fiscal	Amortissement comptable	Amortissement dérogatoire	
			Dotations	Reprises
N	$15\,000 \times 31,25\% = 4\,687,50$	$15\,000 / 4 = 3\,750$	937,50	

Composant révision :

Années	Amortissement comptable
N	$20\,000 / 2 = 10\,000$

		31/12/N	
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles	36 250	
2815.1	Amortissements du matériel industriel – Structure		12 500
2815.2	Amortissement du matériel industriel – Composant A		10 000
2815.3	Amortissement du matériel industriel – Composant B		3 750
2815.4	Amortissement du matériel industriel – Composant révisions		10 000
	<i>Annuité comptable</i>		
		31/12/N	
68725	Dotations aux provisions réglementées – Amortissements dérogatoires	48 750	
145	Amortissements dérogatoires		48 750
	<i>Annuité dérogatoire (29 687,50 + 18 125 + 937,50)</i>		

2 ♦ Adoption de la méthode de la provision

Structure : Base = 150 000 + 20 000 = 170 000

Amortissement fiscal = 170 000 × 28,125 % = 47 812,50 ;

Amortissement comptable = 170 000 / 12 = 14 167 ;

Amortissement dérogatoire = 47 812,50 – 14 167 = 33 645,50.

		31/12/N	
68112	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles	27 917,00	
2815.1	Amortissements du matériel industriel – Structure		14 167,00
2815.2	Amortissement du matériel industriel – Composant A		10 000,00
2815.3	Amortissement du matériel industriel – Composant B		3 750,00
	<i>Annuité comptable</i>		
		31/12/N	
68725	Dotations aux provisions réglementées – Amortissements dérogatoires	52 708,50	
145	Amortissements dérogatoires		52 708,50
	<i>Annuité dérogatoire (33 645,50 + 18 125 + 937,50)</i>		
		31/12/N	
6815	Dotations aux provisions d'exploitation	10 000,00	
1572	Provisions pour gros entretien ou grandes révisions		10 000,00
	<i>Constatation de la provision pour révisions (20 000 / 2)</i>		

Exercice 20 Amortissement d'une immobilisation décomposée - Coût de démantèlement

Extrait d'examen librement adapté

La société Vulcain a décidé d'implanter le 01/01/N une nouvelle usine dans laquelle elle produira une substance chimique. Elle exploitera cette usine pendant 20 ans. À l'issue de cette période, elle devra remettre le site en l'état. Le prix d'achat de l'usine est de 9 500 000 € HT (TVA 1 900 000). Les frais honoraires notariés et droits d'enregistrement se sont élevés à 500 000 € HT (TVA sur honoraires 18 000 €) et sont réglés immédiatement par chèque bancaire. La société a décidé de comptabiliser ces frais dans le coût d'acquisition de l'immobilisation. La construction est décomposée de la façon suivante :

- structure : 6 650 000 € HT, frais d'acquisition : 350 000 € HT, durée d'utilisation : 20 ans;
- toiture : 950 000 € HT, frais d'acquisition : 50 000 € HT, durée d'utilisation : 10 ans;
- agencements : 1 900 000 € HT, frais d'acquisition : 100 000 € HT, durée d'utilisation : 5 ans.

Le coût de restauration du site prévu dans 20 ans est estimé à 800 000 €. Le rythme de consommation des avantages économiques attendus est linéaire.

1. Rappeler la définition d'un actif et les conditions pour qu'une immobilisation soit comptabilisée à l'actif.
2. Procéder à l'enregistrement comptable de la construction, du coût de démantèlement et des coûts d'enregistrement en N.
3. Enregistrer les écritures d'inventaire au 31/12/N.

Corrigé

1 ♦ Définition d'un actif et conditions pour qu'une immobilisation soit comptabilisée à l'actif

Un actif est un élément identifiable du patrimoine de l'entreprise ayant une valeur économique positive c'est-à-dire un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs. Pour qu'un tel bien soit comptabilisé à l'actif, il doit être identifiable, être porteur d'avantages économiques futurs et son coût doit être évalué avec une fiabilité suffisante.

2 ♦ Comptabilisation de l'acquisition de la construction

		01/01/N	
2131	Construction – Structure (6650000 + 350000)	7 000 000	
2132	Constructions – Composant Toiture (950000 + 50000)	1 000 000	
2133	Constructions – Composant Agencements (1900000 + 100000)	2 000 000	
2134	Constructions – Actif de démantèlement	800 000	
44562	TVA déductible sur immobilisations (1900000 + 18 000)	1 918 000	
404	Fournisseurs d'immobilisations		11 918 000
1581	Provisions pour remises en état		800 000
	<i>Facture n°-----</i>		

3 ♦ Comptabilisation des écritures à la clôture N

		31/12/N	
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles	890 000	
2813.1	Amortissements de la structure (7 000 000 / 20)		350 000
2813.2	Amortissements de la toiture (1 000 000 / 10)		100 000
2813.3	Amortissements des agencements (2 000 000 / 5)		400 000
2813.4	Amortissements de l'actif de démantèlement (800 000 / 20)		40 000
	<i>Annuité comptable</i>		

Les causes de modification du plan d'amortissement

THÈME
5

Exercice 21 Modification de la durée d'utilisation

La société MOD a acquis le 01/01/N un matériel pour 10 000 €HT. Le mode d'amortissement retenu est le mode linéaire. La durée d'utilisation est de 8 ans. Après 3 ans d'utilisation, il est nécessaire d'augmenter la cadence de production. La durée d'utilisation totale est ramenée à 5 ans.

1. Définir les conditions de révision d'un plan d'amortissement.

2. Établir le plan d'amortissement rectifié.

Corrigé

1 + Conditions de révision d'un plan d'amortissement

Une modification significative de l'utilisation d'un actif (durée ou rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif, changements techniques, évolution du marché...) entraîne une modification du plan d'amortissement. Le taux d'amortissement est ajusté pour l'exercice en cours et les exercices suivants, en application des dispositions du PCG relatives au changement d'estimation. Les changements d'estimation ont un impact uniquement prospectif. Les amortissements comptables antérieurement comptabilisés ne sont pas remis en cause. Le changement d'estimation doit être justifié en annexe.

2 + Plan d'amortissement

Années	Base amortissable	Amortissement comptable	Cumul	VNC
N	10 000	$10\,000 / 8 = 1\,250$	1 250	8 750
N+1	10 000	1 250	2 500	7 500
N+2	10 000	1 250	3 750	6 250
N+3	6 250	$6\,250 / 2 = 3\,125$	6 875	3 125
N+4	6 250	3 125	10 000	0

Exercice 22 Modification de la base amortissable

La société DEPRE a acquis un matériel le 01/01/N pour 25 000€HT. La durée d'utilisation est de 5 ans et le mode d'amortissement retenu est le mode linéaire. Au 31/12/N+1, il existe un indice montrant que le matériel a perdu de sa valeur. Un test de dépréciation est effectué. La valeur vénale est de 12 000€ et la valeur d'usage de 10 000€. Au 31/12/N+2, la valeur actuelle est de 11 000€.

Établir le plan d'amortissement en tenant compte des modifications de valeur.

Corrigé

Plan d'amortissement

Plan d'amortissement à l'origine

Années	Annuités	Cumul	VNC
N	25 000 / 5 = 5 000	5 000	20 000
N+1	5 000	10 000	15 000
N+2	5 000	15 000	10 000
N+3	5 000	20 000	5 000
N+4	5 000	25 000	0

Plan d'amortissement rectifié

Va au 31/12/N+2 = Max (12 000, 10 000) = 12 000

Années	Amortissements					Va	Dépréciations			VNC définitive
	Base	Annuités	Cumul	VNC avant dépréciation	VNC après dépréciation		Dotations	Reprises	Cumul	
N	25 000	5 000	5 000	20 000	20 000				0	20 000
N+1	25 000	5 000	10 000	15 000	15 000	12 000	3 000(1)		3 000	12 000
N+2	12 000	4 000(2)	14 000	11 000	8 000	11 000		2 000(3)	1 000	10 000
N+3	10 000	5 000(4)	19 000	6 000	5 000				1 000	5 000
N+4	5 000	5 000	24 000	1 000	0				1 000	0

(1) 31/12/N+1 : Va = 12 000 < VNC = 15 000 : Dépréciation = 15 000 – 12 000 = 3 000

(2) Durée résiduelle = 3 ans : DAP = 12 000 / 3 = 4 000

(3) 31/12/N+2 : Va = 11 000 > VNC = 10 000 : base VNC d'origine (10 000)

Va = 11 000 > VNC après dépréciation (8 000) : Reprise sur dépréciation = 10 000 – 8 000 = 2 000

(4) Durée résiduelle = 2 ans : DAP = 10 000 / 2 = 5 000

Exercice 23 Modification de la base amortissable – Valeur résiduelle*Extrait d'examen librement adapté*

La SA BUENAVENTURA a mis en service le 01/07/N un matériel acquis le 15/06/N pour 55 000€HT. La durée d'utilisation est de 5 ans. À l'issue de cette durée, la valeur résiduelle est de 5 000€. Les coûts de sortie sont négligeables. La durée d'usage est de 7 ans. Le mode d'amortissement retenu est le mode linéaire. Le taux de TVA est de 20 %.

- 1. Justifier les conditions de traitement de la valeur résiduelle en matière de base amortissable.**
- 2. Comptabiliser l'acquisition du matériel.**
- 3. Rappeler la règle comptable qui permet de définir la date de début de la phase d'amortissement.**
- 4. Présenter le plan d'amortissement comptable du matériel pour les 3 premières années.**
- 5. Au 31/12/N+1, il existe un indice montrant que le matériel a perdu de sa valeur. Un test de dépréciation est effectué. La valeur actuelle est de 33 000€. Au 31/12/N+2, un nouveau test de dépréciation montre que la valeur actuelle est de 31 000€. **Après avoir défini la notion de test de dépréciation, indiquer les conditions préalables à sa réalisation. Présenter le plan d'amortissement rectifié pour les années N à N+2 et comptabiliser les écritures au 31/12/N+1 et au 31/12/N+2.****

Corrigé**1 ♦ Valeur résiduelle (VR)**

L'entité ne tient compte de la valeur résiduelle que lorsqu'elle est à la fois significative et mesurable :

- la VR est significative lorsqu'elle modifie sensiblement le montant des amortissements;
- la VR est mesurable lorsqu'il est possible de déterminer de manière fiable dès l'origine la valeur de revente du bien en fin de période d'utilisation.

2 ♦ Comptabilisation de l'acquisition du matériel

		01/07/N		
2154	Installations techniques, matériel et outillage industriels – Composant	55 000		
44562	TVA déductible sur immobilisations	11 000		
404	Fournisseurs d'immobilisations			66 000
	<i>Facture n°----</i>			

3 ♦ Règle comptable qui permet de définir la date de début de la phase d'amortissement

L'amortissement est la constatation comptable de la consommation des avantages attendus d'une immobilisation, le rythme de cette consommation étant déterminé sur une durée d'utilisation ou une consommation d'unités d'œuvre. La date de départ de l'amortissement est la date qui marque le début de la consommation des avantages économiques (en général, la mise en service).

4 ♦ Plan d'amortissement du matériel pour les 3 premières années

Années	Base amortissable	Amortissement comptable	Cumul	VNC
N	$55\ 000 - 5\ 000 = 50\ 000$	$(50\ 000 / 5) \times 6 / 12 = 5\ 000$	5 000	50 000
N+1	50 000	$50\ 000 / 5 = 10\ 000$	15 000	40 000
N+2	50 000	10 000	25 000	30 000

5 ♦ Test de dépréciation, conditions préalables à sa réalisation – Comptabilisation des écritures à la clôture N+1

En présence d'indices de perte de valeur, *un test de dépréciation* doit être effectué. Il consiste à comparer la VNC de l'actif à sa valeur actuelle. Une dépréciation est constatée si la valeur actuelle est inférieure à la VNC.

Conditions préalables : l'entité doit apprécier s'il existe un indice montrant qu'un actif a pu perdre de la valeur (événement survenu au titre de l'exercice montrant que l'actif a perdu de sa valeur). Ces indices peuvent être internes (obsolescence, modification des perspectives d'exploitation...) ou externes (changement dans l'environnement économique, social, juridique...).

Plan d'amortissement rectifié pour les années N à N+2

Années	Amortissements					Dépréciations				
	Base	Annuités	Cumul	VNC avant dépréciation	VNC après dépréciation	Va	Dotations	Reprises	Cumul	VNC définitive
N	50 000	5 000	5 000	50 000(1)	50 000					50 000
N+1	50 000	10 000	15 000	40 000	40 000	33 000	7 000(2)		7 000	33 000
N+2	28 000(3)	8 000(4)	23 000	32 000(5)	25 000	31 000		5 000(6)	2 000	30 000

(1) $55\ 000 - 5\ 000 = 50\ 000$

(2) $31/12/N+1 : Va = 33\ 000 < VNC = 40\ 000 : dépréciation = 40\ 000 - 33\ 000 = 7\ 000$

(3) Base amortissable N+2 = $33\ 000 - VR (5\ 000) = 28\ 000$

(4) Durée résiduelle = $5 - 1,5 = 3,5$ années : DAP = $28\ 000 / 3,5 = 8\ 000$

(5) $55\ 000 - 23\ 000 = 32\ 000$

(6) $31/12/N+2 : Va = 31\ 000 > VNC \text{ d'origine } (30\ 000) : \text{Base VNC}$

$Va = 31\ 000 > VNC \text{ après dépréciation } (25\ 000) : Reprise = 30\ 000 - 25\ 000 = 5\ 000$

Base amortissable N+3 = $30\ 000 - 5\ 000 = 25\ 000$

Durée résiduelle = $5 - 2,5 = 2,5$ années : DAP N+3 = $25\ 000 / 2,5 = 10\ 000$

		31/12/N+1		
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles		10 000	
2815	Amortissements du matériel			10 000
	<i>Annuité comptable</i>			
		31/12/N+1		
6816	Dotations aux dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles		7 000	
2915	Dépréciations du matériel			7 000
	<i>Dépréciation comptable</i>			
		31/12/N+2		
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles		8 000	
2815	Amortissements du matériel			8 000
	<i>Annuité comptable</i>			
		31/12/N+2		
2915	Dépréciations du matériel		5 000	
7816	Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles			5 000
	<i>Reprise de la dépréciation comptable</i>			

Exercice 24 Modification de la base amortissable – Transfert de dépréciation

L'entreprise TRANS a acquis le 01/01/N un matériel pour 10 000 € HT. La durée d'utilisation est de 5 ans. L'entreprise bénéficie de l'amortissement dégressif. Il existe un indice montrant que le matériel a perdu de sa valeur. Un test de dépréciation est effectué. Les valeurs actuelles sont de 5 100 € au 31/12/N+1, 4 500 € au 31/12/N+2 et 1 500 € au 31/12/N+3.

1. Présenter les plans d'amortissement.
2. Comptabiliser les écritures nécessaires au 31/12/N et au 31/12/N+1.
3. Rappeler le principe de la neutralisation des incidences fiscales énoncé par le CNC et comptabiliser les écritures nécessaires au 31/12/N+2.

Corrigé

1 ♦ Plans d'amortissement

Plan d'amortissement fiscal : mode dégressif

Années	Amortissement fiscal	Cumul	VNC fiscale
N	3 500	3 500	6 500
N+1	2 275	5 775	4 225
N+2	1 479	7 254	2 746
N+3	1 373	8 627	1 373
N+4	1 373	10 000	0

Plan d'amortissable comptable d'origine : mode linéaire

Années	Amortissement comptable	Cumul	VNC comptable
N	2 000	2 000	8 000
N+1	2 000	4 000	6 000
N+2	2 000	6 000	4 000
N+3	2 000	8 000	2 000
N+4	2 000	10 000	0

Plan d'amortissement comptable rectifié

Années	Amortissements					Dépréciations				VNC définitive
	Base	Annuités	Cumul	VNC avant dépréciation	VNC après dépréciation	Va	DAP	RAP	Cumul	
N	10 000	2 000	2 000	8 000	8 000				0	8 000
N+1	10 000	2 000	4 000	6 000	6 000	5 100	900(1)		900	5 100
N+2	5 100	1 700(2)	5 700	4 300	3 400	4 500		600(3)	300	4 000
N+3	4 000	2 000(4)	7 700	2 300	2 000	1 500	500(6)		800	1 500
N+4	1 500	1 500	9 200	800	0				800	0

(1) $31/12/N+1$: $Va = 5\,100 < VNC \text{ d'origine } (6\,000)$: Dépréciation = $6\,000 - 5\,100 = 900$

(2) Durée résiduelle = $5 - 2 = 3$ années : $DAP = 5\,100 / 3 = 1\,700$

(3) $31/12/N+2$: $Va = 4\,500 > VNC \text{ d'origine } (4\,000)$: base VNC d'origine

$Va = 4\,500 > VNC \text{ après dépréciation } (3\,400)$: Reprise sur dépréciation = $4\,000 - 3\,400 = 600$

(4) Durée résiduelle = $5 - 3 = 2$ ans : $DAP = 4\,000 / 2 = 2\,000$

(5) $31/12/N+3$: $Va = 1\,500 < VNC \text{ d'origine } (2\,000)$: Base Va

$Va = 1\,500 < VNC \text{ après dépréciation } (2\,000)$: Dépréciation = $2\,000 - 1\,500 = 500$

Années	Amortissement fiscal	Amortissement comptable	Amortissement dérogatoire	
			Dotations	Reprises
N	3 500	2 000	1 500	
N+1	2 275	2 000	275	
N+2	1 479	1 700		221
N+3	1 373	2 000		627
N+4	1 373	1 500		127
Total	10 000	9 200	1 775	975
			Différence = 800 = dépréciation cumulée	

2 ♦ Comptabilisation des écritures aux clôtures N et N+1

		31/12/N	
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles	2 000	
2815	Amortissements du matériel		2 000
<i>Annuité comptable</i>			
		31/12/N	
68725	Dotations aux provisions réglementées – Amortissements dérogatoires	1 500	
145	Amortissements dérogatoires		1 500
<i>Annuité dérogatoire</i>			
		31/12/N+1	
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles	2 000	
2815	Amortissements du matériel		2 000
<i>Annuité comptable</i>			
		31/12/N+1	
68725	Dotations aux provisions réglementées – Amortissements dérogatoires	275	
145	Amortissements dérogatoires		275
<i>Annuité dérogatoire</i>			
		31/12/N+1	
6816	Dotations aux dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles	900	
2915	Dépréciations du matériel		900
<i>Dépréciation comptable</i>			

3 ♦ Neutralisation des incidences fiscales et comptabilisation des écritures à la clôture N+2

Fiscalement, la dépréciation est déterminée en comparant la Va brute à la VNC fiscale.

Au 31/12/N+1, $V_a = 5\,100 > VNC \text{ fiscale } (4\,225)$: la dépréciation n'est pas déductible fiscalement : Réintégration fiscale = 900

Comptablement, les annuités d'amortissement comptabilisées sont inférieures aux annuités fiscalement déductibles. Pour concilier ces divergences, le CNC a prévu de comptabiliser des écritures compensatrices à la clôture de chaque exercice postérieur à la constatation des dépréciations, et ce sur la durée restant à courir. Le transfert est égal à la différence entre la dotation aux amortissements constatée en l'absence de dépréciation et la dotation aux amortissements déterminée sur la nouvelle base amortissable.

Transfert au 31/12/N+2 = $2\,000 - 1\,700 = 300$

		31/12/N+2		
6871	Dotations aux amortissements exceptionnels des immobilisations		300	
2815	Amortissements du matériel			300
	<i>Complément d'amortissement correspondant au montant transféré</i>			
		31/12/N+2		
2915	Dépréciations du matériel		300	
7876	Reprises sur dépréciations exceptionnelles			300
	<i>Reprise de la dépréciation pour le montant transféré</i>			
		31/12/N+2		
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles		1 700	
2815	Amortissements du matériel			1 700
	<i>Annuité comptable</i>			
		31/12/N+2		
145	Amortissements dérogatoires		221	
78725	Reprises sur provisions réglementées – Amortissements dérogatoires			221
	<i>Reprise de l'annuité dérogatoire</i>			
		31/12/N+2		
2915	Dépréciations du matériel		600	
7816	Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles			600
	<i>Reprise de la dépréciation comptable</i>			

Au 31/12/N+3 : Transfert = $2\,000 - 2\,000 = 0$

Au 31/12/N+4 : Transfert = $2\,000 - 1\,500 = 500$

Vérification de la neutralité fiscale : Total des RF = $900 + 500 = 1\,400$

Total des DF = $600 + 300 + 500 = 1\,400$

Exercice 25 Les amortissements différés - Amortissement dégressif

La société DIF a acquis le 01/04/N un matériel pour 800 000 € HT, amortissable en dégressif sur 5 ans. Les dotations N+1 et N+2 ont été omises. L'exercice est déficitaire.

1. Présenter les plans d'amortissement.
2. Comptabiliser les écritures au 31/12/N+3.

Corrigé**1 ♦ Plans d'amortissement****Plan d'amortissement comptable à l'origine**

Années	Base amortissable	Amortissement comptable	Cumul	VNC
N	800 000	$(800\,000 / 5) \times 9 / 12 = 120\,000$	120 000	680 000
N+1		$800\,000 / 5 = 160\,000$	280 000	520 000
N+2		160 000	440 000	360 000
N+3		160 000	600 000	200 000
N+4		160 000	760 000	40 000
N+5		40 000	800 000	0

Plan d'amortissement fiscal à l'origine

Années	Base amortissable	Amortissement fiscal	Cumul	VNC
N	800 000	$800\,000 \times 35\% \times 9 / 12 = 210\,000$	210 000	590 000
N+1		206 500	416 500	383 500
N+2		134 225	550 725	249 275
N+3		124 638	675 363	124 637
N+4		124 637	800 000	0

Calcul des amortissements différés au 31/12 de l'omission

Années	Amortissements comptabilisés	Cumul des amortissements comptabilisés	Amortissement comptable minimum	Cumul des amortissements comptables minimum
N	210 000	210 000	120 000	120 000
N+1	0	210 000	160 000	280 000
N+2	0	210 000	160 000	440 000

Σ Amortissements minimums = 440 000 > Σ Amortissements comptabilisés = 280 000 :

AID = 440 000 – 210 000 = 230 000. L'AID n'est pas déductible fiscalement : RF N+3 = 230 000

ARD = Dotation omise – AID = (206 500 + 134 225) – 230 000 = 110 725

Plan d'amortissement rectifié : méthode de la double annuité

Années	Amortissement comptabilisé	Correction des erreurs	Total
N	210 000		210 000
N+1	0		0
N+2	0		0
N+3	124 638	206 500 + 134 225 = 340 725	465 363
N+4	124 637		124 637
Total			800 000

Amortissement dérogatoire

Années	Amortissement fiscal	Amortissement comptable	Dotation omise	Amortissement dérogatoire	
				Dotations	Reprises
N	210 000	120 000		90 000	
N+1	0	0			
N+2	0	0			
N+3	124 638 + 340 725 =	160 000	160 000 + 160 000 = 320 000		14 637
N+4	465 363	160 000			35 363
N+5	124 637	40 000			40 000
Total	800 000	480 000	320 000	90 000	90 000

2 + Comptabilisation des écritures à la clôture N+3

		31/12/N+3	
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles	160 000	
6871	Dotations aux amortissements exceptionnels des immobilisations	160 000	
2815	Amortissements du matériel		320 000
<i>Annuités comptables</i>			
145	Amortissements dérogatoires	14 637	
78725	Reprises sur provisions réglementées – Amortissements dérogatoires		14 637
<i>Reprise de l'annuité dérogatoire</i>			

Les cessions d'immobilisations

THÈME 6

Exercice 26 Cessions d'immobilisations - Amortissement dérogatoire - Régularisations de TVA

La société CED a procédé aux cessions suivantes le 31/12/N :

- un matériel, acquis le 01/10/N-2 pour 100 000€HT, amortissable en dégressif sur 8 ans, dont la durée d'utilisation retenue par l'entreprise est de 4 ans et la valeur résiduelle à l'issue des 4 ans d'utilisation de 12 000€HT (dont coûts de sortie 2 000€). Le prix de cession est de 40 000€HT;
- un véhicule de tourisme, acquis le 01/06/N-2 pour 18 000€TTC ($CO_2 < 200$ g/Km), amortissable en linéaire sur 5 ans, dont la durée d'utilisation retenue par l'entreprise est de 3 ans et la valeur résiduelle à l'issue des 3 ans d'utilisation de 7 000€. Le véhicule est cédé à un négociant en biens d'occasion pour un montant HT de 8 000€. La vente est soumise à TVA;
- un immeuble, acquis le 01/10/N-6 pour 400 000€HT, amortissable en linéaire sur 20 ans. Le prix de cession est de 500 000€. La vente n'est pas soumise à TVA;
- un ensemble informatique, acquis le 01/04/N-2 pour 15 000€HT, amortissable en dégressif sur 5 ans. Le coefficient de déduction est de 75 % en N-2. Le prix de cession est de 5 000€HT;
- un matériel acquis 50 000€HT le 01/01/N-4, amortissable en linéaire sur 10 ans. La valeur actuelle au 31/12/N-1 est estimée à 24 000€. Le prix de cession est de 15 000€HT.

Le taux de TVA est de 20 %.

- 1. Présenter le plan d'amortissement complet du matériel.**
- 2. Comptabiliser les écritures de cessions en N.**

Corrigé

1 + Plan d'amortissement du matériel

Matériel

Valeur résiduelle nette des coûts de sortie = $12\,000 - 2\,000 = 10\,000$

Base amortissable comptable = $100\,000 - 10\,000 = 90\,000$

Années	Amortissement fiscal	Amortissement comptable	Amortissement dérogatoire		DF	RF
			Dotations	Reprises		
N-2	$100\,000 \times 28,125\% \times 3 / 12 = 7\,031$	$(90\,000 / 4) \times 3 / 12 = 5\,625$	1 406			
N-1	$92\,969 \times 28,125\% = 26\,147$	$90\,000 / 4 = 22\,500$	3 647			
N	$66\,822 \times 28,125\% = 18\,793$	22 500		3 707		
N+1	$48\,028 \times 28,125\% = 13\,508$	22 500		1 346		7 646
N+2	$34\,520 \times 28,125\% = 9\,709$	$(90\,000 / 4) \times 9 / 12 = 16\,875$				7 166
N+3	$24\,811 \times 33,1/3\% = 8\,270$				8 270	
N+4	$16\,540 \times 50\% = 8\,271$				8 271	
N+5	$8\,271 \times 100\% = 8\,271$				8 271	
Total	100 000	80 000	5 053	5 053	24 812	14 812
					Différence = VR = 10 000	

DF : Déductions fiscales; RF : Réintégrations fiscales

2 + Comptabilisation des écritures relatives aux cessions

Matériel

Années	Amortissement fiscal	Amortissement comptable	Amortissement dérogatoire	
			Dotations	Reprises
N-2	7 031	5 625	1 406	
N-1	26 147	22 500	3 647	
N	18 793	22 500		3 707
Total	51 971	50 625	5 053	3 707

VNC comptable = $100\,000 - 50\,625 = 49\,375$

Reprise des amortissements non apurés = $5\,053 - 3\,707 = 1\,346$

		31/12/N		
462	Créances sur cessions d'immobilisations		48 000	
775	Produits des cessions d'éléments d'actifs			40 000
44571	TVA collectée			8 000
<i>Constatation de la cession du matériel</i>				
		31/12/N		
675	Valeurs comptables des éléments d'actifs cédés		49 375	
2815	Amortissements du matériel		50 625	
215	Installations techniques, matériels et outillages industriels			100 000
<i>Sortie du matériel</i>				
		31/12/N		
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles		22 500	
2815	Amortissements du matériel			22 500
<i>Annuité comptable</i>				
		31/12/N		
145	Amortissements dérogatoires		3 707	
78725	Reprises sur provisions réglementées			3 707
<i>Reprise dérogatoire</i>				
		31/12/N		
145	Amortissements dérogatoires		1 346	
78725	Reprises sur provisions réglementées			1 346
<i>Reprise des amortissements non apurés</i>				

Véhicule de tourisme

Valeur résiduelle = 7 000

Base amortissable comptable = 18 000 – 7 000 = 11 000

Années	Amortissement fiscal	Amortissement comptable	Amortissement dérogatoire	
			Dotations	Reprises
N-2	$(18\,000 / 5) \times 6 / 12 = 1800$	$(11\,000 / 4) \times 6 / 12 = 1375$	425	
N-1	$18\,000 / 5 = 3600$	$11\,000 / 4 = 2750$	850	
N	3600	2750	850	
Total	9000	6875	2 125	0

Coefficient de déduction à l'achat = 0

Complément de TVA = $(18\,000 / 1,20) \times 20\% \times (1 - 0) \times (5 - 3) / 5 = 1200$

VNC comptable = $(18\,000 - 6875) - 1200 = 9925$

Reprise des amortissements non apurés = $2\,125 - 0 = 2\,125$

		31/12/N		
462	Créances sur cessions d'immobilisations		9600	
775	Produits des cessions d'éléments d'actifs			8000
44571	TVA collectée			1600
<i>Constatation de la cession du véhicule</i>				
		31/12/N		
675	Valeurs comptables des éléments d'actifs cédés		9925	
28182	Amortissements du matériel de transport		6875	
44562	TVA déductible sur immobilisations		1200	
2182	Matériels de transport			18000
<i>Sortie du véhicule</i>				
		31/12/N		
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles		2750	
28182	Amortissements du matériel de transport			2750
<i>Annuité comptable</i>				
		31/12/N		
68725	Dotations aux provisions réglementées – Amortissements dérogatoires		850	
145	Amortissements dérogatoires			850
<i>Annuité dérogatoire</i>				
		31/12/N		
145	Amortissements dérogatoires		2125	
78725	Reprises sur provisions réglementées – Amortissements dérogatoires			2125
<i>Reprise des amortissements non apurés</i>				

Immeuble

Années	Amortissement comptable
N-6	$(400\,000 / 20) \times 3 / 12 = 5\,000$
N-5	$400\,000 / 20 = 20\,000$
N-4	20 000
N-3	20 000
N-2	20 000
N-1	20 000
N	20 000
Total	125 000

Coefficient de déduction à l'achat = 1

Reversement de TVA = $(400\,000 \times 20\%) \times 1 \times (20 - 7) / 20 = 52\,000$

VNC comptable = $(400\,000 - 125\,000) + 52\,000 = 327\,000$

		31/12/N		
462	Créances sur cessions d'immobilisations		500 000	
775	Produits des cessions d'éléments d'actifs			500 000
	<i>Constatation de la cession</i>			
675	Valeurs comptables des éléments d'actifs cédés	31/12/N	327 000	
2813	Amortissements des constructions		125 000	
213	Constructions			400 000
44551	TVA à décaisser			52 000
	<i>Sortie de l'immeuble</i>			
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles	31/12/N	20 000	
2813	Amortissements des constructions			20 000
	<i>Annuité comptable</i>			

Ensemble informatique

Valeur d'entrée = $15\,000 + [15\,000 \times 20\% \times (1 - 75\%)] = 15\,750$

Plan d'amortissement

Années	Amortissement fiscal	Amortissement comptable	Amortissement dérogatoire	
			Dotations	Reprises
N-2	$15\,750 \times 35\% \times 9 / 12 = 4\,135$	$(15\,750 / 5) \times 9 / 12 = 2\,363$	1 772	
N-1	$11\,615 \times 35\% = 4\,065$	$15\,750 / 5 = 3\,150$	915	
N	$7\,550 \times 35\% = 2\,643$	$15\,750 / 5 = 3\,150$		507
Total	10 843	8 663	2 687	507

Complément de TVA = $(15\,000 \times 20\%) \times (1 - 0,75) \times (5 - 3) / 5 = 300$

VNC comptable = $15\,750 - 8\,663 - 300 = 6\,787$

Reprise des amortissements non apurés = $2\,687 - 507 = 2\,180$

		31/12/N		
462	Créances sur cessions d'immobilisations		6 000	
775	Produits des cessions d'éléments d'actifs			5 000
44571	TVA collectée			1 000
	<i>Constatation de la cession de l'ensemble informatique</i>			

		31/12/N		
675	Valeurs comptables des éléments d'actifs cédés		6787	
28183	Amortissements du matériel de bureau		8663	
44562	TVA déductible sur immobilisations		300	
2183	Matériel de bureau			15750
	<i>Sortie de l'ensemble informatique</i>			
		31/12/N		
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles		3150	
28183	Amortissements du matériel de bureau			
	<i>Annuité comptable</i>			3150
		31/12/N		
145	Amortissements dérogatoires		507	
78725	Reprises sur provisions réglementées			507
	<i>Reprise dérogatoire</i>			
		31/12/N		
145	Amortissements dérogatoires		2180	
78725	Reprises sur provisions réglementées			2180
	<i>Reprise des amortissements non apurés</i>			

Matériel déprécié**Plan d'amortissement d'origine :**

Années	Amortissement comptable	VNC
N-4	50 000 / 10 = 5 000	45 000
N-3	5 000	40 000
N-2	5 000	35 000
N-1	5 000	30 000

Plan d'amortissement rectifié :

Années	Amortissements					Va	Dépréciations			VNC définitive
	Base	Annuités	Cumul	VNC avant dépréciation	VNC après dépréciation		DAP	RAP	Cumul	
N-4	50 000	5 000	5 000	45 000	45 000				45 000	
N-3	50 000	5 000	10 000	40 000	40 000				40 000	
N-2	50 000	5 000	15 000	35 000	35 000				35 000	
N-1	50 000	5 000	20 000	30 000	30 000	24 000	6 000(1)	6 000	24 000	
N	24 000	4 000(2)	24 000	26 000	20 000			6 000	20 000	

- (1) $V_a = 24\,000 < \text{VNC d'origine (30\,000)}$: Dépréciation = $30\,000 - 24\,000 = 6\,000$
 (2) Durée résiduelle = $10 - 4 = 6$ ans : DAP = $24\,000 / 6 = 4\,000$

		31/12/N		
462	Créances sur cessions d'immobilisations		18000	
775	Produits des cessions d'éléments d'actifs			15000
44571	TVA collectée			3000
<i>Constatation de la cession du matériel</i>				
		31/12/N		
675	Valeurs comptables des éléments d'actifs cédés		26000	
2815	Amortissements du matériel		24000	
215	Installations techniques, matériels et outillages industriels			50000
<i>Sortie du matériel</i>				
		31/12/N		
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles		4000	
2815	Amortissements du matériel			4000
<i>Annuité comptable</i>				
		31/12/N		
2915	Dépréciations du matériel		6000	
7816	Reprises sur dépréciations des immobilisations corporelles et incorporelles			6000
<i>Reprise de la dépréciation</i>				

Exercice 27 Remplacement d'un composant de première catégorie d'une immobilisation décomposée

Extrait d'examen librement adapté

La SA BUENAVENTURA a acquis un immeuble le 01/07/N. L'immeuble est décomposé de la façon suivante :

Éléments	Structure	Toiture	Menuiseries	Chauffage	Ascenseurs
Montants	À déterminer	60000	30000	20000	20000
Durée d'utilisation	40 ans	25 ans	20 ans	20 ans	18 ans

L'acquisition de l'immeuble n'est pas soumise à la TVA. Les droits de mutation sont de 25000€ et les honoraires du notaire de 5000€HT. La somme réglée par chèque s'élève à 531000€. L'entreprise a choisi d'inclure les frais d'acquisition dans le coût de la structure. Le taux de TVA est de 20%.

1. Indiquer pour quels motifs comptables il convient de décomposer l'immeuble.
2. Indiquer comment déterminer la période d'attribution des coûts.
3. Enregistrer l'acquisition de l'immeuble.
4. Comptabiliser les écritures nécessaires en supposant que le chauffage défaillant fasse l'objet d'un remplacement fin N+14 pour 30000€HT.

Corrigé

1 ♦ Motifs pour lesquels il convient de décomposer l'immeuble

Chaque élément doit avoir un rythme d'utilisation différent et avoir une valeur significative.

2 ♦ Détermination de la période d'attribution des coûts

Le point de départ d'attribution des coûts est la date à laquelle la Direction a pris et justifié, au plan technique et financier, la décision d'acquérir ou de produire l'immobilisation, pour l'utiliser ou la céder ultérieurement et démontrer qu'elle générera des avantages économiques futurs. Les coûts cessent d'être activés lorsque l'immobilisation est en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la Direction.

3 ♦ Comptabilisation de l'acquisition de l'immeuble

Total réglé = 531 000 €TTC (dont frais d'acquisition TTC : 25 000 + 5 000 + 1 000 = 31 000)

Coût de l'immeuble = 531 000 – 31 000 = 500 000

Frais d'acquisition HT = 25 000 + 5 000 = 30 000

Structure X : 500 000 = X + 60 000 + 30 000 + 20 000 + 20 000, d'où X = 370 000

Les frais d'acquisition sont inclus dans la structure : Structure = 370 000 + 30 000 = 400 000

		01/07/N		
213.1	Construction – Structure			400 000
213.2	Constructions – Composant Toiture			60 000
213.3	Constructions – Composant Menuiseries			30 000
213.4	Constructions – Composant Chauffage			20 000
213.5	Constructions – Composant Ascenseur			20 000
44562	TVA déductible sur immobilisations			1 000
512	Banques			531 000
	Facture n°-----			

4 ♦ Comptabilisation du remplacement du chauffage défaillant

VNC de l'ancien composant = 20 000 – [(20 000 / 20) × 6 / 12 + (20 000 / 20) × 14] = 20 000 – 14 500 = 5 500

		31/12/N+14		
213.4	Constructions – Composant Chauffage		30 000	
44562	TVA déductible sur immobilisations		6 000	
404	Fournisseurs d'immobilisations			36 000
		<i>Facture n°---</i>		
		31/12/N+14		
675	Valeurs comptables des éléments d'actifs cédés		5 500	
2813.4	Amortissements de la construction – Composant Chauffage		14 500	
213.4	Constructions – Composant Chauffage			20 000
		<i>Sortie de l'ancien composant</i>		
		31/12/N+14		
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles		1 000	
2813.4	Amortissements de la construction – Composant Chauffage			1 000
		<i>Annuité comptable de l'ancien composant (20 000 / 20)</i>		

Le nouveau composant remplacé le 31/12/N+14 fera l'objet d'un amortissement à compter de l'exercice N+15 sur 20 ans (plafonné à la durée résiduelle de la structure).

Exercice 28 Grandes révisions d'une immobilisation décomposée

La SA REVIS, spécialisée dans les produits surgelés, a acquis le 01/01/N un camion réfrigéré pour 400 000 € HT. La durée d'utilisation prévue est de 5 ans. Le camion doit subir une grande révision tous les 2 ans. Le coût de la révision est estimé à 80 000 € HT. Le 01/01/N+2, la grande révision est effectuée pour 90 000 € HT. Le règlement est immédiat. Le taux de TVA est de 20 %.

1. Comptabiliser les écritures relatives à la révision du 01/01/N+2 dans les deux cas suivants :
 - l'entreprise retient la méthode des composants;
 - l'entreprise retient la méthode de la provision.
2. Rappeler le traitement fiscal des composants de deuxième catégorie.

Corrigé

1 ♦ Comptabilisation de la révision en N+2

1^{er} cas : Méthode des composants

		01/01/N+2		
2182.2	Matériel de transport – Composant Révision		90 000	
44562	TVA déductible sur immobilisations		18 000	
512	Banques			108 000
		<i>Facture n°--- Révision</i>		

		31/12/N+2		
28182.2	Amortissement du matériel de transport – Composant révisions	80000		
2182.2	Matériel de transport – Composant révision		80000	
		<i>Sortie de l'ancien composant – Révision</i>		
		31/12/N+2		
68112	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles	109000		
28182.1	Amortissements du matériel de transport – Structure (400000 – 80000) / 5		64000	
28182.2	Amortissement du matériel de transport – Composant révisions (90000 / 2)		45000	
		<i>Annuité comptable</i>		

L'ancien composant est totalement amorti. L'annuité comptable a été comptabilisée au 31/12/N+1.

2^e cas : méthode de la provision

		01/01/N+2		
615	Entretien et réparations	90000		
44566	TVA déductible sur autres biens et services	18000		
512	Banques		108000	
		<i>Facture n° – Révision</i>		
		31/12/N+2		
68112	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles	80000		
28182	Amortissements du matériel de transport (400000 / 5)		80000	
		<i>Annuité comptable</i>		
		31/12/N+2		
1572	Provisions pour gros entretien ou grandes révisions	80000		
7815	Reprises sur provisions d'exploitation		80000	
		<i>Reprise de la provision totale antérieure</i>		

2 + Traitement fiscal des composants de deuxième catégorie

Méthode des composants

Les composants de deuxième catégorie ne sont pas reconnus fiscalement et ne peuvent pas faire l'objet d'un plan d'amortissement propre. Les dépenses de gros entretien et grandes révisions doivent demeurer des charges. C'est pour cette raison que la durée d'amortissement fiscal des composants de deuxième catégorie identifiés à l'acquisition de l'immobilisation doit être la même que la durée de l'immobilisation. Les dotations excédentaires doivent être réintégrées fiscalement.

Amortissement du composant Révisions

Années	Amortissement fiscal	Amortissement comptable	Réintégrations fiscales
N	16 000(1)	20 000	4 000
N+1	16 000	20 000	4 000
Total	32 000	40 000	8 000

(1) $80\,000 / 5 = 16\,000$

Lors du remplacement du composant révisions, il convient de :

- pratiquer une déduction fiscale pour le supplément d'actif lié à l'inscription à l'actif de la valeur du composant de remplacement : $DF = 90\,000$;
- réintégrer la charge comptable correspondant à la VNC du composant d'origine : $RF = VNC = 0$;
- réintégrer la DAP du nouveau composant. Les amortissements du nouveau composant révisions ne sont pas déductibles et doivent être réintégrés fiscalement. Toutefois, il est admis que les réintégrations fiscales pratiquées sur l'amortissement du composant d'origine (8 000) viennent diminuer les réintégrations fiscales à pratiquer sur la durée résiduelle d'amortissement de la structure ($5 - 2 = 3$ ans) : $8\,000 / 3 = 2\,667$.

Réintégration fiscale $N+3 = 45\,000 - 2\,667 = 42\,333$.

Méthode de la provision

Les dotations aux provisions relatives aux grandes révisions sont normalement déductibles fiscalement, les reprises normalement imposables, il n'y a donc aucun retraitement fiscal.

Exercice 29 Remplacement d'un composant non identifié à l'origine

La SA IDEN décide le 01/01/N d'acheter une machine et demande à son expert-comptable une étude de rentabilité sur ce projet. Les honoraires sont facturés 1 000 € HT. La SA acquiert la machine le 15/03/N pour 100 000 € HT, remise de 10 %, escompte de règlement 1 %. Les coûts de transport sont de 5 000 € HT. Les frais d'installation sont de 2 900 € HT. Les frais de formation du personnel sont facturés pour 3 000 € HT. Le 01/04/N, des tests de fonctionnement sont estimés à 3 000 € HT. Le 01/06/N, la machine est mise en service. En juillet, la machine n'a pas atteint son niveau de performance. Une perte opérationnelle est constatée pour 2 000 €. Afin d'optimiser le processus de production, l'atelier est réorganisé. Les coûts de réinstallation de la machine le 15/08/N s'élèvent à 1 500 € HT. La société a opté pour la comptabilisation des frais d'acquisition en charges. La durée d'utilisation prévue est de 10 ans. L'amortissement est linéaire. Le taux de TVA est de 20 %.

- 1. Déterminer la période d'incorporation des coûts au coût d'acquisition de la machine. Si un emprunt avait été contracté pour financer cette acquisition, les coûts d'emprunt auraient-ils pu être incorporés au coût d'acquisition ? Justifier.**

2. Déterminer la valeur d'entrée de la machine.
3. Comptabiliser les écritures nécessaires en N+4, sachant qu'un élément indispensable au fonctionnement de la machine doit être remplacé le 01/01/N+4. Cet élément n'a pas fait l'objet d'une comptabilisation séparée lors de l'acquisition. Le coût de remplacement est de 25 000 €. La reconstitution de sa valeur est réalisée à partir de sa valeur de renouvellement corrigée d'un taux d'inflation de 1,5 %.
4. Indiquer la valeur de l'élément remplacé si la société était une PME en dessous des seuils d'établissement de l'annexe simplifiée.

Corrigé

1 ♦ Période d'incorporation des coûts

La période d'incorporation des coûts concerne la période allant du 01/01/N au 01/06/N, soit 5 mois.

Les coûts d'emprunt sont incorporables au coût d'acquisition d'une immobilisation lorsqu'ils financent l'acquisition d'un actif éligible (actif exigeant une longue période de préparation ou de construction avant de pouvoir être utilisé ou vendu). La période de préparation étant de 5 mois, on peut estimer que l'actif est éligible. Si l'entreprise avait contracté un emprunt pour financer l'immobilisation, les coûts d'emprunt pourraient donc être incorporables au coût d'acquisition à condition que l'entreprise opte pour leur activation.

2 ♦ Valeur d'entrée de la machine

	Coûts directement attribuables	Frais d'acquisition	Charges
PA HT	100 000		
– Remise commerciale	– 10 000		
– Escompte 1 % (100 000 – 10 000)	– 900		
Transport	5 000		
Frais d'installation	2 900		
Formation personnel			3 000
Tests fonctionnement	3 000		
Honoraires expert-comptable		1 000	
Perte opérationnelle			2 000
Coût de réinstallation			1 500
Total	100 000	1 000	6 500

L'entreprise a opté pour la comptabilisation des frais d'acquisition en charges : $V_0 = 100\,000$. Les frais de formation, la perte opérationnelle ne sont pas incorporables et sont comptabilisés en charges. Il en est de même pour le coût de réinstallation qui intervient à une date postérieure à la mise en service de la machine.

3 ♦ Comptabilisation du remplacement du composant non identifié à l'origine

L'entreprise doit identifier un composant dès qu'elle constate qu'il satisfait aux conditions de définition. C'est le cas notamment lorsqu'un élément significatif indispensable au fonctionnement doit être remplacé de manière imprévue en cours d'utilisation de la structure. Le coût du composant doit être immobilisé. Le composant n'ayant pas été identifié à l'origine, l'entreprise doit reconstituer la valeur de l'élément remplacé selon une méthode rationnelle et cohérente, soit en déterminant la valeur de chaque élément par rapport au coût total de l'immobilisation en fonction du coût actuel à neuf des différents éléments ayant les mêmes caractéristiques techniques, soit à partir de la ventilation opérée pour des immobilisations semblables en tenant compte des différentes techniques et de l'inflation; ici la valeur est de $25\,000 (1,015)^4 = 23\,555$.

La VNC du composant non identifié à l'origine doit être reconstituée par reconstitution de la valeur brute du composant remplacé et par reconstitution des amortissements pratiqués sur ce composant en fonction de sa valeur brute et de la durée d'amortissement de l'immobilisation.

Remplacement du composant :

		01/01/N+4		
215.2	Installations techniques, matériel et outillage industriels – Composant		25 000	30000
44562	TVA déductible sur immobilisations		5 000	
404	Fournisseurs d'immobilisations <i>Facture n°-----</i>			

Reconstitution des amortissements du composant sur la durée de l'immobilisation :

		31/12/N+4		
675	Valeurs comptables des éléments d'actifs cédés ($23\,555 - 9\,422$)		14 133	23 555
2815	Amortissements de la machine – Composant [$(23\,555 / 10) \times 4$]		9 422	
215	Installations techniques, matériel et outillage industriels – Composant <i>Sortie de l'ancien composant</i>			

Amortissement de la structure et du composant en N+4 :

La durée d'amortissement du composant est plafonnée à la durée résiduelle : $10 - 4 = 6$ ans.

		31/12/N+4		
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles		13 894,50	
2815.1	Amortissements de la machine – Structure (100000 – 23555) / 10			7 644,50
2815.2	Amortissements de la machine – Composant (25 000 / 4)			6 250,00
	<i>Annuité comptable</i>			
		31/12/N+4		
215.1	Installations techniques, matériel et outillage industriels - Structure		76 445,00	
215	Installations techniques, matériel et outillage industriels			76 445,00
	<i>Pour régularisation du compte Structure (100 000 – 23 555)</i>			
		31/12/N+4		
2815	Amortissements de la machine		30 578,00	
2815.1	Amortissements de la machine – Structure			30 578,00
	<i>Pour régularisation des amortissements de la structure (76 445 / 10) × 4</i>			

Vérification :

Compte 215 = 100 000 – (23 555 + 76 445) = 0

Compte 2815 = (9 422 + 30 578) – [(100 000 / 10) × 4] = 0

Compte 215.1 = 76 445 (débit)

Compte 2815.1 = 30 578 + (7 644,5 × 6) = 76 445 (crédit)

4 ♦ Valeur du composant remplacé si l'entreprise est une PME en dessous des seuils

À titre de simplification, il est admis, pour les PME ne dépassant pas deux des trois seuils suivants : total bilan < 3 650 000 €, CA HT ≤ 7 630 000 € et nombre de salariés < 50, que la valeur de l'élément remplacé est égale au coût de remplacement, soit 25 000 € HT.

Les cas spécifiques d'immobilisations

THÈME
7

Exercice 30 Clauses avec condition résolutoire et avec condition suspensive

Le 15/03/N, l'entreprise COND achète un terrain à bâtir pour 200 000€. Un immeuble doit être construit sur ce terrain. Les travaux engagés en N et en N+1 sont évalués respectivement à 300 000€ et à 500 000€. Le bâtiment est achevé le 01/09/N+1. La société a comptabilisé correctement toutes les charges par nature.

Comptabiliser les écritures nécessaires en N et en N+1 dans les deux cas suivants :

- **il existe au contrat une condition résolutoire : le contrat est résolu si l'entreprise ne construit pas le nouveau bâtiment dans les deux ans ;**
- **il existe au contrat une clause suspensive : le contrat est définitif au 31/12/N.**

La TVA sera négligée.

Corrigé

Comptabilisation des écritures en N et en N+1

1^{er} cas : Clause résolutoire

211	Terrains	01/03/N	200 000	
512	Banques			200 000
	Facture n°-----			
231	Immobilisations corporelles en cours	31/12/N	300 000	
722	Production immobilisée – Immobilisations corporelles			300 000
	En-cours de production – Réalisation de la condition résolutoire			

		31/12/N+1		
213	Constructions		800 000	
231	Immobilisations corporelles en cours			300 000
722	Production immobilisée – Immobilisations corporelles			500 000
	<i>Coût de production de l'immeuble achevé</i>			

2° cas : Clause suspensive

		01/03/N		
238	Avances et acomptes versés sur immobilisations corporelles		200 000	
512	Banques			200 000
	<i>Facture n°-----</i>			
		31/12/N		
211	Terrains		200 000	
231	Immobilisations corporelles en-cours		300 000	
238	Avances et acomptes versés sur immobilisations corporelles			200 000
722	Production immobilisée – Immobilisations corporelles			300 000
	<i>En-cours de production – Réalisation de la condition suspensive</i>			
		31/12/N+1		
213	Constructions		800 000	
231	Immobilisations corporelles en cours			300 000
722	Production immobilisée – Immobilisations corporelles			500 000
	<i>Coût de production de l'immeuble achevé – Réalisation de la condition résolutoire</i>			

Exercice 31 Construction sur sol d'autrui

La société AUTRUI a construit courant N un atelier sur un terrain dont elle est locataire. Le coût de production de l'atelier est de 120 000 € HT. Les travaux sont achevés le 01/10/N. La durée d'usage de l'atelier est de 15 ans. Le bail expire dans 8 ans. À l'expiration du bail, la société percevra une indemnité d'éviction de 20 000 €. Le taux de TVA est de 20 %.

- 1. Comptabiliser les écritures nécessaires en N.**
- 2. Comptabiliser les écritures à l'expiration du bail.**
- 3. Comptabiliser les écritures chez le propriétaire à l'expiration du bail dans les deux cas suivants :**
 - une indemnité d'éviction est fixée au contrat ;
 - aucune indemnité n'est fixée au contrat.

Corrigé

1 ♦ Comptabilisation des écritures en N

214	Constructions sur sol d'autrui	120000	
44562	TVA déductible sur immobilisations	24000	
722	Production immobilisée – Immobilisations corporelles		120000
44571	TVA collectée		24000
<i>Coût de production de la construction sur sol d'autrui</i>			

La durée comptable est plafonnée à la durée du bail : 8 ans.

Années	Amortissement fiscal	Amortissement comptable	Réintégrations fiscales
N	$(120000 / 15) \times 3 / 12 = 2000$	$[(120000 - 20000) / 8] \times 3 / 12 = 3125$	1125

		31/12/N		
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles	3125		
2814	Amortissements de la construction sur sol d'autrui			3125
<i>Annuité comptable</i>				

2 ♦ Comptabilisation des écritures à l'expiration du bail

		01/10/N+8		
512	Banques	20000		
775	Produits de cessions d'éléments d'actif			20000
<i>Facture n°---</i>				
		31/12/N+8		
675	Valeurs comptables des éléments d'actifs cédés	20000		
2814	Amortissements de la construction sur sol d'autrui $[(120000 - 20000) / 8] \times 8$	100000		
214	Constructions sur sol d'autrui			120000
<i>Sortie de la construction</i>				
		31/12/N+8		
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles	9375		
2814	Amortissements de la construction sur sol d'autrui $(100000 / 8) \times 9 / 12$			9375
<i>Annuité comptable</i>				

3 + Comptabilisation des écritures chez le propriétaire du terrain à l'expiration du bail

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

213	Constructions	01/10/N+8	20000	
512	Banques			20000
	<i>Indemnité versée à l'expiration du bail</i>			

2^e cas : aucune indemnité d'éviction n'est prévue au contrat

213	Constructions	01/10/N+8	20000	
778	Autres produits exceptionnels			20000
	<i>Indemnité versée à l'expiration du bail</i>			

Exercice 32 Rentes viagères indexées

La société RENT a acquis le 01/10/N un ensemble immobilier pour 150 000€ (dont 40 000€ pour le terrain). Le contrat prévoyait un règlement à l'aide d'une rente viagère. L'entreprise règle à titre de bouquet 20 000€ et verse le 01/10 de chaque année une rente annuelle de 8 000€. La durée d'utilisation de la construction est de 20 ans. Le mode d'amortissement est le mode linéaire. Le contrat stipule une indexation des rentes sur l'évolution des prix à la construction. L'indice a une valeur 100 à la signature du contrat et a évolué de la façon suivante : 31/12/N : indice 98 ; 01/10/N+1 : indice 110 ; 31/12/N+1 : indice 120. Le créancier décède le 01/03/N+2.

Enregistrer les écritures en N et en N+1. Enregistrer les écritures au décès du créancier.

Corrigé

Comptabilisation des écritures en N et en N+1

		01/10/N		
211	Terrains		40000	
213	Constructions		110000	
512	Banques			20000
1685	Rentes viagères capitalisées			130000
	<i>Facture n°---</i>			

Au 31/12/N : Solde de la dette indexée = $130\,000 \times 98 / 100 = 127\,400 < 130\,000$: gain potentiel de 2 600

		31/12/N		
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles		1 375	
2813	Amortissements de la construction (110 000 / 20) × 3 / 12			1 375
		<i>Annuité comptable</i>		
1685	Rentes viagères capitalisées	31/12/N	2 600	
477	Différences d'indexation – Passif			2 600
		<i>Gain latent</i>		
477	Différences d'indexation – Passif	01/10/N+1	2 600	
1685	Rentes viagères capitalisées			2 600
		<i>Contrepassation du gain latent</i>		

Au 01/10/N+1 : Règlement de $8000 \times 110/100 = 8800 > 8000$, d'où une perte exceptionnelle de 800

		01/01/N+1		
1685	Rentes viagères capitalisées		8 000	
6781	Malis provenant de clauses d'indexation		800	
512	Banques			8 800
		<i>Échéance</i>		

Au 31/12/N+1 : Solde de la dette indexée = $(130\,000 - 8\,000) \times 120 / 100 = 146\,400 > 130\,000$: perte potentielle de 16 400

		31/12/N+1		
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles		5 500	
2813	Amortissements de la construction (110 000 / 20)			5 500
		<i>Annuité comptable</i>		
4768	Différences d'indexation – Actif	31/12/N+1	16 400	
1685	Rentes viagères capitalisées			16 400
		<i>Perte latente</i>		
6875	Dotations aux provisions exceptionnelles	31/12/N+1	16 400	
1518	Autres provisions pour risques			16 400
		<i>Constatation de la provision</i>		
1685	Rentes viagères capitalisées	01/01/N+2	16 400	
4768	Différences d'indexation – Actif			16 400
		<i>Contrepassation de la perte latente</i>		

1685	Rentes viagères capitalisées	01/03/N+2	122 000	
7788	Produits exceptionnels divers			122 000
	<i>Solde du compte de rentes viagères (130 000 – 8 000)</i>			
1518	Autres provisions pour risques	31/12/N+2	16 400	
7875	Reprises sur provisions exceptionnelles			16 400
	<i>Reprise de la provision</i>			

Exercice 33 Réévaluation libre

La société REVAL a décidé au 31/12/N de procéder à une réévaluation libre de ses immobilisations.

Immobilisations	Date d'achat	Prix d'achat HT	Amortissement	Valeur d'utilité au 31/12/N
Marque	01/09/N-3	20 000		30 000
Terrain	01/01/N-4	200 000		250 000
Construction	01/01/N-4	500 000	Linéaire sur 20 ans	900 000

1. Rappeler les principes de la réévaluation libre. Quels sont les principes comptables affectés par la réévaluation ?
2. Calculer l'écart de réévaluation et comptabiliser l'écriture de réévaluation.
3. Comptabiliser les écritures d'amortissement au 31/12/N+1.
4. Indiquer les différentes modalités de transfert de l'écart de réévaluation. L'exercice est bénéficiaire et la société a décidé de transférer en réserves distribuables l'écart de réévaluation. Comptabiliser les écritures au 31/12/N+1.
5. Comptabiliser les écritures nécessaires sachant que l'ensemble immobilier est cédé le 01/07/N+2 pour 1 000 000 € HT. La vente est soumise à TVA (taux de TVA = 20 %).

Corrigé

1 + Principes

Les immobilisations incorporelles ne peuvent pas faire l'objet d'une réévaluation libre. Lorsque la réévaluation libre est engagée, elle doit concerner l'ensemble des immobilisations corporelles et financières.

La réévaluation libre va à l'encontre du principe des coûts historiques, qui consiste à figer les coûts d'entrée de façon définitive, et du principe de non-compensation puisque l'écart de réévaluation est la somme des variations de valeurs de l'ensemble des immobilisations corporelles et financières réévaluées.

2 ♦ Calcul et comptabilisation de l'écart de réévaluation

Il est interdit de réévaluer les immobilisations incorporelles. La marque ne peut donc pas faire l'objet d'une réévaluation.

Éléments	Valeur d'utilité	VNC	E
Terrain	250 000	200 000	50 000
Construction	900 000	$[500\,000 - (500\,000 / 20) \times 5] = 375\,000$	525 000
Total			575 000

		31/12/N		
211	Terrains		50 000	
213	Constructions		525 000	
1052	Écart de réévaluation libre			575 000
	<i>Écart de réévaluation de l'ensemble immobilier</i>			

3 ♦ Comptabilisation des amortissements à la clôture N+1

		31/12/N+1		
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles		60 000	
2813	Amortissements de la construction			60 000
	<i>Annuité comptable</i>			

Durée résiduelle = $20 - 5 = 15$ ans : $DAP = 900\,000 / 15 = 60\,000$

4 ♦ Transfert de l'écart de réévaluation

- L'écart de réévaluation peut être incorporé tout ou partie au capital.
- Une fraction de l'écart de réévaluation peut être transférée à une réserve distribuable à condition que l'exercice soit bénéficiaire. Le montant est transféré à hauteur du supplément d'amortissement, égal à la différence entre l'amortissement après réévaluation et l'amortissement avant réévaluation. L'impact négatif de la réévaluation sur les dividendes futurs s'annule grâce au transfert de l'écart.

En cas de pertes, l'écart de réévaluation ne peut pas compenser les pertes sauf s'il a été préalablement incorporé au capital.

L'écart de réévaluation est distribuable uniquement s'il a été transféré à un compte de réserves distribuables.

Amortissement après réévaluation	Amortissement avant réévaluation	Supplément d'amortissement
60 000	$500\,000 / 20 = 25\,000$	35 000

		31/12/N+1			
1052	Écart de réévaluation libre			35 000	
1068	Autres réserves				35 000
	Écart de réévaluation transféré				

Si ce transfert est réalisé pendant 15 ans, le total transféré ($35\,000 \times 15 = 525\,000$) correspond à l'écart de réévaluation de la construction.

5 ♦ Comptabilisation des écritures relatives à la cession

Cumul d'amortissement = $(500\,000 / 20) \times 5 + (900\,000 / 15) + (900\,000 / 15) \times 6 / 12 = 215\,000$

VNC de la construction = $(500\,000 + 525\,000) - 215\,000 = 1\,025\,000 - 215\,000 = 810\,000$

VNC du terrain = $200\,000 + 50\,000 = 250\,000$

VNC totale = $810\,000 + 250\,000 = 1\,060\,000$

		01/07/N+2			
462	Créances sur cessions d'immobilisations			1 200 000	
775	Produits des cessions d'éléments d'actifs				1 000 000
44571	TVA collectée				200 000
	Constatation de la cession				
		31/12/N+2			
675	Valeurs comptables des éléments d'actifs cédés			1 060 000	
2813	Amortissements des constructions			215 000	
211	Terrains				250 000
213	Constructions				1 025 000
	Sortie de l'ensemble immobilier				
		31/12/N+2			
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles			30 000	
2813	Amortissements des constructions				30 000
	Annuité comptable $(900\,000 / 15) \times 6 / 12$				
		31/12/N+2			
1052	Écart de réévaluation libre			540 000	
1068	Autres réserves				540 000
	Pour solde de l'écart de réévaluation $(575\,000 - 35\,000)$				

Exercice 34 Biens sinistrés

Victime d'un incendie le 01/07/N, la société DETRUI a constaté les dommages suivants :

- un entrepôt acquis pour 900 000€HT le 01/01/N-5, amortissable en linéaire sur 20 ans;
- une machine A acquise pour 100 000€HT le 01/01/N-4, amortissable en linéaire sur 10 ans;
- un matériel B acquis le 01/01/N-2 pour 25 000€HT, amortissable en linéaire sur 5 ans;
- des matières premières estimées à 17 000€.

Seul le matériel B pourra encore servir après une réparation d'une valeur de 400€HT. Il existait au 31/12/N-1 une dépréciation de 2 000€ sur la machine A. La compagnie d'assurance a versé le 01/09/N des indemnités, respectivement de 797 500€ pour l'entrepôt et la machine A, 200€ pour la réparation du matériel B et 8 000€ pour les matières premières. Le taux d'IS est de 33,1/3 %. Le taux de TVA est de 20 %.

Comptabiliser les écritures nécessaires en N.

Corrigé

Comptabilisation des écritures en N

VNC de l'entrepôt = $900\,000 - [(900\,000 / 20) \times 6 / 12 + (900\,000 / 20) \times 5] = 900\,000 - 247\,500 = 652\,500$

VNC de la machine A = $100\,000 - [(100\,000 / 10) \times 6 / 12 + (100\,000 / 10) \times 4] = 100\,000 - 45\,000 = 55\,000$

+/- Value = $797\,500 - (652\,500 + 55\,000) = 90\,000$

Provision pour IS = $33,1/3\% (90\,000) = 30\,000$

		31/12/N			
512	Banques			805 700	
791	Transferts de charges d'exploitation				8 200
775	Produits des cessions d'éléments d'actif				797 500
	<i>Indemnités d'assurance perçues</i>				
		31/12/N			
615	Entretien et réparations			400	
44566	TVA déductible sur autres biens et services			80	
512	Banques				480
	<i>Facture n°----- Réparation du matériel B</i>				

		31/12/N		
675	Valeurs comptables des éléments d'actifs cédés (652 500 + 55 000)	707 500		
2813	Amortissements des constructions	247 500		
2815. A	Amortissements de la machine A	45 000		
213	Constructions		900 000	
215. A	Installations techniques, matériels et outillages industriels		100 000	
<i>Sortie de l'entrepôt et de la machine A</i>				
		31/12/N		
6718	Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion	17 000		
791	Transferts de charges d'exploitation		17 000	
<i>Sortie des matières premières</i>				
		31/12/N		
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles	60 000		
2813	Amortissements des constructions (900 000 / 20)		45 000	
2815. A	Amortissements de la machine A (100 000 / 10)		10 000	
2815. B	Amortissements du matériel B (25 000 / 5)		5 000	
<i>Annuité comptable</i>				
		31/12/N		
2915. A	Dépréciations des immobilisations corporelles	2 000		
7815	Reprises sur provisions d'exploitation		2 000	
<i>Reprise de la dépréciation sur la machine A</i>				
		31/12/N		
6875	Dotations aux provisions exceptionnelles	30 000		
155	Provisions pour impôts		30 000	
<i>Provision pour impôt</i>				

Les immobilisations détruites peuvent également faire l'objet d'un amortissement exceptionnel (6871) pour la VNC à la date du sinistre remplaçant la charge comptabilisée dans le compte 675.

Durée moyenne pondérée = $[(900\,000 \times 5,5) + (100\,000 \times 4,5)] / 1\,000\,000 = 5,4 \text{ ans} = 6 \text{ ans}$ (< plafond de 15 ans)

Reprise de la provision pour IS = $30\,000 / 6 = 5\,000$ à compter de N+1.

Le crédit-bail

THÈME
8

Exercice 35 Crédit-bail mobilier

La société BAIL a souscrit deux contrats de crédit-bail mobilier :

- un contrat A, le 01/12/N, portant sur une machine-outil de valeur 120 000€HT, amortissable en linéaire sur 5 ans. Les redevances trimestrielles sont de 9 000€HT chacune. La durée du contrat est de 4 ans. Un dépôt de garantie est versé à la signature du contrat pour 3 000€. La levée d'option en fin de contrat est de 6 000€HT, amortissement sur 2 ans;
- un contrat B, le 31/12/N, portant sur un véhicule particulier de valeur 30 000€HT, amortissable en linéaire sur 5 ans. Le CO₂ est de 180g/km. Les redevances semestrielles sont de 9 500€TTC chacune. La durée du contrat est de 3 ans. La levée d'option en fin de contrat est de 2 000€HT, amortissement sur 1 an.

Le taux de TVA est de 20 %.

1. Comptabiliser les écritures nécessaires en N.
2. Présenter les renseignements devant figurer en annexe au 31/12/N+2.
3. Comptabiliser les écritures relatives à la levée de l'option de la machine-outil.
4. Quel est le contrat le moins coûteux ?
5. Comptabiliser les écritures nécessaires sachant que la société revend la machine le 31/12/N+5 pour 5 000€HT.

Corrigé

1 + Comptabilisation des redevances

		01/12/N			
275	Dépôts et cautionnements versés			3000	
512	Banques				3000
	Dépôt de garantie				

6122	Redevances de crédit-bail mobilier	9000	
44566	TVA déductible sur autres biens et services	1800	
512	Banques		10800
	<i>Règlement de la redevance sur la machine-outil</i>		
	31/12/N		
6122	Redevances de crédit-bail mobilier	9500	
512	Banques		9500
	<i>Règlement de la redevance sur le véhicule de tourisme</i>		
486	Charges constatées d'avance (9000 × 2 / 3)	6000	
6122	Redevances de crédit-bail mobilier		6000
	<i>Redevances payées d'avance sur la machine</i>		

2 ♦ Annexe au 31/12/N+2

Informations à fournir en annexe :

Afin d'honorer les engagements pris en matière de crédit-bail, les entreprises ont *l'obligation* de communiquer en annexe un certain nombre d'informations : valeur des biens pris en crédit-bail, montant des redevances versées au cours de l'exercice et montant cumulé des exercices précédents, montant des amortissements qui auraient été pratiqués si l'entreprise avait été propriétaire des biens : amortissements de l'exercice et amortissements cumulés au titre des exercices précédents, redevances restant à payer, ventilées selon les échéances, montant du prix d'achat résiduel des biens.

Annexe au 31/12/N+2

Éléments	Valeur d'origine	Redevances		Dotations aux amortissements	
		Exercice	Cumulées	Exercice	Cumulées
Matériel	120 000	$9000 \times 4 = 36000$	45 000 (1)	$120\,000 / 5 = 24000$	26 000 (2)
Véhicule	$30\,000 \times 1,20 = 36000$	$9500 \times 2 = 19000$	26 000 (2)	$36000 / 5 = 7200$	7 200 (2)

(1) Redevances cumulées antérieures à N+2 : $(9000 \times 1) + (9000 \times 4) = 45000$ et $(9500 \times 1) + (9500 \times 2) = 28500$

(2) Cumul des amortissements antérieurs à N+2 = $[(120000 / 5) \times 1 / 12 + (120000 / 5)] = 26000$ et $[(36000 / 5)] = 7200$

Éléments	Redevances restant à payer			Prix résiduel
	Jusqu'à 1 an	De +1 an à 5 ans	+ 5ans	
Matériel	$9000 \times 4 = 36000$	$9000 \times 3 = 27000$	0	6000
Véhicule	$9500 \times 1 = 9500$	0	0	2000

3 ♦ Comptabilisation de la levée d'option

		01/12/N+4		
215	Installations techniques, matériels et outillages industriels	6 000		
44562	TVA déductible sur immobilisations	1 200		
275	Dépôts et cautionnements versés		3 000	
404	Fournisseurs d'immobilisations		4 200	
<i>Levée d'option de la machine-outil</i>				
		31/12/N+4		
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles	250		
2815	Amortissements de la machine $(6\ 000 / 2) \times 1 / 12$		250	
<i>Annuité comptable</i>				

4 ♦ Contrat le moins coûteux – Taux actuariel

Contrat A :

Soit (tt) le taux actuariel trimestriel :

$$120\ 000 = 3\ 000 + 9\ 000 \times [1 - (1 + tt)^{-16}] / tt + (6\ 000 - 3\ 000) \times (1 + tt)^{-16}$$

On trouve un taux trimestriel d'environ 6,3 %, soit un taux actuariel annuel (ta) de $(1 + tt)^4 - 1 = 27,7\ %$.

Contrat B :

Soit (ts) le taux actuariel semestriel :

$$35\ 880 = 9\ 500 \times [1 - (1 + ts)^{-6}] / ts + 2\ 000 \times (1 + ts)^{-6}$$

On trouve un taux semestriel d'environ 16 %, soit un taux actuariel annuel (ta) de $(1 + ts)^2 - 1 = 34,5\ %$.

Le taux le plus faible étant 27,7 %, le contrat A est moins coûteux que le contrat B.

5 ♦ Comptabilisation de la cession de la machine

Amortissement comptable jusqu'à la cession = $[(6\ 000 / 2) \times 1 / 12 + (6\ 000 / 2)] = 3\ 250$

		31/12/N+5		
462	Créances sur cessions d'immobilisations	6 000		
775	Produits des cessions d'éléments d'actifs		5 000	
44571	Constatation de la cession		1 000	

		31/12/N+5	
675	Valeurs comptables des éléments d'actifs cédés (6000 – 3250)	2750	
2815	Amortissements de la machine	3250	
2154	Installations techniques, matériels et outillages industriels		6000
	<i>Sortie de la machine</i>		
		31/12/N+5	
681	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles	3000	
2815	Amortissements de la machine		3000
	<i>Annuité comptable (6000/2)</i>		

Exercice 36 Crédit-bail immobilier

Extrait d'examen librement adapté

La SA BOUTICYCLE a signé le 01/02/N un contrat de crédit-bail immobilier relatif au financement d'un ensemble immobilier dont les caractéristiques sont les suivantes :

Valeur d'origine de l'ensemble immobilier : 260 000 € (dont 20 000 € pour le terrain); Durée d'utilisation du bien : 20 ans; Durée du contrat : 10 ans; Redevance semestrielle de 18 000 € HT payable d'avance le 01/02 et le 01/08 de chaque année; prix de levée de l'option : 95 000 €. Le taux de TVA est de 20 %.

1. Définir le taux actuariel et poser l'équation qui permette de le trouver.
2. Enregistrer les écritures relatives au paiement des redevances de l'exercice N.
3. Enregistrer les écritures nécessaires au 31/12/N.
4. Indiquer et expliquer les principes comptables à l'origine des écritures comptabilisées à l'inventaire.
5. Enregistrer l'écriture nécessaire lors de la levée de l'option le 01/02/N+10.
6. Enregistrer les écritures nécessaires au 31/12/N+10.

Corrigé

1 ♦ Taux actuariel

Le taux actuariel permet de réaliser le tableau de remboursement de l'emprunt pour déterminer la quote-part des redevances non déductibles. Soit (ts) le taux actuariel semestriel :

$$260\,000 = 18\,000 \times [1 - (1 + ts)^{-20}] / ts + 95\,000 \times (1 + ts)^{-20}. \text{ Taux actuariel annuel (ta) } = (1 + ts)^{1/2} - 1$$

2 ♦ Comptabilisation des redevances

		01/02/N et 01/08/N		
6125	Redevances de crédit-bail immobilier		18000	
44566	TVA déductible sur autres biens et services		3600	
512	Banques			21600
<i>Règlement des redevances</i>				

3 ♦ Comptabilisation des écritures à la clôture N

Redevances payées d'avance :

Redevances allant du 01/08/N au 31/01/N+1, soit 1 mois constaté d'avance : $18000 \times 1 / 6 = 3000$

Provision pour IS :

Réintégration fiscale des loyers = Vo terrain – Prix de l'option = $20000 - 95000 < 0$: Réintégration fiscale = 0

VNC fiscale de la construction à la levée de l'option = $240000 - (240000 / 20) \times 10 = 120000$

VNC fiscale du terrain à la levée de l'option = 20000

VNC fiscale de l'ensemble immobilier = $20000 + 120000 = 140000$

VNC fiscale de l'ensemble immobilier (140000) > Prix de l'option (95000) : Réintégration fiscale à la levée de l'option = VNC fiscale de l'ensemble – Prix de l'option – RF des loyers = $140000 - 95000 - 0 = 45000$

Provision pour IS = $(45000 \times 33,1/3\%) / 10 = 1500$

		31/12/N		
486	Charges constatées d'avance		3000	
6125	Redevances de crédit-bail immobilier			3000
<i>Redevances payées d'avance</i>				
		31/12/N		
6875	Dotations aux provisions exceptionnelles		1500	
155	Provisions pour impôts			1500
<i>Constatation de la provision pour IS</i>				

4 ♦ Principes comptables

L'écriture de la charge constatée d'avance respecte *le principe d'indépendance des exercices*. Ce principe a pour finalité d'imputer à un exercice toutes les opérations qui s'y rattachent et seulement celles-ci.

L'écriture de la provision pour impôt respecte *le principe de prudence*. La comptabilité est établie sur la base d'appréciations prudentes, pour éviter le risque de transfert sur les périodes à venir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine et le résultat de l'entité.

5 + Comptabilisation de la levée de l'option

Le prix de l'option de 95 000 € est d'abord imputé au terrain dans la limite de la Vo du terrain (20 000), le solde le sera à la construction (95 000 – 20 000).

		01/02/N+10			
211	Terrains			20 000	
213	Constructions			75 000	
512	Banques				95 000
	Facture n°-----				

6 + Comptabilisation des écritures à la clôture N+10

Plan d'amortissement de la construction

Années	Amortissement fiscal Base 120 000 Durée résiduelle : 20 – 10 = 10 ans	Amortissement comptable Base 75 000 Durée résiduelle : 20 – 10 = 10 ans	Amortissement dérogatoire	
			Dotations	Reprises
N+10	$(120\,000 / 10) \times 11 / 12 = 11\,000$	$(75\,000 / 10) \times 11 / 12 = 6\,875$	4 125	

		31/12/N+10			
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles		6 875		
2813	Amortissements de la construction			6 875	
	<i>Annuité comptable</i>				
		31/12/N+10			
68725	Dotations aux provisions réglementées – Amortissements dérogatoires		4 125		
145	Amortissements dérogatoires			4 125	
	<i>Annuité dérogatoire</i>				
		31/12/N+10			
155	Provisions pour impôts (45 000 × 33,1/3 %)		15 000		
7875	Reprises sur provisions exceptionnelles			15 000	
	<i>Reprise de la provision pour impôt</i>				

Les immobilisations incorporelles

Frais de recherche et développement – Brevets, marques et droits similaires – Logiciels – Sites internet – Droits d'émission de gaz à effet de serre

THÈME
9

Exercice 37 Frais de recherche et développement

La société DEVLO a engagé les dépenses de recherche et développement suivantes :

- dépenses de recherche et développement engagées en N pour 2500€. L'entreprise n'est pas en mesure de qualifier ce projet;
- frais de développement pour la fabrication d'un produit faisant l'objet d'une commande d'un client. Les coûts engagés en N sont de 10000€;
- frais de développement liés à trois projets A, B et C : 50000€;
- frais de développement concernant la fabrication d'un nouveau produit sur lequel la société fonde de grands espoirs commerciaux. Les coûts engagés en N sont les suivants : salaires : 7000€; matières utilisées : 3000€; frais de formation du personnel : 2500€; frais d'administration générale : 800€. Les travaux sont achevés le 01/10/N;
- dépenses relatives à un projet devant déboucher sur un brevet : dépenses de recherche fondamentale pour 2000€ en N-1, dépenses de développement du 01/01/N-1 au 30/09/N-1 pour 10000€, dépenses de développement du 01/01/N au 30/06/N pour 20000€. Le projet est achevé le 01/07/N et la société obtient un brevet de fabrication. Les frais de dépôt du brevet sont de 5000€;
- frais de développement liés à un projet engagés en N-1 pour 5000€ activés en N-1. Ce projet est abandonné le 01/01/N.

La société DEVLO active les frais possibles.

- 1. Préciser les conditions de la comptabilisation au bilan d'une immobilisation incorporelle, après avoir rappelé la définition d'un actif et d'une immobilisation incorporelle.**
- 2. Comptabiliser les écritures en N-1, N et N+1 lorsque l'entreprise active les frais.**

Corrigé

1 ♦ Définition d'un actif et d'une immobilisation incorporelle

Un actif est un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs.

Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire sans substance physique. Une immobilisation incorporelle est comptabilisée à l'actif du bilan lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- l'entité bénéficiera probablement des avantages économiques futurs ;
- le coût peut être évalué avec fiabilité.

2 ♦ Comptabilisation des écritures

Dépenses de recherche et développement

Si l'entreprise n'est pas en mesure de distinguer la phase de recherche de la phase de développement d'un projet en interne, elle doit considérer ces dépenses comme si elles avaient été encourues lors de la phase de recherche. Ces dépenses doivent donc être comptabilisées en *charges*.

Frais de développement pour un client

Les dépenses engagées concernent des travaux de développement pour le compte d'un client et non pour le compte de l'entreprise. Elles doivent être comptabilisées en *charges*.

Frais de développement globaux

Il n'existe aucun système de répartition pertinent. L'activation n'est donc pas possible. Les frais de développement doivent être comptabilisés en *charges*.

Frais de développement d'un nouveau produit

Les frais d'administration générale et les frais de formation sont exclus du coût de production car ils ne sont pas directement liés à la préparation de l'actif en vue de son utilisation.

Coût de production = 7 000 + 3 000 = 10 000

	31/12/N		
203	Frais de recherche et de développement	10 000	
721	Production immobilisée – Immobilisations incorporelles		10 000
	<i>Coût de production N</i>		

	31/12/N		
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles	500	
2803	Amortissements des frais de recherche et de développement		500
	<i>Annuité comptable (10000 / 5) × 3 / 12</i>		

Frais de développement débouchant sur la création d'un brevet

Il faut distinguer la phase de recherche (éléments non activables car les dépenses de recherche se situent trop en amont pour pouvoir obtenir des avantages économiques futurs) de la phase de développement (éléments activables sous condition et sur option).

Coût de production N-1 = 10000

Coût de production N = 20000

Plan d'amortissement du brevet : Coût de production = 10000 + 20000 + 5000 = 35000

Amortissement fiscal du brevet sur minimum 5 ans à condition que la durée comptable soit la même, évitant ainsi la constatation d'amortissements dérogatoires.

Années	Amortissement comptable
N	$(35000 / 5) \times 6 / 12 = 3500$

	31/12/N-1		
203	Frais de recherche et de développement	10000	
721	Production immobilisée – Immobilisations incorporelles		10000
	<i>Coût de production N-1</i>		
	31/12/N		
203	Frais de recherche et de développement	20000	
721	Production immobilisée – Immobilisations incorporelles		20000
	<i>Coût de production N</i>		
	31/12/N		
205	Concessions et droits similaires, brevets, licences et valeurs similaires	35000	
203	Frais de recherche et de développement (10 000 + 20 000)		30000
721	Production immobilisée – Immobilisations incorporelles		5000
	<i>Dépôt du brevet</i>		

		31/12/N		
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles		3 500	
2805	Amortissements du brevet			3 500
	<i>Annuité comptable</i>			

Projet abandonné

En l'absence d'avantages économiques futurs, le projet ne peut pas rester à l'actif. Il est amorti en charges exceptionnelles.

		31/12/N-1		
203	Frais de recherche et de développement		5 000	
721	Production immobilisée – Immobilisations incorporelles			5 000
	<i>Coût de production N-1</i>			
		31/12/N		
6871	Dotations aux amortissements exceptionnels des immobilisations		5 000	
2803	Amortissements des frais de recherche et de développement			5 000
	<i>Abandon du projet</i>			
		31/12/N		
2803	Amortissements des frais de recherche et de développement		5 000	
203	Frais de recherche et de développement			5 000
	<i>Mise au rebut du projet</i>			

Exercice 38 Brevets acquis réglés au moyen de redevances périodiques

La société BREV a acquis un brevet le 01/01/N moyennant un versement immédiat de 10 000€ et de redevances annuelles de 1% du chiffre d'affaires, payables pendant 3 ans le 01/01 de chaque année. Le taux d'actualisation est de 10%. Le chiffre d'affaires prévisionnel en N est de 500 000€. La société pense exploiter ce brevet pendant 10 ans. Le taux de TVA est de 20%.

1. Comptabiliser les écritures nécessaires en N.
2. Comptabiliser les écritures nécessaires en N+1 et en N+2 sachant que le chiffre d'affaires s'est élevé respectivement à 650 000€ et à 450 000€ au titre des exercices N+1 et N+2.

Corrigé**1 ♦ Comptabilisation des écritures en N**

Valeur d'entrée = $10\,000 + (500\,000 \times 1\%) \times [1 - (1,10)^{-3}] / 0,10 = 22\,434$

		01/01/N	
205	Concessions et droits similaires, brevets, licences, logiciels, droits et valeurs similaires	22 434	
44562	TVA sur immobilisations (10 000 × 20 %)	2 000	
512	Banques (10 000 × 1,20)		12 000
404	Fournisseurs d'immobilisations		12 434
<i>Facture n°--- Logiciel</i>			
		31/12/N	
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles	2 243,40	
2805	Amortissements du brevet		2 243,40
<i>Annuité comptable (22 434 / 10)</i>			

2 ♦ Comptabilisation des écritures en N+1 et en N+2

		01/01/N+1	
404	Fournisseurs d'immobilisations (650 000 × 1 %)	6 500	
44562	TVA déductible sur immobilisations (6 500 × 20 %)	1 300	
512	Banques		7 800
<i>Règlement à l'échéance</i>			
		31/12/N+2	
404	Fournisseurs d'immobilisations (450 000 × 1 %) – 1 434	3 066	
44562	TVA déductible sur immobilisations (4 500 × 20 %)	900	
678	Autres charges exceptionnelles(1)	1 434	
512	Banques (450 000 × 1 % × 1,20)		5 400
<i>Règlement à l'échéance et solde du compte 404</i>			

(1) Solde du compte 404 = $12\,434 - (6\,500 + 4\,500) = 12\,434 - 11\,000 = 1\,434$ (solde créditeur car Σ Redevances > Dettes).

Si Σ Redevances < Dettes (cas où le coût d'acquisition a été surestimé), le compte 778 permet de solder le compte 404.

Si le bien est conservé à l'actif et n'est pas totalement amorti, il est possible de constater une dépréciation.

Exercice 39 Marques acquises - Marques créées en interne

La société MARQ possède plusieurs marques :

- la marque A, acquise en N-2 pour 10 000 €. Sa valeur actuelle au 31/12/N est de 8 000 €;
- la marque B, acquise le 01/07/N-6 pour 20 000 €. La société décide le 01/10/N d'arrêter cette marque le 31/12/N+1;
- la marque C, développée en interne en N. Les dépenses engagées en N sont de 15 000 € et les frais de dépôt de marque sont de 500 €. Sa valeur actuelle au 31/12/N est de 13 000 €.

Comptabiliser les écritures nécessaires en N.

Corrigé

Comptabilisation des écritures en N

Marque A

Au 31/12/N, $V_a = 8\,000 < \text{Valeur d'achat (10\,000)}$: Dépréciation = $10\,000 - 8\,000 = 2\,000$

		31/12/N		
6816	Dotations aux dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles	2 000		2 000
2905	Dépréciations de la marque <i>Constatation de la dépréciation</i>			

Marque B

La marque n'est pas amortissable, sa durée d'utilisation étant indéfinie. À partir du 01/10/N, sa durée d'utilisation est de $(3 / 12) + 1 = 1,25$ année : $DAP N = (20\,000 / 1,25) \times 3 / 12 = 4\,000$.

		31/12/N		
6811	Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles	4 000		4 000
2805	Amortissements de la marque <i>Annuité comptable</i>			

Marque C

Les marques générées en interne ne peuvent pas être immobilisées. « Les dépenses engagées pour créer en interne des fonds commerciaux, des marques, des listes de clients et autres éléments similaires, 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 ». Ces éléments ne peuvent donc pas être comptabilisés en immobilisations incorporelles.

La marque générée en interne n'ayant pas été activée, il ne peut pas y avoir de dépréciation.

Exercice 40 Matériel informatique - Logiciels acquis et logiciels créés à usage interne

La société LOGITEC a acquis et mis en service le 15/02/N un ordinateur. La facture comprend l'ordinateur pour un montant de 2 200€ HT, un logiciel d'exploitation pour 600€ HT et du papier listing pour 130€ HT. L'installation est réalisée par le personnel de l'entreprise et s'élève à 200€. La durée d'utilisation est de 4 ans. L'entreprise bénéficie de l'amortissement dégressif.

Elle a acquis le 01/06/N un logiciel spécifique de gestion des stocks pour 900€ HT. Sa durée d'utilisation est de 3 ans. La mise en service a lieu le 01/07/N.

Elle a créé un logiciel spécifique de comptabilité à usage interne, commencé en N-1 et achevé le 01/04/N. Les coûts de production N-1 et N sont respectivement de 3 000€ et de 2 000€. Toutes les dépenses ont été comptabilisées en charges. La durée d'utilisation est de 3 ans.

La société souhaite systématiquement bénéficier des mesures fiscales permettant une déductibilité maximum des amortissements. Le taux de TVA est de 20 %.

Comptabiliser les écritures nécessaires en N.

Corrigé

Comptabilisation des écritures en N

Ordinateur

La facture du logiciel d'exploitation est indissociée de celle de l'ordinateur. Le total facturé est donc immobilisé dans le compte 2183.

		15/02/N		
2183	Matériels de bureau et matériel informatique (2 200 + 600 + 200)		3 000	
6064	Fournitures administratives		130	
44562	TVA déductible sur immobilisations		600	
44566	TVA déductible sur autres biens et services		26	
	Fournisseurs (130 × 1,20)			156
401	Fournisseurs d'immobilisations (2 200 + 600) × 1,20			3 360
404	Production immobilisée – Immobilisations corporelles			200
722	TVA collectée			40
44571	Facture n°— Ordinateur			

Logiciel spécifique acquis

Le logiciel spécifique est assimilé à une prestation de services.

		01/06/N		
205	Concessions et droits similaires, brevets, licences, logiciels, droits et valeurs similaires		900	
4458	TVA à régulariser (logiciel spécifique assimilé à une prestation de services)		180	
404	Fournisseurs d'immobilisations <i>Facture n°--- Logiciel de gestion spécifique</i>			1 080

Logiciel créé à usage interne

		31/12/N		
205	Concessions et droits similaires, brevets, licences, logiciels, droits et valeurs similaires		5 000	
232	Immobilisations incorporelles en cours			3 000
721	Production immobilisée – Immobilisations incorporelles <i>Coût de production total (2 000 + 3 000)</i>			2 000

Plan d'amortissement de l'ordinateur (amortissement dégressif)

Années	Amortissement fiscal	Amortissement comptable	Amortissement dérogatoire	
			Dotations	Reprises
N	$(3\,000 \times 31,25\%) \times 11 / 12 = 859,375$	$(3\,000 / 4) \times 10,5 / 12 = 656,25$	203,125	

		31/12/N		
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles		656,25	
28183	Amortissements du matériel informatique <i>Annuité comptable</i>			656,25
68725	Dotations aux provisions réglementées – Amortissements dérogatoires		203,125	
145	Amortissements dérogatoires <i>Annuité dérogatoire</i>			203,125

Plan d'amortissement du logiciel spécifique (amortissement exceptionnel sur 12 mois)

Années	Amortissement fiscal	Amortissement comptable	Amortissement dérogatoire	
			Dotations	Reprises
N	$900 \times 7 / 12 = 525$	$(900 / 3) \times 6 / 12 = 150$	375	

		31/12/N		
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles		150	
2805	Amortissements du logiciel			150
	<i>Annuité comptable</i>			
		31/12/N		
68725	Dotations aux provisions réglementées – Amortissements dérogatoires		375	
145	Amortissements dérogatoires			375
	<i>Annuité dérogatoire</i>			

Plan d'amortissement du logiciel de comptabilité créé (option 2 retenue : fiscalement, les coûts de création du logiciel sont déduits du résultat de l'exercice au cours duquel ils ont été engagés)

Années	Amortissement fiscal	Amortissement comptable	Amortissement dérogatoire	
			Dotations	Reprises
N-1	3000	0	3000	
N	2000	$(5000 / 3) \times 9 / 12 = 1250$	750	

		31/12/N		
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles		1250	
2805	Amortissements du logiciel			1250
	<i>Annuité comptable</i>			
		31/12/N		
68725	Dotations aux provisions réglementées – Amortissements dérogatoires		750	
145	Amortissements dérogatoires			750
	<i>Annuité dérogatoire</i>			

Exercice 41 Logiciel créé à usage interne - Logiciel créé pour une commande spécifique – Logiciel acquis

Extrait d'examen librement adapté

La société MIPAON construit des ensembles métalliques pour équiper des zones portuaires et consacre une part importante de son chiffre d'affaires à des activités de recherche et développement. Elle a développé plusieurs logiciels pour ses propres besoins et envisage de les commercialiser. Le taux de TVA est de 20 %.

Logiciel A de calcul de structures métalliques

La société a développé ce logiciel pour faciliter la conception des poutres de pontons flottants. Elle l'utilise pour ses propres besoins depuis le 01/06/N et envisage de le distribuer car il correspond aux besoins de nombreuses entreprises. En N-1 et en N, la société a comptabilisé par nature les charges suivantes :

Éléments	Réalisé par l'entreprise		Sous-traité	
	N-1	N	N-1	N
Étude préalable	25 000			
Analyse fonctionnelle	15 000		12 000	
Analyse organique	18 000		9 000	
Programmation	2 000		15 000	4 000
Tests et jeux d'essais		15 000		12 000
Documentation		18 500		9 000
Formation		3 000		15 000

Logiciel B de commande de la passerelle

Courant N, dans le cadre d'une commande du port d'Arcachon, la société a développé un logiciel spécifique de commande d'une passerelle qui sera intégrée au produit livré :

Analyse fonctionnelle	Analyse organique	Programmation	Tests et jeux d'essais	Documentation
2 000	3 000	2 000	1 000	1 500

Ce logiciel est achevé mais la passerelle n'est pas encore terminée.

Logiciel C de dessin

Pour la conception de l'axe de la passerelle, la société a commandé un logiciel de dessin assisté par ordinateur qu'elle pourra ensuite utiliser pour d'autres projets. L'acquisition a lieu le 01/07/N pour 10 000€ HT. Le comptable a comptabilisé l'opération en débitant le compte 471 par le crédit du compte 512.

1. Énoncer les règles comptables fixées relatives à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs en matière de recherche et développement.
2. Rappeler les conditions à respecter pour immobiliser un logiciel à usage interne produit par l'entreprise.
3. Rappeler les conditions à respecter pour immobiliser un logiciel destiné à être commercialisé.
4. Rappeler la définition du coût de production des logiciels à usage interne créés par l'entreprise.
5. Reconstituer l'écriture d'inventaire au titre de l'exercice N-1 concernant le logiciel A.
6. Présenter les écritures au titre de l'exercice N concernant les logiciels A, B et C.

Corrigé

1 ♦ Règles comptables en matière de frais de recherche et de développement

Les dépenses engagées pour la recherche doivent être comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues et ne peuvent plus être incorporées dans le coût d'une immobilisation incorporelle à une date ultérieure. Les coûts de développement peuvent être comptabilisés à l'actif (*méthode préférentielle*) si les conditions suivantes sont simultanément remplies :

- projets nettement individualisés ayant de sérieuses chances de réussite technique et de rentabilité commerciale ;
- intention, clairement exprimée par la direction, d'achever l'immobilisation incorporelle et de l'utiliser ou de la vendre ;
- capacité à utiliser ou à vendre l'immobilisation incorporelle ;
- forte probabilité que l'immobilisation incorporelle générera des avantages économiques futurs ;
- identification des ressources (techniques, financières et autres) pour achever le développement, pour utiliser ou vendre l'immobilisation incorporelle ; faisabilité technique nécessaire à l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente ;
- capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de son développement.

2 ♦ Conditions pour immobiliser un logiciel à usage interne produit par l'entreprise

Les logiciels créés à usage interne doivent être immobilisés si les conditions suivantes sont simultanément remplies :

- projets ayant de sérieuses chances de réussite technique ;
- intention, clairement exprimée par la direction, de produire le logiciel et de s'en servir durablement pour répondre à ses propres besoins ;
- indication de la durée d'utilisation minimale estimée, compte tenu de l'évolution prévisible des connaissances techniques en matière de conception et de production du logiciel ;
- précision de l'impact attendu sur le compte de résultat.

Des outils de gestion doivent être mis en œuvre afin d'individualiser chaque projet et d'en calculer distinctement le coût, de rattacher les charges engagées aux différentes phases techniques et d'évaluer à chaque étape les chances de réussite technique du projet.

Lorsque les conditions d'activation sont réunies, l'activation est *obligatoire* et non optionnelle.

3 ♦ Conditions pour immobiliser un logiciel destiné à être commercialisé

Les logiciels créés à usage commercial sont immobilisés si les conditions suivantes sont simultanément remplies :

- projets ayant de sérieuses chances de réussite technique et commerciale;
- intention, clairement exprimée par la direction, de produire le logiciel et de s'en servir durablement pour répondre aux besoins de sa clientèle;
- identification des ressources (techniques, financières et autres) mises en œuvre.

4 ♦ Définition du coût de production des logiciels à usage interne créés par l'entreprise

Le coût de production des logiciels à usage interne créés correspond à l'ensemble des coûts supportés par l'entité durant les phases suivantes :

- conception détaillée de l'application (analyse organique);
- programmation (codification);
- tests et jeux d'essais;
- élaboration de la documentation technique destinée à l'utilisateur.

Les autres frais supportés par l'entité doivent être enregistrés en charges.

5 ♦ Comptabilisation de l'écriture à la clôture N-1 relative au logiciel A

Calcul du coût de production N-1 du logiciel A

Éléments	Éléments inclus	Éléments exclus
Étude préalable		25 000
Analyse fonctionnelle		15 000
Analyse organique	$18\,000 + 9\,000 = 27\,000$	
Programmation	$2\,000 + 15\,000 = 17\,000$	
Total	44 000	40 000

Comptabilisation

		31/12/N-1		
232	Immobilisations incorporelles en cours		44 000	
721	Production immobilisée – Immobilisations incorporelles <i>Coût de production N-1</i>			44 000

6 ♦ Comptabilisation des écritures en N**Logiciel A**

Calcul du coût de production N

Éléments	Éléments inclus	Éléments exclus
Programmation	4 000	
Tests et jeux d'essais	15 000 + 12 000 = 27 000	
Documentation	18 500 + 9 000 = 27 500	
Formation		3 000
Total	58 500	3 000

CP total = 44 000 + 58 500 = 102 500

		31/12/N		
205	Concessions et droits similaires, brevets, licences, logiciels, droits et valeurs similaires		102 500	
232	Immobilisations incorporelles en cours			44 000
721	Production immobilisée – Immobilisations incorporelles <i>Coût de production total</i>			58 500

Logiciel B

Le logiciel de commande est inclus dans une commande d'un client. Il faut donc le comptabiliser dans les encours de production pour sa valeur totale.

		31/12/N		
34	En-cours de production de services		9 500	
713	Variation des en-cours de production <i>En-cours de production</i>			9 500

Logiciel C

Le logiciel C n'est pas incorporé au produit vendu et doit être comptabilisé en immobilisations.

		31/12/N		
205	Concessions et droits similaires, brevets, licences, logiciels, droits et valeurs similaires		10 000	
44562	TVA déductible sur immobilisations		2 000	
471	Comptes d'attente			12 000
	<i>Régularisation du compte d'attente</i>			

Exercice 42 Logiciel acquis à usage commercial - Logiciel créé à usage interne et à usage commercial

Le cabinet d'expertise EXPERT a acquis le 01/10/N un logiciel à usage commercial pour 900€HT.

Il a créé en N un logiciel destiné à répondre à ses propres besoins mais aussi destiné à être commercialisé auprès de certains confrères. Il est achevé le 30/06/N. Le coût de production est de 30 000€. Le cabinet a réalisé 100 copies de ce logiciel pour un coût global de reproduction et de commercialisation de 12 000€HT. 60 copies ont été vendues en N. Toutes les dépenses ont été comptabilisées en charges. La durée d'utilisation du logiciel est de 3 ans.

La société souhaite systématiquement bénéficier des mesures fiscales permettant une déductibilité maximum des amortissements. Le taux de TVA est de 20 %.

Comptabiliser les écritures nécessaires en N.

Corrigé

Comptabilisation des écritures en N

Logiciel acquis à usage commercial

		01/10/N		
607	Achats de marchandises		900	
44566	TVA déductible sur autres biens et services		180	
401	Fournisseurs			1 080
	<i>Facture n°-----</i>			

Logiciel créé

Le logiciel mère constitue une immobilisation incorporelle. Le coût de production de 30 000€ ne comprend pas le coût de reproduction des logiciels standards fabriqués à partir du logiciel mère. Les logiciels reproduits non vendus à la clôture de l'exercice seront constatés en stocks.

		30/06/N		
205	Concessions et droits similaires, brevets, licences, logiciels, droits et valeurs similaires		30 000	
721	Production immobilisée – Immobilisations incorporelles			30 000
	<i>Coût de production total</i>			

Plan d'amortissement du logiciel créé (option 2 retenue : fiscalement, les coûts de création du logiciel sont déduits du résultat de l'exercice au cours duquel ils ont été engagés)

Années	Amortissement fiscal	Amortissement comptable	Amortissement dérogatoire	
			Dotations	Reprises
N	30 000	$(30\,000 / 3) \times 6 / 12 = 5\,000$	25 000	

		31/12/N		
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles		5 000	
2805	Amortissements du logiciel			5 000
	<i>Annuité comptable</i>			
68725	Dotations aux provisions réglementées – Amortissements dérogatoires		25 000	
145	Amortissements dérogatoires			25 000
	<i>Annuité dérogatoire</i>			

Au 31/12/N, il reste $100 - 60 = 40$ exemplaires au prix unitaire de $12\,000 / 100 = 120$

		31/12/N		
34	En-cours de production de services		4 800	
713	Variation des en-cours de production			4 800
	<i>En-cours de production (40 × 120)</i>			

Exercice 43 Site internet Actif - Site internet Passif

Extrait d'examen librement adapté

Les dirigeants de la SA CEGEF ont décidé fin janvier N de créer un site internet servant de vitrine commerciale à la société et permettant aux joueurs de réaliser certaines opérations en ligne (règlement sécurisé de la cotisation annuelle, la réservation d'un « départ »...). Les travaux correspondants à la création du site sont confiés à des employés du service informatique de l'entreprise. Les différentes phases du projet sont résumées comme suit :

- études préalables réalisées en février N : 850€;
- obtention d'un nom de domaine le 12/03/N : 590€;
- développement du logiciel d'exploitation nécessaire à la mise en fonctionnalité du site le 30/04/N : 750€;
- développement des codes le 01/05/N : 520€;
- développement des logiciels et bases de données : 3 900€;
- réalisation d'une documentation technique le 15/11/N : 1 100€.

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 dans un compte d'immobilisations en-cours, excepté la prestation du 30/04/N qui a été comptabilisée en charges.

- 1. Rappeler la distinction entre site internet Actif et site internet Passif.**
- 2. Rappeler les conditions de comptabilisation à l'actif des dépenses de création de sites internet.**
- 3. Indiquer si la comptabilisation à l'actif des sites internet est obligatoire lorsque les conditions de comptabilisation à l'actif sont remplies.**
- 4. Déterminer le coût d'entrée du site à l'actif de la société dans l'hypothèse où elle souhaite inscrire ce site au bilan.**
- 5. Enregistrer les écritures nécessaires en N.**

Corrigé

1 ♦ Distinction entre un site internet « Actif » et un site internet « Passif »

Un site internet « Actif » est un site qui participe au système d'information et de gestion de l'entreprise (systèmes comptables, commerciaux, de gestion de production). Il peut s'agir d'enregistrement des commandes faites par les clients, de prise de réservation ou de paiement, d'enregistrement d'informations internes à l'entreprise (commandes prises par les représentants, consultation et réservation des stocks, etc.).

Un site internet « Passif » est un site de présentation de l'entreprise (présentation générale, catalogue et descriptif des produits, etc.).

2 ♦ Conditions de comptabilisation à l'actif des dépenses de création de sites internet

La comptabilisation suit les mêmes règles que les coûts de développement. Lorsque les conditions sont remplies, l'activation n'est pas obligatoire mais constitue la méthode préférentielle.

3 ♦ Coût d'entrée du site dans l'hypothèse où la société souhaite inscrire ce site à l'actif de son bilan

Éléments	Montants
Obtention du nom de domaine et immatriculation	590
Développement du logiciel d'exploitation	750
Développement des codes	520
Développement des logiciels et bases de données	3900
Documentation technique	1100
Total	6860

4 ♦ Comptabilisation des écritures en N

		31/12/N	
205	Concessions et droits similaires, brevets, licences, logiciels, droits et valeurs similaires	6860	
232	Immobilisations incorporelles en cours		6110
721	Production immobilisée – Immobilisations incorporelles		750
	<i>Coût de production total</i>		

Plan d'amortissement du site internet

Base amortissable = 6 860 – 590 = 6 270 (hors nom de domaine non amortissable)

Fiscalement, les frais engagés peuvent être activés dès leur engagement, au même titre que les logiciels créés.

Années	Amortissement fiscal	Amortissement comptable	Amortissement dérogatoire	
			Dotations	Reprises
N	6270	$(6270 / 5) \times 2 / 12 = 209$	6061	

		31/12/N	
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles	209	
2805	Amortissements du site internet <i>Annuité comptable</i>		209
68725	Dotations aux provisions réglementées – Amortissements dérogatoires	6061	
145	Amortissements dérogatoires <i>Annuité dérogatoire</i>		6061

Exercice 44 Frais de développement - Brevet - Marque

Extrait d'examen librement adapté

La société SPPR effectue des recherches en vue de mettre au point de nouveaux produits. Elle achète également des brevets auprès d'entreprises spécialisées dans la recherche.

Un projet de développement d'un procédé de fabrication a été lancé le 01/01/N. SPPR comptabilise les frais de développement selon la méthode préférentielle. Le projet est en état de fonctionner le 30/06/N. Sa durée d'utilisation est de 4 ans. Les dépenses suivantes ont été comptabilisées en charges :

Frais de recherche	Frais de développement
157 000	236 400

1. SPPR a décidé de se protéger par le dépôt d'un brevet et a fait appel à un consultant qui lui a facturé 3000€ HT d'honoraires le 17/10/N, réglés immédiatement (TVA à 20%). Le brevet est déposé le 31/10/N. Les frais de dépôt s'élèvent à 600€, réglés le jour même (frais non soumis à TVA). Le brevet doit assurer une protection sur 20 ans du procédé de fabrication. **Comptabiliser les écritures nécessaires en N.**

2. Le brevet d'un nouveau produit a été acquis fin N-5 pour 100000€, par le biais de redevances annuelles versées pendant 5 ans, calculées sur le CA HT généré par les ventes issues de la détention de ce brevet. Au 01/01/N, le compte 404 présente un solde créditeur de 19000€. La redevance payable le 15/03/N s'élève à 25000€. On négligera la TVA. **Comptabiliser l'écriture relative au règlement de la redevance.**

3. SPPR développe depuis le 03/02/N une nouvelle marque. Le budget publicitaire prévisionnel global est de 30000€, dont 1/3 qui devra être consacré à la nouvelle marque. Le 01/01/N, SPPR décide d'abandonner la marque le 31/12/N+2. **Comptabiliser les écritures nécessaires.**

Corrigé

1 ♦ Frais de développement

Les frais de recherche sont comptabilisés en charges. Les frais de développement sont activés (méthode préférentielle) si les conditions d'activation sont réunies. Les amortissements dérogatoires sont exclus des frais de développement.

203	Frais de recherche et de développement	30/06/N	236 400	
721	Production immobilisée – Immobilisations incorporelles			236 400
<i>Activation des frais de développement</i>				
203	Frais de recherche et développement	17/10/N	3 000	
44562	TVA déductible sur immobilisations		600	
512	Banques			3 600
<i>Facture n°... du consultant</i>				
205	Concessions et droits similaires, brevets, licences, logiciels, droits et valeurs similaires	31/10/N	600	
512	Banques			600
<i>Frais de dépôt</i>				
205	Concessions et droits similaires, brevets, licences, logiciels, droits et valeurs similaires	31/10/N	239 400	
203	Frais de recherche et développement			239 400
<i>Transfert des frais de développement en brevet (236 400 + 3 000)</i>				
6811	Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles	31/12/N	2 000	
2805	Amortissements du brevet			2 000
<i>Annuité comptable [(239 400 + 600) / 20] x 2 / 12</i>				

2 ♦ Redevances liées au brevet

678	Autres charges exceptionnelles (25 000 – 19 000)	15/03/N	6 000	
404	Fournisseurs d'immobilisations		19 000	
512	Banques			25 000
<i>Paiement de la redevance</i>				

3 ♦ Abandon de la marque

La décision d'abandon de l'ancienne marque rend la durée d'utilisation de la marque déterminable (3 ans). Un amortissement doit être constaté.

6811	Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles	31/12/N	10 000	
2805	Amortissements du brevet			10 000
<i>Annuité comptable (30 000 / 3)</i>				

Exercice 45 Fonds de commerce réglé au moyen de redevances

L'entreprise Hales a acquis le 01/01/N un fonds de commerce, moyennant le paiement de redevances annuelles pendant 5 ans. Une part fixe de 10 000 € est réglée immédiatement. Une part variable, égale à 10 % du CA HT annuel, sera versée le 31/12 de chaque année. Le CA HT annuel est estimé à 500 000 €. Le taux d'actualisation retenu est de 5 %. Au final, le CA HT réalisé en N est de 420 000 €. La valeur actuelle du fonds de commerce est estimée à 218 000 € au 31/12/N.

1. Présenter le calcul permettant d'obtenir la valeur du fonds de commerce égale à 226 000 €.
2. Comptabiliser les écritures nécessaires en N ;

Corrigé

1 ♦ Valeur du fonds de commerce

$$V_0 = 10\,000 + 10\% (500\,000) \times (1 - (1,05)^{-5}) / 0,05$$

2 ♦ Comptabilisation des écritures en N

Seuls les fonds de commerce acquis sont comptabilisés à l'actif du bilan ; en revanche, il est impossible de comptabiliser à l'actif les fonds créés car les dépenses liées à leur création ne peuvent être évaluée avec fiabilité.

207	Fonds de commerce	01/01/N		226 000	
512	Banques				10 000
404	Fournisseurs d'immobilisations				216 000
	<i>Acquisition du fonds de commerce</i>				
		31/12/N			
404	Fournisseurs d'immobilisations			42 000	
512	Banques				42 000
	<i>Paiement des redevances (10% x 420 000)</i>				
		31/12/N			
6816	Dotations aux dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles			8 000	
2907	Dépréciation du fonds de commerce				8 000
	<i>Dépréciation comptable (226 000 – 218 000)</i>				

Exercice 46 Évaluation d'un stock de matières premières

Le stock de matières premières de l'entreprise MAT est évalué au 01/12/N à 234 000 € pour 1 200 unités.

L'entreprise a acquis 1 000 unités de marchandises le 15 décembre. Les dépenses relatives à l'acquisition sont les suivantes :

- prix d'achat : 200 000 €;
- remise de 5 %;
- frais de port : 20 000 €;
- frais de déchargement : 5 000 €;
- frais administratifs dédiés : 35 000 €.

Au 31/12/N, il reste 1 500 unités de marchandises.

- 1. Indiquer les modalités de calcul du coût d'acquisition d'un stock en précisant les éléments à exclure.**
- 2. Indiquer si le coût d'un emprunt contracté pour l'acquisition d'un stock peut être incorporé au coût d'entrée du stock. Justifier.**
- 3. Déterminer le coût d'entrée des matières acquises en décembre.**
- 4. Déterminer la valeur du stock selon la méthode du CUMP et selon la méthode PEPS.**
- 5. Indiquer la méthode qui pénalise le moins le résultat de l'entreprise.**

Corrigé

1 ♦ Modalités de calcul du coût d'acquisition d'un stock

Valeur d'entrée = Prix d'achat net de RRR et d'escompte + Droits de doane et taxes non récupérables + Coûts directement attribuables + sur option Honoraires, Droits de mutation, Commissions et frais d'actes + Coûts d'emprunts (si conditions remplies)

Les éléments à exlure sont les coûts administratifs, les pertes et gaspillages et la quote-part des charges de structure correspondant à la sous-activité.

2 ♦ Incorporation du cout d'un emprunt contracté pour l'acquisition d'un stock

L'entreprise peut sur option inclure les coûts d'emprunt dans la valeur d'entrée si l'actif est éligible, c'est-à-dire s'il exige une longue période de préparation ou de construction avant d'être utilisé ou vendu.

3 ♦ Coût d'acquisition des marchandises

Coût d'acquisition = 200 000 – 10 000 + 20 000 + 5 000 + 35 000 = 250 000

Coût d'acquisition unitaire = 250 000 / 1 000 = 250

4 ♦ Évaluation du stock à la clôture N

État des stocks avant la sortie

Dates	Opérations	Quantités	Coût unitaire	Montant
01/12	Stock au 01/12	1 200	195	234 000
15/12	Achats	1 000	250	250 000
		2 200		484 000

Il reste en stock 1 500 unités.

Méthode du CUMP

$CUMP = (234\,000 + 250\,000) / (1\,200 + 1\,000) = 220$

Stock au 31/12/N = 1 500 × 220 = 330 000

Méthode PEPS

Il a été sorti 700 unités (2 200 – 1 500).

Le stock au 31/12/N est de $[(1\,200 - 700) \times 195 + (1\,000 \times 250)] = 347\,500$.

5 ♦ Méthode qui pénalise le moins le résultat de l'exercice

La méthode la moins pénalisante est celle qui engendre le moins de charges ou le plus de produits, c'est-à-dire celle qui augmente le stock final. La méthode retenue ici est le PEPS car la valeur du stock final est plus élevée.

Exercice 47 Évaluation et comptabilisation d'un stock de produits finis – Changement de méthode comptable

Extrait d'examen librement adapté

La société BUENAVENTURA fabrique du prêt à porter haut de gamme qu'elle commercialise auprès de magasins spécialisés. La balance avant inventaire présente fin N les soldes suivants :

Numéros de comptes	Intitulés	Soldes débiteurs	Soldes créditeurs
35	Stock de produits finis	3 200 000	
395	Dépréciation du stock de produits finis		0

Les articles présents en stock à la clôture de l'exercice doivent être valorisés sur la base des coûts suivants :

Coût d'achat des matières premières consommées	600 000
Charges directes variables de production	2 000 000
Charges indirectes variables de production	400 000
Charges indirectes fixes de production	100 000

L'entreprise a connu, au cours de l'exercice N, une baisse sensible d'activité. La capacité normale de production des divers ateliers n'a été utilisée qu'à 80 %.

- Déterminer la valeur du stock final de produits finis.**
- Comptabiliser les écritures nécessaires au 31 décembre N.**
- Du fait de l'effet de mode, deux catégories d'articles A et B en stock ne pourront être vendues au prix fixé initialement au catalogue. Les informations relatives à ces deux catégories d'articles sont présentées ci-dessous.

Éléments	Articles A	Articles B
Coût de production global du stock	95 000	160 000
Charges de distribution non encore engagées	12 000	40 000
Quantités en stock	1 000	8 000
Prix de vente catalogue	120 000	200 000
Prix de vente maximum estimé	110 000	176 000

Procéder aux ajustements comptables éventuellement nécessaires en fin d'exercice du fait de ces deux catégories d'articles en stock.

4. Indiquer si la société Buenaventura peut chaque année modifier sa méthode de valorisation des sorties de stocks (coût moyen pondéré ou premier entré / premier sorti) pour améliorer son résultat.

Corrigé

1 ♦ Évaluation du stock de produits finis

Coût d'achat des MP	600 000
Charges directes variables	2 000 000
Charges indirectes variables	400 000
Charges indirectes fixes	80 % (100 000) = 80 000
Total	3 080 000

2 ♦ Comptabilisation des écritures à la clôture N

7135	Variations des stocks de produits	31/12/N	3 200 000	
355	Stocks de produits finis			3 200 000
	<i>Annulation du stock initial</i>			
355	Stocks de produits finis	31/12/N	3 080 000	
7135	Variations des stocks de produits			3 080 000
	<i>Constatation du stock final</i>			

3 ♦ Dépréciations des stocks des articles A et B

Éléments	Coût de production	Prix de vente estimé	Valeur de réalisation nette (1)
Articles A	95 000	110 000	98 000
Articles B	160 000	176 000	136 000

(1) La valeur de réalisation nette correspond à la différence entre le prix de vente estimé et les coûts de distribution restant à engager : $110\ 000 - 12\ 000 = 98\ 000$; $176\ 000 - 40\ 000 = 136\ 000$

Articles A : Valeur de réalisation > Coût de production : Dépréciation = 0

Articles B : Valeur de réalisation < Coût de production : Dépréciation = $160\ 000 - 136\ 000 = 24\ 000$

		31/12/N		
6817	Dotations aux dépréciations des actifs circulants			24000
3955	Dépréciations des stocks de produits finis			
	<i>Dépréciation des stocks</i>			24000

4 ♦ Modification de la méthode de valorisation des stocks

Selon le principe de permanence des méthodes, il ne peut être dérogé à une méthode comptable qu'exceptionnellement. La valorisation de la sortie des stocks en CMUP ou en PEPS étant une méthode comptable, il est donc impossible de changer de méthode, ni pour chaque année, ni pour le motif indiqué (améliorer le résultat).

Exercice 48 Valorisation des stocks - Méthodes PEPS, CUMP CUMP sur une durée moyenne de stockage

La société VALOR a effectué un inventaire physique le 31/12/N et a constaté l'existence d'un stock de marchandises au 31/12/N de 100 unités.

Les mouvements de stock de la marchandise M en N sont les suivants :

	01/01	06/01	15/01	15/06	20/09	15/10	10/11	15/12
Stock initial	200 unités 15€ l'une							
Achats		100 unités 12€ l'une			120 unités 10€ l'une		130 unités 12€ l'une	
Sorties			160 unités	100 unités		60 unités		130 unités

- Rappeler l'obligation légale en terme de périodicité d'inventaire physique.
- Citer les deux méthodes d'inventaire des stocks applicables en comptabilité financière et indiquer leurs principales caractéristiques.
- Évaluer le stock de la marchandise M au 31/12/N dans les trois hypothèses suivantes :
 - hypothèse 1 : méthode du PEPS;
 - hypothèse 2 : méthode du CUMP;
 - hypothèse 3 : méthode du coût moyen pondéré calculé sur une durée égale à la durée moyenne de stockage.

4. Comptabiliser les écritures au 31/12/N dans la mesure où la société tient un inventaire intermittent (évaluer les sorties au PEPS).

5. Comptabiliser les écritures en janvier N dans la mesure où la société tient un inventaire permanent.

Le taux de TVA est de 20%.

Corrigé

1 ♦ Obligation légale en terme de périodicité d'inventaire physique

La société doit procéder à un inventaire physique au moins une fois tous les 12 mois.

2 ♦ Méthodes d'inventaire des stocks

Première méthode : *inventaire permanent*. Il permet de suivre la valeur du stock durant tout l'exercice. À chaque entrée et à chaque sortie, le stock est mouvementé en valeur.

Deuxième méthode : *inventaire intermittent*. Le stock ne fait l'objet d'une comptabilisation qu'à la clôture de l'exercice.

3 ♦ Valorisation du stock à la clôture N

Méthode du PEPS

Dates	Opérations	Entrées en quantités	Prix d'achat unitaire	Sorties en quantités	Valeur de sortie	Quantités restant en stock	Valeur du stock
01/01	Stock initial	200	15			200	3000
06/01	Entrées	100	12			300	200 × 15 100 × 12
15/01	Sorties			160	160 × 15	40	40 × 15
15/06	Sorties			100	40 × 15 60 × 12	40	40 × 12
20/09	Entrées	120	10			40	40 × 12
15/10	Sorties			60	40 × 12 20 × 10	120	120 × 10
10/11	Entrées	130	12			100	100 × 10
15/12	Sorties			130	100 × 10 30 × 12	130	130 × 12
						100	100 × 12 = 1200

Valeur du stock au 31/12 = **1 200**

Méthode du CUMP calculé après chaque entrée

$$\text{CUMP} = [(200 \times 15) + (100 \times 12) + (120 \times 10) + (130 \times 12)] / [(200 + 100 + 120 + 130)] = 6960 / 550 = 12,65$$

Valeur du stock au 31/12/N = $100 \times 12,65 = \mathbf{1 265}$

Méthode du CUMP calculé sur une durée égale à la durée moyenne de stockage

$$\text{Stock moyen en quantité} = (\text{Stock initial} + \text{Stock final}) / 2 = (200 + 100) / 2 = 150 \text{ unités}$$

$$\text{Sorties en quantités} = 160 + 100 + 60 + 130 = 450 \text{ unités}$$

$$\text{Durée moyenne de stockage (en mois)} = 150 \times 12 / 450 = 4 \text{ mois}$$

Le coût moyen pondéré est donc calculé sur la période allant du 01/09 au 31/12/N :

$$\text{CUMP} = [(120 \times 10) + (130 \times 12)] / [(120 + 130)] = 2760 / 250 = 11,04$$

Valeur du stock au 31/12 = $100 \times 11,04 = \mathbf{1 104}$

4 ♦ Comptabilisation des écritures dans l'hypothèse d'un inventaire intermittent (méthode PEPS retenue)

6037	Variations des stocks de marchandises	31/12/N		3000	
37	Stocks de marchandises				3000
	<i>Annulation du stock initial (200 × 15)</i>				
37	Stocks de marchandises	31/12/N		1200	
6037	Variations des stocks de marchandises				1200
	<i>Constatation du stock final (100 × 12)</i>				

5 ♦ Comptabilisation des écritures dans l'hypothèse d'un inventaire permanent (en janvier)

37	Stocks de marchandises	01/01/N		3000	
6037	Variations des stocks de marchandises				3000
	<i>Constatation du stock initial (200 × 15)</i>				
607	Achats de marchandises	06/01/N		1200	
44566	TVA déductible sur autres biens et services			240	
512	Banques				1440
	<i>Facture d'achat n°---- (100 × 12)</i>				

37	Stocks de marchandises	06/01/N		1200	
6037	Variations des stocks de marchandises				1200
	<i>Entrée en stock des marchandises</i>				
512	Banques	15/01/N		2880	
707	Ventes de marchandises				2400
44571	TVA collectée				480
	<i>Facture de vente n°---- (160 × 15)</i>				
6037	Variations des stocks de marchandises	15/01/N		2400	
37	Stocks de marchandises				2400
	<i>Sortie de stock</i>				

Exercice 49 Droits d'émission de gaz à effet de serre

L'État a fixé un quota de 1 200 tonnes à la société GAZ. En N, la société GAZ a dû acheter le 01/03/N 300 t à 20€ la tonne. Au 31/12/N et au 31/12/N+1 elle a émis respectivement 1 350 t et 1 400 t. La valeur de marché est de 20€ en N et en N+1. L'entreprise valorise ses stocks au CMUP.

Comptabiliser les écritures nécessaires en N et en N+1.

Corrigé

Achat des quotas

601	Achats de matières premières	01/03/N		6000	
512	Banques				6000
	<i>Achats de gaz (300 × 20)</i>				

À la clôture de l'exercice N

Stocks disponibles = 1 200 + 300 = 1 500 t > 1 350 t ; le stock n'a pas été entièrement consommé ; il reste 1 500 – 1 350 = 150 t

$$\text{CMUP} = [(1\ 200 \times 0) + (300 \times 20)] / 1\ 500 = 4$$

$$\text{Stocks au 31/12/N} = 150 \times 4 = 600$$

31	Stocks de matières premières	31/12/N		600	
6031	Variation de stocks de matières premières				600
	<i>Constatation du stock de gaz</i>				

À la clôture de l'exercice N+1

Stocks disponibles = 1 200 + 150 = 1 350 t < 1 400 t ; le stock a été totalement consommé ; il manque
 1 400 – 1 350 = 50 t

Quotas à acquérir = 50 x 20 = 1 000

		31/12/N+1		
601	Achats de matières premières		1 000	
449	Quotas d'émission à restituer à l'État			1 000
	<i>Valorisation des quotas à acquérir</i>			

Exercice 50 Quotas d'émission de gaz à effet de serre

La SA SEROS est soumise à la réglementation relative aux émissions de gaz à effet de serre. L'État lui attribue chaque année le 28/02, 30 000 quotas. Au 31/12/N-1, le solde des quotas détenus par la société est de 5 000, valorisés à 20 € l'un. Le 30/04/N, la société acquiert 10 000 quotas supplémentaires au cours de 27 €. Elle a émis 50 000 quotas en N.

Le 15/06/N+1, elle acquiert 15 000 quotas supplémentaires au cours de 32 €. Suite à une baisse d'activité au second semestre, elle a émis 35 000 quotas en N+1.

Éléments	28/02/N	31/12/N	28/02/N+1
Cours du quota	25 €	30 €	35 €

L'entreprise clôture ses comptes le 31/12 ; les comptes sont arrêtés le 31/05. Les stocks sont valorisés selon la méthode PEPS.

- 1. Rappeler la définition d'un passif et justifier le traitement appliqué aux quotas d'émission à acquérir.**
- 2. Comptabiliser les écritures nécessaires en N. La société est-elle passible d'une amende envers l'État ?**
- 3. Comptabiliser les écritures nécessaires en N+1.**

Corrigé**1 ♦ Définition d'un passif**

Un passif est une obligation de l'entité à l'égard d'un tiers à la clôture de l'exercice, dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci. Les quotas à acquérir répondent à cette définition : la société doit restituer les quotas utilisés à l'État lors de l'émission des gaz (obligation à l'égard d'un tiers) et doit acquérir les éventuels quotas manquants (sortie de ressources sans contrepartie). L'évaluation est fiable car elle se fait au coût d'acquisition ; il s'agit donc d'une dette.

2 + Comptabilisation en N

		30/04/N		
601	Achats stockés – Matières premières (10 000 x 27)		270 000	
512	Banques			270 000
	Achat de quotas			

Quotas disponibles au 31/12/N = 5 000 + 30 000 + 10 000 = 45 000 < Quotas émis (50 000) ; le stock a été entièrement consommé. Il manque 50 000 – 45 000 = 5 000 quotas évalués à 30 € que l'entreprise doit acheter pour les restituer à l'État, soit 5 000 x 30 = 150 000 €

		31/12/N		
601	Achats stockés – Matières premières		150 000	
449	Quotas d'émission à restituer à l'État			150 000

La société est redevable d'une amende de 100 € par quota manquant, soit 5 000 x 100 = 500 000 €.

3 + Comptabilisation en N+1

		15/06/N+1		
601	Achats stockés – Matières premières (15 000 x 32)		480 000	
512	Banques			480 000
	Achat de quotas			

Quotas disponibles au 31/12/N+1 = - 5 000 + 30 000 + 15 000 = 40 000 > Quotas émis (35 000) ; le stock n'a pas été entièrement consommé. Il reste 40 000 – 35 000 = 5 000 quotas évalués au PEPS (32 €), soit 5 000 x 32 = 160 000 €.

		31/12/N+1		
31	Stocks de matières premières		160 000	
6031	Variation de stocks de matières premières			160 000
	Constatation du stock au 31/12/N+1			
449	Quotas d'émission à restituer à l'État		150 000	
601	Achats stockés – Matières premières			150 000
	Annulation du passif constaté au 31/12/N			

Exercice 51 Subventions accordées

L'entreprise SUB a versé le 01/03/N les subventions suivantes :

- une subvention de 10000 € à l'entreprise EMBAUCH qui a accepté d'embaucher un salarié que l'entreprise SUBACCOR avait licencié;
- une subvention de 5000€ à son comité d'entreprise.

Comptabiliser les écritures nécessaires.

Corrigé

Comptabilisation des écritures relatives aux subventions accordées

67155	Subventions accordées	01/03/N		10000	
512	Banques				10000
	<i>Versement de la subvention à l'entreprise Embauch</i>				
6472	Versement aux comités d'entreprise	01/03/N		5000	
512	Banques				5000
	<i>Versement de la subvention au CE</i>				

Exercice 52 Subvention d'exploitation - Subvention d'équilibre

La société de transport TRANSP a reçu le 01/12/N une subvention de 10000€ du conseil régional pour l'aider à financer une opération de promotion des sites régionaux en autobus. En contrepartie, la société propose des prix attractifs au public.

Face une partie de l'activité déficitaire de la société TRANSP, la société-mère du groupe lui a accordé le 01/12/N une subvention de 3 000 €. La poursuite de cette activité est nécessaire au développement du groupe.

Suite à l'embauche d'un salarié handicapé au service comptabilité de la société TRANSP le 01/12/N, le Conseil régional lui accorde une subvention de 420 € majorée d'un supplément de 10 % du salaire brut pendant 4 mois. La subvention est versée en une seule fois le 01/12/N sous condition résolutoire. Son salaire brut s'élève à 1 450 €. Au 31/12/N, suite à des problèmes organisationnels, la société prévoit de mettre fin au contrat le 01/03/N+1 et reverse le 01/03/N+1 au Conseil régional la quote-part de subvention correspondante.

Le taux de TVA est de 20 %.

Comptabiliser les écritures nécessaires en N et en N+1.

Corrigé

Comptabilisation des écritures relatives aux subventions d'exploitation et d'équilibre

La subvention reçue du conseil régional constitue la rémunération d'un service rendu par la société TRANSP qui s'engage à pratiquer des prix attractifs. La subvention est donc taxable à la TVA. Il en est de même pour la subvention accordée par la société-mère car elle est assortie de l'obligation de poursuivre son activité.

La subvention accordée sous condition résolutoire s'enregistre à la date de l'attribution. La part de la subvention relative à l'exercice N+1 est un produit constaté d'avance (principe de séparation des exercices) qui sera extourné au 01/01/N+1. Le risque de remboursement d'une quote-part de la subvention (soit 2 mois en N+1) est constaté par une provision. Le remboursement est comptabilisé en charges exceptionnelles et la provision doit faire l'objet d'une reprise.

		01/12/N		
512	Banques		12 000	
74	Subventions d'exploitation			10 000
44571	TVA collectée			2 000
	<i>Encaissement de la subvention d'exploitation</i>			
		01/12/N		
512	Banques		3 600	
7715	Subventions d'équilibre			3 000
44571	TVA collectée			600
	<i>Encaissement de la subvention d'équilibre</i>			
		01/12/N		
512	Banques [420 + (1 450 × 10 % × 4)]		1 000	
74	Subventions d'exploitation			1 000
	<i>Encaissement de la subvention d'exploitation</i>			

		31/12/N		
487	Produits constatés d'avance		435	
74	Subvention d'exploitation			435
	<i>Produits constatés d'avance (1 450 × 10% × 3)</i>			
		31/12/N		
6815	Dotations aux provisions d'exploitation (1 450 × 10% × 2)		290	
1518	Autres provisions pour risques			290
	<i>Provision relative au remboursement de la subvention</i>			
		01/01/N+1		
74	Subventions d'exploitation		435	
487	Produits constatés d'avance			435
	<i>Extourne du produit constaté d'avance</i>			
		01/03/N+1		
6715	Subventions accordées		290	
512	Banques			290
	<i>Remboursement d'une partie de la subvention</i>			
		31/12/N+1		
1518	Autres provisions pour risques		290	
7815	Reprises sur provisions d'exploitation			290
	<i>Reprise de la provision pour risques</i>			

Exercice 53 Subvention d'investissement sur un ensemble immobilier

Le 01/04/N, la société SUBINVEST a encaissé une subvention de 500 000 € destinée à financer les acquisitions suivantes, réalisées le 01/04/N :

- acquisition d'un ensemble immobilier pour 975 000 € HT (dont terrain 175 000 €). Aucune clause d'inaliénabilité n'est prévue au contrat. La durée d'utilisation est de 20 ans. Elle correspond à la durée de consommation des avantages économiques attendus ;
- acquisition d'un matériel pour 250 000 € HT. Les frais de port et les frais d'installation sont respectivement de 10 000 € HT et de 15 000 € HT. La durée d'utilisation est de 5 ans. Les avantages économiques attendus sont mesurés par le nombre de produits fabriqués, respectivement de 5 000, 25 000, 30 000, 30 000 et 10 000 pour les exercices N, N+1, N+2, N+3 et N+4. Il est prévu de revendre le matériel au terme des 5 ans pour 5 000 €. L'entreprise bénéficie de l'amortissement dégressif. L'entreprise a décidé d'étaler la subvention.

Le taux de TVA est de 20 %.

1. Comptabiliser les écritures nécessaires en N.

2. Comptabiliser les écritures relatives à la cession sachant que la société déménage et cède l'ensemble immobilier le 01/10/N+4 pour 1200 000 € HT.

Corrigé**1 ♦ Comptabilisation des écritures en N**

Taux de subvention = $500\,000 \times 100 / [975\,000 + (250\,000 + 10\,000 + 15\,000)] = 40\%$

512	Banques	01/04/N		500 000	
131	Subventions d'équipement				500 000
	<i>Encaissement de la subvention</i>				
		01/04/N			
211	Terrains			175 000	
213	Constructions			800 000	
2154	Matériel industriel (250 000 + 10 000 + 15 000)			275 000	
44562	TVA déductible sur immobilisations			250 000	
512	Banques				1 500 000
	<i>Facture N°----</i>				

Plans d'amortissement

Amortissement comptable de la construction	Amortissement du matériel			
	Amortissement fiscal	Amortissement comptable	Amortissement dérogatoire	
			Dotation	Reprises
$(800\,000 / 20) \times 9 / 12 = 30\,000$	$(275\,000 \times 35\% \times 9 / 12) = 72\,187,50$	$(275\,000 - 5\,000) \times 5\,000 / 100\,000 = 13\,500$	58 687,50	

Taux de subvention = $500\,000 \times 100 / (975\,000 + 275\,000) = 40\%$

Reprise de la subvention au 31/12/N

Subventions	Terrain $175\,000 \times 40\% = 70\,000$	Construction $800\,000 \times 40\% = 320\,000$	Matériel $275\,000 \times 40\% = 110\,000$	Total 500 000
Reprise	$70\,000 / 10 = 7\,000$	$30\,000 \times 40\% = 12\,000$	$72\,187,50 \times 40\% = 28\,875$	47 875

Comptabilisation

		31/12/N		
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles		43 500	
2813	Amortissements des constructions			30 000
2815	Amortissements du matériel industriel			13 500
	<i>Annuités comptables (30 000 + 13 500)</i>			
		31/12/N		
68725	Dotations aux provisions réglementées – Amortissements dérogatoires		58 687,50	
145	Amortissements dérogatoires			58 687,50
	<i>Annuité dérogatoire</i>			
		31/12/N		
139	Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat		47 875	
777	Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice			47 875
	<i>Reprise de la subvention</i>			

2 ♦ Comptabilisation des écritures relatives à la cession de l'ensemble immobilier

$$\begin{aligned} \text{VNC de la construction} &= 800\,000 - [(800\,000 / 20) \times 9 / 12] + (800\,000 / 20) \times 3 + (800\,000 / 20) \times 9 / 12 \\ &= 800\,000 - 180\,000 = 620\,000 \end{aligned}$$

$$\text{VNC du terrain} = 175\,000$$

$$\text{VNC totale} = 620\,000 + 175\,000 = 795\,000$$

$$\Sigma \text{ Subvention sur le terrain} = (70\,000 / 10) \times 5 = 35\,000$$

$$\Sigma \text{ Subvention sur la construction} = (320\,000 / 20) \times 9 / 12 + (320\,000 / 20) \times 3 + (320\,000 / 20) \times 9 / 12 = 72\,000$$

$$\Sigma \text{ Subvention sur l'ensemble immobilier} = 35\,000 + 72\,000 = 107\,000$$

$$\text{Subvention restant à rapporter} = (70\,000 + 320\,000) - 107\,000 = 283\,000$$

		01/10/N+4		
462	Créances sur cessions d'immobilisations		1 440 000	
775	Produits des cessions d'éléments d'actifs			1 200 000
44571	<i>Constatation de la cession</i>			240 000
		31/12/N+4		
675	Valeurs comptables des éléments d'actifs cédés		795 000	
2813	Amortissements des constructions		180 000	
211	Terrains			175 000
213	Constructions			800 000
	<i>Sortie de l'ensemble immobilier</i>			

		31/12/N+4		
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles	30 000		
2813	Amortissements des constructions		30 000	
	<i>Annuité comptable (900 000 / 15) × 6 / 12</i>			
	31/12/N+4			
139	Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat	19 000		
777	Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice		19 000	
	<i>Reprise de la subvention N+4 (7 000 + 12 000)</i>			
	31/12/N+4			
139	Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat	283 000		
777	Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice		283 000	
	<i>Solde de la subvention à rapporter</i>			
	31/12/N+4			
131	Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice	390 000		
139	Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat		390 000	
	<i>Solde de la subvention de l'ensemble immobilier (70 000 + 320 000)</i>			

Exercice 54 Subvention d'investissement sur immobilisations décomposées

Extrait d'examen librement adapté

La SA YPREMIUM a décidé d'investir dans une nouvelle machine. Il s'agit d'une roue polarisée qui tourne à côté d'un tapis sur lequel circulent les déchets. La société a fait appel à l'entreprise CERVA pour procéder à l'installation de la machine. Cette installation a duré 6 mois du 01/04/N au 01/10/N. La machine est facturée et mise en service le 01/10/N. Elle comprend la structure de 630 000 € HT, la roue polaire de 210 500 € HT et le tapis roulant de 205 000 € HT, dont les durées d'utilisation sont respectivement de 15, 10 et 5 ans. La société CERVA a accordé une remise globale de 55 500 € (36 000 € pour la structure, 12 500 € pour la roue et 7 000 € pour le tapis). Le mode d'amortissement est linéaire. L'entreprise souhaite bénéficier de l'amortissement dégressif pour le tapis roulant. Le 01/10/N, la société a encaissé une subvention d'investissement de 200 000 €. La société a également contracté un emprunt le 01/04/N de 400 000 €, remboursable par annuités au taux d'intérêt annuel de 5 %. Cet emprunt est réparti respectivement à hauteur de 60 %, 20 % et 20 % pour le financement de la structure, de la roue polaire et du tapis roulant. Le 01/10/N, la société CERVA intervient pour réamorcer le tapis roulant qui s'était bloqué. Le coût de l'intervention est de 5 000 € HT. Le règlement est immédiat. Le taux de TVA est de 20 %.

1. Calculer le coût d'acquisition de l'immobilisation sachant que l'entreprise a opté pour l'incorporation des coûts d'emprunt dans la valeur d'entrée de l'immobilisation.
2. Comptabiliser les écritures relatives à l'acquisition de l'immobilisation et à la subvention.
3. Comptabiliser les écritures nécessaires au 31/12/N.

Corrigé**1 ♦ Coût d'acquisition de l'immobilisation**

Le coût de l'emprunt est proportionnel à la durée allant de la date de l'emprunt (01/04/N) à la date de mise en service de l'immobilisation (01/10/N), soit 6 mois.

Valeur d'entrée de la structure = $630\,000 - 36\,000 + (60\% \times 400\,000 \times 5\% \times 6 / 12) = 600\,000$.

Valeur d'entrée de la roue polaire = $210\,500 - 12\,500 + (20\% \times 400\,000 \times 5\% \times 6 / 12) = 200\,000$.

Valeur d'entrée du tapis roulant = $205\,000 - 7\,000 + (20\% \times 400\,000 \times 5\% \times 6 / 12) = 200\,000$. Le coût de l'intervention intervenant après la mise en service ne fait pas partie du coût d'acquisition.

2 ♦ Comptabilisation des écritures relatives à l'acquisition de la machine et à l'encaissement de la subvention

		01/10/N		
2154.1	Matériel industriel – Structure		600 000	
2154.2	Matériel industriel – Composant Roue polaire		200 000	
2154.3	Matériel industriel – Composant Tapis roulant		200 000	
44562	TVA déductible sur immobilisations (1)		198 000	
404	Fournisseurs d'immobilisations			1 188 000
796	Transferts de charges financières (6 000 + 2 000 + 2 000)			10 000
	<i>Facture n°----</i>			
		01/10/N		
512	Banques		200 000	
131	Subventions d'équipement			200 000
	<i>Encaissement de la subvention</i>			
		01/10/N		
615	Entretien et réparations		5 000	
44566	TVA déductible sur autres biens et services		1 000	
512	Banques			6 000
	<i>Facture n°----</i>			

(1) La TVA est calculée sur l'ensemble des matériels hors coûts d'emprunts :

$$[(600\,000 - 6\,000) + (200\,000 - 2\,000) + (200\,000 - 2\,000)] \times 20\% = 198\,000$$

3 + Comptabilisation des écritures à la clôture N

Amortissements de l'immobilisation décomposée au 31/12/N

Structure	Roue polaire	Tapis roulant			
		Amortissement fiscal	Amortissement comptable	Amortissement dérogatoire	
Amortissement comptable	Amortissement comptable			Dotations	Reprises
$(600\,000 / 15) \times 3 / 12 = 10\,000$	$(200\,000 / 10) \times 3 / 12 = 5\,000$	$(200\,000 \times 35\% \times 3 / 12) = 17\,500$	$(200\,000 / 5) \times 3 / 12 = 10\,000$	7 500	

Reprise de la subvention au 31/12/N : Taux de subvention = $200\,000 \times 100 / 1\,000\,000 = 20\%$

Structure	Roue polaire	Tapis roulant	Total
$10\,000 \times 20\% = 2\,000$	$5\,000 \times 20\% = 1\,000$	$17\,500 \times 20\% = 3\,500$	6 500

		31/12/N	
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles	25 000	
2815.1	Amortissements du matériel – Structure		10 000
2815.2	Amortissements du matériel – Composant roue polaire		5 000
2815.3	Amortissements du matériel – Composant tapis roulant		10 000
	<i>Annuités comptables</i>		
		31/12/N	
68725	Dotations aux provisions réglementées – Amortissements dérogatoires	7 500	
145	Amortissements dérogatoires		7 500
	<i>Annuité dérogatoire</i>		
		31/12/N	
139	Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat	6 500	
777	Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat		6 500
	<i>Reprise de la subvention</i>		

Exercice 55 Abandons de créances à caractère commercial - Abandons de créances à caractère financier

La société ABOND décide le 01/01/N d'abandonner une créance commerciale de 10000€ sur la société DET qui a des difficultés de trésorerie dans le but de conserver ce client pour des raisons stratégiques.

Elle possède par ailleurs 80 % du capital de la société DIFA dont la situation nette est négative au 31/12/N-1 de 130 000€. Face à la situation financière difficile de sa filiale, elle lui consent un abandon de créances de 100 000€.

Elle détient également 60 % du capital de la société DIFO dont la situation nette négative est de -30 000€. Face à la situation financière difficile de sa filiale, elle lui consent un abandon de créances de 40 000€. Simultanément, un autre actionnaire de DIFO, détenant 20 % de son capital, lui consent un abandon de créances de 20 000€. DIFO est en procédure de sauvegarde.

Les liens entre la société ABOND et ses filiales DIFA et DIFO sont de nature exclusivement financière.

1. Définir le caractère des abandons de créances effectués par la société ABOND.
2. Enregistrer les écritures nécessaires chez ABOND.
3. Enregistrer les écritures nécessaires chez DIFA.
4. Définir la notion de retour à meilleure fortune. Comptabiliser les écritures nécessaires chez ABOND dans l'hypothèse où DIFA règle 40 000€ à ABOND le 01/01/N+3.

Corrigé

1 ♦ Nature des abandons de créances

Concernant le premier abandon de créance, la société ABOND réalise un acte normal de gestion dans la mesure où cet abandon présente un intérêt pour son exploitation. En redressant la situation financière de DET, la société maintient des débouchés commerciaux ou préserve des sources d'approvisionnement.

L'abandon est à **caractère commercial**. L'abandon n'est pas soumis à la TVA car il n'existe aucune contrepartie (aucun service rendu).

Concernant les autres abandons de créances, en redressant la situation financière de ses filiales, la société ABOND peut leur éviter de déposer le bilan. Les sociétés n'entretiennent aucun lien de nature commerciale. Les abandons sont à **caractère financier**.

2 + Comptabilisation des écritures chez ABANDON

Abandon à caractère commercial à DET

		01/01/N		
6788	Charges exceptionnelles diverses		10 000	
411	Clients			10 000
				<i>Abandon de créance consenti à la société DET</i>

Abandons à caractère financier à DIFA

		01/01/N		
664	Pertes sur créances liées à des participations		100 000	
267	Créances rattachées à des participations			100 000
				<i>Abandon de créances consenti</i>

L'abandon de créances à caractère financier n'est pas déductible et doit faire l'objet d'une réintégration fiscale de 100 000.

Abandon à caractère financier à DIFO

DIFO étant en procédure de sauvegarde, une partie de l'abandon est déductible.

Situation nette avant abandon = -30 000 < 0

Situation nette après abandon = -30 000 + 40 000 + 20 000 = 30 000 > 0

Abandon déductible = $[30\,000 \times 40\,000 / (40\,000 + 20\,000)] = 20\,000 + (40\,000 - 20\,000) \times (100\% - 60\% - 20\%) = 24\,000$

Abandon non déductible = 40 000 - 24 000 = 16 000

		01/01/N		
664	Pertes sur créances liées à des participations		24 000	
261	Titres de participation		16 000	
267	Créances rattachées à des participations			40 000
				<i>Abandon de créances consenti</i>

3 ♦ Comptabilisation de l'abandon de créance chez DIFA

		01/01/N		
171	Dettes rattachées à des participations		100 000	
7788	Produits exceptionnels divers			100 000
	<i>Abandon de créances reçu</i>			

Le produit constaté est totalement imposable. Toutefois, il n'est pas imposable, pour le montant non déductible chez la société mère, si les conditions suivantes sont réunies :

- la société DIFA doit s'engager, avant la clôture du second exercice suivant celui de l'abandon, à augmenter son capital pour un montant au moins égal à l'abandon consenti, au profit de la société mère;
- ce montant doit être au moins égal à la fraction non déductible.

4 ♦ Clause de retour à meilleure fortune

La clause de retour à meilleure fortune a pour objet de permettre au créancier, ayant précédemment abandonné sa créance, de contraindre le bénéficiaire de l'abandon, à rembourser tout ou partie des sommes abandonnées, dès que ses moyens financiers le lui permettront. L'abandon de créances est réalisé sous conditions résolutoires et fait l'objet d'un contrat, indiquant précisément les conditions quant à la nature de l'événement constituant le retour à meilleure fortune et les modalités de remboursement. Il est nécessaire qu'une information figure en annexe. Tant que la dette n'a pas été remboursée, l'engagement doit figurer en annexe. En cas d'un remboursement partiel de la dette, l'engagement hors bilan est réduit, à hauteur du montant remboursé.

		01/01/N+3		
512	Banques		40 000	
768	Autres produits financiers			40 000
	<i>Remboursement partiel</i>			

Exercice 56 Abandon de créance à caractère financier

Extrait d'examen librement adapté

Suite à une conjoncture difficile, la SA MICHALOWSKI envisage diverses mesures pour assainir sa situation financière et relancer son développement. Les décisions prises en assemblée générale visent à éponger ses déficits et ses dettes, trouver des capitaux et conforter la position de la SA LOUKEL, qui est son principal actionnaire dont elle possède 40 000 actions acquises à 120 €. Dans ses comptes figure une dette de 2 000 000 € envers la SA LOUKEL.

Bilan de la SA MICHALOWSKI au 31/12/N

Éléments	ACTIF	Éléments	PASSIF
Actif immobilisé	12 000 000	Capital (90 000 actions de 100 €)	9 000 000
		Réserve légale	900 000
Actif circulant	3 000 000	Autres réserves	490 000
		Report à nouveau (débiteur)	- 1 260 000
		Résultat de l'exercice	- 130 000
		Total de la situation nette	9 000 000
		Dettes	6 000 000

Extrait de la balance au 31/12/N de la SA LOUKEL

Titres de participation : 800 000 €

Dépréciation des titres de participation : 800 000 €

Le 01/01/ N+1 la SA MICHALOWSKI décide de reporter son résultat en report à nouveau. La SA LOUKEL consent un abandon partiel qui aura pour effet de porter la valeur mathématique de l'action MICHALOWSKI à 110 €.

1. **Rappelez les différents types d'abandons de créances qui existent en comptabilité financière ainsi que les motivations qui conduisent à les consentir.**
2. **Déterminez la valeur d'usage des titres de la société LOUKEL SA sachant que cette société utilise la valeur mathématique de l'action MICHALOWSKI comme critère d'évaluation.**
3. **Justifiez la dépréciation inscrite dans les comptes de la société LOUKEL SA au 31 décembre N.**
4. **Enregistrez le report à nouveau de la perte chez la SA MICHALOWSKI.**
5. **Comptabiliser les écritures relatives à l'abandon de créance consenti par la société LOUKEL SA.**

Corrigé

1 ♦ Différents types d'abandons de créances

- *Les abandons à caractère commercial* : la créance a une origine commerciale (vente de biens et services pour un fournisseur, avances pour un client). L'intérêt est de préserver des débouchés pour le fournisseur ou de pouvoir être livré de la commande en cours.
- *Les abandons à caractère financier* : la créance a une nature financière, sans qu'il y ait de relations commerciales. Il s'agit en principe d'avances ou de prêts de la société-mère à une filiale. L'intérêt pour la société-mère est de permettre la poursuite de l'activité de la filiale et de la fonction qu'elle occupe dans le groupe et de sauvegarder l'image financière du groupe.

2 ♦ Valeur d'usage des titres de la SA LOUKEL

Actif net comptable (ANC) = capitaux propres – actif fictif = 9 000 000

Valeur mathématique (VM) = 9 000 000 / 90 000 actions = 100

Valeur des titres MICHALOWSKI détenus par LOUKEL : 40 000 × 100 = 4 000 000

3 ♦ Dépréciation des titres dans les comptes de la SA LOUKEL au 31/12/N

Dépréciation = 40 000 × (120 – 100) = 800 000

4 ♦ Comptabilisation de la perte en report à nouveau

119	Report à nouveau	31/12/N	130 000	
129	Résultat de l'exercice (perte)			130 000
	<i>Report du déficit</i>			

5 ♦ Comptabilisation de l'abandon de créance

Situation nette avant l'abandon (ANC) = 9 000 000 > 0; VM = 9 000 000 / 90 000 = 100

Situation nette après l'abandon (ANC) = 110 × 90 000 = 9 900 000

Montant de l'abandon = 9 900 000 – 9 000 000 = 900 000

Chez MICHALOWSKI, bénéficiaire de l'abandon

171	Dettes rattachées à des participations	01/01/N+1	900 000	
7788	Produits exceptionnels divers			900 000
	<i>Abandon de créances reçu</i>			

Chez LOUKEL qui consent l'abandon

		01/01/N+1		
664	Pertes sur créances liées à des participations		900 000	
267	Créances rattachées à des participations			900 000
	<i>Abandon de créances consenti</i>			

L'abandon de créances à caractère financier n'est pas déductible et doit faire l'objet d'une réintégration fiscale de 900 000. La possibilité de déprécier les titres est perdue ; une reprise de la dépréciation constituée antérieurement doit être effectuée.

		31/12/N+1		
2961	Dépréciations des titres de participation		800 000	
7866	Reprises sur dépréciations des éléments financiers			800 000
	<i>Reprise sur dépréciation des titres de participation</i>			

Les créances et les dettes en monnaie étrangère – Les ajustements de la provision pour perte de change

THÈME
13

Exercice 57 Emprunt en devises

La société EMP a contracté un emprunt de 500000\$ le 01/07/N, remboursable par amortissements constants sur 2 ans au taux d'intérêt annuel de 5%. Les taux de conversion sont les suivants :

Cours	01/07/N	31/12/N	01/07/N+1	31/12/N+1	01/07/N+2
1 € =	1,33 \$	1,28 \$	1,25 \$	1,32 \$	1,30 \$

Comptabiliser les écritures nécessaires en N, N+1 et en N+2.

Corrigé

Comptabilisation des écritures relatives à l'emprunt

		01/07/N		
512	Banques		375939,85	
164	Emprunts auprès des établissements de crédit			375939,85
	<i>Avis de crédit n°---- (500000 / 1,33)</i>			

Au 31/12/N : Montant de la dette = $500000 / 1,28 = 390625 > 500000 / 1,33 = 375939,85$.
L'augmentation de la dette représente une perte latente de 14685,15.

ICNE = $(500000 / 1,28) \times 5\% \times 6 / 12 = 9765,63$

		31/12/N		
476	Différences de conversion – Actif		14 685,15	
164	Emprunts auprès des établissements de crédit			14 685,15
	<i>Perte latente</i>			
		31/12/N		
6865	Dotations aux provisions financières		14 685,15	
1515	Provisions pour pertes de change			14 685,15
	<i>Constatation de la provision pour perte de change</i>			
		31/12/N		
6611	Intérêts des emprunts et dettes		9 765,63	
16884	Intérêts courus sur emprunts auprès des établissements de crédit			9 765,63
	<i>Intérêts courus non échus</i>			

		01/01/N+1		
16884	Intérêts courus sur emprunts auprès des établissements de crédit		9 765,63	
6611	Intérêts des emprunts et dettes			9 765,63
	<i>Contrepassation des intérêts courus non échus</i>			
		01/01/N+1		
164	Emprunts auprès des établissements de crédit		14 685,15	
476	Différences de conversion – Actif			14 685,15
	<i>Contrepassation de la perte latente</i>			

À l'échéance :

Amortissement de l'emprunt = $500\,000 / 2 = 250\,000 \$$
= $250\,000 / 1,25$
= $200\,000 € > (250\,000 / 1,33 = 187\,969,92 €)$

L'augmentation de la dette représente une perte de change de 12 030,08 €.

Intérêts = $(500\,000 / 1,25) \times 5 \% = 20\,000 €$

Annuité = $200\,000 + 20\,000 = 220\,000 €$

		01/07/N+1		
164	Emprunts auprès des établissements de crédit		187 969,92	
6611	Intérêts des emprunts et dettes		20 000,00	
666	Pertes de change		12 030,08	
512	Banques			220 000,00
	<i>Paiement de l'annuité</i>			

Au 31/12/N+1 : Montant de la dette = $(500\,000 - 250\,000) / 1,32$
 = 189 393,94 € > $(250\,000 / 1,33 = 187\,969,93\text{€})$

L'augmentation de la dette représente une perte latente de 1 424,01 €.

ICNE = $(500\,000 - 250\,000) / 1,32 \times 5\% \times 6 / 12 = 4\,734,85\text{€}$

		31/12/N+1		
476	Différences de conversion – Actif		1 424,01	
164	Emprunts auprès des établissements de crédit			1 424,01
	<i>Perte latente</i>			
		31/12/N+1		
6865	Dotations aux provisions financières		1 424,01	
1515	Provisions pour pertes de change			1 424,01
	<i>Constatation de la provision pour perte de change</i>			
		31/12/N+1		
6611	Intérêts des emprunts et dettes		4 734,85	
16884	Intérêts courus sur emprunts auprès des établissements de crédit			4 734,85
	<i>Intérêts courus non échus</i>			
		31/12/N+1		
1515	Provisions pour pertes de change		14 685,15	
7865	Reprises sur provisions financières			14 685,15
	<i>Reprise de la provision pour perte de change</i>			
		01/01/N+2		
16884	Intérêts courus sur emprunts auprès des établissements de crédit		4 734,85	
6611	Intérêts des emprunts et dettes			4 734,85
	<i>Contrepassation des intérêts courus non échus</i>			
		01/01/N+2		
164	Emprunts auprès des établissements de crédit		1 424,01	
476	Différences de conversion – Actif			1 424,01
	<i>Contrepassation de la perte latente</i>			

À l'échéance :

Amortissement de l'emprunt = $500\,000 / 2 = 250\,000\text{\$} = 250\,000 / 1,30$
 = 192 307,70 € > $(250\,000 / 1,33 = 187\,969,92\text{€})$

L'augmentation de la dette représente une perte de change de 4 337,78 €

Intérêts = $[(500\,000 - 250\,000) / 1,30] \times 5\% = 9\,615,38\text{€}$

Annuité = $192\,307,70 + 9\,615,38 = 201\,923,08\text{€}$

		01/07/N+2		
164	Emprunts auprès des établissements de crédit		187 969,92	
6611	Intérêts des emprunts et dettes		9 615,38	
666	Pertes de change		4 337,78	
512	Banques			201 923,08
	<i>Paiement de l'annuité</i>			
		31/12/N+2		
1515	Provisions pour pertes de change		14 244,01	
7865	Reprises sur provisions financières			14 244,01
	<i>Reprise de la provision pour perte de change</i>			

Exercice 58 Couverture de change à terme

La société PROV a acquis le 01/06/N des marchandises pour 1 200 000 \$, cours 1 € = 1,28 \$. Le règlement est prévu le 01/09/N.

1^{er} cas : Craignant une hausse du \$, la société souscrit le 01/06/N un contrat d'achat à terme, échéance 01/09/N, cours 1 € = 1,25 \$.

2^e cas : Craignant une hausse du \$, la société souscrit le 01/07/N un contrat d'achat à terme, échéance 01/09/N, cours 1 € = 1,25 \$.

1. Comptabiliser les écritures nécessaires en N. On négligera la TVA.

2. Conclure dans les deux hypothèses suivantes :

- **hypothèse 1 :** le cours au 01/09/N est : 1 € = 1,20 \$

- **hypothèse 2 :** le cours au 01/09/N est : 1 € = 1,30 \$

Corrigé

1 ♦ Comptabilisation des écritures en N

1^{er} cas :

La couverture étant mise en place à la date de l'acquisition, l'achat est comptabilisé au cours fixé par l'opération de couverture.

607	Achats de marchandises	01/06/N	960 000	
401	Fournisseurs			960 000
	<i>Facture n°--- (1 200 000 / 1,25)</i>			

La société achète les \$ au cours 1€ = 1,25\$ afin de régler sa dette au 01/09/N. Elle connaît avec certitude le coût de sa dette (960 000€).
Elle s'appauvrit de : $(1\,200\,000 / 1,25) - (1\,200\,000 / 1,28) = 960\,000 - 937\,500 = 22\,500\text{€}$ mais ne craint aucun risque de change.

401	Fournisseurs	01/09/N		960 000	
512	Banques				960 000
	<i>Règlement de la facture n°-----</i>				

2° cas :

La couverture étant mise en place à une date ultérieure à la date de l'acquisition, l'achat est comptabilisé au cours fixé à l'achat.

607	Achats de marchandises	01/06/N		937 500	
401	Fournisseurs				937 500
	<i>Facture n°--- (1 200 000 / 1,28)</i>				

La société achète les \$ au cours 1€ = 1,25\$ afin de régler sa dette au 01/09/N :
 $1\,200\,000 / 1,25 = 960\,000 > 937\,500$.
L'augmentation de la dette représente une perte de change de 22 500€.

666	Pertes de changes	01/07/N		22 500	
401	Fournisseurs				22 500
	<i>Couverture de change</i>				

À l'échéance, le montant réglé correspond au solde de la dette fournisseurs. L'entreprise n'a pas à constater de pertes ni de gains de change.

401	Fournisseurs	01/09/N		960 000	
512	Banques				960 000
	<i>Règlement de la facture n°----- (937 500 + 22 500)</i>				

2+ Conclusion

En se couvrant, l'entreprise réglera $1\,200\,000 / 1,25 = 960\,000\text{€}$.

Dans la première hypothèse, en l'absence de couverture, l'entreprise aurait dû régler $1\,200\,000 / 1,20 = 1\,000\,000\text{€}$. Le cours du \$ a augmenté, l'entreprise a eu raison de se couvrir.

Dans la seconde hypothèse, en l'absence de couverture, l'entreprise aurait dû régler $1\,200\,000 / 1,30 = 888\,889\text{€}$. Le cours du \$ a diminué, l'entreprise a eu tort de se couvrir.

Exercice 59 Ajustements obligatoires de la provision pour perte de change

La société OBL a réalisé les opérations suivantes en N :

- **opération 1** : le 01/07/N, la société a prêté à sa filiale américaine un montant de 120 000 \$, remboursable le 31/03/N+1. Pour se couvrir, elle a emprunté à la City Bank 100 000 \$ au même cours, remboursable le 31/03/N+1 ;
- **opération 2** : le 01/09/N, la société a contracté un emprunt aux États-Unis pour 500 000 \$ en vue d'acquérir un immeuble à Chicago. L'emprunt est remboursable sur 2 ans au taux d'intérêt annuel de 5 %. La durée d'utilisation de l'immeuble est de 20 ans. Les taux de conversion sont les suivants :

Cours	01/07/N	01/09/N	31/12/N
1 € =	1,25 \$	1,40 \$	1,30 \$

Comptabiliser les écritures nécessaires en N.

Corrigé

Comptabilisation des écritures en N

Opération 1

267	Créances rattachées à des participations	01/07/N		96 000	
512	Banques				96 000
	<i>Prêt accordé à sa filiale (120 000 / 1,25)</i>				
512	Banques	01/07/N		80 000	
164	Emprunts auprès des établissements de crédit				80 000
	<i>Avis de crédit n°— (100 000 / 1,25)</i>				

Au 31/12/N :

Montant de la créance = $120\,000 / 1,30 = 92\,307,69 < 96\,000$. La diminution de la créance représente une perte latente de 3 692,31.

Montant de la dette = $100\,000 / 1,30 = 76\,923,08 > 80\,000$. La diminution de la dette représente un gain de 3 076,92.

		31/12/N		
476	Différences de conversion – Actif		3 692,21	
164	Emprunts auprès des établissements de crédit			3 692,31
	<i>Perte latente</i>			
164	Emprunts auprès des établissements de crédit		3 076,92	
477	Différences de conversion – Actif			3 076,92
	<i>Gain latent</i>			

Les opérations de prêt et d'emprunt sont de sens inverse, conclues dans la même devise et ayant la même échéance. La couverture de change ne fixant pas le cours du \$ à l'échéance (cours non connu à l'échéance), la provision pour pertes de change doit être constituée à concurrence du risque non couvert : $3\,692,31 - 3\,076,92 = 615,39$.

		31/12/N		
6865	Dotations aux provisions financières		615,39	
1515	Provisions pour pertes de change			615,39
	<i>Constatation de la provision pour perte de change</i>			

Opération 2

		01/07/N		
512	Banques		357 142,86	
164	Emprunts auprès des établissements de crédit			357 142,86
	<i>Avis de crédit n°— (500 000 / 1,40)</i>			

Au 31/12/N :

Montant de la dette = $500\,000 / 1,30 = 384\,615,38 < 357\,142,86$. L'augmentation de la dette représente une perte latente de 27 472,52 €.

		31/12/N		
476	Différences de conversion – Actif		27 472,52	
164	Emprunts auprès des établissements de crédit			27 472,52
	<i>Perte latente</i>			

L'emprunt est affecté à l'acquisition d'une immobilisation située dans un pays ayant pour unité monétaire la même devise que celle de l'emprunt. Il n'est donc pas obligatoire de constater une provision pour perte de change. Pour respecter le *principe de prudence*, l'entreprise étale la perte probable sur la durée la plus courte.

		31/12/N		
6865	Dotations aux provisions financières		4 578,75	
1515	Provisions pour pertes de change			4 578,75
	<i>Constatation de la provision pour perte de change (27 472,52 × (4/12) / 2)</i>			

Exercice 60 Ajustements facultatifs de la provision pour perte de change

La société FAC a réalisé les opérations suivantes en N :

- **opération 1** : le 01/07/N, la société a vendu des marchandises pour 120 000 \$. Le règlement est prévu le 31/01/N+1. Le 15/07/N, la société a acheté des marchandises pour 3 000 000 \$. Le règlement est prévu le 15/02/N+1 ;
- **opération 2** : le 01/07/N, la société a contracté un emprunt de 1 200 000 \$, remboursable *in fine* dans 5 ans au taux d'intérêt annuel de 1,50 %. Elle a renoncé à emprunter en France au taux de 5 % ;
- **opération 3** : le 31/12/N, la société a constaté une perte latente de 120 000 € relative à une opération ayant débuté depuis 3 ans, d'une durée totale de 12 ans.

Les taux de conversion sont les suivants :

Cours	01/07/N	15/07/N	31/12/N
1 € =	1,30 \$	1,25 \$	1,20 \$

Comptabiliser les écritures nécessaires en N.

Corrigé

Comptabilisation des écritures en N

Opération 1

411	Clients	01/07/N		92 307,69	
707	Ventes de marchandises				92 307,69
	<i>Facture n°-- (120 000 / 1,30)</i>				
607	Achats de marchandises	15/07/N		2 400 000	
401	Fournisseurs				2 400 000
	<i>Facture n°-- (3 000 000 / 1,25)</i>				

Au 31/12/N :

Montant de la créance = $120\,000 / 1,20 = 100\,000 > 92\,307,69\text{€}$. L'augmentation de la créance représente un gain latent de 7 692,31 €.

Montant de la dette = $3\,000\,000 / 1,20 = 2\,500\,000 > 2\,400\,000\text{€}$. L'augmentation de la dette représente une perte latente de 100 000 €.

		31/12/N		
411	Clients		7 692,31	
477	Différences de conversion – Passif			7 692,31
	<i>Gain latent</i>			
		31/12/N		
476	Différences de conversion – Actif		100 000	
401	Fournisseurs			100 000
	<i>Perte latente</i>			

La créance et la dette sont stipulées dans la même devise et ont des échéances proches. La compensation de la perte et du gain latents entraîne une perte latente nette : $100\,000 - 7\,692,31 = 92\,307,69\text{€}$.

		31/12/N		
6865	Dotations aux provisions financières		92 307,69	
1515	Provisions pour pertes de change			92 307,69
	<i>Constatation de la provision pour perte de change</i>			

Opération 2

		01/07/N		
512	Banques		923076,92	
164	Emprunts auprès des établissements de crédit			923076,92
	<i>Avis de crédit n°— (1 200 000 / 1,30)</i>			

Au 31/12/N :

Montant de la dette = $1\,200\,000 / 1,20 = 1\,000\,000\text{€} > 923\,076,92\text{€}$. L'augmentation de la dette représente une perte latente de 76 923,08 €.

$$\text{ICNE} = (1\,200\,000 / 1,20) \times 1,50\% \times 6 / 12 = 7\,500$$

L'emprunt aurait pu être obtenu à un taux moins intéressant auprès d'une banque française. La provision peut être limitée à la différence entre les intérêts calculés au taux français et les intérêts réellement supportés à l'étranger : $[(1\,200\,000 / 1,50) \times 5\% \times 6 / 12] - [(1\,200\,000 / 1,20) \times 1,5\% \times 6 / 12] = 12\,500$.

		31/12/N		
476	Différences de conversion – Actif		76 923,08	
164	Emprunts auprès des établissements de crédit			76 923,08
	<i>Perte latente</i>			
		31/12/N		
6611	Intérêts des emprunts et dettes		7 500	
16884	Intérêts courus sur emprunts auprès des établissements de crédit			7 500
	<i>Intérêts courus non échus</i>			
		31/12/N		
6865	Dotations aux provisions financières		12 500	
1515	Provisions pour pertes de change			12 500
	<i>Constatation de la provision pour perte de change</i>			

Opération 3

La perte latente étant attachée à une opération affectant plusieurs exercices, la provision peut être étalée sur la durée de l'opération : $120\,000 \times 3 / 12 = 30\,000 \text{ €}$

		31/12/N		
6865	Dotations aux provisions financières		30 000	
1515	Provisions pour pertes de change			30 000
	<i>Constatation de la provision pour perte de change</i>			

Exercice 61 Ajustement des provisions pour pertes de change

Extrait d'examen librement adapté

La société MICROCHIR effectue de nombreuses opérations à l'international. Elle s'interroge sur l'ampleur des choix comptables qui s'offrent à elle dans l'optique d'une introduction sur les marchés financiers. Le 01/12/N-1 est réalisée une vente de produits en titane à un client américain pour 40 000 \$. Le règlement doit être effectué le 18/01/N. Le 20/12/N-1, le directeur comptable prévoit des variations importantes du cours du dollar et décide de se couvrir en empruntant 30 000 \$ au taux de 3 % auprès d'une banque américaine, remboursable le 18 janvier N. Il sera fait abstraction des intérêts sur l'emprunt. Les taux de conversion sont les suivants :

Cours	01/12/N-1	20/12/N-1	31/12/N-1	Cours moyen de décembre N-1	18/01/N	Cours moyen de janvier N
1 \$ =	0,80	0,76	0,70	0,74	0,75	0,72

1. Indiquer les options comptables offertes par le PCG en matière de provision pour perte de change.
2. Indiquer quels principes comptables peuvent être remis en cause par l'utilisation de ces options.
3. Enregistrer pour les exercices N-1 et N les écritures nécessaires relatives aux éléments précités en faisant abstraction des intérêts sur emprunt.

Corrigé

1 ♦ Options comptables offertes par le PCG en matière de provision pour perte de change

Ajustements obligatoires de la provision pour perte de change :

- opérations assorties d'une couverture de change ;
- emprunts en devises affectés à l'acquisition d'immobilisations situées dans le pays ayant pour unité monétaire la même devise que celle de l'emprunt.

Ajustements facultatifs pour lesquels l'entreprise a le choix entre enregistrer une provision pour perte de change du montant de la perte latente ou limiter le montant de la provision :

- position globale de change ;
- emprunt en devises obtenu à des conditions plus avantageuses qu'un emprunt en monnaie nationale ;
- opération affectant plusieurs exercices.

2 ♦ Principes comptables remis en cause

- Principe de prudence.
- Principe de permanence des méthodes.

3 ♦ Comptabilisation des écritures en N-1 et en N

		01/12/N-1			
411	Clients			32 000	
707	Ventes de marchandises				32 000
	<i>Facture n°-- (40 000 × 0,80)</i>				
		20/12/N-1			
512	Banques			22 800	
164	Emprunts auprès des établissements de crédit				22 800
	<i>Avis de crédit n°-- (30 000 × 0,76)</i>				

Au 31/12/N-1 :

Montant de la créance = $40\,000 \times 0,70 = 28\,000 < 32\,000$. La diminution de la créance représente une perte latente de 4 000.

Montant de la dette = $30\,000 \times 0,70 = 21\,000 < 22\,800$. La diminution de la dette représente un gain latent de 1 800.

La couverture de change ne fixant pas le cours du \$ à l'échéance (cours non connu à l'échéance), la provision pour pertes de change doit être constituée à concurrence du risque non couvert : $4\,000 - 1\,800 = 2\,200$.

		31/12/N-1		
476	Différences de conversion – Actif		4 000	
411	Clients			4 000
	<i>Perte latente</i>			
		31/12/N-1		
164	Emprunts auprès des établissements de crédit		1 800	
477	Différences de conversion – Passif			1 800
	<i>Gain latent</i>			
		31/12/N-1		
6865	Dotations aux provisions financières		2 200	
1515	Provisions pour pertes de change			2 200
	<i>Constatation de la provision pour perte de change</i>			
		01/01/N		
411	Clients		4 000	
476	Différences de conversion – Actif			4 000
	<i>Contrepassation de la perte latente</i>			
		01/01/N		
477	Différences de conversion – Passif		1 800	
164	Emprunts auprès des établissements de crédit			1 800
	<i>Contrepassation du gain latent</i>			

À l'échéance :

Montant encaissé = $40\,000 \times 0,75 = 30\,000 < 32\,000$. La diminution de la créance représente une perte de change de $32\,000 - 30\,000 = 2\,000$ €.

Amortissement de l'emprunt = $30\,000 \times 0,75 = 22\,500 < 22\,800$. La diminution la dette représente un gain de change de 300 €. Les intérêts étant ici négligés, l'annuité est de 22 500 €.

		18/01/N			
512	Banques			30 000	
666	Pertes de change			2 000	
411	Clients				32 000
	<i>Règlement de la facture n°-----</i>				
		18/01/N			
164	Emprunts auprès des établissements de crédit			22 800	
512	Banques				22 500
766	Gains de change				300
	<i>Paiement de l'annuité</i>				
		31/12/N			
1515	Provisions pour pertes de change			2 200	
7865	Reprises sur provisions financières				2 200
	<i>Reprise de la provision pour perte de change</i>				

Exercice 62 Ajustement de la provision pour pertes de change

Extrait d'examen librement adapté

La société BLACK EIGHT a acquis auprès de son fournisseur anglais, le 01/11/N, des marchandises pour 20 000 £, payable le 31/01/N+1. Les numéros de TVA intracommunautaire ont été échangés. Le taux de TVA est de 20 %.

1. Rappeler les règles comptables concernant l'évaluation des créances et dettes en monnaie étrangère à la date de clôture de l'exercice. Préciser les postes du bilan concernés par les différences de change constatées à la clôture d'un exercice.

2. Comptabiliser l'acquisition des billards en N.

3. Pour se couvrir du risque de change, la société s'est portée acheteuse à terme de 20 000 £, échéance 31/01/N+1. Comptabiliser les écritures nécessaires dans les deux hypothèses suivantes :

- l'opération de couverture a lieu le 01/11/N ;
- l'opération de couverture a lieu le 01/12/N.

La société BLACK EIGHT a souscrit le 01/01/N, un emprunt de 80 000 £ auprès de la banque Barclays à Londres, remboursable in fine le 01/01/N+2, au taux de 5 %. En France, le taux aurait été de 8 %.

4. Quelles sont les dérogations facultatives prévues par le PCG en matière de limitation du montant de la provision pour perte de change ?

5. Procéder à l'enregistrement de l'écart de conversion au 31/12/N.

6. Après avoir justifié la présence d'une provision pour perte de change, procéder à son enregistrement sachant que la société utilise les options prévues par le PCG.

Le cours a évolué de la façon suivante :

Cours	01/01/N	01/11/N	10/11/N	01/12/N	31/12/N	Cours moyen de décembre	31/01/N+1
1 £ =	1,25 €	1,20 €	1,23 €	1,25 €	1,30 €	1,28 €	1,23 €

Corrigé

1 ♦ Évaluation des créances et dettes en monnaie étrangère à la clôture de l'exercice

Les créances et les dettes en monnaies étrangères sont converties et comptabilisées en monnaie nationale sur la base du dernier cours du change. Lorsque l'application du taux de conversion à la clôture de l'exercice a pour effet de modifier les montants en monnaie nationale précédemment comptabilisés, les différences de conversion sont inscrites à des comptes transitoires, en attente de régularisations ultérieures : à l'actif du bilan pour les pertes latentes ; au passif du bilan pour les gains latents. Les pertes latentes entraînent la constitution d'une provision pour risque de change.

2 ♦ Enregistrement de l'acquisition

		01/11/N		
607.2	Acquisition intracommunautaire de marchandises (20 000 × 1,20)		24000	
445662	TVA déductible sur autres biens et services (24 000 × 20 %)		4800	
401.2	Fournisseurs intracommunautaires			24000
4452	TVA due intracommunautaire			4800
	Facture n°-----			

3 ♦ Enregistrement de l'acquisition avec couverture

1^{er} cas : opération de couverture le jour de l'achat le 01/11/N

		01/11/N		
607.2	Acquisition intracommunautaire de marchandises (20 000 × 1,20)		25000	
445662	TVA déductible sur autres biens et services (24 000 × 20 %)		4800	
401.2	Fournisseurs intracommunautaires			25000
4452	TVA due intracommunautaire			4800
	Facture n°-----			

Le jour du règlement : solde du compte 401.2 pour 25 000 €.

2^e cas : opération de couverture le 01/12/N

		01/11/N			
607.2	Acquisition intracommunautaire de marchandises (20 000 × 1,20)	24 000			
445662	TVA déductible sur autres biens et services (24 000 × 20 %)	4 800			
401.2	Fournisseurs intracommunautaires			24 000	
4452	TVA due intracommunautaire			4 800	
	<i>Facture n°-----</i>				
		01/12/N			
666	Pertes de change [20 000 (1,25 – 1,20)]	1 000			
401.2	Fournisseurs intracommunautaires			1 000	
	<i>Perte de change</i>				

Le jour du règlement : solde du compte 401.2 pour 25 000 €.

En présence d'une couverture de change fixant le cours de change au dénouement de l'opération, l'opération est convertie au cours de la couverture. En conséquence, il n'y a plus de risque à l'inventaire et aucun écart de conversion ne doit être constaté.

4 ♦ Dérogations facultatives prévues par le PCG

Il est possible de limiter la provision pour perte de change en formulant une option dans les cas suivants :

- lorsque pour des opérations dont les termes sont suffisamment voisins, les pertes et les gains latents peuvent être considérés comme concourant à une position globale de change, le montant de la provision peut être limité à l'excédent des pertes sur les gains ;
- lorsque des pertes latentes sont attachées à une opération affectant plusieurs exercices, l'entreprise peut procéder à l'étalement de ces pertes ;
- lorsqu'un emprunt en devises est contracté à des conditions plus avantageuses que celles d'un emprunt en monnaie nationale, le montant de la provision peut être limité à la différence entre la charge en monnaie nationale et celle réellement supportée.

5 ♦ Écart de conversion au 31/12/N

$80\ 000 \times 1,30 = 104\ 000\ € > 80\ 000 \times 1,25 = 100\ 000$. La hausse de la dette constitue une perte de change de 4 000 €.

		31/12/N			
476	Différences de conversion – Actif	4 000			
164	Emprunts auprès des établissements de crédit			4 000	
	<i>Perte latente</i>				

6 ♦ Enregistrement de la provision sachant que la société utilise les options prévues par le PCG

S'agissant d'une perte latente et en respect du principe de prudence, il faut constituer une provision. Cette provision est un passif qui génère une obligation pour la société générant une sortie de ressource sans contrepartie au moins équivalente attendue dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise.

Intérêts sur l'emprunt en Angleterre = $80\,000 \times 1,30 \times 5\% = 5\,200$

Intérêts sur l'emprunt en France = $80\,000 \times 1,25 \times 8\% = 8\,000$

Provision pour perte de change = $8\,000 - 5\,200 = 2\,800$

		31/12/N		
6865	Dotations aux provisions financières		2800	
1515	Provisions pour pertes de change			
	<i>Constatation de la provision pour perte de change</i>			2800

Exercice 63 Acquisition de titres et frais d'acquisition

La société HACH a acquis le 01/01/N les titres suivants :

- titres de participation A pour 200 000 €;
- actions B pour 12 000 € afin de garantir un découvert bancaire autorisé par la banque ;
- actions C, représentant 20 % du capital de cette société, pour 120 000 €. Cet investissement a été réalisé en vue de retirer un gain à moyen terme mais la société ne souhaite pas s'immiscer dans la gestion de l'entreprise;
- actions D dans un but spéculatif pour 60 000 €;
- obligations E, à but spéculatif, émises le 01/04/N-6, nominal 500 €, échéance 31/03, taux d'intérêt nominal 8 %. 100 obligations acquises cotation 103 %.

Les commissions sont de 0,2 % du prix d'achat et sont comptabilisées en charges. Le règlement est au comptant (TVA 20 %).

- 1. Comptabiliser les opérations d'acquisition.**
- 2. Rappeler la règle fiscale concernant les frais d'acquisition sur titres de participation dans les sociétés soumises à l'IS.**
- 3. Comptabiliser les écritures relatives à l'acquisition des titres A, dans l'hypothèse où les frais d'acquisition sont incorporés au prix de revient des titres.**

Corrigé

1 ♦ Comptabilisation de l'acquisition des titres

Prix d'achat unitaire des obligations = $500 \times 103\% = 515$

Taux d'intérêt couru à l'achat des obligations = $8\% \times 9 / 12 = 6\%$

Intérêt couru à l'achat = $100 \times 500 \times 6\% = 3\,000$

		01/01/N		
261	Titres de participation		200 000,00	
271	Titres immobilisés autres que les TIAP - Actions		12 000,00	
273	Titres immobilisés de l'activité de portefeuille		120 000,00	
503	Valeurs mobilières de placement – Actions		60 000,00	
506	Valeurs mobilières de placement – Obligations (100 × 515)		51 500,00	
5088	Intérêts courus sur obligations		3 000,00	
6271	Frais sur titres 0,2 % (200 000 + 12 000 + 120 000 + 60 000 + 51 500)		887,00	
44566	TVA déductible sur autres biens et services (887 × 20 %)		177,40	
512	Banques			447 564,40
	<i>Avis de débit n°-----</i>			

2 + Règle fiscale concernant les frais d'acquisition sur titres de participation

Les frais d'acquisition doivent être inclus dans le coût d'achat des titres de participation détenus par les sociétés soumises à l'IS et sont déduits par le biais d'amortissements dérogatoires sur une période de 5 ans au prorata temporis.

3 + Comptabilisation des écritures relatives à l'acquisition des titres A

		01/01/N		
261	Titres de participation [200 000 + 0,2 % (200 000)]		200 400	
44562	TVA déductible sur immobilisations (400 × 20 %)		80	
512	Banques			200 480
	<i>Avis de débit n°-----</i>			
		31/12/N		
68725	Dotations aux provisions réglementées – Amortissements dérogatoires		80	
145	Amortissements dérogatoires			80
	<i>Annuité dérogatoire (400 / 5)</i>			

Exercice 64 Souscription d'actions partiellement libérées

La société LIBA réalise une augmentation de capital le 01/01/N en émettant 2 000 actions au prix d'émission 120 €, la valeur nominale de l'action est de 100 €, le capital est libéré du minimum légal 25 %. La société HACH, qui a déjà une participation de 30 % dans le capital de la société LIBA, souscrit 1 200 actions le 01/01/N. Le solde est libéré le 01/10/N.

La société HACH souscrit également 2 000 actions LIBO dans un but spéculatif pour 30 000 € (dont 1 000 € HT de commissions). Elle a opté pour l'incorporation des frais d'acquisition dans le coût d'acquisition des titres. La société LIBO a demandé une libération immédiate de 50 %. La valeur nominale de l'action LIBO est de 10 €.

Comptabiliser les écritures d'acquisition.

Corrigé

Comptabilisation des acquisitions

Acquisition des titres LIBA

Valeur d'entrée des titres = $1\,200 \times 120 = 144\,000$

Partie libérée = $1\,200 [(100 \times 25\%) + (120 - 100)] = 54\,000$

Partie restant à libérée = $1\,200 \times 100 \times 75\% = 90\,000 = 144\,000 - 54\,000 = 90\,000$

		01/01/N		
261	Titres de participation		144 000	
512	Banques			54 000
269	Versements restant à effectuer sur titres non libérés			90 000
		01/10/N		
269	Versements restant à effectuer sur titres non libérés		90 000	
512	Banques			90 000
				<i>Libération ultérieure</i>

Acquisition des titres LIBO

Prix d'achat unitaire = $(30\,000 - 1\,000) / 2\,000 = 14,50$

Partie libérée = $2\,000 [(10 \times 50\%) + (14,50 - 10)] = 19\,000$

Partie non libérée = $(2\,000 \times 14,50) - 19\,000 = 10\,000$

		01/01/N		
503	Valeurs mobilières de placement - Actions		30 000	
44566	TVA déductible sur autres biens et services (1 000 × 20 %)		200	
512	Banques (19 000 + 1 200)			20 200
509	Versements restant à effectuer sur titres non libérés			10 000
				<i>Avis de débit n°-----</i>

Exercice 65 Acquisition de titres nécessitant l'acquisition de droits

La société AUG, au capital de 400 000 actions, réalise le 01/01/N une augmentation de capital par émission de 100 000 actions au prix d'émission 120€, libérées immédiatement. La valeur nominale de l'action est de 100 €. La société HACH possède 25 000 actions AUG acquises au prix de 130 € en N-4 et désire souscrire 10 000 actions. Elle réussit à se procurer les droits qui lui manquent au prix de 8 € l'un.

1. Comptabiliser les écritures d'acquisition.
2. Comptabiliser les écritures d'acquisition en considérant qu'il s'agit d'une augmentation de capital par incorporation de réserves.
3. Déterminer la valeur de l'action AUG au 31/12/N détenue par la société HACH.

Corrigé

1 ♦ Comptabilisation des écritures d'acquisition

Selon la parité « 1 action nouvelle pour 4 actions anciennes », pour souscrire 10 000 actions nouvelles, la société HACH doit utiliser 40 000 droits. Il lui manque donc 15 000 droits (40 000 – 25 000).

Valeur d'entrée des titres = $(10\,000 \times 120) + (15\,000 \times 8) = 1\,320\,000$

261	Titres de participation	01/01/N		1 320 000	
512	Banques				1 320 000
	<i>Avis de débit n°-----</i>				

2 ♦ Comptabilisation des écritures d'acquisition dans le cas d'une distribution gratuite d'actions

Selon la parité « 1 action nouvelle pour 4 actions anciennes », pour recevoir 10 000 actions gratuites, la société HACH doit utiliser 40 000 droits. Il lui manque donc 15 000 droits (40 000 – 25 000).

Valeur d'entrée des titres = $15\,000 \times 8 = 120\,000$

261	Titres de participation	01/01/N		120 000	
512	Banques				120 000
	<i>Avis de débit n°-----</i>				

3 ♦ Valeur du titre au 31/12/N

La société AUG réalise une augmentation de capital en numéraire

Prix d'achat unitaire de l'action lors de l'augmentation de capital = $1\,320\,000 / 10\,000 = 132$

Prix d'achat moyen au 31/12/N = $[(25\,000 \times 130) + (10\,000 \times 132)] / (25\,000 + 10\,000) = 130,57$

La société AUG réalise une augmentation de capital par incorporation de réserves

Prix d'achat unitaire de l'action lors de l'augmentation de capital = $120\,000 / 10\,000 = 12$

Prix d'achat moyen au 31/12/N = $[(25\,000 \times 130) + (10\,000 \times 12)] / (25\,000 + 10\,000) = 96,29$

Exercice 66 Acquisition de titres en devises

La société SPECU a acquis 1 000 actions X à but spéculatif le 01/01/N au prix unitaire de 30 \$. La valeur nominale est de 10 \$. La société X a demandé une libération immédiate de 50 %. Un troisième quart a été appelé à la même date et libéré le 15/03/N. Le solde est appelé le 15/10/N et libéré le 15/12/N. Les taux de conversion sont les suivants :

Cours	01/01/N	15/03/N	15/10/N	15/12/N
1 € =	1,25 \$	1,30 \$	1,35 \$	1,20 \$

1. Rappeler les règles de comptabilisation des titres libellés en devises.

2. Comptabiliser les écritures nécessaires en N.

Corrigé**1 ♦ Règles de comptabilisation des titres libellés en devises**

À l'acquisition, la conversion des titres est réalisée au cours du jour de la date d'achat. Au règlement, la conversion des titres est réalisée au cours du jour de la date du règlement, faisant apparaître un gain ou une perte de change.

2 ♦ Comptabilisation des écritures en N

Prix d'achat unitaire = $30 / 1,25 = 24$

Valeur nominale = $10 / 1,25 = 8$

Valeur d'entrée = $1\,000 \times 24 = 24\,000$

Partie libérée = $1\,000 [(8 \times 50\%) + (24 - 8)] = 20\,000$

Partie non libérée = $1\,000 \times 8 \times 50\% = 4\,000$ (dont $1\,000 \times 8 \times 25\% = 2\,000$ appelés le 01/01/N)

		01/01/N		
503	Valeurs mobilières de placement – Actions		24 000	
512	Banques			20 000
464	Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement			2 000
509	Versements restant à effectuer sur titres non libérés			2 000
	<i>Avis de débit n°-----</i>			

Libération le 15/03/N : $1000 \times (10 / 1,30) \times 25\% = 1923,08 < 2000$.
La diminution de la dette représente un gain de change de 76,92.

		15/03/N	
464	Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement	2 000,00	
512	Banques		1923,08
766	Gains de change		76,92
	<i>Libération ultérieure</i>		
		15/10/N	
509	Versements restant à effectuer sur titres non libérés	2 000	
464	Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement		2 000
	<i>Appel du solde</i>		

Libération le 15/12/N : $1000 \times (10 / 1,20) \times 25\% = 2083,33 > 2000$.
L'augmentation de la dette représente une perte de change de 83,33.

		15/12/N	
464	Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement	2 000,00	
666	Pertes de change	83,33	
512	Banques		2083,33
	<i>Libération du solde</i>		

Exercice 67 Évaluation des titres à la clôture

La société CLOTUR dispose du portefeuille de titres suivant au 31/12/N :

Titres	Date d'achat	Prix d'achat unitaire	Quantité	Cours 31/12/N
X	10/12/N-1	200	100	
X	15/09/N	190	200	
Y	01/03/N	250	300	260
Z	01/07/N-1	103 %	1000	98 %

Les actions X sont des titres de participation et les actions Y des VMP. Les titres Z sont des obligations acquises dans un but spéculatif émises le 31/03/N-6, nominal 500€, cotation 103 %, échéance 01/04, taux d'intérêt nominal 8 %.

Les informations suivantes relatives aux actions X vous sont communiquées au 31/12/N :

Titres	Valeur d'usage	Cours boursier au 31/12	Cours moyen du dernier mois
Actions X	170	155	169

Une dépréciation de 8000€ avait été constatée au 31/12/N-1 sur les actions X.

1. Rappeler les règles de valorisation à la clôture de l'exercice pour le portefeuille de titres.

2. Présenter les écritures nécessaires au 31/12/N.

Corrigé

1 ♦ Règles d'évaluation à la clôture

Les titres sont évalués à la clôture de l'exercice :

- à la valeur d'utilité pour les titres de participation;
- à la valeur tenant compte des perspectives d'évolution générale de l'entreprise dont les titres sont détenus pour les TIAP;
- au cours moyen du dernier mois pour les autres titres immobilisés et les VMP cotés;
- à la valeur probable de négociation pour les autres titres immobilisés et les VMP non cotés.

2 ♦ Comptabilisation des écritures à la clôture N

Portefeuille au 31/12/N

Titres	Nombre	PA unitaire	Cours au 31/12/N	Dépréciation N	Dépréciation N-1	Dotations	Reprises
X	300	193,33 (1)	170	7 000	8 000		1 000
Y	300	250	260	0	0		
Z	1 000	515 (2)	490 (3)	25 000	0	25 000	
Total						25 000	1 000

(1) $[(100 \times 200) + (200 \times 190)] / 300 = 193,33$

(2) $500 \times 103\% = 515$

(3) $500 \times 98\% = 490$

		31/12/N		
6866	Dotations aux dépréciations des éléments financiers		25 000	
5906	Dépréciations des VMP – Obligations <i>Constatation de la dépréciation</i>			25 000
		31/12/N		
2961	Dépréciations des titres de participation		1 000	
7866	Reprises sur dépréciations des éléments financiers <i>Reprise de la dépréciation</i>			1 000

Intérêts courus à l'inventaire sur les obligations Z

Taux d'intérêt couru au 31/12/N = $8\% \times 9 / 12 = 6\%$

Intérêt couru = $1\,000 \times 500 \times 6\% = 30\,000$

		31/12/N		
5088	Intérêts courus sur obligations		30 000	
764	Revenus des valeurs mobilières de placement – Obligations <i>Intérêts courus</i>			30 000

Exercice 68 Baisse anormale et momentanée des titres

La société ANOR détient le portefeuille de VMP cotées suivant au 31/12/N :

Titres	Nombre	PA unitaire	Coût moyen de décembre	Coût moyen corrigé
X	40	200	125	150
Y	30	300	250	290
Z	15	400	450	525

Comptabiliser les dépréciation dans l'hypothèse où la dépréciation est évaluée selon l'exception du PCG.

Corrigé**Comptabilisation des écritures à la clôture N****Dépréciation normale et plus-value latente**

Titres	Nombre	PA unitaire	CM au 31/12/N	Dépréciation normale N	Plus-value latente
X	40	200	125	3000	
Y	30	300	250	1500	
Z	15	400	450		750

Dépréciation corrigée et plus-value latente

Titres	Nombre	PA unitaire	CMC au 31/12/N	Dépréciation corrigée N	Plus-value latente
X	40	200	150	2000	
Y	30	300	290	300	
Z	15	400	525		1875

Variation entre le CMC et le CM pour les titres dépréciés

X : $(125 - 200) \times 100 / 200 > 10\%$

Y : $(250 - 300) \times 100 / 300 < 10\%$

Moins-value normale pour les titres dépréciés

Titres	VAR < 10% MV normale = dépréciation normale	VAR > 10% MV normale = dépréciation corrigée	Total
X		2000	3500
Y	1500		

Baisse anormale des titres dépréciés

Titres	VAR < 10% Baisse anormale = 0	VAR > 10% Baisse anormale = dépréciation normale - dépréciation corrigée	Total
X		$3000 - 2000 = 1000$	1000
Y	0		

Baisse anormale non compensée par la plus-value latente

Plus-value latente = $\min(750, 1875) = 750$

Baisse anormale non compensée par la plus-value latente = $1000 - 750 = 250$

Dépréciation selon l'exception du PCG

Dépréciation = Moins-value normale + baisse anormale non compensée par la plus-value latente =
 2 500 – 250 = 3 250

		31/12/N		
6866	Dotations aux dépréciations des éléments financiers		3 250	
5906	Dépréciations des VMP – Obligations			3 250
<i>Constatation de la dépréciation</i>				

La dépréciation évaluée selon le PCG sans compensation aurait été comptabilisée pour 4 500 € au lieu de 3 250 €.

Exercice 69 Cession de titres

La société CED, ayant des besoins de trésorerie, a procédé le 31/12/N, à la cession des titres suivants :

- 10 000 titres de participation A au prix unitaire de 260 €;
- 5 000 TIAP B au prix unitaire de 100 €;
- 4 000 VMP C au prix unitaire de 30 €;
- 50 obligations D au prix de 110 %, valeur nominale 500 €, taux d'intérêt nominal 8 %, échéance 01/07.

Le portefeuille avait été constitué de la façon suivante :

Titres	Date d'achat	Prix d'achat unitaire	Quantité
A	01/01/N-5	200	5 000
	01/03/N-3	250	6 000
	01/10/N-2	230	3 000
B	01/06/N-3	60	8 000
C	01/07/N-1	40	4 000
D	01/09/N-4	103 %	50

Les titres A ne représentent désormais que 4 % du capital de la société A. Les titres C avaient subi une dépréciation de 30 000 € au 31/12/N-1. Des titres acquis en N-1 pour 50 000 € pour un placement spéculatif deviennent le 15/10/N des titres de participation suite à une acquisition massive de ces titres. La société utilise la méthode PEPS pour valoriser ses titres.

- 1. Rappeler les règles comptables de valorisation des titres à la cession.**
- 2. Comptabiliser les écritures nécessaires en N.**
- 3. Indiquer les conséquences de l'utilisation de la méthode du CUMP au niveau comptable.**

Corrigé**1 ♦ Règles comptables de valorisation des titres à la cession**

Les titres sont évalués à la sortie :

- au CUMP (méthode préconisée par le PCG);
- ou au PEPS.

2 ♦ Comptabilisation des cessions

	31/12/N		
512	Banques	2 600 000	
775	Produits des cessions d'éléments d'actif		2 600 000
	<i>Constatation de la cession des titres A (10 000 × 260)</i>		
	31/12/N		
675	Valeurs comptables des éléments d'actif cédés	2 250 000	
261	Titres de participation		2 250 000
	<i>Sortie des titres de participation A [(5 000 × 200) + (5 000 × 250)]</i>		
	31/12/N		
512	Banques	500 000	
775	Produits des cessions d'éléments d'actif		500 000
	<i>Constatation de la cession des TIAP B (5 000 × 100)</i>		
	31/12/N		
775	Produits des cessions d'éléments d'actif	300 000	
273	Titres immobilisés de l'activité de portefeuille		300 000
	<i>Sortie des TIAPB (5 000 × 60)</i>		
	31/12/N		
512	Banques (4 000 × 30)	120 000	
667	Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières	40 000	
503	Valeurs mobilières de placement – Actions (4 000 × 40)		160 000
	<i>Cession des VMPC</i>		
	31/12/N		
512	Banques (50 × 550) + 1 000	28 500	
506	Valeurs mobilières de placement – Obligations (50 × 515)		25 750
767	Produits nets sur cessions de valeurs mobilières [50 (550 – 103 % (500))]		1 750
764	Revenus des valeurs mobilières de placement – Obligations (50 × 500 × 8 % × 6 / 12)		1 000
	<i>Cession des obligations D</i>		

		31/12/N		
5903	Dépréciations des valeurs mobilières de placement		30 000	
7866	Reprises sur dépréciations des éléments financiers			30 000
		<i>Reprise de la dépréciation sur les VMP</i>		
503	Valeurs mobilières de placement – Actions	31/12/N	940 000	
261	Titres de participation			940 000
		<i>Transfert des titres de participation en VMP (1)</i>		
261	Titres de participation	31/12/N	50 000	
503	Valeurs mobilières de placement – Actions			50 000
		<i>Transferts des VMP en titres de participation</i>		

(1) Les titres de participation, représentant désormais moins de 10 % du capital de la société A, doivent être transférés en VMP : $[(1\ 000 \times 250) + (3\ 000 \times 230)] = 940\ 000\text{€}$.

3 + Conséquences de l'utilisation de la méthode du CUMP au niveau comptable

Seuls les titres de participation, acquis en plusieurs fois, sont concernés ici.

$$\text{CUMP} = [(5\ 000 \times 200) + (6\ 000 \times 250) + (3\ 000 \times 230)] / (5\ 000 + 6\ 000 + 3\ 000) = 227,86$$

$$\text{Sortie des titres de participation} = 10\ 000 \times 227,86 = 2\ 278\ 571,43\text{€ au lieu de } 2\ 250\ 000\text{€}$$

Exercice 70 Cession de droits

La société AUG a réalisé une augmentation de capital le 31/12/N en émettant 100 000 actions au prix d'émission de 300€. La valeur nominale des actions est de 200€. Il faut disposer de 2 actions anciennes pour souscrire 1 action nouvelle. La valeur du droit est de 50€. La société DROY qui détient 10 000 actions, comptabilisées en titres immobilisés, acquises en N-5 à 340€ l'une, ne désire pas participer à l'augmentation de capital et décide de céder ses droits.

La société AUGMEN réalise une augmentation de capital le 31/12/N en émettant 100 000 actions au prix d'émission de 360€. La valeur nominale des actions est de 200€. Il faut disposer de 5 actions anciennes pour souscrire 1 action nouvelle. La valeur du droit est de 48€. La société DROY, qui détient 1 500 actions AUGMEN comptabilisées en VMP, a décidé de céder autant de droits nécessaires pour souscrire à cette augmentation de capital sans sortie de trésorerie.

1. Comptabiliser les écritures nécessaires chez DROY.

2. Calculer la valeur de l'action AUG au 31/12/N détenue par la société DROY.

Corrigé**1 ♦ Comptabilisation des écritures en N****Souscription des actions AUG**

Selon la parité « 1 action nouvelle pour 2 actions anciennes », le nouvel actionnaire, désirant souscrire 1 action, déboursa $(1 \times 300) + (2 \times 50) = 400$

Valeur de l'action ex-droit = 400

Prix de vente des droits = $10\,000 \times 50 = 500\,000$

VNC des droits = $10\,000 \times [340 \times 50 / (50 + 400)] = 3\,777\,777,78$

		31/12/N		
512	Banques		500 000,00	
775	Produits des cessions d'éléments d'actif			500 000,00
	<i>Constatation de la cession</i>			
		31/12/N		
675	Valeurs comptables des éléments d'actif cédés		3 777 777,78	
261	Titres immobilisés – Actions			3 777 777,78
	<i>Sortie des droits</i>			

Souscription des actions AUGMEN et vente des droits

Selon la parité « 1 action nouvelle pour 5 anciennes », la société DROY, en vendant X droits, pourra souscrire $[(1\,500 - X) / 5] = [(300 - X/5)]$ actions

Prix décaissé = $360 \times (300 - X/5) = 108\,000 - 72 X$

Prix encaissé = $48 X$

$108\,000 - 72 X = 48 X$. On trouve $X = 900$ droits vendus

Il lui reste $1\,500 - 900 = 600$ droits, lui permettant de souscrire 120 actions nouvelles au PE de 360€.

Valeur de l'action ex-droit = $(1 \times 360) + (5 \times 48) = 600$

VNC d'un droit de souscription = $440 \times [48 / (48 + 600)] = 32,59$

		31/12/N		
503	Valeurs mobilières de placement – Actions		43 200	
512	Banques			43 200
	<i>Avis de débit n°--- (120 × 360)</i>			
		31/12/N		
512	Banques (900 × 48)		43 200	
503	Valeurs mobilières de placement – Actions (900 × 32,59)			29 331
767	Produits nets sur cessions de valeurs mobilières			13 869
	<i>Vente des droits</i>			

2+ Valeur du titre AUG au 31/12/N

$$[(10\,000 \times 340) - 377\,777,78] / 10\,000 = 302,22$$

Exercice 71 Revenus sur titres

La société REV a acquis, dans un but spéculatif, le 01/07/N-1, 100 obligations émises le 31/03/N-6, nominal 500€, cotation 103 %, échéance 31/03, taux d'intérêt nominal 8 %. Elle détient également 12 % du capital de la société PART qui a distribué 100 000€ de dividendes le 31/03/N à l'ensemble de ses actionnaires.

Comptabiliser les écritures relatives à l'encaissement des coupons et des dividendes perçus en N.

Corrigé**Comptabilisation des revenus sur titres**

L'acquisition des obligations ayant eu lieu le 01/07/N-1, les intérêts courus comptabilisés à l'achat dans le compte 5088 doivent être soldés à l'échéance suivante, soit le 31/03/N.

Taux d'intérêt couru sur les obligations à l'achat = $8\% \times 4 / 12 = 2,67\%$

Intérêts courus à l'achat = $100 \times 500 \times 2,67\% = 1\,335$

Intérêts encaissés à l'échéance = $100 \times 500 \times 8\% = 4\,000$

		31/03/N		
512	Banques		4000	
5088	Intérêts courus sur obligations			1335
764	Revenus des valeurs mobilières de placement – Obligations			2665
	<i>Coupons sur obligations</i>			
		31/03/N		
512	Banques		12000	
761	Revenus des titres de participation			12000
	<i>Dividendes (100 000 × 12%)</i>			

Exercice 72 Cession de titres à réméré

La société REM a cédé le 01/06/N à la société HACH 10 000 actions à 5,10€ l'un. Ils avaient été acquis 5,50€ l'un en N-1 et comptabilisés en valeurs mobilières de placement. La cession est accompagnée d'une clause de réméré pouvant s'exercer jusqu'au 01/02/N+1 et donnant lieu au versement d'une indemnité de 2 000€. La société REM, anticipant une forte remontée du cours de ces titres, envisage fin N avec une grande certitude, d'exercer son réméré en février. La valeur de l'action à la clôture de l'exercice N est de 5,30€. Le réméré est exercé le 01/02/N+1.

1. Rappeler la définition de la vente à réméré de titres
2. Comptabiliser les opérations nécessaires en N et en N+1.

Corrigé**1 ♦ Définition de la vente à réméré**

La vente de titres à réméré est une convention par laquelle le vendeur se réserve, dans le contrat, le droit de reprendre les titres vendus, moyennant la restitution à l'acheteur du prix principal et le remboursement des frais de vente.

2 ♦ Comptabilisation des écritures en N et en N+1

		01/06/N		
512	Banques (10000 × 5,10)		51 000	
667	Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières [10000 (5,1 – 5,5)]		4 000	
503	Valeurs mobilières de placement – Actions (10000 × 5,50)			55 000
<i>Cession des VMP</i>				
		31/12/N		
668	Autres charges financières		1 750	
4686	Divers – Charges à payer			1 750
	Indemnité à payer (2 000 × 7 / 8)			
		31/12/N		
478	Autres comptes transitoires		4 000	
667	Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières			4 000
<i>Neutralisation de la moins-value</i>				
		31/12/N		
6865	Dotations aux provisions financières		2 000	
1518	Autres provisions pour risques			2 000
	Provision pour risques [10 000 (5,50 – 5,30)]			

		01/01/N+1			
4686	Divers – Charges à payer			1750	
668	Autres charges financières				1750
	<i>Contrepassation de l'indemnité à payer</i>				
		01/02/N+1			
668	Autres charges financières			2000	
512	Banques				2000
	<i>Règlement de l'indemnité</i>				
		01/02/N+1			
503	Valeurs mobilières de placement – Actions			55 000	
512	Banques				51 000
478	Autres comptes transitoires				4 000
	<i>Rachat des titres</i>				
		31/12/N+1			
1518	Autres provisions pour risques			2 000	
7865	Reprises sur provisions financières				2 000
	<i>Reprise de la provision pour risques</i>				

Exercice 73 Achat d'obligations coupon zéro

La société HACH a acquis le 01/01/N 100 obligations coupon zéro comptabilisées en valeurs mobilières à 100€ l'une, émises en N-2 aux conditions suivantes :

Prix d'émission : 100€

Remboursement le 31/12/N+2 au prix de 117,42€

Taux actuariel 6 %

1. Vérifier les conditions de l'étalement de la prime de remboursement.

2. Comptabiliser les écritures nécessaires en N et en N+2 en comptabilisant les intérêts courus à la clôture.

Corrigé

1 ♦ Vérification des conditions de l'étalement de la prime de remboursement

Prime = 117,42 – 100 = 17,42

$17,42 \times 100 / 100 = 17,42 \% > 10 \%$. La prime est donc de plus de 10 % du prix d'émission.

2+ Comptabilisation des écritures en N et en N+2

Calcul des intérêts courus

Années	Valeur acquise (1) = $VA = E (1 + t)^n$	Intérêts courus unitaires (2)	Intérêts courus $N \times (2)$
31/12/N	$100(1,055)^1 = 105,50$	$105,50 - 100 = 5,50$	550
31/12/N+1	$100(1,055)^2 = 111,30$	$111,30 - 105,50 = 5,8$	580
31/12/N+2	$100(1,055)^3 = 117,42$	$117,42 - 111,30 = 6,12$	612
Total			$1742 = 100 \times 17,42$

506	01/01/N	Valeurs mobilières de placement – Obligations	10000	
512		Banques		10000
		<i>Avis de débit n°</i>		
5088	31/12/N	Intérêts courus sur obligations	550	
764		Revenus sur valeurs mobilières		550
		<i>Intérêts courus sur obligations</i>		
512	31/12/N+2	Banques	11742	
506		Valeurs mobilières de placement – Obligations		10000
5088		Intérêts courus sur obligations (pour solde) (500 + 580)		1130
764		Revenus sur valeurs mobilières		612
		<i>Remboursement des obligations</i>		

Exercice 74 Acquisition de bons de souscription d'actions autonomes

Le 01/09/N, la société BSA émet 50 000 bons de souscription d'actions (BSA) au prix de 20€ le bon. Ces bons permettront de souscrire le 01/03/N+1 à une augmentation de capital aux conditions suivantes : 1 BSA donne le droit de souscrire à 1 action nouvelle ; valeur nominale de l'action 100€ ; prix d'émission de l'action (PE) 120€.

Le 01/09/N, la société DROY souscrit 200 BSA.

Comptabiliser les opérations suivantes dans les deux hypothèses suivantes :

- **Hypothèse 1 : la société DROY exerce ses droits le 01/03/N+1 ;**
- **Hypothèse 2 : elle abandonne ses droits.**

Corrigé**Comptabilisation des écritures en N et en N+1**

5082	Bons de souscription	01/09/N	4000	
512	Banques			4000
	<i>Avis de débit n°--- (200 × 20)</i>			

Hypothèse 1

Selon la parité « 1 action nouvelle pour 1 BSA possédé », la société peut souscrire 200 actions au PE de 120€.

503	Valeurs mobilières de placement – Actions [(200 × 120) + 4000]	01/03/N+1	28000	
5082	Bons de souscription (pour solde)			4000
512	Banques (200 × 120)			24000
	<i>Avis de débit n°---</i>			

Hypothèse 2

668	Autres charges financières	01/03/N+1	4000	
5082	Bons de souscription (pour solde)			4000
	<i>Abandon des droits</i>			

Exercice 75 Acquisition d'actions à bons de souscription d'actions

Le 01/07/N, la société ABSA émet des actions à bons de souscription d'actions (ABSA) aux conditions suivantes : Prix d'émission (PE) = 160€; Valeur nominale = 100€. À chaque action est rattaché un BSA donnant le droit de souscrire à une augmentation de capital le 01/03/N+1 aux conditions suivantes : 1 BSA donne le droit de souscrire à 1 action nouvelle; valeur nominale 100€; prix d'émission 110€.

Le 01/07/N, la société DROY souscrit 200 ABSA.

Comptabiliser les opérations suivantes dans les deux hypothèses suivantes :

- **Hypothèse 1 : la société DROY exerce ses droits le 01/03/N+1; le 02/03/N+1, l'action est cotée 140€;**
- **Hypothèse 2 : elle abandonne ses droits.**

Corrigé**Comptabilisation des écritures en N et en N+1**

Valeur d'1 BSA = PE – Première Cotation = 160 – 140 = 20

Valeur d'1 ABSA = PE – BSA = 160 – 20 = 140

		01/07/N		
503	Valeurs mobilières de placement – Actions (200 × 140)		28 000	
5082	Bons de souscription (200 × 20)		4 000	
512	Banques (200 × 160)			32 000
<i>Avis de débit n°----</i>				

Hypothèse 1

Selon la parité « 1 action nouvelle pour 1 BSA possédé », la société peut souscrire 200 actions au PE de 110 €.

		01/03/N+1		
503	Valeurs mobilières de placement – Actions [(200 × 110) + 4 000]		26 000	
5082	Bons de souscription (pour solde)			4 000
512	Banques (200 × 110)			22 000
<i>Avis de débit n°----</i>				

Hypothèse 2

		01/03/N+1		
668	Autres charges financières		4 000	
5082	Bons de souscription (pour solde)			4 000
<i>Abandon des droits</i>				

Exercice 76 Acquisition d'obligations à bons de souscription d'obligations

Le 01/07/N, la société OBSO émet un emprunt obligataire aux conditions suivantes : prix d'émission : 90€; valeur nominale : 100€; valeur de remboursement : 110€; remboursement *in fine*; taux d'intérêt nominal : 5 %; durée : 6 ans; taux d'intérêt actuariel : 10 %.

À chaque obligation est rattaché 1 BSO donnant le droit de souscrire à un emprunt obligataire au 01/03/N+1 aux conditions suivantes : 1 BSO donne le droit de souscrire à 1 obligation; valeur nominale : 200€; prix d'émission : 150€; taux d'intérêt nominal : 6 %; durée : 5 ans.

Le 01/07/N, la société DROY souscrit 100 OBSO.

Comptabiliser les opérations dans les deux hypothèses suivantes :

- **Hypothèse 1 : la société DROY exerce ses droits le 01/03/N+1;**

- **Hypothèse 2 : elle abandonne ses droits.**

Corrigé

Comptabilisation des écritures en N et en N+1

Cours d'1 obligation = $[c [1 - (1 + t)^{-n}] / t] + R (1 + t)^{-n} = (100 \times 5\%) \times [(1 - (1,10)^{-6}) / 0,10] + 110 (1,1)^{-6} = 83,87$

Valeur d'1 BSO = E - Cours d'1 obligation = 90 - 83,87 = 6,13

Valeur d'1 OBSO = E - BSO = 90 - 6,13 = 83,87

		01/07/N		
506	Valeurs mobilières de placement – Obligations (100 × 83,87)	8387		
5082	Bons de souscription (100 × 6,13)	613		
512	Banques (100 × 90)		9000	
	<i>Avis de débit n°----</i>			

Hypothèse 1

Selon la parité « 1 obligation pour 1 BSO possédée », la société peut souscrire 100 obligations à 150€.

		01/03/N+1		
506	Valeurs mobilières de placement – Obligations [(100 × 110) + 613]	15613		
5082	Bons de souscription (pour solde)		613	
512	Banques (100 × 150)		15000	
	<i>Avis de débit n°----</i>			

Hypothèse 2

		01/03/N+1		
668	Autres charges financières	613		
5082	Bons de souscription (pour solde)		613	
	<i>Abandon des droits</i>			

Les passifs réels et les passifs éventuels – Les provisions pour risques et charges – Les engagements envers le personnel – Les engagements financiers – Les provisions réglementées – Les événements postérieurs à la clôture

**THÈME
15**

Exercice 77 Classement comptable du passif

Les situations suivantes relatives à la société PASSY vous sont communiquées :

- la société a conclu en N un contrat pour une prestation qui interviendra courant février N+1 ;
- la société a reçu une facture au 31/12/N, à régler en N+1 ;
- la société doit régler une prestation réalisée en N. La facture n'est pas parvenue au 31/12/N ;
- la société est contrainte de déménager en N+1 pour des motifs économiques. Elle doit verser au bailleur des indemnités ;
- la société accorde une garantie d'un an à ses clients sur la vente de ses produits ;
- la société accorde une caution à sa filiale ayant des difficultés financières ;
- la société devra verser une indemnité à un client suite à un retard de livraison ;
- la société réalise de grandes révisions pour un motif de sécurité ;
- la société doit mettre aux normes ses installations sous peine d'une amende ;
- la société a décidé au 31/12/N un plan social. Les indemnités seront versées au personnel en N+1 ;
- un plan social est envisagé au 31/12/N. La décision sera prise en N+1 ;
- la société a signé un accord d'entreprise déterminant une indemnité de départ à la retraite de ses salariés.

Vérifier que les éléments ci-dessus remplissent les conditions de comptabilisation à titre de passif et préciser le classement comptable de ce passif.

Corrigé**Classement comptable du passif**

Opérations	Obligation certaine de l'entité	Tiers	Sortie de ressource probable ou certaine sans contrepartie ou avec contrepartie attendue	Échéance ou montant	Passif
Contrat	Oui : obligation découlant du contrat conclu	La société réalisant la prestation	Sortie de ressources avec contrepartie (prestation)		Non
Facture	Oui : obligation de payer la facture	Le fournisseur	Sortie de ressources (paiement de la facture) sans contrepartie attendue du fournisseur	Échéance ou montant fixés avec précision	Oui Dette
Facture non parvenue	Oui : obligation de payer la facture	Le fournisseur	Sortie de ressources (paiement de la facture) sans contrepartie attendue du fournisseur	Échéance ou montant non fixés nettement (incertitude faible)	Oui Charges à payer
Contrat de location	Oui : obligation découlant du contrat de location	Le bailleur	Sortie de ressources (loyers) sans contrepartie attendue du bailleur	Échéance ou montant non fixés avec précision (estimation fiable)	Oui Provision (1)
Garantie donnée aux clients	Oui : vente avant le 31/12/N assortie d'une obligation de garantie	Le client	Sortie de ressources (coût de la réparation) sans contrepartie attendue du client (vente déjà comptabilisée)	Échéance ou montant non fixés avec précision (estimation fiable)	Oui Provision (2)
Caution à une filiale	Oui : obligation d'accorder la caution	La filiale	Sortie de ressources (caution) sans contrepartie attendue de la filiale	Échéance non fixée	Oui Passif éventuel

(1) La sortie de ressources peut exister avec contrepartie (poursuite de l'activité en N+1). Dans ce cas, aucune provision ne sera constatée au 31/12/N.

(2) Si l'entreprise ne dispose d'aucune statistique quant aux retours des produits, il s'agira d'un passif éventuel. Les informations doivent être fournies en annexe.

Litige	Oui : obligation de verser des indemnités	Le client	Sortie de ressources (indemnités) sans contrepartie attendue du client	Échéance ou montant non fixés avec précision (estimation fiable)	Oui Provision
Grandes révisions	Oui : obligation de réaliser les révisions	Le fournisseur	Sortie de ressources (coût de la réparation) avec contrepartie (réalisation de la prestation)		Non Composant Provision possible
Mise aux normes	Oui : obligation de réaliser la mise aux normes	Le fournisseur	Sortie de ressources (coût de mise aux normes) sans contrepartie attendue du client		Non (immobilisation)
Plan social	Oui : obligation de verser des indemnités	Le personnel	Sortie de ressources (indemnités) sans contrepartie attendue du personnel	Échéance ou montant non fixés avec précision (estimation fiable)	Oui Provision
Plan social	Non : aucune obligation				Non

Exercice 78 Classement comptable du passif

Extrait d'examen librement adapté

En juillet N, la société BUENAVENTURA a demandé à la société GRAPHNET de réaliser un site Internet. Suite à une série de retards inacceptables, elle a rompu, en octobre N, unilatéralement le contrat signé avec la société, après avoir réglé le montant des factures partielles adressées par cette dernière. En novembre N, la société GRAPHNET a porté l'affaire devant le tribunal de commerce pour rupture abusive de contrat et demande le paiement de dommages et intérêts. Le cabinet d'avocats de la société Buenaventura estime que la société devrait très certainement être condamnée à des dommages et intérêts pour rupture abusive. Ce litige devrait normalement être jugé en N+1. Au 31/12/N, le cabinet d'avocats a évalué le montant des dommages et intérêts auxquels la société BUENAVENTURA sera très certainement condamnée et estime que les probabilités sont les suivantes : 10 000 € (30 %), 12 000 € (60 %), 16 000 € (10 %). Le cabinet a fourni une première estimation du montant de ses honoraires, 1 500 € HT pour assurer la défense de la société.

- Rappeler la définition d'un passif.**
- Vérifier que les éléments relatifs au conflit avec la SA GRAPHNET remplissent les conditions de comptabilisation à titre de passif.**

3. Préciser le classement comptable de ce passif et procéder à son enregistrement au 31/12/N.
4. Indiquer si la société Buenaventura pourrait reconnaître comme un passif le montant estimé des honoraires du cabinet d'avocats pour les frais de défense devant le tribunal de commerce. Justifier votre réponse.
5. Comptabiliser les écritures nécessaires en N+1, N+2 et N+3 sachant que le 31/12/N+1, le jugement rendu par le tribunal de commerce condamne la société à payer 15000€ de dommages et intérêts. Cette dernière fait appel. Le 31/12/N+2, la cour d'appel statue et condamne la société GRAPHNET à payer 15000€ et 1000€ en sus de dommages et intérêts. La société GRAPHNET se pourvoit en cassation. Le 31/12/N+3, la cour de cassation confirme l'arrêt de la cour d'appel.

Corrigé

1 + Définition d'un passif

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

2 + Vérification des conditions permettant d'assimiler les dommages et intérêts à un passif

- Obligation de l'entité : oui, obligation découlant du non-respect d'un contrat.
- Tiers : oui, la société GRAPHNET.
- Sortie de ressources probable ou certaine : oui, l'estimation du cabinet d'avocats.
- Sans contrepartie au moins équivalente attendue de ce tiers : oui, le montant des dommages et intérêts ne correspond pas à une prestation attendue mais au dédommagement d'un contrat non respecté.

L'événement satisfait donc à la définition d'un *passif*.

3 + Comptabilisation des écritures à la clôture N

L'événement est comptabilisé comme une *provision* car son échéance et son montant ne sont pas fixés de façon précise mais avec une estimation fiable (avocat). Le passif est évalué selon l'hypothèse la plus probable, soit 12 000€.

		31/12/N		
6815	Dotations aux provisions d'exploitation		12000	
1511	Provisions pour litiges			12000
	<i>Constatation de la provision</i>			

4 ♦ Vérification des conditions permettant d'assimiler les honoraires du cabinet d'avocats à un passif

- Obligation de l'entité : oui, obligation contractuelle.
- Tiers : oui, le cabinet d'avocats.
- Sortie de ressources probables : oui, les honoraires à régler.
- Sans contrepartie au moins équivalente attendue de ce tiers : non, le montant des honoraires correspond à une prestation à venir.

L'évènement ne satisfait donc pas à la définition d'un passif.

5 ♦ Comptabilisation des écritures aux clôtures N+1, N+2 et N+3

471	Comptes d'attente	31/12/N+1	15000	
512	Banques			15000
	<i>Avis de débit n°----</i>			
6815	Dotations aux provisions d'exploitation	31/12/N+1	3000	
1511	Provisions pour litiges			3000
	<i>Constatation de la provision (15000 – 12000)</i>			
512	Banques	31/12/N+2	16000	
471	Comptes d'attente			16000
	<i>Avis de crédit n°---- (15000 + 1000)</i>			
471	Comptes d'attente (pour solde : 16000 – 15000)	31/12/N+3	1000	
7788	Produits exceptionnels divers			1000
	<i>Pour solde du compte d'attente</i>			
1511	Provisions pour litiges	31/12/N+3	15000	
7815	Reprises sur provisions d'exploitation			15000
	<i>Reprise de la provision (12000 + 3000)</i>			

Exercice 79 Provisions pour indemnités de départ en retraite – Provisions pour restructuration

La société RISQ a calculé au 31/12/N les indemnités de départ à la retraite pour ses salariés qui s'élèvent à 22 000 €. L'engagement de retraite était de 20 000 € au 31/12/N-1.

Déficitaire depuis deux ans, la société décide de restructurer son activité. Un plan de licenciement pour motif économique est annoncé au 31/12/N. Les licenciements seront effectifs en N+1. Les indemnités de licenciement sont estimées à 60 000 €. Elles sont versées le 31/12/N+1 pour 65 000 €.

1. Rappeler les règles comptables en ce qui concerne les engagements de retraite et les coûts de restructuration.
2. Enregistrer les écritures nécessaires aux clôtures N et N+1.

Corrigé

1 + Règles comptables en ce qui concerne les engagements de retraite et les coûts de restructuration

Les engagements de retraite peuvent être :

- comptabilisés tout ou en partie sous forme de provisions (*méthode préférentielle*) ;
- ou portés en annexe, soit pour le montant total des engagements en matière de retraite, soit pour un montant partiel en cas d'une comptabilisation partielle.

Les coûts de restructuration constituent un passif s'ils résultent d'une *obligation* de l'entreprise vis-à-vis de tiers ou de membres de son personnel, ayant pour origine la décision prise par l'organe compétent, matérialisée avant la date de clôture par l'annonce de cette décision aux tiers et aux membres du personnel concernés, et à condition que l'entreprise n'attende plus de contrepartie de ceux-ci.

2 + Comptabilisation des écritures aux clôtures N et N+1

	31/12/N		
6815	Dotations aux provisions d'exploitation	2 000	
153	Provisions pour pensions et obligations similaires		2 000
	<i>Constatation de la provision</i>		
	31/12/N		
6815	Dotations aux provisions d'exploitation	60 000	
154	Provisions pour restructuration		60 000
	<i>Constatation de la provision</i>		

		31/12/N+1			
6414	Indemnités et avantages futurs			65 000	
512	Banques				65 000
	<i>Versement de l'indemnité de licenciement</i>				
		31/12/N+1			
154	Provisions pour restructuration			60 000	
7815	Reprise sur provisions d'exploitation				60 000
	<i>Reprise de la provision</i>				

Exercice 80 Révision des coûts de démantèlement

L'entreprise DEMANTEL a fait construire une usine, mise en service le 01/01/N, pour un coût global de 1 000 000 €, amortissable en linéaire sur 40 ans. Lors de l'achèvement de la construction, il est nécessaire de prendre en compte les faits suivants :

- la situation de l'usine nécessitera une restauration du site à la fin de l'exploitation. Les frais sont estimés à 80 000 € ;
- l'exploitation entraînera un appauvrissement du sol selon le niveau de l'activité. Les frais sont estimés à 3 500 € par an.

1. Indiquer quels frais peuvent être activés. Comptabiliser les écritures correspondantes.
2. Les coûts de démantèlement sont ré-estimés au 31/12/N+9. Comptabiliser les écritures nécessaires au 31/12/N+9 dans les trois hypothèses suivantes :
 - hypothèse 1 : coûts de démantèlement = 60 000 €
 - hypothèse 2 : coûts de démantèlement = 80 000 €

Corrigé

1 ♦ Activation des frais

La dégradation immédiate (restauration du site en fin d'exploitation) est constatée dès l'installation de l'actif. Ces frais doivent être inscrits en actif de démantèlement en plus du coût d'entrée de l'immobilisation et s'amortissent au même rythme que l'actif de support. La contrepartie de l'actif de démantèlement est une provision pour coûts de démantèlement.

La dégradation progressive naît au fur et à mesure de l'exploitation de l'actif. Ces frais sont enregistrés en charges.

		01/01/N		
213.1	Constructions – Actif de support		1 000 000	
213.2	Constructions – Actif de démantèlement		80 000	
404	Fournisseurs d'immobilisations			1 000 000
1581	Provisions pour remise en état			80 000
		<i>Facture n°----</i>		
		31/12/N		
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles		27 000	
2813.1	Amortissements des constructions – Actif de support (1 000 000 / 40)			25 000
2813.2	Amortissements des constructions – Actif de démantèlement (80 000 / 40)			2 000
				<i>Annuités comptables</i>

2 + Ré-estimation des coûts de démantèlement

VNC actif de support = $1\,000\,000 - (1\,000\,000 / 40) \times 10 = 750\,000$

VNC actif de démantèlement = $80\,000 - (80\,000 / 40) \times 10 = 60\,000$

Durée résiduelle = $40 - 10 = 30$ ans

Hypothèse 1 :

Coût de démantèlement révisé (60 000) < 80 000 :

Différence de démantèlement = $80\,000 - 60\,000 = 20\,000 < \text{VNC actif de démantèlement}^*$

DAP N+9 actif de support = $(750\,000 - 0) / 30 = 25\,000$

DAP N+9 actif de démantèlement = $(60\,000 - 20\,000) / 30 = 1\,333$

		31/12/N+9		
1581	Provisions pour remise en état		20 000	
213.2	Constructions – Actif de démantèlement			20 000
				<i>Différence de démantèlement</i>
		31/12/N+9		
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles		26 333	
2813.1	Amortissements des constructions – Actif de support			25 000
2813.2	Amortissements des constructions – Actif de démantèlement			1 333
				<i>Annuités comptables</i>

(*) La différence de démantèlement est plafonnée à la VNC de l'actif de démantèlement. Si elle est supérieure, la VNC de l'actif de démantèlement sera créditée en 213.2 et la différence portée au crédit du compte 7811. La base amortissable de l'actif de support sera alors égale à la VNC de l'actif de support diminuée de cette différence.

Hypothèse 2 :

Coût de démantèlement révisé (100 000) > 80 000 :

Différence de démantèlement = 100 000 – 80 000 = 20 000

DAP N+9 actif de support = (750 000) / 30 = 25 000

DAP N+9 actif de démantèlement = (60 000 + 20 000) / 30 = 2 667

		31/12/N+9		
213.2	Constructions – Actif de démantèlement		20 000	
1581	Provisions pour remise en état			20 000
	<i>Différence de démantèlement</i>			
		31/12/N+9		
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles		27 667	
2813.1	Amortissements des constructions – Actif de support			25 000
2813.2	Amortissements des constructions – Actif de démantèlement			2 667
	<i>Annuités comptables</i>			

Exercice 81 Engagements financiers

La société ENGAG a réalisé les opérations suivantes en N : elle s'est portée caution pour 50 000 € pour un salarié souhaitant obtenir un prêt ; elle a reçu en garantie, de la part de ses clients, des actifs pour 200 000 € ; le montant des effets escomptés non échus s'élève à 20 000 € ; elle a signé le 01/01/N un contrat de crédit-bail portant sur un matériel d'une valeur de 50 000 € HT, amortissable en linéaire sur 5 ans. La durée du contrat est de 5 ans. La redevance annuelle est de 10 000 € HT, payable en début de période.

1. Définir la nature des engagements.

2. Comptabiliser les engagements au 31/12/N.

Corrigé**1 ♦ Nature des engagements**

Opérations	Nature
Caution pour un salarié	Engagement donné
Actifs reçus en garantie	Engagement reçu
Effets escomptés non échus et Crédit-bail	Engagement réciproque

2+ Comptabilisation des engagements à la clôture N

	31/12/N		
8091	Contrepartie des engagements 801	50 000	
8011	Engagements donnés par l'entité – avals, cautions, garanties <i>Engagements donnés – Caution consentie par l'entreprise à un salarié</i>		50 000
	31/12/N		
8021	Engagements reçus par l'entité – Avals, cautions, garanties	200 000	
8092	Contrepartie des engagements 802 <i>Engagements reçus – Garantie consentie à l'entreprise par des clients</i>		200 000
	31/12/N		
8091	Contrepartie des engagements 801	20 000	
8014	Engagements donnés par l'entité – effets circulant sous l'endos de l'entité <i>Engagements donnés – EENE-Engagement donné par l'endosseur de payer la banque</i>		20 000
	31/12/N		
8024	Engagements reçus par l'entité – Créances escomptées non échues	20 000	
8092	Contrepartie des engagements 802 <i>Engagements reçus – EENE-Engagement reçu du tiré de payer l'endosseur</i>		20 000
	31/12/N		
8091	Contrepartie des engagements 801	40 000	
8016	Engagements donnés par l'entité – redevances de crédit-bail restant à courir <i>Engagements donnés – Engagement de payer les loyers restant à échoir (10 000 × 4)</i>		40 000
	31/12/N		
8026	Engagements reçus par l'entité – engagements reçus pour utilisation du crédit-bail	40 000	
8092	Contrepartie des engagements 802 <i>Engagements reçus – Droit d'utiliser le matériel évalué à la VNC [50 000 – (50 000 / 5) × 1]</i>		40 000

Exercice 82 Provisions réglementées – Provision pour hausse des prix

Depuis de nombreuses années, la société PROV comptabilise une provision pour hausse des prix car le prix des matières premières stratégiques M peut augmenter de manière importante.

Le montant des dotations à cette provision comptabilisée antérieurement s'élève à :

Éléments	N-7	N-6	N-5	N-4	N-3	N-2	N-1
Dotations	30 000	25 000	18 000	7 500	12 000	20 000	29 800

Le service comptable vous communique les informations suivantes relatives aux matières A et B :

MP	N-2		N-1		N	
	Quantités	Prix	Quantités	Prix	Quantités	Prix
M	7 080	26	7 150	31	6 800	36

1. Donner la définition d'une provision réglementée et justifier sa comptabilisation.
2. Expliquer pourquoi les provisions réglementées sont classées dans les capitaux propres.
3. Calculer la provision pour hausse des prix à la clôture N et enregistrer les écritures nécessaires au 31/12/N.

Corrigé

1 ♦ Définition d'une provision réglementée

Une provision réglementée est une provision qui ne correspond pas à l'objet normal d'une provision. Elle est comptabilisée en fonction de dispositions légales.

2 ♦ Justification du classement comptable des provisions réglementées

La comptabilisation des provisions réglementées permet à l'entreprise de diminuer son résultat imposable. Elle dégage donc une ressource qui augmente les capitaux propres.

3 ♦ Calcul et comptabilisation de la provision pour hausse des prix à la clôture N

VAR Prix entre N et N-1 = $(36 - 31) \times 100 / 31 = 16,13\% > 10\%$:

DAP N = $(36 - 1,10 \times 31) \times 6800 = 12920$

VAR Prix entre N et N-2 = $(36 - 26) \times 100 / 26 = 38,46\% > 10\%$:

DAP N = $[(36 - 1,10 \times 26) \times 6800] - 29800 = 20520$

On retiendra la DAP la plus élevée.

		31/12/N		
6874	Dotations aux provisions réglementées		20520	
1431	Provisions pour hausse des prix			20520
	<i>Constatation de la provision pour hausse des prix</i>			
		31/12/N		
1431	Provisions pour hausse des prix		25000	
7874	Reprises sur provisions réglementées			25000
	<i>Reprise de la provision pour hausse des prix</i>			

Exercice 83 Événements postérieurs

Extrait d'examen librement adapté

La société-mère BUENAVENTURA clôture ses comptes sociaux au 31 décembre N. Les contraintes de consolidation rendent obligatoire l'arrêté des comptes par le conseil d'administration au plus tard le 31 mars N+1. Au titre de la clôture des comptes de l'exercice N, les dirigeants vous consultent sur les événements suivants :

- **opération 1** : une créance de 100 000 € HT est détenue sur le client ALPHA depuis le 15/12/N. Le 15/01/N+1, ce client a déposé son bilan avec un passif net extrêmement lourd. La société Buenaventura est créancier chiropragraphe et il est probable qu'elle ne pourra récupérer au plus que 5 % de sa créance;
- **opération 2** : le 25/01/N+1, la société TY-REX qui assure la fourniture de 80 % des approvisionnements de la société Buenaventura en tissus classiques a décidé l'arrêt de cette activité devenue déficitaire du fait de la forte concurrence existant sur ce marché. Au 31/12/N, la dette de la société BUENAVENTURA envers TY-REX s'élève à 593 000 €. Elle correspond à la dernière livraison du 15/12/N, payable à 60 jours fin de mois.

1. Rappeler la définition d'un événement postérieur à la clôture de l'exercice.

2. Caractériser chacune des situations décrites ci-dessus et préciser quelles sont les conséquences pour l'arrêté des comptes de l'exercice N. Aucune comptabilisation n'est demandée.

Corrigé

1 ♦ Définition d'un événement postérieur à la clôture de l'exercice

L'article 313.5 du PCG indique qu'il doit être tenu compte des risques et des pertes intervenus au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur, même s'ils sont connus entre la date de clôture de l'exercice et celle de l'établissement des comptes. Le traitement comptable dépend de l'analyse faite en termes de lien de causalité direct et prépondérant entre la situation existant à la clôture et l'événement survenu entre la date de clôture et l'établissement des comptes.

2 ♦ Analyse des situations

Opération 1 : Créance sur le client ALPHA

La vente est antérieure à la clôture de l'exercice. Il existe donc un lien de causalité direct et prépondérant entre l'événement (dépôt de bilan) et une situation existant avant la clôture de l'exercice (créance sur le client). En conséquence, il faut constater une dépréciation au 31/12/N à hauteur de 95 % du montant de la créance HT puisque l'entreprise espère récupérer 5 % de sa créance.

Opération 2 : Arrêt de l'activité du fournisseur TY-REX

La décision du fournisseur de la société de cesser son activité ne nécessite aucun ajustement dans les comptes de la société. Toutefois, si cet événement est de nature à compromettre la continuité de l'exploitation, une information devra être fournie dans l'annexe des comptes de la société au 31/12/N.

La participation des salariés – L'intéressement

THÈME
16

Exercice 84 Participation des salariés

La société PART emploie 55 salariés. Vous disposez des informations suivantes relatives à la participation au titre de l'exercice N :

Capital : 6 000 000 € (30 000 actions de 200 € dont 10 000 actions libérées de 25 % lors d'une augmentation de capital le 01/04/N) ; Prime d'apport relative à l'augmentation de capital : 800 000 € ; Réserves de réévaluation : 50 000 € ; Réserve légale : 250 000 € ; Réserves statutaires : 130 000 € ; Réserves réglementées : 300 000 € ; Autres réserves : 350 000 € ; Report à nouveau : 70 000 € ; Subventions d'investissement : 1 000 000 € ; Provisions pour hausse des prix : 450 000 € ; Amortissements dérogatoires : 90 000 € ; Provisions de réévaluation : 130 000 € ; Provisions pour litiges : 60 000 € (fiscalement déductibles) ; Provisions de propre assureur : 100 000 € (dont 20 000 € de doter en N) ; Résultat fiscal avant IS et avant participation : 900 000 € (IS 33,1/3 %) ; PVNLT sur cessions de brevets : 150 000 € ; Résultat courant avant IS = 2 000 000 € ; Impôts et taxes : 800 000 € ; Salaires et traitements : 30 000 000 € ; Cotisations sociales : 13 500 000 € ; Dotations d'exploitation : 1 200 000 € ; Dotations financières : 2 000 000 €.

Il n'existe pas de déficit reportable, ni de crédit d'impôt à imputer. La RSP selon accords est de 85 000 € en N-1. La RSP selon la formule légale est de 42 000 € en N-1. L'entreprise utilise la formule suivante : $RSP = 50 \% (B - 3 \% C) \times S / VA$. L'AGO du 12/05/N+1 a approuvé les comptes de l'exercice N. Il a été décidé le 05/06/N+1 d'affecter la participation à la création d'un fonds de participation géré par l'entreprise.

- 1. Estimer si la mise en place de la participation est obligatoire.**
- 2. Calculer la RSP au titre de l'exercice N et comptabiliser les écritures nécessaires. On négligera le forfait social dans le calcul de la RSP.**
- 3. Comptabiliser les écritures nécessaires en N+1 après approbation des comptes par l'AG.**
- 4. Comptabiliser les écritures nécessaires en N+6, sachant que, le 05/06/N+6, les fonds affectés au fonds géré par l'entreprise deviennent disponibles.**

Corrigé

1 ♦ Obligation de mettre en place la participation

La participation s'applique à toutes les sociétés d'au moins 50 salariés. Elle est donc obligatoire pour la SA PART.

2 ♦ Calcul et comptabilisation de la participation

$$B = 900\,000 - 33,1/3 \% (900\,000) = 600\,000$$

$$C = (20\,000 \times 200) + (10\,000 \times 200 \times 25 \% \times 9 / 12) + (800\,000 \times 9 / 12) + 250\,000 + 130\,000 + 300\,000 + 350\,000 + 70\,000 + 450\,000 + (100\,000 - 20\,000) = 6\,605\,000$$

$$S = 30\,000\,000$$

$$VA = 2\,000\,000 + 800\,000 + 30\,000\,000 + 13\,500\,000 + 1\,200\,000 + 2\,000\,000 = 49\,500\,000$$

$$\text{RSP selon accords} = 50 \% (600\,000 - 3 \% \times 6\,605\,000) \times 30\,000\,000 / 49\,500\,000 = 121\,773$$

$$\text{RSP selon formule légale} = 50 \% (600\,000 - 5 \% \times 6\,605\,000) \times 30\,000\,000 / 49\,500\,000 = 81\,742$$

		31/12/N		
691	Participation des salariés aux résultats		121 773	
4284	Dettes provisionnées pour participation des salariés aux résultats			121 773
<i>Constatation de la RSP en N</i>				
		31/12/N		
6338	Autres impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations		24 355	
431	Sécurité sociale			24 355
<i>Forfait social (20 % x 121 773)</i>				

3 ♦ Approbation des comptes par l'AG

		12/05/N+1		
4284	Dettes provisionnées pour participation des salariés aux résultats		121 773	
4246	Réserve spéciale (121 773 - 9 742)			112 031
431	Sécurité sociale (121 031 x 8 %)			9 742
<i>Approbation des comptes</i>				

4246	Réserve spéciale	05/06/N+1		112031	
1662	Fonds de participation				112031
	<i>Utilisation des fonds</i>				

4 ♦ Versement de la participation

1662	Fonds de participation	05/06/N+6		112031	
4248	Comptes courants				112031
	<i>Déblocage des fonds</i>				
4248	Comptes courants	05/06/N+6		112031	
512	Banques				112031
	<i>Versement des fonds</i>				

Exercice 85 Intéressement

La société INTERES emploie 5 salariés et a mis en place un accord d'intéressement. Les salariés ont droit à 6 % du résultat comptable avant IS et avant intéressement. Le bénéfice comptable avant IS et avant intéressement est de 600 000 €. Les salaires bruts annuels sont de 200 000 €.

L'AG du 10/05/N+1 a approuvé les comptes et l'intéressement est alloué à un plan d'épargne interentreprises à hauteur de 50 %, le reste est versé le 01/06/N+1. L'entreprise verse en contrepartie un abondement de 1 800 €.

1. Calculer l'intéressement et comptabiliser les écritures associées en N.
2. Comptabiliser les écritures nécessaires après approbation des comptes en N+1.

Corrigé

1 ♦ Calcul et comptabilisation de l'intéressement

Intéressement = 6 % (600 000) = 36 000 < Plafond de 20 % (200 000) = 40 000

		31/12/N		
6414	Indemnités et avantages divers		36 000	
4286	Personnel – Autres charges à payer			36 000
	<i>Constatation de l'intéressement</i>			
		31/12/N		
6338	Autres impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations		7 200	
431	Sécurité sociale			7 200
	<i>Forfait social (20 % × 36 000)</i>			

2 + Approbation des comptes

		10/05/N+1		
4286	Personnel – Autres charges à payer		36 000	
421	Personnel – Rémunérations dues			33 120
431	Sécurité sociale (36 000 × 8 %)			2 880
	<i>Approbation des comptes</i>			
		10/06/N+1		
421	Personnel – Rémunérations dues [50 % (33 120)]		16 560	
512	Banques			16 560
	<i>Paiement de l'intéressement</i>			
		10/06/N+1		
647	Autres charges sociales		1 800	
421	Personnel – Rémunérations dues (1 800 – 141)			1 656
431	Sécurité sociale (1 800 × 8 %)			144
	<i>Constatation de l'abondement [1 800 < 16 % (Plafond de la SS)]</i>			
		10/06/N+1		
6338	Autres impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations		360	
431	Sécurité sociale			360
	<i>Forfait social (20 % × 1 800)</i>			
		10/06/N+1		
421	Personnel – Rémunérations dues		1 656	
512	Banques			1 656
	<i>Paiement de l'abondement</i>			

L'abonnement des charges et des produits

THÈME
17

Exercice 86 Abonnement des charges - Abonnement des produits

La société ABONE pratique un abonnement mensuel de ses charges et de ses produits périodiques :

- **opération 1** : la prime d'assurance annuelle prévue début N est de 15 000 €. Elle est réglée le 01/05/N pour 18 000 €;
- **opération 2** : la dotation aux amortissements est de 6 000 €;
- **opération 3** : la société perçoit un loyer annuel de 60 000 €, payable le 01/04/N. L'indice du prix à la construction est de 100 au 01/01/Net de 102 au 01/04/N;
- **opération 4** : le 01/09/N, souscription d'un contrat de crédit-bail portant sur un véhicule de tourisme prévoyant le versement d'une redevance annuelle de 24 000 € TTC payable le 01/09 de chaque année;
- **opération 5** : le 01/09/N-1, un emprunt a été contracté pour 60 000 € remboursables in fine dans 3 ans au taux de 5 % payable à terme échu le 01/09 de chaque année. Un remboursement de 10 000 € est réglé le 01/09/N par anticipation.

Comptabiliser les écritures nécessaires en N.

Corrigé

Comptabilisation des écritures en N

Opération 1 :

		De janvier à avril N		
616	Primes d'assurance		1250	
4886	Comptes de répartition périodique des charges			1250
	<i>Abonnement mensuel (15 000 / 12)</i>			

	01/05/N		
4886	Comptes de répartition périodique des charges	18000	
512	Banques		18000
	<i>Paiement de la prime d'assurance annuelle</i>		
	De mai à décembre N		
616	Primes d'assurance	1500	
4886	Comptes de répartition périodique des charges		1500
	<i>Abonnement mensuel (18000 / 12)</i>		
	31/12/N		
616	Primes d'assurance	1000	
4886	Comptes de répartition périodique des charges		1000
	<i>Solde du compte de répartition (18000 – [(1 250 × 4) + (1 500 × 8)])</i>		

On aurait pu comptabiliser de mai à décembre le montant suivant : $[(18000 - (1\,250 \times 4)) / 8 = 1\,625]$, ce qui évitait de comptabiliser l'écriture de régularisation au 31/12/N.

Opération 2 :

	De janvier à décembre N		
6811	Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles	500	
4886	Comptes de répartition périodique des charges		500
	<i>Abonnement mensuel (6000 / 12)</i>		
	31/12/N		
4886	Comptes de répartition périodique des charges	6000	
28	Amortissements des immobilisations		6000
	<i>Pour solde du compte de répartition</i>		

Opération 3 :

	De janvier à mars N		
4887	Comptes de répartition périodique des produits	5000	
7083	Locations diverses		5000
	<i>Abonnement mensuel (60000 / 12)</i>		
	01/04/N		
512	Banques	61200	
4887	Comptes de répartition périodique des produits		61200
	<i>Réception du loyer annuel (60000 × 102 / 100)</i>		

		D'avril à décembre		
4887	Comptes de répartition périodique des produits		5 100	
7083	Locations diverses			5 100
	<i>Abonnement mensuel (61 200 / 12)</i>	31/12/N		
4887	Comptes de répartition périodique des produits		300	
7083	Locations diverses			300
	<i>Pour solde du compte de répartition (61 200 - [(5 000 × 3) + (5 100 × 9)])</i>			

On aurait pu comptabiliser d'avril à décembre le montant suivant : $[(61\,200 - (5\,000 \times 3)) / 9] = 5\,133,33$, ce qui évitait de comptabiliser l'écriture de régularisation au 31/12/N.

Opération 4 :

		01/09/N		
4886	Comptes de répartition périodique des charges		24 000	
512	Banques			24 000
	<i>Paiement de la redevance annuelle</i>	De septembre à décembre		
612	Redevances de crédit-bail		2 000	
4886	Comptes de répartition périodique des charges			2 000
	<i>Abonnement mensuel (24 000 / 12)</i>	31/12/N		
486	Charges constatées d'avance		16 000	
4886	Comptes de répartition périodique des charges			16 000
	<i>Solde du compte de répartition (24 000 × 8 / 12)</i>			

Opération 5 :

		De janvier à août		
661	Charges d'intérêts		250	
4886	Comptes de répartition périodique des charges			250
	<i>Abonnement mensuel (60 000 × 5% / 12)</i>			

		01/09/N		
4886	Comptes de répartition périodique des charges (60000 × 5%)		3000	
164	Emprunts auprès des établissements de crédit		10000	
512	Banques			13000
	<i>Avis de débit n°---</i>			
		De septembre à décembre		
661	Charges d'intérêts		208,33	
4886	Comptes de répartition périodique des charges			208,33
	<i>Abonnement mensuel [(60000 – 10000) × 5% / 12]</i>			

Exercice 87 Abonnement des charges et des produits

Extrait d'examen librement adapté

La société YPREMIUM engage des frais importants en assurance, en location d'engins de chantier et de camions et en électricité pour faire tourner ses machines. Elle perçoit également des loyers concernant la mise à disposition de containers dans plusieurs déchetteries pour collecter les remblais et déchets des artisans. Le directeur financier, ayant entendu parler de la méthode de l'abonnement des charges et des produits, souhaiterait que vous la mettiez en œuvre dans sa comptabilité et souhaite enregistrer mensuellement les charges et les produits abonnés. Il vous donne deux exemples d'opérations ayant eu lieu en N pour l'entreprise YPREMIUM :

- opération 1 : le 01/09/N, paiement par chèque bancaire du loyer d'un engin de chantier pour le trimestre à venir : 6000€HT, le paiement pour le trimestre suivant intervenant le 01/12/N. À partir du 01/12/N, le montant de la location trimestrielle de l'engin de chantier est passé à 6600€HT;
- opération 2 : le 01/09/N, encaissement des loyers semestriels (début septembre N à fin février N+1) des containers mis à disposition dans les déchetteries : 60000€HT.

Le taux de TVA est de 20 %.

- 1. Expliquer la méthode comptable de l'abonnement des charges et des produits. Préciser quel est son intérêt pour l'entreprise.**
- 2. Comptabiliser les écritures concernant l'abonnement des charges et des produits en N.**
- 3. Procéder aux régularisations comptables nécessaires au 31 décembre N.**

Corrigé**1 ♦ Méthode comptable de l'abonnement des charges et des produits et intérêt pour l'entreprise**

Les entreprises peuvent mettre en place la méthode de l'abonnement des charges et des produits en ouvrant des comptes de régularisations afin de répartir par fractions égales des charges ou des produits connus ou fixés à l'avance avec une précision suffisante. Cette méthode permet de produire rapidement des situations comptables intermédiaires.

2 ♦ Comptabilisation des écritures en N**Opération 1 :**

	01/09/N		
4886	Comptes de répartition périodique des charges	6000	
44566	TVA déductible sur autres biens et services	1200	
512	Banques		7200
	<i>Paiement de la location trimestrielle</i>		
	De septembre à novembre N		
613	Locations	2000	
4886	Comptes de répartition périodique des charges		2000
	<i>Abonnement mensuel (6000 / 3)</i>		
	01/12/N		
4886	Comptes de répartition périodique des charges	6600	
44566	TVA déductible sur autres biens et services	1320	
512	Banques		7920
	<i>Paiement de la location trimestrielle</i>		
	Décembre N		
613	Locations	2200	
4886	Comptes de répartition périodique des charges		2200
	<i>Abonnement mensuel (6600 / 3)</i>		

Opération 2 :

		01/09/N		
512	Banques		72 000	
4887	Comptes de répartition périodique des produits			60 000
44571	TVA collectée			12 000
	<i>Réception du loyer semestriel</i>			
	De septembre à décembre N			
4887	Comptes de répartition périodique des produits		10 000	
7083	Locations diverses			10 000
	<i>Abonnement mensuel (60 000 / 6)</i>			

3 + Régularisations comptables nécessaires à la clôture N

On solde les comptes de répartition par des comptes de régularisation lorsque la période d'étalement court sur plusieurs exercices.

Opération 1 :

		31/12/N		
486	Charges constatées d'avance		4 400	
4886	Comptes de répartition périodique des charges			4 400
	<i>Loyers payés d'avance (6 600 × 2 / 3)</i>			

Opération 2 :

		31/12/N		
4887	Comptes de répartition périodique des produits		20 000	
487	Produits constatés d'avance			20 000
	<i>Loyers perçus d'avance (60 000 × 2 / 6)</i>			

Exercice 88 Contrat à long terme bénéficiaire – Méthode à l'achèvement – Méthode à l'avancement

La société BEN doit réaliser des prestations de services sur trois exercices. Le prix de vente fixé au contrat est de 8 000 000 € HT. Le coût de production prévisionnel est de 6 000 000 € HT. À l'issue de l'exercice N, 1 200 000 € HT de charges ont été engagées. À la clôture de l'exercice N+1, les charges engagées depuis le début sont de 4 800 000 € HT. Les prestations sont achevées le 31/12/N+2 et facturées avec une majoration de 5 % pour tenir compte d'un coût supplémentaire suite à des exigences complémentaires demandées par le client. La société a opté pour les débits. Le taux de TVA est de 20 %.

- 1. Comptabiliser les écritures nécessaires au 31/12/N, au 31/12/N+1 et au 31/12/N+2 dans les deux cas suivants :**
 - l'entreprise utilise la méthode à l'achèvement;
 - l'entreprise utilise la méthode à l'avancement.
- 2. Comptabiliser l'écriture au 31/12/N dans le cas où le coût de production prévisionnel serait incertain (retenir la méthode préférentielle).**

Corrigé

1 + Comptabilisation des écritures aux clôtures N, N+1 et N+2

Courant N, N+1 et N+2, les charges engagées ont été comptabilisées en comptes 6.

Résultat à terminaison = $8\,000\,000 - 6\,000\,000 = 2\,000\,000 > 0$: Contrat bénéficiaire

% d'avancement = $1\,200\,000 \times 100 / 6\,000\,000 = 20\%$

Méthode à l'achèvement

		31/12/N		
34	En-cours de production de services		1 200 000	
7134	Variation des en-cours de production de services			1 200 000
		<i>Valorisation du stock final au coût de production</i>		
		31/12/N+1		
34	En-cours de production de services		3 600 000	
7134	Variation des en-cours de production de services			3 600 000
		<i>Valorisation du stock final au coût de production (4 800 000 – 1 200 000)</i>		
		31/12/N+2		
411	Clients		10 080 000	
706	Prestations de services (8 000 000 × 1,05)			8 400 000
44571	TVA collectée			1 680 000
		<i>Facture n°----</i>		
		31/12/N+2		
7134	Variation des en-cours de production de services		4 800 000	
34	En-cours de production de services			4 800 000
		<i>Annulation du stock initial (1 200 000 + 3 600 000)</i>		

Méthode à l'avancement

Années	Charges engagées cumulées	% d'avancement	Bénéfice partiel cumulé	CA à comptabiliser chaque année
N	1 200 000	20 % (1)	400 000 (2)	1 600 000 (3)
N+1	4 800 000	80 % (1)	1 600 000 (2)	4 800 000 (3)

(1) $1\,200\,000 \times 100 / 6\,000\,000 = 20\%$; $4\,800\,000 \times 100 / 6\,000\,000 = 80\%$

(2) $(8\,000\,000 - 6\,000\,000) \times 20\% = 400\,000$; $(8\,000\,000 - 6\,000\,000) \times 80\% = 1\,600\,000$

(3) $8\,000\,000 \times 20\% = 1\,600\,000$; $(8\,000\,000 \times 80\%) - 1\,600\,000 = 4\,800\,000$

		31/12/N		
4181	Clients – Factures à établir		1 920 000	
706	Prestations de services			1 600 000
44571	TVA collectée			320 000
		<i>Constatation du chiffre d'affaires à l'avancement</i>		

		31/12/N+1		
4181	Clients – Factures à établir		5 760 000	
706	Prestations de services			4 800 000
44571	TVA collectée			960 000
		<i>Constatation du chiffre d'affaires à l'avancement</i>		
		31/12/N+2		
411	Clients		10 080 000	
706	Prestations de services (8 000 000 x 1,05)			8 400 000
44571	TVA collectée			1 680 000
		<i>Facture n°-----</i>		
		31/12/N+2		
706	Prestations de services (1 600 000 + 4 800 000)		6 400 000	
44571	TVA collectée		1 280 000	
4181	Clients – Factures à établir			7 680 000
		<i>Pour solde du chiffre d'affaires constaté à l'avancement</i>		

2 ♦ Comptabilisation des écritures à la clôture N en cas de coût final incertain

Le CA HT est limité aux coûts engagés car le résultat à terminaison n'est pas fiable.

		31/12/N		
4181	Clients – Factures à établir		1 440 000	
706	Prestations de services			1 200 000
44571	TVA collectée			240 000
		<i>Constatation du chiffre d'affaires à l'avancement limité aux coûts engagés</i>		

Exercice 89 Contrat à long terme bénéficiaire – Facturations intermédiaires

La société INTERM doit réaliser des prestations de services sur deux exercices. Le prix de vente fixé au contrat est de 2 700 000 € HT. Le coût de production prévisionnel est de 1 800 000 € HT.

À l'issue de l'exercice N, 700 000 € HT de charges ont été engagées (dont 600 000 € acceptées par le client).

À la clôture de l'exercice N+1, les charges engagées depuis le début sont de 1 820 000 € HT (dont 1 764 000 € acceptées par le client). Le prix de vente prévisionnel et le coût de production prévisionnel total sont ré-estimés en N+1, respectivement à 3 000 000 € et à 2 450 000 €.

La société INTERM doit réaliser des prestations de services sur deux exercices. Le prix de vente fixé au contrat est de 2 700 000 € HT. Le coût de production prévisionnel est de 1 800 000 € HT.

À l'issue de l'exercice N, 700 000 € HT de charges ont été engagées (dont 600 000 € acceptées par le client).

À la clôture de l'exercice N+1, les charges engagées depuis le début sont de 1 820 000 € HT (dont 1 764 000 € acceptées par le client). Le prix de vente prévisionnel et le coût de production prévisionnel total sont ré-estimés en N+1, respectivement à 3 000 000 € et à 2 450 000 €.

Des facturations intermédiaires ont eu lieu les 31/10/N pour 800 000 € HT. Les prestations sont achevées le 31/12/N+1. Le taux de TVA est de 20 %.

Comptabiliser les écritures nécessaires en N, N+1 et en N+2 dans le cas où la société retient la méthode préférentielle. La société a opté pour les débits.

Corrigé

Comptabilisation des écritures en N, N+1 et en N+2

Courant N, N+1 et N+2 les charges engagées ont été comptabilisées en comptes 6.

Résultat à terminaison = 2 700 000 – 1 800 000 = 900 000 > 0 : Contrat bénéficiaire

Méthode à l'avancement (méthode préférentielle)

% d'avancement en N = $600\,000 \times 100 / 1\,800\,000 = 33,1/3 \%$

CA à comptabiliser en N = $2\,700\,000 \times 33,1/3 \% = 900\,000$ € ; CA comptabilisé courant N = 800 000 € ;

CA restant à comptabiliser au 31/12/N = $900\,000 - 800\,000 = 100\,000$

		31/10/N		
411	Clients		960 000	
706	Prestations de services			800 000
44571	TVA collectée			160 000
	<i>Facture intermédiaire n°----</i>			
		31/12/N		
4181	Clients – Factures à établir		120 000	
706	Prestations de services			100 000
44571	TVA collectée			20 000
	<i>Constatation du chiffre d'affaires à l'avancement</i>			

% d'avancement en N+1 = $1\,764\,000 \times 100 / 2\,450\,000 = 72 \%$

CA restant à comptabiliser au 31/12/N+1 = $(3\,000\,000 \times 72 \%) - (800\,000 + 100\,000) = 1\,260\,000$

		31/12/N+1			
4181	Clients – Factures à établir			1 512 000	
706	Prestations de services				1 260 000
44571	TVA collectée				252 000
	<i>Constatation du chiffre d'affaires à l'avancement</i>				
		31/12/N+1			
411	Clients			3 600 000	
706	Prestations de services				3 000 000
44571	TVA collectée				600 000
	<i>Facture n°-----</i>				
		31/12/N+1			
706	Prestations de services			2 160 000	
44571	TVA collectée			432 000	
4181	Clients – Factures à établir				2 592 000
	<i>Pour solde du chiffre d'affaires à l'avancement (900 000 + 1 260 000)</i>				

Exercice 90 Contrat à long terme déficitaire – Méthode à l'achèvement – Méthode à l'avancement

La société DEF doit réaliser des prestations de services sur deux exercices. Le prix de vente fixé au contrat est de 1 008 000 €HT. Le coût de production prévisionnel est de 1 224 000 €HT. À l'issue de l'exercice N, 624 240 €HT de charges ont été engagées. Les charges engagées en N+1 sont de 599 760 €. Les prestations sont achevées le 31/12/N+1. La société a opté pour les débits.

1. **Comptabiliser les écritures nécessaires en N et en N+1 dans les deux cas suivants :**
 - l'entreprise utilise la méthode à l'achèvement;
 - l'entreprise utilise la méthode à l'avancement.
2. **Comptabiliser les écritures nécessaires dans l'hypothèse où la société estimait que le résultat à terminaison le plus probable soit une perte de 50 000 €.**
3. **Comptabiliser les écritures nécessaires dans l'hypothèse où la société estimait que le résultat à terminaison le plus probable soit une perte, sachant que la société est dans l'incapacité d'estimer le montant de la perte.**

Corrigé

1 ♦ Comptabilisation des écritures aux clôtures N et N+1

Courant N et N+1, les charges engagées ont été comptabilisées en comptes de charges.

Résultat à terminaison = 1 008 000 – 1 224 000 = – 216 000 < 0 : Contrat déficitaire

Méthode à l'achèvement

% d'avancement au 31/12/N = $624\,240 \times 100 / 1\,224\,000 = 51\%$

Dépréciation des encours = $216\,000 \times 51\% = 110\,160$

Provision pour risques = $216\,000 - 110\,160 = 105\,840$

	31/12/N			
34	En-cours de production de services		624 240	
7134	Variation des en-cours de production de services			624 240
	<i>Valorisation du stock final au coût de production N</i>			
	31/12/N			
6817	Dotations aux dépréciations des actifs circulants		110 160	
393	Dépréciations des en-cours de production			110 160
	<i>Dépréciation des en-cours</i>			
	31/12/N			
6815	Dotations aux provisions d'exploitation		105 840	
1516	Provisions pour pertes sur contrats			105 840
	<i>Provision pour risques</i>			
	31/12/N+1			
411	Clients		1 209 600	
706	Prestations de services			1 008 000
44571	TVA collectée			201 600
	<i>Facture n°----</i>			
	31/12/N+1			
7134	Variation des en-cours de production de services		624 240	
34	En-cours de production de services			624 240
	<i>Reprise des en-cours de production N</i>			
	31/12/N+1			
393	Variations des en-cours de production		110 160	
7817	Reprises sur dépréciations des actifs circulants			110 160
	<i>Reprise de la dépréciation des en-cours de production</i>			

	31/12/N+1			
1516	Provisions pour pertes sur contrats		105 840	
7815	Reprises sur provisions d'exploitation			105 840
	<i>Reprise de la provision pour risques</i>			

Méthode à l'avancement

% d'avancement au 31/12/N = $624\,240 \times 100 / 1\,224\,000 = 51\%$

CA à comptabiliser en N = $1\,008\,000 \times 51\% = 514\,080$

Résultat constaté en N = $51\% (-216\,000) = -110\,160$

Provision pour risque = $216\,000 - 110\,160 = 105\,840$

	31/12/N			
4181	Clients – Factures à établir		616 896	
706	Prestations de services			514 080
44587	TVA sur factures à établir			102 816
	<i>Facture n°</i>			
	31/12/N			
6815	Dotations aux provisions d'exploitation		105 840	
1516	Provisions pour pertes sur contrats			105 840
	<i>Provision pour risques</i>			
	31/12/N+1			
411	Clients		1 209 600	
706	Prestations de services			1 008 000
44571	TVA collectée			201 600
	<i>Facture n°</i>			
	31/12/N+1			
706	Prestations de services		514 080	
4181	Clients – Factures à établir		102 816	
44587	TVA sur factures à établir			616 896
	<i>Contrepassation des factures à établir</i>			
	31/12/N+1			
1516	Provisions pour pertes sur contrats		105 840	
7815	Reprises sur provisions d'exploitation			105 840
	<i>Reprise de la provision pour risques</i>			

2 ♦ Estimation de la perte probable

		31/12/N		
6815	Dotations aux provisions d'exploitation		50 000	
1516	Provisions pour pertes sur contrats			50 000
	<i>Provision pour risques</i>			

3 ♦ Incapacité d'évaluer la perte

Aucune provision ne peut être constatée. L'existence et la nature de l'incertitude doivent être mentionnées en annexe.

Exercice 91 Contrat à long terme - Méthode de l'avancement

Extrait d'examen librement adapté

La CEGEF a signé en N un contrat de conception et de réalisation d'un parcours de golf dix-huit trous. Le bureau d'études est chargé de la conception du parcours sur la base d'un cahier des charges très précis. La date d'achèvement de l'ensemble est prévue pour octobre N+1.

	Coûts totaux prévisionnels cumulés	Coûts engagés et acceptés par le client cumulés
N	800 000	300 000
N+1	825 000	577 500

Le prix du contrat est ferme et a été fixé à 910 000 € HT.

1. Indiquer si le contrat signé peut être qualifié de contrat à long terme.
2. Rappeler les critères sur lesquels repose la capacité d'une entité à estimer de façon fiable le résultat à terminaison dans le cadre des contrats à long terme.
3. Présenter les informations nécessaires à la comptabilisation du contrat à long terme selon la méthode de l'avancement.
4. Comptabiliser les écritures nécessaires au 31/12/N et au 31/12/N+1.

Corrigé

1 ♦ Qualification du contrat à long terme

Un contrat à long terme est un contrat d'une durée longue, spécifiquement négocié dans le cadre d'un projet unique, portant sur la construction, la réalisation de biens ou de services fréquemment complexes, dont l'exécution s'étend sur au moins 2 ans. Le contrat signé par la CEGEF peut donc être qualifié de contrat à long terme.

2 ♦ Critères d'estimation du résultat à terminaison

- Possibilité d'identifier clairement le montant total des produits du contrat.
- Possibilité d'identifier clairement le montant total des coûts imputables au contrat.
- Existence d'outils de gestion, de comptabilité analytique et de contrôle interne permettant de valider le pourcentage d'avancement et de réviser les estimations des charges, des produits et du résultat au fur et à mesure de l'avancement.

3 ♦ Informations nécessaires à la comptabilisation du contrat à long terme selon la méthode de l'avancement

Année	Charges prises en compte	% d'avancement	Bénéfices partiels à imputer	CA à comptabiliser
N	300 000	37,5 % (1)	41 250 (2)	341 250 (3)
N+1	577 500	70 % (1)	59 500 (2)	295 750 (3)

(1) $300\,000 \times 100 / 800\,000 = 37,5\%$; $(300\,000 + 277\,500) \times 100 / 825\,000 = 70\%$

(2) $(910\,000 - 800\,000) \times 37,5\% = 41\,250$; $(910\,000 - 825\,000) \times 70\% = 59\,500$

(3) $910\,000 \times 37,5\% = 341\,250$; $(910\,000 \times 70\%) - 341\,250 = 295\,750$

4 ♦ Comptabilisation des écritures aux clôtures N et N+1

		31/12/N		
4181	Clients – Factures à établir		409 500	
704	Travaux			341 250
4458	TVA à régulariser			68 250
	<i>Chiffre d'affaires à l'avancement</i>			
		31/12/N+1		
4181	Clients – Factures à établir		354 900	
704	Travaux (1)			295 750
4458	TVA à régulariser			59 150
	<i>Chiffre d'affaires à l'avancement</i>			

(1) On peut également contrepasser au 01/01/N l'écriture du 31/12/N-1.

Le CA serait alors constaté pour $910\,000 \times 70\% = 637\,000$

Exercice 92 Contrat à long terme déficitaire – Facturations intermédiaires

Le 01/03/N, la SA LONGO a signé un contrat avec un client français dont les modalités sont les suivantes : date prévue de livraison : 01/09/N+1 ; prix de vente ferme prévu au contrat : 400 000 € HT ; coût de revient total prévu : 350 000 € ; factures partielles : 100 000 € HT le 30/06/N et 100 000 € HT le 30/11/N. Les coûts réels engagés en N sont les suivants : matières consommées : 50 000 € ; frais fixes de production : 100 000 € ; frais variables de production : 70 000 € ; quote-part de frais d'administration générale : 20 000 € ; quote-part de frais de recherche communs à plusieurs activités : 40 000 €. Le niveau d'activité réel n'a représenté que 80 % de la capacité de production normale. Suite à un retard sur l'avancement du contrat, la SA LONGO révisé son estimation du coût total. Les coûts restant à engager à la clôture N sont de 300 000 €. Le taux de TVA est de 20 %. La société retient la méthode préférentielle pour le traitement de ses contrats à long terme.

1. **Rappeler les méthodes de comptabilisation des contrats à long terme. Quelle est la méthode préférentielle ?**
2. **Quelles sont les méthodes qu'une entreprise peut utiliser pour déterminer le pourcentage d'avancement d'un contrat à long terme ?**
3. **Calculer le coût de production au 31/12/N et le nouveau résultat à terminaison.**
4. **Indiquer et justifier le traitement à appliquer lors d'une perte à terminaison. Énoncer le principe comptable sous-jacent.**
5. **Comptabiliser les écritures nécessaires en N.**

Corrigé

1 ♦ Traitement comptable des contrats à long terme

Les deux méthodes de comptabilisation des contrats à long terme sont la méthode à l'achèvement (le chiffre d'affaires et le résultat ne sont comptabilisés que lorsque le contrat est achevé ; méthode supposant de traiter les contrats comme toute production de biens ou de services non terminée à la clôture ; la prudence est privilégiée) et la méthode à l'avancement (un chiffre d'affaires partiel est comptabilisé au fur et à mesure de l'avancement du contrat ; c'est la méthode préférentielle).

2 ♦ Méthodes utilisées pour déterminer le pourcentage d'avancement

Le pourcentage d'avancement est déterminé soit par le rapport « Coût des travaux exécutés à la clôture / Coût total prévisionnel », soit par des mesures physiques ou des études permettant d'évaluer le volume des travaux ou services exécutés.

3 ♦ Coût de production – Résultat à terminaison

Les charges fixes sont retraitées de la sous-activité. Les frais d'administration générale et de recherche sont exclus du coût de production : $CP\ N = 50\ 000 + (100\ 000 \times 80\ \%) + 70\ 000 = 200\ 000$

Le coût de production total correspond au coût de production fin N et au coût restant à engager : $CP\ total = 200\ 000 + 300\ 000 = 500\ 000$.

Nouveau résultat à terminaison = 400 000 – 500 000 = –100 000 (perte à terminaison).

4 ♦ Traitement comptable d'une perte à terminaison

Si une perte globale en fin de contrat est probable, une provision doit être constatée en vue de couvrir la perte totale probable à terminaison. Le principe sous-jacent est le principe de prudence.

Dans la méthode de l'avancement, la provision est comptabilisée, sous déduction des pertes déjà constatées à l'avancement : Résultat à terminaison = – 100 000 ; Pourcentage d'avancement 31/12/N = 200 000 x 100 / 500 000 = 40 % ; Résultat constaté en N = 40% (100 000)= 40 000 ; Provision pour risque = 100 000 – 40 000 = 60 000.

5 ♦ Comptabilisation

		30/06/N et 31/11/N		
411	Clients		120 000	
701	Ventes de produits finis			100 000
44571	TVA collectée			20 000
	Facture N° -----			

Chiffre d'affaires à comptabiliser en N = 400 000 x 40 % = 160 000 ; Chiffre d'affaires déjà comptabilisé = 200 000 ; d'où une baisse de 40 000 à comptabiliser en produit constaté d'avance.

		31/12/N		
701	Ventes de produits finis		40 000	
487	Produits constatés d'avance			40 000
	<i>Pour régularisation au 31/12/N</i>			
		31/12/N		
6815	Dotations aux provisions d'exploitation		60 000	
1516	Provisions pour pertes sur contrat			60 000
	<i>Complément de provision pour perte à terminaison</i>			

Exercice 93 Changement de méthodes

La société CHANG a pris les décisions suivantes à l'arrêté des comptes de l'exercice N :

- **opération 1** : elle décide de changer de méthode d'évaluation de ses stocks de marchandises en évaluant ses stocks au CUMP à la place du PEPS ;

Éléments	PEPS	CUMP
Stock de marchandises au 31/12/N-1	180 000	240 000
Stocks de marchandises au 31/12/N	170 000	250 000

- **opération 2** : la société a activé des frais de recherche en N-2 pour 12 000€ alors que les conditions d'activation n'étaient pas réunies. Le montant net au 31/12/N-1 est de 7 200€;
- **opération 3** : la société a engagé des dépenses de développement le 01/01/N-2 pour 400 000€ comptabilisés en charges. Elle décide d'activer les frais de développement.

1. Comptabiliser les écritures nécessaires en N.

2. Déterminer les conséquences, pour l'opération 1, d'une évaluation des stocks de marchandises au PEPS à la place du CUMP.

Corrigé

1 ♦ Comptabilisation des écritures en N

Opération 1 :

Le changement de méthode a pour conséquence une augmentation des capitaux propres : SF N-1 CUMP (Nouvelle méthode) – SF N-1 PEPS (Ancienne méthode) = 240 000 – 180 000 = 60 000. La charge d'IS est de 60 000 × 33,1/3 % = 20 000.

		01/01/N		
37	Stocks de marchandises		60 000	
155	Provisions pour impôt			20 000
110	Report à nouveau (60 000 – 20 000)			40 000
<i>Changement de méthode comptable</i>				
		31/12/N		
6037	Variations de stocks de marchandises		240 000	
37	Stocks de marchandises			240 000
<i>Annulation du stock initial (SF N-1 CUMP nouvelle méthode)</i>				
		31/12/N		
37	Stocks de marchandises		250 000	
6037	Variations de stocks de marchandises			250 000
<i>Constataion du stock final (SF N CUMP nouvelle méthode)</i>				

Opération 2 :

Il s'agit de la correction d'une erreur de comptabilisation devant être comptabilisée au cours de l'exercice où l'erreur est constatée.

		31/12/N		
2803	Amortissements des frais de recherche et de développement (12 000 – 7 200)		4 800	
61/62	Autres achats et charges externes		7 200	
203	Frais de recherche et de développement			12 000
<i>Pour solde du compte 203</i>				

Opération 3 :

Il s'agit d'un changement de méthode résultant de l'adoption d'une méthode préférentielle.

Cumul des amortissements = $(400\,000 / 5) \times 2 = 160\,000$

IS = $240\,000 \times 33,1/3\% = 80\,000$

RAN = $240\,000 - 80\,000 = 160\,000$

		01/01/N		
203	Frais de recherche et de développement		400 000	
110	Report à nouveau			160 000
155	Provisions pour impôts			80 000
2803	Amortissements des frais de recherche et de développement			160 000
<i>Changement de méthode comptable</i>				

2 ♦ Comptabilisation en N de l'opération 1 dans le cas de l'évaluation des stocks au PEPS à la place du CUMP

Le changement de méthode a pour conséquence une diminution des capitaux propres : $180\,000 - 240\,000 = -60\,000$. Cette diminution doit être comptabilisée en charges afin de pouvoir être déduite fiscalement.

		01/01/N		
6037	Variations de stocks de marchandises		60 000	
37	Stocks de marchandises			60 000
<i>Impact du changement de méthode comptable</i>				
		31/12/N		
6037	Variations de stocks de marchandises		180 000	
37	Stocks de marchandises			180 000
<i>Annulation du stock initial (SF N-1 PEPS nouvelle méthode)</i>				
		31/12/N		
37	Stocks de marchandises		170 000	
6037	Variations de stocks de marchandises			170 000
<i>Constatation du stock final (SF N PEPS nouvelle méthode)</i>				

Exercice 94 Changement de méthode comptable - Contrat à long terme

Extrait d'examen librement adapté

La société ZEPHIR, spécialisée dans l'installation et la maintenance de parcs éoliens, réalise pour le compte de plusieurs clients des prestations de services en UE sous forme de projets éoliens «clés en main». La réalisation du projet demande trois années. Jusqu'au 31 décembre N-1, la société ZEPHIR utilisait la méthode à l'achèvement pour le traitement comptable de ses contrats à long terme. Elle a décidé, pour l'exercice N, d'opter pour la méthode à l'avancement. Ce contrat constitue des prestations de services intracommunautaires exonérées de TVA pour le prestataire.

Éléments	31/12/N-1	31/12/N
Prix de vente prévisionnel	2 400 000	2 400 000
Produits contractuels (facturations intermédiaires pendant l'exercice)	-	250 000
Coût des prestations exécutées pendant l'exercice (1)	500 000	400 000
Coût total prévisionnel de revient	1 500 000	1 800 000 (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.

1. Indiquer la méthode préférentielle pour le traitement comptable des contrats à long terme.
 2. Expliquer, dans le cas d'un contrat bénéficiaire, les différences entre la méthode à l'achèvement et la méthode à l'avancement, en ce qui concerne la présentation du bilan et du compte de résultat (aucune écriture n'est exigée).
 3. Préciser la nature du changement comptable intervenu au 1^{er} janvier N, après avoir rappelé les différentes catégories de changements comptables. Ce changement comptable est-il irréversible ?
 4. Présenter les écritures enregistrées au 31 décembre N-1 sur le contrat « Courtrai ».
 5. Comptabiliser au 1^{er} janvier N, l'écriture constatant le changement comptable.
 6. Comptabiliser les écritures nécessaires au 31 décembre N sur le contrat « Courtrai ».
- On négligera la TVA.

Corrigé

1 ♦ Méthode préférentielle des contrats à long terme

La méthode de l'avancement est considérée comme préférentielle car elle conduit à une meilleure information.

La méthode à l'avancement permet d'étaler la constatation du chiffre d'affaires et du résultat.

2 ♦ Différences entre la méthode à l'achèvement et la méthode à l'avancement

La méthode à l'achèvement consiste à comptabiliser le chiffre d'affaires et le résultat au terme de l'opération. En cours d'opération, les travaux en cours sont constatés à la clôture de l'exercice à hauteur des charges qui ont été comptabilisées. En conséquence, des stocks d'en-cours sont inscrits à l'actif du bilan, des variations de stocks apparaissent dans le compte de résultat et le résultat en cours d'opération est nul.

La méthode à l'avancement consiste à comptabiliser le chiffre d'affaires et le résultat au fur et à mesure de l'avancement des contrats. En conséquence, des créances clients sont inscrites à l'actif du bilan, un chiffre d'affaires partiel et un résultat partiel à l'avancement apparaissent dans le compte de résultat.

3 ♦ Différentes catégories de changements comptables et nature du changement comptable intervenu au 1^{er} janvier N

- Changements de méthodes comptables.
- Changements d'estimations et de modalités d'application.
- Corrections d'erreurs.
- Changements d'options fiscales.

La nature du changement intervenu le 01/01/N est un changement de méthode comptable par adoption d'une nouvelle méthode comptable préférentielle : comptabilisation des contrats à long terme selon la méthode à l'avancement. Le changement est irréversible car il s'agit d'une méthode préférentielle. Les méthodes préférentielles conduisent à une meilleure information par l'organisme normalisateur. Ainsi, le choix de la société ZEPHIR est définitif dans la mesure où un retour à la méthode précédente impliquerait une régression dans la qualité de l'information financière produite. S'agissant d'une méthode préférentielle, le changement de méthode n'a pas à être justifié.

4 ♦ Comptabilisation des écritures relatives au contrat à long terme à la clôture N-1

		31/12/N-1		
34	En-cours de production de services		500 000	
7134	Variation des en-cours de production de services			500 000
	<i>Valorisation du stock final au coût de production</i>			

5 ♦ Comptabilisation des écritures relatives au changement comptable

Année	Charges prises en compte	% d'avancement	Bénéfices partiels cumulés à imputer	CA à comptabiliser chaque année
N-1	500 000	33,1/3 % (1)	300 000 (2)	800 000 (3)

(1) $500\ 000 \times 100 / 1\ 500\ 000 = 33,1/3\ %$

(2) $(2\ 400\ 000 - 1\ 500\ 000) \times 33,1/3\ % = 300\ 000$

IS = $33,1/3\ % (300\ 000) = 100\ 000$; RAN = $300\ 000 - 100\ 000 = 200\ 000$

(3) $2\ 400\ 000 \times 33,1/3\ % = 800\ 000$

		01/01/N		
4181	Clients – Factures à établir		800 000	
345	En-cours de prestations de services			500 000
110	Report à nouveau $(800\ 000 - 500\ 000) \times (1 - 33,1/3\ %)$			200 000
155	Provisions pour impôt $(200\ 000 \times 33,1/3\ %)$			100 000
	<i>Changement de méthode comptable</i>			

6 + Comptabilisation des écritures à la clôture N

% d'avancement en N = $(500\ 000 + 400\ 000) \times 100 / 1\ 800\ 000 = 50\ %$

CA à comptabiliser en N = $(2\ 400\ 000 \times 50\ %) - 800\ 000 = 400\ 000$. Suite à une facturation intermédiaire de 250 000, le CA restant à comptabiliser est de $400\ 000 - 250\ 000 = 150\ 000$

		31/12/N		
4181	Clients – Factures à établir		150 000	
706	Prestations de services			150 000
	<i>Constatation du chiffre d'affaires à l'avancement</i>			

La constitution de sociétés – Les variations de capital

THÈME
20

Exercice 95 Constitution d'une SA - Versements anticipés - Actionnaires défaillants

Extrait d'examen librement adapté

La SA NOUG, spécialisée dans la confiserie, est constituée le 01/01/N. Le capital est composé de 40 000 actions de nominal 50 € :

- M. BERTRAND apporte un fonds de commerce pour 100 000 €, des constructions pour 500 000 €, du matériel industriel pour 200 000 €, des marchandises pour 20 000 €. Des créances clients de nominal 12 000 € sont reprises 10 000 €. La SA NOUG prend à sa charge les dettes fournisseurs d'un montant de 30 000 €;
- les autres apports sont réalisés en numéraire par divers actionnaires.

Le minimum légal est libéré. Cependant, 200 actions de numéraires souscrites par Mr LEROY sont libérées intégralement. Les fonds sont versés chez le notaire le 01/02/N. Ce dernier retient 15 600 € TTC à titre d'honoraires et 18 000 € TTC de publicité légale. Il remet les fonds sur le compte bancaire de la SA le 10/02/N sous déduction des frais. Les frais sont comptabilisés en charges.

Le 01/09/N, la SA procède à l'appel du troisième quart. Les actionnaires doivent verser les sommes dues pour le 30/09/N. M. ARNAUD, souscripteur de 80 actions, ne répond pas. Après mise en demeure du 03/10/N, les 80 actions font l'objet d'une vente aux enchères publiques le 15/11/N. Les titres sont cédés pour 2 800 €. La SA règle M. ARNAUD par chèque le 25/11/N, compte tenu d'intérêts de retard au taux annuel de 12 % et de frais divers pour 12 € TTC.

Le taux de TVA est de 20 %.

- 1. Indiquer les différentes méthodes d'enregistrement des frais de constitution et la méthode préférentielle préconisée par le PCG.**
- 2. Indiquer si la SA pourra distribuer des dividendes en cas de résultat bénéficiaire pour l'exercice N.**
- 3. Déterminer les apports en nature et les apports en numéraire. Comptabiliser les écritures du mois de février N au journal de la société NOUG.**

4. Comptabiliser les écritures nécessaires en septembre N dans le journal de la société NOUG.
5. Indiquer le traitement des frais de constitution à l'inventaire.

Corrigé

1 ♦ Différentes méthodes d'enregistrement des frais de constitution – Méthode préférentielle préconisée par le PCG

- Comptabilisation en charges.
- Comptabilisation en immobilisation (compte 2011).

L'enregistrement en charges constitue la méthode préférentielle. Son adoption donne une meilleure information.

2 ♦ Distribution des dividendes

La SA pourra distribuer des dividendes car les frais ont été comptabilisés en charges. Le bilan ne comporte donc pas de frais d'établissement non amortis.

3 ♦ Calcul et comptabilisation des apports

Apports en nature

Actif		Passif	
Fonds commercial	100 000	Fournisseurs	30 000
Constructions	500 000		
Matériel industriel	200 000		
Stocks de marchandises	20 000		
Créances clients	10 000		
Total	830 000	Total	30 000

Apport en nature = 830 000 – 30 000 = 800 000

Libération 100 %

Apports en numéraire

Apport en numéraire : (40 000 × 50) – 800 000 = 1 200 000

Libération de 50 % = 600 000

		01/02/N		
45615	Associés – apports en numéraire		600 000	
45611	Associés – apports en nature		800 000	
1012	Capital souscrit – appelé, non versé			1 400 000
	<i>D'après les statuts – Promesse d'apport</i>			
		01/02/N		
109	Actionnaires – Capital souscrit – non appelé		600 000	
1011	Capital souscrit – non appelé			6 000 000
	<i>Part du capital restant à libérer (1 200 000 × 50%)</i>			
		01/02/N		
467	Débiteurs divers [600 000 + (200 × 50 × 50 %)]		605 000	
45615	Associés – apports en numéraire			600 000
4564	Associés – versements anticipés			5 000
	<i>D'après les statuts – Libération des apports en numéraire</i>			
		01/02/N		
207	Fonds commercial		100 000	
213	Constructions		500 000	
215	Matériel industriel		200 000	
37	Stocks de marchandises		20 000	
411	Clients		12 000	
401	Fournisseurs			30 000
491	Dépréciations des comptes de clients (12 000 – 10 000)			2 000
45611	Associés – apports en nature			800 000
	<i>D'après les statuts – Réalisation de l'apport en nature</i>			
		01/02/N		
1012	Capital souscrit – appelé, non versé		1 400 000	
1013	Capital souscrit – appelé, versé			1 400 000
	<i>D'après les statuts – Libération des apports</i>			
		10/02/N		
512	Banque		571 400	
6226	Honoraires		13 000	
6354	Droits d'enregistrement et de timbre		15 000	
44566	TVA déductible sur biens et services		5 600	
467	Débiteurs divers			605 000
	<i>Mise à disposition des fonds</i>			

4+ Comptabilisation des opérations de septembre N

		01/09/N		
45621	Actionnaires capital souscrit et appelé, non versé		300000	
109	Actionnaires capital souscrit – non appelé			300000
	<i>D'après les statuts – Appel du solde des actions de numéraire (1 200000 × 25%)</i>			
		01/09/N		
1011	Capital souscrit – non appelé		300000	
1012	Capital souscrit – appelé, non versé			300000
	<i>D'après les statuts – Virement pour solde</i>			
		30/09/N		
512	Banque [300000 – (200 × 50 × 25%) – (80 × 50 × 25%)]		296500	
4564	Associés versements anticipés (200 × 50 × 25%)		2500	
45621	Actionnaires capital souscrit et appelé, non versé			299000
	<i>D'après les statuts – Versement selon relevé de banque</i>			
		15/11/N		
4566	Actionnaires défaillants		1000	
45621	Actionnaires capital souscrit et appelé, non versé			1000
	<i>Défaillance de l'actionnaire (80 × 50 × 25%)</i>			
		15/11/N		
512	Banques		2800	
4566	Actionnaires défaillants			2800
	<i>Vente des actions</i>			
		15/11/N		
4566	Actionnaires défaillants		27	
763	Revenus des autres créances (1 000 × 12% × 1,5) / 12			15
791	Transferts de charges d'exploitation			10
44571	TVA collectée			2
	<i>Imputation des intérêts et des frais engagés</i>			
		15/11/N		
4566	Actionnaires défaillants		1773	
512	Banques			1773
	<i>Versement du solde à l'actionnaire défaillant (2800 – 1000 – 27)</i>			
		15/11/N		
1012	Capital souscrit – appelé, non versé		300000	
1013	Capital souscrit – appelé, versé			300000
	<i>D'après les statuts – Virement pour solde</i>			

5 ♦ Traitement des frais de constitution à la clôture

Les frais de constitution peuvent rester en charges ou être transférés en immobilisations par le biais du compte 721. Ils seront alors amortis sur une durée maximale de 5 ans.

Si les frais restent comptabilisés en charges, la société ne subit aucune contrainte en matière de distribution des dividendes. S'ils sont inscrits en immobilisations, toute distribution est interdite tant qu'ils ne sont pas totalement amortis.

Exercice 96 Constitution d'une SA – Versements anticipés

Extrait d'examen librement adapté

La société PLUTON a été constituée le 04/01/N sous forme d'une SA. Le capital est divisé en 80 000 actions de 100 €. Cette société aura pour mission au sein du groupe de lancer des véhicules électriques utilisant les batteries produites par la société VULCAIN. Le capital de la société PLUTON est divisé en 80 000 actions de 100 € :

- M. Alban ROYER, fondateur d'une PME spécialisée dans la production d'équipements pour l'industrie automobile, effectue le seul apport en nature. L'apport est constitué des éléments suivants : une construction de 1 500 000 €, un fonds commercial de 600 000 €, un emprunt ayant financé en partie l'immeuble de 500 000 €, des créances clients apportées pour leur valeur nominale de 400 000 € (valeur d'apport à la société);
- la société JUPITER réalise des apports en numéraire en souscrivant 60 % du capital de la SA PLUTON;
- le reste des titres en numéraire est souscrit par divers petits actionnaires.

Le minimum légal a été versé le 04/01/N par les détenteurs d'actions de numéraire auprès de Maître GUILBERT. À cette date, un actionnaire titulaire de 1 000 actions libère la totalité de sa souscription. Le notaire vire à la banque de la société PLUTON les fonds en sa possession le 18/01/N en imputant les frais suivants :

- honoraires : 1 000 € HT;
- droits d'enregistrement : 500 €.

Le directeur financier a décidé de comptabiliser ces frais dans les comptes de charges.

Le 2 novembre N, le solde des actions de numéraire est appelé. La libération est réalisée le 23 novembre N.

Le taux de TVA est de 20 %.

- 1. Rappeler les règles juridiques applicables lors de la constitution d'une société anonyme, en ce qui concerne la libération du capital pour les actions relatives aux apports en numéraire et les actions relatives aux apports en nature.**
- 2. Justifier le choix du directeur financier en matière de comptabilisation des frais de constitution. Ce choix est-il conforme à la méthode préférentielle préconisée par le PCG?**
- 3. Déterminer les apports en nature et les apports en numéraire. Comptabiliser les écritures du mois de janvier N au journal de la société PLUTON.**

4. Comptabiliser les écritures du mois de novembre N dans le journal de la société PLUTON.
5. Comptabiliser dans les comptes de la SA JUPITER les écritures de souscription et de libération des titres de la société PLUTON.
6. Préciser le type de contrôle exercé par la société JUPITER sur la société PLUTON et la méthode de consolidation à retenir pour la présentation des comptes consolidés du groupe.

Corrigé

1 ♦ Règles juridiques applicables lors de la constitution d'une société anonyme

Lors de la constitution d'une SA, les actions de numéraire doivent être libérées de la moitié de leur valeur nominale, les actions d'apport en nature doivent être libérées en totalité.

2 ♦ Justification du choix en matière de comptabilisation des frais de constitution

Le directeur financier a choisi d'utiliser la méthode de comptabilisation en charges des frais de constitution afin de déduire immédiatement la totalité des charges et de rendre possible la distribution de dividendes dès le premier exercice. Il s'agit de la méthode préférentielle préconisée par le PCG car les frais de constitution ne procurent aucun avantage économique futur.

3 ♦ Calcul et comptabilisation des apports en nature et en numéraire

Capital social souscrit : $80\,000 \times 100 = 8\,000\,000$

Apports en nature

Actif		Passif	
Fonds commercial	600 000	Emprunts	500 000
Immeuble	1 500 000		
Créances clients	400 000		
Total	2 500 000	Total	500 000

Apport en nature = $2\,500\,000 - 500\,000 = 2\,000\,000$

Libération 100 %

Apports en numéraire

Apport en numéraire : $8\,000\,000 - 2\,000\,000 = 6\,000\,000$

Libération de 50 % = $3\,000\,000$

		01/01/N		
45615	Associés – apports en numéraire		3 000 000	
45611	Associés – apports en nature		2 000 000	
1012	Capital souscrit – appelé, non versé <i>D'après les statuts – Promesse d'apport</i>			5 000 000
		01/01/N		
109	Actionnaires – Capital souscrit – non appelé		3 000 000	
1011	Capital souscrit – non appelé <i>Part du capital restant à libérer</i>			3 000 000
		01/01/N		
467	Débiteurs divers [3 000 000 + (1 000 × 100 × 50 %)]		3 050 000	
45615	Associés – apports en numéraire			3 000 000
4564	Associés – versements anticipés <i>D'après les statuts – Libération des apports en numéraire</i>			50 000
		01/01/N		
207	Fonds commercial		600 000	
213	Constructions		1 500 000	
411	Clients		400 000	
164	Emprunts auprès des établissements de crédit			500 000
45611	Associés – apports en nature <i>D'après les statuts – Réalisation de l'apport en nature</i>			2 000 000
		01/01/N		
1012	Capital souscrit – appelé, non versé		5 000 000	
1013	Capital souscrit – appelé, versé <i>D'après les statuts – Libération des apports</i>			5 000 000
		18/01/N		
512	Banques		3 048 300	
6226	Honoraires		1 000	
6354	Droits d'enregistrement et de timbre		500	
44566	TVA déductible sur biens et services		200	
467	Débiteurs divers <i>Mise à disposition des fonds</i>			3 050 000

4 ♦ Comptabilisation des opérations de novembre N

	02/11/N			
45621	Actionnaires capital souscrit et appelé, non versé		3 000 000	
109	Actionnaires capital souscrit – non appelé			3 000 000
	<i>D'après les statuts – Appel du solde des actions de numéraire</i>			
	02/11/N			
1011	Capital souscrit – non appelé		3 000 000	
1012	Capital souscrit – appelé, non versé			3 000 000
	<i>D'après les statuts – Virement pour solde</i>			
	23/11/N			
512	Banques (3 000 000 – 50 000)		2 950 000	
4564	Associés versements anticipés		50 000	
45621	Actionnaires capital souscrit et appelé, non versé			3 000 000
	<i>D'après les statuts – Versement selon relevé de banque</i>			
	23/11/N			
1012	Capital souscrit – appelé, non versé		3 000 000	
1013	Capital souscrit – appelé, versé			3 000 000
	<i>D'après les statuts – Virement pour solde</i>			

5 ♦ Comptabilisation chez JUPITER des écritures de souscription et de libération des titres de la société PLUTON

	01/01/N			
261	Titres de participation [60 % (80 000 × 100)]		4 800 000	
269	Versements restant à effectuer sur titres de participation. non libérés			2 400 000
512	Banques			2 400 000
	<i>Souscription des actions PLUTON</i>			

6 ♦ Type de contrôle exercé par la société JUPITER sur la société PLUTON et méthode de consolidation

La société Jupiter dispose d'un contrôle exclusif sur la société Pluton, puisqu'elle est titulaire de la majorité des droits de vote (60 %). La méthode de consolidation à retenir est donc l'intégration globale.

Exercice 97 Augmentation de capital dans une SA

La SA AUG, au capital de 1 500 000 €, composé de 30 000 actions de 50 €, a réalisé une augmentation de capital le 01/07/N en portant le capital à 3 000 000 €. L'AGE décide l'émission simultanée de 12 000 actions de numéraire au prix d'émission de 60 €, entièrement libérées à la souscription, et d'actions gratuites par incorporation au capital d'une fraction des réserves facultatives. Le bilan au 31/12/N-1 après répartition du bénéfice est le suivant :

Actif	Montants	Passif	Montants
Immobilisations	2 112 300	Capital	1 500 000
Stocks	1 095 400	Primes d'émission	130 000
Créances	861 600	Réserve légale	150 000
Disponibilités	89 700	Réserves statutaires	118 100
Charges constatées d'avance	1 200	Autres réserves	986 500
Charges à répartir sur plusieurs exercices	7 500	Report à nouveau	2 500
		Subventions d'investissement	12 835
		Provisions réglementées	13 965
		Provisions pour risques et charges	13 500
		Dettes	1 240 300
Total	4 167 700	Total	4 167 700

1. Préciser les limites entre lesquelles le prix d'émission doit se situer en cas d'augmentation de capital.
2. Comptabiliser les augmentations de capital.
3. Déterminer les valeurs du droit de souscription et du droit d'attribution.
4. Rappeler la signification du droit préférentiel de souscription du point de vue des anciens et nouveaux actionnaires.
5. Rappeler les différentes méthodes d'enregistrement des frais d'augmentation de capital et indiquer la méthode préférentielle prévue par le PCG.

Corrigé**1 ♦ Valeur du prix d'émission**

Le prix d'émission doit se situer entre la valeur nominale et la valeur de l'action avant l'augmentation de capital.

2 + Comptabilisation des écritures relatives à l'augmentation de capital

Augmentation de capital en numéraire :

$$(12\,000 \times 50 \times 100\%) + 12\,000 (60 - 50) = 600\,000 + 120\,000 = 720\,000$$

		01/07/N		
512	Associés – apports en numéraire		720 000	
4563	Associés – Versements reçus sur augmentation de capital			720 000
	<i>Libération des apports en numéraire</i>			
		01/07/N		
4563	Associés – Versements reçus sur augmentation de capital		720 000	
1013	Capital souscrit – appelé, versé			600 000
1041	Primes d'émission			120 000
	<i>Constatation de l'augmentation de capital en numéraire</i>			

Augmentation de capital par incorporation de réserves :

$$\text{Augmentation de capital} = (3\,000\,000 - 1\,500\,000) - 600\,000 = 900\,000$$

$$\text{Nombre d'actions gratuites} = 900\,000 / 50 = 18\,000 \text{ actions}$$

		01/07/N		
1068	Réserves facultatives		900 000	
1013	Capital souscrit – appelé, versé			900 000
	<i>Constatation de l'augmentation de capital par incorporation de réserves</i>			

3 + Calcul du droit de souscription et du droit d'attribution

$$\text{Valeur de l'action avant l'augmentation de capital (VM)} = (1\,500\,000 + 130\,000 + 150\,000 + 118\,100 + 986\,500 + 2\,500 + 12\,835 + 13\,965 - 7\,500) / 30\,000 = 2\,906\,400 / 30\,000 = 96,88$$

Éléments	Nombre	Prix unitaire	Total
Avant l'augmentation de capital	30 000	96,88	2 906 400
Augmentation de capital en numéraire	12 000	60	720 000
Augmentation de capital par incorporation de réserves	18 000	0	0
Après l'augmentation de capital	60 000	60,44	3 626 400

Parité d'échange : 30 000 actions anciennes pour 12 000 actions nouvelles, soit 5 actions anciennes pour 2 actions nouvelles.

Parité d'attribution : 30 000 actions anciennes pour 18 000 actions gratuites, soit 5 actions anciennes pour 3 actions gratuites.

$$\text{DPS} + \text{DA} = 96,88 - 60,44 = 36,44$$

$$\text{DPS} = (60,44 - 60) \times 2 / 5 = 0,176$$

$$\text{DA} = 60,44 \times 3 / 5 = 36,264$$

4 ♦ Signification du droit préférentiel de souscription du point de vue des anciens et des nouveaux actionnaires

Lors d'une augmentation de capital par apports en numéraire, chaque actionnaire a le droit de souscrire un nombre d'actions nouvelles en fonction du nombre d'actions anciennes qu'il possède. Ce droit est un droit de souscription à titre irréductible. Il permet aux anciens actionnaires de maintenir leur droit dans le capital, de compenser la perte de valeur de leurs actions et de leur donner la priorité pour souscrire les nouvelles actions. Pour les nouveaux actionnaires, ce droit leur permet de rentrer dans le capital et de bénéficier des réserves antérieurement constituées par les anciens actionnaires dès lors qu'ils ont payé la différence entre la valeur des actions et le prix d'émission.

5 ♦ Méthodes d'enregistrement des frais d'augmentation de capital et méthode préférentielle préconisée par le PCG

- Comptabilisation en charges.
- Comptabilisation en immobilisation (compte 2013).
- Imputation sur la prime d'émission (nets d'IS).

L'imputation sur la prime d'émission constitue la méthode préférentielle. Son adoption donne une meilleure information.

Exercice 98 Réduction de capital motivée par des pertes

La SA REDUC connaît des difficultés de trésorerie suite à une baisse de son activité. Son bilan au 31/12/N est le suivant :

Actif	Montants	Passif	Montants
Immobilisations	2 112 300	Capital (50 000 actions de 50€)	2 500 000
Stocks	1 095 400	Réserve légale	150 000
Créances	861 600	Autres réserves	750 600
Disponibilités	89 700	Résultat de l'exercice	- 986 500
Charges constatées d'avance	1 200	Report à nouveau	- 1 200 000
Charges à répartir sur plusieurs exercices	7 500	Subventions d'investissement	12 835
		Provisions réglementées	13 965
		Provisions pour risques et charges	13 500
		Dettes	2 913 300
Total	4 167 700	Total	4 167 700

La société décide de procéder à une réduction de son capital en apurant toutes les pertes (déficit et report à nouveau). Le 01/06/N, il est décidé à l'AGE de réduire la valeur nominale à 20€. Le reste du RAN débiteur sera apuré par imputation sur la réserve facultative.

Comptabiliser les écritures nécessaires.

Corrigé

Comptabilisation des écritures relatives à la réduction du capital

$$\begin{aligned} \text{Capitaux propres} &= (2\,500\,000 + 150\,000 + 750\,600 - 986\,500 - 1\,200\,000 + 12\,835 + 13\,965) \\ &= 1\,240\,900 < [50\% (2\,500\,000)]. \end{aligned}$$

Légalement, la SA dispose d'un délai de 2 ans pour reconstituer ses capitaux propres.

$$\text{Réduction de capital} = 50\,000 (50 - 20) = 1\,500\,000$$

$$\text{Pertes apurées} = 986\,500 + 1\,200\,000 = 2\,186\,500 :$$

– réduction de capital : 1 500 000 ;

– prélèvement sur les réserves facultatives pour le solde : $2\,186\,500 - 1\,500\,000 = 686\,500$.

		01/06/N		
119	Report à nouveau (Solde débiteur)		986 500	
129	Résultat de l'exercice (Perte)			986 500
	<i>Approbation des comptes par L'AGE</i>			
		01/06/N		
1068	Réserves facultatives		686 500	
1013	Capital souscrit – appelé, versé		1 500 000	
119	Report à nouveau (débiteur)			2 186 500
	<i>Constatation de l'augmentation de capital par incorporation de réserves</i>			

Exercice 99 Augmentation de capital en numéraire - Versements anticipés

Extrait d'examen librement adapté

La SA SPPR, au capital totalement libéré, a décidé le 01/09/N d'émettre 3 000 actions de nominal 100 € au prix de 110 €. Les actions sont libérées de moitié. La banque a versé les fonds le 31/10/N. Les frais d'émission sont de 5 € par action émise et sont comptabilisés selon la méthode préférentielle.

Le 02/05/N+1, Le Conseil d'administration appelle la moitié du solde dû qui doit être versé au plus tard le 31/05/N+1. Tous les actionnaires ont libéré leurs apports. M. BRUNO, souscripteur de 200 actions, a versé par anticipation le solde de son apport le 15/05/N+1. Le solde est libéré le 01/09/N+2.

Comptabiliser les écritures nécessaires en N, en N+1 et en N+2.

Corrigé

Augmentation de capital = $(3\ 000 \times 100 \times 50 \%) + 3\ 000 \times (60 - 50) = 150\ 000 + 30\ 000 = 180\ 000$

	Octobre		
512	Associés – apports en numéraire	180 000	
4563	Associés – Versements reçus sur augmentation de capital		180 000
	<i>Libération des apports en numéraire</i>		
	Octobre		
4563	Associés – Versements reçus sur augmentation de capital	180 000	
1013	Capital souscrit – appelé, versé		150 000
1041	Primes d'émission		30 000
	<i>Constatation de l'augmentation de capital en numéraire</i>		
	Octobre		
109	Actionnaires - Capital souscrit - non appelé	150 000	
1011	Capital souscrit - non appelé		150 000
	<i>Part du capital restant à libérer (3 000 x 100 x 50 %)</i>		
	Octobre		
1041	Primes d'émission (15 000 – 5 000)	10 000	
695	Impôts sur les bénéfices (15 000 x 33,1/3 %)	5 000	
512	Banques		15 000
	<i>Frais d'augmentation de capital</i>		
	02/05/N+1		
45621	Actionnaires capital souscrit et appelé, non versé	75 000	
109	Actionnaires capital souscrit – non appelé		75 000
	<i>D'après les statuts – Appel de la moitié du solde (150 000 / 2)</i>		
	02/05/N+1		
1011	Capital souscrit - non appelé	75 000	
1012	Capital souscrit – appelé, non versé		75 000
	<i>D'après les statuts – Pour virement</i>		
	15/05/N+1		
512	Banques [75 000 + (200 x 100 x 25 %)]	80 000	
4564	Associés versements anticipés (200 x 100 x 25 %)		5 000
45621	Actionnaires capital souscrit et appelé, non versé		75 000
	<i>D'après les statuts – Versement selon relevé de banque</i>		

		15/05/N+1		
1012	Capital souscrit – appelé, non versé		75 000	
1013	Capital souscrit – appelé, versé			75 000
	<i>D'après les statuts – Pour virement</i>			
		01/09/N+2		
45621	Actionnaires – Capital souscrit et appelé, non versé		75 000	
109	Actionnaires – Capital souscrit – non appelé			75 000
	<i>D'après les statuts – Appel du solde</i>			
		01/09/N+2		
1011	Capital souscrit – non appelé		75 000	
1012	Capital souscrit – appelé, non versé			75 000
	<i>D'après les statuts – Pour virement</i>			
		01/09/N+2		
512	Banques [75 000 – (200 x 100 x 25 %)]		70 000	
4564	Associés – Versements anticipés (200 x 100 x 25 %)		5 000	
45621	Actionnaires – Capital souscrit et appelé, non versé			75 000
	<i>D'après les statuts – Versement selon relevé de banque</i>			
		01/09/N+2		
1012	Capital souscrit – appelé, non versé		75 000	
1013	Capital souscrit – appelé, versé			75 000
	<i>D'après les statuts – Pour virement</i>			

Exercice 100 Affectation du résultat dans une SA - Actions ordinaires - Actions de préférence

Le capital de la SA DISTRI est divisé en 50 000 actions de nominal 100 € : 30 000 actions ordinaires entièrement libérées, 5 000 actions de préférence entièrement libérées et 15 000 actions ordinaires émises le 01/03/N lors d'une augmentation de capital, libérées du minimum légal. Les statuts prévoient qu'après dotation de la réserve légale, on portera en réserves statutaires 3 % du montant du capital appelé. Le taux d'intérêt statutaire est de 5 % pour les actions ordinaires et de 8 % pour les actions de préférence. Il est prévu de doter en réserve facultative un montant de 50 000 €. L'AGO du 01/06/N+1 a décidé de verser aux actionnaires un superdividende arrondi à l'euro inférieur. Le solde sera reporté à nouveau.

Extrait du bilan au 31/12/N avant affectation du résultat :

- Capital : 5 000 000 €;
- Réserve légale : 480 000 €;
- Report à nouveau : 12 000 €;
- Réserves statutaires : 18 000 €;
- Autres réserves : 32 000 €;
- Résultat de l'exercice : 550 000 €.

Des acomptes sur dividendes ont été versés le 01/10/N pour 70 000 €.

- 1. Rappeler les principales caractéristiques des actions de préférence.**
- 2. Rappeler les conditions de la distribution d'acomptes sur dividendes.**
- 3. Présenter le projet de répartition du bénéfice. Comptabiliser l'acompte sur les dividendes et l'écriture d'affectation du résultat.**
- 4. Calculer le dividende unitaire.**

Corrigé**1 ♦ Principales caractéristiques des actions de préférence**

Les actions de préférence peuvent être émises à la constitution des sociétés par actions ou lors d'augmentations de capital. Elles représentent des titres de capital avec ou sans droit de vote, assortis de droits particuliers de toute nature, accordés de manière temporaire ou définitive. Ces droits particuliers peuvent être un taux d'intérêt statutaire majoré, un premier dividende prioritaire, un dividende reportable sur un ou plusieurs exercices s'il n'a pas pu être payé en totalité pour un exercice donné...

Les actions de préférence doivent représenter au maximum la moitié du capital social dans les sociétés non cotées et au maximum le quart du capital social dans les sociétés cotées.

2 ♦ Conditions de distribution d'acomptes sur dividendes

Établissement d'un bilan certifié par un commissaire aux comptes et existence d'un bénéfice distribuable suffisant.

3 ♦ Projet de répartition du bénéfice et comptabilisation des écritures d'affectation du résultat

Résultat net comptable		550000
- Report à nouveau débiteur		0
- Dotation réserve légale	5 % (550 000 - 0) = 27 500(1)	- 20000
- Dotation réserves statutaires	3 % [(30000 + 5000) × 100 + (15000 × 100 × 25 %)]	- 116250
+ Report à nouveau créditeur		+ 12000
= Bénéfice distribuable		= 425750
- Intérêts statutaires	5 % [(30000 × 100) + (15000 × 100 × 25 % × 10 / 12)] + 8 % (5000 × 100)	- 205625
- Dotation réserves facultatives		- 50000
= Montant disponible		= 170125
- Superdividende	170125 / 50000 = 3,4025 arrondi à 3 : Superdividende = 50000 × 3	- 150000
= Report à nouveau		= 20125

(1) Vérification : 480 000 + 27 500 = 507 500 > 10 % (5 000 000) : Dotation réserve légale = 10 % (5 000 000) - 480 000 = 20 000

		01/10/N		
1209	Résultat de l'exercice (Bénéfice)		70000	
457	Associés - Dividendes à payer			70000
	Affectation du résultat			

		01/06/N+1		
120	Résultat de l'exercice (Bénéfice)		550 000	
110	Report à nouveau – Solde créditeur		12 000	
1061	Réserve légale			20 000
1063	Réserves statutaires			116 250
1068	Autres réserves			50 000
457	Associés – Dividendes à payer (205 625 + 150 000 – 70 000)			285 625
110	Report à nouveau – Solde créditeur (reliquat)			20 125
1209	Résultat de l'exercice (pour solde)			70 000
<i>Affectation du résultat</i>				

4 ♦ Calcul du dividende unitaire

Éléments (€)	Actions ordinaires totalement libérées	Actions de préférence totalement libérées	Actions ordinaires partiellement libérées
Intérêt statutaire	$5\% (100) = 5$	$8\% (100) = 8$	$5\% (100 \times 25\% \times 10 / 12) = 1,04$
Superdividende unitaire	3	3	3
Dividende unitaire	8	11	4,04

Exercice 101 Paiements des dividendes en actions

Le capital de la société DIV est divisé en 50 000 actions de 100€ entièrement libérées. Les statuts prévoient la possibilité de payer les dividendes en actions. Des actionnaires, détenteurs de 5 000 actions, ont donné leur accord pour percevoir leurs dividendes en actions. Le dividende est de 10€ par action. Le prix d'émission de l'action est de 120€.

1. Indiquer les modalités de paiement des dividendes en actions dans les sociétés non cotées.
2. calculer le nombre d'actions attribuées aux actionnaires désirant percevoir leurs dividendes en actions dans les deux cas suivants :
 - les actionnaires souhaitent recevoir un nombre d'actions arrondi au montant inférieur;
 - les actionnaires souhaitent recevoir un nombre d'actions arrondi au montant supérieur.
3. Comptabiliser le paiement des dividendes en actions le 01/06/N+1.

Corrigé**1 ♦ Modalités de paiement des dividendes en actions dans les sociétés non cotées**

Le paiement des dividendes en actions n'est possible que s'il est prévu par les statuts de la société. Chaque actionnaire peut opter ou non pour le paiement de ses dividendes en actions. Le prix d'émission des actions nouvelles est déterminé, soit en fonction du montant de l'actif net, soit fixé par un expert désigné en justice à la demande du conseil d'administration ou du directoire. Le prix d'émission des nouvelles actions ne doit pas être inférieur au nominal.

2 ♦ Nombre d'actions attribuées aux actionnaires désirant percevoir leurs dividendes en actions**1^{er} cas : Nombre d'actions arrondi au montant inférieur**

Nombre d'actions = $(5\,000 \times 10) / 120 = 416,67$ arrondi à 416

1^{er} cas : Nombre d'actions arrondi au montant supérieur

Nombre d'actions = $(5\,000 \times 10) / 120 = 416,67$ arrondi à 417

3 ♦ Comptabilisation des écritures relatives au paiement des dividendes**1^{er} cas :**

Soulte versée par la SA = $(5\,000 \times 10) - (416 \times 120) = 80$

		01/06/N+1		
457	Associés – Dividendes à payer (5 000 × 10)		50 000	
1013	Capital souscrit – appelé, versé (416 × 100)			41 600
1041	Primes d'émission [416 × (120 – 100)]			8 320
512	Banques			80
<i>Paiement des dividendes en actions</i>				

2^e cas :

Soulte reçue par la SA = $(5\,000 \times 10) - (417 \times 120) = 40$

		01/06/N+1		
457	Associés – Dividendes à payer (5 000 × 10)		50 000	
512	Banques		40	
1013	Capital souscrit – appelé, versé (417 × 100)			41 700
1041	Primes d'émission [417 × (120 – 100)]			8 340
	<i>Paiement des dividendes en actions</i>			

Exercice 102 Affectation du résultat dans une SARL

La SARL TANTIEM, au capital de 50 000 € composé de 500 parts de 100 € entièrement libérées, a réalisé en N un résultat comptable avant IS et avant rémunération du gérant de 42 000 €. On relève 3 000 € de charges non déductibles. Après dotation à la réserve légale dans les conditions prévues par la loi, il est proposé à l'AG du 01/06/N+1 de doter en réserves statutaires un montant de 4 110 € et de verser un intérêt statutaire de 5 %. Sur le solde, 30 % sont attribués au gérant à titre de tantièmes. Il sera ensuite distribué un superdividende et doter en réserves facultatives 10 500 €. Le dividende unitaire est fixé à 12 €. Le reliquat sera reporté à nouveau. L'extrait du bilan au 31/12/N est le suivant :

- Capital : 50 000 €;
- Réserve légale : 2 500 €;
- Réserves statutaires : 3 000 €;
- Autres réserves : 2 000 €;
- Report à nouveau : 0.

Calculer la rémunération du gérant et présenter le projet de répartition du résultat de l'exercice N.

Corrigé

Rémunération du gérant et projet de répartition du résultat

Rémunération du gérant

Soit X la rémunération du gérant

$$\text{Résultat imposable (après rémunération du gérant)} = 42\,000 + 3\,000 - X = 45\,000 - X$$

$$\text{IS} = 33,1/3 \% (45\,000 - X) = 15\,000 - X / 3$$

$$\text{Résultat comptable après rémunération et après IS} = (42\,000 - X) - (15\,000 - X / 3) = 27\,000 - (2 / 3) X$$

Résultat comptable après IS et après rémunération	$27\,000 - (2/3) X$
- RAN débiteur	- 0
	$= 27\,000 - (2/3) X$
- Dotation réserve légale	$- 5\% [27\,000 - (2/3) X] = - 1\,350 + (0,10/3) X$
	$= 25\,650 - (1,9/3) X$
+ RAN créditeur	+ 0
- Intérêt statutaire	- 5% (50 000) = 2 500
- Dotation réserve statutaire	- 4 110
	$= 19\,040 - (1,9/3) X$

$$X = 30\% [19\,040 - (1,9/3) X]$$

On trouve $X = 4\,800$.

Projet d'affectation du résultat

Résultat net comptable	$27\,000 - 2/3 (4\,800)$	23 800
- Report à nouveau débiteur		0
- Dotation réserve légale	5% (23 800)	- 1 190
- Dotation réserves statutaires		- 4 110
+ Report à nouveau créditeur		+ 0
= Bénéfice distribuable		= 18 500
- Intérêts statutaires	5% (50 000)	- 2 500
- Dotation réserves facultatives		- 10 500
= Montant disponible		= 5 500
- Superdividende	500 (15 - 5)	- 5 000
= Report à nouveau		= 500

Exercice 103 Répartition du résultat*Extrait d'examen librement adapté*

Vous disposez d'un extrait du bilan au 31/12/N de la SA BLACK EIGHT :

Capital : 600 000 € (dont versé 480 000 €) ; Réserve légale : 55 000 € ; Réserves facultatives : 135 000 € ; RAN : 2 000 € ; Résultat de l'exercice : 120 000 €. Son capital de 15 000 actions de nominal 40 € est composé de 6 000 actions de préférence sans droit de vote et totalement libérées, de 5 000 actions ordinaires, totalement libérées et de 4 000 actions ordinaires, émises lors d'une augmentation de capital le 01/07/N, libérées le 01/07/N, libérées d'un quart.

La décision de verser un acompte sur dividende est prise le 01/02/N+1. Le versement a lieu le 15/02/N+1 dont 2 € par action aux détenteurs d'actions de préférence, 1 € par action aux détenteurs d'actions ordinaires anciennes et 0,50 € par action aux détenteurs d'actions ordinaires nouvelles.

Le projet de répartition est approuvé par l'AGO le 18/05/N+1 et prévoit un intérêt statutaire de 10 % pour les actions de préférence et de 5 % pour les actions ordinaires. La réserve facultative sera dotée de 46 000 €, le solde attribué sous forme de superdividende, qui sera arrondi à l'unité inférieure, le reliquat étant reporté à nouveau. Le paiement des dividendes a lieu le 01/07/N+1.

Établir le projet de répartition et comptabiliser les écritures nécessaires.

Corrigé**Répartition du résultat**

Résultat net comptable		120 000
- Report à nouveau débiteur		- 0
- Dotation réserve légale	5 % (120 000) = 6 000 (1)	- 5 000
+ Report à nouveau créditeur		+ 2 000
= Bénéfice distribuable		= 117 000
- Intérêts statutaires	10 % (6 000 x 40) + 5 % (5 000 x 40) + 5 % (4 000 x 40 x 25 % x 6 / 12)	- 35 000
- Dotation réserves facultatives		- 46 000
= Montant disponible		= 36 000
- Superdividende	36 000 / 15 000 = 2,4 arrondi à 2 : 2 x 15 000	- 30 000
= Report à nouveau		= 6 000

(1) Vérification $6\,000 + 55\,000 = 61\,000 > 10\% (600\,000)$; dotation = $10\% (600\,000) - 55\,000 = 5\,000$

Comptabilisation

		01/02/N+1		
1209	Résultat de l'exercice (Bénéfice)		19 000	
457	Associés – Dividendes à payer			19 000
<i>Affectation du résultat (6 000 x 2) + (5 000 x 1) + (4 000 x 0,5)</i>				
		15/02/N+1		
457	Associés – Dividendes à payer		19 000	
512	Banques			19 000
<i>Paiement de l'acompte</i>				
		18/05/N+1		
120	Résultat de l'exercice (Bénéfice)		120 000	
110	Report à nouveau – Solde créditeur		2 000	
1061	Réserve légale			5 000
1068	Autres réserves			46 000
457	Associés – Dividendes à payer (35 000 + 30 000 – 19 000)			46 000
1209	Résultat de l'exercice			19 000
110	Report à nouveau – Solde créditeur (reliquat)			6 000
<i>Affectation du résultat</i>				
		01/07/N+1		
457	Associés – Dividendes à payer		46 000	
512	Banques (46 000 – 16 790)			29 210
442	Impôts et taxes recouvrables sur les tiers [46 000 x (21 % + 15,5 %)]			16 790
<i>Paiement de l'acompte</i>				

Exercice 104 Affectation du résultat dans une SAS - Dividendes payés en actions - Augmentation de capital par incorporation de réserves

Vous disposez d'un extrait du bilan au 31/12/N de la SAS HALES :

Capital: 350 000 € (35 000 actions de 10 €); Réserve légale: 33 000 €; Autres réserves: 11 500 €; Report à nouveau: - 7 000 €; Résultat de l'exercice: 50 000 €.

Le projet d'affectation du résultat est le suivant le 04/05/N+1 : après dotation de la réserve légale, le montant de la réserve facultative sera porté à 12 500 €. Les dividendes, d'un montant de 37 500 €, seront intégralement versés le 15/05/N+1 en actions (distribution gratuite), le solde reporté à nouveau. Le 15/05/N+1, il sera procédé à une augmentation de capital par incorporation de réserves de la totalité de la réserve facultative. La valeur de l'émission de l'action est de 12,50 €.

1. Présenter le projet d'affectation du résultat et comptabiliser les écritures nécessaires.
2. Comptabiliser les écritures relatives à l'augmentation de capital.
3. Présenter l'extrait des capitaux propres après l'affectation du résultat et l'augmentation de capital.

Corrigé

1 ♦ Projet d'affectation du résultat

Résultat de l'exercice		50 000
– Report à nouveau débiteur		– 7 000
– Dotation réserve légale (RL)	5 % (43 000) = 2 150 ; Vérification : (33 000 + 2 150) > 10 % (350 000) ; Dotation RL = 10 % (350 000) – 33 000 = 2 000	= 43 000
– Dotation réserve facultative		– 2 000
– Dividendes		– 1 000
= Report à nouveau		– 37 500
		= 2 500

		04/05/N+1		
120	Résultat de l'exercice		50 000	
119	Report à nouveau – Solde débiteur			7 000
1061	Réserve légale			2 000
1068	Autres réserves			1 000
457	Associés – Dividendes à payer			37 500
110	Report à nouveau – Solde créditeur			2 500
<i>Affectation du résultat</i>				

		15/05/N+1		
457	Associés – Dividendes à payer		37 500	
1013	Capital souscrit - appelé, versé (3 000 x 10)			30 000
1041	Prime d'émission (3 000 x (12,50 – 10))			7 500
<i>Paiement des dividendes en actions</i>				

Nombre d'actions créées = $37\,500 / 12,5 = 3\,000$ actions.

2 ♦ Écriture relative à l'augmentation de capital

Nombre d'actions gratuites = $12\,500 / 12,50 = 1\,000$ actions

15/05/N+1

		15/05/N+1		
1068	Autres réserves		12 500	
1013	Capital souscrit- appelé, versé (1 000 x 10)			10 000
1041	Prime d'émission ((1 000 x (12,50 – 10))			2 500
<i>Augmentation de capital par incorporation de la réserve facultative</i>				

3 ♦ Extrait des capitaux propres

Capital	$350\,000 + 30\,000 + 10\,000$	390 000
Réserve légale	$33\,000 + 2\,000$	35 000
Autres réserves	$11\,500 + 1\,000 - 12\,500$	0
Report à nouveau		2 500
Résultat de l'exercice	$50\,000 - 50\,000$	0

Exercice 105 Émission d'un emprunt obligataire -
Amortissement des frais d'émission et de la prime
de remboursement sur la durée de l'emprunt

La société anonyme OBLIG a émis le 01/01/N un emprunt obligataire au taux nominal de 11 % par émission de 9000 obligations au nominal de 1200 €. Le prix d'émission est de 1100€ et le prix de remboursement de 1500€. Les sommes sont versées à la banque le 01/02/N. Les frais d'émission sont de 18000€HT. La durée de l'emprunt est de 18 ans. La prime de remboursement et les frais d'émission sont amortis sur la durée de l'emprunt. Le taux de TVA est de 20 %.

Comptabiliser les écritures en N relatives à l'émission de l'emprunt obligataire.

Corrigé

Comptabilisation des écritures relatives à l'émission de l'emprunt obligataire

Soient N le nombre d'obligations émises, E le prix d'émission et R le prix de remboursement

$$N \times R = 9000 \times 1500 = 13\,500\,000$$

$$N \times E = 9000 \times 1100 = 9\,900\,000$$

$$\text{Prime de remboursement} = 9\,000 (1\,500 - 1\,100) = 13\,500\,000 - 9\,900\,000 = 3\,600\,000$$

		01/01/N		
471	Obligations à placer		13500000	
163	Autres emprunts obligataires			13500000
	<i>Émission de l'emprunt obligataire</i>			

		01/01/N		
4671	Obligataires, obligations souscrites		9 900 000	
169	Primes de remboursement des obligations		3 600 000	
471	Obligations à placer			13 500 000
	<i>Souscription des obligations</i>			
		01/02/N		
512	Banques		9 900 000	
4671	Obligataires, obligations souscrites			9 900 000
	<i>Libération des obligations</i>			
		01/02/N		
6272	Commissions et frais sur émission d'emprunts		18 000	
44566	TVA déductible sur autres biens et services		3 600	
512	Banques			21 600
	<i>Avis de débit n°— Règlement des frais d'émission</i>			
		31/12/N		
6861	Dotations aux amortissements des primes de remboursement		200 000	
169	Primes de remboursement des obligations			200 000
	<i>Amortissement des primes de remboursement (3 600 000 / 18)</i>			
		31/12/N		
4816	Charges à répartir sur plusieurs exercices – Frais d'émission des emprunts		18 000	
791	Transferts de charges d'exploitation			18 000
	<i>Transfert des frais d'émission</i>			
		31/12/N		
6812	Dotations aux amortissements des charges à répartir		1 000	
4816	Charges à répartir sur plusieurs exercices – Frais d'émission des emprunts			1 000
	<i>Amortissement des charges à répartir (18 000 / 18)</i>			

Exercice 106 Émission d'un emprunt obligataire - Intérêts courus - Amortissement des frais d'émission au prorata des intérêts courus - Amortissement de la prime de remboursement au prorata de la rémunération courue

La société anonyme OBLIG a émis le 01/10/N un emprunt obligataire au taux nominal de 6% par émission de 100 obligations au nominal de 1 000€. Le prix d'émission est de 950€ et le prix de remboursement de 1 250€. Les sommes sont versées à la banque le 15/10/N. Les frais d'émission sont de 3 500€HT. La durée de l'emprunt est

de 10 ans. L'emprunt est remboursable par amortissements constants. Les frais d'émission sont amortis au prorata des intérêts courus et la prime de remboursement au prorata de la rémunération courue.

Le taux de TVA est de 20 %.

Comptabiliser les écritures en N relatives à l'émission de l'emprunt obligataire.

Corrigé

Comptabilisation des écritures relatives à l'émission de l'emprunt obligataire

Soient N le nombre d'obligations émises, C la valeur nominale, E le prix d'émission et R le prix de remboursement.

$$N \times R = 100 \times 1\,250 = 125\,000$$

$$N \times E = 100 \times 950 = 95\,000$$

$$\text{Prime de remboursement} = 100 (1\,250 - 950) = 30\,000$$

$$\text{Coupon (c)} = C \times i = 1\,000 \times 6\% = 60$$

$$\text{Taux réel (r)} = i \times C / R = 6\% \times 1\,000 / 1\,250 = 4,8\%$$

Extrait du tableau de remboursement de l'emprunt obligataire

Nombre d'obligations amorties = $N / n = 100 / 10 = 10$ obligations

Années	Capital début	Intérêts	Amortissements	Annuités
01/10/N+1	$100 \times 1\,250 = 125\,000$	$100 \times 1\,000 \times 6\% = 6\,000$	$10 \times 1\,250 = 12\,500$	18 500
01/10/N+2	$90 \times 1\,250 = 112\,500$	$90 \times 1\,000 \times 6\% = 5\,400$	12 500	17 900

Extrait du tableau d'amortissement de la prime et des frais d'émission

Périodes	Intérêts courus (1)	Amortissement de la prime au prorata des intérêts courus (2)	Rémunération courue (1)+(2)	Amortissement des frais d'émission au prorata de la rémunération courue
31/12/N	1 500 (1)	1 364 (3)	2 864	159 (4)
31/12/N+1	5 850 (2)	5 318	11 168	620
31/12/N+10	450	409	859	48
Total	33 000	30 000	63 000	3 500

$$(1) (6\,000 \times 3 / 12) = 1\,500$$

$$(2) (6\,000 \times 9 / 12) + (5\,400 \times 3 / 12) = 5\,850$$

$$(3) (30\,000 \times 1\,500 / 33\,000) = 1\,364$$

$$(4) (3\,500 \times 2\,864 / 63\,000) = 159$$

		01/01/N			
471	Obligations à placer			125 000	
163	Autres emprunts obligataires				125 000
	<i>Émission de l'emprunt obligataire</i>				
		01/10/N			
4671	Obligataires, obligations souscrites			95 000	
169	Primes de remboursement des obligations			30 000	
471	Obligations à placer				125 000
	<i>Souscription des obligations</i>				
		15/10/N			
512	Banques			95 000	
4671	Obligataires, obligations souscrites				95 000
	<i>Libération des obligations</i>				
		15/10/N			
6272	Commissions et frais sur émission d'emprunts			3 500	
44566	TVA déductible sur autres biens et services			700	
512	Banques				4 200
	<i>Avis de débit n°— Règlement des frais d'émission</i>				
		31/12/N			
6861	Dotations aux amortissements des primes de remboursement			1 364	
169	Primes de remboursement des obligations				1 364
	<i>Amortissement des primes de remboursement</i>				
		31/12/N			
4816	Charges à répartir sur plusieurs exercices – Frais d'émission des emprunts			3 500	
791	Transferts de charges d'exploitation				3 500
	<i>Transfert des frais d'émission</i>				
		31/12/N			
6812	Dotations aux amortissements des charges à répartir			159	
4816	Charges à répartir sur plusieurs exercices – Frais d'émission des emprunts				159
	<i>Amortissement des charges à répartir</i>				
		31/12/N			
6611	Intérêts des emprunts et dettes			1 500	
16883	Intérêts courus sur autres emprunts obligataires				1 500
	<i>Intérêts courus non échus (100 × 6 % × 1 000 × 3 / 12)</i>				

Exercice 107 Obligations donnant accès au capital

La société OBA a réalisé les émissions suivantes le 01/01/N :

- **opération 1** : émission de 10 000 bons à souscription d'actions au prix de 10€. 1 BSA confère le droit de souscrire le 01/01/N+1 à 1 action de nominal 90€ au prix d'émission de 100€. Le 01/01/N+1, la société procède à l'augmentation de capital. Les actions sont entièrement libérées. 9 000 BSA sont exercés le 01/01/N+1 ;
- **opération 2** : émission d'un emprunt obligataire aux conditions suivantes : Nombre d'obligations émises : 10 000 ; Nominal : 150€ ; Prix d'émission : 120€ ; Prix de remboursement : 160€ ; Taux d'intérêt nominal : 5 % ; Durée de l'emprunt : 5 ans ; Remboursement *in fine*. La prime de remboursement est amortie sur la durée de l'emprunt. À chaque obligation est attaché 1 BSA donnant le droit de souscrire à une augmentation de capital le 01/01/N+1 aux conditions suivantes : 1 BSA confère le droit de souscrire à 1 action de nominal 160€ au prix d'émission de 220€. Le 01/01/N+1, la société procède à l'augmentation de capital. Les actions sont entièrement libérées. 8 000 BSA sont exercés le 01/01/N+1 ;
- **opération 3** : émission de 5 000 obligations au pair de nominal 100€, remboursables en actions lors d'une augmentation de capital prévue le 01/01/N+1. La parité est de 2 actions pour 1 obligation. Le nominal de l'action est de 10€ ;
- **opération 4** : émission d'un emprunt obligataire convertible en actions aux conditions suivantes : Nombre d'obligations émises : 10 000 ; Nominal : 100€ ; Prix d'émission : 95€ ; Remboursement au pair ; Taux d'intérêt nominal : 5 % ; Durée de l'emprunt : 5 ans. La prime de remboursement est amortie sur la durée de l'emprunt.

La conversion peut avoir lieu le 01/01 de chaque année sur la base de 3 actions pour 1 obligation. La valeur nominale des actions est de 10€. Le 01/01/N+1, des obligataires ont demandé la conversion de 3 000 obligations en actions.

Comptabiliser les écritures nécessaires en N et en N+1 relatives à chaque opération.

Corrigé**Comptabilisation des écritures en N et en N+1**

Opération 1 :

		01/01/N		
512	Banques		100 000	
1045	Primes liées au capital – Bons de souscription d'actions			100 000
	<i>Émission des BSA (10 000 × 10)</i>			

Le 01/01/N+1, lors de l'augmentation de capital, pour 9 000 BSA souscrits :

$$\text{Augmentation de capital} = (9\,000 \times 100) + 9\,000 \times (100 - 90) = 900\,000 + 90\,000 = 990\,000$$

		01/01/N+1		
4563	Associés – Versements reçus sur augmentation de capital		990 000	
1013	Capital souscrit – appelé, versé			900 000
1041	Primes d'émission			90 000
<i>Constataion de l'augmentation de capital</i>				
		01/01/N+1		
512	Banques		990 000	
4563	Associés – Versements reçus sur augmentation de capital			990 000
<i>Libération</i>				

Opération 2 :

$$N \times R = 10\,000 \times 160 = 1\,600\,000$$

$$N \times E = 10\,000 \times 120 = 1\,200\,000$$

$$\text{Prime de remboursement} = 10\,000 \times (160 - 120) = 400\,000$$

		01/01/N		
471	Obligations à placer		1 600 000	
163	Autres emprunts obligataires			1 600 000
<i>Émission de l'OBSA</i>				
		01/01/N		
4671	Obligataires, obligations souscrites		1 200 000	
169	Primes de remboursement des obligations		400 000	
471	Obligations à placer			1 600 000
<i>Souscription des obligations</i>				
		01/01/N		
512	Banques		1 200 000	
4671	Obligataires, obligations souscrites			1 200 000
<i>Libération des obligations</i>				
		31/12/N		
6861	Dotations aux amortissements des primes de remboursement		80 000	
169	Primes de remboursement des obligations			80 000
<i>Amortissement des primes de remboursement (400 000 / 5)</i>				

Le 01/01/N+1, lors de l'augmentation de capital, pour 8 000 BSA souscrits :

$$\text{Augmentation de capital} = (8\,000 \times 160) + 8\,000 \times (220 - 160) = 1\,280\,000 + 480\,000 = 1\,760\,000$$

		01/01/N+1		
4563	Associés – Versements reçus sur augmentation de capital		1 760 000	
1013	Capital souscrit – appelé, versé			1 280 000
1041	Primes d'émission			480 000
<i>Constatation de l'augmentation de capital</i>				
		01/01/N+1		
512	Banques		1 760 000	
4563	Associés – Versements reçus sur augmentation de capital			1 760 000
<i>Libération</i>				

Opération 3 :

$N \times E = 5000 \times 100 = 500\,000$

		01/01/N		
471	Obligations à placer		500 000	
167	Emprunts et dettes assorties de conditions particulières			500 000
<i>Émission de l'ORA</i>				
		01/01/N		
4671	Obligataires, obligations souscrites		500 000	
471	Obligations à placer			500 000
<i>Souscription des obligations</i>				
		01/01/N		
512	Banques		500 000	
4671	Obligataires, obligations souscrites			500 000
<i>Libération des obligations</i>				

Le 01/01/N+1, lors de l'augmentation de capital, selon la parité « 2 actions contre 1 obligation », pour 5000 obligations le nombre d'actions émises est de 10000.

Augmentation de capital = $10\,000 \times 10 = 100\,000$

		01/01/N+1		
167	Emprunts et dettes assorties de conditions particulières (5000 × 100)		500 000	
1013	Capital souscrit – appelé, versé			100 000
1044	Primes de conversion des obligations en actions (500000 – 100000)			400 000
<i>Remboursement des obligations en actions</i>				

Opération 4 :

$$N \times R = 10\,000 \times 100 = 1\,000\,000$$

$$N \times E = 10\,000 \times 95 = 950\,000$$

$$\text{Prime de remboursement} = 10\,000 (100 - 95) = 50\,000$$

		01/01/N			
473	Obligations à échanger			1 000 000	
161	Emprunts obligataires convertibles				1 000 000
	<i>Émission de l'OCA</i>				
		01/01/N			
4673	Obligataires, obligations à échanger			950 000	
169	Primes de remboursement des obligations			50 000	
473	Obligations à échanger				1 000 000
	<i>Souscription des obligations</i>				
		01/01/N			
512	Banques			950 000	
4673	Obligataires, obligations à échanger				950 000
	<i>Libération des obligations</i>				
		01/01/N			
6861	Dotations aux amortissements des primes de remboursement			10 000	
169	Primes de remboursement des obligations				10 000
	<i>Amortissement des primes de remboursement (50 000 / 5)</i>				

Le 01/01/N+1, lors de la conversion des obligations en actions, selon la parité « 3 actions contre 1 obligation », pour 3 000 obligations le nombre d'actions émises est de 9 000.

$$\text{Augmentation de capital} = 9\,000 \times 10 = 90\,000$$

		01/01/N+1			
161	Emprunts obligataires convertibles (3 000 × 95)			285 000	
1013	Capital souscrit – appelé, versé				90 000
1044	Primes de conversion des obligations en actions (285 000 – 90 000)				195 000
	<i>Conversion des obligations en actions</i>				

$$\text{Prime totale de remboursement des obligations converties} = 3\,000 \times (100 - 95) = 15\,000$$

$$\Sigma \text{ Amortissements de la prime de remboursement des obligations converties} = (15\,000 / 5) \times 1 = 3\,000$$

Prime de remboursement nette des obligations converties = 15 000 – 12 000 = 3 000

		31/12/N+1		
161	Emprunts obligataires convertibles		15 000	
169	Primes de remboursement des obligations			12 000
1044	Primes de conversion des obligations en actions			3 000
	<i>Imputation de la prime de remboursement</i>			

Exercice 108 Obligations donnant droit à la souscription de titres de créances

La société OBO a réalisé les émissions suivantes le 01/01/N :

- **opération 1** : émission de 10 000 bons à souscription d'obligations au prix de 10 €. 1 BSO confère le droit de souscrire le 01/01/N+1 à 1 obligation de nominal 100 € au prix d'émission de 90 €. Le 01/01/N+1, la société procède à l'émission de l'emprunt obligataire aux conditions suivantes : Nombre d'obligations émises : 6 000 ; Nominal : 100 € ; Prix d'émission : 90 € ; Remboursement au pair ; Taux d'intérêt nominal : 5 % ; Durée de l'emprunt : 5 ans ; Remboursement in fine. La prime de remboursement est amortie sur la durée de l'emprunt. 6 000 BSO sont exercés le 01/01/N+1 ;
- **opération 2** : émission d'un emprunt obligataire aux conditions suivantes : Nombre d'obligations émises : 10 000 ; Nominal : 150 € ; Émission au pair ; Prix de remboursement : 160 € ; Taux d'intérêt nominal : 5 % ; Durée de l'emprunt : 5 ans ; Remboursement in fine ; Taux actuariel : 6 %. La prime de remboursement est amortie sur la durée de l'emprunt. À chaque obligation est attaché 1 BSO donnant le droit de souscrire à un emprunt obligataire le 01/01/N+1 aux conditions suivantes : 1 BSO confère le droit de souscrire à 1 obligation de nominal 160 € au prix d'émission de 140 €, remboursable in fine au prix de 180 € dans 5 ans au taux de 5,5 %. Le 01/01/N+1, la société procède à l'émission de l'emprunt obligataire. 8 000 BSO sont exercés.
- **opération 3** : émission d'un emprunt obligataire aux conditions suivantes : Nombre d'obligations émises : 10 000 ; Nominal : 200 € ; Prix d'émission : 195 € ; Prix de remboursement : 210 € ; Taux d'intérêt nominal : 5 % ; Durée de l'emprunt : 10 ans ; Remboursement in fine. La prime de remboursement est amortie sur la durée de l'emprunt. Une clause prévoit la conversion des obligations en de nouvelles obligations. Suite à une baisse des taux sur le marché obligataire, la société procède à la conversion de l'emprunt obligataire en un nouvel emprunt dont les caractéristiques sont les suivantes : Nominal : 200 € ; Prix d'émission : 160 € ; Prix de remboursement : 220 € ; Taux d'intérêt nominal : 4 % ; Durée de l'emprunt : 10 ans ; Remboursement in fine. La prime de remboursement est amortie sur la durée de l'emprunt. Les détenteurs de 8 000 obligations acceptent l'échange. Les obligations restantes sont remboursées.

Comptabiliser les écritures nécessaires en N et en N+1 relatives à chaque opération.

Corrigé**Comptabilisation des écritures en N et en N+1****Opération 1 :**

		01/01/N			
512	Banques			100 000	
487	Produits constatés d'avance				100 000
	<i>Émission des BSO (10 000 × 10)</i>				

Le 01/01/N+1, lors de l'émission de l'emprunt obligataire :

$$N \times R = 6\,000 \times 100 = 600\,000$$

$$N \times E = 6\,000 \times 90 = 540\,000$$

$$\text{Prime de remboursement} = 6\,000 \times (100 - 90) = 60\,000$$

Au 31/12/N+1 :

BSO utilisés (N) rapportés au résultat sur la durée de l'emprunt = $(N \times \text{Prix démission d'1 BSO}) / \text{Durée de l'emprunt} = (6\,000 \times 10) / 5 = 12\,000$

$$\text{Reprise des BSO non utilisés} = (10\,000 - 6\,000) \times 10 = 40\,000$$

		01/01/N+1			
471	Obligations à placer			600 000	
163	Autres emprunts obligataires				600 000
	<i>Émission de l'emprunt obligataire</i>				
		01/01/N+1			
4671	Obligataires, obligations souscrites			540 000	
169	Primes de remboursement des obligations			60 000	
471	Obligations à placer				600 000
	<i>Souscription des obligations</i>				
		01/01/N+1			
512	Banques			540 000	
4671	Obligataires, obligations souscrites				540 000
	<i>Libération des obligations</i>				
		31/12/N+1			
6861	Dotations aux amortissements des primes de remboursement			12 000	
169	Primes de remboursement des obligations				12 000
	<i>Amortissement des primes de remboursement (60 000 / 5)</i>				

		31/12/N+1		
487	Produits constatés d'avance		12 000	
768	Autres produits financiers			12 000
		<i>BSO utilisés rapportés au résultat de l'exercice sur la durée de l'emprunt</i>		
		31/12/N+1		
487	Produits constatés d'avance		40 000	
768	Autres produits financiers			40 000
		<i>Reprise des BSO non utilisés</i>		

Opération 2 :

$$N \times R = 10\,000 \times 160 = 1\,600\,000$$

$$N \times E = 10\,000 \times 150 = 1\,500\,000$$

$$\text{Coupon (c)} = 100 \times 5\% = 5\text{€}$$

$$\text{Cours de l'obligation} = [5 \times [1 - (1,06)^{-5}] / 0,06] + 160(1,06)^{-5} = 140,62$$

$$\text{Valeur d'1 BSO} = 150 - 140,62 = 9,38$$

$$\text{Prime de remboursement} = 10\,000 \times (160 - 150 + 9,38) = 193\,800$$

		01/01/N+1		
471	Obligations à placer		1 600 000	
1631	Autres emprunts obligataires			1 600 000
		<i>Émission de l'emprunt obligataire</i>		
		01/01/N+1		
4671	Obligataires, obligations souscrites		1 500 000	
169	Primes de remboursement des obligations		193 800	
471	Obligations à placer			1 600 000
487	Produits constatés d'avance (10 000 × 9,38)			93 800
		<i>Souscription des OBSO</i>		
		01/01/N+1		
512	Banques		1 500 000	
4671	Obligataires, obligations souscrites			1 500 000
		<i>Libération des obligations</i>		
		31/12/N		
6861	Dotations aux amortissements des primes de remboursement		38 760	
169	Primes de remboursement des obligations			38 760
		<i>Amortissement des primes de remboursement (193 800 / 5)</i>		

Le 01/01/N+1, lors de l'émission du second emprunt obligataire, selon la parité « 1 obligation contre 1 BSO » :

$$N \times R = 8000 \times 180 = 1\,440\,000$$

$$N \times E = 8000 \times 140 = 1\,120\,000$$

$$\text{Prime de remboursement} = 8\,000 \times (180 - 120) = 320\,000$$

471	Obligations à placer	01/01/N+1	1 440 000	
1632	Autres emprunts obligataires			1 440 000
	<i>Émission du second emprunt obligataire</i>			
4671	Obligataires, obligations souscrites	01/01/N+1	1 120 000	
169	Primes de remboursement des obligations		320 000	
471	Obligations à placer			1 440 000
	<i>Souscription de l'emprunt obligataire</i>			
512	Banques	01/01/N+1	1 120 000	
4671	Obligataires, obligations souscrites			1 120 000
	<i>Libération des obligations</i>			

Au 31/12/N+1 :

BSO utilisés (N) rapportés au résultat sur la durée de l'emprunt = $(N \times \text{Prix démission d'1 BSO}) / \text{Durée de l'emprunt} = (8000 \times 9,38) / 5 = 15\,008$

$$\text{Reprise des BSO non utilisés} = (10\,000 - 8000) \times 9,38 = 18\,760$$

6861	Dotations aux amortissements des primes de remboursement	31/12/N+1	64 000	
169	Primes de remboursement des obligations			64 000
	<i>Amortissement des primes de remboursement (320 000 / 5)</i>			
487	Produits constatés d'avance	31/12/N+1	15 008	
768	Autres produits financiers			15 008
	<i>BSO utilisés rapportés au résultat de l'exercice sur la durée de l'emprunt</i>			
487	Produits constatés d'avance	31/12/N+1	18 760	
768	Autres produits financiers			18 760
	<i>Reprise des BSO non utilisés</i>			

Opération 3 :

$$N \times R = 10\,000 \times 210 = 2\,100\,000$$

$$N \times E = 10\,000 \times 195 = 1\,950\,000$$

$$\text{Prime de remboursement} = 10\,000 (210 - 195) = 150\,000$$

471	Obligations à placer	01/01/N	2 100 000	
1631	Autres emprunts obligataires			2 100 000
	<i>Émission de l'OCO</i>			
4671	Obligataires, obligations souscrites	01/01/N	1 950 000	
169	Primes de remboursement des obligations		150 000	
471	Obligations à placer			2 100 000
	<i>Souscription des obligations</i>			
512	Banques	01/01/N	1 950 000	
4671	Obligataires, obligations souscrites			1 950 000
	<i>Libération des obligations</i>			
6861	Dotations aux amortissements des primes de remboursement	31/12/N	15 000	
169	Primes de remboursement des obligations			15 000
	<i>Amortissement des primes de remboursement (150 000 / 10)</i>			

Le 01/01/N+1, lors de la conversion des obligations, le nombre d'obligations échangées est de 8 000.

$$N \times R = 8\,000 \times 220 = 1\,760\,000$$

$$N \times E = 8\,000 \times 160 = 1\,280\,000$$

$$\text{Prime de remboursement} = 8\,000 \times (220 - 160) = 480\,000$$

Échange des obligations au prix de remboursement du 1^{er} emprunt = $8\,000 \times 210 = 1\,680\,000$

Remboursement des obligations au prix de remboursement du 1^{er} emprunt = $(10\,000 - 8\,000) \times 210 = 420\,000$

Prix de remboursement du 1^{er} emprunt (210€) > Prix d'émission du second emprunt (160€) : une soule doit être remboursée aux détenteurs d'obligations ayant accepté l'échange : $8\,000 \times (210 - 160) = 400\,000$.

473	Obligations à échanger	01/01/N+1	1 760 000	
1632	Autres emprunts obligataires			1 760 000
	<i>Nouvel emprunt obligataire</i>			
4673	Obligataires, obligations à échanger	01/01/N+1	1 280 000	
169	Primes de remboursement des obligations		480 000	
473	Obligations à échanger			1 760 000
	<i>Souscription des obligations</i>			
1631	Autres emprunts obligataires (pour solde)	01/01/N+1	2 100 000	
4673	Obligataires, obligations à échanger			1 680 000
4674	Obligataires, obligations à rembourser			420 000
	<i>Pour solde des comptes</i>			
4674	Obligataires, obligations à rembourser	01/01/N+1	420 000	
512	Banques			420 000
	<i>Paiement des obligations</i>			
4673	Obligataires, obligations à échanger	01/01/N+1	400 000	
512	Banques			400 000
	<i>Versement de la soulte</i>			

Exercice 109 BSO dans la comptabilité de la société émettrice et dans celle du souscripteur

La SA BLOG, créée en N-20, au capital totalement libéré, a émis 12 000 BSO le 01/07/N-1 au prix unitaire de 2 €, permettant de souscrire à un emprunt obligataire lancé le 01/07/N. Chaque bon détenu donne droit à la souscription d'une obligation. Le 01/07/N, 10 000 bons ont été utilisés pour souscrire à l'emprunt obligataire. La reprise du produit des BSO utilisés se fait en linéaire sur la durée de l'emprunt. Le 01/07/N, la société procède à l'émission de l'emprunt obligataire à hauteur des BSO utilisés, dont les caractéristiques sont les suivantes :

Valeur nominale : 100 € ; Émission au pair ; Prix de remboursement : 105 % ; Durée de l'emprunt : 10 ans ; Taux nominal : 5 % ; Échéance : 01/07 ; Remboursement *in fine*. Frais d'émission inscrits à l'actif : 10 000 € HT.

Les frais d'émission et la prime de remboursement sont amortis sur la durée de l'emprunt, en linéaire, par fractions égales.

1. Indiquer les conditions d'émission d'un emprunt obligataire pour les sociétés par actions. Ces conditions sont-elles remplies par la SA BLOG ?
2. Présenter l'écriture nécessaire au 30/06/N-1 relative aux BSO dans les comptes de la société émettrice.
3. Justifier le traitement comptable de la prime de remboursement de l'emprunt obligataire et comptabiliser les écritures nécessaires en N relatives à l'émission de l'emprunt obligataire.
4. Comptabiliser les écritures nécessaires en N-1 et en N dans les comptes de la SA ELI qui a acquis 100 BSO le 01/07/N-1 et utilisé ses bons le 01/07/N pour souscrire à l'emprunt obligataire.

Corrigé

1 ♦ Conditions d'émission d'un emprunt obligataire

Seules les sociétés par actions ayant 2 années d'existence, qui ont établi deux bilans régulièrement approuvés par les actionnaires et dont le capital est entièrement libéré, peuvent émettre des obligations. Ces conditions sont remplies par la SA BLOG puisqu'elle a été créée en N-20 et son capital a été intégralement versé.

2 ♦ Traitement comptable des BSO dans les comptes de la société émettrice.

Lors de l'émission des BSO, la société doit constater l'encaissement dans un compte de trésorerie en contrepartie d'un compte de produit constaté d'avance. Lors de l'émission de l'emprunt obligataire, le produit correspondant aux BSO utilisés est rapporté progressivement au résultat, sur la durée de l'emprunt ; le produit correspondant aux BSO non utilisés est immédiatement enregistré en résultat.

		01/07/N-1			
512	Banques (12 000 x 2)			24 000	
487	Produits constatés d'avance				24 000
	<i>Émission des BSO</i>				

3 + Prime de remboursement

La prime de remboursement est enregistrée à l'actif au débit du compte 169 et fait l'objet d'un amortissement direct sur la durée de l'emprunt, soit par fractions égales, soit au prorata des intérêts courus.

		01/07/N			
471	Obligations à placer (10 000 x 105)			1 050 000	
163	Autres emprunts obligataires				
	<i>Émission de l'emprunt obligataire</i>				1 050 000
		01/07/N			
4671	Obligataires – Obligations souscrites (10 000 x 100)			1 000 000	
169	Prime de remboursement des obligations 10 000 (105 – 100)			50 000	
471	Obligations à placer (10 000 x 105)				1 050 000
	<i>Souscription de l'emprunt obligataire</i>				
		01/07/N			
512	Banques			1 000 000	
4671	Obligataires – Obligations souscrites				1 000 000
	<i>Encaissement des fonds</i>				
		01/07/N			
6272	Commissions et frais sur émission d'emprunts			10 000	
44566	TVA déductible sur autres biens et services			2 000	
512	Banques				12 000
	<i>Païement des frais d'émission</i>				
		01/07/N			
487	Produits constatés d'avance			4 000	
768	Autres produits financiers				4 000
	<i>BSO périmés rapportés au résultat (12 000 – 10 000) x 2</i>				
		31/12/N			
6611	Intérêts des emprunts et dettes			25 000	
16883	Intérêts courus sur autres emprunts obligataires				25 000
	<i>Intérêts courus du 01/07/N au 31/12/N (10 000 x 100 x 5 % x 6 / 12)</i>				
		31/12/N			
4816	Charges à répartir sur plusieurs exercices			10 000	
791	Transferts de charges d'exploitation				10 000
	<i>Transfert des frais d'émission</i>				
		31/12/N			
6812	Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir			1 000	
4816	Charges à répartir sur plusieurs exercices				1 000
	<i>Amortissement des charges à répartir (10 000 / 10)</i>				

		31/12/N		
6861	Dotations aux amortissements des primes de remboursement		2 500	
169	Primes de remboursement des obligations			2 500
	<i>Amortissement des primes de remboursement [(50 000 / 10) x 6 / 12]</i>			
		31/12/N		
487	Produits constatés d'avance		2 000	
768	Autres produits financiers			2 000
	<i>BSO utilisés rapportés au résultat sur la durée de l'emprunt [(10 000 x 2) / 10]</i>			

4 ♦ Comptabilisation chez ELI

		01/07/N-1		
5082	Bons de souscription		500	
512	Banques			500
	<i>Souscription des BSO (100 x 5)</i>			
		01/07/N		
506	Valeurs mobilières de placement – Obligations [(100 x 100) + 500]		10 500	
5082	Bons de souscription (100 x 5)			500
512	Banques (100 x 100)			10 000
	<i>Utilisation des BSO</i>			
		01/07/N		
5088	Intérêts courus sur obligations		250	
764	Revenus des Valeurs mobilières de placement			250
	<i>Intérêts courus du 01/07/N au 31/12/N (100 x 1 000 x 5 % x 6 / 12)</i>			

Exercice 110 Collectivités territoriales

Extrait d'examen librement adapté

La société YPREMIUM recycle des déchets de construction et obtient un produit UBSOL utilisé en tant que sous-couche pour les travaux de voirie. Pour rechercher de nouvelles utilisations possibles des déchets de démolition, la société YPREMIUM s'est associée à deux autres entreprises du même secteur d'activité, la société ALBA et la société SOLVA, pour créer un groupement d'intérêt économique (GIE) qui réalise des travaux de recherche pour les trois sociétés. Le GIE a été constitué avec un capital de 50 000 € entièrement libéré. Le capital du GIE est détenu à 50 % par la société YPREMIUM et respectivement à 20 % et 30 % par les sociétés ALBA et SOLVA. Son exercice comptable correspond à l'année civile. En N, la société YPREMIUM a réalisé plusieurs opérations avec le GIE.

- le 15 avril N, les associés YPREMIUM, ALBA et SOLVA ont réalisé une avance à long terme au GIE qui est respectivement de 10 000 €, 5 000 €, et 5 000 € ;
- le 1^{er} juillet N, les associés ont versé leurs cotisations qui s'élevaient au total à 15 000 €, dont 8 000 € versées par la société YPREMIUM ;
- à la clôture des comptes au 31 décembre N, le résultat du GIE est bénéficiaire de 12 000 € ;
- le 15 avril N+1 l'assemblée générale ordinaire du GIE a approuvé les comptes de l'exercice N.

- 1. Indiquer les principales motivations qui conduisent à la constitution d'un GIE.**
- 2. Enregistrer dans la comptabilité du GIE les opérations réalisées en N et N+1.**
- 3. Comptabiliser la quote-part du résultat bénéficiaire du GIE dans la comptabilité de la société YPREMIUM à la date du 15 avril N+1.**

Corrigé**1 ♦ Principales motivations qui conduisent à la constitution d'un GIE**

Le GIE est un organisme institué pour servir de cadre à la coopération interentreprises. Il a pour but de faciliter ou de développer l'activité économique de ses membres, d'améliorer ou d'accroître les résultats de cette activité. C'est un groupement de moyens. Le GIE peut réaliser des fonctions commerciale, de recherche, de production...

2 ♦ Comptabilisation des écritures en N et en N+1

512	Banques	15/04/N		20 000	
171	Dettes rattachées à des participations				20 000
	<i>Avances à long terme des associés</i>				
512	Banques	01/07/N		15 000	
706	Prestations de services				15 000
	<i>Cotisations des membres</i>				
120	Résultat de l'exercice	15/04/N+1		12 000	
458.1	Associé YPREMIUM [50 % (12 000)]				6 000
458.2	Associé ALBA				2 400
458.3	Associé SOLVA				3 600
	<i>Résultat du GIE</i>				

3 ♦ Comptabilisation de la quote-part du résultat bénéficiaire du GIE

267	Créances rattachées à des participations	15/04/N+1		6 000	
7616	Revenus sur autres formes de participation				6 000
	<i>Part du bénéfice du GIE</i>				

Exercice 111 Professions libérales*Extrait d'examen librement adapté*

M. THALES, membre de l'Ordre des Géomètres-Experts, exerce son activité à titre individuel. Il est soumis au régime de la déclaration contrôlée en ce qui concerne ses revenus professionnels et au régime du réel normal en matière de TVA. Les opérations réalisées en janvier N par M. THALES sont les suivantes :

Charges et dépenses professionnelles

(CB = chèques bancaires)

Dates	Opérations effectuées	Pièces comptables	Montant TTC	TVA
5/01	Achat de bornes (fournitures)	Facture 1/N	2 400	400
7/01	Abonnement ADSL-téléphone	Facture 2/N	36	6
15/01	Acquisition d'un véhicule de tourisme de type break neuf. Prix de base : 10 000€HT – Remise 20 % – Frais de préparation : 200€HT – Frais d'immatriculation (carte grise) : 160 €.	Facture 3/N	10 000	1 640
19/01	Assurance multirisque	Quittance 4/2010 + CB n° 110	600	
20/01	Règlement facture 2/N	CB n° 111	36	
22/01	Carburant essence	CB n° 112	80	13,33
26/01	Règlement facture 3/N	CB n° 113	9 840	
28/01	Travaux d'entretien	Facture 5/N	228	38,00
30/01	Prélèvement M. THALES	CB n° 115	3 500	

Produits et recettes professionnelles

Les recettes ont été comptabilisées sur une seule ligne le 31 janvier d'après le bordereau de remise de chèques à l'encaissement.

Éléments	Facturation TTC	Encaissement janvier	
		Montant TTC	TVA
Honoraires décembre	12 000	7 200	1 200
Honoraires janvier	8 400	5 040	840
Total		12 240	2 040

Divers

Le 27/01, rétrocession de 1020 €TTC d'honoraires à un confrère qui a réalisé un travail de bornage pour le compte de M. THALES (facture + CB n° 114).

- 1. Préciser les modes de comptabilisation des opérations d'un professionnel libéral exerçant à titre individuel.**
- 2. Compléter le document fourni en annexe afin de comptabiliser les opérations réalisées en janvier N.**

Corrigé

1 ♦ Modes de comptabilisation des opérations d'un professionnel libéral exerçant à titre individuel

Un professionnel libéral exerçant à titre individuel enregistre ses opérations selon la comptabilité de trésorerie. Les opérations sont comptabilisées lors de l'encaissement et du décaissement. Il lui est possible d'opter pour une comptabilité d'engagement. Les règles du PCG s'appliquent alors.

2 ♦ Document à compléter pour le mois de janvier N

Date	Entrée	Sortie	Honoraires	Honoraires rétrocedés	Impôts	Transport	Services extérieurs	Frais divers	Prélèvements	Achat immobilisation
15		10 000			160					9840
19		600					600			
20		36						36		
22		80				80				
27		1 020		1 020						
30		3 500							3 500	
31	12 240		12 240							
	12 240	15 236	12 240	1 020	160	80	600	36	3 500	9 840

Exercice 112 Associations

Extrait d'examen librement adapté

L'association VISIO apporte une aide aux personnes atteintes des maladies de l'œil. Les ressources de l'association sont essentiellement constituées de subventions des pouvoirs publics pour un montant d'environ 200 000 €, d'aides d'entreprises spécialisées et de dons des particuliers et des cotisations des adhérents.

Opération n° 1 : une subvention de fonctionnement de 20 000 € est accordée par le conseil municipal et versée le 2 septembre N. Elle est exclusivement destinée à l'animation du centre de loisirs réservé aux enfants. De septembre à décembre, 2 000 € ont été utilisés par mois.

Opération n° 2 : l'association VISIO prévoit d'organiser un voyage pour les adolescents en déficit visuel. Pour ce projet, une subvention (avec clause résolutoire) est accordée par le conseil général le 30 septembre N. Le montant de la subvention s'élève à 15 000 €, une partie de cette subvention est versée le 10 octobre pour 5 000 €. Fin décembre le projet semble compromis et risque d'être annulé.

Opération n° 3 : suite à la journée nationale de la vision du 10 décembre, l'association a reçu des dons en espèces du public pour un montant de 5 000 € et les cotisations de nouveaux adhérents pour 1 200 €.

Opération n° 4 : fin N, le résultat de l'association « VISIO » est excédentaire de 3 200 € dont 1 200 € correspondant à un résultat sous contrôle. Le conseil d'administration décide d'affecter 1 500 € au projet associatif et 500 € en report à nouveau.

Extrait du plan comptable des associations limité aux comptes spécifiques

11. Éléments en instance d'affectation

110 Report à nouveau (solde créditeur)
 115 Résultats sous contrôle de tiers financeurs
 119 Report à nouveau (solde débiteur)

19. Fonds dédiés

194 Fonds dédiés sur subventions de fonctionnement

Classes 6 et 7

6894 Engagements à réaliser sur subventions attribuées
 754 Collectes
 756 Cotisations

- 1. Indiquer pourquoi l'association VISIO est tenue à des obligations comptables. Préciser lesquelles.**
- 2. Comptabiliser, pour chaque opération, les écritures nécessaires en N.**
- 3. Indiquer si l'association peut distribuer aux adhérents une partie du résultat qui n'est pas sous contrôle de tiers.**

Corrigé

1 ♦ Obligations comptables

Les associations sont soumises à certaines obligations lorsque le montant des subventions et des dons reçus est supérieure à 153 000 €. Les subventions obtenues par VISIO étant de 200 000 €, l'association est donc tenue à des obligations comptables.

Ces obligations sont les suivantes :

- établir des comptes annuels (bilan, compte de résultat, annexe);
- établir un budget prévisionnel;
- nommer au moins un commissaire aux comptes et un suppléant;
- assurer la publicité des comptes annuels et du rapport du commissaire aux comptes.

2+ Comptabilisation des écritures en N

Opération 1

512	Banques	02/09/N	20000	
74	Subventions d'exploitation			20000
<i>Avis de crédit n°----</i>				
6894	Engagements à réaliser sur subventions attribuées	02/09/N	12000	
194	Fonds dédiés sur subventions de fonctionnement			12000
<i>Ressources affectées non utilisées</i>				

Opération 2

441	État – Subventions à recevoir	30/09/N	15000	
74	Subventions d'exploitation			15000
<i>Notification de l'attribution d'une subvention</i>				
512	Banques	10/10/N	5000	
441	État – Subventions à recevoir			5000
<i>Avis de crédit n°----</i>				
6815	Dotations aux provisions d'exploitation	31/12/N	15000	
1518	Autres provisions pour risques			15000
<i>Provision constatée pour reversement de la subvention non utilisée</i>				

Opération 3

512	Banques	10/12/N	6200	
754	Collectes			5000
756	Cotisations			1200
<i>Avis de crédit n°----</i>				
120	Résultat de l'exercice	31/12/N	3200	
115	Résultats sous contrôle de tiers financeurs			1200
1068	Autres réserves			1500
110	Report à nouveau			500
<i>Affectation du résultat</i>				

3 ♦ Distribution du résultat

Le résultat positif peut être affecté en réserves ou en report à nouveau. Aucun résultat ne peut être attribué aux adhérents qui n'ont aucun droit individuel sur celui-ci car l'association est sans but lucratif.

Exercice 113 Comptabilité d'une région

La Région tient une comptabilité conformément aux dispositions de l'instruction M71. Vous disposez d'un extrait des comptes spécifiques de la Région :

192. Plus ou moins-values sur cessions d'immobilisations

Ce compte est crédité du montant des plus-values de cessions par le débit du compte 6761 « Différences sur réalisations positives », et débité du montant des moins-values de cessions par le crédit du compte 7761 « Différences sur réalisations négatives ». Les cessions d'immobilisations et leurs valeurs nettes comptables sont comptabilisées respectivement dans les comptes 775 et 675.

2042. Subventions d'équipement versées

Lorsque les subventions financent des installations, elles sont amorties sur une durée maximale de 10 ans.

471. Comptes transitoires ou d'attente

Le compte 4713 « Recettes perçues avant émission des titres » est crédité par le débit du compte du Trésor.

515. Compte au Trésor

L'ensemble des encaissements et des décaissements sont constatés au compte 515.

Opérations réalisées par la Région :

- le 01/07/N, la Région verse à la société INSTA une subvention de 20 000 € pour financer une installation ;
- le 01/09/N, la Région encaisse un loyer de 1 500 € pour la location d'un immeuble ; le titre de recette est émis le 15/09/N ;
- le 30/11/N, la région cède des installations pour 6 000 €. Le titre de recette a été transmis au comptable public. Ces installations avaient été acquises pour 50 000 € et amorties à hauteur de 40 000 €.

1. Rappeler la définition du budget. Quelles sont les deux sections prévues dans les budgets des collectivités territoriales ? Quel est le rôle des personnes chargées de la tenue des comptes des collectivités territoriales ? Quelles sont les deux structures chargées du contrôle externe de la comptabilité des collectivités territoriales ?

2. Comptabiliser les écritures nécessaires en N dans les comptes de la Région.

Corrigé

1 ♦ Définitions

Le budget est l'acte par lequel sont prévues et autorisées par l'assemblée délibérante les recettes et les dépenses d'un exercice futur. Il constitue un outil de prévision. Il est voté par l'assemblée ; le vote

constitue une autorisation de dépense car seules les dépenses inscrites au budget peuvent être engagées.

Le budget se compose d'une **section de fonctionnement** regroupant les recettes et les dépenses nécessaires au fonctionnement courant de la collectivité, et d'une **section d'investissement** relative aux opérations d'investissement et de leur financement.

L'**ordonnateur**, qui contrôle la bonne exécution du budget en récapitulant les recettes et les dépenses effectivement réalisées, et le **comptable public**, qui retrace les recettes et les dépenses de l'exercice avec leur contrepartie, sont chargés de la tenue des comptes des collectivités.

Le **préfet** et la **chambre régionale des comptes** sont chargés du contrôle externe de la comptabilité de la Région.

2 + Comptabilisation

2042	Subventions d'équipement versées	01/07/N	20 000	
515	Compte au Trésor			20 000
	<i>Avis de règlement N° ---</i>			
6811	Dotations aux amortissements des immobilisations	31/12/N	1 000	
28042	Amortissements des subventions d'équipement			1 000
	<i>Annuité comptable [(20 000 / 10) x 6 / 12]</i>			
515	Compte au Trésor	01/09/N	1 500	
4713	Comptes d'attente			1 500
	<i>Avis d'encaissement du loyer</i>			
4713	Comptes d'attente	15/09/N	1 500	
752	Revenus des immeubles			1 500
	<i>Emission du titre par l'ordonnateur</i>			
515	Compte du Trésor	30/11/N	6 000	
775	Produits des cessions d'immobilisations			6 000
	<i>Cession des installations</i>			
675	Valeurs comptables des immobilisations cédées (50 000 – 40 000)	31/12/N	10 000	
2815	Amortissements des installations		40 000	
215	Installations			50 000
	<i>Sortie des installations</i>			
192	Plus ou moins-values sur cessions d'immobilisations	31/12/N	4 000	
7761	Différences sur réalisations			4 000
	<i>Transfert de la moins-value en section investissement (6 000 – 10 000)</i>			

Exercice 114 Exclusion du périmètre de consolidation

Indiquer les cas où les sociétés sont dispensées d'établir des comptes consolidés.

Corrigé

Cas de dispense de tenue des comptes consolidés

- La société n'est pas une société consolidante : elle ne contrôle pas de manière exclusive ou conjointe d'autres sociétés ou elle n'exerce pas une influence notable sur elles.
- Exemption pour les petits groupes : pour les sociétés non cotées lorsque le groupe ne dépasse pas, au cours des deux exercices précédents, deux des trois critères suivants : CA HT : 30 M€ ; bilan : 15 M€ ; Effectifs : 250.

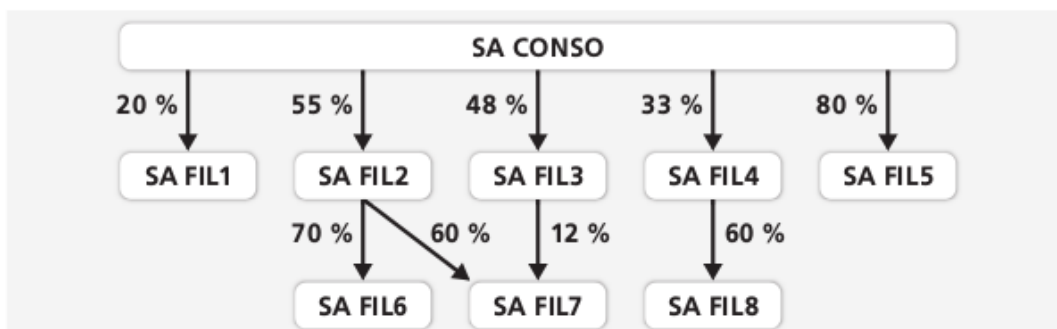
Exercice 115 Types de contrôle - Méthodes de consolidation

La SA CONSO détient les participations suivantes :

La SA CONSO possède 50 % du capital de la SA FIL3 dont 20 % du capital est constitué d'actions sans droit de vote. La SA CONSO ne possède pas d'actions sans droit de vote.

La SA FIL4 est détenue à parts égales par deux autres sociétés qui détiennent chacune 33,1/3 % du capital.

Le capital de la SA FIL5 est composé de 20 000 actions dont 5 000 actions à droit de vote double. La SA CONSO possède 16 000 actions de la SA FIL5 (dont 6 000 actions à droits de vote double).



Indiquer dans un tableau, pour chaque filiale, le pourcentage de contrôle, la nature du contrôle, la méthode de consolidation et le pourcentage d'intérêt.

Corrigé

Pourcentage de contrôle – Nature du contrôle – Méthode de consolidation – Pourcentage d'intérêt

Sociétés	% contrôle direct	% contrôle indirect	% contrôle total	Type de contrôle	Méthode de consolidation	Intérêts
FIL1	20 %	0 %	20 %	Influence notable	Mise en équivalence	20 %
FIL2	55 %	0 %	55 %	Contrôle exclusif	Intégration globale	55 %
FIL3	60 % ⁽¹⁾	0 %	60 %	Contrôle exclusif	Intégration globale	48 %
FIL4	33,1/3 %	0 %	33,1/3 %	Contrôle exclusif	Intégration proportionnelle	33,1/3 %
FIL5	88 % ⁽²⁾	0 %		Contrôle exclusif	Intégration globale	80 %
FIL6	0 %	70 %	70 %	Contrôle conjoint	Intégration globale	38,5 % ⁽⁴⁾
FIL7	0 %	18 % ⁽³⁾	18 %	Contrôle exclusif	Hors périmètre	9,06 % ⁽⁵⁾
FIL8	0 %	0 %	0 %		Hors périmètre	20 % ⁽⁶⁾

(1) $48 \% / (100 \% - 20 \%) = 60 \%$

(2) Nombre de droits de vote de la SA FIL5 = $(20000 - 5000) + (5000 \times 2) = 25000$
 Nombre de droits de vote de la SA CONSO dans FIL5 = $(16000 - 6000) + (6000 \times 2) = 22000$
 $22000 \times 100 / 25000 = 88 \%$

(3) $6 \% + 12 \% = 18 \%$

(4) $70 \% (55 \%) = 38,5 \%$

(5) $6 \% (55 \%) + 12 \% (48 \%) = 9,06 \%$

(6) $60 \% (33,1/3 \%) = 20 \%$

Exercice 116 Mission du CAC en matière de comptes consolidés

Extrait d'examen librement adapté

1. **Indiquer le nombre de commissaires aux comptes qu'il convient de désigner lorsqu'un groupe doit présenter des comptes consolidés.**
2. **Rappeler la mission générale du commissaire aux comptes en matière de comptes consolidés.**

Corrigé

1 ♦ Nombre de CAC à désigner en cas de comptes consolidés

La société mère doit désigner au moins 2 CAC.

2 ♦ Mission du CAC en matière de comptes consolidés

Le CAC doit certifier que les comptes consolidés sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'exercice.

Exercice 117 Mission de l'expert-comptable - Mission du CAC - Nomination du CAC

Extrait d'examen librement adapté

M. PELTRE sait que la nomination d'un commissaire aux comptes est obligatoire dans une société anonyme. Il souhaiterait qu'un des actionnaires de sa société anonyme YPREMIUM, M. Laurent, qui exerce par ailleurs la profession de commissaire aux comptes, soit nommé comme commissaire aux comptes de la société YPREMIUM.

1. Indiquer la différence fondamentale entre la mission du CAC et celle de l'expert-comptable.
2. Expliquer les raisons pour lesquelles la société YPREMIUM ne peut pas faire appel à M. Laurent pour exercer la mission de commissaire aux comptes.
3. Préciser à quel moment et pour quelle durée un CAC est nommé.
4. Préciser quelle est la mission générale du commissaire aux comptes. Indiquer si un CAC peut ou doit donner des conseils ou des avis à ses clients.

Corrigé

1 ♦ Différence entre la mission du CAC et celle de l'expert-comptable

Le CAC exerce une mission légale alors que l'expert-comptable exerce une mission contractuelle.

2 ♦ Raisons pour lesquelles la société YPREMIUM ne peut pas faire appel à M. Laurent pour exercer la mission de CAC

Le CAC doit être indépendant de la société qu'il contrôle. Il existe un certain nombre d'incompatibilités :

- le CAC ne peut prendre, recevoir ou conserver un intérêt auprès de la société dont il est chargé de certifier les comptes ;
- il lui est interdit de fournir à la société qu'il contrôle tout conseil ou toute autre prestation de services qui n'entrent pas dans les diligences liées à sa mission.

3 ♦ Nomination du CAC

Le CAC est nommé par les statuts à la constitution de la société ou par l'AGO en cours de vie sociale. La durée est de 6 exercices comptables.

4 ♦ Mission générale du commissaire aux comptes

La mission générale du CAC est une mission d'audit :

- il certifie que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat, de la situation financière et du patrimoine de la société ;
- il vérifie les valeurs et les documents comptables de la société, il contrôle la conformité de la comptabilité de la société avec les règles en vigueur ; il vérifie la concordance des comptes annuels avec les informations données dans le rapport de gestion ;
- il s'assure que l'égalité a été respectée entre les actionnaires de la société ;
- il signale, à la prochaine AGO, les irrégularités qu'il a pu relever ;
- il révèle au Procureur de la République les faits délictueux dont il a eu connaissance.

Le CAC ne doit pas s’immiscer dans la gestion de la société contrôlée et ne doit donc donner aucun conseil, ni avis n’entrant pas dans les diligences liées à sa mission. Toutefois, il peut fournir tout conseil entrant dans les diligences liées à la mission de CAC.

Exercice 118 Contrôle interne - Mission du CAC

Extrait d’examen librement adapté

La poursuite de la politique de développement de la société BUENAVENTURA nécessite des besoins de financement que les dirigeants ont de plus en plus de difficultés à assurer. Par ailleurs, la croissance des ventes a mis en évidence l’inadéquation de certaines procédures administratives. Le commissaire aux comptes a observé dans son rapport certaines faiblesses dans le contrôle interne de la société. Ces éléments n’ont pas remis en cause son opinion sur les comptes annuels. Les dirigeants ont demandé au commissaire aux comptes de proposer des solutions pour pallier les faiblesses de certaines procédures administratives, comme celles des ventes et des clients par exemple. Il a été rappelé à l’occasion qu’un système de contrôle interne efficace devait entraîner le respect de principes tels que la séparation des tâches, la supervision et la conservation des actifs. Dans le cadre de révision du cycle d’exploitation « ventes et clients », une procédure de circularisation et de rapprochement de documents a été mise en place.

- 1. Définir le contrôle interne.**
- 2. Préciser si la mission du commissaire aux comptes dans l’entreprise Buenaventura est de nature légale ou contractuelle.**
- 3. Indiquer si le commissaire aux comptes peut proposer, comme le lui suggèrent les dirigeants de Buenaventura, des solutions pour remédier aux faiblesses observées de certaines procédures, comme celles des ventes et des clients par exemple.**
- 4. Expliquer la notion de rapprochement de documents. Donner un exemple.**

Corrigé

1 ♦ Contrôle interne

Ensemble des procédures mises en place par la direction afin de s’assurer de la fiabilité des enregistrements et des comptes annuels qui en découlent. Le contrôle interne doit permettre de :

- contrôler le travail comptable (exhaustivité, réalité, exactitude);
- contrôler le personnel de l’entreprise (respect du principe organisationnel de séparation des tâches);
- garantir la sauvegarde des actifs;
- vérifier la fiabilité de l’information financière;
- vérifier la conformité aux lois et règlements.

2 ♦ Nature de la mission du CAC

La société Buenaventura est une SA. Le contrôle des comptes par un CAC est obligatoire dans les sociétés anonymes. La mission est donc légale.

3 ♦ Solutions pour remédier aux faiblesses observées de certaines procédures

Pour garantir son indépendance, le CAC doit respecter le principe de non-ingérence dans la gestion de l'entreprise. Il pourra toutefois donner son avis sur les procédures en place et émettre des recommandations visant à améliorer le traitement de l'information.

4 ♦ Notion de rapprochement de documents

Le rapprochement de documents consiste à confronter deux documents dans le but de s'assurer de leur concordance. Dans le cadre de la procédure visée, on rapprochera :

- la facture émise du bon de livraison;
- les déclarations de TVA et le chiffre d'affaires;
- les balances et comptes clients;
- les factures clients et les bons de sortie de stock.

LES
CARRÉS
DCG 10

4^e édition
2015/2016

150 heures de cours - 12 ECTS

Exercices de Comptabilité approfondie

118

Exercices

pour vous entraîner à l'examen

Ce livre est un véritable **outil d'entraînement** qui couvre l'intégralité du programme.

L'auteur y a mis l'expérience qu'il a de l'examen pour vous permettre :

- de vous **entraîner à résoudre** avec succès les différents exercices pour mettre vos connaissances en application (les corrigés sont fournis) ;
- de **préparer utilement** votre épreuve.

Le public

- Candidats au DCG/DSCG
- Étudiants de l'INTEC
- Étudiants de l'enseignement supérieur de gestion
- Étudiants des licences économie-gestion et des licences professionnelles



9 782297 052986

Prix : 15 €

ISBN 978-2-297-05298-6

www.lextenso-editions.fr

Gualino

lextenso éditions