

Comptabilité Approfondie

ADF PRO Marrakech

P. SAID OUHADI

Professeur de l'Enseignement Supérieur

Comptabilité approfondie

La réévaluation des immobilisations

Exemple de réévaluation légale

Un ensemble immobilier est acquis en N-4 à 400.000.000 F dont terrain 100.000.000 F. La durée d'utilité est de 30 ans.

Fin N, les valeurs actuelles sont :

Terrain 150.000.000 F

Bâtiments 375.000.000 F

Indice de réévaluation = 1,2

Valeurs indiciaires :

Terrain = $100.000.000 \times 1,2 = 120.000.000$ F inférieure à 150.000.000

Bâtiments = $300.000.000 \times 1,2 = 360.000.000$ F inférieure à 375.000.000

Éléments	Valeurs avant réévaluation	Valeurs réévaluées	Ecart de réévaluation
Terrains	100.000.000	120.000.000	+20.000.000
Constructions	300.00.000	360.000.000	60.000.000
Amort. constr	50.000.000	60.000.000	- 10.000.000
VNC Construction	250.000.000	300.000.000	+50.000.000
Valeur totale	650000	700000	50000

Comptabilité approfondie

La réévaluation des immobilisations

Exemple de réévaluation légale

Ecritures comptables

31/12/N

DEBIT

223 Terrains Bâtis 20.000.000

2311 Bâtiments industriels 60.000.000

CREDIT

28311 Amortissements de Bâtiments industriels 10.000.000

1061 Ecarts de réévaluation légale 70.000.000

31/12/N+1

DEBIT

6813 Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles 12.000.000

2831 Amortissements des bâtiments industriels

12.000.000 = 300.000.000/25

N.B : en cas de neutralité fiscale on peut créditer le compte 154 Provision spéciale de réévaluation au lieu du compte 1061.

Comptabilité approfondie

La réévaluation des immobilisations

Exemple de réévaluation libre :

Un ensemble immobilier est acquis en N-11 à 950.000.000 F dont terrain 200.000.000 F. La durée d'utilité est de 25 ans.

Fin N-2, les valeurs sont :

Terrain 220.000.000 F

Constructions 480.000.000 F

1- Effectuer les opérations comptables de réévaluation

Valeur réévaluée brute du bâtiment ?

Nouvelle dotation annuelle aux amortissements du bâtiment =
 $480.000.000 / 15 = 32.000.000$ F

Valeur brute réévaluée du bâtiment = $32.000.000 * 30 = 800.000.000$ F

Eléments	Valeurs avant réévaluation	Valeurs réévaluées	Ecart de réévaluation
Terrains	200.000.000	220.000.000	+20.000.000
Constructions	750.000.000	800.000.000	+50.000.000
Amort. constr	300.000.000	320.000.000	- 20.000.000
VNC Construction	450.000.000	480.000.000	+30.000.000

Comptabilité approfondie

ECCRITURES COMPTABLES

METHODE 1 Réévaluation par ajustement des amortissements proportionnellement à la valeur brute réévaluée

Débit

223 Terrains bâtis 20.000.000

2311 Bâtiments industriels 50.000.000

Crédit

28311 Amortissement des Bâtiments industriels 20.000.000

1062 Ecart de réévaluation libre 50.000.000

METHODE 2 Annulation des amortissements comptabilisés antérieurement

Etape 1

DEBIT 28311 Amortissement des bâtiments industriels 300.000.000

CREDIT

2311 Bâtiments industriels 300.000.000

Etape 2

DEBIT

223 Terrains bâtis 20.000.000

2311 Bâtiments industriels 30.000.000

CREDIT

1062 Ecart de réévaluation libre 50.000.000

Comptabilité Approfondie

Décomposition des immobilisations : Approche par les composants

Les composants sont des éléments destinés à être remplacés de manière régulière :

- Dépenses de gros entretien ou de grande révision. Cette dernière catégorie doit relever d'une obligation ou d'une pratique habituelle et constante de la part de l'entreprise.
- Il est également possible de continuer à enregistrer des provisions pour gros entretien ou grandes révision (non compatible avec IFRS).

Approche par les composants

Décomposition des immobilisations en composants

La décomposition est obligatoire :

- Si les composants ont des durées d'utilisation différentes de celle de la structure de base
- Si les composants procurent des avantages économiques selon un rythme différent, nécessitant l'utilisation de taux et de modes d'amortissement différents
- Si les composants font l'objet d'un remplacement au cours de la période d'utilisation de l'immobilisation

Approche par les composants

Décomposition des immobilisations en composants

Cas du Matériel Informatique

Décomposition entre la partie hard (Matériel) et la partie soft (logiciel)

La durée d'amortissement du logiciel correspond à la durée de la licence

Approche par les composants

Exemple 1 :

Une société dont l'exercice est l'année civile a acquis un matériel le 1/4/N pour 200 000 € (HT). La durée d'usage pour amortir ce matériel est de 5 ans. Vous appliquez les nouvelles dispositions comptables et l'on vous précise que :

- il y a un composant changeable tous les quatre ans et dont la valeur est de 50 000 €. La durée d'utilisation de ce matériel est de huit ans.

Pour le composant (amortissement linéaire)

$$\text{Année N } 50.000/4 * 9/12 = 9.375$$

$$\text{Année N+1 } 50.000/4 = 12.500$$

$$\text{Année N+2 } 50.000/4 = 12.500$$

$$\text{Année N+3 } 50.000/4 = 12.500$$

$$\text{Année N+4 } 50.000/4 * 3/12 = 3.125$$

Approche par les composants

Exemple 1 :

Une société dont l'exercice est l'année civile a acquis un matériel le 1/4/N pour 200 000 € (HT). La durée d'usage pour amortir ce matériel est de 5 ans. Vous appliquez les nouvelles dispositions comptables et l'on vous précise que :

- il y a un composant changeable tous les quatre ans et dont la valeur est de 50 000 €. La durée d'utilisation de ce matériel est de huit ans.

Pour le Matériel structure de base (amortissement linéaire)

$$\text{Année N } 150.000/4 * 9/12 = 14.062,5$$

$$\text{Année N+1 } 150.000/4 = 18.750$$

$$\text{Année N+2 } 150.000/4 = 18.750$$

$$\text{Année N+3 } 150.000/4 = 18.750$$

$$\text{Année N+4 } 150.000/4 = 18.750$$

$$\text{Année N+5 } 150.000/4 = 18.750$$

$$\text{Année N+6 } 150.000/4 = 18.750$$

$$\text{Année N+7 } 150.000/4 = 18.750$$

$$\text{Année N+8 } 150.000/4 * 3/12 = 4.687,5$$

Approche par les composants

Exemple d'application :

Une entreprise industrielle s'est installée sur un site le début janvier N-4. un pont roulant comprenant ossature, cabine, mécanisme et treuils a été installé le premier juillet N-4 pour 150000. Le prix de l'ossature est évalué à 80000, celui de la cabine à 25000, celui du mécanisme à 30000 et celui des treuils à 15000. Le pont doit être révisé tous les trois ans et une dépense de 6000 a été effectuée le premier juillet N-1.

La durée d'amortissement de l'ossature devrait être de 20 ans alors que celle de la cabine devrait être de 10 ans. D'autre part, le mécanisme et les treuils doivent être remplacés au bout de huit ans pour le mécanisme et de quatre ans pour les treuils. Le premier juillet N, les treuils ont été remplacés et le coût s'est élevé à 20000 hors taxes.

Pour le bilan au 31 décembre N, l'ensemble pont roulant aura les valeurs brutes et les amortissements suivants :

-

Composants	Date d'entrée	Valeur brute	Durée d'amortissement	Cumul des Amortissements au 31 décembre N
Ossature	1/7/N-4	80000	20 ans	18000
Cabine	1/7/N-4	25000	10 ans	11250
Mécanisme	1/7/N-4	30000	8 ans	16875
Treuil	1/7/N	20000	4 ans	2500
Révision	1/7/N-1	6000	3 ans	3000
		161000		51625

Amortissement des Immobilisations corporelles

L'amortissement est la répartition systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité.

Le montant amortissable est le coût d'un actif, ou tout autre montant substitué au coût dans les états financiers, diminué de sa valeur résiduelle.

Définition

L'amortissement est déterminable selon :

- Les unités de temps
- Le mode linéaire
- Le mode dégressif (SOFTY)
- Autres : exemple taux croissant à doublement de taux

Amortissement des Immobilisations corporelles

Exemple 1 :

Un camion acheté à une valeur de 240000 est amorti sur trois ans

L'unité d'œuvre choisi est le kilométrage parcouru

Exercices	Valeur d'origine	Kilométrage	Amortissement annuel	Cumul d'amortissement
N	240000	40000	48000	48000
N+1	240000	90000	108000	156000
N+2	240000	70000	84000	240000

Amortissement des Immobilisations corporelles

Exemple 2 :

La société NAFNAF SA a acquis le 1/1/2020 un camion pour le transport des marchandises et produits à un prix de 562500 F. Les frais de transport sont estimés à 62500 F. Les frais d'installation sont évalués à 12500 F et les frais de formation du personnel pour l'utilisation du matériel sont de l'ordre de 112500 F. Le taux de TVA est de 10%. La durée d'amortissement du matériel est de 4 ans. La valeur résiduelle est de 75000 F.

Il est prévu une production de 375000 unités en quatre ans selon le planning suivant : 112500 unités en 2020, 93750 unités en 2021, 90000 unités en 2022 et 78750 unités en 2023.

Question : Etablir le plan d'amortissement selon la modalité des unités produites ;

$$\text{Valeur du camion} = 562.500 + 62.500 + 12.500 + 112.500 = 750.000$$

$$\text{Montant amortissable} = 750.000 - 75.000 = 675.000$$

$$\text{Dotation année 1} = 675.000 * 112500 / 375.000 = 202.500$$

$$\text{Dotation année 2} = 675.000 * 93750 / 375.000 = 168.750$$

$$\text{Dotation année 3} = 675.000 * 90000 / 375.000 = 162.000$$

$$\text{Dotation année 4} = 675.000 * 78750 / 375.000 = 141.750$$

Amortissement des Immobilisations corporelles

Exercice d'application :

Acquisition d'un Matériel pour 660.000 F. La valeur résiduelle est de 60.000 F.

Le montant amortissable = $660.000 - 60.000 = 600.000$

Amortissement Linéaire

Années	Montants amortissables	Amortissements annuels	Cumul d'amortissements	Valeurs nettes d'amortissements
2005	600.000	120.000	120.000	480.000
2006	480.000	120.000	240.000	360.000
2007	360.000	120.000	360.000	240.000
2008	240.000	120.000	480.000	120.000
2009	120.000	120.000	600.000	0

Amortissement des Immobilisations corporelles

Exercice d'application :

Amortissement Accéléré à doublement de taux (40%)

Années	Montants amortissables	Amortissements annuels	Cumul d'amortissements	Valeurs Nettes d'Amortissements
2005	600.000	240.000	240.000	360.000
2006	360.000	144.000	384.000	216.000
2007	216.000	86.400	470.400	129.600
2008	129.600	64.800	535.200	64.800
2009	64.800	64.800	600.000	600.000

Amortissement des Immobilisations corporelles

Exercice d'application :

Amortissement dégressif à taux décroissant (SOFTY) = Sum Of Year's Digits

Années	Montants amortissables	Amortissements annuels	Cumul d'amortissements	Valeurs Nettes d'Amortissements
2005	600.000	200.000	200.000	400.000
2006	400.000	160.000	360.000	240.000
2007	240.000	120.000	480.000	120.000
2008	120.000	80.000	560.000	40.000
2009	40.000	40.000	600.000	0

$$200000=600000*5/15$$

$$160000=600000*4/15$$

$$120000=600000*3/15$$

$$80000=600000*2/15$$

$$40000=600000*1/15$$

Comptabilisation des immobilisations incorporelles

L'OHADA a prévu :

21 Immobilisations incorporelles

211 Frais de recherche et de développement

212 Brevets, licences, concessions et droits similaires

213 Logiciels

214 Marques

215 Fonds commercial

216 Droit au bail

217 Investissements de création

218 Autres droits et valeurs incorporels

219 Immobilisations incorporelles en cours

2191 Frais de recherche et de développement

2193 Logiciels

2198 Autres droits et valeurs incorporels

Les Immobilisation en recherche et développement

Sont portées au débit du compte 211 (OHADA) les seules dépenses qui correspondent à l'activité réalisée par l'entreprise pour son propre compte en matière de recherche appliquée et développement.

En sont exclus les frais entrant dans le coût de production des commandes passées par des tiers.

En vertu du principe de prudence, l'entreprise n'immobilise pas en général les frais de recherche et de développement qu'elle a engagés, en raison de caractère aléatoire de cette activité.

Les Immobilisation en recherche et développement

A titre exceptionnel, les frais de recherche et de développement peuvent être portés en immobilisation au compte 211 (OHADA) s'ils respectent toutes les conditions suivantes :

- Les projets de recherche et de développement doivent être nettement individualisés et leur coût distinctement établi peut être réparti dans le temps à l'aide notamment d'une comptabilité analytique appropriée ;
- Chaque projet doit avoir, à la date d'établissement des états de synthèse, de sérieuses chances de réussite technique et de rentabilité commerciale et financière.
- Le compte 211 (OHADA) est débité par le crédit du compte) 721 Immobilisations incorporelles (OHADA) **Production immobilisée.**

Les Immobilisation en recherche et développement

-Exemple d'application

La société BARON spécialisée dans la réalisation des systèmes automatiques a entrepris des travaux de recherche depuis début N-1. Du fait des résultats prometteurs, la Direction a autorisé la poursuite des travaux le 15/5/N pour s'achever au début du deuxième trimestre N+1.

	<u>N-1</u>	<u>Du 1/1/N au 15/5/N</u>	<u>Du 16/5/N Au 31/12/N</u>	<u>N+1</u>
<u>Rémunération du personnel</u>	<u>15000</u>	<u>6000</u>	<u>20000</u>	<u>5000</u>
<u>Matières</u>	<u>6000</u>	<u>2000</u>	<u>4600</u>	
<u>Energie</u>	<u>3000</u>	<u>400</u>	<u>1000</u>	<u>100</u>
<u>Amortissements</u>	<u>600</u>	<u>400</u>	<u>700</u>	<u>50</u>
<u>Charges administratives</u>	<u>200</u>	<u>850</u>	<u>1500</u>	<u>900</u>
<u>tests</u>	<u>4400</u>	<u>1600</u>	<u>2700</u>	<u>1550</u>

Dépenses Relatives à l'établissement de la liste des distributeurs

	<u>N-1</u>	<u>Du 1/1/N au 15/5/N</u>	<u>Du 16/5/N Au 31/12/N</u>	<u>N+1</u>
<u>Rémunération du personnel</u>			<u>10000</u>	<u>2000</u>
<u>Charges administratives</u>			<u>2500</u>	<u>800</u>

Valeur de l'immobilisation incorporelle

	<u>EN COURS</u> <u>Au 31/12/N</u>	<u>Valeur fin mars N+1</u>
<u>Rémunération du personnel</u>	<u>20000</u>	<u>5000</u>
<u>Matières</u>	<u>4600</u>	<u>-</u>
<u>Energie</u>	<u>1000</u>	<u>100</u>
<u>Amortissement</u>	<u>700</u>	<u>50</u>
<u>Tests</u>	<u>2700</u>	<u>1550</u>
		<u>29000</u>
<u>TOTAL</u>	<u>29000</u>	<u>35700</u>

Comptabilité Approfondie

Enregistrement Comptable

31/12/N

Débit

Immobilisations incorporelles en cours 29000

Crédit

Immobilisations produites 29000

Comptabilité Approfondie

Enregistrement Comptable

1/4/N+1

Débit

Frais R et D 35700

Crédit

Immobilisations incorporelles en cours 29000

Immobilisations produites 6700

Comptabilisation des immobilisations incorporelles

Enregistrement Comptable

31/12/N+1

Débit

6812 Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles (OHADA)

Crédit

2811 Amortissements des frais de recherche et de développement (OHADA)

Les immobilisations incorporelles

Cas des immobilisations en recherche et développement Logiciels

Dépenses de développement du logiciel ERP 15 déjà commercialisé : 470000 DH ;

Débit : 211 Frais de recherche et de développement (OHADA)

Crédit : 721 Immobilisations incorporelles (OHADA)

N.B : Ces immobilisations seront amorties sur la durée de vie restante du logiciel.

4-Dépenses de développement du logiciel ERP 16 pour le compte de la société LAMBDA (LAMBDA a acquis le logiciel mais elle a demandé à la société SIGMA de concevoir certaines applications propres) : 150000 DH ;

A maintenir en charges en attendant de les facturer à LAMBDA.

Les immobilisations incorporelles

Cas des immobilisations en recherche et développement Logiciels

Dépenses de conception d'un logiciel ERP 17 appelé à être vendu :

Analyse préalable : 200000 DH ;

Analyse fonctionnelle : 600000 DH ;

Analyse organique : 800000 DH ;

Programmation : 2100000 DH ;

Rédaction de la documentation : 500000 DH ;

Essais : 200000 DH ;

Formation du personnel : 300000 DH ;

A enregistrer en immobilisations (800000+2100000+200000+500000)=3600000

Débit

2131 Logiciels (OHADA)

Crédit

721 Immobilisations incorporelles (OHADA)

Ce logiciel sera amorti une fois il sera opérationnel et sur sa durée d'utilisation.

Les immobilisations incorporelles

Cas des immobilisations en recherche et développement Logiciels

Dépenses de conception d'un logiciel à usage interne ERP 18 :

Analyse préalable : 30000 DH ;

Analyse fonctionnelle : 90000 DH ;

Analyse organique : 120000 DH ;

Programmation : 300000 DH ;

Rédaction de la documentation : 60000 DH ;

Essais : 40000 DH ;

Formation du personnel : 20000 DH ;

A enregistrer en immobilisations (120000+40000+30000+60000)=520000

Débit 2131 Logiciels (OHADA)

Crédit 721 Immobilisations incorporelles (OHADA)

Les immobilisations incorporelles

Cas des immobilisations en recherche et développement Logiciels

7-Acquisition le premier octobre N du droit d'utilisation de la marque OMEGA auprès de la société KAPPA. Cette marque sera utilisée à l'avenir pour commercialiser certains logiciels : coût 1000000 DH comptabilisés dans le compte 626 Études, recherches et documentation (OHADA).

A enregistrer en immobilisations. Elles ne sont pas amortissables. Mais leur valeur peut se déprécier (Provisions).

Débit : 214 Marques (OHADA)

Crédit : 721 Immobilisations incorporelles (OHADA)

Comptabilisation des immobilisations incorporelles

Les Brevets

Le compte 2121 est en général constitué par les éléments incorporels correspondant aux dépenses faites pour l'obtention de l'avantage représenté par la protection accordée sous certaines conditions à l'inventeur, à l'auteur ou au bénéficiaire du droit d'utilisation d'un brevet, d'une marque, de modèles, dessins, ou au titulaire d'une concession.

La valeur actuelle des brevets est égale :

- La somme actualisée des redevances annuelles à payer si ces dernières sont déterminées de façon fiable
- La valeur retenue par les parties pour payer les droits d'enregistrement

Les immobilisations incorporelles

Application : Brevets

Acquisition d'un brevet amortissable en 15 ans.

Un versement initial de 200.000 F

Une redevance de 1% du chiffre d'affaires à payer chaque fin d'année.

Chiffre d'affaires moyen annuel de 5.000.000 F

Versement des honoraires pour l'inscription du brevet 30000 F hors TVA.

Taux d'intérêt de 6%

Les immobilisations incorporelles

Application :

Si le Chiffre d'affaires peut être évalué de façon fiable

Valeur du brevet = $200000 + 30000 + 5000000 * 1\% * (1 - 1,06^{P-15}) / 0,06$ = 715610 F

1/1/N

Débit	2121 Brevets (OHADA)	715610
Crédit	4811 Fournisseurs d'investissements (OHADA)	515610
	521 Banque	200000

31/12/N

Débit	4811 Fournisseurs d'investissements (OHADA)	50.000
	Crédit	
	521 Banque	50000

Les immobilisations incorporelles

Application :

Si le Chiffre d'affaires ne peut être évalué de façon fiable

1/1/N

Débit	2121 Brevets (OHADA)	200000
	521 Banque	200000

31/12/N

Débit	6342 Redevances pour brevets	50000
	Crédit	
	521 Banque	50000

Comptabilisation des immobilisations incorporelles

Les logiciels informatiques

Un logiciel informatique repose généralement sur un support matériel (disque, disquette, CD-ROM, ... etc) qui n'est qu'un élément accessoire à la prestation intellectuelle nécessaire à l'élaboration du logiciel.

Lorsque l'entreprise acquiert simultanément du matériel informatique ou industriel équipés de logiciel, il serait nécessaire de distinguer :

- Les logiciels dissociés ;
- les logiciels indissociés.

Les logiciels indissociés sont ceux dont le prix ne peut être distingué de celui du matériel.

Dans ce cas, l'enregistrement comptable porte uniquement sur l'immobilisation corporelle.

Les logiciels dissociés sont analysés comme des immobilisations incorporelles.

Il faut distinguer :

- les logiciels à usage interne ;
- les logiciels à usage commercial.

Comptabilisation des logiciels à usage interne

On distingue des logiciels acquis et des logiciels créés.

Les logiciels acquis

Le coût d'acquisition du logiciel est inscrit au compte 213 Logiciel (OHADA) lorsque le logiciel est destiné à servir durablement à la gestion interne de l'entreprise.

Exemple d'application

Acquisition d'un logiciel de gestion de la paie pour un montant de 50000 F le 5/7/2007 par chèque.

Débit

2131 Logiciel (OHADA) 50000

Crédit

521 Banques Locales (OHADA) 50000

Comptabilisation des logiciels à usage interne

Les logiciels acquis Exemple d'application

Amortissement sur 4 ans

31/12/2007 par chèque.

Débit

6812 Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles (OHADA) 6250

Crédit

2813 Amortissements des logiciels (OHADA) 6250

Comptabilisation des logiciels à usage interne

Les logiciels acquis Exemple d'application

L'entreprise peut amortir le logiciel sur une durée de douze mois.

31/12/2007

Débit

6812 Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles (OHADA) 6250

851 Dotations aux provisions réglementées (HAO) 18750

Crédit

2813 Amortissements des logiciels (OHADA) 6250

151 Amortissements dérogatoires (OHADA) 18750

Comptabilisation des logiciels à usage interne

Les logiciels acquis Exemple d'application

L'entreprise peut amortir le logiciel sur une durée de douze mois.

31/12/2008

Débit

6812 Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles (OHADA) 6250

851 Dotations aux provisions réglementées (HAO) 18750

Crédit

2813 Amortissements des logiciels (OHADA) 6250

151 Amortissements dérogatoires (OHADA) 18750

Comptabilisation des logiciels à usage interne

Les logiciels créés

Les dépenses de conception de logiciels sont enregistrées en immobilisations incorporelles si :

- 1) Le projet dispose de sérieuses chances de réussite technique ;
- 2) L'entreprise manifeste sa volonté de produire le logiciel, indique la durée minimale estimée et précise l'impact attendu sur les performances.

Comptabilisation des logiciels à usage interne

Les logiciels créés

Les différentes phases de conception de logiciels sont :

-Phase de conception

- 1) Étude préalable
- 2) Analyse fonctionnelle
- 3) Analyse organique

-Phase de production

- 4) Programmation
- 5) Test et essai

- Phase de mise à la disposition de l'utilisateur et de suivi

- 6) Documentation
- 7) Formation
- 8) Suivi du logiciel (maintenance)

Comptabilisation des logiciels à usage interne

Les logiciels créés

Le coût de production comprend les dépenses :

- Analyse organique
 - Programmation
 - Test et essai
 - Documentation
- Formation assurée avant la mise en utilisation du logiciel

Les autres dépenses sont enregistrées comme charges

Comptabilisation des logiciels à usage interne

Les logiciels créés

Exercice d'application

L'entreprise XYZ a commencé la production d'un logiciel à usage interne pour lequel les dépenses suivantes sont engagées au cours de l'année N :

- Etude préalable : 76000
- Analyse fonctionnelle : 124000
- Analyse organique : 326000
- Programmation : 665000
- Test et essai : 223000
- Documentation : 72000
- formation des utilisateurs : 65000

Le logiciel ne sera opérationnel qu'en avril N+1

Comptabilisation des logiciels à usage interne

Enregistrement Comptable

31/12/N

Débit

Immobilisations incorporelles en cours 1286000

Crédit

2193 Immobilisations produites (Logiciels et Internet) 1286000

Comptabilisation des logiciels à usage interne

Enregistrement Comptable

1/4/N+1

Débit

2131 Logiciels (OHADA)

Crédit

2193 Immobilisations incorporelles en cours (Logiciels et Internet) 1286000

Comptabilisation des immobilisations incorporelles

Les logiciels à usage commercial

Ces logiciels sont détenus par une entreprise soit par acquisition soit par création interne.

Leur traitement comptable dépend de leur destination :

- Le logiciel comme moyen d'exploitation

Le logiciel est enregistré en immobilisations

- Le logiciel comme produit à vendre

Le logiciel est traité soit comme achat soit comme charge (acquisition ou création en interne)

Comptabilisation des immobilisations incorporelles

Exemple d'application Fond commercial et Droit au bail

Achat d'un fond de commerce pour un montant de 500 000 000 F constitué de (en milliers) :

Droit au bail : 50 000 000 F

Brevet : 80 000 000 F

Licence : 10 000 000 F

Matériel : 120 000 000 F

Outillage industriel : 55 000 000 F

Matériel de Transport : 100 000 000 F

Valeur du Fond Commercial = $500\,000\,000 - (50\,000\,000 + 80\,000\,000 + 10\,000\,000 + 60\,000\,000 + 55\,000\,000 + 100\,000\,000) = 85\,000\,000$ F

Comptabilisation des immobilisations incorporelles

Exemple d'application Fond commercial et Droit au bail

1/1/N -Achat de fonds de commerce

2121	Brevet	80 000 000	
2122	Licence	10 000 000	
215	Fonds Commercial	85.000 000	
216	Droit au Bail	50.000 000	
2411	Matériel Industriel	120 000 000	
2412	Outillage Industriel	55 000 000	
2451	Matériel Automobile	100 000 000	
481	Fournisseurs d'investissements		250.000 000

Comptabilisation des immobilisations incorporelles

Exemple d'application Fond commercial et Droit au bail

Achat d'un fond de commerce constitué de (en milliers) :

Enseigne : 15000

Achalandage : 25000

Droit au bail : 65000

Clientèle : 95000

Matériel de transport : 45000

Mobilier Matériel de Bureau : 55000

Marchandises neuves : 90000

Sur lequel prix l'acquéreur, à l'instant, a remis au vendeur pour un montant de deux cent dix mille dirhams (210000).

Quant au reliquat, ils seront payables en six billets de fonds à échéances semestrielles successives, le premier le 30 juin suivant et ainsi de suite.

Le taux d'intérêt est de 12%.

Le taux d'intérêt de retard est de 10%.

Comptabilisation des immobilisations incorporelles

Exemple d'application

Question 1 : *La valeur du fonds de commerce*

Valeur Juridique du Fonds Commercial = 200.000

Valeur juridique du Fonds de Commerce :

Fonds Commercial : 200 000 ,

Pour le Matériel de transport : 45 000 ,

Pour le Mobilier et matériel de Bureau : 55 000 ,

Pour les marchandises neuves : 90 000 .

Valeur juridique du Fonds de Commerce = 200.000 + 45.000 + 55.000 + 90.000
390.000

Valeur juridique du Fonds de Commerce =

Question 2 : *Quelle est la valeur de chaque billet de fonds ?*

Valeur du FDC = 390.000

Règlement par chèque : 210.000

Règlement par Billets de Fonds : 180.000

Valeur Nominale d'un Billet de Fonds = 180.000/6 = 30.000

Valeur du 1^{er} B.F = 30.000 + 180.000*12%*6/12 = 40.800

Valeur du 2^{ème} B.F = 30.000 + 150.000 *12%*6/12 =39.000

Valeur du 3^{ème} B.F = 30.000 + 120.000*12%*6/12 = 37.200

Valeur du 4^{ème} B.F = 30.000 + 90.000*12%*6/12 = 35.400

Valeur du 5^{ème} B.F = 30.000 + 60.000*12%*6/12 = 33.600

Valeur du 6^{ème} B.F = 30.000 + 30.000 *12%*6/12 = 31.800

Les immobilisations incorporelles

Cas du fonds commercial

Enregistrer les opérations comptables ?

NON PRISE EN COMPTE DU COUT D'EMPRUNT

		<u>1/1/N -Achat de fonds de commerce</u>			
215		Fonds Commercial	135.000		
216		Droit au Bail	65.000		
245		Matériel de Transport	45.000		
2444		Mobilier de Bureau	25.000		
2441		Matériel de Bureau	30.000		
311		Marchandises	90.000		
1682		Billets de fonds (OHADA)			180.000
5141		Banques			210.000
		<u>30/6/N – Paiement du premier billet de fonds</u>			
1682		Billets de Fonds	30.000		
671		Intérêts des emprunts	10.800		
521		Banques locales			40.800

Les immobilisations incorporelles

Cas du fonds commercial

Enregistrer les opérations comptables ?

PRISE EN COMPTE DU COUT D'EMPRUNT

	<u>1/1/N -Achat de fonds de commerce</u>			
215	Fonds Commercial	160.515		
216	Droit au Bail	77.285		
245	Matériel de Transport	45.000		
2444	Mobilier de Bureau	25.000		
2441	Matériel de Bureau	30.000		
311	Marchandises	90.000		
1682	Billets de fonds (OHADA)			180.000
5141	Banques			210.000
166	Intérêt s courus			37.800

37800 = Total des intérêts sur les 6 semestres à intégrer proportionnellement entre fond commercial et droit au bail ($135000/200000 = 67,5\%$ et $65000/200000 = 32,5\%$)

Part FC = $37800 * 0,675 = 25515$; part Droit au bail = $37800 * 0,325 = 12285$

Valeur FC = $135000 + 25515 = 160515$; Valeur droit au Bail = $65000 + 12285 = 77285$

Les immobilisations incorporelles

Cas du fonds commercial

Enregistrer les opérations comptables ?

PRISE EN COMPTE DU COUT D'EMPRUNT

30/6/N – Paiement du premier billet de fonds				
1682	Billets de Fonds	30.000		
166	Intérêts courus	10.800		
521	Banques locales		40.800	

Comptabilisation des stocks

Exemple d'application 1

Valorisation des stocks

Une entreprise fabrique un produit PF1 avec une capacité mensuelle normale de 10 000 unités. Pour la production de 8 000 unités en novembre 2024, les coûts suivants ont été constatés :

- Matières premières 7 000 000 F
- Main d'œuvre Directe 4 400 000 F
- Frais généraux variables de production 3 000 000 F
- Frais généraux de production 2 000 000 F
- Frais d'administration générale : 1 000 000 F
- Frais de stockage des produits finis : 200 000 F
- Alors que le stock initial est estimé à 5 500 000 F le stock final est évalué fin novembre à 2 000 unités correspondant à une partie de la production de ce mois.
- L'entreprise évalue ses stocks selon la méthode FIFO

Comptabilisation des stocks

Exemple d'application 1

Valorisation des stocks

- Matières premières 7 000 000 F
- Main d'œuvre Directe 4 400 000 F
- Frais généraux variables de production 3 000 000 F
- Frais généraux de production 2 000 000 F

Coût de production des 8 000 unités = 7 000 000

+ 4 400 000 + 3 000 000 + (2 000 000 * 80%) = 16 000 000 F

Coût unitaire de production = 16 000 000 / 8 000 = 2 000 F

Valeur des 2 000 unités de stock final = 2 000 * 2 000 = 4 000 000 F

Comptabilisation des stocks

Exemple d'application 1

Comptabilisation des stocks au 30 novembre 2024

DEBIT 736 Variation de stock des produits finis 5 500 000

CREDIT 36 Stock de produits finis 5 500 000

DEBIT 36 Stock de produits finis 4 000 000

CREDIT 736 Variation de stock des produits finis 4 000 000

Comptabilisation des stocks

Exemple d'application 2

Une entreprise dispose d'un stock de marchandises acquis à 15 000 000 F.

Les frais de commercialisation sont estimés à 3 000 000 F.

Hypothèse 1 : Un prix de vente du stock probable est estimé à 15 750 000 F. Un contrat de vente ferme a été conclu pour le montant de 17 250 000 F.

Hypothèse 2 : Un contrat de vente ferme a été conclu pour le montant de 20 250 000 F.

Comptabilisation des stocks

Exemple d'application 2

Une entreprise dispose d'un stock de marchandises acquis à 15 000 000 F. Les frais de commercialisation sont estimés à 3 000 000 F.

Hypothèse 1 : Un prix de vente du stock probable est estimé à 15 750 000 F. Un contrat de vente ferme a été conclu pour le montant de 17 250 000 F.

Valeur nette de réalisation = $17\,250\,000 - 3\,000\,000 = 14\,250\,000$ F

Une dépréciation de $15\,000\,000 - 14\,250\,000 = 750\,000$ F doit être constatée en respect du principe de prudence.

DEBIT 6593 Charges pour dépréciation des stocks 750 000

CREDIT 391 Dépréciation des stocks de marchandises 750 000

Si aucun contrat ferme n'est conclu la VNR serait de $15\,750\,000 - 3\,000\,000 = 12\,750\,000$ F et la provision serait de $15\,000\,000 - 12\,750\,000 = 2\,250\,000$ F.

Comptabilisation des stocks

Exemple d'application 2

Une entreprise dispose d'un stock de marchandises acquis à 15 000 000 F.

Les frais de commercialisation sont estimés à 3 000 000 F.

Hypothèse 2 : Un contrat de vente ferme a été conclu pour le montant de 20 250 000 F.

$VNR = 20\,250\,000 - 3\,000\,000 = 17\,250\,000$ F supérieur à 15 000 000 F

Il n'y aura pas de dépréciation à constater.

Comptabilisation des stocks

Exemple d'application 3

Une entreprise dispose d'un stock de matières premières de 12 000 F l'unité (Le stock physique est de 11 520 unités). Ce coût comporte le prix d'achat et les frais sur achat représentant 12% des charges directes d'achat. Le prix d'achat de ces matières premières est en chute et estimé à 8 400 F. cette chute aurait comme conséquence la baisse du prix de vente des produits finis qui seront vendus avec une perte notable.

Dans le cas où la baisse du prix des MP entraîne une diminution du prix de vente des produits en deçà de leur coût (vente avec perte, il faut constater une dépréciation du stock de MP

Coût actuel d'achat est de $(8\,400 + 8\,400 \times 12\%) = 9\,408$ F

Valeur d'entrée = 12 000 F Supérieure à 9 408

DEBIT 6593 Charges pour dépréciation des stocks 29 859 840

CREDIT 392 Dépréciation des stocks de matières premières 29 859 840

$29\,859\,840 = (12\,000 - 9\,408) \times 11\,520$

Comptabilisation des titres

Comptabilisation des dividendes

L'entreprise AXZ a réalisé un résultat bénéficiaire fin 2023 et a décidé de distribuer des dividendes d'un montant de 240.000 F. L'actionnaire TIT détient 24% du capital de AXZ.

Ecritures comptables chez AXZ

1301 Résultat en instance d'affectation 240.000

465 Associés dividendes à payer 216.000

447 État, impôts retenus à la source 24.000

Ecritures comptables chez TIT

521 Banques 43.200

7721 Revenus des titres des titres de participation 43.200

Retenue à la source sur dividende de 10%

$43.200 = 240.000 * 24\% * 90\%$

Comptabilisation des titres

Exemple pratique 1

Une entreprise AXY a effectué un ensemble d'opérations financières consistant en l'acquisition des titres pendant le mois de mars 2024 tenant compte des commissions de l'ordre de 1,6% de chaque transaction :

- 1) 4 mars : acquisition de 4 000 actions cotées (SICAV) à 15 000 F chaque action. Les dirigeants s'attendent à une augmentation du cours de l'action à court terme ;
- 2) 7 mars : prise de participation de 80% d'une société non cotée (45 000 actions à 6 000 F chacune) ;
- 3) 12 mars : Souscription à 2 000 obligations pour un prix d'émission unitaire de 15 000 F. ces obligations sont destinées à être conservées durablement dans le cadre de la gestion de portefeuille ;
- 4) 22 mars : acquisition de bons de trésor pour un montant de 2 800 000 F en vue d'un placement à court terme ;
- 5) 28 mars : acquisition de 2% des actions (1 800 actions de valeur unitaire de 1 000 F) d'une société cotée en bourse pour les conserver durablement

Comptabilisation des titres

Exemple pratique 1

4 mars 2025

DEBIT 5022 Actions cotées 60 000 000

5026 Frais d'acquisition des actions 900 000

CREDIT 521 Banques 60 900 000

7 mars 2025

DEBIT 261 Titres de participation dans les sociétés sous contrôle exclusif 274 050 000

CREDIT 521 Banques 274 050 000

12 mars 2025

DEBIT 2741 Titres immobilisés de l'activité de portefeuille (T.I.A.P) 30 450 000

CREDIT 521 Banques 30 450 000

Comptabilisation des titres

Exemple pratique 1

22 mars 2025

DEBIT 5011 Titres de trésor à court terme 2 800 000

5016 Frais d'acquisition des titres de trésor 42 000

CREDIT 521 Banques 2 842 000

28 mars 2025

DEBIT 2746 Titres immobilisés Actions 1 827 000

CREDIT 521 Banques 1 827 000

Comptabilisation des titres

Exemple pratique 2

Une entreprise BW a souscrit à 40 000 actions émises par la société CG à un prix d'émission de 12 000 F (valeur nominale de 10 000 F) libérées de moitié à la date de souscription soit le 14 juin 2024. Elle paie par virement bancaire sa souscription en plus de frais estimés à 1 000 000 F.

14 Juin 2024

DEBIT 2746 Titres immobilisés Actions 480 000 000

CREDIT 521 Banques 280 000 000

472 Versement restant à effectuer sur titres non libérés 200 000 000

Au 5 octobre 2024 appel de la deuxième moitié de souscription et libération par virement bancaire 30 octobre 2024.

DEBIT 472 Versement restant à effectuer sur titres non libérés 200 000 000

CREDIT 521 Banques 200 000 000

Comptabilisation des titres

Exemple pratique 3

Cession de titres détenus par l'entreprise ZST au 13 septembre 2024 :

Valeur d'origine : 75 000 000

Prix de cession : 72 000 000

Dépréciation de titres constatées : 9 000 000

13 septembre 2024

DEBIT 816 Valeurs comptables de cessions des immobilisations financières 72 000 000

4856 Créances sur cession des immobilisations financières 75 000 000

2974 Dépréciation des titres immobilisés 9 000 000

CREDIT 274 Titres immobilisés 72 000 000

826 Produit de cession des immobilisations financières 72 000 000

7972 Reprises sur Dépréciation des titres immobilisés 9 000 000

Comptabilisation des titres

Exemple pratique 4

L'entreprise T2R détient un portefeuille de titres de placement acquis 2023 et 2024 :

1/5/2023 : acquisition de 2 000 titres à 12 000 F

4/10/2023 : acquisition de 1 000 TITRES à 12 500 F

7/4/2024 : acquisition de 2 400 titres à 11 000 F

5/6/2024 : acquisition de 600 titres à 10 000 F

En décembre 2023, le cours moyen est de 12 050 F. L'entreprise cède 5 000 titres au 12/10/2024 à un prix global de 58 000 000 F.

Au 31/12/2023 Valeur comptable des 6 000 titres est de $(2\,000 \times 12\,000) + (1\,000 \times 12\,500) = 36\,500\,000$

La valeur des titres sur le marché est de $3\,000 \times 12\,050 = 36\,150\,000$

Il faut constater une dépréciation des titres de placement de $36\,500\,000 - 36\,150\,000 = 350\,000$

Comptabilisation des titres

Exemple pratique 4

Ecritures comptables

31/12/2023

DEBIT 6795 Charges sur Dépréciation des titres de placement 350 000

CREDIT 590 Dépréciation des titres de placement 350 000

12/10/2024

Selon l'article 44 de l'Acte Uniforme deux méthodes sont possibles pour évaluer la valeur des 5 000 titres cédés

Première Méthode CMUP

Valeur totale d'acquisition = $(2\ 000 \times 12\ 000) + (1\ 000 \times 12\ 500) + (2\ 400 \times 11\ 000) + (600 \times 10\ 000) = 68\ 900\ 000\ \text{F}$

CMUP = $68\ 900\ 000 / 6\ 000 = 11\ 483,333333$

Valeur globale des titres sortis = $5\ 000 \times 11\ 483,33 = 57\ 416\ 667$

Ecritures comptables

DEBIT 4721 Créances sur cession des titres de placement 58 000 000

CREDIT 50 Titres de placement 57 416 667

777 Gains sur cession des titres de placement 583 333

Comptabilisation des titres

Exemple pratique 4

Selon l'article 44 de l'Acte Uniforme deux méthodes sont possibles pour évaluer la valeur des 5 000 titres cédés

Deuxième Méthode PEPS (FIFO)

Valeur totale d'acquisition des 5 000 titres cédés = $(2\ 000 * 12\ 000) + (1\ 000 * 12\ 500) + (2\ 000 * 11\ 000) = 58\ 500\ 000$

F

Ecritures comptables

DEBIT 4721 Créances sur cession des titres de placement 58 000 000

6771 Perte sur cession des titres de placement 500 000

CREDIT 50 Titres de placement 58 500 000

Il faut respecter le principe de permanence des méthodes

Les contrats à terme

Exemple d'application

Une entreprise s'est engagée dans la réalisation d'un ouvrage pour une durée pouvant atteindre 22 mois. Les informations concernant la réalisation de l'ouvrage :

- ▶ Coût de production total estimé par les services techniques 750 000 000
- ▶ Coût de production engagé fin de l'année N 450 000 000
- ▶ Prix de vente prévu : 925 000 000

Le 30 octobre N+1 le coût prévu est facturé au client local (le coût de production prévisionnel est prévu correctement par les services techniques) .

Le taux de TVA théorique est de 18%.

Hypothèse 1 : L'entité est en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable

Hypothèse 2 : L'entité n'est pas en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable

Les contrats à terme

Exemple d'application

Hypothèse 1 : L'entité est en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable

Le résultat déterminé par la méthode d'avancement est de

$$925\ 000\ 000 - 750\ 000\ 000 = 175\ 000\ 000$$

A la clôture de l'exercice N le taux d'avancement est de $450\ 000\ 000 / 750\ 000\ 000 = 60\%$

Le chiffre d'affaires partiel est de $925\ 000\ 000 * 60\% = 555\ 000\ 000$

Quote-part du résultat à rattacher à l'exercice N (Résultat partiel) est de $175\ 000\ 000 * 60\% = 105\ 000\ 000$

Les contrats à terme

Exemple d'application

Hypothèse 1 : L'entité est en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable

Ecritures comptables fin N

DEBIT 4181 Clients factures à établir 654 900 000

CREDIT 7051 Travaux facturés dans la région 555 000 000

4435 Etat TVA sur factures à établir 99 900 000

Ecritures début N+1

DEBIT 7051 Travaux facturés dans la région 555 000 000

4435 Etat TVA sur factures à établir 99 900 000

CREDIT 4181 Clients factures à établir 654 900 000

Les contrats à terme

Exemple d'application

Hypothèse 1 : L'entité est en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable

Ecritures comptables fin octobre N+1

DEBIT 4181 Clients	1 091 500 000
CREDIT 7051 Travaux facturés dans la région	925 000 000
4435 Etat TVA sur factures facturée sur travaux	166 500 000

Les contrats à terme

Exemple d'application

Hypothèse 2 : L'entité n'est pas en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable

Ecritures fin N

DEBIT 4181 Clients factures à établir 531 000 000

CREDIT 7051 Travaux facturés dans la région 450 000 000

4435 Etat TVA sur factures à établir 81 000 000

Ecritures début N+1

DEBIT 7051 Travaux facturés dans la région 531 000 000

4435 Etat TVA sur factures à établir 81 000 000

CREDIT 4181 Clients factures à établir 450 000 000

Les contrats à terme

Exemple d'application

Hypothèse 2 : L'entité n'est pas en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable

Ecritures comptables fin octobre N+1

DEBIT 4181 Clients	1 091 500 000
CREDIT 7051 Travaux facturés dans la région	925 000 000
4435 Etat TVA sur factures facturée sur travaux	166 500 000

Les contrats à terme

Exemple d'application 2

Une entreprise spécialisée dans la construction immobilière et travaux publics s'est engagée dans la réalisation d'un ouvrage dont les informations fin N :

- ▶ Coût de production total estimé fin N-1 : 125 000 000
- ▶ Coût de production engagé fin de l'année N-1 : 60 000 000
- ▶ Coût de production engagé fin de l'année N : 125 000 000
- ▶ Prix de vente prévu : 120 000 000

L'ouvrage est livré et facturé le 30 décembre N. Hypothèse 1 : L'entité est en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable

Le taux de TVA théorique est de 18%.

L'entité est en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable

Les contrats à terme

Exemple d'application

Le résultat déterminé par la méthode d'avancement est de

$$120\ 000\ 000 - 125\ 000\ 000 = - 5\ 000\ 000$$

A la clôture de l'exercice N le taux d'avancement est de $60\ 000\ 000/125\ 000\ 000 = 48\%$

Le chiffre d'affaires partiel est de $120\ 000\ 000 * 48\% = 57\ 600\ 000$

Quote-part du résultat (Perte) à rattacher à l'exercice N-1 (Résultat partiel) est de $57\ 600\ 000 - 60\ 000\ 000 = - 2\ 400\ 000$

La perte non encore réalisée est de $5\ 000\ 000 - 2\ 400\ 000 = 2\ 600\ 000$

Les contrats à terme

Exemple d'application

Ecritures comptables fin N-1

DEBIT 4181 Clients factures à établir	67 968 000
6911 Dotations aux provisions pour risques et charges	2 600 000
CREDIT 7051 Travaux facturés dans la région	57 600 000
4435 Etat TVA sur factures à établir	10 368 000
193 Provisions pour pertes sur marchés à l'achèvement futur	2 600 000

Les contrats à terme

Exemple d'application

Ecritures début N

DEBIT 7051 Travaux facturés dans la région	57 600 000
4435 Etat TVA sur factures à établir	10 368 000
CREDIT 4181 Clients factures à établir	67 968 000

Les contrats à terme

Exemple d'application

Ecritures comptables 20 décembre N

DEBIT 4181 Clients	141 600 000
CREDIT 7051 Travaux facturés dans la région	120 000 000
4435 Etat TVA sur factures facturée sur travaux	21 600 000

Ecritures comptables 31 décembre N

DEBIT 193 Provisions pour pertes sur marchés à l'achèvement futur	2 600 000
CREDIT 7911 Reprise sur provisions pour risques et charges	2 600 000

Les emprunts obligataires

Les frais d'émission d'emprunt et les primes de remboursement des obligations

Exemple d'application

Le premier janvier 2023, l'entreprise AXB a émis un emprunt obligataire par l'émission de 10 000 obligations de valeur nominale de 5 000 euros pour 4 ans (remboursements en amortissements constants). Le prix d'émission est de 4 900 euros alors que le prix de remboursement est de 5 100 euros. Les frais d'émission sont estimés à 750 000 euros et le taux d'intérêt est de 5%.

Amortissement de l'emprunt obligataire = $5\,100 \times 2\,500 = 12\,500\,000$

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

Charges d'intérêt Année 2023 = $500 \times 10\,000 = 5\,000\,000$

Charges d'intérêt Année 2024 = $500 \times 7\,500 = 3\,750\,000$

Charges d'intérêt Année 2025 = $500 \times 5\,000 = 2\,500\,000$

Charges d'intérêt Année 2026 = $500 \times 2\,500 = 1\,250\,000$

Prime de remboursement annuelle = $(5\,100 - 4\,900) \times 2\,500 = 500\,000$

Les frais d'émission d'emprunt et les primes de remboursement des obligations

Exemple d'application

Ecritures comptables de souscription et réception des fonds

Ouverture de la souscription

DEBIT 47131 Obligataires-Obligations à placer $10\ 000 \times 4\ 900 = 49\ 000\ 000$

CREDIT 1611 Emprunts obligataires ordinaires $10\ 000 \times 4\ 900 = 49\ 000\ 000$

Souscription de l'emprunt

DEBIT Obligataires comptes de souscription 49 000 000

CREDIT 47131 Obligataires-Obligations à placer 49 000 000

Versement des fonds

DEBIT 521 Banques 49 000 000

CREDIT 1611 Emprunts obligataires 49 000 000

Les frais d'émission d'emprunt et les primes de remboursement des obligations

Exemple d'application

Constatation des frais d'émission d'emprunt au 1/1/2023

DEBIT 6316 Frais d'émission d'emprunt	750 000
CREDIT 521 Banques	750 000

Règlement de la première annuité 31/12/2023

DEBIT 1611 Emprunts obligataires ordinaires	12 250 000
6711 Charges d'intérêts	5 000 000
6714 Primes de remboursement des obligations	500 000
CREDIT 521 Banques	17 750 000

Les obligations convertibles en actions

Exemple d'application

L'entreprise CRT a émis un emprunt obligataire le premier janvier 2023 constitué de 25000 obligations de 15000 convertibles en actions chaque deux ans .pour une durée de 6 ans. Le prix d'émission est de 13000 et le rapport d'échange est de 4 obligations pour trois actions.

Le premier janvier 2025, les porteurs de 4000 obligations demandent leurs conversions en actions.

Ecritures de l'année 2023

1/1/2023

DEBIT 521 Banques (25000*13000) 325000000

CREDIT 1612 Emprunts obligataires convertibles 325000000

31/12/2023

DEBIT 6971 Dotations aux provisions financières pour risques et charges 50000000

CREDI 1988 Autres provisions pour divers risques et charges 50000000

Risque de paiement de la prime de remboursement des obligations (15000-13000)*25000

Les obligations convertibles en actions

Exemple d'application

Ecritures de conversion des obligations

1/1/2025

DEBIT 1612 Emprunts obligataires convertibles (4000*13000) 52000000

CREDIT 1013 Capital souscrit appelé versé non amorti 30000000

(3000*10000)

1054 Prime de conversion 22000000

(4000*13000)-30000000

31/12/2026

DEBIT 1988 Autres provisions pour divers risques et charges 8000000

(15000-13000)*4000

CREDIT 7971 Reprise de provisions et dépréciations financières pour risques et charges 8000000

Transactions en monnaies étrangères

La facture d'un fournisseur étranger est libellée en devises. Le coût de l'immobilisation est converti en monnaie locale (CFA par exemple) au cours du jour de l'opération. Les variations éventuelles du cours de change constituent, à l'échéance de règlement, des gains ou des pertes de change pour l'entreprise.

Exemple d'application

L'entreprise OPQ a importé un matériel de production le 16/06/2025 facturé par un fournisseur français au prix de 480000 euros, payable à 30 jours. Les frais d'importation se sont estimés à 12 648 000 CFA payables par chèques bancaires. Le cours de l'euro le jour de dédouanement est de 655,96 CFA.

Transactions en monnaies étrangères

Ecritures comptables

16/06/2025

DEBIT

2411 Matériel industriel 327 508 000

CREDIT

4042 Fournisseurs - Dettes en comptes, immobilisations corporelles 314 860 800

521 Banques 12 648 000

Transactions en monnaies étrangères

Ecritures comptables

Si l'avis de débit de la banque est reçu le 25/06/2025 :

Montant viré : 315 081 600 (1 euro = 656,42 CFA)

Commissions 0,5%

TVA sur commissions 10%

Enregistrement comptable au 25/06/2025

Débit 4042 Fournisseurs - Dettes en comptes, immobilisations corporelles 314 860 800

631 Frais bancaires 1 575 408

4454 TVA récupérable sur services extérieurs et autres charges 157 540,8

656 Perte de change sur créances et dettes commerciale 220 800

Crédit 5141 Banque 1 953 748,8

Transactions en monnaies étrangères

Ecritures comptables

Si l'avis de débit de la banque est reçu le 25/06/2025 :

Montant viré : 314 342 400 (1 euro = 654,88 CFA)

Commissions 0,5%

TVA sur commissions 10%

Enregistrement comptable au 25/06/2025

Débit 4042 Fournisseurs - Dettes en comptes, immobilisations corporelles 314 860 800

631 Frais bancaires 1 571 712

454 TVA récupérable sur services extérieurs et autres charges 157 171,2

Crédit 5141 Banque 5507887,68 7331

756 Gains de change sur créances et dettes commerciales 518 400

Transactions en monnaies étrangères

Evaluation à la clôture d'exercice

Exemple d'application

Une entreprise SUTAR a acheté des marchandises à crédit à un fournisseur européen (3 mois) évalué à 500 000 euros (1 euro = 662,15 CFA) le 12/11/2024.

Ecritures du 12/11/2024

DEBIT 601 Achat de Marchandises 331 075 000

CREDIT 4011 Fournisseurs 331 075 000

Transactions en monnaies étrangères

Evaluation à la clôture d'exercice

Exemple d'application

Une entreprise SUTAR a acheté des marchandises à crédit à un fournisseur européen (3 mois) évalué à 500 000 euros (1 euro = 662,15 CFA) le 12/11/2024.

Ecritures du 31/21/2024 (1 euro = 664,80 CFA)

Ecart de conversion = $(664,80 - 662,15) * 500\ 000 = 1\ 325\ 000$ CFA Augmentation de la dette

DEBIT 4783 Ecart de conversion Augmentation des dettes d'exploitation 1 325 000

CREDIT 4011 Fournisseurs 1 325 000

Ecritures du 01/01/2025

DEBIT 4011 Fournisseurs 1 325 000

CREDIT 4783 Ecart de conversion Augmentation des dettes d'exploitation 1 325 000

Transactions en monnaies étrangères

Evaluation à la clôture d'exercice

Exemple d'application

Une entreprise SUTAR a vendu des marchandises à crédit à un client européen (3 mois) évalué à 1 500 000 euros (1 euro = 662,15 CFA) le 12/11/2024.

Ecritures du 12/11/2024

DEBIT 4111 Clients 993 225 000

CREDIT 701 Vente de Marchandises 993 225 000

Transactions en monnaies étrangères

Evaluation à la clôture d'exercice

Exemple d'application

Une entreprise SUTAR a vendu des marchandises à crédit à un client européen (3 mois) évalué à 1 500 000 euros (1 euro = 662,15 CFA) le 12/11/2024.

Ecrites du 31/12/2024 (1 euro = 664,80 CFA) Hypothèse 1

Ecart de conversion = $(664,80 - 662,15) * 1\,500\,000 = 3\,975\,000$ CFA Augmentation de la créance

DEBIT 4111 Clients 3 975 000

CREDIT 4791 Ecart de conversion Augmentation des créances d'exploitation 3 975 000

Ecrites du 01/01/2025

DEBIT 4791 Ecart de conversion Augmentation des créances d'exploitation 3 975 000

CREDIT 4111 Clients 3 975 000

Transactions en monnaies étrangères

Evaluation à la clôture d'exercice

Exemple d'application

Une entreprise SUTAR a vendu des marchandises à crédit à un client européen (3 mois) évalué à 1 500 000 euros (1 euro = 662,15 CFA) le 12/11/2024.

Ecrites du 31/12/2024 (1 euro = 661,45 CFA) Hypothèse 2

Ecart de conversion = $(661,45 - 662,15) \times 500\,000 = 1\,050\,000$ CFA Diminution de la créance

DEBIT 4781 Ecart de conversion Diminution des créances d'exploitation 1 050 000

CREDIT 4111 Clients 1 050 000

DEBIT 6591 Charges pour provisions sur risques à court terme 1 050 000

CREDIT 4911 Provisions pour risques à court terme sur opérations d'exploitation 1 050 000

Transactions en monnaies étrangères

Evaluation à la clôture d'exercice

Exemple d'application

Une entreprise SUTAR a vendu des marchandises à crédit à un client européen (3 mois) évalué à 1 500 000 euros (1 euro = 662,15 CFA) le 12/11/2024.

Ecritures du 12/02/2025 Règlement (1 euro = 660,05 CFA) Hypothèse 2

DEBIT 521 Banques 990 075 000

656 Pertes de change sur créances et dettes commerciales 3 150 000

CREDIT 4111 Clients 993 225 000

Ecritures 31/12/2025

DEBIT 4911 Provisions pour risques à court terme sur opérations d'exploitation 1 050 000

CREDIT 7591 Reprises de charges de provisions pour risques à court terme 1 050 000

Transactions en monnaies étrangères

Clause d'indexation de la dette

En cas de règlement différé avec indexation de la dette, les variations de l'indice retenu restent sans influence sur la valeur d'entrée.

Au moment de l'acquisition l'opération se passe de façon normale. Les conséquences d'indexation seront considérées comme des charges ou des produits rattachés aux exercices de paiement.

Exemple d'application

Une entreprise STR a acquis un matériel de production évalué à 2000000 CFA le 2/1/2006 (taux de TVA 20%). La durée de vie est 4 ans. Le règlement doit être effectué comme suit : •500000 CFA à la livraison du bien

- le solde en trois versements égaux fin décembre 2006, 2007 et 2008.
- Ces versements seront indexés au taux d'inflation officiel de l'année concernée soit 2,5% pour 2006 ; 3% pour 2007 et 3,25% pour 2008.

Transactions en monnaies étrangères

Clause d'indexation de la dette

Enregistrement comptable 2/1/2006

Débit 2411 Matériel industriel 2000000

4451 Etat TVA récupérable sur immob 400000

Crédit 521 Banque 600000

4042 Fournisseurs - Dettes en comptes, immobilisations corporelles 1800000

Transactions en monnaies étrangères

Clause d'indexation de la dette

Enregistrement comptable 31/12/2006

Débit 4042 Fournisseurs - Dettes en comptes, immobilisations corporelles 600000

6748 Intérêts sur dettes diverses 15000

Crédit 521 Banque 615000

Débit 4783 Augmentation des dettes d'exploitation 30000(15000x2annuités restantes)

Crédit 4042 Fournisseurs - Dettes en comptes, immobilisations corporelles 30000

Débit 6911 Dotations aux provisions pour risques et charges 30000

Crédit 1988 Provisions pour divers risques et charge 30000 (provisions pour hausse des prix)

L'amortissement doit être constaté sur la valeur de départ.

Débit 6813 Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles 500000

Crédit 2841 Amortissements du matériel et outillage industriel et commercial 500000

Transactions en monnaies étrangères

Clause d'indexation de la dette

Enregistrement comptable 01/01/2007

Débit 4042 Fournisseurs - Dettes en comptes, immobilisations corporelles 30000

Crédit 4783 Augmentation des dettes d'exploitation 30000(15000x2annuités restantes)

Transactions en monnaies étrangères

Clause d'indexation de la dette

31/12/2007

Débit 4042 Fournisseurs - Dettes en comptes, immobilisations corporelles 600000

6748 Intérêts sur dettes diverses 18000

Crédit 521 Banque 618000

Débit 4783 Augmentation des dettes d'exploitation 18000

Crédit 1486 Fournisseurs d'immobilisations 18000

Débit 6911 Dotations aux provisions pour risques et charges financiers 18000

Crédit 1988 Provisions pour divers risques et charge 18000 (provisions pour hausse des prix)

L'amortissement doit être constaté sur la valeur de départ.

Débit 6813 Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles 500000

Crédit 2841 Amortissements du matériel et outillage industriel et commercial 500000

Comptabilisation des contrats de location

Les contrats de location financement

Acquisition d'un matériel le 1/1/N (amortissable sur 8 ans) moyennant paiement d'une redevance de crédit-bail de 100.000 F par an durant 5 ans en début d'exercice et un prix d'achat résiduel de 12.900 F. Le taux d'actualisation retenu est de 8% et la valeur du matériel est de 440.000 F. Les chiffres sont en milliers).

Le contrat est un contrat de location financement puisque le preneur a prévu l'option d'achat à la fin du contrat de bail.

Comptabilisation des contrats de location

Dates	Reste à rembourser	Intérêts	Remboursement effectué	Montant du Paiement
1/1/N	440000	-	100000	100000
1/1/N+1	340000	27200	72800	100000
1/1/N+2	267200	21370	78630	100000
1/1/N+3	188570	15080	84920	100000
1/1/N+4	103650	8290	91710	100000
1/1/N+5	11940	960	11940	12900
		72900	440000	512900

Comptabilisation des contrats de location

Les contrats de location financement

Au 1/1/N

Débit 2411 Matériel industriel 440000

Crédit 1763 dettes de location acquisition/ Crédit-bail mobilier 440000

En cas d'application des IAS/IFRS on débite le compte 2416 Matériel et outillage industriel et commercial de location-acquisition

En prenant le même exemple établir le tableau d'amortissement de l'emprunt

Passer les écritures comptables N, N+1, N+2 N+3, N+4 et N+5

Comptabilisation des contrats de location

Les contrats de location financement

1/1/N

Débit 623 Redevances de location acquisition 100.000

Crédit 521 Banques locales 100.000

Eclatement de la redevance

DEBIT 1763 dettes de location acquisition/ Crédit-bail mobilier 100.000

CREDIT 623 Redevances de location acquisition 100.000

31/12/N

Débit 6813 Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles 55.000

Crédit Amortissements du Matériel industriel 55.000

Comptabilisation des contrats de location

Les contrats de location financement

1/1/N+1

Débit 623 Redevances de location acquisition 100.000

Crédit 521 Banques locales 100.000

Eclatement de la redevance

DEBIT 1763 dettes de location acquisition/ Crédit-bail mobilier 72.800

6712 Intérêts dans loyers de location acquisition 27200

CREDIT 623 Redevances de location acquisition 100.000

31/12/N+1

Débit 6813 Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles 55.000

Crédit Amortissements du Matériel industriel 55.000

Comptabilisation des contrats de location

Les contrats de location financement

En cas de levée d'option à la fin du contrat de bail

31/12/N+4

Débit 623 Redevances de location acquisition 12.900

Crédit 521 Banques locales 12.900

Retraitement de la levée d'option

DEBIT 1763 dettes de location acquisition/ Crédit-bail mobilier 12.900

CREDIT 623 Redevances de location acquisition 12.900

Constatation des dotations aux amortissements

Débit 6813 Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles 55.000

Crédit Amortissements du Matériel industriel 55.000

Comptabilisation des contrats de location

Les contrats de location financement

En cas de non levée d'option à la fin du contrat de bail

A traiter comme cession d'immobilisations

Cumul des amortissements $55.000 \times 5 = 275.000$

Valeur nette comptable = $440.000 - 275.000 = 165.000$

Prix de cession = 12.900

Comptabilisation 31/12/N+4

Constatation des dotations aux amortissements

Débit 6813 Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles 55.000

Crédit Amortissements du Matériel industriel 55.000

Sortie du Matériel

DEBIT 812 Valeurs comptables des cessions d'immobilisations 165.000

Amortissements du Matériel industriel 275.000

Crédit 2411 Matériel industriel

Constatation du produit de cession d'immobilisations

DEBIT 1763 dettes de location acquisition/ Crédit-bail mobilier 12.900

CREDIT 822 Produit de cessions d'immobilisations 12.900

Comptabilisation des subventions

Les subventions d'exploitation

Exemple d'application

Une entreprise AFRICAR exploite un réseau de bus et d'autocars dans une province lointaine.

L'Etat lui rembourse la taxe pétrolière pour ces acquisitions de carburants et lui impose le transport gratuit des élèves.

A l'issue de l'année 2023, l'entreprise a acquis 800 000 litres de carburant à une taxe de 120F et a transporté gratuitement les élèves soit 390 000 voyages facturés habituellement à 250 F chacun.

Subvention d'exploitation pour remboursement de la taxe pétrolière = $800\ 000 * 120 = 96\ 000\ 000$ F

Subvention d'exploitation pour transport gratuit des élèves = $390\ 000 * 250 = 97\ 500\ 000$ F

Comptabilisation des subventions

Les subventions d'exploitation

Exemple d'application

Ecritures comptables

31/12/2023

DEBIT 4495 Etat Subventions d'exploitation à recevoir 193 500 000

CREDIT 6042 Achat de matières combustibles 96 000 000

71 Subvention d'exploitation 97 500 000

Lors de la réception des subventions d'exploitation

DEBIT 521 Banques

CREDIT 4495 Etat Subventions d'exploitation à recevoir

Comptabilisation des subventions

Les subventions d'investissement

Exemple d'application

Une entreprise a bénéficié de subventions le 25 mars 2023 pour :
De l'Etat (Le montant de la subvention est de 260 000 000 F) pour :

- Acquisition d'un terrain pour 120 000 000 F
- Acquisition d'un hangar pour 480 000 000 F

De la région pour :

- Acquisition d'un véhicule de transport pour 12 000 000 F

Les durées d'utilité sont de :

Hangar : 15 ans

Véhicule de transport 5 ans

Le véhicule est remis le 1 avril et la subvention est reçue le 12 mai par virement bancaire. Le terrain est acquis le 1 octobre et le hangar acquis et mis en service le 1 juillet 2024.

Comptabilisation des subventions

Les subventions d'investissement

Exemple d'application

Ecritures comptables

25/03/2023

DEBIT

4494 Etat Subvention d'investissement à recevoir 272 000 000

CREDIT

1411 Subvention d'équipement Etat 260 000 000

1412 Subvention d'équipement Région 12 000 000

1/4/2023

DEBIT

245 Matériel de transport 12 000 000

CREDIT

4494 Etat Subvention d'investissement à recevoir 12 000 000

2/5/2023

DEBIT 521 Banques 260 000 000

CREDIT 4494 Etat Subvention d'investissement à recevoir 260 000 000

Comptabilisation des subventions

Les subventions d'investissement

Exemple d'application

Ecritures comptables

1/10/2023

Acquisition

DEBIT

222 Terrains nus 120 000 000

CREDIT

4812 Fournisseurs d'investissements immobilisations corporelles 120 000 000

Réglement

DEBIT

4812 Fournisseurs d'investissements immobilisations corporelles 120 000 000

CREDIT

521 Banques 120 000 000

Comptabilisation des subventions

Les subventions d'investissement

Exemple d'application

Ecritures comptables

31/12/2023

DEBIT

6813 Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles 1 800 000

1411 Subvention d'équipement Etat 5 200 000

1412 Subvention d'équipement Région 1 800 000

CREDIT

2845 Amortissement du Matériel de transport 1 800 000

799 Reprise de subvention d'investissement 7 000 000

Comptabilisation des subventions

Les subventions d'investissement

Exemple d'application

Ecritures comptables

1/7/2024

Acquisition

DEBIT

231 Bâtiments industriels agricoles et commerciaux 480 000 000

CREDIT

4812 Fournisseurs d'investissements immobilisations corporelles 480 000 000

Règlement

DEBIT

4812 Fournisseurs d'investissements immobilisations corporelles 480 000 000

CREDIT

521 Banques 480 000 000

Comptabilisation des subventions

Les subventions d'investissement

Exemple d'application

Ecritures comptables

31/12/2024

6813 Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles 16 000 000

1411 Subvention d'équipement Etat 12 133 333

CREDIT

2831 Amortissement des Bâtiments industriels agricoles et commerciaux 16 000 000

799 Reprise de subvention d'investissement 12 333 333

Comptabilisation des subventions

Les subventions d'investissement

Exemple d'application

31/12/2027

Cession du bâtiment

Valeur d'entrée : 480 000 000

Cumul d'amortissement : 112 000 000

Valeur comptable net : 368 000 000

Subvention d'origine : 208 000 000

Subvention reprise : 34 666 667

Subvention restant à reprendre : 173 333 333

Ecritures comptables

6813 Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles 32 000 000

812 Valeurs comptables des cessions d'immobilisation 368 000 000

1411 Subvention d'équipement Etat 173 333 333

485 Créances sur cessions d'immobilisations 540 000 000

2831 Amortissement des Bâtiments industriels agricoles et commerciaux 112 000 000

CREDIT

2831 Amortissement des Bâtiments industriels agricoles et commerciaux 32 000 000

799 Reprise de subvention d'investissement 173 333 333

822 Produits de cession d'immobilisations corporelles 540 000 000

07/05/2026 231 Bâtiments industriels agricoles et commerciaux 480 000 000

Comptabilisation des subventions

Les subventions d'équilibre

L'entreprise AFRIQUE TRANSPORT ayant comme activité l'exploitation d'un aéroport international a dégagé un résultat d'exploitation déficitaire de 450 000 000 F fin de l'année 2023. L'Etat lui accorde une subvention d'équilibre pour lui permettre de suivre son activité de 400 000 000 F.

Ecritures comptables

4496 Etat subvention d'équilibre à recevoir 400 000 000

88 Subvention d'équilibre 400 000 000

Comptabilisation des provisions

Les provisions

Le SYSCOHADA distingue trois formes de provisions :

Les provisions pour dépréciation

Les provisions pour risques et charges

Les provisions réglementées

Les provisions

Les provisions pour dépréciation des éléments d'Actif :

La provision pour dépréciation est définie comme étant la « constatation de l'existence, pour un élément d'actif, d'une valeur actuelle devenue inférieure à la valeur d'entrée ou à la valeur nette d'amortissements ».

Provision pour dépréciation = Valeur Actuelle – Valeur d'entrée

Principe de Prudence :

- La comptabilité anticipe toute perte probable, dès que cette perte est envisagée.
- Elle ne tient pas compte de profits, même probables, avant qu'ils ne soient réalisés

Un deuxième principe consiste alors à toujours garder trace du coût historique, donnée intangible, et de le corriger le cas échéant : cette correction se nomme provision pour dépréciation.

Les provisions pour dépréciation s'appliquent ainsi :

- aux stocks (y compris travaux en cours et produits semi-ouvrés),
 - aux créances,
 - aux titres de placement et de participation,
- aux immobilisations incorporelles telles que le fonds commercial, les marques, desseins, modèles,...etc.

Les provisions

Les provisions pour dépréciation :

Exemple d'application

A la fin de l'exercice 2023, l'entreprise constate une diminution de la valeur du fond commercial (valeur comptable de 450 000 000 F) de 50 000 000 F. Les titres de participation acquis à 350 000 000 F ont chuté cette fin d'année à 310 000 000 F. Les stocks de marchandises (Valeur comptable de 335 000 000) ont marqué une dépréciation de 15 000 000 F.

A la fin de l'exercice 2024, les Actifs ont été évalués à :

- Fond commercial : 420 000 000 F
- Titres de participation : 340 000 000 F
- Stocks de marchandises : 330 000 000 F

Les provisions

Les provisions pour dépréciation :

Ecritures comptables

31/12/2023

DEBIT

6913 Dotations aux dépréciations d'exploitation des immobilisations corporelles 50 000 000

6972 Dotations aux dépréciations d'exploitation des immobilisations financières 40 000 000

6593 Charges pour dépréciation des stocks 15 000 000

CREDIT

2915 Dépréciation du fond commercial 50 000 000

2963 Dépréciation des titres de participation 40 000 000

391 Dépréciation des stocks de marchandises 15 000 000

Les provisions

Les provisions pour dépréciation :

Ecritures comptables

31/12/2024

DEBIT

2915 Dépréciation du fond commercial 20 000 000

2963 Dépréciation des titres de participation 30 000 000

391 Dépréciation des stocks de marchandises 10 000 000

CREDIT

7913 Reprises et Dépréciation d'exploitation des immobilisations incorporelles 20 000 000

7914 Reprises et Dépréciation d'exploitation des immobilisations corporelles 30 000 000 391

7593 Reprises de charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme
d'exploitation sur stocks 10 000 000

Les provisions

Les provisions pour risques et charges

Elles sont définies comme étant des « provisions évaluées à l'arrêté des comptes, destinées à couvrir des risques probables et des charges que des événements survenus ou en cours rendent probables, nettement précisés quant à leur objet mais dont la réalisation est incertaine ».

Lorsque la date de survenance du risque ou de la charge est estimée à plus d'un an à la date du bilan, il s'agit de « provisions durables pour risques et charges ».

Les provisions

Les provisions réglementées

Elles sont définies comme étant des « provisions ne correspondant par à l'objet normal d'une provision et comptabilisées en application de dispositions légales ou réglementaires ».

Les formes de provisions réglementées sont :

Les provisions pour amortissements dérogatoires

Les provisions pour plus-values en instance d'imposition

Les provisions pour investissement

Les provisions pour reconstitution de gisements

Les provisions pour acquisition et constitution de logements

Les provisions

Les provisions pour amortissements dérogatoires :

il s'agit « des amortissements ou fractions d'amortissements ne correspondant pas à l'objet normal d'un amortissement pour dépréciation et comptabilisées en application de textes particuliers. Les amortissements dérogatoires font partie des provisions réglementées ».

Devant être justifié exclusivement par des considérations d'ordre économique, l'amortissement comptable ne coïncide pas nécessairement avec l'amortissement fiscalement ou réglementairement autorisé :

- lorsque l'amortissement fiscal est inférieur à l'amortissement comptable, ce dernier est maintenu en écritures, la différence faisant l'objet d'une " réintégration " fiscale extra comptable ;
- lorsque l'amortissement fiscal, supérieur à l'amortissement comptable, doit être, en vertu des textes législatifs ou réglementaires, enregistré dans les écritures comptables (et non simplement déduit de façon extra comptable), il y a lieu de porter dans les " provisions réglementées " l'excédent de l'amortissement fiscal sur l'amortissement comptable dénommé " amortissement dérogatoire ".

Les opérations de liquidation

Les opérations de liquidation sont scindées en :

1) Liquidation

- Réalisation de l'actif (Cession d'éléments d'Actif)
- Paiement des dettes et des frais de liquidation

2) Partage

Attribution aux associés de l'actif net après liquidation, proportionnellement à leurs apports

Le SYSCOHADA a prévu les comptes suivants

837 Charges liées aux opérations de liquidation

847 Produits liés aux opérations de liquidation

1374 Résultat de liquidation

Les opérations de liquidation peuvent être enregistrées directement au compte 1374 ou indirectement par les comptes 837 et 847

Résultat de liquidation

=

Produits liés aux opérations de liquidation

-

Charges liées aux opérations de liquidation

Les opérations de liquidation

Exemple d'application

Une entreprise en difficulté décide d'arrêter son activité le 14 octobre 2024. Le bilan de l'entreprise se présente comme suit :

ACTIF	BRUT	AMORT. POV.	NET	PASSIF	NET
Bâtiments industriels	40 000 000	26 500 000	13 500 000	Capital	20 000 000
Matériel industriel	20 000 000	15 000 000	5 000 000	Réserves	14 000 000
Stocks de Marchandises	7 500 000	3 450 000	4 050 000	Fournisseurs	17 000 000
Créances Clients	22 500 000	3 900 000	18 600 000		
Banques	9 850 000	-	9 850 000		
Total ACTIF	99 850 000	48 850 000	51 000 000	Total PASSIF	51 000 000

Les opérations de liquidation

Exemple d'application

Une entreprise en difficulté décide d'arrêter son activité le 14 octobre 2024. Le bilan de l'entreprise se présente comme suit :

Les éléments d'ACTIF ont été réalisés selon les conditions suivantes :

- Matériel industriel : 4 500 000 F
- Bâtiments industriels : 25 000 000 F
- Stocks de Marchandises : 3 750 000 F

Les clients vont payer 10 000 000 F

Les frais de liquidation sont estimés à 3 000 000 F

Les dettes Fournisseurs seront réglées à leur valeur au Bilan.

Les opérations de liquidation

Exemple d'application

Ecritures comptables

DEBIT

521 Banques	51 250 000
837 Charges liées aux opérations de liquidation	30 050 000
2831 Amortissement des bâtiments industriels	26 500 000
2841 Amortissement du matériel industriels	15 000 000
391 Dépréciation des stocks de Marchandises	3 450 000
4912 Dépréciation des créances douteuses	3 900 000
401 Fournisseurs	17 000 000

CREDIT

847 Produits liés aux opérations de liquidation	37 150 000
231 Bâtiments industriels	40 000 000
2411 Matériel industriel	20 000 000
311 Stocks de Marchandises	7 500 000
4162 Créances douteuses	10 000 000
411 Clients	11 000 000
521 Banques	20 000 000

Les opérations de liquidation

Exemple d'application

Ecritures comptables

DEBIT

847 Produits liés aux opérations de liquidation 37 150 000

CREDIT

837 Charges liées aux opérations de liquidation 30 050 000

1384 Résultat de liquidation 7 100 000

Les opérations de liquidation

Exemple d'application

Bilan de clôture

ACTIF	MONTANTS	PASSIF	MONTANTS
Banques	41 100 000	Capital Social	20 000 000
		Réserves	14 000 000
		Résultat de liquidation	7 100 000
TOTAL	41 100 000	TOTAL	41 100 000

Ecritures de partage

DEBIT

101 Capital Social 20 000 000

11 Réserves 14 000 000

1384 Résultat de liquidation 7 100 000

CREDIT

4619 Apporteurs Capital à rembourser 41 100 000

Le goodwill

Exemple 1 :

La société Antoine a pris le contrôle le 1er janvier N-3, en faisant l'acquisition de 60 % de son capital, de la société Bernard. Les titres sont acquis 36 000 000 €.

Le bilan au 31 décembre N-4 de la société Bernard vous est présenté ci-dessous (retraité et présenté conformément aux IFRS).

ACTIF	MONTANTS	PASSIF	MONTANTS
ACTIFS NON COURANTS	52 000	CAPITAUX PROPRES	48 000
Immobilisations corporelles	40 000	Capital émis	20 000
Immobilisations incorporelles	9 000	Autres réserves	8 000
Autres titres disponibles à la vente	1 000	Bénéfices mis en réserve	14 000
Autres immobilisations financières	2 000	Résultat de l'exercice	6 000
ACTIFS COURANTS	37 000	PASSIF NON COURANTS	22 000
Stocks	15 000	Emprunts à long terme	12 000
Créances clients	12 000	Impôts différés	4 000
Autres actifs courants	6 000	Provisions à long terme	1 000
Instruments de trésorerie – actif	2 000	Avantages au personnel	5 000
Trésorerie et équivalents	2 000		
ACTIFS NON NECESSAIRES A L'EXPLOITATION	1000	PASSIFS COURANTS	20 000
		Fournisseurs et autres créditeurs	8 000
		Emprunts à court terme	5 000
		Partie à court terme des emprunts à long terme	2 000
		Impôts exigibles	2 000
		Instruments de trésorerie – passifs	1 000
		Provisions à court terme	2 000
TOTAL	90 000	TOTAL	90 000

Le goodwill

Exemple 1 :

Le 1er janvier N-3 au moment de l'acquisition de la société Bernard, il y a lieu de tenir compte de plus values sur :

- constructions pour 4 000 000 € (amortissement en 20 ans) ;
- terrains d'exploitation pour 1 500 000 € ;
- de terrains non nécessaires à l'exploitation et destinés à être cédés : 500 000 € ;
- brevets pour 6 000 000 € (amortissements en 10 ans) ;
- stocks pour 2 000 000 €.

Les frais de restructuration arrêtés au 1er janvier N-3 de la filiale Gamma sont estimés à 3 000 000 €.

Des actifs éventuels (frais de développement non immobilisés pouvant être brevetés et exploités) sont estimés à 1 000 000 €.

Des contrats avantageux de location simple ont été pris par la société Bernard et l'estimation de ces avantages est évaluée à 300 000 €.

Pour les autres éléments de l'actif et du passif, les valeurs nettes comptables sont représentatives de la juste valeur. Le taux d'impôt à prendre en compte est de 33 1/3 %.

Le goodwill

Exemple 1 :

La juste valeur nette des actifs et passifs identifiables de cette société peut se déterminer comme suit (en milliers d'euros) :

Actifs 105 300

- Immobilisations corporelles : $40\ 000 + 4\ 000 + 1\ 500 = 45\ 500$
- Immobilisations incorporelles : $9\ 000 + 6\ 000 + 1\ 000 + 300 = 16\ 300$
- Autres titres disponibles à la vente : 1 000
- Autres immobilisations financières : 2 000
- Stocks : $15\ 000 + 2\ 000 = 17\ 000$
- Créances clients : 12 000
- Autres actifs courants : 6 000
- Instruments de trésorerie – actif : 2 000
- Trésorerie et équivalents : 2 000
- Actifs non nécessaires à l'exploitation : $1\ 000 + 500 = 1\ 500$

Le goodwill

Exemple 1 :

La juste valeur nette des actifs et passifs identifiables de cette société peut se déterminer comme suit (en milliers d'euros) :

Passifs 49 100

- Emprunts à long terme : 12 000
- Impôts différés existants : 4 000
- Impôts différés liés à l'évaluation : $(4\ 000 + 1\ 500 + 500 + 6\ 000 + 2\ 000 + 1\ 000 + 300 - 3\ 000) \times 33\ 1/3\ \% = 4\ 100$
- Provisions à long terme : 1 000 + 3 000 : 4 000
- Avantages au personnel : 5 000
- Fournisseurs et autres créditeurs : 8 000
- Emprunts à court terme : 5 000
- Partie à court terme des emprunts à long terme : 2 000
- Impôts exigibles : 2 000
- Instruments de trésorerie – passifs : 1 000
- Provisions à court terme : 2 000

Le goodwill

Exemple 1 :

$$\text{ANCC} = 105\,300\,000 - 49\,100\,000 = 56\,200\,000$$

$$\text{Quote-part des actifs et passifs identifiables revenant à Antoine} : 56\,200\,000 \times 60\% = 33\,720\,000$$

$$\text{GOODWILL partiel} = 36\,000\,000 - 33\,720\,000 = 2\,280\,000$$

$$\text{Valeur totale de la société BERNARD} = 36\,000\,000 / 60\% = 60\,000\,000$$

$$\text{Valeur globale des actifs et passifs identifiables} = 56\,200\,000$$

$$\text{GOODWILL TOTAL (FULL GOODWILL)} = 60\,000\,000 - 56\,200\,000 = 3\,800\,000$$

$$\text{Part du Groupe} = 3\,800\,000 \times 60\% = 2\,280\,000$$

$$\text{Part des minoritaires} = 3\,800\,000 \times 40\% = 1\,520\,000$$

Les immobilisations incorporelles

Cas goodwill

Le goodwill est la différence positive entre la valeur (sur le marché) d'une entreprise et sa valeur nette comptable (Valeur mathématique).

La société Delta, société anonyme au capital de 10 000 000 € (nominal 100 €), envisage de prendre le contrôle (en faisant l'acquisition de 60 % des titres) de la société Epsilon dont le bilan et quelques informations complémentaires vous sont donnés ci-dessous.

Bilan EPSILON en milliers d'euros

TERRAIN	3.000	CAPITAL	20.000
CONSTRUCTIONS	12.000	RESERVES LEGALES	2.000
MATERIELS	21.000	RESERVES REGLEMENTEES	8.500
STOCKS	14.000	AUTRES RESERVES	8.100
CREANCES	20.000	DETTES	33.000
DISPONIBILITES	1.600		
	71.600		

Les immobilisations incorporelles

Exemple pratique :

Informations complémentaires :

La valeur nominale des titres est de 100 €.

Les valeurs respectives des éléments d'actif identifiables sont de (en k€) :

- éléments incorporels identifiables : 4 000 ; terrains : 5 000 ; constructions : 18 000 ; matériels : 24 000 ; stocks : 15 000

Un goodwill sera dégagé : il représentera la valeur du fonds de commerce. Les autres éléments du bilan sont évalués à leur valeur nominale.

- Les impôts différés seront calculés au taux de 30 %.
- Aucun dividende ne sera distribué.

Valeur de EPSILON = $4.000+5.000+18.000+24.000+15.000+20.000+1.600-33.000-4.800$ (impôt différée) =

49.800 : **Impôt différée** = $(4.000+2.000+6.000+3.000+1.000)*30\%=4.800$

Les immobilisations incorporelles

Exemple pratique :

Calcul du goodwill

Calcul du goodwill (méthode du purchase goodwill = goodwill partiel

Supposons la société Delta a fait l'acquisition de 60 % de la société Epsilon pour 36 000 k€.

$$GW = (36.000 + 19.920) - 49.800 = 6.120$$

Comptabilisation

Débit GOODWILL 6.120

Crédit Intérêts de la société mère 6.120

Rappel Ecriture comptable d'élimination des titres de participations de EPSILON

DEBIT Intérêts de la société mère 36.000

CREDIT Titres de Participations 36.000

Supposons que les titres des intérêts minoritaires sont évalués à la même valeur unitaire que ceux acquis par la société Delta.

La valeur de ces titres serait donc de $36\ 000 \times 40\ \%/60\ \% = 24\ 000$.

Les immobilisations incorporelles

Exemple pratique :

La quote-part de goodwill revenant aux minoritaires (dans le cadre de leur évaluation à la juste valeur) serait donc de $24\ 000 - 19\ 920 = 4\ 080$.

On passerait alors l'écriture complémentaire suivante :

- **DEBIT GOODWILL 4.080**
- **CREDIT Intérêts minoritaires 4.080**

Calcul du goodwill full goodwill = goodwill total

Le « *full goodwill* » serait déterminé comme suit : Coût d'acquisition de la société Epsilon : 60 000
- Actifs et passifs identifiables acquis : 49 800 = 10 200

Comptabilisation de la dépréciation du goodwill (IAS 36)

Au bilan

Débiter Résultat et créditer goodwill

Au résultat

débiter Dotations aux provisions pour perte de valeur du goodwill et créditer résultat