



Ordre des Experts-Comptables

Pratique des normes IAS/IFRS : 40 cas d'application

**avec
corrigés**

Robert OBERT

DUNOD

**Pratique des normes
IAS/IFRS :
40 cas d'application**

Consultez nos catalogues sur le Web

Ediscience
ETSF
InterEditions
Microsoft Press

Recherche --- Par Titre --- OK Collections Index thématique

EXTÉRIEUR DE SAVOIRS

Accueil Contacts Sciences et Techniques Informatique Gestion et Management Sciences Humaines Acheter Mon panier

Interviews

Comme nous avons changé ! La saga inédite de 50 ans de bouleversements socioculturels
Alan de Vulpian

Mars, planète de mythes, planète d'espoirs
Franca Ricard

→ toutes les interviews

Événements

Saint-Valentin : j'aime mon couple... et je le soigne ! Interview exclusive de H. Jaoui

En librairie ce mois-ci

Spécial Révisions scientifiques ! Pour réussir vos examens, **joignez** avec DUNOD et EDISCIENCE et gagnez des chèques-lire de 15€ !

les librairies

- Nouveautés - Nouveautés - Nouveautés -

Image numérique couleur
De l'acquisition au traitement
Alain Trémeau, Christine Fernandez-Maloigne, Pierre Bonton

Risque Pays 2004
Coface, Le Moci

Détection et prévention des intrusions IDS
Thierry Evangelista

De quelle vie voulez-vous être le héros ?
Tirer profit du passé pour réorganiser sa vie.
Pierre-Jean De Jonghe

LES BIBLIOTHÈQUES DES MÉTIERS

- Gestion industrielle
- Métiers du vin
- Directeur
- d'établissement social et médico-social
- Toutes les bibliothèques

LES NEWSLETTERS

- Action sociale
- Entreprise
- Informatique et NTIC
- Documentation pour l'Industrie
- Toutes les newsletters

bibliothèques des métiers newsletters ediscience.net expert-sup.com Notice légale

www.dunod.com

Pratique des normes IAS/IFRS : 40 cas d'application

Robert OBERT



Ordre des Experts-Comptables

DUNOD

Le pictogramme qui figure ci-contre mérite une explication. Son objet est d'alerter le lecteur sur la menace que représente pour l'avenir de l'écrit, particulièrement dans le domaine de l'édition technique et universitaire, le développement massif du photocopillage.

Le Code de la propriété intellectuelle du 1^{er} juillet 1992 interdit en effet expressément la photocopie à usage collectif sans autorisation des ayants droit. Or, cette pratique s'est généralisée dans les établissements

d'enseignement supérieur, provoquant une baisse brutale des achats de livres et de revues, au point que la possibilité même pour

les auteurs de créer des œuvres nouvelles et de les faire éditer correctement est aujourd'hui menacée.

Nous rappelons donc que toute reproduction, partielle ou totale, de la présente publication est interdite sans autorisation de l'auteur, de son éditeur ou du

Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC, 20, rue des Grands-Augustins, 75006 Paris).



© Dunod, Paris, 2005

ISBN 2 10 048577 6

Le Code de la propriété intellectuelle n'autorisant, aux termes de l'article L. 122-5, 2° et 3° a), d'une part, que les « copies ou reproductions strictement réservées à l'usage privé du copiste et non destinées à une utilisation collective » et, d'autre part, que les analyses et les courtes citations dans un but d'exemple et d'illustration, « toute représentation ou reproduction intégrale ou partielle faite sans le consentement de l'auteur ou de ses ayants droit ou ayants cause est illicite » (art. L. 122-4).

Cette représentation ou reproduction, par quelque procédé que ce soit, constituerait donc une contrefaçon sanctionnée par les articles L. 335-2 et suivants du Code de la propriété intellectuelle.

TABLE DES MATIÈRES

1	LES COMPTES INDIVIDUELS ET CONSOLIDÉS	1
	Cas 1. Bilan et compte de résultat individuels	1
	Cas 2. Bilan et compte de résultat consolidés	7
	Cas 3. Tableau de flux de trésorerie	11
	Cas 4. Tableau de variation des capitaux propres	17
2	LA CONSOLIDATION ET LES REGROUPEMENTS D'ENTREPRISES	23
	Cas 5. Périmètre de consolidation	23
	Cas 6. Consolidation	26
	Cas 7. Regroupement et goodwill	37
3	LES INSTRUMENTS FINANCIERS	45
	Cas 8. Titres hybrides	45
	Cas 9. Emprunt obligataire	49
	Cas 10. Opérations diverses (titres, prêts, créances, emprunts)	51
	Cas 11. Instruments dérivés	57

4	LES STOCKS	69
	Cas 12. Coût d'entrée en stock (achat et production)	69
	Cas 13. Évaluation des utilisations	73
5	LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES ET INCORPORELLES	77
	Cas 14. Amortissements par composants	77
	Cas 15. Immobilisations incorporelles, frais de recherche et de développement, logiciels	82
	Cas 16. Immobilisations – valeur réévaluée	85
	Cas 17. Locations	89
	Cas 18. Cession-bail et location d'un immeuble	95
	Cas 19. Dépréciation	98
	Cas 20. Dépréciation d'une unité génératrice de trésorerie	103
6	LES AVANTAGES DU PERSONNEL	109
	Cas 21. Salaires et participations	109
	Cas 22. Retraites	113
	Cas 23. Corridor, coût des services passés	121
	Cas 24. Paiements en actions	124
7	LES PROVISIONS, PASSIFS ÉVENTUELS ET ACTIFS ÉVENTUELS	129
	Cas 25. Provisions pour risques	129
	Cas 26. Restructuration, actifs éventuels, passifs éventuels	136
8	LES AUTRES PRODUITS ET CHARGES	141
	Cas 27. Ventes et prestations de services	141
	Cas 28. Contrats de construction	149
	Cas 29. Subventions	152

	Cas 30. Abandon d'activités et actifs non courants appelés à être cédés	157
	Cas 31. Événements postérieurs à la date de clôture	163
9	L'IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES	171
	Cas 32. Imposition de l'exercice	171
	Cas 33. Gestion de l'impôt sur les bénéfices	179
10	LES EFFETS DES VARIATIONS DU COURS DES MONNAIES ET DES PRIX	185
	Cas 34. Opérations en monnaies étrangères	185
	Cas 35. Conversion de comptes d'entités étrangères	190
	Cas 36. Économies hyper-inflationnistes	194
11	LES CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES ET CORRECTIONS D'ERREURS	207
	Cas 37. Changements de méthodes et corrections d'erreurs	207
	Cas 38. Première application des normes comptables d'information financière	212
12	L'INFORMATION SPÉCIFIQUE DES INVESTISSEURS	231
	Cas 39. Information sectorielle	231
	Cas 40. Résultat par action	240
	LISTE DES COMPTES UTILISÉS DANS CET OUVRAGE EN DEHORS DE CEUX DU PLAN COMPTABLE GÉNÉRAL	245

PRÉSENTATION

Cette publication vient compléter notre ouvrage relatif à la pratique des normes IAS/IFRS¹ et présente 40 applications corrigées développées portant sur les thèmes présentés dans le manuel de base. Elle est destinée aux praticiens du management, de la comptabilité, de la finance, tant en cabinet d'audit ou de conseil qu'en entreprise, ainsi qu'aux étudiants des universités, des écoles de commerce et de gestion et de l'expertise comptable.

L'étude des cas proposés et de leurs corrigés aidera le lecteur dans une meilleure maîtrise des techniques formulées par les normes IAS/IFRS. Elle doit notamment permettre aux praticiens d'envisager les situations concrètes qu'ils auront à mettre en œuvre lors de la mise en place des normes comptables internationales et de leur suggérer des solutions (modèles d'états financiers à établir, informations à fournir dans les notes annexes, modèles d'écritures comptables à enregistrer, traitement de difficultés sur des points particuliers comme les instruments financiers, les immobilisations, les engagements de retraites, les variations du cours des monnaies, etc., première application des normes comptables d'information financière).

Le plan de l'ouvrage est le même que celui du manuel de base. Toutefois, nous ne présentons pas de cas d'application sur les chapitres 1 et 2 consacrés à l'organisation de la normalisation comptable et aux principes comptables fondamentaux. Il n'y a pas non plus de cas sur le dernier chapitre consacré

1. Robert Obert, *Pratique des normes IAS/IFRS – Comparaison avec les règles françaises et les US GAAP*, coll. « Fonctions de l'entreprise », Dunod/ECM, 1^{re} édition juillet 2003, 532 p., 2^e édition, septembre 2004, 541 p.

aux secteurs particuliers (banques, assurances, organismes de retraite, agriculture, ressources minérales, entités à but non lucratif). D'autre part, les cas proposés ont été regroupés pour tout ce qui concerne la consolidation et les regroupements d'entreprises d'une part et les immobilisations corporelles et incorporelles (y compris les locations et dépréciations) d'autre part.

Comme dans le manuel de base, auquel le lecteur est appelé à se référer, dans les cas présentant des écritures comptables, nous avons utilisé la nomenclature de comptes du Plan comptable général 1999. Pour les comptes propres aux normes IAS/IFRS pour lesquels le Plan comptable général n'a pas prévu d'intitulé, nous avons utilisé une liste supplémentaire que le lecteur trouvera en fin d'ouvrage page 245. Nous précisons que le travail présenté dans cet ouvrage est un travail de recherche à caractère pédagogique effectué à partir des normes IAS/IFRS telles qu'elles doivent être appliquées à compter de 2005. Nous sommes preneurs de toute observation du lecteur qui permettrait d'en améliorer le contenu.

Nous espérons que cet ouvrage¹ aidera tous ceux qui seront appelés dans leur activité professionnelle (ou dans leurs études) à connaître, à maîtriser et à mettre en œuvre les normes comptables internationales.

Robert Obert

1. Le lecteur pourra retrouver d'autres cas sur les normes IAS/IFRS dans notre ouvrage de préparation au DESCF 1, *Synthèse de droit et de comptabilité* tome 2. *Audit et commissariat aux comptes – Aspects internationaux*, Dunod, 4^e édition, 2004, 496 p. (études n° 14, 16, 17, 18, 20).

1 LES COMPTES INDIVIDUELS ET CONSOLIDÉS

Cas 1 BILAN ET COMPTE DE RÉSULTAT INDIVIDUELS

ÉNONCÉ

La balance, après retraitements d'inventaire, au 31 décembre N, de la société Alpha vous est présentée en *annexe 1*. Elle tient compte de toutes les opérations de l'exercice N, dont les événements ont été enregistrés conformément aux normes IAS/IFRS.

- 1) Présenter le bilan au 31 décembre N et le compte de résultat (charges classées par nature) de l'exercice N de la société Alpha.
- 2) À l'aide des informations fournies dans la balance de comptabilité analytique en *annexe 2*, présenter le compte de résultat par fonction de l'exercice N.

ANNEXE 1
BALANCE SOCIÉTÉ ALPHA AU 31 DÉCEMBRE N

N° comptes	Intitulés des comptes	Soldes débiteurs	Soldes créditeurs
101	Capital		1 500 000
1041	Prime d'émission		40 000
1052	Écart de réévaluation		30 000
106	Réserves		1 150 000
1071	Écart d'évaluation sur instruments financiers		20 000
109	Actions propres	80 000	
151	Provisions pour risques (plus d'un an)		45 000
151	Provisions pour risques (moins d'un an)		8 000
154	Provisions pour restructuration (plus d'un an)		32 000
163	Emprunts obligataires (plus d'un an)		400 000
163	Emprunts obligataires (moins d'un an)		100 000
164	Emprunts auprès d'établissements de crédit (à moins d'un an)		50 000
1666	Dettes provisionnées pour avantages au personnel postérieurs à l'emploi		991 000
167	Dettes de location financement (plus d'un an)		200 000
167	Dettes de location financement (moins d'un an)		50 000
1681	Autres emprunts (plus d'un an)		480 000
1681	Autres emprunts (moins d'un an)		140 000
1687	Dettes d'impôts différés		146 000
1688	Intérêts courus (plus d'un an)		8 000
1688	Intérêts courus (moins d'un an)		22 000
203	Frais de développement	120 000	
205	Concessions, brevets, licences	130 000	
207	Fonds commercial	150 000	
211	Terrains	100 000	
213	Constructions	600 000	
215	Installations techniques, matériels et outillages industriels	2 000 000	
218	Autres immobilisations corporelles	500 000	
261	Titres de participation	2 200 000	
271	Titres immobilisés (droit de propriété)	300 000	
274	Prêts	80 000	
2803	Amortissements frais de développement		60 000
2805	Amortissements concessions, brevets, licences		70 000
2813	Amortissements constructions		220 000
2815	Amortissements installations techniques, matériels et outillages industriels		650 000
2818	Amortissements autres immobilisations corporelles		200 000
2907	Dépréciation du fonds commercial		50 000
310	Matières premières	170 000	
331	Produits en cours	80 000	
355	Produits finis	300 000	
3910	Provisions pour dépréciation matières premières		5 000
3955	Provisions pour dépréciation produits finis		4 000
401	Fournisseurs		127 000
409	Fournisseurs débiteurs	20 000	
411	Clients	400 000	
416	Clients douteux ou litigieux	20 000	
4181	Clients – Factures à établir	40 000	
421	Personnel – rémunérations dues		140 000
431	Sécurité sociale		40 000
437	Autres organismes sociaux		20 000
444	État, impôt sur les bénéfices exigible		26 000
4455	État, TVA à décaisser		84 000
467	Créditeurs divers		12 000
486	Charges constatées d'avance	12 000	

4871	Produits constatés d'avance – subventions d'investissement		20 000
4872	Autres produits constatés d'avance		15 000
491	Provisions pour dépréciation des comptes de clients		10 000
500	Valeurs mobilières de placement	120 000	
512	Banques	32 000	
521	Instruments de trésorerie – Swaps de taux d'intérêts	12 000	
522	Instruments de trésorerie – Instruments de taux d'intérêts à terme	4 000	
529	Instruments de trésorerie – Options de devises		5 000
601	Achats de matières premières	1 600 000	
6031	Variation de stock de matières premières	60 000	
6091	Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats		30 000
610	Services extérieurs	347 000	
620	Autres services extérieurs	305 000	
630	Impôts, taxes et versements assimilés	142 000	
641	Rémunérations du personnel	1 400 000	
645	Charges de sécurité sociale et de prévoyance	560 000	
648	Autres charges de personnel	180 000	
650	Autres charges de gestion courante	16 000	
661	Charges d'intérêts	82 000	
665	Escomptes accordés	6 000	
666	Pertes de change	12 000	
667	Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement	4 000	
668	Autres charges financières	26 000	
671	Charges exceptionnelles sur opérations de gestion	16 000	
675	Valeurs comptables des éléments d'actifs cédés	134 000	
68111	Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles	26 000	
68112	Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles	182 000	
6815	Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation	16 000	
68161	Dotations aux dépréciations des immobilisations incorporelles	5 000	
6817	Dotations aux provisions pour dépréciation des actifs circulants	19 000	
695	Impôts sur les bénéfices	133 000	
698	Charges d'impôt différé	31 000	
699	Produits d'impôt différé		14 000
701	Ventes de produits finis		5 000 000
709	Rabais, remises et ristournes accordés par l'entreprise	4 000	
71331	Variation de stocks produits en cours		12 000
71355	Variation de stocks produits finis		46 000
722	Production immobilisée -immobilisations corporelles		120 000
740	Subventions d'exploitation		30 000
750	Autres produits de gestion courante		16 000
761	Produits des participations		80 000
7621	Revenus des titres immobilisés		17 000
7626	Revenus des prêts		5 000
764	Revenus des valeurs mobilières de placement		18 000
765	Escomptes obtenus		4 000
766	Gains de change		20 000
768	Autres produits financiers		32 000
771	Produits exceptionnels sur opérations de gestion		14 000
775	Produits des cessions d'éléments d'actif		142 000
777	Produits provenant de la quote-part de subvention d'investissement virée au résultat de l'exercice		6 000
	Totaux	12 776 000	12 776 000

ANNEXE 2
BALANCE DE COMPTABILITÉ ANALYTIQUE DE LA SOCIÉTÉ ALPHA
AU 31 DÉCEMBRE N

N° comptes	Intitulés des comptes	Soldes débiteurs	Soldes créditeurs
903	Stocks et provisions pour dépréciation réfléchis		552 000
904	Achats réfléchis		1 566 000
905	Charges réfléchies		3 224 000
906	Dotations réfléchies		239 000
907	Produits réfléchis	5 490 000	
920	Centre d'analyse administration	610 000	
928	Centre d'analyse distribution	300 000	
929	Centre d'analyse autres frais à courir	140 000	
941	Stocks matières premières	166 000	
943	Stocks production de biens en cours	80 000	
945	Stocks produits finis	295 000	
951	Coûts des produits vendus	3 716 000	
9731	Différences d'incorporation sur autres charges de la comptabilité générale (charges financières)	124 000	
9732	Différences d'incorporation sur autres charges de la comptabilité générale (charges exceptionnelles)	16 000	
9733	Différences d'incorporation sur autres charges de la comptabilité générale (valeurs nettes comptables)	134 000	
9771	Différences d'incorporation sur autres produits de la comptabilité générale (produits financiers)		172 000
9772	Différences d'incorporation sur autres produits de la comptabilité générale (produits exceptionnels)		14 000
9773	Différences d'incorporation sur autres produits de la comptabilité générale (produits des cessions d'éléments d'actif)		142 000
9774	Différences d'incorporation sur autres produits de la comptabilité générale (quote-part de subventions d'investissement)		6 000
981	Résultat de la comptabilité analytique (ventes nettes et assimilés de produits finis)		5 020 000
982	Résultat de la comptabilité analytique (autres produits opérationnels)		136 000
	Totaux	11 071 000	11 071 000

NB : La numérotation de ces comptes est tirée de la nomenclature figurant dans le PCG 1982, p. 291-293. Les comptes de résultat ont simplement été crédités des produits.

CORRIGÉ

Il y a lieu de préciser au préalable que les normes IAS/IFRS n'imposent pas de modèles de présentation des états financiers. Toutefois, la norme IAS 1 dans son annexe propose des présentations de compte de résultat (avec des charges classées par nature et des charges classées par fonction) et de bilan.

1) Bilan et compte de résultat par nature

Bilan

Actifs non courants		Capitaux propres	
Immobilisations corporelles (1)	2 130 000	Capital émis	1 500 000
Autres immobilisations incorporelles (2)	220 000	Autres réserves (10)	90 000
Titres de participation	2 200 000	Bénéfices mis en réserve	1 150 000
Autres titres disponibles à la vente (3)	300 000	Résultat de l'exercice	300 000
Autres immobilisations financières (4)	80 000	Moins actions propres	(80 000)
	4 930 000		2 960 000
Actifs courants		Passifs non courants	
Stocks (5)	541 000	Emprunts à long terme (11)	1 088 000
Créances clients (6)	450 000	Impôts différés	146 000
Autres actifs courants (7)	32 000	Provisions à long terme (12)	77 000
Instruments de trésorerie actif (8)	16 000	Avantages au personnel	991 000
Trésorerie et équivalents (9)	152 000		2 302 000
	1 191 000	Passifs courants	
		Fournisseurs et autres créditeurs (13)	374 000
		Emprunts à court terme (14)	50 000
		Partie à court terme des emprunts à long terme (15)	312 000
		Impôts exigibles (16)	110 000
		Instruments de trésorerie – passifs	5 000
		Provisions à court terme	8 000
			859 000
Total	6 121 000	Total	6 121 000

(1) Terrains :	100 000
Constructions : 600 000 – 220 000 =	380 000
Installations techniques, matériel et outillages : 2 000 000 – 650 000 =	1 350 000
Autres immobilisations : 500 000 – 200 000 =	300 000
	<u>2 130 000</u>
(2) Frais de développement : 120 000 – 60 000 =	60 000
Concessions, brevets, licences : 130 000 – 70 000 =	60 000
Fonds commercial : 150 000 – 50 000 =	100 000
	<u>220 000</u>

(3) 300 000 (compte 271).

(4) 80 000 (compte 274).

(5) 170 000 (compte 310) + 80 000 (compte 331) + 300 000 (compte 355) – 5 000 (compte 3910) – 4 000 (compte 3955).

(6) 400 000 (compte 411) + 20 000 (compte 416) + 40 000 (compte 4181) – 10 000 (compte 4191).

(7) 20 000 (compte 409) + 12 000 (compte 486).

(8) 12 000 (compte 521) + 4 000 (compte 522).

(9) 120 000 (compte 500) + 32 000 (compte 512).

(10) 40 000 (compte 1041) + 30 000 (compte 1052) + 20 000 (compte 1071).

(11) 400 000 (compte 163) + 200 000 (compte 167) + 480 000 (compte 1681) + 8 000 (compte 1688).

(12) 45 000 (compte 151) + 32 000 (compte 154).

(13) 127 000 (compte 401) + 140 000 (compte 421) + 40 000 (compte 431) + 20 000 (compte 437) + 12 000 (compte 467) + 20 000 (compte 4871) + 15 000 (compte 4872).

(14) 50 000 (compte 164).

(15) 100 000 (compte 163) + 50 000 (compte 167) + 140 000 (compte 1681) + 22 000 (compte 1688).

(16) 26 000 + 84 000.

NB : La rubrique « Résultat » du bilan peut n'être pas présentée séparément et être regroupée avec la rubrique « Bénéfices mis en réserves ». Dans ce cas, le montant correspondant à cette rubrique serait de $1\,150\,000 + 300\,000 = 1\,450\,000$ €.

Compte de résultat (charges par nature)

Produits des activités ordinaires ⁽¹⁾	5 020 000
Autres produits ⁽²⁾	44 000
Variations des stocks des produits finis et en cours ⁽³⁾	58 000
Production immobilisée	120 000
Marchandises et matières consommées ⁽⁴⁾	(1 626 000)
Frais de personnel ⁽⁵⁾	(2 140 000)
Amortissements et dépréciations ⁽⁶⁾	(232 000)
Autres charges ⁽⁷⁾	(842 000)
Produits financiers ⁽⁸⁾	172 000
Charges financières ⁽⁹⁾	(124 000)
Résultat avant impôt	450 000
Charge d'impôt sur le résultat ⁽¹⁰⁾	(150 000)
Résultat de l'exercice	300 000

- (1) Venttes nettes de produits finis : $5\,000\,000$ (compte 701) – $4\,000$ (compte 709) – $6\,000$ (compte 665) + $30\,000$ (compte 740).
- (2) $16\,000$ (compte 750) + $14\,000$ (compte 771) + $142\,000$ (compte 775) – $134\,000$ (compte 675) + $6\,000$ (compte 777).
- (3) $12\,000$ (compte 71331) + $46\,000$ (compte 71355).
- (4) $1\,600\,000$ (compte 601) – $30\,000$ (compte 6091) – $4\,000$ (compte 765) + $60\,000$ (compte 6031).
- (5) $1\,400\,000$ (compte 641) + $560\,000$ (compte 645) + $180\,000$ (compte 648).
- (6) $26\,000$ (compte 68111) + $182\,000$ (compte 68112) + $5\,000$ (compte 68161) + $19\,000$ (compte 6817).
- (7) $347\,000$ (compte 610) + $305\,000$ (compte 620) + $142\,000$ (compte 630) + $16\,000$ (compte 650) + $16\,000$ (compte 671) + $16\,000$ (compte 6815).
- (8) $80\,000$ (compte 761) + $17\,000$ (compte 7621) + $5\,000$ (compte 7626) + $18\,000$ (compte 764) + $20\,000$ (compte 766) + $32\,000$ (compte 768).
- (9) $82\,000$ (compte 661) + $12\,000$ (compte 666) + $4\,000$ (compte 667) + $26\,000$ (compte 668).
- (10) $133\,000$ (compte 695) + $31\,000$ (compte 698) – $14\,000$ (compte 699).

2) Compte de résultat par fonction

Compte de résultat (charges par fonction)

Produits des activités ordinaires	5 020 000
Coût des ventes	(3 716 000)
Marge brute	1 304 000
Autres produits (1)	164 000
Coûts commerciaux	(300 000)
Charges administratives	(610 000)
Autres charges (2)	(156 000)
Produits financiers	172 000
Charges financières	(124 000)
Résultat avant impôt	450 000
Charge d'impôt sur le résultat	(150 000)
Résultat de l'exercice	300 000

- (1) $14\,000$ (compte 9772) + $142\,000$ (compte 9773) – $134\,000$ (compte 9733) + $6\,000$ (compte 9774) + $136\,000$ (compte 982).
- (2) $140\,000$ (compte 929) + $16\,000$ (compte 9732).

Cas 2 BILAN ET COMPTE DE RÉSULTAT CONSOLIDÉS

ÉNONCÉ

La balance de consolidation au 31 décembre N de la société Bêta vous est présentée en *annexes 1* et 2 (balance des comptes de bilan séparée de la balance du compte de résultat en milliers d'euros). Elle tient compte de toutes les opérations de retraitements de l'exercice N.

Présenter le bilan consolidé au 31 décembre N et le compte de résultat (charges classées par nature) de l'exercice N de la société Bêta.

ANNEXE 1 BALANCE BILAN GROUPE BÊTA AU 31 DÉCEMBRE N

N° comptes	Intitulés des comptes	Soldes débiteurs	Soldes créditeurs
101	Capital		100 000
1041	Prime d'émission		15 000
106	Réserves		86 000
1071	Écart d'évaluation sur instruments financiers		2 000
1078	Écart de conversion		4 000
108	Intérêts minoritaires (capital et réserves)		42 000
109	Actions propres	24 000	
120	Résultat de l'exercice (groupe)		22 000
128	Résultat de l'exercice (minoritaires)		8 000
151	Provisions pour risques (plus d'un an)		4 000
151	Provisions pour risques (moins d'un an)		3 000
163	Emprunts obligataires (plus d'un an)		36 000
163	Emprunts obligataires (moins d'un an)		12 000
167	Dettes de location financement (plus d'un an)		16 000
167	Dettes de location financement (moins d'un an)		4 000
1666	Dettes provisionnées pour avantages au personnel postérieurs à l'emploi		46 000
1681	Autres emprunts (moins d'un an)		24 000
1687	Dettes d'impôts différés		16 000
1688	Intérêts courus (plus d'un an)		1 000
1688	Intérêts courus (moins d'un an)		8 000
203	Frais de développement	12 000	
205	Concessions, brevets, licences	16 000	
207	Goodwill (écart d'acquisition)	80 000	
211	Terrains	16 000	
213	Constructions	90 000	
215	Installations techniques, matériels et outillages industriels	160 000	
218	Autres immobilisations corporelles	40 000	
261	Titres des entités associées mis en équivalence	26 000	
271	Titres immobilisés (droit de propriété)	8 000	
274	Prêts	4 000	
2803	Amortissements frais de développement		8 000
2805	Amortissements concessions, brevets, licences		6 000
2813	Amortissements constructions		40 000
2815	Amortissements installations techniques, matériels et outillages industriels		61 000

2818	Amortissements autres immobilisations		8 000
2907	Dépréciation goodwill (écart d'acquisition)		18 000
2911	Dépréciation terrains		4 000
310	Matières premières	24 000	
355	Produits finis	36 000	
3910	Provisions pour dépréciation matières premières		2 000
401	Fournisseurs		60 000
411	Clients	160 000	
4181	Clients – Factures à établir	12 000	
421	Personnel – rémunérations dues		40 000
431	Sécurité sociale		20 000
437	Autres organismes sociaux		6 000
444	État, impôts exigibles		14 000
467	Créditeurs divers		9 000
486	Charges constatées d'avance	4 000	
487	Produits constatés d'avance		3 000
500	Valeurs mobilières de placement	12 000	
512	Banques	16 000	
521	Instruments de trésorerie – Actifs	18 000	
529	Instruments de trésorerie – Passifs		10 000
	Totaux	758 000	758 000

ANNEXE 2

BALANCE COMPTE DE RÉSULTAT GROUPE BÊTA AU 31 DÉCEMBRE N

N° comptes	Intitulés des comptes	Soldes débiteurs	Soldes créditeurs
120	Résultat de l'exercice (groupe)	22 000	
128	Résultat de l'exercice (minoritaires)	8 000	
601	Achats de matières premières	600 000	
6031	Variation de stock de matières premières		6 000
6091	Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats		4 000
610	Services extérieurs	28 000	
620	Autres services extérieurs	46 000	
630	Impôts, taxes et versements assimilés	21 000	
641	Rémunérations du personnel	150 000	
645	Charges de sécurité sociale et de prévoyance	60 000	
648	Autres charges de personnel	20 000	
650	Autres charges de gestion courante	4 000	
661	Charges d'intérêts	6 000	
666	Pertes de change	3 000	
668	Autres charges financières	4 000	
671	Charges exceptionnelles sur opérations de gestion	2 000	
675	Valeurs comptables des éléments d'actifs cédés	12 000	
68111	Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles	8 000	
68112	Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles	20 000	
6815	Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation	5 000	
68161	Dotations aux dépréciations du goodwill (écart d'acquisition)	6 000	
68162	Dotations aux dépréciations des immobilisations corporelles	4 000	
695	Impôts sur les bénéfices	15 000	
701	Ventes de produits finis		1 000 000
71355	Variation de stocks produits finis	4 000	
750	Autres produits de gestion courante		2 000

755	Résultat des sociétés mises en équivalence		8 000
761	Produits des entités associées		4 000
7621	Revenus des titres immobilisés		1 000
7626	Revenus des prêts		1 000
764	Revenus des valeurs mobilières de placement		2 000
766	Gains de change		1 000
768	Autres produits financiers		3 000
771	Produits exceptionnels sur opérations de gestion		1 000
775	Produits des cessions d'éléments d'actif		15 000
	Totaux	1 048 000	1 048 000

CORRIGÉ

Il y a lieu de préciser au préalable que les normes IAS/IFRS n'imposent pas de modèles de présentation des états financiers. Toutefois, la norme IAS 1 dans son annexe propose des présentations de compte de résultat et de bilan.

En fonction de ces présentations, et avec quelques aménagements le bilan et le compte de résultat consolidés du groupe Bêta pourront se présenter ainsi :

Bilan

Actifs non courants		Capitaux propres attribuables aux actionnaires de la société mère	
Immobilisations corporelles ⁽¹⁾	193 000	Capital émis	100 000
Goodwill ⁽²⁾	62 000	Autres réserves ⁽¹⁰⁾	21 000
Autres immobilisations incorporelles ⁽³⁾	14 000	Bénéfices non distribués	86 000
Participations dans les entreprises associées (mise en équivalence)	26 000	Résultat de l'exercice	22 000
Autres titres disponibles à la vente ⁽⁴⁾	8 000	<i>Moins actions propres</i>	(24 000)
Autres immobilisations financières ⁽⁵⁾	4 000		205 000
	307 000	Intérêts minoritaires ⁽¹¹⁾	50 000
Actifs courants		Total Capitaux propres	255 000
Stocks ⁽⁶⁾	58 000	Passifs non courants	
Créances clients ⁽⁷⁾	172 000	Emprunts à long terme ⁽¹²⁾	53 000
Autres actifs courants ⁽⁸⁾	4 000	Impôts différés	16 000
Instruments de trésorerie actif	18 000	Provisions à long terme	4 000
Trésorerie et équivalents ⁽⁹⁾	28 000	Avantages au personnel	46 000
	280 000		119 000
		Passifs courants	
		Fournisseurs et autres créditeurs ⁽¹³⁾	138 000
		Emprunts à court terme ⁽¹⁴⁾	24 000
		Partie à court terme des emprunts à long terme ⁽¹⁵⁾	24 000
		Impôts exigibles	14 000
		Instruments de trésorerie – passifs	10 000
		Provisions à court terme	3 000
			213 000
Total	587 000	Total	587 000

- (1) 16 000 (compte 211) + 90 000 (compte 213) + 160 000 (compte 215) + 40 000 (compte 218) – 40 000 (compte 2813) – 61 000 (compte 2815) – 8 000 (compte 2818) – 4 000 (compte 2911).
- (2) 80 000 (compte 207) – 18 000 (compte 2907).
- (3) 12 000 (compte 203) + 16 000 (compte 205) – 8 000 (compte 2803) – 6 000 (compte 2805).
- (4) 8 000 (compte 271).
- (5) 4 000 (compte 274).
- (6) 24 000 (compte 310) + 36 000 (compte 355) – 2 000 (compte 3910).
- (7) 160 000 (compte 411) + 12 000 (compte 4181).
- (8) 4 000 (compte 486).
- (9) 12 000 (compte 500) + 16 000 (compte 512).
- (10) 15 000 (compte 1041) + 2 000 (compte 1071) + 4 000 (compte 1078).
- (11) 42 000 (compte 108) + 8 000 (compte 128).
- (12) 36 000 (compte 163) + 16 000 (compte 167) + 1 000 (compte 1688).
- (13) 60 000 (compte 401) + 40 000 (compte 421) + 20 000 (compte 431) + 6 000 (compte 437) + 9 000 (compte 467) + 3 000 (compte 487).
- (14) 24 000 (compte 1681).
- (15) 12 000 (compte 163) + 4 000 (compte 167) + 8 000 (compte 1688).

NB : La rubrique « Résultat » du bilan peut n'être pas présentée séparément et être regroupée avec la rubrique « Bénéfices mis en réserves ». Dans ce cas, le montant correspondant à cette rubrique serait de 86 000 + 22 000 = 108 000 €.

Compte de résultat (charges par nature)

Produits des activités ordinaires ⁽¹⁾	1 000 000
Autres produits ⁽²⁾	6 000
Variations des stocks des produits finis et en cours	(4 000)
Marchandises et matières consommées ⁽³⁾	(590 000)
Frais de personnel ⁽⁴⁾	(230 000)
Amortissements et dépréciations ⁽⁵⁾	(28 000)
Dépréciation des immobilisations corporelles	(4 000)
Autres charges ⁽⁶⁾	(106 000)
Résultat opérationnel	44 000
Produits financiers ⁽⁷⁾	12 000
Charges financières ⁽⁸⁾	(13 000)
Quote-part dans le résultat net des entités associées	8 000
Dépréciation du goodwill (écart d'acquisition)	(6 000)
Résultat avant impôt	45 000
Charge d'impôt sur le résultat	(15 000)
Résultat de l'exercice	30 000
Attribuable à :	
– actionnaires de la société mère	22 000
– intérêts minoritaires	8 000

- (1) 1 000 000 (compte 701).
- (2) 2 000 (compte 750) + 1 000 (compte 771) + 15 000 (compte 775) – 12 000 (compte 675).
- (3) 600 000 (compte 601) – 4 000 (compte 6091) – 6 000 (compte 6031).
- (4) 150 000 (compte 641) + 60 000 (compte 645) + 20 000 (compte 648).
- (5) 8 000 (compte 68111) + 20 000 (compte 68112).
- (6) 28 000 (compte 610) + 46 000 (compte 620) + 21 000 (compte 630) + 4 000 (compte 650) + 2 000 (compte 671) + 5 000 (compte 6815).
- (7) 4 000 (compte 761) + 1 000 (compte 7621) + 1 000 (compte 7626) + 2 000 (compte 764) + 1 000 (compte 766) + 3 000 (compte 768).
- (8) 6 000 (compte 661) + 3 000 (compte 666) + 4 000 (compte 668).

Cas 3 TABLEAU DE FLUX DE TRÉSORERIE

ÉNONCÉ

Les balances d'ouverture et de clôture de la société Gamma de l'année vous sont données en *annexes 1* et *2*, ainsi qu'un certain nombre d'informations complémentaires en *annexe 3*.

Présenter le tableau de flux de trésorerie de la société Gamma selon les deux méthodes (méthode directe et méthode indirecte)

ANNEXE 1
BALANCE SOCIÉTÉ GAMMA AU 1^{er} JANVIER N

N° comptes	Intitulés des comptes	Soldes débiteurs	Soldes créditeurs
101	Capital		1 000 000
1041	Prime d'émission		200 000
106	Réserves		1 110 000
109	Actions propres	30 000	
120	Résultat de l'exercice		254 000
151	Provisions pour risques (plus d'un an)		36 000
151	Provisions pour risques (moins d'un an)		10 000
163	Emprunts obligataires (plus d'un an)		400 000
163	Emprunts obligataires (moins d'un an)		100 000
1666	Dettes provisionnées pour avantages au personnel postérieurs à l'emploi		300 000
167	Dettes de location financement (plus d'un an)		60 000
167	Dettes de location financement (moins d'un an)		10 000
1681	Autres emprunts (plus d'un an)		30 000
1681	Autres emprunts (moins d'un an)		10 000
1687	Dettes d'impôts différés (plus d'un an)		35 000
1688	Intérêts courus (moins d'un an)		20 000
203	Frais de développement	120 000	
205	Concessions, brevets, licences	300 000	
211	Terrains	400 000	
213	Constructions	1 000 000	
215	Installations techniques, matériels et outillages industriels	1 200 000	
218	Autres immobilisations corporelles	400 000	
261	Titres de participation	60 000	
271	Titres immobilisés (droit de propriété)	200 000	
274	Prêts (plus d'un an)	40 000	
274	Prêts (moins d'un an)	10 000	
2803	Amortissements frais de développement		15 000
2805	Amortissements concessions, brevets, licences		155 000
2813	Amortissements constructions		220 000
2815	Amortissements installations techniques, matériels et outillages industriels		410 000
2818	Amortissements autres immobilisations corporelles		120 000
310	Matières premières	200 000	
355	Produits finis	300 000	
3910	Provisions pour dépréciation matières premières		20 000
401	Fournisseurs		330 000
411	Clients	809 000	

416	Clients douteux ou litigieux	20 000	
4181	Clients – Factures à établir	10 000	
421	Personnel – rémunérations dues		250 000
431	Sécurité sociale		40 000
437	Autres organismes sociaux		20 000
444	État, impôt sur les bénéfices exigible		15 000
4455	État, TVA à décaisser		30 000
467	Créditeurs divers		20 000
4687	Produits à recevoir – subventions d'investissement		30 000
486	Charges constatées d'avance	10 000	
487	Produits constatés d'avance		5 000
491	Provisions pour dépréciation des comptes de clients		10 000
500	Valeurs mobilières de placement	40 000	
512	Banques	120 000	
521	Instruments de trésorerie – Actifs	4 000	
529	Instruments de trésorerie – Passifs		8 000
	Totaux	5 273 000	5 273 000

ANNEXE 2
BALANCE SOCIÉTÉ GAMMA AU 31 DÉCEMBRE N

N° comptes	Intitulés des comptes	Soldes débiteurs	Soldes créditeurs
101	Capital		1 300 000
1041	Prime d'émission		400 000
106	Réserves		1 164 000
151	Provisions pour risques (plus d'un an)		58 000
151	Provisions pour risques (moins d'un an)		12 000
163	Emprunts obligataires (plus d'un an)		500 000
163	Emprunts obligataires (moins d'un an)		100 000
164	Emprunts auprès d'établissements de crédit (à moins d'un an -concours bancaires courants)		50 000
1666	Dettes provisionnées pour avantages au personnel postérieurs à l'emploi		320 000
167	Dettes de location financement (plus d'un an)		80 000
167	Dettes de location financement (moins d'un an)		10 000
1681	Autres emprunts (plus d'un an)		20 000
1681	Autres emprunts (moins d'un an)		10 000
1687	Dettes d'impôts différés		44 000
1688	Intérêts courus (moins d'un an)		20 000
203	Frais de développement	150 000	
205	Concessions, brevets, licences	350 000	
211	Terrains	600 000	
213	Constructions	1 200 000	
215	Installations techniques, matériels et outillages industriels	1 600 000	
218	Autres immobilisations corporelles	800 000	
271	Titres immobilisés (droit de propriété)	170 000	
274	Prêts (plus d'un an)	30 000	
274	Prêts (moins d'un an)	10 000	
2803	Amortissements frais de développement		20 000
2805	Amortissements concessions, brevets, licences		170 000
2813	Amortissements constructions		400 000
2815	Amortissements installations techniques, matériels et outillages industriels		620 000
2818	Amortissements autres immobilisations corporelles		160 000
310	Matières premières	230 000	

355	Produits finis	400 000	
3910	Provisions pour dépréciation matières premières		25 000
401	Fournisseurs		408 000
411	Clients	915 000	
416	Clients douteux ou litigieux	30 000	
4181	Clients – Factures à établir	15 000	
421	Personnel – rémunérations dues		310 000
431	Sécurité sociale		70 000
437	Autres organismes sociaux		16 000
444	État, impôts sur les bénéfices exigible		30 000
4455	État, TVA à décaisser		20 000
467	Créditeurs divers		17 000
4687	Produits à recevoir – subventions d'investissement		35 000
486	Charges constatées d'avance	8 000	
487	Produits constatés d'avance		4 000
491	Provisions pour dépréciation des comptes de clients		12 000
500	Valeurs mobilières de placement	45 000	
512	Banques	160 000	
521	Instruments de trésorerie – Actifs	12 000	
529	Instruments de trésorerie – Passifs		20 000
601	Achats de matières premières	1 200 000	
6031	Variation de stock de matières premières		24 000
6091	Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats de matières premières		10 000
610	Services extérieurs	400 000	
620	Autres services extérieurs	500 000	
630	Impôts, taxes et versements assimilés	130 000	
641	Rémunérations du personnel	1 210 000	
645	Charges de sécurité sociale et de prévoyance	500 000	
648	Autres charges de personnel	300 000	
650	Autres charges de gestion courante	100 000	
661	Charges d'intérêts	140 000	
665	Escomptes accordés sur ventes de produits finis	10 000	
666	Pertes de change	4 000	
668	Autres charges financières	28 000	
671	Charges exceptionnelles sur opérations de gestion	8 000	
675	Valeurs comptables des éléments d'actifs cédés	70 000	
68111	Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles	20 000	
68112	Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles	490 000	
6815	Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation	24 000	
6817	Dotations aux provisions pour dépréciation des actifs circulants	7 000	
695	Impôts sur les bénéfices	150 000	
698	Charges d'impôt différé	21 000	
699	Produits d'impôt différé		12 000
701	Ventes de produits finis		5 300 000
709	Rabais, remises et ristournes accordés sur ventes de produits finis	32 000	
71355	Variation de stocks produits finis		100 000
721	Production immobilisée -immobilisations incorporelles		30 000
740	Subventions d'exploitation		20 000
750	Autres produits de gestion courante		16 000
7621	Revenus des titres immobilisés		10 000

7626	Revenus des prêts		8 000
764	Revenus des valeurs mobilières de placement		9 000
765	Escomptes obtenus sur achats de marchandises		3 000
766	Gains de change		3 000
767	Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement		6 000
768	Autres produits financiers		2 000
771	Produits exceptionnels sur opérations de gestion		6 000
775	Produits des cessions d'éléments d'actif		80 000
777	Produits provenant de la quote-part de subvention d'investissement virée au résultat de l'exercice		5 000
	Totaux	12 069 000	12 069 000

ANNEXE 3 INFORMATIONS COMPLÉMENTAIRES

Le résultat net de l'exercice N dégagé de la balance de l'*annexe 2* est de 300 000 €.

Le 1^{er} juin N, a été opérée la fusion de la société Gamma avec son unique filiale, une micro-entreprise, la société Omicron. Le comptable a enregistré dans les livres de la société Gamma l'écriture de synthèse suivante :

		1.6.N		
211	Terrains		10 000	
213	Constructions		40 000	
215	Installations techniques, matériels et outillages industriels		60 000	
310	Stocks de matières premières		6 000	
512	Banque		4 000	
261	Titres de participation			60 000
101	Capital			20 000
1041	Primes d'émission			40 000
	<i>Absorption filiale</i>			

Le 1^{er} septembre N, a été vendu pour 50 000 € un matériel industriel acquis 100 000 € et amorti de 60 000 €

Des titres immobilisés ont été cédés le 1^{er} décembre N au prix d'acquisition.

Une augmentation de capital a été effectuée le 1^{er} avril N.

Un dividende a été distribué le 1^{er} août N. Le solde du bénéfice net a été porté en réserve.

Le taux de TVA est de 19,6 %. La TVA due au titre de l'année N a été calculée comme suit :

– TVA sur ventes : $5\,258\,000 \times 19,6\%$ =	1 031 000
– TVA sur achats : $1\,187\,000 \times 19,6\%$ =	233 000
– TVA sur autres charges :	176 000
– TVA sur immobilisations : $1\,050\,000 \times 19,6\%$ =	206 000
– TVA due : $1\,031\,000 - 233\,000 - 176\,000 - 206\,000 =$	416 000

Les instruments de trésorerie sont rapidement négociables et peuvent être considérés comme des équivalents de trésorerie. Il en est de même des valeurs mobilières de placement.

CORRIGÉ**a) Tableau de flux de trésorerie (méthode directe)**

Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles	
Encaissements reçus des clients ⁽¹⁾	6 168 000
Autres encaissements ⁽²⁾	41 000
– Sommes versées aux fournisseurs et au personnel ⁽³⁾	(4 325 000)
– Sommes versées à d'autres tiers ⁽⁴⁾	(900 000)
= Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles ⁽⁵⁾	984 000
– Intérêts payés ⁽⁶⁾	(140 000)
– Impôts sur le résultat payés ⁽⁷⁾	(135 000)
<i>Flux net de trésorerie provenant des activités opérationnelles</i>	709 000
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement	
– Acquisition filiale sous déduction trésorerie acquise ⁽⁸⁾	(56 000)
– Acquisition d'immobilisations ⁽⁹⁾	(1 230 000)
+ Cessions d'immobilisations ⁽¹⁰⁾	80 000
+ Produits financiers reçus ⁽¹¹⁾	38 000
<i>Flux net de trésorerie provenant des activités d'investissement</i>	(1 168 000)
Flux de trésorerie provenant des activités de financement	
+ Augmentation de capital ⁽¹²⁾	530 000
+ Encaissements provenant d'emprunts à long terme ou de contrats de location-financement ⁽¹³⁾	230 000
+ Remboursements de prêts	10 000
– Remboursements provenant d'emprunts à long terme ou de contrats de location-financement ⁽¹⁴⁾	(120 000)
Dividendes versés ⁽¹⁵⁾	(200 000)
<i>Flux net de trésorerie provenant des activités de financement</i>	450 000
Variation nette de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie	(9 000)
Trésorerie ou équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice ⁽¹⁶⁾	156 000
Trésorerie ou équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice ⁽¹⁷⁾	147 000

- (1) 5 300 000 (compte 701) – 32 000 (compte 709) – 10 000 (compte 665) + 1 031 000 (TVA sur ventes) + (809 000 + 20 000 + 10 000 (comptes 411, 416, 4181 au 1.1)) – (915 000 + 30 000 + 15 000 (comptes 411, 416, 4181 au 31.12)).
- (2) 20 000 (compte 740) + 16 000 (compte 750) + 6 000 (compte 771) – 5 000 (compte 487 au 1.1) + 4 000 (compte 487 au 31.12).
- (3) 1 200 000 (compte 601) – 10 000 (compte 609) – 3 000 (compte 765) + 233 000 (TVA sur achats) + 400 000 (compte 610) + 500 000 (compte 620) + 176 000 (TVA sur autres charges) + 330 000 (compte 401 au 1.1) + 20 000 (compte 467 au 1.1) – 408 000 (compte 401 au 31.12) – 17 000 (compte 467 au 31.12) + 1 210 000 (compte 641) + 500 000 (compte 645) + 300 000 (compte 648) + 250 000 (compte 421 au 1.1) + 40 000 (compte 431 au 1.1) + 20 000 (compte 437 au 1.1) – 310 000 (compte 421 au 31.12) – 70 000 (compte 431 au 31.12) – 16 000 (compte 437 au 31.12) + 300 000 (compte 1666 au 1.1) – 320 000 (compte 1666 au 31.12).
- (4) 130 000 (compte 630) + 100 000 (compte 650) + 4 000 (compte 666) + 28 000 (compte 668) + 8 000 (compte 671) + 206 000 (TVA sur immobilisations) + 416 000 (TVA due) + 30 000 (compte 4455 au 1.1) – 20 000 (compte 4455 au 31.12) – 10 000 (compte 486 au 1.1) + 8 000 (compte 486 au 31.12).
- (5) 6 168 000 + 41 000 – 4 325 000 – 900 000
- (6) 140 000 + 20 000 (compte 1688 au 1.1) – 20 000 (compte 1688 au 1.1).
- (7) 150 000 (compte 695) + 15 000 (compte 444 au 1.1) – 30 000 (compte 444 au 31.12).
- (8) 10 000 (compte 211) + 40 000 (compte 213) + 60 000 (compte 215) + 6 000 (compte 310) – 60 000 (compte 261).
- (9) 350 000 – 300 000 (compte 205) + 600 000 – 400 000 – 10 000 (compte 211) + 1 200 000 – 1 000 000 – 40 000 (compte 213) + 1 600 000 – 1 200 000 + 100 000 (cession) – 60 000 (compte 215) + 800 000 – 400 000 (compte 218) – (35 000 – 30 000 + 5 000) (subventions d'investissements).

- (10) 80 000 (compte 775) + 60 000 (compte 261).
 (11) 10 000 (compte 7621) + 8 000 (compte 7626) + 9 000 (compte 764) + 3 000 (compte 766) + 6 000 (compte 767) + 2 000 (compte 768).
 (12) 1 300 000 – 1 000 000 (compte 101) + 400 000 – 200 000 (compte 1041) + 30 000 (compte 109).
 (13) 500 000 + 100 000 – 400 000 (compte 163) + 80 000 + 10 000 – 60 000 (compte 167).
 (14) 100 000 (compte 163) + 10 000 (compte 167) + 10 000 (compte 1681).
 (15) 254 000 (compte 120) + 1 110 000 + (compte 106 au 1.1) – 1 164 000 (compte 106 au 31.12).
 (16) 40 000 (compte 500) + 120 000 (compte 512) + 4 000 (compte 521) – 8 000 (compte 529).
 (17) 45 000 (compte 500) + 160 000 (compte 512) + 12 000 (compte 521) – 20 000 (compte 529) – 50 000 (compte 164).

b) Tableau de flux de trésorerie (méthode indirecte)

Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles	
Résultat des activités ordinaires avant impôt ⁽¹⁾	459 000
+ Ajustement pour amortissements et provisions ⁽²⁾	541 000
– Production immobilisée (frais de développement)	(30 000)
– Subventions d'investissements virées au résultat	(5 000)
+ Valeur nette des actifs cédés	70 000
– Produits des cessions d'actifs	(80 000)
+ Charges financières ⁽³⁾	168 000
– Produits financiers ⁽⁴⁾	(35 000)
± Résultat de change ⁽⁵⁾	1 000
± Variation besoin de fonds de roulement opérationnel ^{(6) (7) (8)}	(73 000)
– Intérêts et autres charges financières (activités opérationnelles) payés ⁽⁹⁾	(172 000)
– Impôt sur le résultat payé	(135 000)
<i>Flux net de trésorerie provenant des activités opérationnelles</i>	709 000
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement	
– Acquisition filiale sous déduction trésorerie acquise	(56 000)
– Acquisition d'immobilisations	(1 230 000)
+ Cessions d'immobilisations	80 000
+ Produits financiers reçus	38 000
<i>Flux net de trésorerie provenant des activités d'investissement</i>	(1 168 000)
Flux de trésorerie provenant des activités de financement	
+ Augmentation de capital	530 000
+ Encaissements provenant d'emprunts à long terme ou de contrats de location-financement	230 000
+ Remboursements de prêts	10 000
– Remboursements provenant d'emprunts à long terme ou de contrats de location-financement	(120 000)
Dividendes versés	(200 000)
<i>Flux net de trésorerie provenant des activités de financement</i>	450 000
Variation nette de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie	(9 000)
Trésorerie ou équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice	156 000
Trésorerie ou équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice	147 000

- (1) 300 000 + 150 000 (compte 695) + 21 000 (compte 698) – 12 000 (compte 699).
 (2) 20 000 (compte 68111) + 490 000 (compte 68112) + 24 000 (compte 6815) + 7 000 (compte 6817).
 (3) 140 000 (compte 661) + 28 000 (compte 668).
 (4) 10 000 (compte 7621) + 8 000 (compte 7626) + 9 000 (compte 764) + 6 000 (compte 767) + 2 000 (compte 768).
 (5) 4 000 (compte 666) – 3 000 (compte 766).

- (6) Fonds de roulement opérationnel 1.1.N.
 200 000 (compte 310) + 300 000 (compte 355) – 330 000 (compte 401) + 809 000 (compte 411)
 + 20 000 (compte 416) + 10 000 (compte 4181) – 250 000 (compte 421) – 40 000 (compte 431)
 – 20 000 (compte 437) – 30 000 (compte 4455) – 20 000 (compte 467) + 10 000 (compte 486)
 – 5 000 (compte 487) – 300 000 (compte 1666) – 20 000 (compte 1688) = 334 000.
- (7) Fonds de roulement opérationnel au 31.12.N.
 230 000 (compte 310) + 400 000 (compte 355) – 408 000 (compte 401) + 915 000 (compte 411)
 + 30 000 (compte 416) + 15 000 (compte 4181) – 310 000 (compte 421) – 70 000 (compte 431)
 – 16 000 (compte 437) – 20 000 (compte 4455) – 17 000 (compte 467) + 8 000 (compte 486)
 – 4 000 (compte 487) – 320 000 (compte 1666) – 20 000 (compte 1688) = 413 000.
- (8) 334 000 + 6 000 (stock issu de la fusion) – 413 000.
- (9) 140 000 (compte 661) + 4 000 (compte 666) + 28 000 (compte 668) + 20 000 (compte 1688 au 1.1)
 – 20 000 (compte 1688 au 1.1).

Cas 4 TABLEAU DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

ÉNONCÉ

Le groupe Delta est composé de la société Delta, société mère, de la société Epsilon, dont Delta possède 60 % du capital, et de la société Dzêta, filiale étrangère dont Epsilon possède 100 % du capital.

La rubrique capitaux propres du bilan consolidé du groupe Delta se présente au 31 décembre N conformément à l'*annexe 1*. Elle se présentait conformément à l'*annexe 2* au 31 décembre N–1. Un certain nombre d'informations sur les mouvements constatés est présenté en *annexe 3*.

- 1) Passer les écritures correspondantes aux mouvements de capitaux propres décrits en *annexe 3*.
- 2) Présenter le tableau de variation des capitaux propres consolidés du groupe Delta.

ANNEXE 1 EXTRAIT DE BILAN AU 31 DÉCEMBRE N

Capitaux propres attribuables aux actionnaires de la société mère	
Capital émis	1 000 000
Autres réserves	780 810
Écart de conversion	36 000
Bénéfices non distribués	857 800
	2 674 610
Intérêts minoritaires	454 440
Total Capitaux propres	3 129 050

ANNEXE 2
EXTRAIT DE BILAN AU 31 DÉCEMBRE N-1

Capitaux propres attribuables aux actionnaires de la société mère	
Capital émis	800 000
Autres réserves	510 000
Écart de conversion	21 000
Bénéfices non distribués	740 000
	2 071 000
Intérêts minoritaires	400 000
Total Capitaux propres	2 471 000

ANNEXE 3
INFORMATIONS COMPLÉMENTAIRES

L'impôt sur les sociétés est calculé dans la société Delta et dans la société Epsilon au taux de 35 %.

La société Epsilon a revu au cours de l'exercice N sa méthode de comptabilisation des stocks (du à l'abandon par la norme IAS 2 de la méthode LIFO (dernier entré – premier sorti)). Le stock au 1^{er} janvier N était de 120 000 € selon la méthode LIFO et de 140 000 € selon la méthode FIFO (premier entré – premier sorti).

Le résultat net de l'exercice N de la société Delta est de 150 000 € alors que celui de la société Epsilon est de 100 000 €.

La société Delta a distribué le 1^{er} juillet N un dividende de 100 000 € et la société Epsilon un dividende de 50 000 €

En N, la société a augmenté son capital de 200 000 € par émission de 2 000 actions de 100 € nominal émises à 220 €.

La société Epsilon a évalué ses immobilisations à la valeur réévaluée. En N, elle a constaté une réévaluation de 100 000 €, mais aussi une reprise de 30 000 € sur une réévaluation précédente.

En fin d'exercice, la société Delta a constaté une plus-value latente complémentaire de 15 000 € sur des instruments financiers destinés à la vente. D'autre part elle a cédé certains de ces instruments en N sur lesquels elle avait constaté fin N-1 20 000 € de profit latent constaté en capitaux propres.

Pour couvrir le taux d'intérêt d'un emprunt à moyen terme, la société Delta a conclu un swap de taux d'intérêt avec sa banque le 1^{er} juillet N. Au 31 décembre N, la valeur de ce swap est de 10 000 € dont le profit est porté en capitaux propres. La quote-part de plus-value sur le swap à transférer dans le résultat de l'année N est de 2 000 €

Par ailleurs, pour couvrir le taux d'intérêt d'un emprunt à moyen terme, la société Epsilon a conclu un autre swap de taux d'intérêt avec sa banque au 1^{er} septembre N. Au 31 décembre N, la valeur de ce swap est de 5 000 € dont le profit est porté en capitaux propres. La quote-part de plus-value sur le swap à transférer dans le résultat de l'année N est de 1 000 € mais la société a intégré cette valeur dans le coût d'une immobilisation conformément à la méthode optionnelle d'IAS 23.

Au moment de la conversion des actifs et passifs de la société Dzêta, la société Epsilon a dégagé au 31 décembre N, un écart de conversion (gain de change) de 60 000 € Cet écart était de 35 000 € au 31 décembre N-1.

CORRIGÉ

1) Écritures comptables

Les écritures ci-dessous utilisent la méthode de consolidation dite « méthode directe » qui consiste à calculer de suite pour chaque opération la part qui revient aux capitaux propres attribuables aux actionnaires de la société mère, d'une part, et aux intérêts minoritaires, d'autre part.

3.	Stocks $140\ 000 - 120\ 000$	20 000	
106	Réserves $20\ 000 \times 60\ %$		12 000
108	Intérêts minoritaires $20\ 000 \times 40\ %$		8 000
	<i>Changement de méthode comptable Epsilon sur stocks : passage du LIFO au FIFO</i>		
106	Réserves $12\ 000 \times 35\ %$	4 200	
108	Intérêts minoritaires $8\ 000 \times 35\ %$	2 800	
1687	Dettes d'impôts différés		7 000
	<i>Effet fiscal du changement de méthode</i>		
120	Actifs divers		
	Passifs divers		
	Résultat de l'exercice		150 000
	<i>Reprise résultat Delta</i>		
120	Actifs divers		
	Passifs divers		
120	Résultat de l'exercice $100\ 000 \times 60\ %$		60 000
128	Résultats minoritaires $100\ 000 \times 40\ %$		40 000
	<i>Reprise résultat Epsilon</i>		
106	Réserves (ou Résultat N-1)	100 000	
457	Actionnaires dividendes à payer		100 000
	<i>Dividende Delta</i>		
106	Réserves (ou Résultat N-1) $50\ 000 \times 60\ %$	30 000	
108	Intérêts minoritaires (ou Résultat minoritaire N-1) $50\ 000 \times 40\ %$	20 000	
106	Réserves		30 000
457	Actionnaires dividendes à payer		20 000
	<i>Dividende Epsilon</i>		
4561	Actionnaires, comptes d'apport	440 000	
101	Capital		200 000
1041	Prime d'émission $2\ 000 \times (220 - 100)$		240 000
	<i>Augmentation de capital</i>		
21	Immobilisation	100 000	
1052	Écart de réévaluation sur immobilisations $100\ 000 \times 60\ %$		60 000
108	Intérêts minoritaires		40 000
	<i>Plus-value réévaluation Epsilon</i>		

1052	Écart de réévaluation sur immobilisations $30\,000 \times 60\%$	18 000	
108	Intérêts minoritaires	12 000	
21	Immobilisations <i>Reprise plus-value</i>		30 000
1052	Écart de réévaluation sur immobilisations $24\,500 \times 60\%$	14 700	
108	Intérêts minoritaires $24\,500 \times 40\%$	9 800	
1687	Dettes d'impôts différés <i>Effet fiscal réévaluation libre $100\,000 - 30\,000 \times 35\%$</i>		24 500
271	Instruments financiers disponibles à la vente	15 000	
1071	Écarts d'évaluation sur instruments financiers disponibles à la vente <i>Plus-value complémentaire</i>		15 000
1071	Écarts d'évaluation sur instruments financiers disponibles à la vente	20 000	
52	Instruments de trésorerie <i>Pour remettre les instruments financiers à leur valeur d'origine et dégager un profit au compte de résultat</i>		20 000
52	Instruments de trésorerie – swaps de taux d'intérêts	10 000	
1072	Écarts d'évaluation sur instruments financiers de couverture de flux de trésorerie <i>Évaluation swaps Delta</i>		10 000
1072	Écarts d'évaluation sur instruments financiers de couverture de flux de trésorerie	2 000	
768	Autres produits financiers <i>Quote-part de plus-value à compenser avec les intérêts payés</i>		2 000
1072	Écarts d'évaluation sur instruments financiers de couverture de flux de trésorerie $(10\,000 - 2\,000) \times 35\%$	2 800	
1071	Écarts d'évaluation sur instruments financiers disponibles à la vente $(20\,000 - 15\,000) \times 35\%$		1 750
1687	Dettes impôts différés <i>Impôt différé sur écarts d'évaluation sur instruments financiers Delta</i>		1 050
52	Instruments de trésorerie – swaps de taux d'intérêts	5 000	
1072	Écarts d'évaluation sur instruments financiers de couverture de flux de trésorerie $5\,000 \times 60\%$		3 000
108	Intérêts minoritaires $5\,000 \times 40\%$ <i>Évaluation swaps Epsilon</i>		2 000
1072	Écarts d'évaluation sur instruments financiers de couverture de flux de trésorerie $1\,000 \times 60\%$	600	
108	Intérêts minoritaires $1\,000 \times 40\%$	400	
21	Immobilisations <i>Quote-part de plus-value à compenser avec les intérêts payés</i>		1 000

1072	Écarts d'évaluation sur instruments financiers de couverture de flux de trésorerie $(3\ 000 - 600) \times 35\ %$	840	
108		560	
1687			
	Dettes impôts différés <i>Impôt différé sur écarts d'évaluation sur instruments financiers Epsilon</i>		1 400
	Actifs Dzêta Passifs Dzêta		
1078	Écart de conversion $(60\ 000 - 35\ 000) \times 60\ %$		15 000
108	Intérêts minoritaires $(60\ 000 - 35\ 000) \times 40\ %$ <i>Écarts de conversion</i>		10 000

2) Tableau de variation des capitaux propres

	Capital	Autres réserves	Écarts de conversion	Bénéfices non distribués	Total	Intérêts minoritaires	Total capitaux propres
Bilan au 31.12 N-1	800 000	510 000	21 000	740 000	2 071 000	400 000	2 471 000
Effets des changements de méthode comptable				(1) 7 800	7 800	(2) 5 200	13 000
Bilan corrigé	800 000	510 000	21 000	747 800	2 078 800	405 200	2 484 000
Changements capitaux propres en N							
Profits sur réévaluations immobilisations		60 000			60 000	40 000	100 000
Pertes sur réévaluations immobilisations		(18 000)			(18 000)	(12 000)	30 000
Titres disponibles à la vente							
- gains ou pertes portés en capitaux propres		15 000			15 000		15 000
- transfert vente en résultat		(20 000)			(20 000)		(20 000)
Couverture de flux de trésorerie							
- gains et pertes portés en capitaux propres		(3) 13 000			13 000	2 000	15 000
- transfert au résultat de la période		(2 000)			(2 000)		(2 000)
- transfert à la valeur comptable de l'élément couvert		(600)			(600)	(400)	(1 000)
Différences de change liées aux conversions			15 000		15 000	10 000	25 000
Impôts sur les éléments portés ou transférés en capitaux propres		(4)(16 590)			(16 590)	(5)(10 360)	(26 950)
Résultat net comptabilisé directement en capitaux propres		30 810	15 000		45 810	29 240	75 050

	Capital	Autres réserves	Écarts de conversion	Bénéfices non distribués	Total	Intérêts minoritaires	Total capitaux propres
Résultat net de la période				(6) 210 000	210 000	40 000	250 000
Total profits et pertes comptabilisés dans la période		30 810	15 000	210 000	255 810	69 240	325 050
Dividendes				(100 000)	(100 000)	(20 000)	(120 000)
Augmentation de capital	200 000	240 000			440 000		440 000
Bilan au 31.12.N	1 000 000	780 810	36 000	857 800	2 674 610	454 440	3 129 050

(1) 12 000 – 4 200.

(2) 8 000 – 2 800.

(3) 10 000 + 3 000.

(4) 14 700 + 1 050 + 840.

(5) 9 800 + 560.

(6) 150 000 + 60 000.

2

LA CONSOLIDATION ET LES REGROUPEMENTS D'ENTREPRISES

Cas 5 PÉRIMÈTRE DE CONSOLIDATION

ÉNONCÉ

La société Iota est la société mère d'un groupe. Celui-ci est composé des sociétés suivantes :

- la société Kappa dont le capital (toutes les actions sont des actions ordinaires) appartient pour 80 % à Iota ;
- la société Lambda dont le capital (la société Kappa possède des actions à vote double) appartient à Kappa pour 38 %. Aucun autre actionnaire que Kappa ne possède des actions à vote double ;
- la société Eta dont le capital (toutes les actions sont des actions ordinaires) appartient pour 40 % à Iota, mais dont la société Iota a le pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des membres du conseil d'administration ;
- la société Mu-Nu dont le capital (toutes les actions sont des actions ordinaires) appartient pour 28 % à Kappa ;
- la société Dzêta dont le capital (toutes les actions sont des actions ordinaires) appartient pour 60 % à Kappa, mais qui fonctionne sous l'emprise de contraintes durables qui l'empêche de transférer des fonds à la société Kappa ;
- la société Omicron dont le capital (toutes les actions sont des actions ordinaires) appartient à 50 % à Iota et qui est contrôlée conjointement par la société Alpha ;
- la société Thêta dont le capital est possédé par des actionnaires indépendants mais dont le groupe Iota exerce une influence dominante en vertu d'un contrat ;

- la société Khi-Psi dont le capital (toutes les actions sont des actions ordinaires) appartient à 60 % à la société Kappa et à 12 % à la société Oméga ;
- la société Pi-Ro dont le capital (toutes les actions sont des actions ordinaires) appartient à 55 % à la société Khi-Psi ;
- la société Sigma dont le capital (toutes les actions sont des actions ordinaires) appartient pour 65 % à Iota, acquise en juillet N et appelée à être cédée en mars N+1 ;
- la société Upsilon, société de personnes dont le capital est possédé par les dirigeants de la société Iota et qui effectue des activités de recherche pour le groupe ;
- la société Epsilon dont le capital (toutes les actions sont des actions ordinaires) appartient 75 % à Mu-Nu.
- la société Oméga dont le capital (toutes les actions sont des actions ordinaires) appartient à 70 % à la société Pi-Ro.

1) Déterminer pour chacune des sociétés du groupe le pourcentage d'intérêt et le pourcentage de contrôle de la société mère et préciser les méthodes de consolidation applicables.

2) Justifier le choix des méthodes de consolidation préconisées.

CORRIGÉ

1) Pourcentages d'intérêt et de contrôle et méthodes et méthodes de consolidation

Pour visualiser les relations entre les différentes sociétés du groupe, le lecteur est invité à présenter un organigramme du groupe en précisant les pourcentages de contrôle de chaque société (ou les différents pourcentages donnés dans l'énoncé).

Le tableau suivant pourra être établi :

Sociétés	% Intérêt	% contrôle	Méthodes de consolidation
Société Iota	Mère	Mère	Société mère
Société Kappa	80 %	80 %	Intégration globale
Société Lambda	(3) 30,40 %	(1) 55,07 %	Intégration globale
Société Eta	40 %	40 %	Intégration globale
Société Mu-Nu	(4) 22,40 %	28 %	Mise en équivalence
Société Dzêta	(5) 48 %	60 %	Intégration globale
Société Omicron	50 %	50 %	Intégration proportionnelle
Société Thêta	0 %	totale	Intégration globale
Société Khi-Psi	(6) 50,33 %	(2) 68,18 %	Intégration globale
Société Pi-Ro	(6) 27,68 %	55 %	Intégration globale
Société Sigma	65 %	65 %	Intégration globale
Société Upsilon	0 %	totale	Intégration globale
Société Epsilon	(7) 16,80 %	0 %	Non consolidable
Société Oméga	(6) 19,38 %	70 %	Intégration globale

- (1) $= (38 + 38) / (100 + 38) = 55,07 \%$.
- (2) $= 60 / (100 - 12) = 68,18 \%$ (autocontrôle).
- (3) $= 38 \% \times 80 \% = 30,40 \%$.
- (4) $= 28 \% \times 80 \% = 22,40 \%$.
- (5) $= 60 \% \times 80 \% = 48 \%$.
- (6) soit a % intérêt de Khi-Psi, b % d'intérêt de Pi-Ro et c % d'intérêt de Oméga :
- $a = 0,80 \times 0,60 + 0,12c$
- $b = 0,55a$
- $c = 0,70b$
- $a = 0,48 + 0,12c$
- $a = 0,48 + 0,084b$
- $a = 0,48 + 0,0462a$
- $a = 0,48 / (1 - 0,0462)$
- $a = 50,33 \%$
- $b = 0,55 \times 0,5033 = 27,68 \%$
- $c = 0,70 \times 0,2768 = 19,38 \%$
- (7) $= 22,40 \% \times 75 \% = 16,80 \%$.

2) Justification des méthodes préconisées

Société Iota : société mère.

Société Kappa : détention directe de plus de la moitié des droits de vote.

Société Lambda : détention indirecte de plus de la moitié des droits de vote.

Société Eta : pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des membres du conseil d'administration ou de l'organe de direction équivalent et de contrôler l'entité par ce conseil ou cet organe.

Société Mu-Nu : entité associée : pouvoir de participer aux décisions de politique financière et opérationnelle en détenant indirectement 20 % ou plus des droits de vote de l'entité détenue.

Société Dzêta : malgré les difficultés pour transférer les fonds au groupe, cette entité doit être intégrée globalement car le groupe détient indirectement plus de la moitié des droits de vote.

Société Omicron : entité créée par deux sociétés, la société Iota et la société Alpha entre lesquels existe un contrat établissant un contrôle conjoint de l'entité.

Société Thêta : pouvoir de diriger les politiques opérationnelle et financière de l'entité en vertu des statuts ou d'un contrat.

Société Khi-Psi : détention indirecte de plus de la moitié des droits de vote.

Société Pi-Ro : détention indirecte de plus de la moitié des droits de vote.

Société Sigma : activité destinée à être abandonnée. Il sera nécessaire de faire figurer les actifs et passifs de cette filiale sur une ligne particulière, conformément à IFRS 5.

Société Upsilon : pouvoir de diriger les politiques opérationnelle et financière de l'entité en vertu des statuts ou d'un contrat.

Société Epsilon : contrôlée par une société associée, contrôle ou influence notable du groupe ne sont pas prouvées.

Société Oméga : détention indirecte de plus de la moitié des droits de vote.

Cas 6 CONSOLIDATION

ÉNONCÉ

Le groupe Alpha se compose de cinq sociétés, les sociétés Alpha, Bêta, Gamma, Delta, Epsilon. Les bilans (en milliers d'euros) au 31 décembre N de ces sociétés vous sont fournis en *annexe 1*. Les comptes de résultat (en milliers d'euros) de l'exercice N de ces sociétés vous sont fournis en *annexe 2*. Un certain nombre d'informations complémentaires vous est fourni en *annexe 3*.

Il vous est demandé de présenter le bilan consolidé et le compte de résultat consolidé du groupe Alpha.

ANNEXE 1 BILANS DES SOCIÉTÉS DU GROUPE

Bilan société Alpha

Immobilisations incorporelles	200	Capital	20 000
Immobilisations corporelles	18 500	Réserves	9 600
Titres de participation	9 900	Résultat de l'exercice	1 200
Autres immobilisations financ.	800	Dettes financières	6 000
Stocks	7 400	Autres dettes	14 200
Créances	13 700		
Disponibilités	500		
	51 000		51 000

Bilan société Bêta

Immobilisations incorporelles	600	Capital	8 000
Immobilisations corporelles	12 000	Réserves	4 200
Titres de participation	3 600	Résultat de l'exercice	1 600
Autres immobilisations financ.	600	Dettes financières	13 000
Stocks	9 000	Autres dettes	8 400
Créances	8 600		
Disponibilités	800		
	35 200		35 200

Bilan société Gamma

Immobilisations incorporelles	1 000	Capital	6 000
Immobilisations corporelles	6 000	Réserves	3 000
Autres immobilisations financ.	1 000	Résultat de l'exercice	1 000
Stocks	6 000	Dettes financières	6 000
Créances	5 000	Autres dettes	4 000
Disponibilités	1 000		
	20 000		20 000

Bilan société Delta

Immobilisations incorporelles	1 200	Capital	5 000
Immobilisations corporelles	8 000	Réserves	4 000
Autres immobilisations financ.	800	Résultat de l'exercice	800
Stocks	4 000	Dettes financières	3 600
Créances	3 000	Autres dettes	4 200
Disponibilités	600		
	17 600		17 600

Bilan société Epsilon

Immobilisations incorporelles	900	Capital	6 000
Immobilisations corporelles	11 400	Réserves	4 000
Autres immobilisations financ.	200	Résultat de l'exercice	1 400
Stocks	4 000	Dettes financières	5 600
Créances	6 900	Autres dettes	8 000
Disponibilités	1 600		
	25 000		25 000

ANNEXE 2

COMPTES DE RÉSULTAT DES SOCIÉTÉS DU GROUPE

Compte de résultat société Alpha

Achats et variation de stock	63 000	Ventes	104 000
Autres charges	36 200	Autres produits	2 000
Dotations aux amortissements	6 000	Produits financiers	3 000
Charges financières	1 600		
Impôts sur les bénéfices	1 000		
Résultat de l'exercice	1 200		
	109 000		109 000

Compte de résultat société Bêta

Achats et variation de stock	26 400	Ventes	53 000
Autres charges	20 000	Autres produits	1 000
Dotations aux amortissements	3 000	Produits financiers	2 000
Charges financières	3 000		
Impôts sur les bénéfices	1 000		
Résultat de l'exercice	1 600		
	55 000		55 000

Compte de résultat société Gamma

Achats et variation de stock	17 600	Ventes	31 000
Autres charges	10 000	Autres produits	1 000
Dotations aux amortissements	2 000	Produits financiers	1 000
Charges financières	1 600		
Impôts sur les bénéfices	800		
Résultat de l'exercice	1 000		
	33 000		33 000

Compte de résultat société Delta

Achats et variation de stock	30 400	Ventes	42 000
Autres charges	9 000	Autres produits	1 000
Dotations aux amortissements	2 000	Produits financiers	2 000
Charges financières	2 200		
Impôts sur les bénéfices	600		
Résultat de l'exercice	800		
	45 000		45 000

Compte de résultat société Epsilon

Achats et variation de stock	41 800	Ventes	61 400
Autres charges	15 500	Autres produits	600
Dotations aux amortissements	2 000	Produits financiers	1 200
Charges financières	1 600		
Impôts sur les bénéfices	900		
Résultat de l'exercice	1 400		
	63 200		63 200

ANNEXE 3
INFORMATIONS COMPLÉMENTAIRES

Détail des titres de participation*Société Alpha :*

- 70 % du capital de la société Bêta acquis 5 600 k€
- 50 % de la société Delta (contrôlée conjointement avec la société Dzêta) acquis 2 500 k€
- 30 % du capital de la société Epsilon acquis 1 800 k€

Société Bêta :

60 % du capital de la société Gamma acquis 3 600 k€.

Autres informations

La société Alpha vend régulièrement des produits à la société Bêta. Le montant hors taxes des ventes de l'exercice N a été de 3 000 k€. Les créances restant inscrites au 31 décembre N sont de 1 000 k€ TTC.

Au 1^{er} janvier N, le stock de produits Alpha chez Bêta était de 800 k€. Au 31 décembre N, il est de 1 200 k€. La marge sur prix de vente de la société Alpha sur ces produits était de 20 %.

La société Alpha a prêté en juillet N-2 une somme de 600 k€ à la société Bêta, le taux d'intérêt est de 10 %.

La société Bêta a vendu le 1^{er} janvier N-1 un immeuble à la société Alpha pour 1 000 k€ (dont 200 k€ pour le terrain). Cet immeuble avait été acquis par la société Bêta le 1^{er} janvier N-5 pour 800 k€ (dont 160 k€ pour le terrain) et s'amortissait en vingt ans. La société Alpha a décidé d'amortir cet immeuble en 16 ans.

La société Bêta a distribué en N 600 k€ de dividendes dont 420 k€ ont été perçus par la société Alpha. Les sociétés Gamma, Delta et Epsilon n'ont pas distribué de dividendes.

On prendra un taux d'impôt sur les sociétés de 35 %.

CORRIGÉ

1) Détermination des pourcentages de contrôle et d'intérêt, du périmètre de consolidation et des méthodes applicables

Il est nécessaire de déterminer d'abord les pourcentages de contrôle de la société Alpha sur les différentes sociétés du groupe, ainsi que les méthodes de consolidation à retenir.

Nom des sociétés	Pourcentages de contrôle			Méthodes de consolidation
	Direct	Indirect	Total	
Bêta	70		70	intégration globale
Gamma		60	60	intégration globale
Delta	50		50	intégration proportionnelle
Epsilon	30		30	mise en équivalence

Après avoir défini les méthodes retenues pour chacune des sociétés consolidables, nous effectuerons la consolidation en cumulant d'abord les comptes individuels (bilan et compte de résultat) puis en réalisant sous forme d'écritures comptables un certain nombre de retraitements sur ces comptes cumulés afin d'obtenir les comptes consolidés.

2) Présentation du bilan cumulé des sociétés intégrées

Le bilan cumulé reprendra les éléments des bilans des sociétés Alpha, Bêta et Gamma (intégrées globalement) et 50 % de ceux du bilan de la société Delta (intégrée proportionnellement, dont le pourcentage d'intérêt et de contrôle de Alpha est de 50 %).

Il est à noter que la norme IAS 31 permet dans le cas d'entités contrôlées conjointement d'utiliser, au lieu de l'intégration globale, la méthode de la mise en équivalence. Nous avons, dans ce corrigé, choisi la méthode d'intégration proportionnelle qui, à notre avis, donne une meilleure image fidèle du groupe.

Ce bilan cumulé peut être établi à partir d'écritures comptables dans lesquelles on débitera les comptes d'actif des différentes sociétés intégrées et on créditera les comptes de passif. Il peut être établi à partir du tableau présenté ci-dessous.

Actif

	Alpha	Bêta	Gamma	Delta (à 50 %)	Cumul
Immobilisations incorporelles	200	600	1 000	600	2 400
Immobilisations corporelles	18 500	12 000	6 000	4 000	40 500
Titres de participation	9 900	3 600			13 500
Autres immobilisations financ.	800	600	1 000	400	2 800
Stocks	7 400	9 000	6 000	2 000	24 400
Créances	13 700	8 600	5 000	1 500	28 800
Disponibilités	500	800	1 000	300	2 600
	51 000	35 200	20 000	8 800	115 000

Passif

	Alpha	Bêta	Gamma	Delta (à 50 %)	Cumul
Capital	20 000	8 000	6 000	2 500	36 500
Réserves	9 600	4 200	3 000	2 000	18 800
Résultat de l'exercice	1 200	1 600	1 000	400	4 200
Dettes financières	6 000	13 000	6 000	1 800	26 800
Autres dettes	14 200	8 400	4 000	2 100	28 700
	51 000	35 200	20 000	8 800	115 000

3) Présentation des écritures de retraitement du bilan***a) Mise en équivalence société Epsilon***

Lorsque les titres Epsilon ont été acquis par le groupe, la valeur nette comptable de la société Epsilon était égale au capital, soit 6 000 k€.

La société Alpha a acquis ces titres pour 1 800 k€, soit exactement 6 000 k€ × 30 %. Aucune survalueur (goodwill) n'a donc été prise en compte pour l'évaluation de ces titres.

La valeur d'équivalence des titres Epsilon possédés par Alpha peut se déterminer ainsi :

Actif net comptable de Epsilon

• Capital :	6 000
• Réserves :	4 000
• Résultat :	1 400
	<hr/>
	11 400

$$11\,400 \times 30\% = 3\,420$$

$$\text{Plus value} : 3\,420 - 1\,800 = 1\,620.$$

L'écriture suivante pourra être passée :

261	Titres Alpha mis en équivalence	3 420	
261	Titres Alpha		1 800
106	Réserves Alpha $4\,000 \times 30\%$		1 200
120	Résultat Alpha $1\,400 \times 30\%$		420
	<i>Mise en équivalence</i>		

b) Retraitement des dettes et créances réciproques

401	Autres dettes (fournisseurs)	1 000	
411	Créances (clients)		1 000
	<i>Retraitement dettes – créances fournisseurs – clients</i>		
16	Dettes financières (emprunts) $600 + \text{intérêts du } 1.7 \text{ au } 31.12$	630	
27	Autres immobilisations financières		630
	<i>Retraitement dettes – créances emprunts – prêts</i>		

c) Retraitement des stocks acquis à l'intérieur du groupe

Les stocks de Bêta sont surévalués de 20 % de 1 200, soit 240.

$400 \times 20\% = 80$ proviennent du résultat de l'exercice (avant impôt) et $800 \times 20\% = 160$ des résultats des exercices précédents (avant impôt).

La créance d'impôt différé (impôt payé d'avance sur cette surévaluation) peut être estimée à : $1\,200 \times 20\% \times 35\% = 84$.

Le résultat de l'exercice de la société vendeuse Alpha doit être diminué de : 400 (variation de stock) $\times 20\%$ (taux de marge) $\times 65\%$ (pour tenir compte de l'impôt) = 52.

Les réserves doivent être diminuées de : 800 (stock initial) $\times 20\% \times 65\% = 104$.

On passera les écritures suivantes :

120	Résultat Alpha $400 \times 20\%$	80	
106	Réserves Alpha $800 \times 20\%$	160	
3.	Stock $1\,200 \times 20\%$		240
	<i>Retraitement stock</i>		
2761	Impôts différés $240 \times 35\%$	84	
120	Résultat Alpha $80 \times 35\%$		28
106	Réserves Alpha $160 \times 35\%$		56
	<i>Retraitement impôts différés</i>		

On aurait pu aussi passer l'écriture suivante (une seule écriture) :

2761	Impôts différés	84	
120	Résultat Alpha (80 - 28)	52	
106	Réserves Alpha (160 - 56)	104	
3.	Stock		240
	<i>Retraitement stock</i>		

d) Retraitement des immobilisations acquises à l'intérieur du groupe

L'immobilisation doit figurer au bilan pour le coût historique groupe et les amortissements doivent être corrigés.

La valeur de l'immobilisation doit donc être minorée de la plus-value dégagée, soit $1\,000 - (160 + 640 \times 16/20) = 328$. Une créance d'impôt sur ces plus-values pourrait être dégagée, soit $328 \times 35\% = 115$, et les réserves de la société Bêta qui a effectué la cession de $328 - 115 = 213$.

Les amortissements seront minorés de 18 par an ($800/16 = 50$ au lieu de $640/20 = 32$) (il a été comptabilisé 50 au lieu de 32 pour chacune des années N-1 et N) ce qui crée une dette d'impôt différé (qui s'imputera sur la créance) de $18 \times 2 \times 35\% = 12$ et une augmentation des réserves et du résultat de la société Alpha qui a effectué l'amortissement, soit $18 \times 65\% = 12$ (12 pour les réserves, amortissement après impôt de N-1, et 12 pour le résultat).

Les écritures suivantes pourront être passées :

2761	Impôts différés	115	
106	Réserves Bêta	213	
21	Immobilisations corporelles (Terrains et constructions)		328
	<i>Profit sur cession d'immobilisation</i>		
21	Immobilisations corporelles (Amortissements)	36	
106	Réserves Alpha		12
120	Résultat Alpha		12
2761	Impôts différés		12
	<i>Amortissement</i>		

e) Retraitement des dividendes

Les dividendes compris dans les résultats de l'exercice concernent en fait les résultats des exercices précédents. Les dividendes de Bêta perçus par Alpha seront ainsi retraités. Il n'y a pas d'incidences fiscales sur les retraitements

des dividendes car ceux-ci compte tenu de l'application du régime des sociétés mères et des filiales sont exonérés de l'impôt sur les bénéfices.

120	Résultat Alpha	420	
106	Réserves Alpha		420
	<i>Dividendes de Bêta touchés par Alpha 600 × 70 %</i>		

f) Intégration société Gamma

Dans les écritures d'élimination des titres et de détermination des intérêts minoritaires, il est indispensable, dans le cadre de la consolidation par paliers, de traiter d'abord les sous-filiales, puis, en remontant, les filiales. Le tableau ci-dessous fournit l'analyse des capitaux propres de Gamma et leur répartition entre les différentes catégories.

Postes	Total	Bêta 60 %	Minoritaires 40 %
Capital	6 000	3 600	2 400
Réserves	3 000	1 800	1 200
Résultats	1 000	600	400
	10 000	6 000	4 000

Écriture comptable

101	Capital Gamma	6 000	
106	Réserves Gamma	3 000	
120	Résultat Gamma	1 000	
261	Titres Gamma		3 600
106	Réserves Bêta		1 800
120	Résultat Bêta		600
108	Intérêts minoritaires (*) 2 400 + 1 200		3 600
128	Résultats minoritaires (**)		400
	<i>Intégration Gamma</i>		

(*) Ou intérêts minoritaires sur capital et réserves.

(**) Ou intérêts minoritaires sur résultats.

g) Intégration société Delta

La société Delta étant intégrée proportionnellement, il n'est pas dégagé d'intérêts minoritaires. Dans les écritures de cumul n'ont été repris que la quote-part revenant à Delta, soit 50 % des éléments.

Écriture comptable

101	Capital Delta	2 500	
106	Réserves Delta	2 000	
120	Résultat Delta	400	
261	Titres Delta		2 500
106	Réserves Alpha		2 000
120	Résultat Alpha		400
	<i>Intégration Delta</i>		

h) Intégration société Bêta

Un tableau d'analyse des capitaux propres pourra être également établi.

Postes	Total	Alpha 70 %	Minoritaires 30 %
Capital	8 000	5 600	2 400
Réserves $4\,200 + 1\,800 - 213$	5 787	4 051	1 736
Résultats $1\,600 + 600$	2 200	1 540	660
	15 987	11 191	4 796

Écriture comptable

101	Capital Bêta	8 000	
106	Réserves Bêta	5 787	
120	Résultat Bêta	2 200	
261	Titres Bêta		5 600
106	Réserves Alpha		4 051
120	Résultat Alpha		1 540
108	Intérêts minoritaires $2\,400 + 1\,736$		4 136
128	Résultats minoritaires		660
	<i>Intégration société Bêta</i>		

NB : Il eut été possible d'obtenir les mêmes résultats en retraitant les capitaux propres de Gamma et Bêta selon la méthode dite de la consolidation directe (nous avons utilisé la méthode dite de la consolidation par paliers).

4) Présentation du bilan consolidé

Le bilan consolidé peut être établi à partir du tableau suivant :

Éléments	Bilan cumulé	Retraitements	Bilan consolidé
ACTIF			
Immobilisations incorporelles	2 400		2 400
Immobilisations corporelles	40 500	- 328 + 36	40 208

Titres de participation	13 500	- 3 600 - 5 600 - 2 500 - 1 800	0
Titres mis en équivalence		+ 3 420	3 420
Autres immobilisat. fin	2 800	- 630	2 170
Créances d'impôts différés		84 + 115 - 12	187
Stocks	24 400	- 240	24 160
Créances	28 800	- 1 000	27 800
Disponibilités	2 600		2 600
	115 000		102 945
PASSIF			
Capital	36 500	- 6 000 - 8 000 - 2 500	20 000
Réserves	18 800	+ 1 200 - 104 - 213 + 12 + 420 - 3 000 + 1 800 - 2 000 + 2 000 - 5 787 + 4 051	17 179
Résultat	4 200	+ 420 - 52 + 12 - 420 - 1 000 + 600 - 400 + 400 - 2 200 + 1 540	3 100
Intérêts minoritaires		3 600 + 4 136	7 736
Résultats minoritaires		400 + 660	1 060
Dettes financières	26 800	- 630	26 170
Autres dettes	28 700	- 1 000	27 700
	115 000		102 945

Le bilan consolidé se présentera comme suit :

Immobilisations incorporelles	2 400	Capital	20 000
Immobilisations corporelles	40 208	Réserves	17 179
Titres mis en équivalence	3 420	Résultat	3 100
Autres immobilisations financ.	2 170	Intérêts minoritaires	7 736
Créances impôts différés	187	Résultats minoritaires	1 060
Stocks	24 160	Dettes financières	26 170
Créances	27 800	Autres dettes	27 700
Disponibilités	2 600		
	102 945		102 945

5) Présentation du compte de résultat cumulé des sociétés intégrées

Comme pour le bilan, ce compte de résultat est obtenu en cumulant les éléments des comptes de résultats de Alpha, Bêta, Delta à 50 % et Gamma.

Charges

	Alpha	Bêta	Gamma	Delta (à 50 %)	Cumul
Achats et variation de stock	63 000	26 400	17 600	15 200	122 200
Autres charges	36 200	20 000	10 000	4 500	70 700
Dotations aux amortissements	6 000	3 000	2 000	1 000	12 000
Charges financières	1 600	3 000	1 600	1 100	7 300
Impôts sur les bénéfices	1 000	1 000	800	300	3 100
Résultat de l'exercice	1 200	1 600	1 000	400	4 200
	109 000	55 000	33 000	22 500	219 500

Produits

	Alpha	Bêta	Gamma	Delta (à 50 %)	Cumul
Ventes	104 000	52 000	31 000	21 000	208 000
Autres produits	2 000	1 000	1 000	500	4 500
Produits financiers	3 000	2 000	1 000	1 000	7 000
	109 000	55 000	33 000	22 500	219 500

6) Présentation des écritures de retraitement du compte de résultat

a) Mise en équivalence société Epsilon

120	Résultat	420	
755	Résultat des sociétés mises en équivalence		420
	<i>Résultat Epsilon</i>		

b) Autres retraitements

Il s'agit de reprendre les écritures de retraitement du bilan modifiant le compte de résultat. Préalablement, il est nécessaire d'annuler les opérations réciproques.

70	Ventes	3 000	
60	Achats et variation de stock		3 000
	<i>Achats et ventes réciproques</i>		
76	Produits financiers $600 \times 10\%$	60	
66	Charges financières		60
	<i>Intérêts des prêts et emprunts réciproques</i>		
60	Achats et variation de stock $400 \times 20\%$	80	
120	Résultat		52
695	Impôts sur les sociétés $80 \times 35\%$		28
	<i>Variation de stock</i>		
120	Résultat	12	
695	Impôts sur les sociétés $18 \times 35\%$	6	
68	Dotations aux amortissements		18
	<i>Amortissements</i>		
76	Produits financiers	420	
120	Résultat		420
	<i>Dividendes perçus par Alpha</i>		

7) Présentation du compte de résultat consolidé

Nous le présenterons sous forme de liste :

Ventes 208 000 – 3 000	205 000
Autres produits	4 500
	209 500
Achats et variation de stock 122 200 – 3 000 + 80	119 280
Autres charges	70 700
Dotations aux amortissements 12 000 – 18	11 982
	201 962
<i>Résultat d'exploitation</i>	7 538
Produits financiers 7 000 – 420 – 60	6 520
Charges financières 7 300 – 60	(7 240)
<i>Résultat financier</i>	(720)
<i>Résultat avant impôt</i>	6 818
Impôts sur les sociétés 3 100 – 28 + 6	3 078
<i>Résultat des sociétés intégrées</i>	3 740
Résultat des sociétés mises en équivalence	420
<i>Résultat de l'ensemble consolidé</i>	4 160
Résultats majoritaires *	3 100
Résultats minoritaires *	1 060

* Voir bilan.

Cas 7

REGROUPEMENT ET GOODWILL

La société Alpha a pris le contrôle le 1^{er} janvier N-3, en faisant l'acquisition de respectivement 60 % et 70 % de leur capital, de deux autres sociétés, la société Bêta et la société Gamma. Les bilans au 31 décembre N-4 de la société Bêta et de la société Gamma vous sont fournis en *annexe 1* et *2*. Un certain nombre d'informations complémentaires vous est donné en *annexe 3*.

- 1) Présenter les écritures d'intégration de la société Bêta et de la société Gamma au 1^{er} janvier N-3.
- 2) Présenter les écritures concernant les écarts d'évaluation et les écarts d'acquisition dans le cadre de la consolidation des comptes du groupe Alpha au 31 décembre N.

ANNEXE 1
BILAN SOCIÉTÉ BÊTA AU 31 DÉCEMBRE N-4 (EN K€)

Actifs non courants		Capitaux propres	
Immobilisations corporelles	30 000	Capital émis	20 000
Immobilisations incorporelles	10 000	Autres réserves	8 000
Autres titres disponibles à la vente	11 000	Bénéfices mis en réserve	14 000
Autres immobilisations financières	2 000	Résultat de l'exercice	6 000
	53 000		48 000

Actifs courants		Passifs non courants	
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		22 000
	37 000	Passifs courants	
		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
			20 000
Total	90 000	Total	90 000

ANNEXE 2
BILAN SOCIÉTÉ GAMMA AU 31 DÉCEMBRE N-4 (EN K€)

Actifs non courants		Capitaux propres	
Immobilisations corporelles	20 000	Capital émis	10 000
Immobilisations incorporelles	5 000	Autres réserves	7 000
Autres titres disponibles à la vente	4 000	Bénéfices mis en réserve	8 000
Autres immobilisations financières	4 000	Résultat de l'exercice	- 5 000
	33 000		20 000
Actifs courants		Passifs non courants	
Stocks	12 000	Emprunts à long terme	12 000
Créances clients	26 000	Impôts différés	4 000
Autres actifs courants	4 000	Provisions à long terme	4 000
Instruments de trésorerie actif	2 000	Avantages au personnel	6 000
Trésorerie et équivalents	3 000		26 000
	47 000	Passifs courants	
		Fournisseurs et autres créditeurs	12 000
		Emprunts à court terme	6 000
		Partie à court terme des emprunts à long terme	8 000
		Impôts exigibles	4 000
		Instruments de trésorerie – passifs	3 000
		Provisions à court terme	1 000
			34 000
Total	80 000	Total	80 000

ANNEXE 3
INFORMATIONS COMPLÉMENTAIRES

Les titres Bêta et Gamma ont été acquis pour respectivement 40 000 000 € et 12 000 000 €.

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

- constructions pour 4 000 000 € (amortissement en 20 ans) ;

- terrains pour 2 000 000 € (dont 500 000 € pour la juste valeur nette de frais de cession de terrains non nécessaires à l'exploitation et destinés à être cédés) ;
- brevets pour 6 000 000 € (amortissements en 10 ans) ;
- stocks pour 2 000 000 €.

Le 1^{er} janvier N-3, au moment de l'acquisition de la société Gamma, les justes valeurs des constructions (amortissables en 20 ans) et terrains sont supérieurs respectivement de 6 000 000 € et de 3 000 000 € mais la différence peut être limitée (par prudence) à 2 000 000 € et à 1 000 000 €.

Les frais de restructuration arrêtés au 1^{er} janvier N-3 de la filiale Gamma sont estimés à 5 000 000 €.

Au 31 décembre N-1, la filiale Bêta (assimilée à une unité génératrice de trésorerie) est estimée à 55 millions d'euros (dont 50 millions d'euros pour les actifs identifiables non courants, 40 millions pour les actifs courants, 25 millions pour les passifs non courants et 20 millions pour les passifs courants).

Au 31 décembre N, elle est estimée à 40 millions d'euros (dont 45 millions d'euros pour les actifs identifiables non courants, 35 millions pour les actifs courants, 22 millions pour les passifs non courants et 24 millions pour les passifs courants).

Le taux d'impôt à prendre en compte est de 35 %.

CORRIGÉ

1) Intégration de la société Bêta et de la société Gamma au 1^{er} janvier N-3

Pour la société Bêta, il y a lieu, le 1^{er} janvier N-3 de tenir compte d'un écart d'évaluation de :

• Constructions :	4 000 000
• Terrains (y compris les terrains non nécessaires à l'exploitation) :	2 000 000
• Brevets :	6 000 000
• Stocks :	2 000 000
	14 000 000

duquel il faut déduire un impôt latent de 35 %, soit $14\,000\,000 \times 35\% = 4\,900\,000$, ce qui donne un écart d'évaluation net de :
 $14\,000\,000 - 4\,900\,000 = 9\,100\,000$ €.

La valeur d'apport de la société Bêta peut donc être estimée à :
 $48\,000\,000 + 9\,100\,000 = 57\,100\,000$ €.

Le goodwill (positif) réalisé sur l'acquisition est donc de :
 $40\,000\,000 - 57\,100\,000 \times 60\% = 5\,740\,000$ €.

Pour la société Gamma, il y aurait lieu de tenir compte d'un écart d'évaluation de :

• Constructions :	6 000 000
• Terrains :	3 000 000
• Frais de restructuration :	- 5 000 000
	<u>4 000 000</u>

Soit après impôt : $4\,000\,000 \times 65\% = 2\,600\,000$

Le goodwill serait négatif de :

$$12\,000\,000 - (20\,000\,000 + 2\,600\,000) \times 70\% = -3\,820\,000 \text{ €.}$$

Si les écarts d'évaluation sur constructions et terrains étaient ramenés à leur minimum (dans le cadre de l'évaluation de la juste valeur des actifs et passifs identifiables), on tiendrait compte d'un écart d'évaluation de :

• Constructions :	2 000 000
• Terrains :	1 000 000
• Frais de restructuration :	- 5 000 000
	<u>- 2 000 000</u>

Soit après impôt : $-2\,000\,000 \times 65\% = -1\,300\,000$

Le goodwill serait négatif de :

$$12\,000\,000 - (20\,000\,000 - 1\,300\,000) \times 70\% = -1\,090\,000 \text{ €.}$$

Écritures comptables au 1^{er} janvier N-3 (en k€)

1.1.N-3			
21	Immobilisations corporelles	30 000	
20	Immobilisations incorporelles	10 000	
271	Autres titres disponibles à la vente	11 000	
275	Autres immobilisations financières	2 000	
3.	Stocks	15 000	
41	Créances clients	12 000	
4.	Autres actifs courants	6 000	
52	Instruments de trésorerie actif	2 000	
512	Trésorerie et équivalents	2 000	
101	Capital Bêta		20 000
106	Réserves Bêta		28 000
16	Emprunts à long terme		12 000
1687	Impôts différés		4 000
15	Provisions à long terme		1 000
1666	Avantages au personnel		5 000
40	Fournisseurs et autres créditeurs		8 000
16	Emprunts à court terme		5 000
16	Partie à court terme des emprunts à long terme		2 000
44	Impôts exigibles		2 000
52	Instruments de trésorerie – Passifs		1 000
15	Provision à court terme		2 000
	<i>Reprise actif et passif de Bêta</i>		
21	Immobilisations corporelles $4\,000 + 2\,000$	6 000	
20	Immobilisations incorporelles	6 000	

3	Stocks	2 000	
106	Réserves Bêta		9 100
1687	Impôts différés		4 900
	<i>Écart d'évaluation Bêta</i>		
207	Goodwill (ou écart d'acquisition)	5 740	
261	Titres de participation Bêta		5 740
	<i>Écart d'acquisition</i>		
101	Capital Bêta	20 000	
106	Réserves Bêta $28\ 000 + 9\ 100$	37 100	
261	Titres de participation Bêta $40\ 000 - 5\ 740$		34 260
108	Intérêts minoritaires sur capital et réserves $(20\ 000 + 37\ 100) \times 40\ %$		22 840
	<i>Élimination titres et partage capitaux propres Bêta</i>		
21	Immobilisations corporelles	20 000	
20	Immobilisations incorporelles	5 000	
271	Autres titres disponibles à la vente	4 000	
275	Autres immobilisations financières	4 000	
3.	Stocks	12 000	
41	Créances clients	26 000	
4.	Autres actifs courants	4 000	
52	Instruments de trésorerie actif	2 000	
512	Trésorerie et équivalents	3 000	
101	Capital Gamma		10 000
106	Réserves Gamma		10 000
16	Emprunts à long terme		12 000
1687	Impôts différés		4 000
15	Provisions à long terme		4 000
1666	Avantages au personnel		6 000
40	Fournisseurs et autres créditeurs		12 000
16	Emprunts à court terme		6 000
16	Partie à court terme des emprunts à long terme		8 000
44	Impôts exigibles		4 000
52	Instruments de trésorerie – Passifs		3 000
15	Provision à court terme		1 000
	<i>Reprise actif et passif de Gamma</i>		
21	Immobilisations corporelles $2\ 000 + 1\ 000$	3 000	
2761	Créances d'impôt différé $2\ 000 \times 35\ %$	700	
108	Réserves Gamma	1 300	
15	Provisions à long terme (restructuration)		5 000
	<i>Écart d'évaluation Gamma</i>		
261	Titres de participation Gamma	1 090	
120	Résultat de l'exercice Alpha		1 090
	<i>Goodwill négatif Gamma</i>		
101	Capital Gamma	10 000	
106	Réserves Gamma $10\ 000 - 1\ 300$	8 700	
261	Titres de participation Gamma $12\ 000 + 1\ 090$		13 090
108	Intérêts minoritaires sur capital et réserves $(10\ 000 + 8\ 700) \times 30\ %$		5 610
	<i>Élimination titres et partage capitaux propres Gamma</i>		

2) Écritures concernant les écarts d'évaluation et les écarts d'acquisition dans le cadre de la consolidation des comptes au 31 décembre N

Lors de la consolidation de N, il y a lieu de reprendre les écarts d'évaluation et de les amortir. Il y a lieu également d'effectuer le test de dépréciation du goodwill sur Bêta et de passer les provisions nécessaires.

Au 31 décembre N-1, le goodwill pouvait être évalué à : $[55\,000\,000 - (50\,000\,000 + 40\,000\,000 - 25\,000\,000 - 20\,000\,000)] \times 60\% = 6\,000\,000$ €. Le goodwill ayant été constaté à l'origine pour 5 740 000 €, il n'y avait pas lieu d'effectuer de provision.

Au 31 décembre N, le goodwill pouvait être évalué à : $[40\,000\,000 - (45\,000\,000 + 35\,000\,000 - 22\,000\,000 - 24\,000\,000)] \times 60\% = 3\,600\,000$ €. Le goodwill ayant été constaté à l'origine pour 5 740 000 €, il y a lieu de constater une perte de valeur du goodwill de $5\,740\,000 - 3\,600\,000 = 2\,140\,000$ €.

Écritures comptables au 31 décembre N (en k€)

• Au bilan :

		31.12.N-3	
21	Immobilisations corporelles $4\,000 + 2\,000$	6 000	
20	Immobilisations incorporelles	6 000	
3.	Stocks	2 000	
106	Réserves Bêta		9 100
1687	Impôts différés		4 900
	<i>Écart d'évaluation Bêta</i>		
<hr/>			
21	Immobilisations corporelles $2\,000 + 1\,000$	3 000	
2761	Créances d'impôt différé $2\,000 \times 35\% = 700$	700	
108	Réserves Gamma	1 300	
106	Provisions à long terme (restructuration)		5 000
	<i>Écart d'évaluation Gamma</i>		
<hr/>			
120	Résultat Bêta $(200 + 600) \times 65\%$	520	
106	Réserves Bêta 520×3	1 560	
1687	Impôts différés $(800 + 2\,400) \times 35\%$	1 120	
21	Immobilisations corporelles 200×4		800
20	Immobilisations incorporelles 600×4		2 400
	<i>Amortissements écarts d'évaluation constructions et brevets Bêta $4\,000 \times 5\% + 6\,000 \times 10\%$</i>		
<hr/>			
128	Résultat Gamma $100 \times 65\%$	65	
108	Réserves Gamma 65×3	195	
2681	Créances d'impôt différé $400 \times 35\%$	140	
21	Immobilisations corporelles 100×4		400
	<i>Amortissements écart d'évaluation constructions Gamma $2\,000 \times 5\%$</i>		

106	Résultat Alpha	2 140	
207	Goodwill		2 140
	<i>Perte de valeur Goodwill Bêta</i>		

• Au compte de résultat :

6811	Dotations aux amortissements des immobilisations	800	
695	Impôts sur les bénéfices		280
120	Résultat		520
	<i>Dotation Bêta</i>		
6811	Dotations aux amortissements des immobilisations	100	
695	Impôts sur les bénéfices		35
120	Résultat		65
	<i>Dotation Gamma</i>		
6816	Dotations aux provisions pour pertes de valeur du goodwill	2 140	
120	Résultat		2 140
	<i>Perte de valeur sur le goodwill</i>		

3

LES INSTRUMENTS FINANCIERS

Cas 8

TITRES HYBRIDES

ÉNONCÉ

La société Kappa a émis, le 1^{er} avril N, 10 000 obligations convertibles en actions au nominal de 100 € (remboursables à 100 €) et au taux de 5 % remboursables en bloc au bout de 10 ans.

Elle a également émis 10 000 obligations avec bons de souscription d'actions à 98 € remboursables à 100 €. À chaque obligation, est attaché un bon de souscription d'action. L'emprunt a été émis au taux de 4 % remboursable par annuités constantes sur 10 ans.

Elle a aussi pris avec la banque A pour une durée de 3 ans sur 100 000 € un swap à taux variable contre taux fixe de 6,5 % avec un « cap » égal au taux fixe. Pour cette opération, elle a payé une commission de 0,5 % du nominal.

La société Kappa a par ailleurs acquis 2 000 obligations convertibles en actions émises à 97 € (nominal 100 €) de la société Gamma qu'elle est appelée à garder jusqu'à l'échéance. Ces obligations sont émises au taux de 5 % et sont remboursables au bout de 5 ans.

Enfin, la société Kappa a fait l'acquisition d'un portefeuille d'actions de 550 000 € coté sur Euronext Paris premier marché. Pour se prémunir contre une baisse de son portefeuille jusqu'au 1^{er} octobre N, le contrat d'acquisition prévoit que soient incorporées des options de vente sur le Monep de l'indice CAC 40, prix d'exercice 4 020 (le CAC 40 vaut 3 930 le 1^{er} avril N), valeur temps de la prime 5 €.

- 1) Déterminer les valeurs respectives des titres et opérations présentés ci-dessus à la date du 1^{er} avril N.
- 2) Caractériser la nature de chacun des instruments financiers analysés ci-dessus et comptabiliser les écritures de souscription au 1^{er} avril N.

Le taux de rendement prévalant sur le marché le 1^{er} avril N est de 6 %.

CORRIGÉ

1) Analyse des différentes valeurs

a) Obligations convertibles en actions émises

Intérêt annuel : $10\,000 \times 100 \times 5\% = 50\,000$

- Valeur actuelle des intérêts : $50\,000 \times \frac{1 - 1,06^{-10}}{0,06} = 368\,004$
 - Valeur actuelle du remboursement : $10\,000 \times 100 \times 1,06^{-10} = \frac{558\,395}{926\,399}$
 - Valeur du droit de conversion $\frac{73\,601}{1\,000\,000}$
- Prix d'émission : $10\,000 \times 100 = 1\,000\,000$

b) Obligations avec bons de souscription d'actions

Annuité de remboursement de l'emprunt :

$$10\,000 \times 100 \times \frac{0,04}{1 - 1,04^{-10}} = 123\,291$$

- Valeur actuelle de l'emprunt : $123\,291 \times \frac{1 - 1,06^{-10}}{0,06} = 907\,433$
- Valeur du bon de souscription d'action : $98 \times 10\,000 - 907\,433 = \frac{72\,567}{980\,000}$

c) Swaps de taux

Le taux actuel étant de 6 %, le cap sur le swap (taux variable supérieur à 6,5 %) n'a pas à intervenir pour le moment. Il n'est qu'une prime d'assurance et peut être évalué à son coût, soit $100\,000 \times 0,50\% = 500\,€$.

Par contre, comme le taux fixe de l'emprunt est de 6,5 % alors que le taux variable est actuellement de 6 %, la société Kappa a un avantage qui peut être chiffré à : $100\,000 \times (6,5\% - 6\%) \times 3 = 1\,500\,€$.

La valeur globale de l'opération est donc de : $1\,500 - 500 = 1\,000\,€$.

d) Obligations convertibles en actions acquises

- Valeur actuelle des intérêts : $2\ 000 \times 100 \times 5\ \% \times \frac{1 - 1,06^{-5}}{0,06} = 42\ 124$
- Valeur actuelle du remboursement : $2\ 000 \times 100 \times 1,06^{-5} =$
149 452
- Valeur du droit de conversion : 2 424
- Prix d'émission : $2\ 000 \times 97 =$ 194 000

e) Portefeuille actions

L'évaluation de la prime aurait pu être effectuée avec des modèles mathématiques tels que la formule de Black and Scholes. Nous utiliserons ici les données de l'énoncé.

Nombre d'options nécessaires : $550\ 000 / 3\ 980 = 140$

- Valeur des options : $140 \times [(4\ 020 - 3\ 930) + 5] =$ 13 300
- Valeur des titres acquis $550\ 000 - 13\ 300 =$ 536 700
550 000

2) Caractérisation et écritures comptables au 1^{er} avril N

Il est nécessaire notamment si l'instrument financier contient à la fois un élément de passif et un élément de capitaux propres, de classer séparément les différentes composantes de l'instrument.

a) Obligations convertibles en actions émises

L'obligation est un passif financier (autre qu'un passif détenu à des fins de transaction). Elle doit être comptabilisée au coût amorti. Le droit de conversion est un instrument de capitaux propres.

Écriture comptable

	1.4.N		
512	Banque (ou 471 Obligataires, comptes d'émission)	1 000 000	
161	Emprunts obligataires convertibles		926 399
1044	Prime de conversion d'obligations en actions		73 601
	<i>Émission de 10 000 obligations convertibles en actions</i>		

b) Obligations avec bons de souscription d'actions

L'obligation est un passif financier (autre qu'un passif détenu à des fins de transaction). Elle doit être comptabilisée au coût amorti. Le bon de souscription d'action est un instrument de capitaux propres.

Écriture comptable

		1.4.N		
512 163 1045	Banque (ou 471 Obligataires, comptes d'émission) Autres emprunts obligataires Bons de souscription d'actions <i>Émission de 10 000 obligations à bons de souscription d'action</i>	980 000	907 433 72 567	

c) Swaps de taux

Le swap est un instrument de couverture de l'emprunt et des intérêts à payer. Il peut être considéré comme une couverture de juste valeur (puisque la valeur actuelle de l'emprunt est fonction du taux d'intérêt). Il doit être comptabilisé à la juste valeur, les variations de juste valeur étant constatés en résultat. Le cap sur le swap est l'instrument de couverture du swap, il doit être aussi comptabilisé à la juste valeur, les variations de juste valeur étant constatés en résultat.

Écriture comptable

		1.4.N		
52 668	Instrument de trésorerie – swap de taux d'intérêt Autres charges financières – moins-values sur instruments de trésorerie	1 500 500		
52	Instrument de trésorerie – option de gré à gré de taux d'intérêt (cap)		500	
768	Autres produits financiers – plus-values sur instruments de trésorerie <i>Swap de taux avec cap</i>		1 500	

d) Obligations convertibles en actions acquises

Les obligations convertibles en actions sont des actifs financiers détenus jusqu'à leur échéance. La société Kappa ne désirent pas user de son droit de conversion, celui-ci aura une valeur nulle. Les obligations seront comptabilisées au coût amorti. Le taux effectif sera inférieur à 6 %. C'est le taux i qui correspond à l'égalité suivante :

$$2\,000 \times 97 = 2\,000 \times 100 \times 5\% \times \frac{1 - (1 + i)^{-5}}{i} + 2\,000 \times 100 \times (1 + i)^{-5}$$

$$i = 5,71\%$$

Écriture comptable

	1.4.N		
2721	Titres immobilisés – obligations Banque (ou 471 Dettes sur acquisition titres immobilisés) <i>Acquisition 2 000 obligations convertibles</i>	194 000	
512			194 000

e) *Portefeuille actions*

Les options de vente n’ont pas pu être comptabilisées séparément. En effet, elles ne peuvent être cédées séparément. D’autre part, les actions (acquises) sont considérées comme des actifs financiers (et non des instruments de capitaux propres). Seules les actions émises par la société Kappa peuvent être considérées comme des instruments de capitaux propres. Le portefeuille d’actions peut être traité comme un actif financier détenu à des fins de transaction. Il doit être évalué à la juste valeur, les variations de juste valeur étant constatées en résultat.

Écriture comptable

	1.4.N		
503	Valeurs mobilières de placement – actions Banque (ou 464 Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement) <i>Acquisition portefeuille d’actions</i>	550 000	
512			550 000

Cas 9 EMPRUNT OBLIGATAIRE

ÉNONCÉ

La société Thêta a émis le 1^{er} juillet N un emprunt de 100 000 obligations de 100 €, au taux de 5 % l’an, émises à 96 €. Les frais d’émission se sont élevés à 6 832 € (TVA 19,6 % en plus). Le remboursement s’effectue par annuités constantes sur 10 ans.

- 1) Présenter un tableau d’amortissement de l’emprunt et déterminer pour chaque échéance le coût amorti de l’emprunt.
- 2) Présenter les écritures au 1^{er} juillet N, au 31 décembre N et au 1^{er} juillet N+1.

CORRIGÉ**1) Amortissement de l'emprunt**

L'annuité constante est de $10\,000 \times 100 \times \frac{0,05}{1 - 1,05^{-10}} = 129\,505 \text{ €}$.

Le taux effectif est le taux i pour lequel on a :

$$10\,000 \times 96 - 6\,832 = 129\,505 \times \frac{1 - (1 + i)^{-10}}{i}$$

$$i = 6 \%$$

Tableau d'amortissement

Dates	Obligations vivantes	Obligations amorties	Intérêts	Capital remboursé	Annuité réelle	Intérêts à 6 %	Valeur nette au coût amorti
0							953 168
1	10 000	795	50 000	79 500	129 500	57 190	880 858
2	9 205	835	46 025	83 500	129 525	52 852	804 185
3	8 370	877	41 850	87 700	129 550	48 251	722 886
4	7 493	920	37 465	92 000	129 465	43 373	636 794
5	6 573	966	32 865	96 600	129 465	38 207	545 536
6	5 607	1 015	28 035	101 500	129 535	32 732	448 733
7	4 592	1 065	22 960	106 500	129 440	26 924	346 197
8	3 527	1 119	17 635	111 900	129 535	20 771	237 433
9	2 408	1 175	12 040	117 500	129 540	14 246	122 139
10	1 233	1 233	6 165	123 300	129 465	7 326	0

2) Écritures comptables

		1.7.N		
512	Banque (ou 471 Obligataires, compte d'émission)		951 829	
44566	État, TVA déductible sur autres biens et services		1 339	
	$6\,832 \times 19,6 \%$			
163	Autres emprunts obligataires $10\,000 \times 96 - 6\,832$			953 168
	Émission emprunt 10 000 obligations de 100 €m à 96 €			
		31.12.N		
661	Charges d'intérêts $57\,190 \times 6/12$		28 595	
163	Autres emprunts obligataires (ou 1688 Intérêts courus)			28 595
	Intérêts du 1 ^{er} juillet au 31 décembre N			

		1.7.N	
661 163	Charges d'intérêts $57\,190 \times 6/12$ Autres emprunts obligataires (ou 1688 Intérêts courus) <i>Intérêts du 1^{er} janvier N+1 au 30 juin N+1</i>	28 595	28 595
163 512	Autres emprunts obligataires Banque <i>Paielement annuité n° 1 : 50 000 + 79 500</i>	129 500	129 500

Après cette opération le compte 163 est créditeur de :
 $953\,168 + 28\,595 + 28\,595 - 129\,500 = 880\,858$.

Cas 10

OPÉRATIONS DIVERSES (TITRES, PRÊTS, CRÉANCES, EMPRUNTS)

ÉNONCÉ

La société Alpha a effectué en N les opérations suivantes :

- *1^{er} avril N* : acquisition de 3 000 actions Bêta (ce qui lui permet d'atteindre 25 % du capital de cette société et d'avoir une influence notable sur sa gestion) pour 120 000 €, frais d'acquisition 1 % hors taxes en sus ;
- *1^{er} mai N* : acquisition de 1 000 actions Gamma pour 50 000 €, frais d'acquisition : 1 % hors taxes en sus (ce qui lui permet d'atteindre 10 % du capital de cette société) ;
- *1^{er} juin N* : acquisition de 1 000 obligations Epsilon de 100 € émises le 1^{er} avril N-4 à 95 € au taux annuel de 5 %, remboursables en bloc le 1^{er} avril N+6. Frais d'acquisition : 0,5 % hors taxes. Ces obligations sont appelées à être gardées ;
- *1^{er} juin N* : ventes de marchandises au client Lambda de 100 000 € hors taxes TVA en sus. Paiement prévu le 1^{er} décembre N ;
- *1^{er} juillet N* : acquisition de 500 obligations Dzêta à taux zéro émises à 60 € et remboursables à 100 € au bout de 10 ans. Frais d'acquisition : 0,5 % hors taxes ;
- *1^{er} août N* : acquisition de 100 titres SICAV Thêta émises à 80 €. Frais d'acquisition : 1,5 % hors taxes ;
- *1^{er} septembre N* : acquisition de 400 actions Sigma au cours à 70 €. Frais d'acquisition : 0,5 % hors taxes ;
- *1^{er} octobre N* : prêt à un membre du personnel d'une somme de 50 000 € au taux de 1 %, cette somme étant remboursable le 1^{er} octobre N+10 ;
- *1^{er} novembre N* : escompte d'une créance sur le client Oméga de 10 000 € à échéance du 1^{er} février N+1 ;

– brut :	10 000
– escompte :	175
– commission d'endossement :	50
– TVA sur commission :	10
Net en banque :	<u>9 765</u>

• *1^{er} décembre N* : emprunt à la banque Dada d'une somme de 80 000 € au taux de 8 % remboursable dans un an ;

• *1^{er} décembre N* : le client Lambda, en difficulté, paie 50 % de sa créance. On compte récupérer 30 % de cette créance dans un délai d'un an.

Au 31 décembre N, la juste valeur des actions Bêta (titres cotés) est de 130 000 €, celle des titres Gamma (titres cotés) de 55 000 €, celle des obligations Dzêta 32 000 € (64 € par titre), celle des SICAV Thêta 8 800 € (88 € par titre) et celle des actions Sigma de 26 000 € (65 € par titre).

Pour ses titres de participation, la société Alpha préférerait utiliser dans ses comptes individuels la méthode du coût plutôt que celle de la juste valeur.

Le taux moyen de financement de la société Alpha est de 6 %. Le taux de TVA est de 19,6 %.

1) Présenter les écritures comptables (comptes individuels) dans les livres de la société Alpha pour les opérations décrites ci-dessus.

2) Présenter les écritures à enregistrer en fin d'exercice.

On ne tiendra pas compte des impôts différés, ceux-ci étant traités globalement en fin d'exercice.

CORRIGÉ

1) Écritures en cours d'exercice

		1.4.N	
261	Titres de participation Bêta	$120\ 000 + 120\ 000 \times 1\ %$	121 200
44566	État, TVA déductible sur autres biens et services	$1\ 200 \times 19,6\ %$	235
512	Banque		121 435
	<i>Acquisition actions Bêta</i>		
		1.5.N	
261	Titres de participation Gamma	$50\ 000 + 50\ 000 \times 1\ %$	50 500
44566	État, TVA déductible sur autres biens et services	$500 \times 19,6\ %$	98
512	Banque		50 598
	<i>Acquisition actions Gamma</i>		
		1.6.N	
272	Titres immobilisés Epsilon – droits de créance	$1\ 000 \times 95 + 95\ 000 \times 0,5\ %$	95 475
44566	État, TVA déductible sur autres biens et services	$475 \times 19,6\ %$	93
512	Banque		95 568
	<i>Acquisition obligations Epsilon</i>		

Pour la facture client, le délai de paiement étant particulièrement long, on peut considérer qu'il lui est accordé un crédit lequel serait facturé à 6 % l'an.

Le montant TTC de la facture serait de : $100\ 000 + 19\ 600 = 119\ 600$.

Les intérêts seraient de : $119\ 600 - 119\ 600 \times 1,06^{-0,5} = 3\ 434$

On passerait l'écriture suivante :

		1.6.N		
411	Client Lambda		119 600	
707	Ventes de marchandises $100\ 000 - 3\ 434$			96 566
768	Autres produits financiers			3 434
44571	État TVA collectée			19 600
	<i>Facture Lambda</i>			

On pourrait aussi ne pas comptabiliser le crédit accordé dans un compte particulier de produits financiers et comptabiliser la vente pour 100 000 €. Le résultat serait inchangé.

		1.7.N		
505	Valeurs mobilières de placement Dzêta – obligations $500 \times 60 + 30\ 000 \times 0,5\ %$		30 150	
44566	État, TVA déductible sur autres biens et services $150 \times 19,6\ %$		29	
512	Banque <i>Acquisition obligations Dzêta</i>			30 179
		1.8.N		
503	Valeurs mobilières de placement Thêta – SICAV $100 \times 80 + 8\ 000 \times 1,5\ %$		8 120	
44566	État, TVA déductible sur autres biens et services $120 \times 19,6\ %$		24	
512	Banque <i>Acquisition SICAV Thêta</i>			8 144
		1.9.N		
503	Valeurs mobilières de placement Sigma – actions $400 \times 70 + 28\ 000 \times 0,5\ %$		28 140	
44566	État, TVA déductible sur autres biens et services $140 \times 19,6\ %$		27	
512	Banque <i>Acquisition actions Sigma</i>			28 167

Pour le prêt au personnel, la valeur de celui-ci doit être actualisée au taux de 6 % l'an.

On a : $50\ 000 \times 1,06^{-10} + (50\ 000 \times 1\ % \times \frac{1 - 1,06^{-10}}{0,06}) = 31\ 600$.

On passera les écritures suivantes :

		1.10.N		
2743	Prêts au personnel		50 000	
512	Banque <i>Prêt au personnel</i>			50 000

6866	Dotations aux provisions pour dépréciation des éléments financiers	18 400	
2974	Provisions pour dépréciation des prêts au personnel <i>50 000 – 31 600</i>		18 400

On aurait pu, au lieu d'utiliser un compte de provision, noter la dépréciation directement dans le compte prêt (dans ce cas, la contrepartie aurait été un compte de charges financières).

1.11.N			
512	Banque	9 765	
6616	Intérêts bancaires et sur opérations de financement	175	
6275	Frais sur effets	50	
44566	État, TVA déductible sur autres biens et services	10	
519	Concours bancaires courants <i>Bordereau d'escompte</i>		10 000
1.12.N			
512	Banque	80 000	
164	Emprunts auprès d'établissements de crédit <i>Emprunt Dada</i>		80 000
1.12.N			
512	Banque	59 800	
411	Client Lambda <i>Paiement Lambda</i>		59 800
416	Clients douteux ou litigieux Lambda	59 800	
411	Client Lambda <i>Créance douteuse</i>		59 800
6817	Dotations aux provisions pour dépréciation de l'actif circulant	22 253	
4916	Provisions pour dépréciation comptes clients <i>59 800 – 37 547</i>		22 253

La provision est égale à la créance restant sur Lambda (50 % de la créance) diminuée de la partie récupérable (la partie récupérable est actualisée)

- Récupérable sur la créance : $119\,600 \times 30\% \times 1,06^{-1} = 33\,849$
 - Récupérable sur la TVA : $19\,600 \times 20\% \times 1,06^{-1} = 3\,698$
- 37 547

2) Écritures en fin d'exercice

a) Titres de participation Bêta

Il s'agit de titres qui sont présentés dans les comptes consolidés selon la méthode de mise en équivalence (influence notable d'Alpha sur les politiques financière et opérationnelle de Bêta). Dans les comptes individuels, la société

Alpha a le choix entre comptabiliser ces titres au coût ou à la juste valeur comme des actifs financiers disponibles à la vente. Elle a choisi de les comptabiliser au coût. La valeur en fin d'exercice étant supérieure au coût d'acquisition, on ne passera aucune écriture au 31 décembre N.

b) Titres de participation Gamma

Il s'agit de participations qui ne sont ni des filiales, ni des co-entreprises, ni les entités associées (au sens d'IAS 27, 31 et 28) dans les états financiers consolidés et individuels de la société Alpha. Ils doivent être comptabilisés comme des actifs financiers disponibles à la vente. Les plus-values latentes doivent être constatées en capitaux propres.

On passera l'écriture suivante :

		31.12.N		
261 1071	Titres de participation 55 000 – 50 500 Écart d'évaluation sur instruments financiers disponibles à la vente <i>Participation Gamma</i>		4 500	4 500

c) Titres immobilisés obligations Epsilon

Ces obligations sont des actifs financiers détenus jusqu'à l'échéance et doivent être comptabilisées au coût amorti.

Il y a lieu de calculer d'abord le taux effectif.

Si *i* est ce taux, on peut écrire que :

$$95\,475 = \left[(1\,000 \times 100 \times 5\% \times \frac{1 - (1+i)^{-6}}{i}) + (100\,000 \times (1+i)^{-6}) \right] \times (1+i)^{2/12}$$

$$i = 6,115\%$$

Au 31 décembre N, la valeur des titres immobilisés peut ainsi être déterminée :

$$\left[(1\,000 \times 100 \times 5\% \times \frac{1 - 1,06115^{-6}}{i}) + (100\,000 \times 1,06115^{-6}) \right] \times 1,06115^{9/12} = 98\,835$$

Ce calcul peut être effectué aussi de la manière suivante :

$$95\,475 \times 1,06115^{7/12}$$

On passera l'écriture suivante :

		31.12.N		
272 7621	Titres immobilisés Epsilon – droits de créance Revenus des titres immobilisés <i>98 835 – 95 475</i>		3 360	3 360

d) Valeurs mobilières de placement obligations Dzêta

Ces obligations sont considérées comme des actifs financiers détenus à des fins de transaction. Ils doivent être évalués à la juste valeur, les variations de juste valeur étant constatées en résultat.

Le taux effectif se calcule à partir de l'équation suivante :

$$30\ 150 = 50\ 000 \times (1 + i)^{-10}$$

$$i = 5,1885 \%$$

Au 31 décembre N, la valeur calculée au coût amorti serait la suivante :
 $30\ 150 \times 1,051885^{6/12} = 30\ 922$

On passera les deux écritures suivantes, la première pour constater les intérêts courus, la seconde la variation du cours du titre.

		31.12.N	
505 764	Valeurs mobilières de placement obligations Dzêta Revenus des valeurs mobilières de placement <i>Intérêts sur obligations à taux zéro 30 922 – 30 150</i>	772	772
505 768	Valeurs mobilières de placement obligations Dzêta Autres produits financiers <i>Ajustement de valeur 64 × 500 – 30 922</i>	1 078	1 078

e) SICAV Thêta

Ce sont aussi des actifs financiers détenus à des fins de transaction. Ils sont évalués à la juste valeur, les variations de juste valeur étant constatées en résultat.

On passera l'écriture suivante :

		31.12.N	
503 768	Valeurs mobilières de placement Thêta- –SICAV Autres produits financiers <i>88 × 100 – 8 120</i>	680	680

f) Actions Sigma

Ces actions ont perdu de la valeur. Comme elles sont considérées comme des actifs financiers détenus à des fins de transaction, la perte de valeur de valeur doit être comptabilisée dans le compte de résultat (soit directement, soit par le biais d'un compte de provision).

Il est à noter que (IAS 39 version décembre 2003 § 67), si ces actions étaient des actifs disponibles à la vente, la moins-value serait aussi comptabilisée comme dépréciation dans le compte de résultat (alors que la plus-value est comptabilisée en capitaux propres).

On passera l'écriture suivante :

		31.12.N		
6866	Dotations aux provisions pour dépréciation des éléments financiers Provisions pour dépréciation des valeurs mobilières de placement <i>Actions Sigma 28 140 – 65 × 400</i>	2 140		
590			2 140	

g) Prêt au personnel

Il y a lieu de constater un produit financier, calculé sur la valeur du prêt au 1^{er} octobre N.

Nous calculerons cet intérêt au taux effectif (équivalent pour un trimestre) de 6 % l'an.

Intérêt : $31\ 600 \times 1,06^{3/12} - 31\ 600 = 464$.

		31.12.N		
27684	Intérêts courus sur prêts Revenus des prêts <i>Intérêt sur prêt au personnel (calculé au taux effectif)</i>	464		
7626			464	

g) Emprunt bancaire

Le taux effectif de l'emprunt de l'emprunt se calcule comme suit :

$80\ 000 = (80\ 000 + 80\ 000 \times 8\ %) \times (1 + i)^{-1}$
 ce qui donne $i = 8\ %$.

L'intérêt sera donc de : $80\ 000 \times 1,08^{1/12} - 80\ 000 = 515$.

On aura l'écriture suivante :

		31.12.N		
661	Charges d'intérêts Intérêts courus <i>Intérêt sur emprunt (calculé au taux équivalent)</i>	515		
1688			515	

NB : Avec un taux proportionnel, on aurait eu : $80\ 000 \times 8\ \% \times 1/12 = 533$.

Cas 11 INSTRUMENTS DÉRIVÉS

ÉNONCÉ

Vous êtes amené(e) à traiter les opérations financières effectuées par la société Gamma.

Le 1^{er} août N, la société Gamma fait l'acquisition d'une filiale Sigma, située aux États-Unis pour 2 000 000 €, soit 2 400 000 \$, et pour couvrir les variations de

cours du dollar sur cette filiale, elle effectue l'acquisition d'une option de vente de 2 400 000 \$, valable 5 ans, au prix d'exercice de 1,20 et moyennant une prime de 0,25 %.

Le 1^{er} septembre N, la société Gamma fait l'acquisition d'un « *call* » (option d'achat) sur 130 000 £ dont elle croit une augmentation de valeur. À cette date, le cours de la livre est de 1 € = 0,65 £. La prime payée est de 1 %.

La société Gamma envisage en octobre N d'acquérir un ensemble complexe industriel fabriqué à Atlanta aux USA par la société Delta. Le coût de ce matériel est de 800 000 \$ et un engagement ferme a été pris. Ce matériel doit être livré en mars N+1.

La société Delta réclame un versement de 20 % (soit 160 000 \$) de la commande (en octobre N) et le versement du solde (soit 640 000 \$) au moment de la livraison (soit en mars N+1).

Au 1^{er} octobre N, le cours du dollar est de 1 € = 1,25 \$.

Pour se financer, la société Gamma envisage d'emprunter une somme de 128 000 € auprès d'une banque A, qui lui offre un taux variable calculé sur le TME, taux moyen des emprunts d'État (TME + 2 %) soit en octobre N : 5,75 %. Cet emprunt sera remboursé intégralement en octobre N+3. Cependant, pour éviter d'avoir à subir des variations de taux, elle préfère faire un échange de taux (swap de taux d'intérêt) avec une banque B qui lui offre un taux fixe de 6 %. Par ailleurs, elle envisage d'emprunter en mars N+1 une somme de 512 000 € auprès d'une banque C, à un taux fixe à définir, en fonction du cours du TMO, taux moyen des emprunts obligataires, en mars N+1 (ce qui correspond à un taux de 6 % si l'on prenait le cours du TMO en octobre N). Cet emprunt sera remboursé par annuités constantes sur 10 ans.

Pour se couvrir des variations de change et des variations de taux d'intérêt, la société Gamma fait l'acquisition le 1^{er} octobre N de 640 000 \$ à terme au 31 mars N+1 au cours de 1 € = 1,24 \$ puis sur le marché du Matif effectue une vente à terme échéance mars N+1 de 6 contrats d'emprunt notionnel *Euro Matif Notional* au cours de 97,94. Elle verse au Matif un acompte de 9 000 €.

Enfin, pour se couvrir d'une baisse de taux d'intérêt, la société Gamma effectue l'acquisition de 6 options d'achat de taux d'intérêt assimilable à un « *floor* » échéance mars N+1 au cours de 0,90.

Au 2 octobre N, le cours du Matif notionnel était de 98,14.

Le 1^{er} novembre N, la société Gamma désire couvrir le cours de ses propres actions qu'elle désire racheter (1 000 actions) dans la période à venir et sur les actions de la société Lambda dont elle possède 4 000 exemplaires. Sur ses propres titres, elle désire se garantir contre une hausse de cours. Par contre, sur les actions de la société Lambda qu'elle possède, elle désire se garantir comme la baisse des cours. Pour cela, elle fait l'acquisition sur le Monep de 1 000 options d'achat (*call*) de Gamma au prix d'exercice de 120 € (au cours de 6 €) et de 4 000 options de vente (*put*) de Lambda au prix d'exercice de 150 € (au cours de 3 €).

Au 31 décembre N, le cours du Matif notionnel est de 99,74, le taux TME de 3,60 %, le cours de l'option d'achat de 2,50 et le cours du dollar de 1 € = 1,23 \$.

Le cours de la livre est de 1 € = 0,62 £. Le cours de l'action Gamma est de 130 € et celui de l'action Lambda de 145 €.

Au 31 décembre N, l'écart de conversion constaté lors de la consolidation sur la filiale Sigma est négatif de 42 000 €.

Le 1^{er} mars N+1 la société Gamma utilise son option d'achat (*call*) acquis le 1^{er} septembre N et revend au comptant les options achetées. Cours de la livre : 1 € = 0,61 £.

Au 31 mars N+1, le cours du Matif notionnel est de 95,92, le taux TME de 4,05 %, le cours de l'option d'achat de 0 (abandon de l'option) et le cours du dollar de 1 € = 1,24 \$. Le taux d'intérêt de la banque C est fixé à 6,50 %.

1) Présenter les écritures qui vous semblent nécessaires (se limiter aux écritures relatives aux instruments financiers et à leurs éventuels éléments couverts) :

- au 1^{er} août N ;
- au 1^{er} septembre N ;
- au 1^{er} octobre N ;
- au 2 octobre N ;
- au 1^{er} novembre N ;
- au 31 décembre N ;
- au 1^{er} mars N+1 ;
- au 31 mars N +1.

2) Présenter les informations relatives aux instruments financiers figurant dans les notes annexes au 31 décembre N.

CORRIGÉ

1) Écritures comptables

a) Opération du 1^{er} août N

Il faut d'abord comptabiliser l'acquisition des titres de participation

	1.8.N		
261 512	Titres de participation Banque <i>Acquisition filiale Sigma 2 400 000/1,20</i>	2 000 000	2 000 000

L'option acquise (*put*) pour couvrir les variations de change sur cette filiale sera comptabilisée à son coût, c'est-à-dire :

$$2\,400\,000/1,20 \times 0,25 \% = 5\,000 \text{ €}.$$

	1.8.N		
52 512	Instruments de trésorerie – Options de change Banque <i>Acquisition option de change (put)</i>	5 000	5 000

b) Opération du 1^{er} septembre N

Au moment de l'acquisition, l'option de change doit être également évaluée à son coût :

$$130\,000/0,65 \times 1\% = 2\,000$$

		1.9.N		
52 512	Instruments de trésorerie – Options de change Banque <i>Acquisition option de change (call)</i>	2 000	2 000	

c) Opérations du 1^{er} octobre N

Relativement à l'acquisition de l'immobilisation, il y a lieu de comptabiliser l'acompte versé à Delta et l'emprunt effectué auprès de la banque A.

Montant de l'acompte : $160\,000/1,25 = 128\,000$ €.

		1.10.N		
2383 512	Avances et acomptes versés sur commandes en cours Banque <i>Acompte versé à Delta</i>	128 000	128 000	
512 164	Banque Emprunts auprès d'établissements de crédit <i>Emprunt banque A</i>	128 000	128 000	

Il faut aussi ensuite comptabiliser le swap de taux avec la banque B. Ce swap n'a aucun coût le 1^{er} octobre. Il sera donc comptabilisé pour mémoire.

		1.10.N		
52 512	Instruments de trésorerie – Swaps de taux Banque <i>Swaps banque B</i>	p.m	p.m	

La couverture de la variation du taux de change fait également l'objet d'une couverture. Celle-ci sera comptabilisée également pour mémoire.

		1.10.N		
52 512	Instruments de trésorerie – Opérations fermes de change Banque <i>Opération de couverture de change de 640 000 \$ à terme</i>	p.m	p.m	

Pour ce qui concerne le contrat *Euro Matif notional*, il sera aussi comptabilisé pour mémoire au 1^{er} octobre N. Par ailleurs, sera comptabilisé le cautionnement de 9 000 €, soit 1 500 € par contrat.

		1.10.N		
52	Instruments de trésorerie – Opération ferme à terme d'instrument de taux d'intérêt Banque <i>Matif Euro Notional</i>		p.m	
512				p.m
275	Dépôts et cautionnements versés Banque <i>Cautionnement Matif</i>		9 000	
512				9 000

Enfin, pour ce qui concerne l'acquisition des options d'achat de taux d'intérêt, celle-ci sera évaluée au coût, soit : $6 \times 100\,000 \times 0,90\% = 5\,400\text{ €}$.

		1.10.N		
52	Instruments de trésorerie – Options de taux d'intérêt Banque <i>Option d'achat de taux d'intérêt « floor »</i>		5 400	
512				5 400

d) Opération du 2 octobre N

Sur le marché du Matif, le montant du cautionnement doit être maintenu. Aussi en cas de hausse de cours (nous sommes en face d'une vente à terme et toute hausse de cours implique une marge négative puisque l'achat au comptant à l'échéance devra être réalisé à un cours plus élevé que la vente à terme), un complément de versement doit être effectué. Nous préconisons de comptabiliser ce versement dans un compte particulier (compte d'attente), car à chaque jour de cotation, il peut y avoir un nouveau versement (ou un remboursement si la marge est positive) et de régulariser ce compte particulier (compte d'attente) qu'au moment de réalisation.

Montant de la marge (négative) du 2 octobre N :

$$6 \times 100\,000 \times (98,14 - 97,94) = 1\,200\text{ €}.$$

		2.10.N		
478	Instruments de trésorerie – Compte d'attente sur opérations fermes d'instruments de taux d'intérêt Banque <i>Différence marge</i>		1 200	
512				1 200

e) Opération du 1^{er} novembre N

Les options sur actions seront évaluées à leur coût, soit $6 \times 1\,000 = 6\,000\text{ €}$ pour les actions Gamma et $3 \times 4\,000 = 12\,000\text{ €}$ pour les actions Lambda.

		1.11.N	
52	Instruments de trésorerie – Options d'achat d'actions Gamma	6 000	
52	Instruments de trésorerie – Options de vente d'actions Lambda	12 000	
512	Banque <i>Acquisition options Money</i>		18 000

f) Opérations du 31 décembre N

Le cours du dollar étant de 1,23, la valeur de l'option de change prise le 1^{er} août sur l'acquisition de la filiale est de : $2\,400\,000/1,20 - 2\,400\,000/1,23 = 48\,780$; le produit constaté est donc de : $48\,780 - 5\,000 = 43\,780$. Il couvre l'écart de conversion en consolidation de 42 000 € et dégage un profit net de $43\,780 - 42\,000 = 1\,780$ € qui sera comptabilisé en résultat. On passera l'écriture suivante :

		31.12.N	
52	Instruments de trésorerie – Options de change	43 780	
1073	Écart d'évaluation sur instruments financiers de couverture d'un investissement net dans une entité étrangère		42 000
768	Autres produits financiers <i>Plus-value sur option de change (put) : 48 780 – 5 000</i>		1 780

L'acquisition des options de change du 1^{er} septembre N n'a pas été effectuée comme couverture d'autres opérations. Ces options de change seront classées en actifs (ou passifs) financiers comptabilisés à la juste valeur en résultat (actif ou passif détenus à des fins de transaction).

Compte tenu du cours de la livre au 31 décembre, l'option peut être évaluée au produit dégagé par l'utilisateur de l'option, soit : $130\,000/0,62 - 130\,000/0,65 = 9\,677$. La plus-value sera donc de : $9\,677 - 2\,000 = 7\,677$. On passera l'écriture suivante :

		31.12.N	
52	Instruments de trésorerie – Options de change	7 677	
768	Autres produits financiers <i>Plus-value sur option de change (call) 9 677 – 2 000</i>		7 677

Le compte Avances et acomptes sur commandes en cours doit être réajusté pour tenir de la variation de change ; il doit être porté à : $160\,000/1,23 = 130\,081$ €.

		31.12.N	
2383	Avances et acomptes versés sur commandes en cours	2 081	
766	Gains de change <i>130 081 – 128 000</i>		2 081

Les intérêts courus sur l'emprunt auprès de la banque A seront calculés au taux de $3,60 + 2 = 5,60 \%$. On passera l'écriture suivante :

		31.12.N	
661	Charges d'intérêts Intérêts courus sur emprunts auprès d'établissements de crédit $128\ 000 \times 5,60 \% \times 3/12$	1 792	1 792
16884			

Le swap de taux avec la banque B étant convenu au taux de 6% ; il y lieu de constater une perte latente de : $128\ 000 \times 6 \% \times 3/12 - 1\ 792 = 128$. Cette perte sera ainsi comptabilisée :

		31.12.N	
668	Autres charges financières Instruments de trésorerie – Swaps de taux de l'intérêt $1\ 920 - 1\ 792$	128	128
52			

L'opération de couverture de change sur l'emprunt de $640\ 000 \$$ doit être qualifiée de couverture de flux de trésorerie (futur). La plus-value doit être comptabilisée en capitaux propres. Cette plus value est de : $640\ 000/1,23 - 640\ 000/1,245 = 6\ 269$.

		31.12.N	
52	Instruments de trésorerie – Options de change Écart d'évaluation sur instruments financiers en couverture de flux de trésorerie <i>Option de change en couverture emprunt futur</i>	6 269	6 269
1072			

Pour le Matif, le cours étant de $97,94$ la vente à terme du contrat engendrera une perte de : $6 \times 100\ 000 \times (99,74 - 97,94) \% = 10\ 800 \text{ €}$. Cette perte est liée à une couverture de trésorerie, elle sera comptabilisée en capitaux propres, sauf sur la partie dite inefficace. On passera l'écriture suivante :

		31.12.N	
1072	Écart d'évaluation sur instruments financiers en couverture de flux de trésorerie Instruments de trésorerie – Opérations fermes d'instruments de taux d'intérêt <i>Perte sur Matif</i>	10 800	10 800
52			

L'option de taux d'intérêt est aussi une couverture de flux de trésorerie et sa variation doit être comptabilisée en capitaux propres. Sa partie inefficace sera comptabilisée en résultat. Le résultat est de : $6 \times 100\ 000 \times (2,5 - 0,9) = 9\ 600 \text{ €}$. La partie inefficace est de $10\ 800 - 9\ 600 = 1\ 200$. On passera l'écriture suivante :

		31.12.N	
52	Instruments de trésorerie – Options de taux d'intérêt	9 600	
668	Autres charges financières 10 800 – 9 600	1 200	
1072	Écarts d'évaluation sur instruments financiers en couverture de flux de trésorerie <i>Option de taux</i>		10 800

Pour les options prises sur les actions, il s'agit sur Gamma de couverture de flux de trésorerie (flux engendrés par le rachat futur par la société Gamma de ses propres actions) et sur Lambda d'une couverture de juste valeur des titres. On passera les écritures suivantes (y compris la provision pour dépréciation des titres Lambda), la part inefficace correspondant au prix d'achat des options :

		31.12.N	
52	Instruments de trésorerie – Option d'achat d'actions Gamma	4 000	
668	Autres charges financières	6 000	
1071	Écart d'évaluation sur instruments financiers en couverture de flux de trésorerie <i>Profit sur option (130 – 120) × 1 000 – 6 000</i>		10 000
6866	Dotations aux provisions pour risques et charges financiers	20 000	
2971	Provisions pour dépréciation des titres immobilisés Lambda <i>Provision (150 – 145) × 4 000</i>		20 000
52	Instruments de trésorerie – Option de vente Lambda	8 000	
768	Autres produits financiers <i>Profit sur option (150 – 145) × 4 000 – 12 000</i>		8 000

g) Opération du 1^{er} mars N+1

On comptabilisera la différence touchée compte tenu de l'exercice de l'option. Cette différence sera de : $130\,000/0,61 - 130\,000/0,65 = 13\,115 \text{ €}$.

La quote-part à imputer à l'exercice N+1 est de :

$$130\,000/0,61 - 130\,000/0,62 = 3\,438 \text{ €}.$$

		1.3.N+1	
512	Banque	13 115 €	
52	Instruments de trésorerie – Option de change		9 677
768	Autres produits financiers <i>Exercice option de change</i>		3 438

h) Opérations du 31 mars N + 1

On y trouve d'abord l'achat du matériel qui est évalué au cours du dollar au moment de l'acquisition, soit $800\,000/1,24 = 645\,161 \text{ €}$. La perte de change correspond à la variation du dollar sur l'acompte allant du 1^{er} janvier N+1 au 31 mars N+1 : $160\,000/1,23 - 160\,000/1,24 = 1\,049$.

		31.3.N+1	
2154	Matériel industriel	645 161	
666	Pertes de change	1 049	
404	Fournisseurs d'immobilisations <i>640 000/1,24</i>		516 129
2383	Avances et acomptes versés sur commandes en cours		130 081
	<i>Acquisition matériel à Atlanta</i>		

Puis, sera comptabilisé l'emprunt de 512 000 €.

		31.3.N+1	
512	Banque	512 000	
164	Emprunts auprès d'établissements de crédit		512 000
	<i>Emprunt</i>		

On constatera ensuite le règlement du fournisseur et l'utilisation de l'option de change.

Du fait de l'option de change, le montant payé sera de $640\,000/1,245 = 514\,056$, ce qui donnera un profit de change (le cours du jour étant finalement de 1,24) de : $516\,129 - 514\,056 = 2\,073$.

		31.3.N+1	
404	Fournisseur d'immobilisation	516 129	
1072	Écart d'évaluation sur instruments financiers en couverture de flux de trésorerie	6 269	
512	Banque		514 056
52	Instruments de trésorerie – Options de change		6 269
766	Gains de change (ou autres produits financiers)		2 073
	<i>Règlement du fournisseur Delta</i>		

On clôturera l'opération sur le Matif dont le montant comptabilisé en compte d'attente (depuis l'origine) est de : $6 \times 100\,000 \times (97,94 - 95,92) \% = 12\,120$. On constatera d'abord la valeur de l'instrument financier (qui passera d'une situation de 10 800 créditeur au 31 décembre N à une situation de 12 120 débiteur), puis on soldera le compte d'attente. Seront passées les écritures suivantes :

		31.3.N+1	
52	Instruments de trésorerie – Opérations fermes sur instruments de taux d'intérêts <i>10 800 + 12 120</i>	22 920	
768	Autres produits financiers		12 120
1072	Écart d'évaluation sur instruments financiers en couverture de flux de trésorerie		10 800
	<i>Régularisation</i>		
478	Instruments de trésorerie – compte d'attente sur opérations fermes d'instruments de taux d'intérêts	12 120	
52	Instruments de trésorerie – Opérations fermes sur instruments de taux d'intérêts		12 120
	<i>Régularisation</i>		

Il y a lieu également de comptabiliser le remboursement du cautionnement :

		31.3.N+1	
512	Banque	9 000	
275	Dépôts et cautionnements		9 000
	<i>Remboursement cautionnement Matif</i>		

Enfin, on comptabilisera l'abandon de l'option de taux d'intérêt.

		31.3.N+1	
1072	Écart d'évaluation sur instruments financiers en couverture de flux de trésorerie	10 800	
668	Autres charges financières	4 200	
52	Instruments de trésorerie – Option de taux d'intérêt <i>9 600 + 5 400</i>		15 000
	<i>Solde de l'opération</i>		

2) Notes devant figurer en annexe

Les informations à fournir en annexe sur les instruments financiers sont très nombreuses et ont été rassemblées dans la norme IAS 32.

Elles concernent les rubriques suivantes :

Gestion des risques et activités de couverture

L'entité doit décrire ses objectifs et sa politique en matière de gestion des risques financiers, y compris sa politique de couverture pour chaque risque type important de transaction prévue pour lequel elle utilise la comptabilité de couverture.

Termes, conditions et méthodes comptables

Pour chaque catégorie d'actifs financiers, de passifs financiers et d'instruments de capitaux propres, l'entité doit fournir :

- des informations concernant l'ampleur et la nature des instruments financiers, y compris les termes et conditions importants susceptibles d'influer sur le montant, les dates et le degré de certitude des flux monétaires futurs ;
- les principes et méthodes comptables adoptés.

Risque de taux d'intérêt

L'entité doit fournir une information sur le risque du taux d'intérêt (dates contractuelles d'échéance et de révision, taux d'intérêt fixes ou variables).

Risque de crédit

L'entité doit fournir une information sur le risque de crédit (risque maximum, concentration du risque).

Juste valeur

L'entité doit fournir une information sur les méthodes et hypothèses significatives utilisées pour déterminer la juste valeur de chacun des actifs et passifs financiers. Elle doit préciser notamment si ces justes valeurs ont été déterminées par rapport à des prix de marché, si elles ont été déterminées à l'aide de modèles d'évaluation s'il n'y pas de prix de marché observables, la part de sensibilité par rapport aux modèles sous-jacents et le montant de la variation de juste valeur calculé par des modèles d'évaluation comptabilisée dans le résultat de l'exercice.

Autres informations à fournir

L'entité doit également fournir un certain nombre d'informations sur les décomptabilisations, les nantissements d'instruments financiers, les instruments financiers composés avec dérivés intégrés, les actifs et passifs financiers évalués à la juste valeur constatée en résultat, sur les reclassifications d'instruments financiers, sur certaines rubriques du compte de résultat et des capitaux propres (produits et charges financières, résultat constaté en capitaux propres sur les actifs disponibles à la vente, etc.), sur les dépréciations, etc.

Pour ce qui concerne le cas présenté on pourra établir notamment les deux tableaux suivants :

Instruments financiers actif

Éléments	Valeur au bilan	Montants contractuels ou notionnels
Couverture de juste valeur		
Options de vente sur actions Lambda	20 000	600 000
Couverture de flux de trésorerie		
Option taux d'intérêt	15 000	600 000
Opération ferme de change	6 269	640 000
Options d'achat sur actions Gamma	10 000	120 000
Couverture investissement net dans une entité étrangère		
Option de vente de change	48 780	2 000 000
Négoce		
Option de change en livres sterling	9 677	200 000
	109 726	4 160 000

Instruments financiers passif

Éléments	Valeur au bilan	Montants contractuels ou notionnels
Couverture de juste valeur		
Swaps de taux d'intérêt	128	128 000
Couverture de flux de trésorerie		
Opérations fermes de taux d'intérêts sur marché organisé	10 800	600 000
	10 928	728 000

4

LES STOCKS

Cas 12 COÛT D'ENTRÉE EN STOCK (ACHAT ET PRODUCTION)

ÉNONCÉ

La société Iota fabrique un produit P1 à l'aide d'une matière première M1.

Au 1^{er} juin N, les stocks de M1 sont de 151 630 € pour 1 000 unités et ceux de P1 de 708 800 € pour 800 unités.

Le 1^{er} juin N, la société Iota reçoit de la société Upsilon, son unique fournisseur, une facture de 7 000 unités de matières premières M1 au prix unitaire de 160 €. Sont facturés en plus des droits de douane payés par la société Upsilon lors de l'importation des matières premières, soit 15 000 €, des taxes non récupérables, soit 12 000 €, des frais de transport et de manutention soit 35 000 € et de la TVA au taux de 19,6 %, soit 231 672 €. Le total de la facture s'élève à 1 413 672 €. La société Iota s'étonne que la société Upsilon ne lui ait accordé ni remise, ni escompte de règlement, compte tenu qu'elle est son fournisseur exclusif et qu'elle règle ses factures habituellement à la fin du mois de livraison alors que la tradition dans la profession est de payer à 60 jours fin de mois.

Le 5 juin N, elle reçoit une facture d'avoir de 87 176,44 € TTC qui comporte une remise de 5 % sur les matières achetées et un escompte de 1,5 % si le paiement est effectué le 1^{er} juillet N (il serait de 0,75 % s'il était effectué le 1^{er} août N).

Pour la production de 1 800 unités de P1 effectuée en juin N, il a été utilisé 5 800 unités de M1. Il a aussi été dépensé 430 000 € de coûts directs, 100 000 € de frais généraux variables de production, 200 000 € de frais fixes de production

(la capacité normale des installations de production est de 2 000 unités P1 par mois). Un emprunt de 1 000 000 € au taux de 6 % l'an a été effectué pour financer la production (on utilisera un taux mensuel proportionnel). La société Iota a décidé de les incorporer, dans la mesure du possible au coût de production. Des déchets de fabrication importants ont été constatés : ils sont évalués à 100 unités à 30 € (prix de vente moins frais de distribution). Les déchets non récupérables (montants anormaux) sont également de 100 unités.

Les coûts de stockage sont évalués à 15 000 €, les frais généraux administratifs à 80 000 € et les frais de commercialisation à 40 000 €.

2 000 unités ont été vendues en juin N.

- 1) Présenter les écritures relatives aux factures fournisseurs et avoirs présentés ci-dessus (comptes de charges par nature).
- 2) Déterminer le coût d'entrée en stock des matières premières M1 (le taux normal de financement de la société Iota est de 6 % l'an ; on utilisera un taux mensuel à court terme proportionnel, soit 0,5 % par mois).
- 3) Présenter la fiche de stock M1 (les sorties seront effectuées au coût moyen pondéré).
- 4) Calculer le coût de production des produits P1 fabriqués et des produits P1 vendus (les sorties seront effectuées au coût moyen pondéré).

CORRIGÉ

1) Comptabilisation des factures

On passera les écritures suivantes :

		1.6.N		
601	Achats de matières premières $7\ 000 \times 160 (= 1\ 120\ 000) + 15\ 000 + 12\ 000$	1 147 000		
6241	Transports sur achats	35 000		
44566	État, TVA déductible sur autres biens et services	231 672		
401	Fournisseur Upsilon <i>Facture d'achat</i>		1 413 672	
		5.6.N		
401	Fournisseur Upsilon	87 176,44		
6091	Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats de matières premières $1\ 120\ 000 \times 5\ %$		56 000	
765	Escomptes obtenus $(1\ 120\ 000 + 15\ 000 + 12\ 000 + 35\ 000 - 56\ 000) \times 1,5\ %$		16 890	
44511	État, TVA déductible sur autres biens et services $(56\ 000 + 16\ 890) \times 19,6\ %$		14 286,44	
	<i>Facture d'avoir</i>			

2) Calcul du coût d'entrée en stock

Du coût doit être déduite la remise, mais aussi une partie de l'escompte dans la mesure où celui-ci correspond à une réduction qui n'a pas un caractère strictement financier.

L'escompte (calculé ci-dessus) est de : $1\,126\,000 \times 1,5\% = 16\,890\text{ €}$.

Le taux annuel de financement de l'entité étant de 6 % et l'anticipation de paiement étant de 2 mois, l'escompte a un caractère financier de : $1\,126\,000 \times 6\% \times 2/12 = 11\,260\text{ €}$. Cet escompte peut donc être assimilé à une réduction à caractère commercial pour $16\,890 - 11\,260 = 5\,630\text{ €}$.

On peut remarquer que si, au lieu de prendre le taux proportionnel, soit $6\% \times 2/12 = 1\%$, on avait pris le taux équivalent celui-ci aurait été de : $1,06^{2/12} - 1 = 0,9758794\%$.

Il est à noter que théoriquement, le compte fournisseur (instrument financier de dette) devrait être évalué au coût amorti et qu'il pourrait être actualisé, notamment si la date de règlement est éloignée. Si la date de règlement est proche, on peut considérer que la différence entre la valeur nominale et le coût amorti est peu significative.

En pratique, les escomptes ont souvent un caractère commercial. D'ailleurs, dans sa réunion du mois d'août 2002 l'IFRIC (comité d'interprétation de l'information financière internationale) a confirmé que les escomptes devraient être déduits du prix d'achat des stocks, conformément aux principes généraux énoncés par la norme IAS 2 sur les stocks, lesquels principes généraux précisent que le prix d'achat des stocks doit être déterminé « déduction faite des remises et rabais commerciaux » (voir FL IFRS 2005, § 5050).

On obtient le coût d'entrée suivant :

• Achats :	1 120 000
• Droits de douane :	15 000
• Taxes non récupérables :	12 000
• Frais de manutention et de transport :	35 000
	1 182 000
• Remise :	- 56 000
• Escompte assimilé à une réduction à caractère commercial :	- 5 630
	1 120 370

3) Fiche de stock M1 (juin N)

	Quantités	Coût unitaire	Valeurs		Quantités	Coût unitaire	Valeurs
Stock initial	1 000		151 630	Sorties	5 800	159	922 200
Entrées	7 000		1 120 370	Stock final	2 200	159	349 800
	8 000	159	1 272 000		8 000	159	1 172 000

4) Coûts de production des produits P1 fabriqués et vendus

a) Coût de production des produits P1 fabriqués

Les coûts de production des stocks comprennent les coûts directement liés aux unités produites, telle la main d'œuvre directe. Ils comprennent également l'affectation systématique des frais généraux de production fixes et variables qui sont encourus pour transformer les matières premières en produits finis. L'affectation des frais généraux fixes aux coûts de transformation est fondée sur la capacité normale des installations de production.

Dans des circonstances limitées, des coûts d'emprunts peuvent être inclus dans le coût des stocks. Ces circonstances sont identifiées dans l'autre traitement autorisé de la norme IAS 23.

Ne sont pas inclus dans les coûts des stocks :

- les montants anormaux de déchets de fabrication, de main d'œuvre ou d'autres coûts de production ;
- les coûts de stockage, à moins que ces coûts soient nécessaires au processus de production préalablement à une nouvelle étape de la production ;
- les frais généraux administratifs qui ne contribuent pas à mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent ;
- les pertes de change liées à l'acquisition des stocks ;
- les frais de commercialisation.

Le coût de production du produit P1 peut donc s'établir comme suit :

• Matières M1 :	922 200
• Coûts directs :	430 000
• Frais généraux variables de production :	100 000
• Frais généraux fixes de production : $200\,000 \times 1\,800/2\,000 =$	180 000
• Charges financières imputées (IAS 23) : $1\,000\,000 \times 6\% \times 1/12 =$	5 000

À déduire :

• Déchets récupérables et non récupérables : $30 \times (100 + 100) =$	– 6 000
	1 631 200

Les frais de stockage, les frais administratifs généraux et les frais de commercialisation ne sont pas pris en compte.

b) Coût de production des produits P1 vendus (fiche de stock)

	Quantités	Coût unitaire	Valeurs		Quantités	Coût unitaire	Valeurs
Stock initial	800		708 800	Sorties	2 000	900	1 800 000
Entrées	1 800		1 631 200	Stock final	600	900	540 000
	2 600	900	2 340 000		2 600	900	2 340 000

Le coût de production du produit P1 vendu est donc de 1 800 000 €.

Cas 13 ÉVALUATION DES UTILISATIONS**ÉNONCÉ**

Au 1^{er} janvier N, le stock de la matière M nécessaire à la fabrication des produits vendus de la société Alpha est de 1 000 unités de 137 €. Au cours du mois de janvier N, ont été comptabilisées les trois factures suivantes :

- 10 janvier : facture 175 : 1 000 unités à 150 €, remise 10 %, frais de transport 5 000 €, TVA 19,6 % ;
- 20 janvier : facture 237 : 1 000 unités à 160 €, remise 12 %, frais de transport 6 200 €, TVA 19,6 % ;
- 30 janvier : facture 642 : 1 000 unités à 160 €, remise 10 %, frais de transport 4 000 €, TVA 19,6 %.

Dans ce même mois de janvier N, ont été constatées les quatre sorties suivantes :

- 5 janvier : 500 unités ;
- 12 janvier : 800 unités ;
- 22 janvier : 700 unités ;
- 28 janvier : 800 unités.

1) Évaluer le stock et les sorties selon les méthodes suivantes :

- coût moyen pondéré après chaque entrée ;
- coût moyen pondéré mensuel ;
- premier entré – premier sorti.

2) Passer les écritures relatives aux acquisitions et aux mouvements de stocks (évalués selon la méthode du premier entré, premier sorti) selon les deux méthodes suivantes :

- les comptes de charges sont tenus selon la nature des charges ;
- les comptes de charges sont tenus par fonction.

CORRIGÉ**1) Fiches de stocks**

Les entrées peuvent être évaluées comme suit :

- entrée du 10 janvier : $1\ 000 \times 150 \times 90\ \% + 5\ 000 = 140\ 000$;
- entrée du 20 janvier : $1\ 000 \times 160 \times 88\ \% + 6\ 200 = 147\ 000$;
- entrée du 30 janvier : $1\ 000 \times 160 \times 90\ \% + 4\ 000 = 148\ 000$.

a) Coût moyen pondéré après chaque entrée

Dates	Mouvements	Quantités			Coûts unitaires			Valeurs		
		Entrées	Sorties	Stock	Entrées	Sorties	Stock	Entrées	Sorties	Stock
1.1	Stock init.	1 000		1 000	137		137	137 000		137 000
5.1	Sortie		500	500		137	137		68 500	68 500
10.1	Entrée	1 000		1 500	140		139	140 000		208 500
12.1	Sortie		800	700		139	139		111 200	97 300
20.1	Entrée	1 000		1 700	147		143,71	147 000		244 300
22.1	Sortie		700	1 000		143,71	143,70		100 597	143 703
28.1	Sortie		800	200		143,70	143,71		114 960	28 743
30.1	Entrée	1 000		1 200	148		147,29	148 000		176 743
	Totaux	4 000	2 800	1 200				572 000	395 258	176 743

b) Coût moyen pondéré mensuel

Dates	Mouvements	Quantités			Coûts unitaires			Valeurs		
		Entrées	Sorties	Stock	Entrées	Sorties	Stock	Entrées	Sorties	Stock
1.1	Stock init.	1 000		1 000	137			137 000		137 000
5.1	Sortie		500	500						
10.1	Entrée	1 000		1 500	140			140 000		
12.1	Sortie		800	700						
20.1	Entrée	1 000		1 700	147			147 000		
22.1	Sortie		700	1 000						
28.1	Sortie		800	200						
30.1	Entrée	1 000		1 200	148			148 000		
	Totaux	4 000	2 800	1 200		143	143	572 000	400 400	171 600

c) Premier entré – premier sorti

Dates	Mouvements	Quantités			Coûts unitaires			Valeurs		
		Entrées	Sorties	Stock	Entrées	Sorties	Stock	Entrées	Sorties	Stock
1.1	Stock init.	1 000		1 000	137		137	137 000		137 000
5.1	Sortie		500	500		137	137		68 500	68 500
10.1	Entrée	1 000		500 1 000	140		137 140	140 000		68 500 140 000
12.1	Sortie		500 300	700		137 140	140		68 500 42 000	98 000
20.1	Entrée	1 000		700 1 000	147		140 147	147 000		98 000 147 000
22.1	Sortie		700	1 000		140	147		98 000	147 000
28.1	Sortie		800	200		147	147		117 600	29 400
30.1	Entrée	1 000		1 200	148		147 148	148 000		29 400 148 000
	Totaux	4 000	2 800	1 200				572 000	394 600	177 400

2) Écritures comptables

a) Charges par nature

		10.1.N		
601	Achats de matières premières	$1\ 000 \times 150 \times 90\ %$	135 000	
6241	Transports sur achats		5 000	
44566	État, TVA déductible sur autres biens et services		27 440	
401	Fournisseurs			167 440
	<i>Facture 175</i>			
		20.1.N		
601	Achats de matières premières	$1\ 000 \times 160 \times 88\ %$	140 800	
6241	Transports sur achats		6 200	
44566	État, TVA déductible sur autres biens et services		28 812	
401	Fournisseurs			175 812
	<i>Facture 237</i>			
		30.1.N		
601	Achats de matières premières	$1\ 000 \times 160 \times 90\ %$	144 000	
6241	Transports sur achats		4 000	
44566	État, TVA déductible sur autres biens et services		29 008	
401	Fournisseurs			177 008
	<i>Facture 642</i>			
		31.1.N		
310	Stock de matières premières		40 400	
60310	Variation de stock de matières premières			40 400
	<i>177 400 – 137 000</i>			

b) Charges par fonction

		10.1.N		
310	Stock de matières premières		140 000	
44566	État, TVA déductible sur autres biens et services		27 440	
401	Fournisseurs			167 440
	<i>Facture 175</i>			
		20.1.N		
310	Stocks de matières premières		147 000	
44566	État, TVA déductible sur autres biens et services		28 812	
401	Fournisseurs			175 812
	<i>Facture 237</i>			
		30.1.N		
310	Stocks de matières premières		148 000	
44566	État, TVA déductible sur autres biens et services		29 008	
401	Fournisseurs			177 008
	<i>Facture 642</i>			
		31.1.N		
930	Coût de production des produits fabriqués		394 600	
310	Stock de matières premières			394 600
	<i>Sorties</i>			

5

LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES ET INCORPORELLES

Cas 14 AMORTISSEMENTS PAR COMPOSANTS

ÉNONCÉ

La société Omicron a fait construire en N-6 et N-5 un bâtiment à usage de bureaux administratifs et a fait intervenir plusieurs corps de métiers.

Le bâtiment est devenu opérationnel à compter du 1^{er} juillet N-5.

Au cours des années N-6 et N-5, la société Oméga a reçu les factures et notes suivantes :

- 5 janvier N-6 : note du notaire : acquisition du terrain pour 500 000 €, droits d'enregistrement 30 000 €, honoraires du notaire 15 000 €, TVA sur honoraires 2 940 €.
- 15 janvier N-6 : première note de l'architecte : la rémunération de l'architecte est calculée selon les montants facturés par les différents métiers (sauf le notaire). Cette rémunération sera de 10 % de l'ensemble. La première note est un acompte de 50 000 € plus TVA 9 800 €.
- 15 avril N-6 : facture de l'entreprise de terrassement pour les fondations : 40 000 € hors taxes plus TVA 7 840 €.
- 17 juin N-6 : première facture de gros œuvre : 180 000 € hors taxes plus TVA 35 280 €.
- 14 septembre N-6 : seconde facture de gros œuvre : 230 000 € hors taxes plus TVA 45 080 €.
- 15 septembre N : facture charpente : 86 000 € hors taxes plus TVA 16 856 €.

- 19 octobre N-6 : facture toiture : 145 000 € hors taxes plus TVA 28 420 €.
- 30 novembre N-6 : facture zinguerie 40 000 € hors taxes plus TVA 7 840 €.
- 7 janvier N-5 : première facture électricité générale : 25 000 € hors taxes plus TVA 4 900 €.
- 12 janvier N-5 : facture plâtrerie : 60 000 € plus TVA 11 760 €.
- 15 janvier N-5 : deuxième note architecte : 30 000 € hors taxes plus TVA 5 880 €.
- 30 janvier N-5 : facture menuiserie 85 000 € hors taxes plus TVA 16 660 €.
- 15 mars N-5 : facture chauffage et ventilation : 110 000 € hors taxes plus TVA 21 560 €.
- 15 avril N-5 : facture sanitaire : 72 000 € hors taxes plus TVA 14 112 €.
- 15 mai N-5 : facture vitrerie : 18 000 € hors taxes plus TVA 3 528 €.
- 30 mai N-5 : seconde facture électricité générale : 30 000 € hors taxes plus TVA 5 880 €.
- 15 juin N-5 : facture aménagements externes : 42 000 € plus TVA 8 232 €.
- 30 juin N-5 : facture câblage informatique : 25 000 € plus TVA 4 900 €.
- 1^{er} août N : troisième facture de l'architecte : le montant des travaux s'est élevé à 1 188 000 €.

Le montant des honoraires est donc de : $1\,188\,000 \times 10\%$ =	118 800
À déduire : quote-part à verser dans un an : $118\,800 \times 10\%$ =	- 11 880
À déduire : acomptes : $50\,000 + 30\,000$ =	- 80 000
Net hors taxes :	26 020
TVA :	5 276,32
	32 196,32

La durée d'amortissement des bureaux est fixée à 50 ans (avec une valeur résiduelle faible fixée à 30 000 € hors terrain). Toutefois, la charpente et la toiture doivent être remplacées au bout de 25 ans, la zinguerie refaite tous les 15 ans, l'électricité et la plâtrerie tous les 20 ans, la menuiserie tous les 12 ans, le chauffage tous les 18 ans, le sanitaire tous les 10 ans, la vitrerie tous les 8 ans, les aménagements externes tous les 10 ans. Enfin, le câblage informatique qui sera refait tous les 10 ans, doit faire tous les 5 ans l'objet d'une révision.

La révision effectuée en N (facture du 20 juin N) de la câblerie informatique a coûté 12 000 € plus TVA 2 352 €.

- 1) Analyser les différents composants de l'ensemble immobilier à usage de bureau, indiquer leur coût et leur durée d'amortissement.
- 2) Présenter les écritures relatives à l'ensemble immobilier comptabilisées en N-6, N-5 et N (y compris les amortissements).

NB : Pour les factures adressées par les différents corps de métiers en N-6 et N-5, on se limitera aux factures du notaire, de l'architecte et du charpentier.

CORRIGÉ**1) Analyse des différents composants**

La valeur globale de l'immobilisation corporelle relative à l'immeuble à usage doit être analysée par composants. Chaque composant (dont le coût doit être significatif par rapport au coût total de l'immobilisation) doit correspondre à une durée et un mode d'amortissement correspondant. Ainsi, la charpente et la toiture (qui pourront être regroupées) dont la durée d'amortissement est de 25 ans doivent être séparées de la zinguerie dont la durée d'amortissement est de 15 ans. Un composant supplémentaire sera créé en N pour ce qui concerne la révision du câblage informatique.

La synthèse pourra se présenter comme suit (en N-5) :

Composants	Coût d'acquisition	Quote-part architecte	Valeur totale	Durée amortissement
Terrain	545 000		545 000	Non amorti
Fondations et gros œuvre	450 000	45 000	495 000	50 ans (valeur résiduelle 30 000)
Charpente et toiture	231 000	23 100	254 100	25 ans
Zinguerie	40 000	4 000	44 000	15 ans
Électricité générale et plâtrerie	115 000	11 500	126 500	20 ans
Menuiserie	85 000	8 500	93 500	12 ans
Chauffage et ventilation	110 000	11 000	121 000	18 ans
Sanitaire	72 000	7 200	79 200	10 ans
Vitrierie	18 000	1 800	19 800	8 ans
Aménagements externes	42 000	4 200	46 200	10 ans
Câblage informatique	25 000	2 500	27 500	10 ans
Révision câblage informatique				5 ans
Totaux	1 733 000	118 800	1 851 800	

Il est à noter que, malgré une durée d'amortissement similaire pour le sanitaire, les aménagements externes et le câblage informatique, ceux-ci n'ont pas été regroupés car il n'y a aucune liaison entre les travaux faits par ces différents corps, alors que charpente et toiture sont liées, comme électricité générale et plâtrerie (les passages de câbles électriques se faisant dans des tuyaux intégrés dans les plâtres).

2) Écritures comptables

		5.1.N-6		
211	Terrains		545 000	
44562	État, TVA déductible sur immobilisations		2 940	
404	Fournisseurs d'immobilisations – Notaire			547 940
	<i>Note du notaire acquisition terrain</i>			
	<i>500 000 + 30 000 + 15 000</i>			

15.1.N-6			
2383	Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles en cours – Architecte	50 000	
44562	État, TVA déductible sur immobilisations	9 800	
404	Fournisseurs d'immobilisations – Architecte <i>Première note de l'architecte</i>		59 800
15.9.N-6			
2313	Constructions en cours – Charpente et toiture	86 000	
44562	État, TVA déductible sur immobilisations	16 856	
404	Fournisseurs d'immobilisations – Charpentier <i>Facture charpentier</i>		102 856
15.1.N-5			
2383	Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles en cours – Architecte	30 000	
44562	État, TVA déductible sur immobilisations	5 880	
404	Fournisseurs d'immobilisations – Architecte <i>Deuxième note de l'architecte</i>		35 880
1.8.N-5			
2383	Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles en cours – Architecte <i>26 920 + 11 880</i>	38 800	
44562	État, TVA déductible sur immobilisations	5 276,32	
44567	État, TVA sur retenues de garantie $11\ 880 \times 19,6\ \%$	2 328,48	
404	Fournisseurs d'immobilisations – Architecte		32 196,32
4047	Fournisseurs d'immobilisations – Retenues de garantie $11\ 880 + 2\ 328,48$ <i>Troisième note de l'architecte</i>		14 208,48
1.8.N-5			
213	Constructions – Fondations et gros œuvre	495 000	
213	Constructions – Charpente et toiture	254 100	
213	Constructions – Zinguerie	44 000	
213	Constructions – Électricité générale et plâtrerie	126 500	
213	Constructions – Menuiserie	93 500	
213	Constructions – Chauffage et ventilation	121 000	
213	Constructions – Sanitaire	79 200	
213	Constructions – Vitrierie	19 800	
213	Constructions – Aménagements externes	46 200	
213	Constructions – Câblage informatique	27 500	
2313	Constructions en cours – Fondations et gros œuvre		450 000
2313	Constructions en cours – Charpente et toiture		231 000
2313	Constructions en cours – Zinguerie		40 000
2313	Constructions en cours – Électricité générale et plâtrerie		115 000
2313	Constructions en cours – Menuiserie		85 000
2313	Constructions en cours – Chauffage et ventilation		110 000
2313	Constructions en cours – Sanitaire		72 000
2313	Constructions en cours – Vitrierie		18 000
2313	Constructions en cours – Aménagements externes		42 000
2313	Constructions en cours – Câblage informatique		25 000
2383	Avances et acomptes sur commandes d'immobilisations corporelles en cours – Architecte <i>Virement pour mise en service au 1^{er} juillet N-5</i>		118 800

31.12.N-5			
6811	Dotations aux amortissements des immobilisations	30 502	
2813	Amortissements des constructions – Fondations et gros œuvre (495 000 – 30 000)/50 × 6/12		4 650
2813	Amortissements des constructions – Charpente et toiture 254 100/25 × 6/12		5 082
2813	Amortissements des constructions – Zinguerie 44 000/15 × 6/12		1 467
2813	Amortissements des constructions – Électricité générale et plâtrerie 126 500/20 × 6/12		3 163
2813	Amortissements des constructions – Menuiserie 93 500/12 × 6/12		3 896
2813	Amortissements des constructions – Chauffage et ventilation 121 000/18 × 6/12		3 361
2813	Amortissements des constructions – Sanitaire 79 200/10 × 6/12		3 960
2813	Amortissements des constructions – Vitrerie 19 800/8 × 6/12		1 238
2813	Amortissements des constructions – Aménagements externes 46 200/10 × 6/12		2 310
2813	Amortissements des constructions – Câblage informatique 27 500/10 × 6/12		1 375
	<i>Amortissement N-5 sur 6 mois</i>		

20.6.N			
213	Constructions – Révision câblage informatique	12 000	
44562	État, TVA déductible sur immobilisations	2 352	
404	Fournisseurs d'immobilisations – Câblage informatique		14 352
	<i>Facture révision câblage informatique</i>		
31.12.N			
6811	Dotations aux amortissements des immobilisations	62 201	
2813	Amortissements des constructions – Fondations et gros œuvre (495 000 – 30 000)/50		9 300
2813	Amortissements des constructions – Charpente et toiture 254 100/25		10 164
2813	Amortissement des constructions – Zinguerie 44 000/15		2 933
2813	Amortissements des constructions – Électricité générale et plâtrerie 126 500/20		6 325
2813	Amortissements des constructions – Menuiserie 93 500/12		7 792
2813	Amortissements des constructions – Chauffage et ventilation 121 000/18		6 722
2813	Amortissements des constructions – Sanitaire 79 200/10		7 920
2813	Amortissements des constructions – Vitrerie 19 800/8		2 475
2813	Amortissements des constructions – Aménagements externes 46 200/10		4 620
2813	Amortissements des constructions – Câblage informatique 27 500/10		2 750
2813	Amortissement des constructions – Révision câblage informatique 12 000/5 × 6/12		1 200
	<i>Amortissement N</i>		

Cas 15 IMMOBILISATIONS INCORPORELLES, FRAIS DE RECHERCHE ET DE DÉVELOPPEMENT, LOGICIELS

ÉNONCÉ

La société Sigma est une société de fabrication de logiciels de type ERP (*Enterprise resource planning*). Les ERP sont des logiciels qui permettent de gérer l'ensemble des ressources d'une entreprise, en intégrant l'ensemble des fonctions de cette dernière comme la gestion des ressources humaines, la gestion comptable et financière, l'aide à la décision, mais aussi la vente, la distribution, l'approvisionnement et le commerce électronique.

Au cours de l'année N, la société Sigma a réalisé un certain nombre de dépenses toutes constatées en charges (salaires, amortissements, frais divers). Ces dépenses peuvent être récapitulées ainsi :

- a) dépenses de recherche dite fondamentale : contrat avec l'université de Paris-Jussieu sur l'application des ensembles flous : 40 000 € ;
- b) dépenses de recherche dite appliquée effectuée par le laboratoire de la société Sigma sur les bases de données de gestion dans les logiciels intégrés : 60 000 € ;
- c) dépenses de développement du logiciel ERP 15 déjà commercialisé : 47 000 € ;
- d) dépenses de développement du logiciel ERP 16 pour le compte de la société Lambda (la société Lambda a acquis ce logiciel, mais elle a demandé à la société Sigma de concevoir certaines applications propres) : 15 000 € ;
- e) dépenses de conception d'un logiciel ERP 17 appelé à être vendu :
 - analyse préalable : 20 000 € ;
 - analyse fonctionnelle : 60 000 € ;
 - analyse organique : 80 000 € ;
 - programmation : 210 000 € ;
 - essais : 20 000 € ;
 - rédaction de la documentation : 50 000 € ;
 - formation du personnel : 30 000 € ;
- f) dépenses de conception d'un logiciel à usage interne ERP 18 :
 - analyse préalable : 3 000 € ;
 - analyse fonctionnelle : 9 000 € ;
 - analyse organique : 12 000 € ;
 - programmation : 30 000 € ;
 - essais : 4 000 € ;
 - rédaction de la documentation : 6 000 € ;
 - formation du personnel : 2 000 € ;

g) acquisition le 1^{er} août N du logiciel Office N pour micro-ordinateurs utilisés dans l'entreprise (prévision d'utilisation 5 ans) ; coût pour plusieurs packages : 5 000 € hors taxes comptabilisés dans le compte 605 « achats de matériel, équipements et travaux ». La société envisage d'amortir ce matériel en appliquant l'article 236-II du Code général des impôts (amortissement en 12 mois) ;

h) acquisition le 1^{er} octobre N du droit d'utilisation de la marque Oméga auprès de la société Kappa. Cette marque sera utilisée à l'avenir pour commercialiser certains logiciels : coût 100 000 € comptabilisés dans le compte 604 « achat d'études et prestations de services ».

Présenter toutes les écritures qui vous semblent nécessaires à la date du 31 décembre N et analyser pour les sommes imputées à un compte d'immobilisations dans ces écritures les modes d'amortissement à pratiquer.

CORRIGÉ

a) *Dépenses de recherche fondamentale* : À maintenir en charges.

b) *Dépenses de recherche appliquée* : À maintenir en charges.

c) *Dépenses de développement du logiciel ERP 15 déjà commercialisé* : Ces dépenses doivent être immobilisées :

		31.12.N		
203	Frais de développement	47 000		
721	Production immobilisée – Immobilisations incorporelles			47 000
	<i>Frais de développement logiciel ERP 15</i>			

Ces dépenses seront amorties sur la durée de vie restante du logiciel.

On aurait pu également imputer ces dépenses directement à la valeur d'entrée du logiciel et passer l'écriture suivante :

		31.12.N		
205	Logiciels	47 000		
721	Production immobilisée – Immobilisations incorporelles			47 000
	<i>Frais de développement logiciel ERP 15</i>			

d) *Dépenses de développement du logiciel ERP 16* : Ces dépenses vont entrer dans le coût de revient du service rendu par la société Sigma qui sera facturé à la société Lambda, il faut donc les laisser en charges.

e) *Dépenses de conception du logiciel ERP 17* : Doivent être immobilisées (car elles sont liées aux avantages économiques allant à l'entité et pouvant être attribuées au logiciel), les dépenses suivantes :

• analyse organique :	80 000 €
• programmation :	210 000 €
• essais :	20 000 €
• rédaction de la documentation :	50 000 €
	360 000 €

Les analyses préalable et fonctionnelle ne sont pas directement attribuables aux avantages économiques générés par le logiciel proprement dit : ils peuvent être communs à d'autres logiciels. La formation est une charge de l'exercice non liée à l'évaluation du logiciel et n'a pas non plus à être immobilisée.

On passera l'écriture suivante :

		31.12.N		
205 721	Logiciels Production immobilisée – Immobilisations incorporelles <i>Logiciel ERP 17</i>	360 000	360 000	

Ce logiciel sera amorti dès le moment où il sera opérationnel et sur sa durée d'utilisation.

f) Dépenses de conception du logiciel à usage interne ERP 18 : Le traitement applicable est celui qui a été utilisé dans le paragraphe *e* ci-dessus.

Le coût à immobiliser de ce logiciel comprend les dépenses suivantes :

• analyse organique :	12 000 €
• programmation :	30 000 €
• essais :	4 000 €
• rédaction de la documentation :	6 000 €
	52 000 €

On passera l'écriture suivante :

		31.12.N		
205 721	Logiciels Production immobilisée – Immobilisations incorporelles <i>Frais de développement logiciel ERP 15</i>	52 000	52000	

Ce logiciel sera amorti dès le moment où il sera opérationnel et sur sa durée d'utilisation.

g) Acquisition des logiciels Office N : ces logiciels doivent être inscrits en immobilisations et amortis sur leur durée d'utilisation. L'amortissement fiscal sur 12 mois, relevant de l'article 236-II du CGI ne peut être constaté en comptabilité, les normes IAS/IFRS ne reconnaissant pas les amortissements dérogatoires.

On passera l'écriture suivante :

		31.12.N		
205 605	Logiciels Achats de matériels, équipements et travaux <i>Immobilisation logiciels Office N</i>	5 000	5 000	

h) Acquisition du droit d'utilisation d'une marque : Cette marque doit être immobilisée : elle n'a pas cependant à être amortie car sa durée d'utilisation n'est pas définie. Par contre, à la fin de chaque exercice, il faudra faire un test de dépréciation et comparer sa valeur recouvrable (la plus élevée de la valeur d'utilité et de sa valeur nette de cession) et sa valeur comptable.

On passera d'abord l'écriture suivante :

		31.12.N		
205	Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires	100 000		
604	Achats d'études et prestations de services <i>Acquisition marque Oméga</i>		100 000	

Si la valeur nette de cession au 31 décembre N était de 90 000 € et la valeur d'utilité à cette même date (calculée à partir des flux nets de trésorerie actualisés) de 95 000 €, on retiendrait cette dernière valeur comme valeur recouvrable et on passerait l'écriture suivante :

		31.12.N		
68161	Dotations aux dépréciations des immobilisations incorporelles	5 000		
2905	Dépréciation des concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires <i>Dépréciation 100 000 – 95 000</i>		5 000	

Cas 16 IMMOBILISATIONS – VALEUR RÉÉVALUÉE

ÉNONCÉ

La société Delta comptabilise ses immobilisations selon la méthode de la valeur réévaluée, conformément à IAS 16 pour les immobilisations corporelles et IAS 38 pour les immobilisations incorporelles.

Parmi toutes ces immobilisations, il y a lieu de noter un brevet acquis 300 000 € en janvier N-2 et amortissable sur 15 ans (durée de protection du brevet) et dont l'évaluation à la juste valeur est fonction des recettes attendues de l'exploitation du brevet.

Au 31 décembre N-2, la recette moyenne attendue (marge avant impôt, charges financières et amortissements) est de 32 000 € par an (sur 14 ans).

Au 31 décembre N-1, la recette moyenne attendue (en baisse) est de 28 000 € par an (sur 13 ans).

Au 31 décembre N, la recette moyenne attendue est de 30 000 € par an (sur 12 ans).

Présenter à la fin de chaque exercice (N-2, N-1, N), les écritures d'amortissement, de réévaluation et de dépréciation du brevet.

On prendra un taux d'actualisation des recettes attendues de 6 % l'an. On comptabilisera séparément les amortissements du brevet.

CORRIGÉ

a) Au 31 décembre N-2

On comptabilisera d'abord l'amortissement, soit : $300\,000/15 = 20\,000$ €.

		31.12.N-2	
6811	Dotations aux amortissements des immobilisations	20 000	
2805	Amortissements des concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires		20 000
	<i>Dotation de l'exercice</i>		

Puis, on portera à leur juste valeur les valeurs du brevet et des amortissements déjà pratiqués (en respectant bien le rapport entre la valeur brute et l'amortissement pratiqué).

La juste valeur se calculera par rapport à la valeur d'utilité (il n'est pas donné de valeur nette de cession). Elle sera de :

$$32\,000 \times \frac{1 - 1,06^{-14}}{0,06} = 297\,439.$$

L'écart de réévaluation à constater est de $297\,439 - (300\,000 - 20\,000) = 17\,439$.

On répartira cet écart sur la valeur brute et l'amortissement dans l'écriture suivante :

		31.12.N-2	
205	Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires $17\,439 \times 300\,000/280\,000$	18 685	
2805	Amortissements des concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires $17\,439 \times 20\,000/280\,000$		1 246
1052	Écart de réévaluation sur immobilisations		17 439
	<i>Réévaluation brevet</i>		

Au 31 décembre N-2, le compte « Brevets » est débiteur de 318 685 € et le compte « Amortissements des brevets » créditeur de 21 246 €, soit 1/15.

b) Au 31 décembre N-1

On comptabilisera d'abord l'amortissement, soit $318\,685/15$ (ou $297\,439/14$) = 21 246 €.

31.12.N-1			
6811 2805	Dotations aux amortissements des immobilisations Amortissements des concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires <i>Dotation de l'exercice</i>	21 246	21 246

La valeur réévaluée du brevet sera de : $28\,000 \times \frac{1 - 1,06^{-13}}{0,06} = 247\,875$.

Comme la valeur comptable avant prise en compte de la réévaluation négative est de $297\,439 - 21\,246 = 276\,193$, il faut constater fin N-1 une perte de valeur de : $276\,193 - 247\,875 = 28\,318$ €. On imputera d'abord cette perte de valeur sur l'écart de réévaluation comptabilisé en N-2, puis on passera une dépréciation complémentaire de : $28\,318 - 17\,439 = 10\,879$ €.

On passera les écritures suivantes :

31.12.N-1			
1052 2805	Écart de réévaluation sur immobilisations Amortissements des concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires	17 439 1 246	
205	Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires <i>Reprise réévaluation</i>		13 685
68161 2905	Dotations aux dépréciations des immobilisations incorporelles Dépréciation des concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires <i>Dotation complémentaire</i>	10 879	10 879

Au 31 décembre N-1, le compte « Brevets » est débiteur de 300 000 €, le compte « Amortissements des brevets » créditeur de $20\,000 + 1\,246 - 21\,246 - 1\,246 = 41\,246$ € et le compte « Dépréciation des brevets » créditeur de 10 879 €.

Si l'on veut respecter la règle de la proportionnalité entre la valeur brute et les amortissements, on peut passer l'écriture de virement suivante :

31.12.N-1			
2805	Amortissements des concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires	1 246	
2905	Dépréciation des concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires <i>Virement</i>		1 246

On aurait ainsi au 31 décembre N-1, le compte « Amortissements des brevets » créditeur de $41\,246 - 1\,246 = 40\,000$ € et le compte « Dépréciation des brevets » créditeur de $10\,879 + 1\,246 = 12\,125$ €.

c) Au 31 décembre N

On comptabilisera d'abord l'amortissement, soit $(300\,000 - 40\,000 - 12\,125)/13 = 19\,067$ €.

		31.12.N		
6811 2805	Dotations aux amortissements des immobilisations Amortissements des concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires <i>Dotations de l'exercice</i>	19 067	19 067	

La valeur réévaluée du brevet sera de : $30\,000 \times \frac{1 - 1,06^{-12}}{0,06} = 251\,515$.

La valeur comptable après amortissement étant égale à 300 000 (valeur brute) – (40 000 + 19 067) (amortissements) – 12 125 (dépréciation) = 228 808 €, il y a lieu de constater une réévaluation de $251\,515 - 228\,808 = 22\,707$ €.

On reprendra d'abord la perte de valeur (réévaluation négative) en la corrigeant de la quote-part qui a influé sur l'amortissement N (soit $20\,000 - 19\,067 = 933$), ce qui correspondra à une reprise de $12\,125 - 933 = 11\,192$ €. Puis on comptabilisera la réévaluation (soit $251\,515 - 240\,000 = 11\,515$) en respectant toujours le rapport entre la valeur brute de l'immobilisation (300 000 à l'acquisition) et les amortissements pratiqués ($3 \times 20\,000 = 60\,000$ sur la valeur d'acquisition).

On passera les écritures suivantes :

		31.12.N		
2905	Dépréciation des concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires	12 125		
2805	Amortissements des concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires		933	
78161	Reprises sur dépréciation des immobilisations incorporelles <i>Reprise réévaluation négative</i>		11 192	
205	Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires $11\,515 \times 300\,000/240\,000$	14 494		
2805	Amortissements des concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires $11\,515 \times$ $60\,000/240\,000$		2 879	
1052	Écart de réévaluation sur immobilisations <i>Réévaluation brevet</i>		11 515	

Au 31 décembre N, le compte « Brevets » est débiteur de 314 494 € et le compte « Amortissements des brevets » créditeur de 62 879 €, soit 3/15.

Cas 17 LOCATIONS

ÉNONCÉ

La société Lambda a pris en location auprès de la société Sigma deux semi-remorques utilisées dans le transport routier aux conditions suivantes :

- semi-remorque A : loyer annuel 19 600 € payable chaque début de trimestre pendant 5 ans plus 0,2 € par kilomètre à la fin de chaque année pour les distances annuelles supérieures à 100 000 km. Possibilité d'acquisition de la semi-remorque au bout de 5 ans pour 60 000 € ;
- semi-remorque B : loyer annuel 20 000 € payable chaque début de trimestre pendant 9 ans plus 0,2 € par kilomètre à la fin de chaque année pour les distances annuelles supérieures à 100 000 km. Pas de possibilité d'acquisition de la semi-remorque au bout des 9 ans (le matériel est repris par le loueur et cédé à une filiale étrangère de ce loueur pour 10 000 €).

La prévision d'utilisation moyenne de chacune de ces semi-remorques est de 1 000 000 km sur 10 ans et le coût d'achat pour la société Sigma de 120 000 €.

- 1) **Caractériser chacun des deux contrats de location.**
- 2) **Déterminer pour chacun des contrats le taux annuel implicite de rendement des revenus minimaux.**
- 3) **Passer dans la société Lambda et la société Sigma les écritures de l'année N (première année d'utilisation) les contrats ayant démarré le 1^{er} janvier N et la société Lambda ayant parcouru respectivement 90 000 km et 110 000 km pour les deux semi-remorques A et B.**
- 4) **Indiquer quelles informations sur ces contrats doivent être intégrées dans les notes annexes des états financiers des sociétés Lambda et Sigma.**

CORRIGÉ

1) Qualification des contrats

Le contrat A est un contrat de location simple : il ne remplit pas les conditions pour être qualifié de contrat de location-financement : la durée du contrat ne couvre pas la majeure partie de la durée de vie économique de l'actif et si ce contrat donne l'option au preneur d'acheter l'actif à l'issue de la période de location, le prix n'est pas suffisamment inférieur à la juste

valeur à la date à laquelle l'option peut être levée (prix égal à 50 % de la valeur neuve).

Le contrat B est un contrat de location-financement même si n'y a pas transfert de propriété à la fin du contrat, la durée de location couvrant la majeure partie de la durée de vie économique de l'actif.

2) Calcul des taux annuels implicites de rendement

On calculera les taux trimestriels, puisque les paiements ont lieu chaque trimestre, puis on convertira ces taux trimestriels en taux annuels équivalents.

Contrat A : on a si i est le taux trimestriel, l'équation suivante :

$$120\,000 = 4\,900 \times \frac{1 - (1 + i)^{-20}}{i} \times (1 + i) + 60\,000 \times (1 + i)^{-20}$$

$$i = 2,142 \%$$

Taux annuel équivalent : $t = (1 + i)^4 - 1 = 8,85 \%$

Contrat B : on a si i est le taux trimestriel, l'équation suivante :

$$120\,000 = 5\,000 \times \frac{1 - (1 + i)^{-36}}{i} \times (1 + i) + 10\,000 \times (1 + i)^{-36}$$

$$i = 2,763 \%$$

Taux annuel équivalent : $t = (1 + i)^4 - 1 = 11,52 \%$

3) Écritures

a) Dans les livres de Lambda

Contrat A

		1.1.N		
6135 44566 512	Locations mobilières État, TVA déductible sur autres biens et services Banque <i>Premier trimestre</i>		4 900 960,40	5 860,40
		1.4.N		
6135 44566 512	Locations mobilières État, TVA déductible sur autres biens et services Banque <i>Deuxième trimestre</i>		4 900 960,40	5 860,40
		1.7.N		
6135 44566 512	Locations mobilières État, TVA déductible sur autres biens et services Banque <i>Troisième trimestre</i>		4 900 960,40	5 860,40

		1.10.N		
6135	Locations mobilières		4 900	
44566	État, TVA déductible sur autres biens et services		960,40	
512	Banque			5 860,40
	<i>Quatrième trimestre</i>			

Contrat B

		1.1.N		
2482	Matériel de transport en location-financement		120 000	
167	Dettes de location-financement			120 000
	<i>Prise contrat de crédit-bail</i>			
<hr/>				
167	Dettes de location financement		5 000	
44566	État, TVA déductible sur autres biens et services		930	
512	Banque			5 930
	<i>Premier trimestre</i>			
<hr/>				
		1.4.N		
661	Charges d'intérêts		3 178	
	$(120\ 000 - 5\ 000 = 115\ 000) \times 2,763\ %$			
167	Dettes de location financement 5 000 – 3 178		1 822	
44566	État, TVA déductible sur autres biens et services		930	
512	Banque			5 930
	<i>Deuxième trimestre</i>			
<hr/>				
		1.7.N		
661	Charges d'intérêts		3 127	
	$(115\ 000 - 1\ 822 = 113\ 178) \times 2,763\ %$			
167	Dettes de location financement 5 000 – 3 127		1 873	
44566	État, TVA déductible sur autres biens et services		930	
512	Banque			5 930
	<i>Troisième trimestre</i>			
<hr/>				
		1.10.N		
661	Charges d'intérêts		3 075	
	$(113\ 178 - 1\ 873 = 111\ 305) \times 2,763\ %$			
167	Dettes de location financement 5 000 – 3 075		1 925	
44566	État, TVA déductible sur autres biens et services		930	
512	Banque			5 930
	<i>Quatrième trimestre</i>			
<hr/>				
		31.12.N		
661	Charges d'intérêts		3 022	
	$(111\ 305 - 1\ 925 = 109\ 380) \times 2,763\ %$			
1688	Intérêts courus			3 022
	<i>Intérêts payés le 1^{er} janvier N+1</i>			
<hr/>				
		31.12.N		
6135	Locations mobilières $10\ 000 \times 0,20$		2 000	
44566	État, TVA déductible sur autres biens et services		392	
512	Banque			2 392
	<i>Redevance payée en fonction du kilométrage (plus de 100 000 km)</i>			
<hr/>				
		31.12.N		
6811	Dotations aux amortissements des immobilisations		12 222	
28182	Amortissements du matériel de transport			12 222
	<i>Amortissement de l'exercice $(120\ 000 - 10\ 000)/9$</i>			

b) Dans les livres de Sigma*Contrat A*

		1.1.N	
2182	Matériel de transport	120 000	
44562	État, TVA déductible sur autres biens et services	23 520	
404	Fournisseurs d'immobilisations <i>Acquisition semi-remorque A</i>		143 520
<hr/>			
512	Banque	5 860,40	
706	Prestations de services – Produit des locations		4 900
44571	État TVA collectée <i>Premier trimestre</i>		960,40
<hr/>			
512	Banque	5 860,40	
706	Prestations de services – Produit des locations		4 900
44571	État TVA collectée <i>Deuxième trimestre</i>		960,40
<hr/>			
512	Banque	5 860,40	
706	Prestations de services – Produit des locations		4 900
44571	État TVA collectée <i>Troisième trimestre</i>		960,40
<hr/>			
512	Banque	5 860,40	
706	Prestations de services – Produit des locations		4 900
44571	État TVA collectée <i>Quatrième trimestre</i>		960,40
<hr/>			
6811	Dotations aux amortissements des immobilisations	12 000	
28182	Amortissements du matériel de transport <i>Amortissement de l'exercice 120 000/10</i>		12 000

Contrat B

		1.1.N	
2182	Matériel de transport	120 000	
44562	État, TVA déductible sur autres biens de services	23 520	
404	Fournisseurs d'immobilisations <i>Acquisition semi-remorque A</i>		143 520
<hr/>			
274	Prêt de location-financement	120 000	
775	Produits des cessions d'élément d'actif <i>Contrat de location-financement avec Lambda</i>		120 000
<hr/>			
675	Valeur nette comptable des éléments d'actifs cédés	120 000	
2182	Matériel de transport <i>Contrat de location-financement avec Lambda</i>		120 000
<hr/>			
512	Banque	5 930	
274	Prêt de location-financement		5 000
44571	État, TVA collectée <i>Premier trimestre</i>		930

	1.4.N		
512	Banque	5 930	
274	Prêt de location-financement		1 822
7626	Revenus des prêts		3 178
44571	État, TVA collectée		930
	<i>Deuxième trimestre</i>		
	1.7.N		
512	Banque	5 930	
274	Prêt de location-financement		1 873
7626	Revenus des prêts		3 127
44571	État, TVA collectée		930
	<i>Troisième trimestre</i>		
	1.10.N		
512	Banque	5 930	
274	Prêt de location-financement		1 925
7626	Revenus des prêts		3 075
44571	État, TVA collectée		930
	<i>Quatrième trimestre</i>		
	31.12.N		
27684	Intérêts courus sur prêts	3 022	
7626	Revenus des prêts		3 022
	<i>Intérêts payés le 1^{er} janvier N+1</i>		

4) Contenu des notes annexes

a) Chez Lambda

Contrat A

Pour les contrats de location simple la société Lambda, preneur, doit fournir les informations suivantes :

- le total, à la date de clôture des paiements minimaux au titre de la location et leur valeur actualisée, pour chacune des périodes suivantes : à moins d'un an, à plus d'un an et moins de cinq ans, à plus de cinq ans ;
- le montant des paiements de location comptabilisés dans le résultat de l'exercice en indiquant séparément les montants correspondant aux paiements minimaux, les loyers conditionnels et le revenu des sous-locations ;
- une description générale des principales dispositions des contrats de location comprenant notamment la base de détermination des paiements aux titres des loyers conditionnels, l'existence d'options de renouvellement ou d'achat et de clause d'indexation et leurs termes, les restrictions imposées par les dispositions contractuelles concernant en particulier les dividendes, l'endettement complémentaire et d'autres locations.

Contrat B

Pour les contrats de location-financement, la société Lambda, preneur doit fournir les informations suivantes :

- pour chaque catégorie d'actif, la valeur nette comptable à la date de clôture ;
- un rapprochement entre le total des paiements minimaux (paiements que Lambda est tenu d'effectuer pendant la durée du contrat à l'exclusion du loyer conditionnel, du coût des services et des taxes à payer au bailleur) au titre de la location à la date de clôture et leur valeur actualisée ;
- le total, à la date de clôture des paiements minimaux au titre de la location et leur valeur actualisée, pour chacune des périodes suivantes : à moins d'un an, à plus d'un an et moins de cinq ans, à plus de cinq ans ;
- les loyers conditionnels inclus dans le résultat de l'exercice ;
- une description générale des principales dispositions des contrats de location comprenant notamment la base de détermination des paiements aux titres des loyers conditionnels, l'existence d'options de renouvellement ou d'achat et de clause d'indexation et leurs termes, les restrictions imposées par les dispositions contractuelles concernant en particulier les dividendes, l'endettement complémentaire et d'autres locations.

b) Chez Sigma*Contrat A*

Pour les contrats de location simple la société Sigma, bailleur, doit fournir les informations suivantes :

- pour chaque catégorie d'actifs, la valeur comptable brute, l'amortissement cumulé et les pertes de valeurs cumulées à la date de clôture ainsi que l'amortissement comptabilisé, les pertes de valeur comptabilisées et reprises dans le résultat de l'exercice ;
- le montant des paiements minimaux futurs à recevoir au titre de contrats de location simple non résiliables en cumul et pour chacune des périodes suivantes : à moins d'un an, à plus d'un an et moins de cinq ans, à plus de cinq ans ;
- le montant total des loyers conditionnels comptabilisés en résultat ;
- une description générale des principales dispositions des contrats de location.

Contrat B

Pour les contrats de location-financement, la société Sigma, bailleur, doit fournir les informations suivantes :

- un rapprochement entre l'investissement brut total dans le contrat de location à la date de clôture (c'est-à-dire la somme des paiements minimaux au

titre de la location, majoré de toute valeur résiduelle non garantie revenant au bailleur) et la valeur actualisée des paiements minimaux à recevoir au titre de la location ;

- le total, à la date de clôture des paiements minimaux au titre de la location et leur valeur actualisée, pour chacune des périodes suivantes : à moins d'un an, à plus d'un an et moins de cinq ans, à plus de cinq ans ;
- les produits financiers non acquis ;
- les valeurs résiduelles non garanties revenant au bailleur ;
- la correction de valeur cumulée des paiements minimaux au titre de la location non recouvrables ;
- les loyers conditionnels inclus dans le résultat de l'exercice ;
- une description générale des principales dispositions des contrats de location.

Cas 18 CESSION-BAIL ET LOCATION D'UN IMMEUBLE

ÉNONCÉ

La société Lambda propriétaire d'un ensemble immobilier acquis 250 000 € (dont terrain 50 000 €) le 1^{er} janvier N-4 (immeuble amortissable en 30 ans : valeur résiduelle de la construction au bout des 30 ans : 50 000 €) ayant des difficultés de financement, décide le 1^{er} janvier N de transférer en cession-bail cet immeuble à la société Sigma (qui lui louera) aux conditions suivantes :

- évaluation de la cession-bail : 250 000 € (dont 60 000 pour le terrain et 190 000 pour la construction) ;
- contrat de crédit-bail sur 20 ans (indemnité annuelle payable, en milieu d'année, chaque 1^{er} juillet) : 26 500 € hors taxes ;
- possibilité (mais non obligation) de rachat à la fin du contrat : terrain : 30 000 € ; construction : 50 000 € (pas de TVA).

- 1) **Calculer le taux moyen implicite du contrat et en fonction de ce taux, déterminer la quote-part de loyer à affecter au terrain et à la construction.**
- 2) **Passer les écritures (année N) dans la société Lambda et la société Sigma.**

CORRIGÉ**1) Taux moyen implicite et quote-part de loyer**

Le taux implicite est le taux i pour lequel on a :

$$250\,000 = 26\,500 \times \frac{1 - (1 + i)^{-20}}{i} \times (1 + i)^{6/12} + 80\,000 \times (1 + i)^{-20}.$$

$$i = 9,914 \%$$

La répartition terrain et construction s'effectuera comme suit :

- pour le terrain :

$$60\,000 = x \times \frac{1 - 1,09914^{-20}}{0,09914} \times 1,09914^{6/12} + 30\,000 \times 1,09914^{-20}$$

$$x = 6\,179$$

- pour la construction :

$$190\,000 = x \times \frac{1 - 1,09914^{-20}}{0,09914} \times 1,09914^{6/12} + 50\,000 \times 1,09914^{-20}$$

$$x = 20\,321$$

2) Écritures**a) Société Lambda**

On ne dégagera aucun profit sur la cession effectuée à la société Sigma.

		1.1.N	
675	Valeur nette comptable des éléments d'actifs cédés	230 000	
2813	Amortissements des constructions <i>(200 000 – 50 000) × 4/30</i>	20 000	
211	Terrains		50 000
213	Constructions		150 000
<i>Valeur nette de l'ensemble mis en crédit-bail</i>			
512	Banque (ou 462 Créances sur cession d'immobilisations)	250 000	
775	Produits des cessions d'éléments d'actif		230 000
487	Produits constatés d'avance <i>Cession à Sigma</i>		20 000

Le terrain sera considéré comme étant en location simple, la construction sera en location-financement. Selon IAS 17 (révision 2003, applicable

1^{er} janvier 2005), lorsque le contrat de location porte sur un ensemble immobilier composé d'un terrain et d'une construction, ledit contrat doit être décomposé en deux contrats séparés. Alors que le contrat de location du terrain (sauf s'il est amortissable) doit être classé, en principe, en contrat de location simple (il serait cependant possible de considérer qu'il s'agit d'un contrat de location-financement s'il est assuré que le transfert de propriété se fera l'issue du contrat), le contrat de location de la construction se classe soit en location-financement, soit en location simple (en effet, la durée de vie du terrain n'étant pas définie, le terrain ne peut généralement pas remplir systématiquement les conditions pour être classé en location-financement). S'il n'est pas possible de scinder le contrat pour apprécier les deux éléments, l'ensemble du contrat est considéré comme une location-financement, à moins de démontrer que les deux éléments sont en location simple.

		1.1.N	
243	Constructions en location-financement	190 000	
167	Dettes de location-financement		190 000
	<i>Immobilisation de la construction</i>		

Le taux semestriel équivalent au taux annuel de 9,914 % est de 4,84 % : $1,09914^{1/2} = 1,0484$.

		1.1.N	
661	Charges d'intérêts $190\ 000 \times 4,84\ %$	9 196	
167	Dettes de location-financement $20\ 321 - 9\ 196$	11 125	
6132	Locations immobilières (pour le terrain)	6 179	
44566	État, TVA déductible sur autres biens et services $26\ 500 \times 19,6\ %$	5 194	
512	Banque $26\ 500 \times 1,196$ <i>Premier semestre</i>		31 694
		31.12.N	
661	Charges d'intérêts $(190\ 000 - 11\ 125) \times 4,84\ %$	8 658	
1688	Intérêts courus <i>Intérêts deuxième semestre</i>		8 658
6132	Locations immobilières	6 179	
44586	État, TVA sur factures non parvenues	1 211	
4081	Fournisseurs, factures non parvenues <i>Loyer terrain deuxième trimestre</i>		7 390
6811	Dotations aux amortissements des immobilisations	7 000	
2813	Amortissements de constructions en location-financement $(190\ 000 - 50\ 000) \times 1/20$		7 000
487	Produits constatés d'avance	1 000	
758	Produits divers de gestion courante <i>Reprise 20 000/20</i>		1 000

b) Société Sigma

		1.1.N		
211	Terrains	60 000		
274	Prêts de location-financement	190 000		
512	Banque		250 000	
	<i>Rachat à Lambda dans le cadre contrat de cession-bail</i>			
		1.7.N		
512	Banque	31 694		
274	Prêts de location-financement		11 125	
7626	Revenus des prêts		9 196	
706	Prestations de services – locations		6 179	
44571	État, TVA collectée		5 194	
	<i>Première échéance</i>			
		31.12.N		
2678	Intérêts courus sur prêts	8 658		
4181	Clients, factures à établir	7 390		
6726	Revenus des prêts		8 658	
6179	Prestations de services – locations		6 179	
44587	État, TVA sur factures à établir		1 211	
	<i>Intérêts et charges à payer</i>			

Cas 19 DÉPRÉCIATION**ÉNONCÉ**

La société Kappa a fait l'acquisition le 1^{er} janvier N d'une machine-outil à commande numérique d'un coût de 130 000 €. Cette machine est amortissable sur 5 ans (valeur résiduelle ou prix de vente net des frais de cession au 31 décembre N+4 : 10 000 €).

Cette machine est destinée à réaliser un produit spécifique dont il est attendu les productions suivantes :

- 10 000 unités en N ;
- 15 000 unités en N+1 ;
- 12 000 unités en N+2 ;
- 8 000 unités en N+3 ;
- 5 000 unités en N+4.

La marge (sur coût variable) attendue est de 4 € par unité.

Il y a lieu par ailleurs de prévoir les dépenses spécifiques suivantes (dépenses d'entretien) :

- 4 000 € en N ;
- 6 000 € en N+1 ;
- 8 000 € en N+2 ;

- 10 000 € en N+3 ;
- 12 000 € en N+4.

Par mesure de simplification, on considérera que produits et charges sont constatés en milieu d'exercice.

Le taux d'actualisation des flux de trésorerie attendus de l'utilisation de ce matériel est de 10 % avant impôt.

Le prix de vente net de frais de cession de la machine outil serait de :

- 100 000 € fin N ;
- 70 000 € fin N+1 ;
- 46 000 € fin N-2 ;
- 24 000 € fin N+3 ;
- 10 000 € fin N+4.

- 1) Analyser pour chacune des années les amortissements et dépréciations à constater et présenter les écritures correspondantes.
- 2) Présenter un tableau de synthèse des valeurs brutes, amortissements, dépréciations, valeur nette comptable, présentés au compte de résultat ou au bilan.

CORRIGÉ

1) Analyse des amortissements et dépréciations et écritures comptables

Il y a lieu de comparer en fin de chaque année la valeur nette comptable du matériel avec sa valeur recouvrable. La valeur recouvrable est définie par IAS 36 comme la plus élevée de la juste valeur (valeur de vente diminuée des frais de cession) et la valeur d'utilité.

a) Année N

La valeur d'utilité fin N se calcule à partir d'un tableau de flux de trésorerie actualisés :

	N+1	N+2	N+3	N+4	Fin N+4
Marge brute	60 000	48 000	32 000	20 000	
Charges spécifiques	- 6 000	- 8 000	- 10 000	- 12 000	
Cession machine					10 000
Flux de trésorerie	54 000	40 000	22 000	8 000	10 000
Coefficient d'actualisation	$1,10^{-0,5}$	$1,10^{-1,5}$	$1,10^{-2,5}$	$1,10^{-3,5}$	$1,10^{-4}$
Flux actualisé	51 487	34 671	17 336	5 731	6 830

La valeur d'utilité est donc de : $51\,487 + 34\,671 + 17\,336 + 5\,731 + 6\,830 = 116\,055 \text{ €}$.

L'amortissement pratiqué est de : $(130\,000 - 10\,000) \times 20 \% = 24\,000 \text{ €}$.

La valeur nette comptable du matériel est de : $130\,000 - 24\,000 = 106\,000 \text{ €}$.

La valeur recouvrable est la plus élevée de la valeur d'utilité et de la juste valeur (prix de cession net). C'est ici la valeur d'utilité qu'il faut retenir, soit $116\,055 \text{ €}$.

Comme la valeur recouvrable est supérieure à la valeur nette comptable, on ne comptabilisera aucune dépréciation et on ne passera que l'écriture suivante :

		31.12.N	
6811	Dotations aux amortissements des immobilisations	24 000	
28154	Amortissement du matériel industriel		24 000
	<i>Dotation de l'exercice</i>		

b) Année N+1

La valeur d'utilité se calcule fin N+1 à partir du tableau suivant :

	N+2	N+3	N+4	Fin N+4
Marge brute	48 000	32 000	20 000	
Charges spécifiques	- 8 000	- 10 000	- 12 000	
Cession machine				10 000
Flux de trésorerie	40 000	22 000	8 000	10 000
Coefficient d'actualisation	$1,10^{-0,5}$	$1,10^{-1,5}$	$1,10^{-2,5}$	$1,10^{-3}$
Flux actualisé au 31 décembre N+1	38 139	19 069	6 304	7 513

La valeur d'utilité est donc de : $38\,139 + 19\,069 + 6\,304 + 7\,513 = 71\,025 \text{ €}$.

L'amortissement pratiqué est de : $(130\,000 - 10\,000) \times 20 \% = 24\,000 \text{ €}$.

La valeur nette comptable du matériel est de $106\,000 - 24\,000 = 82\,000 \text{ €}$.

La valeur recouvrable est la plus élevée de la valeur d'utilité et de la juste valeur (prix de cession net). C'est ici la valeur d'utilité qu'il faut retenir, soit $71\,025 \text{ €}$.

Comme la valeur recouvrable est inférieure à la valeur nette comptable, il y a lieu de constater une dépréciation complémentaire à l'amortissement de : $82\,000 - 71\,025 = 10\,975 \text{ €}$. On passera les écritures suivantes :

		31.12.N+1	
6811	Dotations aux amortissements des immobilisations	24 000	
28154	Amortissement du matériel industriel		24 000
	<i>Dotation de l'exercice</i>		
68162	Dotations aux dépréciations des immobilisations corporelles	10 975	
29154	Dépréciation du matériel industriel		10 975
	<i>Dépréciation</i>		

L'amortissement sur les exercices à venir sera de : $(71\,025 - 10\,000)/3 = 20\,342$.

c) Année N+2

La valeur d'utilité se calcule fin N+2 à partir du tableau suivant :

	N+3	N+4	Fin N+4
Marge brute	32 000	20 000	
Charges spécifiques	- 10 000	- 12 000	
Cession machine			10 000
Flux de trésorerie	22 000	8 000	10 000
Coefficient d'actualisation	$1,10^{-0,5}$	$1,10^{-1,5}$	$1,10^{-2}$
Flux actualisé au 31 décembre N+2	20 976	6 934	8 264

La valeur d'utilité est donc de : $20\,976 + 6\,934 + 8\,264 = 36\,174$ €.

L'amortissement pratiqué sera de 20 342 €.

La valeur nette comptable du matériel est de $130\,000 - 24\,000 - 24\,000 - 10\,975 - 20\,342 = 50\,683$ € ou $71\,025 - 20\,432 = 50\,683$ €.

La valeur recouvrable est la plus élevée de la valeur d'utilité et de la juste valeur (prix de cession net). C'est ici la juste valeur (valeur nette de cession) qu'il faut retenir, soit 46 000 €.

Comme la valeur recouvrable est inférieure à la valeur nette comptable, il y a lieu de constater une dépréciation complémentaire à l'amortissement de : $50\,683 - 46\,000 = 4\,683$ €. On passera les écritures suivantes :

		31.12.N+2	
6811	Dotations aux amortissements des immobilisations	20 342	
28154	Amortissement du matériel industriel <i>Dotation de l'exercice</i>		20 342
68162	Dotations aux dépréciations des immobilisations corporelles	4 683	
29154	Dépréciation du matériel industriel <i>Dépréciation</i>		4 693

L'amortissement sur N+3 et N+4 sera de : $(46\,000 - 10\,000)/2 = 18\,000$.

Il eut été aussi possible (mais ceci n'a pas d'incidence sur la présentation du bilan et du compte de résultat) de réajuster les comptes d'amortissements comme s'il n'y avait pas eu de provisions constatées au cours de l'exercice précédent et de présenter les écritures suivantes :

		31.12.N+2	
6811	Dotations aux amortissements des immobilisations	3 658	
28154	Amortissement du matériel industriel <i>Dotation complémentaire 24 000 - 20 342</i>		3 658

29154 78162	Dépréciation du matériel industriel Reprises sur dépréciations des immobilisations corporelles <i>Reprise perte de valeur égale à la dotation complémentaire</i>	3 658	3 658
----------------	--	-------	-------

d) Année N+3

La valeur d'utilité se calcule fin N+3 à partir du tableau suivant :

	N+4	Fin N+4
Marge brute	20 000	
Charges spécifiques	- 12 000	
Cession machine		10 000
Flux de trésorerie	8 000	10 000
Coefficient d'actualisation	$1,10^{-0,5}$	$1,10^{-1}$
Flux actualisé au 31 décembre N+2	7 628	9 091

La valeur d'utilité est donc de : $7\,628 + 9\,091 = 16\,719$ €.

L'amortissement pratiqué sera de 18 000 €.

La valeur nette comptable du matériel est de : $46\,000 - 18\,000 = 28\,000$ €.

La valeur recouvrable est la plus élevée de la valeur d'utilité et de la juste valeur (prix de cession net). C'est ici la juste valeur (valeur nette de cession) qu'il faut retenir, soit 24 000 €.

Comme la valeur recouvrable est inférieure à la valeur nette comptable, il y a lieu de constater une dépréciation complémentaire à l'amortissement de : $28\,000 - 24\,000 = 4\,000$ €. On passera les écritures suivantes :

		31.12.N+3	
6811 28154	Dotations aux amortissements des immobilisations Amortissement du matériel industriel <i>Dotation de l'exercice</i>	18 000	18 000
68162 29154	Dotations aux dépréciations des immobilisations corporelles Dépréciation du matériel industriel <i>Dépréciation</i>	4 000	4 000
6811 28154	Dotations aux amortissements des immobilisations Amortissement du matériel industriel <i>Dotation complémentaire 24 000 - 18 000</i>	6 000	6 000
29154 78162	Dépréciation du matériel industriel Reprises sur dépréciations des immobilisations corporelles <i>Reprise perte de valeur égale à la dotation</i>	6 000	6 000

L'amortissement de N+4 sera de : $24\,000 - 10\,000 = 14\,000$ €.

e) **Année N+4**

Au 31 décembre N+4, on passera les écritures suivantes :

		31.12.N+4	
6811	Dotations aux amortissements des immobilisations	14 000	
28154	Amortissement du matériel industriel <i>Dotation de l'exercice</i>		14 000
6811	Dotations aux amortissements des immobilisations	10 000	
28154	Amortissement du matériel industriel <i>Dotation complémentaire 24 000 – 14 000</i>		10 000
29154	Dépréciation du matériel industriel	10 000	
78162	Reprises sur dépréciations des immobilisations corporelles <i>Reprise perte de valeur égale à la dotation</i>		10 000

2) **Tableau de synthèse**

N° comptes	Comptes	Année N	Année N+1	Année N+2	Année N+3	Année N+4
2154	Matériel industriel	130 000	130 000	130 000	130 000	130 000
6811	Dotations aux amortissements	24 000	24 000	20 342	18 000	14 000
6811	Dotations aux amortissements (complémentaire)			3 658	6 000	10 000
28154	Amortissement matériel industriel	24 000	48 000	72 000	96 000	120 000
6816	Dotations aux dépréciations		10 975	4 683	4 000	
7816	Reprises sur dépréciations			3 658	6 000	10 000
29154	Dépréciation matériel industriel		10 975	12 000	10 000	0
	Valeur nette comptable	106 000	71 025	46 000	24 000	10 000

Cas 20 DÉPRÉCIATION D'UNE UNITÉ GÉNÉRATRICE DE TRÉSORERIE

ÉNONCÉ

En N-1, la société Alpha a pris le contrôle (participation à 100 %) de la société Bêta, dont l'activité consiste en la production d'eaux minérales. Douze marques sont gérées par la société Bêta dont les marques Oméga et Gamma.

L'analyse des comptes de la société Bêta au 1^{er} janvier N a permis d'effectuer la répartition suivante :

	Marque Oméga	Marque Gamma	Autres marques
Goodwill	100 000	120 000
Immobilisations incorporelles	150 000	180 000
Immobilisations corporelles	300 000	400 000
Stocks, créances et liquidités moins dettes d'exploitation	100 000	150 000
	650 000	850 000

Au 31 décembre N, les valeurs nettes de cession des actifs affectés aux différentes marques sont de 200 000 € pour la marque Oméga et de 300 000 € pour la marque Gamma (ventes de marques, récupération du besoin de fonds de roulement, cession de matériels utilisés). Ces valeurs resteront valables (hors inflation) postérieurement à l'année N.

Pour la marque Oméga, on peut espérer un flux de trésorerie (égal à la marge brute avant amortissements, charges financières et impôt) de 65 000 € jusqu'à la fin de N+9, la marque étant ensuite cédée.

Pour la marque Gamma, on peut espérer également un flux de trésorerie de 75 000 € jusqu'à la fin de N+9, la marque étant également cédée.

On considérera que les immobilisations incorporelles et corporelles s'amortiront en 10 ans, leur valeur résiduelle au bout des 10 ans étant estimée à 20 % des valeurs d'acquisition.

Le taux d'intérêt (hors inflation) est estimé à 5 % avant impôt.

- 1) Analyser les valeurs des éléments des unités génératrices de trésorerie Oméga et Gamma à la fin de l'année N et passer les écritures correspondantes.
- 2) En supposant qu'à partir de N+1, la marge annuelle espérée sur les unités génératrices de trésorerie soit jusqu'à la fin de N+9 de 45 000 € pour Oméga et de 75 000 € pour Gamma, analyser les valeurs des éléments des unités génératrices de trésorerie à la fin de l'année N+1 pour Oméga et Gamma et passer les écritures correspondantes.
- 3) En supposant qu'à partir de N+2, la marge annuelle espérée sur les unités génératrices de trésorerie soit toujours jusqu'à la fin de N+9 de 45 000 € pour Oméga et de 75 000 € pour Gamma, analyser les valeurs des éléments des unités génératrices de trésorerie à la fin de l'année N+1 pour Oméga et Gamma et passer les écritures correspondantes.

CORRIGÉ

1) Analyse fin N

La valeur comptable de l'unité génératrice de trésorerie (UGT) Oméga est de :

- valeur de l'UGT au 1^{er} janvier N : 650 000
- amortissements immobilisations :

$$[(150\ 000 + 300\ 000) \times 80\%] \times 1/10 = \frac{- 36\ 000}{614\ 000}$$

La valeur comptable de l'UGT Gamma est de :

• valeur de l'UGT au 1 ^{er} janvier N :	850 000
• amortissements immobilisations :	
$[(180\ 000 + 400\ 000) \times 80\%] \times 1/10 =$	<u>- 46 400</u>
	803 600

La valeur de cession nette de l'UGT Oméga est de 200 000.
 La valeur de cession nette de l'UGT Gamma est de 300 000.

La valeur d'utilité de l'UGT Oméga est de :

$$65\ 000 \times \frac{1 - 1,05^{-10}}{0,05} + 200\ 000 \times 1,05^{-10} = 624\ 695$$

La valeur d'utilité de l'UGT Gamma est de :

$$75\ 000 \times \frac{1 - 1,05^{-10}}{0,05} + 300\ 000 \times 1,05^{-10} = 763\ 304$$

La valeur recouvrable des unités génératrices de trésorerie est définie comme étant la plus élevée de la valeur de cession nette et de la valeur d'utilité. Pour Oméga et Gamma, il s'agit de la valeur d'utilité.

La valeur d'utilité d'Oméga est supérieure à la valeur comptable. Il n'y a donc pas de dépréciation à constater sur l'UGT Oméga. Seuls seront comptabilisés les amortissements des immobilisations corporelles et incorporelles.

31.12.N			
6811	Dotations aux amortissements des immobilisations	36 000	
280	Amortissements des immobilisations incorporelles $(150\ 000 - 150\ 000 \times 20\%) \times 1/10$		12 000
281	Amortissements des immobilisations corporelles $(300\ 000 - 300\ 000 \times 20\%) \times 1/10$		24 000
	<i>Dotations de l'exercice</i>		

La valeur d'utilité de l'UGT Gamma est inférieure à la valeur comptable. Il y a donc dépréciation sur l'unité génératrice de trésorerie à constater en plus des amortissements des immobilisations corporelles et incorporelles. Cette provision s'applique d'abord au goodwill.

On passera les écritures suivantes :

31.12.N			
6811	Dotations aux amortissements des immobilisations	46 400	
280	Amortissements des immobilisations incorporelles $(180\ 000 - 180\ 000 \times 20\%) \times 1/10$		14 400
281	Amortissements des immobilisations corporelles $(400\ 000 - 400\ 000 \times 20\%) \times 1/10$		32 000
	<i>Dotations de l'exercice</i>		
6816	Dotations aux provisions pour pertes de valeur du goodwill	40 296	
2907	Perte de valeur du goodwill <i>Dépréciation de l'UGT : 803 600 - 763 304</i>		40 296

2) Analyse fin N+1

La valeur comptable de l'UGT Oméga est de :

• valeur de l'UGT au 1 ^{er} janvier N :	650 000
• amortissements immobilisations :	
$[(150\ 000 + 300\ 000) \times 80\%] \times 2/10 =$	<u>- 72 000</u>
	578 000

La valeur comptable de l'UGT Gamma est de :

• valeur de l'UGT au 1 ^{er} janvier N :	850 000
• amortissements immobilisations :	
$[(1\ 0\ 000 + 4\ 0\ 000) \times 80\%] \times 2/10 =$	<u>- 92 800</u>
	757 200

La valeur de cession nette de l'UGT Oméga est de 200 000.

La valeur de cession nette de l'UGT Gamma est de 300 000.

La valeur d'utilité de l'UGT Oméga est de :

$$45\ 000 \times \frac{1 - 1,05^{-9}}{0,05} + 200\ 000 \times 1,05^{-9} = 448\ 774$$

La valeur d'utilité de l'UGT Gamma est de :

$$75\ 000 \times \frac{1 - 1,05^{-9}}{0,05} + 300\ 000 \times 1,05^{-9} = 726\ 469$$

La valeur recouvrable des unités génératrices de trésorerie sera donc pour Oméga et Gamma, égale à la valeur d'utilité, plus élevée.

La valeur d'utilité d'Oméga est inférieure à la valeur comptable. Seront comptabilisés les amortissements (comme pour N), mais aussi une provision pour perte de valeur de $578\ 000 - 448\ 774 = 129\ 226$. Celle-ci portera sur le goodwill pour 100 000 € et pour le solde proportionnellement aux valeurs des immobilisations incorporelles et corporelles. On passera les écritures suivantes :

31.12.N+1			
6811	Dotations aux amortissements des immobilisations	36 000	
280	Amortissements des immobilisations incorporelles		12 000
281	Amortissements des immobilisations corporelles		24 000
	<i>Dotations de l'exercice</i>		
6816	Dotations aux provisions pour pertes de valeur du goodwill	100 000	
2907	Perte de valeur du goodwill		100 000
	<i>Dépréciation du goodwill</i>		
68161	Dotations aux dépréciations des immobilisations incorporelles	9 742	
68162	Dotations aux dépréciations des immobilisations corporelles	19 484	

290	Dépréciation des immobilisations incorporelles	9 742
291	Dépréciation des immobilisations corporelles	19 484
	<i>Dépréciation complémentaire faite proportionnellement aux valeurs nettes comptables respectives</i>	

Pour Gamma, théoriquement, on pourrait ramener la perte de valeur sur le goodwill à $757\,200 - 726\,469 = 30\,731$ € au lieu de 40 296 € constatés en N. Cependant, la norme IAS 36 ne permet pas de reprendre une perte de valeur constatée au cours d'un exercice précédent sur le goodwill.

On ne passera donc que l'écriture d'amortissement :

31.12.N+1		
6811	Dotations aux amortissements des immobilisations	46 400
280	Amortissements des immobilisations incorporelles <i>$(180\,000 - 180\,000 \times 20\%) \times 1/10$</i>	14 400
281	Amortissements des immobilisations corporelles <i>$(400\,000 - 400\,000 \times 20\%) \times 1/10$</i>	32 000
	<i>Dotations de l'exercice</i>	

3) Analyse fin N+2

La valeur comptable de l'UGT Oméga est de :

- valeur de l'UGT au 1^{er} janvier N : 650 000
 - amortissements immobilisations : – 108 000
- $$[(150\,000 + 300\,000) \times 80\%] \times 3/10 =$$
-
- 542 000

La valeur comptable de l'UGT Gamma est de :

- valeur de l'UGT au 1^{er} janvier N : 850 000
 - amortissements immobilisations : – 139 200
- $$[(180\,000 + 400\,000) \times 80\%] \times 3/10 =$$
-
- 710 800

La valeur de cession nette de l'UGT Oméga est de 200 000.

La valeur de cession nette de l'UGT Gamma est de 300 000.

La valeur d'utilité de l'UGT Oméga est de :

$$45\,000 \times \frac{1 - 1,05^{-8}}{0,05} + 200\,000 \times 1,05^{-8} = 426\,212$$

La valeur d'utilité de l'UGT Gamma est de :

$$75\,000 \times \frac{1 - 1,05^{-8}}{0,05} + 300\,000 \times 1,05^{-8} = 687\,792$$

La valeur recouvrable des unités génératrices de trésorerie sera donc pour Oméga et Gamma, égale à la valeur d'utilité, plus élevée.

Pour Oméga la perte de valeur globale est de $542\,000 - 426\,212 = 115\,788$ €, soit une perte de valeur plus faible que celle qui a été comptabilisée en N+1 (qui était de $129\,226$ €). Si la partie de perte de valeur constatée sur le goodwill ne peut pas être reprise, celle imputée aux immobilisations corporelles et incorporelles peut au contraire l'être. On passera les écritures suivantes :

31.12.N+2			
6811 280 281	Dotations aux amortissements des immobilisations Amortissements des immobilisations incorporelles Amortissements des immobilisations corporelles <i>Dotations de l'exercice</i>	36 000	12 000 24 000
290 291 78161 78162	Dépréciation des immobilisations incorporelles Dépréciation des immobilisations corporelles Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles Reprises sur dépréciations des immobilisations corporelles <i>Reprise 129 226 – 115 788 faite proportionnellement aux valeurs nettes comptables respectives</i>	4 479 8 959	4 479 8 959

Pour l'UGT Gamma, la perte de valeur est de $710\,800 - 687\,792 = 23\,008$ €. Comme pour l'exercice N-1, il n'y a pas de reprise de perte de valeur sur le goodwill. Seuls sont comptabilisés les amortissements.

31.12.N+2			
6811 280 281	Dotations aux amortissements des immobilisations Amortissements des immobilisations incorporelles <i>(180 000 – 180 000 × 20 %) × 1/10</i> Amortissements des immobilisations corporelles <i>(400 000 – 400 000 × 20 %) × 1/10</i> <i>Dotations de l'exercice</i>	46 400	14 400 32 000

6

LES AVANTAGES DU PERSONNEL

Cas 21 SALAIRES ET PARTICIPATIONS

ÉNONCÉ

La société Oméga paie son personnel le 28 de chaque mois. Pour le mois de décembre N, la paie peut être synthétisée comme suit (en €) :

Salaire de base :	150 000
Heures d'absence pour maladie rémunérées :	10 000
Heures supplémentaires :	14 000
Congés payés :	<u>18 000</u>
Brut :	192 000
Cotisations maladie :	1 425
Cotisations vieillesse :	10 560
Cotisations chômage :	4 608
Cotisations retraite complémentaire :	13 400
CSG – CRDS :	<u>14 592</u>
Total retenues :	44 585
Net :	147 415
Remboursement de frais :	<u>8 000</u>
Net à payer :	155 415

Les charges patronales, quant à elles, peuvent être synthétisées comme suit :

Cotisations maladie :	24 576
Cotisations vieillesse :	17 280
Cotisations accident du travail :	3 840
Cotisations chômage :	8 544
Cotisations retraite complémentaire :	20 100
Impôts (formation continue, taxe d'apprentissage, contribution construction) :	4 704
Total :	<u>79 044</u>

En janvier N+1 seront rémunérées les heures supplémentaires de décembre N, soit 15 500 €.

Par ailleurs, des heures supplémentaires non payées ont été effectuées en décembre N pour 18 000 € et devront être récupérées sur les six mois à venir.

Des indemnités de maladie devront être récupérées auprès de la Caisse d'assurance maladie pour 6 000 €.

Les congés payés sont évalués mois par mois et à 10 % des salaires et charges sociales dus (on prendra comme base le brut mensuel et on ne tiendra pas compte des régularisations liées aux opérations ci-dessus).

D'autre part, fin décembre seront comptabilisées :

- la prime annuelle d'intéressement du personnel à la sécurité de l'entreprise, soit 46 000 € ;
- la participation des salariés aux résultats de l'entreprise, soit 84 000 €.

Ces deux primes sont exemptées de charges sociales (excepté de la CSG et de la CRDS).

Taux de la CSG (calculée sur 97 % du brut) : 7,5 %.

Taux de la CRDS (calculée sur 97 % du brut) : 0,5 %.

Présenter les écritures comptables relatives à ces opérations (comptes de charges tenus par nature).

CORRIGÉ

Les écritures récapitulatives relatives à la paie se présenteront comme suit :

		28.12.N		
6411	Salaires et appointements	150 000		
6412	Congés payés	18 000		
6413	Primes et gratifications (heures supplémentaires)	14 000		
6414	Indemnités et avantages divers (indemnités maladie)	10 000		
6414	Indemnités et avantages divers (remboursement de frais)	8 000		
421	Personnel – Rémunérations dues <i>Salaires bruts</i>		200 000	
421	Personnel – Rémunérations dues	44 585		

431	URSSAF $1\,425 + 10\,560 + 14\,592$	26 577
4371	Assedic	4 608
4372	Caisse de retraite complémentaire	13 400
	<i>Cotisations salariales</i>	

L'écriture récapitulative des cotisations patronales se présentera comme suit :

31.12.N		
6451	Cotisations à l'URSSAF $24\,576 + 17\,280 + 3\,840$	45 696
6453	Cotisations aux caisses de retraites	20 100
6454	Cotisations aux ASSEDIC	8 544
633	Impôts et taxes et versements assimilés sur rémunérations	4 704
431	URSSAF	45 696
4371	ASSEDIC	8 544
4372	Caisse de retraite complémentaire	20 100
4373	Autres organismes (formation, logement, etc.)	4 704
	<i>Cotisations patronales</i>	

Afin de respecter le principe de séparation des exercices, les heures supplémentaires effectuées en décembre N devront être comptabilisées en charges à payer. Les charges patronales correspondantes seront évaluées aux taux suivants :

Charges sociales : $(45\,696 + 20\,100 + 8\,544)/192\,000 = 38,72\%$

Charges fiscales : $4\,704/192\,000 = 2,45\%$.

On passera l'écriture suivante :

31.12.N		
6413	Heures supplémentaires	15 500
6458	Charges de sécurité sociale et de prévoyance $15\,500 \times 38,72\%$	6 002
6338	Impôts et taxes et versements assimilés sur rémunérations $15\,500 \times 2,45\%$	380
4286	Personnel charges à payer	15 500
4386	Sécurité sociale et autres organismes sociaux - charges à payer	6 382
	<i>Heures supplémentaires à payer</i>	

Cette écriture sera reprise au début de l'exercice suivant.

Pour ce qui concerne les heures supplémentaires non payées, on considérera qu'elles doivent s'imputer sur l'exercice N et être déduites des charges de l'exercice à venir. On passera une écriture semblable à la précédente, qui sera reprise au début de l'exercice N+1.

31.12.N		
6411	Salaires et appointements	18 000
6458	Charges de sécurité sociale et de prévoyance $18\,000 \times 38,72\%$	6 970
6338	Impôts et taxes et versements assimilés sur rémunérations $18\,000 \times 2,45\%$	441
4286	Personnel charges à payer	18 000
4386	Sécurité sociale et autres organismes sociaux - charges à payer	7 411
	<i>Heures supplémentaires à payer</i>	

Une partie des indemnités de maladie devant être récupérée, on comptabilisera la somme à recevoir comme une charge constatée d'avance. Il faudra distinguer la part de charges sociales et fiscales comprise dans la somme à recevoir :

Charges sociales : $6\ 000 \times 38,72 / (100 + 38,72 + 2,45) = 1\ 646$.

Charges fiscales : $6\ 000 \times 2,45 / (100 + 38,72 + 2,45) = 104$.

31.12.N			
486	Charges constatées d'avance	6 000	
6414	Indemnités et avantages divers (indemnités maladie)		4 250
645	Charges de sécurité sociale et de prévoyance		1 646
633	Impôts et taxes et versements assimilés sur rémunérations		104
	<i>Indemnité de maladie à récupérer</i>		

Cette écriture sera contrepassée en début d'exercice à venir.

Les congés payés seront ainsi évalués :

- congés proprement dits : $192\ 000 \times 10\ \% = 19\ 200$
- charges sociales : $19\ 200 \times 38,72\ \% = 7\ 434$
- charges fiscales : $19\ 200 \times 2,45\ \% = 470$

On passera l'écriture suivante (contrepassée en début d'exercice suivant) :

31.12.N			
6412	Congés payés	19 200	
645	Charges de sécurité sociale et de prévoyance	7 434	
633	Impôts et taxes et versements assimilés sur rémunérations	470	
4282	Dettes provisionnées pour congés à payer		19 200
4382	Charges sociales sur congés à payer		7 434
4482	Charges fiscales sur congés à payer		470
	<i>Congés à payer</i>		

La prime d'intéressement au personnel et la participation des salariés seront comptabilisées également dans un compte de charges de personnel (le PCG 1999 utilise un compte spécifique pour la participation, le compte 691 « Participation des salariés aux résultats », considérant qu'il s'agit non d'une charge de personnel, mais d'une forme de répartition de bénéfices : les normes IAS/IFRS ne connaissent pas cette distinction).

31.12.N			
6481	Autres charges de personnel – Prime d'intéressement à la sécurité	46 000	
6482	Autres charges de personnel – Participation des salariés aux résultats	84 000	
431	URSSAF $(46\ 000 + 84\ 000) \times 97\ \% \times (7,5\ \% + 0,5\ \%)$		10 088
4286	Personnel – Autres charges à payer		42 430
4284	Personnel – Dettes provisionnées pour participation des salariés		77 482
	<i>Intéressement et participation</i>		

Cas 22 RETRAITES

ÉNONCÉ

La société Epsilon a mis en place un régime de retraite à prestations définies accompagné d'un régime de prestations de maladie postérieures à l'emploi. Elle verse des cotisations à des fonds (qui placent le produit des cotisations en actifs immobiliers et actifs financiers), les fonds assumant le versement chaque année des prestations destinées au personnel retraité.

Les données relatives à l'année N vous sont fournies en *annexe 1*. L'*annexe 2* concerne la situation spécifique du salarié Oméga.

- 1) Calculer pour le salarié Oméga par les deux méthodes (méthode de l'Ordre des experts-comptables, recommandation n° 23, méthode des unités de crédit), les obligations de la société Epsilon à la fin de l'exercice N.
- 2) Présenter les écritures à comptabiliser en N concernant les régimes à prestations définies.
- 3) Présenter la situation des régimes à prestations définies au bilan au début de l'exercice N et en fin d'exercice N.
- 4) Analyser le montant des charges comptabilisées au cours de l'exercice.
- 5) Présenter sous forme de tableaux les notes annexes relatives aux avantages postérieurs à l'emploi attribués au personnel de la société Epsilon.

ANNEXE 1 DONNÉES RELATIVES AUX AVANTAGES POSTÉRIEURS À L'EMPLOI ANNÉE N

Données	Régimes de retraite à prestations définies	Prestations de maladie postérieures à l'emploi
Cotisations versées	987 000	38 000
Prestations servies	893 000	44 000
Obligations à l'ouverture – Opérations financées	18 492 000	942 000
Obligations à l'ouverture – Opérations non financées	2 594 000	22 000
Coût des services rendus	585 000	52 000
Coût financier	969 000	63 000
Obligations à la clôture – Obligations financées	19 335 000	999 000
Obligations à la clôture – Obligations non financées	2 412 000	36 000
Rendement attendu des actifs du régime associé	421 000	15 000
Écarts actuariels (charges) non comptabilisés début N	1 245 000	15 000
Écarts actuariels de l'exercice dus à la différence entre rendements attendu et effectif	64 000	(12 000)
Écarts actuariels (charges) constatés en cours d'exercice	3 000	
Écarts actuariels (charges) non comptabilisés fin N	1 306 000	3 000
Coût des services passés non comptabilisés début N	102 000	20 000
Coût des services passés constatés dans l'exercice	34 000	6 000
Coût des services passés non comptabilisés fin N	68 000	14 000
Juste valeur des actifs des régimes associés début N	19 056 000	145 000
Juste valeur des actifs des régimes associés fin N	19 507 000	166 000

ANNEXE 2
DONNÉES RELATIVES AU SALARIÉ OMÉGA

Âge en début d'exercice : 45 ans

Départ prévu en retraite : à 63 ans

Arrivée dans l'entreprise : à 32 ans

Espérance de vie globale : 83 ans

Probabilité d'être encore présent au moment du départ en retraite :

– en début d'exercice : 0,75

– en fin d'exercice : 0,76

Salaire début N : 2 000 € par mois

Salaire espéré en fin de carrière (compte tenu notamment de l'inflation) :
4 800 € par mois

Coefficient de droit par année de présence dans la société : 0,50 %

Taux d'actualisation à prendre en compte : 6 %

Taux de charge sur retraite : 25 %

Taux annuel d'augmentation de la retraite : 3 %

CORRIGÉ

1) Calcul des obligations de la société Epsilon pour le salarié Oméga

a) Méthode de l'Ordre des Experts-Comptables

	Début d'exercice	Fin d'exercice
Engagement futur	8 928	8 928
Ancienneté actuelle/ancienneté totale	12/31	13/31
Probabilité de présence	0,75	0,76
Facteur d'actualisation	$1,06^{-18}$	$1,06^{-17}$
Engagement annuel sans charges	908,09	1 056,70
Engagement annuel avec charges	1 135,11	1 320,87
Coefficient multiplicatif	15,43522	15,43522
Engagement total	17 520,73	20 387,90

L'engagement futur est égal à : $4\,800$ (salaire mensuel fin de carrière) $\times 12 \times 0,5\%$ $\times 31$ (nombre d'années total estimé de services d'Oméga) = 8 928 €.

L'engagement dit annuel sans charges est le produit de l'engagement futur par le rapport ancienneté actuelle/ancienneté totale, par la probabilité de présence et par le facteur d'actualisation.

L'engagement annuel avec charges est égal à l'engagement annuel sans charges majoré de 25 %.

Le coefficient multiplicatif tient compte de l'espérance de vie en retraite d'Oméga (soit 20 ans), du taux annuel d'augmentation de la retraite (soit 3 %) et du taux d'actualisation (soit 6 %). Il est de :

$$\frac{1,03/1,06^{20} - 1}{1,03/1,06 - 1} = 15,43522$$

L'engagement total est le produit de l'engagement annuel avec charge par le coefficient multiplicatif.

b) Méthode des unités de crédit

Dans la méthode des unités de crédit (que l'on trouve dans la norme IAS 19 de l'IASB), la situation en début d'exercice (qui a été établie l'exercice précédent) est connue.

On passe ainsi de l'engagement à l'ouverture à l'engagement à la clôture :

• obligation à l'ouverture :	17 520,73
• intérêts de l'obligation à l'ouverture au taux de 6 % :	1 051,24
• coût des services rendus au cours de l'exercice :	1 815,93
Obligations à la clôture :	<u>20 387,90</u>

Le coût des services rendus au cours de l'exercice se calcule comme suit :

• salaire annuel futur : $4\ 800 \times 12 =$	57 600
• prestation affectée à l'exercice : $57\ 600 \times 0,5 \% =$	288
• facteur d'actualisation :	$1,06^{-17}$
• coefficient de probabilité marginal : $0,76 + 12 \times (0,76 - 0,75) =$	0,88
• coefficient de majoration dû à la prise en compte des charges :	1,25
• coefficient multiplicatif :	15,43522

Coûts des services rendus :

$$288 \times 1,06^{-17} \times 0,88 \times 1,25 \times 15,43522 = 1\ 815,93$$

2) Écritures à comptabiliser en N

a) Écritures relatives au régime de retraite à prestations définies

		31.12.N	
437	Régime associé avantages au personnel	987 000	
512	Banque		987 000
	<i>Paiement de cotisations</i>		
648	Autres charges du personnel	1 591 000	
1666 ou 4286	Dettes provisionnées pour avantages au personnel postérieurs à l'emploi		1 591 000
	<i>585 000 + 969 000 + 3 000 + 34 000</i>		

1666	Dettes provisionnées pour avantages au personnel postérieurs à l'emploi	893 000	
437	Régime associé avantages au personnel <i>Prise en charge des prestations de l'exercice par le régime associé</i>		893 000
1666	Dettes provisionnées pour avantages au personnel postérieurs à l'emploi	451 000	
437	Régime associé avantages au personnel <i>Imputation de la plus-value sur actifs du régime associé 19 507 000 – 19 056 000</i>		451 000
437	Régime associé avantages au personnel	357 000	
1666	Dettes provisionnées pour avantages au personnel postérieurs à l'emploi	64 000	
648	Autres charges de personnel <i>Imputation rendement attendu et rendement effectif du régime associé</i>		421 000

b) Écritures relatives au régime de prestations de maladie postérieures à l'emploi

31.12.N			
437	Régime associé avantages au personnel	38 000	
512	Banque <i>Paiement de cotisations</i>		38 000
648	Autres charges du personnel	121 000	
1666 ou 4286	Dettes provisionnées pour avantages au personnel postérieurs à l'emploi <i>52 000 + 63 000 + 6 000</i>		121 000
1666	Dettes provisionnées pour avantages au personnel postérieurs à l'emploi	44 000	
437	Régime associé avantages au personnel <i>Prise en charge des prestations de l'exercice par le régime associé</i>		44 000
1666	Dettes provisionnées pour avantages au personnel postérieurs à l'emploi	21 000	
437	Régime associé avantages au personnel <i>Imputation de la plus-value sur actifs du régime associé 166 000 – 145 000</i>		21 000
437	Régime associé avantages au personnel	27 000	
1666	Dettes provisionnées pour avantages au personnel postérieurs à l'emploi		12 000
648	Autres charges de personnel <i>Imputation rendement attendu et rendement effectif du régime associé</i>		15 000

NB : Il est à noter qu'un amendement d'IAS 19 (applicable à compter du 1^{er} janvier 2006) permet d'inscrire des gains et pertes actuariels en capitaux propres dès leur constatation. Nous n'avons pas tenu compte de cette option dans ce cas d'application.

3) Situation aux bilans

a) En début d'exercice

	Retraite	Prestations maladie
Valeur actualisée obligations financées	18 492 000	942 000
Valeur actualisée obligations non financées	2 594 000	22 000
Juste valeur actifs du régime	- 19 056 000	- 145 000
Charges actuarielles non comptabilisées	- 1 245 000	- 15 000
Coût des services passés non comptabilisés	- 102 000	- 20 000
	683 000	784 000

b) En fin d'exercice

	Retraite	Prestations maladie
Valeur actualisée obligations financées	19 335 000	999 000
Valeur actualisée obligations non financées	2 412 000	36 000
Juste valeur actifs du régime	- 19 507 000	- 166 000
Charges actuarielles non comptabilisées	- 1 306 000	- 3 000
Coût des services passés non comptabilisés	- 68 000	- 14 000
	866 000	852 000

c) Contrôle des comptes à partir de la situation initiale et des écritures

Retraite

Compte 1666 : $683\,000 + 1\,591\,000 - 893\,000 - 451\,000 - 64\,000 = 866\,000$

Compte 437 : $- 987\,000 + 893\,000 + 451\,000 - 357\,000 = 0$

Prestation maladie

Compte 1666 : $784\,000 + 121\,000 - 44\,000 - 21\,000 + 12\,000 = 852\,000$

Compte 437 : $- 38\,000 + 44\,000 + 21\,000 - 27\,000 = 0$

3) Analyse des charges

	Retraite	Prestations maladie
Coût des services rendus	585 000	52 000
Coût financier	969 000	63 000
Rendement attendu des actifs du régime	- 421 000	- 15 000
Charges actuarielles comptabilisées en cours d'exercice	3 000	
Coût des services passés	34 000	6 000
	1 170 000	106 000

a) Contrôle des comptes à partir des écritures

Retraite

Compte 648 : $1\,591\,000 - 421\,000 = 1\,170\,000$.

Prestation maladie

Compte 648 : $121\,000 - 15\,000 = 106\,000$.

b) Calcul rendement effectif du régime

	Retraite	Prestations maladie
Juste valeur des actifs fin N	19 507 000	166 000
Juste valeur des actifs fin N-1	- 19 056 000	- 145 000
Cotisations versées	- 987 000	- 38 000
Prestations reçues	893 000	44 000
	357 000	27 000

5) Notes annexes

Une entité doit notamment fournir les informations suivantes (IAS 19 amendée) sur ses régimes à prestations définies :

- sa méthode de comptabilisation des écarts actuariels ;
- une description générale du type de régime ;
- un rapprochement des valeurs actualisées des obligations figurant dans le bilan d'ouverture avec celles du bilan de clôture et mettant en relief notamment, pour chacun des régimes à prestations définies, le coût des services rendus, le coût financier, les contributions des actifs du régime, les gains et pertes actuariels, les différences de change, les prestations versées, le coût des services passés, les effets des regroupements d'entreprises, etc. ;

d) une analyse des obligations au titre des prestations définies qui sont intégralement ou seulement partiellement non financées ;

e) un rapprochement des justes valeurs des actifs du régime figurant dans le bilan d'ouverture avec celles du bilan de clôture et mettant en relief notamment le rendement des actifs, les gains et pertes actuariels, les différences de change, les versements de l'employeur et des salariés, les prestations servies, les effets des regroupements d'entreprises, etc. ;

f) un rapprochement entre les valeurs actualisées des obligations et la juste valeur des actifs du régime, comptabilisés en actifs et passifs au bilan en identifiant au moins :

- les écarts actuariels non comptabilisés au bilan ;
- le coût des services passés non comptabilisés au bilan ;
- tout montant non comptabilisé à l'actif du fait de la limite fixée par la norme pour la comptabilisation des actifs ;
- la juste valeur au bilan de tout remboursement comptabilisé en tant qu'actif (avec une brève description du lien existant entre le droit à remboursement et l'obligation correspondante) ;
- les autres montants comptabilisés au bilan ;

g) la charge totale comptabilisée dans le compte de résultat pour chacun des éléments suivants ainsi que le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) ils apparaissent :

- coût des services rendus au cours de l'exercice ;
- coût financier ;
- rendement attendu des actifs du régime ;
- profit espéré venant du droit à remboursement enregistré en tant qu'actif ;
- écarts actuariels ;
- coût des services passés ;
- effet de toute réduction ou liquidation ;

h) les principales hypothèses actuarielles utilisées à la date de clôture comprenant le cas échéant :

- les taux d'actualisation ;
- les taux de rendement attendus des actifs du régime pour les exercices présentés dans les états financiers ;
- les taux de rendement attendus pour les périodes figurant dans les états financiers sur la base de tout droit à remboursement enregistré en tant qu'actif ;

- les taux attendus d'augmentation des salaires (et des variations d'un indice ou autre variable spécifiée dans les termes formels ou implicites d'un régime comme base de calcul des augmentations de prestations futures) ;
- les taux d'évolution des coûts médicaux ;
- toute autre hypothèse actuarielle importante utilisée.

L'entité doit indiquer pour chacune des hypothèses actuarielles une valeur absolue (par exemple un pourcentage absolu) et non pas uniquement une fourchette entre différents pourcentages ou autres variables.

La société Epsilon fournira notamment les tableaux suivants :

Actifs et passifs comptabilisés au bilan

	Régimes de pensions à prestations définies	Prestations de maladie postérieures à l'emploi et autres	Total
Valeur actualisée des obligations financées	19 335 000	999 000	20 334 000
Juste valeur des actifs des régimes	(19 507 000)	(166 000)	(19 673 000)
Excédent des obligations/(actifs) des régimes financés	(172 000)	833 000	661 000
Valeur actualisée des obligations non financées	2 412 000	36 000	2 448 000
Services passés non encore comptabilisés	(68 000)	(14 000)	(82 000)
Écarts actuariels nets non comptabilisés	(1 306 000)	(3 000)	(1 309 000)
Engagements nets des régimes à prestations définies	866 000	852 000	1 718 000

Charge comptabilisée au compte de résultat

	Régimes de pensions à prestations définies	Prestations de maladie postérieures à l'emploi et autres	Total
Coût des services rendus	585 000	52 000	637 000
Coût financier	969 000	63 000	1 032 000
Rendement attendu des actifs des régimes	(421 000)	(15 000)	(436 000)
Écarts actuariels reconnus dans l'année	3 000		3 000
Coût des services passés	34 000	6 000	40 000
Coût des régimes à prestations définies	1 170 000	106 000	1 276 000
Rendement (coût) effectif des actifs des régimes	357 000	27 000	384 000

Mouvements des engagements nets des régimes à prestations définies

	Régimes de pensions à prestations définies	Prestations de maladie postérieures à l'emploi et autres	Total
Au 1er janvier	683 000	784 000	1 467 000
Coût selon compte de résultat	1 170 000	106 000	1 276 000
Cotisations	(987 000)	(38 000)	(1 025 000)
Au 31 décembre	866 000	852 000	1 718 000

Principales hypothèses actuarielles

Taux d'actualisation : 6 %.

Cas 23 CORRIDOR, COÛT DES SERVICES PASSÉS

ÉNONCÉ

La société Thêta attribue depuis sa constitution une indemnité de départ à la retraite à ses salariés ayant plus de 9 années de présence dans l'entreprise. Cette indemnité n'est couverte par aucun actif. L'évaluation des obligations à la clôture d'un exercice est calculée en fonction des paramètres suivants :

- salaire mensuel du membre du personnel ;
- évolution de ce salaire jusqu'à la retraite ;
- pourcentage de salaire déterminé en fonction de l'ancienneté ;
- rapport entre le nombre d'années que passera le salarié dans l'entité et le nombre d'années déjà effectuées ;
- taux d'actualisation.

En N, deux paramètres ont été modifiés :

- taux d'intérêt en fonction du salaire et de l'ancienneté : ce taux est passé de 0,75 % par année de présence à 0,80 % par année de présence ;
- taux d'actualisation : ce taux, compte tenu de la hausse prévue généralisée des taux d'intérêts est passé de 5 % à 6 %.

Au 31 décembre N-1, l'évaluation des obligations de la société Thêta vis-à-vis de son personnel doit être estimé à 2 400 000 € (dont 750 000 € pour des salariés ayant moins de neuf années de service).

Après prise en compte des deux paramètres modifiés, l'évaluation globale de l'engagement est évaluée à 2 220 000 € (la durée moyenne de vie active résiduelle attendue des salariés est de 15 années).

Analyser l'écart entre l'évaluation au 31 décembre N-1 et l'évaluation réalisée au 1^{er} janvier N selon les nouveaux paramètres et constater pour N les écritures à comptabiliser du fait de cet écart.

CORRIGÉ

Ce cas traite du coût des services passés et des écarts actuariels.

Les règles fixées par la norme IAS 19 sont les suivantes pour ces deux points :

a) Coût des services passés

Le coût des services passés est généré lorsque l'entité adopte un régime à prestations définies ou change les prestations à payer en vertu d'un régime existant. L'entité doit donc au démarrage du régime évaluer les services passés et les comptabiliser en charges sur un mode linéaire, sur la durée moyenne restant à courir jusqu'à ce que les droits correspondants soient acquis au personnel. Dans la mesure où les droits à prestations sont déjà acquis lors de l'adoption du régime de prestations définies ou de sa modification, l'entité doit comptabiliser immédiatement le coût des services passés.

b) Écarts actuariels

Des écarts (appelés écarts actuariels) peuvent résulter d'augmentation ou de diminutions de la valeur actualisée d'une obligation au titre des prestations définies ou de la juste valeur des actifs du régime correspondant. Parmi les causes susceptibles de générer ces écarts actuariels, on peut citer :

- les taux exceptionnellement élevés ou faibles de rotation du personnel, de départ en retraite anticipée, de mortalité d'augmentation des salaires, des avantages au personnel ou des coûts médicaux ;
- l'impact de l'évolution du taux d'actualisation ;
- les différences entre le rendement attendu des actifs du régime et le rendement effectif.

Sur le long terme, les écarts actuariels peuvent se compenser. Aussi la norme IAS 19 n'impose pas la comptabilisation des écarts actuariels, excepté pour la part qui dépasse un certain niveau.

Pour l'évaluation au passif au titre des prestations définies, l'entité doit comptabiliser une fraction de ses écarts actuariels, en produits ou en charges si les écarts actuariels cumulés non comptabilisés à la fin de l'exercice précédent excèdent la plus grande des valeurs suivantes :

- 10 % de la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies à la date de clôture (avant déduction des actifs du régime) ;
- 10 % de la valeur des actifs du régime à la date de clôture.

Ces limites (approche dite du corridor) doivent être calculées et appliquées séparément pour chaque régime à prestations définies. Le corridor a pour objectif de limiter les effets de la variation temporaire de l'évaluation, en laissant à l'intérieur du couloir de 10 % un écart sans provision.

La fraction des écarts actuariels à comptabiliser (à partir de l'exercice suivant celui de sa constatation, selon l'annexe I de la norme IAS 19), en prestations définies est l'excédent divisé par la durée de vie active moyenne résiduelle attendue des membres du personnel bénéficiant de ce régime. Toutefois, une entité peut adopter toute méthode conduisant à comptabiliser de façon systématique tous les écarts actuariels plus rapidement, sous réserve d'appliquer la même base de comptabilisation pour les gains et pour les pertes actuariels et de l'appliquer de façon permanente d'un exercice à l'autre. L'entité peut appliquer ces méthodes de façon systématique même si ces écarts actuariels sont situés dans les limites de 10 % spécifiées ci-dessus. Il est à noter qu'un amendement d'IAS 19 (applicable à compter du 1^{er} janvier 2006) permet l'inscription des gains et pertes actuariels dans le tableau de variation des capitaux propres.

c) Analyse de l'écart et comptabilisation

L'écart constaté entre les deux évaluations a deux origines :

1) La première provient du coût des services passés et du changement de taux d'indemnité : il peut être estimé à $2\,400\,000 \times \frac{0,80 - 0,75}{0,75} = + 160\,000 \text{ €}$,

dont $750\,000 \times \frac{0,80 - 0,75}{0,75} = + 50\,000 \text{ €}$ pour les salariés ayant moins de neuf années de service et $+ 110\,000 \text{ €}$ pour les salariés ayant plus de neuf années de service.

Le coût des services des salariés ayant plus de neuf années de services doit être imputé directement à l'exercice de prise de décision du changement (soit l'année N), le solde pouvant être réparti sur le nombre moyen d'acquisition des droits à prestations, soit 5 ans : $(1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9)/9 = 5$.

On passera l'écriture suivante pour N :

		1.1.N	
648	Autres charges de personnel	120 000	
1666	Dettes provisionnées pour avantages au personnel postérieurs à l'emploi		120 000
	<i>110 000 + 50 000/5</i>		

2) La seconde provient de l'écart actuariel dû à un changement de taux d'actualisation.

Cet écart est estimé à : $2\,400\,000 + 160\,000 - 2\,220\,000 = 340\,000 \text{ €}$,
soit à peu près à :

$$(2\,400\,000 + 160\,000) - (2\,400\,000 + 160\,000) \times 1,06^{-15}/1,05^{-15}.$$

La partie de cet écart actuariel qui ne dépasse pas 10 % de la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies à la date de clôture (il n'y a pas d'actifs du régime correspondant, il faut donc retenir la valeur actuali-

sée de l'obligation), soit sur 2 220 000 + intérêts de l'exercice N et coûts des services acquis en N, n'a pas à être comptabilisée (règle du corridor). Il est à noter cependant qu'un amendement de la norme IAS 19 publié en novembre 2004 (et applicable au 1^{er} janvier 2006) permet d'inscrire les gains et pertes actuariels en capitaux propres.

La partie qui excède le corridor, soit $340\,000 - 2\,220\,000 \times 10\%$ (si les coûts des services acquis et intérêts N étaient nuls) = 118 000 €, sera répartie à partir de N+1 sur la durée moyenne de vie active résiduelle attendue des salariés, soit 15 ans.

L'écriture suivante serait ainsi comptabilisée (et pendant 15 ans).

		1.1.N+1	
1666	Dettes provisionnées pour avantages au personnel postérieurs à l'emploi	7 867	
648	Autres charges de personnel <i>Autres avantages du personnel</i>		7 867

Dans le cas de l'application de l'amendement présenté ci-dessus on passerait l'écriture suivante :

		1.1	
1666	Dettes provisionnées pour avantages au personnel postérieurs à l'emploi	118 000	
1076	Écarts actuariels relatifs aux avantages au personnel postérieurs à l'emploi <i>Autres avantages du personnel</i>		118 000

Cas 24 PAIEMENTS EN ACTIONS

ÉNONCÉ

La société Oméga a décidé depuis le 1^{er} janvier N-4 d'attribuer des options (options d'achat et options de souscription d'actions) aux membres de sa direction.

La période d'exercice des options est de 4 ans. L'option peut s'exercer à tout moment.

Le 31 décembre N-1, le détail des attributions est le suivant :

Échéances	Nombre	Prix d'exercice
1 an	1 600	180
2 ans	5 000	160
3 ans	4 200	190
4 ans	1 800	170
	12 600	

Le prix d'exercice correspond au cours moyen des dix derniers jours du mois de janvier d'allocation.

Au 31 décembre N-1, le cours de l'action Oméga est de 185 €. À cette date, le poste « Actions rachetées » est débiteur de 1 136 200 € pour 6 300 actions rachetées.

À la fin de l'exercice N, 3 000 nouvelles options sont proposées aux dirigeants au prix d'exercice de 188 €.

Pour permettre l'exercice des options, la société Oméga effectue un rachat de ses propres actions pour la moitié et prévoit une augmentation de capital pour le surplus. Elle s'engage à avoir en permanence un nombre d'actions rachetées égal à la moitié des options émises.

Au 31 décembre N, le détail des options est fourni par le tableau suivant :

Date émission	Options émises	Options exercées	Valeur moyenne du titre au moment de l'exercice	Options échues non exercées	Situation au 31 décembre N
31.12.N-4	1 600	1 200	200	400	0
31.12.N-3	5 000	3 100	200	-	1 900
31.12.N-2	4 200	400	200	-	3 800
31.12.N-1	1 800	1 100	200	-	700
31.12.N	3 000	-		-	3 000
	15 600	5 800		400	9 400

Le cours de l'action au 31 décembre N est de 197 €.

En N, la société Oméga a racheté 1 300 actions pour 247 000 € et a augmenté son capital par émission de 2 900 actions de valeur nominale 50 € émises à 200 €.

- 1) Présenter pour l'exercice N toutes les écritures qui vous semblent nécessaires.
- 2) Indiquer quelles informations la société Oméga doit faire figurer dans les notes annexes à ses états financiers au 31 décembre N.

CORRIGÉ

1) Écritures comptables

Le cours de l'action étant de 185 € au 31 décembre N-1, la valeur des options peut être estimée à cette date à :

- options émises en N - 4 : $1\,600 \times (185 - 180) =$ 8 000
 - options émises en N - 3 : $5\,000 \times (185 - 160) =$ 125 000
 - options émises en N - 2 : cours inférieur au prix exercice : néant
 - options émises en N - 1 : $1\,800 \times (185 - 170) =$ 27 000
-
- 160 000

En N, on passera d'abord les écritures relatives à l'augmentation de capital et aux actions rachetées :

		N	
4563	Actionnaires, versements sur augmentation de capital	580 000	
101	Capital social $2\,900 \times 50$		145 000
1041	Prime d'émission $2\,900 \times 150$		435 000
	<i>Émission de 2 900 actions à 200 €</i>		
<hr/>			
109	Actions propres	247 000	
512	Banque		247 000
	<i>Actions rachetées</i>		

On comptabilisera ensuite les exercices des différentes options et la juste valeur des rémunérations complémentaires pour l'exercice sur ces options (à la fin de l'exercice précédent, on avait déjà estimé cette rémunération en tenant compte de la valeur du titre au 31 décembre N-1).

Pour cela, on comptabilisera d'abord en charge de personnel, les variations de cours entre la fin de l'exercice précédent et la date de prise de l'option pour les options exercées :

• options N-4 : $1\,200 \times (200 - 185) =$	18 000
• options N-3 : $3\,100 \times (200 - 185) =$	46 500
• options N-2 : $400 \times (200 - 190) =$	4 000
• options N-1 : $1\,100 \times (200 - 185) =$	<u>16 500</u>
	85 000

On passera l'écriture suivante :

		N	
648	Autres charges de personnel	85 000	
1041	Prime d'émission		85 000
	<i>Augmentation de valeur sur options exercées</i>		

Les sommes encaissées par l'entreprise seront de :

• options N-4 : $1\,200 \times 180 =$	216 000
• options N-3 : $3\,100 \times 160 =$	496 000
• options N-2 : $400 \times 190 =$	76 000
• options N-1 : $1\,100 \times 170 =$	<u>187 000</u>
	975 000

Les primes d'émission imputées sur cette acquisition seront de :

• options N-4 : $1\,200 \times (200 - 180) =$	24 000
• options N-3 : $3\,100 \times (200 - 160) =$	124 000
• options N-2 : $400 \times (200 - 190) =$	4 000
• options N-1 : $1\,100 \times (200 - 170) =$	<u>33 000</u>
	185 000

Le coût moyen pondéré des actions rachetées est de :

$$\frac{1\,136\,200 + 247\,000}{6\,300 + 1\,300} = 182.$$

Le coût des actions rachetées cédées est donc de : $2\,900 \times 182 = 527\,800$ et le profit sur actions rachetées de : $(200 - 182) \times 2\,900 = 52\,200$.

On passera l'écriture suivante :

		N		
512	Banque	975 000		
1041	Prime d'émission	185 000		
109	Actions propres		527 800	
4563	Actionnaires, versements sur augmentation de capital		580 000	
7783	Bonis provenant du rachat par l'entreprise d'actions ou d'obligations émises par elle-même		52 200	
	<i>Exercice des options</i>			

Il y a lieu ensuite de constater l'abandon de 400 options venues à échéance et non exercées :

		31.12.N		
1041	Prime d'émission $400 \times (185 - 180)$	2 000		
648	Autres charges de personnel		2 000	
	<i>Options non exercées</i>			

Enfin, on comptabilisera le réajustement de la valeur des options en cours :

• options N-3 : $1\,900 \times (197 - 185) =$	22 800
• options N-2 : $3\,800 \times (197 - 190) =$	26 600
• options N-1 : $700 \times (197 - 185) =$	8 400
• options N : $3\,000 \times (197 - 188) =$	27 000
	84 800

		31.12.N		
648	Autres charges de personnel	84 800		
1041	Prime d'émission		84 800	
	<i>Réajustement de la valeur sur options non exercées</i>			

2) Contenu des notes annexes

L'entité doit fournir des informations permettant aux utilisateurs d'états financiers de comprendre la nature et l'étendue des accords de paiements en actions (stocks options pour les paiements de salaires en actions) de l'exercice. Elle doit pour cela fournir les informations suivantes :

- une description de chaque type de disposition relative à des paiements en actions existant au cours de l'exercice ;

- le nombre et prix moyen d'exercice des options sur actions pour chacune des groupes d'options en existants en début d'exercice, attribués durant l'exercice, perdus durant l'exercice, utilisés durant l'exercice, expirés durant l'exercice, existants en fin d'exercice et utilisables à la fin de l'exercice ;
- pour les options utilisées durant l'exercice, le cours moyen de l'action au moment de l'utilisation ;
- pour les options existantes à la fin de l'exercice, l'échelle du prix d'exercice et la moyenne des valeurs correspondante.

L'entité doit aussi fournir des informations permettant aux utilisateurs des états financiers de comprendre comment la valeur des actions attribuées durant l'exercice a été déterminée.

Elle doit pour cela fournir pour les options attribuées dans la période, la moyenne des valeurs de ces options au moment de l'évaluation et une information sur la manière dont la juste valeur est évaluée incluant le modèle utilisé et les paramètres de ce modèle, comment la volatilité attendue est déterminée et quelles sont les caractéristiques de l'option prises en compte dans l'évaluation.

7 LES PROVISIONS, PASSIFS ÉVENTUELS ET ACTIFS ÉVENTUELS

Cas 25 PROVISIONS POUR RISQUES

ÉNONCÉ

La société Alpha est un fabricant de machines-outils installé sur le site de X, près de la Méditerranée. Vous êtes appelé(e) auprès de la société Alpha pour analyser les opérations suivantes :

1) La société Alpha vend notamment des machines-outils A au prix de 60 000 € pièce. Les garanties accordées aux clients sur ces machines le sont pour une durée de trois ans. Compte tenu de l'expérience passée, on peut estimer que les dépenses de réparation de ces machines seront de 3 000 € par machine (portant sur 5 % des machines vendues) sur les trois ans et que compte tenu du coût de réparation entraîné par certaines machines, la société Alpha aura à remplacer 1 % du parc des machines. La probabilité de défaillance se répartit à raison de 50 % sur la première année, 30 % sur la seconde année et 10 % la troisième année. Il a été vendu 600 machines en N-3, 700 en N-2, 800 en N-1 et 1 000 en N. Le coût de production moyen d'une machine est de 40 000 €.

2) Au 31 décembre N, un procès est en cours pour utilisation abusive d'un procédé de fabrication de la machine A couvert par brevet. L'avocat de la société Alpha a précisé qu'il y aurait de fortes chances que ce procès soit perdu et que la société soit amenée à payer un dédommagement de 120 000 € plus une redevance de 500 € par matériel vendu à compter de N+1 et durant 10 ans (sauf abandon du procédé, qui semble difficilement envisageable compte tenu des investissements réalisés). On escompte vendre 1 000 machines par an pendant encore 10 ans. Le taux d'intérêt réel est de 2 % (taux ne tenant pas compte de l'effet de l'inflation).

- 3) La société Alpha s'est engagée à l'horizon N+30 à démonter (soit 50 ans après la mise en service) son unité de production et en remettre en état le site de X (coût actuel de la remise en état du site 80 millions d'euros). Le taux d'intérêt réel est de 2 %.
- 4) Un incendie a eu lieu en décembre N. Les travaux de remise en état de l'immeuble sont estimés à 170 000 €, mais la compagnie d'assurance n'en assurera qu'une couverture de 150 000 €.
- 5) Un contrat de construction est en cours au 31 décembre N. Il a déjà été dépensé 20 000 € et les dépenses prévisionnelles sont de 40 000 €. Le forfait fixé pour ce contrat est de 54 000 €.
- 6) La société Alpha a donné caution en N-2 à la banque Y d'un crédit accordé à l'un de ses importants clients. Le client vient d'être mis en redressement judiciaire. La garantie était de 100 000 € et on escompte récupérer 60 % de cette somme.
- 7) Tous les cinq ans, les systèmes d'alimentation d'énergie doivent faire l'objet de révisions. Les dépenses liées à une révision complète sont évaluées à 150 000 €. La dernière révision a été effectuée en N-2 et a coûté exactement 148 500 €.
- 8) La société Alpha utilise une ligne de chemin de fer prise en concession pour une durée de 30 ans. Elle s'engage à remettre cette ligne à neuf à la fin de la concession. La ligne a été acquise pour 240 000 €, amortissables en 30 ans, mais la remise à neuf est estimée à 360 000 €.
- 9) La société Alpha envisage à la fin de l'année N de changer la structure d'encadrement de la société en supprimant un niveau hiérarchique. Les indemnités de licenciements prévues (à hauteur de 100 000 €) seront couvertes par la libération de locaux qui pourront être vendus avec profit.
- 10) La société Alpha a décidé et a engagé fin N (puis fin N+1) une campagne de publicité avec l'agence Kappa pour l'exercice suivant. L'engagement est formalisé par un contrat conclu, avant la clôture de chaque exercice, l'obligeant à payer pour la prestation prévue sans possibilité de s'y soustraire. Le contrat signé le 15 décembre N est de 35 000 €.
- 1) **Présenter au 31 décembre N les analyses relatives aux points présentés ci-dessus et comptabiliser les opérations nécessaires.**
- 2) **Indiquer quelles informations doivent être présentées dans les notes annexes.**

CORRIGÉ

1) Analyses et comptabilisation

Premier point

La société doit ajuster chaque année une provision correspondant au risque de garantie (*NB* : Il était théoriquement possible, au lieu de constater une

provision pour garantie, de considérer la fourniture de la garantie comme une prestation de services – voir cas d'application n° 27, Ventes et prestations de services).

La dotation nette de l'exercice peut se déterminer :

- soit en calculant quelle doit être la provision en fin d'exercice N-1 et celle en fin d'exercice N ;
- soit en calculant une dotation sur les ventes de l'exercice N et en déterminant la quote-part venue à échéance dans l'exercice.

Première méthode

Les machines vendues en N-3 sont garanties jusqu'au 30 juin N (en date moyenne), celles vendues en N-2 jusqu'au 30 juin N+1 (en date moyenne), celles vendues en N-1 jusqu'au 30 juin N+2 (en date moyenne) et celles vendues en N sont garanties jusqu'au 30 juin N+3 (en date moyenne).

- Situation de la provision au 31 décembre N-1 :

Coût global garantie machines vendues en N-3 :

$$600 \times 3\,000 \times 5\% + 600 \times 40\,000 \times 1\% = 330\,000$$

Risque restant à imputer : $20\% \times 6/12 = 10\%$

Provision : $330\,000 \times 10\% = 33\,000$

Coût global garantie machines vendues en N-2 :

$$700 \times 3\,000 \times 5\% + 700 \times 40\,000 \times 1\% = 385\,000$$

Risque restant à imputer : $20\% + 30\% \times 6/12 = 35\%$

Provision : $385\,000 \times 35\% = 134\,750$

Coût global garantie machines vendues en N-1 :

$$800 \times 3\,000 \times 5\% + 800 \times 40\,000 \times 1\% = 440\,000$$

Risque restant à imputer : $20\% + 30\% + 50\% \times 6/12 = 75\%$

Provision : $440\,000 \times 75\% = 330\,000$

Provision totale : $33\,000 + 134\,750 + 330\,000 = 497\,750 \text{ €}$

- Situation de la provision au 31 décembre N :

Coût global garantie machines vendues en N-2 : 385 000

Risque restant à imputer : 10 %

Provision : $385\,000 \times 10\% = 38\,500$

Coût global garantie machines vendues en N-1 : 440 000

Risque restant à imputer : 35 %

Provision : $440\,000 \times 35\% = 154\,000$

Coût global garantie machines vendues en N :

$$1\,000 \times 3\,000 \times 5\% + 1\,000 \times 40\,000 \times 1\% = 550\,000$$

Risque restant à imputer : 75 %

Provision : $550\,000 \times 75\% = 412\,500$

Provision totale : $38\,500 + 154\,000 + 412\,500 = 605\,000\text{ €}$

La dotation nette à comptabiliser est donc de :

$605\,000 - 497\,750 = 107\,250\text{ €}$

Deuxième méthode

- Coût global garantie machines vendues en N :

$1\,000 \times 3\,000 \times 5\% + 1\,000 \times 40\,000 \times 1\% = 550\,000$

- Coût des garanties venant à échéance en N :

Coût global garantie machines vendues en N-3 : 330 000

Risque venant à échéance en N : $20\% \times 6/12 = 10\%$

Reprise à effectuer : $330\,000 \times 10\% = 33\,000$

Coût global garantie machines vendues en N-2 : 385 000

Risque venant à échéance en N : $20\% \times 6/12 + 30\% \times 6/12 = 25\%$

Reprise à effectuer : $385\,000 \times 25\% = 96\,250$

Coût global garantie machines vendues en N-1 : 440 000

Risque venant à échéance en N : $30\% \times 6/12 + 50\% \times 6/12 = 40\%$

Reprise à effectuer : $440\,000 \times 40\% = 176\,000$

Coût global garantie machines vendues en N : 550 000

Risque venant à échéance en N : $50\% \times 6/12 = 25\%$

Reprise à effectuer : $550\,000 \times 25\% = 137\,500$

Total des reprises : $33\,000 + 96\,250 + 176\,000 + 137\,500 = 442\,750$

Dotation nette : $550\,000 - 442\,750 = 107\,250$

Si l'on enregistre une dotation et une reprise, on passera les écritures suivantes :

		31.12.N	
6815	Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation	550 000	
1512	Provisions pour garanties données aux clients <i>Provision garantie N</i>		550 000
1518	Provisions pour garanties données aux clients	442 750	
7815	Reprises sur provisions pour risques et charges d'exploitation <i>Reprise provision pour garantie N</i>		442 750

Deuxième point

La charge prévisionnelle totale est de :

$$120\ 000 + 500 \times 1\ 000 \times \frac{1 - 1,02^{-10}}{0,02} = 4\ 611\ 292.$$

Selon la norme IAS 37, une provision doit être comptabilisée lorsque notamment l’entité a une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d’un événement passé. Ici, pour la seconde partie de la provision éventuelle (les ventes futures), le critère d’obligation actuelle n’est pas rempli. Il faut donc limiter la provision à la partie due, soit 120 000 €.

On passera l’écriture suivante :

		31.12.N		
6815	Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation	120 000		
1511	Provisions pour litiges <i>Provision sur litige brevet</i>			120 000

Les redevances sur ventes futures seront comptabilisées au moment des ventes.

Troisième point

La provision doit être répartie sur 50 ans et être actualisée.

La provision fin N-1 était de : $80\ 000\ \text{k€} \times 19/50 \times 1,02^{-31} = 16\ 454\ \text{k€}$

La provision fin N sera de : $80\ 000\ \text{k€} \times 20/50 \times 1,02^{-30} = 17\ 666\ \text{k€}$

La dotation de l’exercice doit être donc de $17\ 666 - 16\ 454 = 1\ 212\ \text{k€}$.

Cette dotation pourra être analysée comme suit :

- intérêt sur provision de N-1 : $16\ 454 \times 2\ \% = 329\ \text{k€}$
 - augmentation de la provision en N : $80\ 000 \times 1/50 \times 1,02^{-30} = 883\ \text{k€}$
- 1 212 k€

On passera l’écriture suivante :

		31.12.N		
6815	Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation	883 000		
6865	Dotations aux provisions pour risques et charges financiers	329 000		
1581	Provisions pour remise en état <i>Provision pour remise en état du site</i>			1 212 000

Il est à noter que la norme IAS 16 (§ 16) stipule que le coût de l’immobilisation destinée à être démontée doit comprendre « l’estimation initiale des coûts relatifs au démantèlement et à la remise en état du site sur lequel elle est située, obligation qu’une entité encourt du fait de l’acquisition de l’immobilisation corporelle, soit du fait de son utilisation pendant la durée spécifique à des fins autres que la production de stocks au cours de cette période ».

Quatrième point

Il y a lieu de comptabiliser une provision pour risque de :
 $170\,000 - 150\,000 = 20\,000 \text{ €}$.

On passera l'écriture suivante :

		31.12.N		
6815	Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation		20 000	
1518	Autres provisions pour risques <i>Provision pour travaux non couverts par la prime</i>			20 000

Cinquième point

Le contrat de construction doit être comptabilisé, conformément à IAS 11, selon la méthode de l'avancement. Toutefois, lorsqu'il est probable que le total des coûts du contrat sera supérieur au total des produits du contrat, la perte attendue doit être immédiatement comptabilisée en charges :

- produits constatés en N : $54\,000 \times \frac{20\,000}{20\,000 + 40\,000} = 18\,000$;
- perte constatée sur N : $20\,000 - 18\,000 = 2\,000$;
- perte totale envisagée : $20\,000 + 40\,000 - 54\,000 = 6\,000$.

Il faut donc constater une perte supplémentaire (perte à terminaison) de 4 000 €.

On passera l'écriture suivante :

		31.12.N		
6815	Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation		4 000	
1516	Provisions pour pertes sur contrats <i>Provision pour perte à terminaison contrat</i>			4 000

Sixième point

La signature de l'acte de caution est le fait générateur de l'obligation juridique de payer à la place du cautionné en cas de défaillance. La prise en compte des informations disponibles à l'arrêté des comptes et notamment la mise en redressement judiciaire du cautionné rend probable la sortie de ressources. Elle est sans contrepartie pour la société. Une provision doit être comptabilisée pour le montant du paiement probable que la société Alpha aura à effectuer, soit $100\,000 \times 40\% = 40\,000 \text{ €}$. On passera l'écriture suivante fin N :

		31.12.N		
6815	Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation		40 000	
1518	Autres provisions pour risques <i>Provision pour caution</i>			40 000

Septième point

Selon les normes IAS/IFRS, il n'y a pas à constater de provision pour grosses réparations. En effet, selon IAS 37, l'entité doit avoir une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d'un événement passé. Dans le cas présenté, la révision pourrait ne pas être effectuée car le système peut être abandonné. Les révisions effectuées sont comptabilisées comme des composants de l'immobilisation conformément à IAS 16.

Huitième point

Si dans certaines législations nationales, il est possible de constater des provisions pour renouvellement des immobilisations des entreprises concessionnaires, ceci n'est pas prévu par les normes IAS/IFRS. Il s'agit ici de perte opérationnelle future (et non d'une obligation actuelle).

Neuvième point

L'opération envisagée va conduire à un licenciement. On peut considérer qu'il s'agit ici d'une opération de restructuration. Le coût du licenciement pourra être provisionné. Par contre, il n'y a pas à tenir de profits éventuels sur cession d'immobilisations liées à la restructuration.

On passera l'écriture suivante :

		31.12.N		
6815	Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation		100 000	
154	Provisions pour restructuration <i>Provision pour licenciements cadres</i>			100 000

Dixième point

Les dépenses de publicité sont des pertes d'exploitation futures ; ne répondant pas à la définition des provisions donnée par IAS 37 (l'entité n'a pas d'obligation actuelle, juridique ou implicite, résultant d'un événement passé), elles ne sont pas provisionnées. Il n'y a donc pas lieu de constater de provision pour les charges de publicité à venir.

2) Informations devant être présentées dans les notes annexes

Pour chaque catégorie de provisions, l'entité doit fournir :

- une brève description de la nature de l'obligation et de l'échéance attendue des sorties d'avantages économiques en résultant ;
- une indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de ces sorties. Si cela est nécessaire à la fourniture d'une information adéquate, l'entité doit fournir une information sur les principales hypothèses retenues concernant les événements futurs.

Pour chaque catégorie de provision, l'entité doit fournir une information sur :

- la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de l'exercice ;
- les provisions supplémentaires constituées au cours de l'exercice, y compris l'augmentation des provisions existantes ;
- les montants non utilisés (c'est-à-dire encourus et imputés sur la provision) au cours de l'exercice ;
- les montants non utilisés repris au cours de l'exercice ;
- l'augmentation au cours de l'exercice du montant actualisé résultant de l'écoulement du temps et de l'effet de toute modification de taux d'actualisation.

L'information comparative n'est pas imposée.

Cas 26 RESTRUCTURATION, ACTIFS ÉVENTUELS, PASSIFS ÉVENTUELS

ÉNONCÉ

La société Bêta a décidé de restructurer ses usines de Y et de Z dans le Nord et le Pas-de-Calais et a prévu à partir de N+1, et sur trois exercices, l'abandon de son activité « Boulonnerie ».

La décision de cet abandon et son plan détaillé ont été annoncés le 15 décembre N pour l'usine Y par la direction de la société Bêta qui l'a communiqué avant le 31 décembre N à son personnel, ses clients et fournisseurs. Par contre, le plan n'a été accepté pour l'usine Z par le conseil d'administration de la société qu'en sa séance du 28 décembre N et n'a pu être communiqué au public avant le 31 décembre N. Au moment de l'établissement des états financiers N, aucune déclaration publique suffisamment explicite n'est venu confirmer la décision du conseil d'administration du 28 décembre N.

Le coût de l'abandon de l'usine Y est estimé à 160 000 € et s'analyse comme suit :

- coût du licenciement du personnel non gardé : en N+1, 50 000 € ; en N+2, 30 000 € ; en N+3, 15 000 € ;
- coût de reconversion du personnel gardé : en N+1, 30 000 € ; en N+2, 15 000 € ; en N+3, 5 000 € ;
- dépenses d'harmonisation des systèmes d'information : en N+1, 8 000 € ;
- coût de déménagement des actifs qui ne seront plus utilisés et seront vendus : en N+1, 6 000 € ;
- coût de déménagement des actifs qui seront réutilisés dans d'autres activités : en N+1, 10 000 € ;
- plus-value sur les cessions d'actifs : en N+1, 7 000 € ; en N+2, 5 000 € ;
- indemnités de rupture de contrat versées aux fournisseurs : en N+1, 3 000 € .

Le coût de l'abandon de l'usine Z est estimé à 140 000 € et s'analyse comme suit :

- coût du licenciement du personnel non gardé : en N+1, 30 000 € ; en N+2, 25 000 € ; en N+3, 10 000 € ;
- coût de reconversion du personnel gardé : en N+1, 18 000 € ; en N+2, 10 000 € ; en N+3, 8 000 € ;
- dépenses d'harmonisation des systèmes d'information : en N+1, 6 000 € ;
- coût de déménagement des actifs qui ne seront plus utilisés et seront vendus : en N+1, 8 000 € ;
- coût de déménagement des actifs qui seront réutilisés dans d'autres activités : en N+1, 10 000 € ;
- moins-value sur les cessions d'actifs : en N+1 3 000 €, en N+2, 2 000 € ;
- indemnités de rupture de contrat versées aux fournisseurs : en N+1, 10 000 €.

Par ailleurs, vous avez noté que la société Bêta a accordé le 15 avril N un cautionnement de 100 000 € à une filiale en garantie d'un emprunt, qu'elle a emprunté une somme de 150 000 € le 1^{er} juillet N, remboursable en bloc dans cinq ans avec un taux d'intérêt de 8 %, qu'elle a escompté au 31 décembre N pour 88 000 € d'effets de commerce qui ne viendront à échéance qu'en N+1 et qu'un litige l'opposant à un concurrent va lui permettre d'être probablement bénéficiaire d'une indemnité de dommages et intérêts d'environ 50 000 €.

- 1) Analyser ces opérations et présenter au 31 décembre N les écritures qui vous semblent nécessaires.**
- 2) Indiquer quelles informations l'entité doit fournir dans les notes annexes à ses états financiers sur les événements présentés ci-dessus.**

CORRIGÉ**1) Analyse des opérations et écritures comptables**

Dans le cadre de provisions pour restructuration, il faut notamment bien analyser si la condition essentielle de constitution d'une provision, à savoir l'existence d'une obligation juridique ou implicite résultant d'un événement passé, est réalisée.

La décision de fermeture d'un site ne peut être considérée comme une obligation juridique : il n'y a pas notamment de contrat, de disposition légale ou réglementaire. Ce peut être, par contre, une obligation implicite, telle qu'elle est définie par IAS 37, c'est-à-dire une obligation d'une entreprise lorsqu'elle a indiqué aux tiers (clients, fournisseurs, personnel) notamment par une déclaration publique récente suffisamment explicite qu'elle assurera certaines responsabilités et qu'en conséquence elle a créé chez ces tiers une attente fondée qu'elle assurera ces responsabilités.

Le problème posé par les deux reconversions est donc de savoir s'il y a vis-à-vis des tiers une déclaration publique explicite.

Il n'y a aucun doute pour l'abandon de l'usine Y puisque la direction a communiqué avant le 31 décembre N, à ses clients, fournisseurs et personnel, que l'usine sera fermée.

Par contre, pour l'usine Z, il y a doute. Si avant l'établissement des états financiers la direction avait communiqué la décision à ses clients, fournisseurs, personnel la fermeture de l'unité (même après la fin de l'exercice), il y aurait de tenir compte de la fermeture et de comptabiliser une provision pour restructuration (application des règles d'IAS 10 sur la prise en compte des événements postérieurs à la clôture). Dans le cas présenté, les conditions ne sont pas remplies au moment de l'établissement des états financiers pour qu'une provision relative à la fermeture de l'usine Z soit comptabilisée. Cette fermeture ne peut être considérée qu'éventuelle et ne pourra faire qu'une mention particulière en annexe au titre des passifs éventuels.

Seule la fermeture de l'usine Y pourra donc faire l'objet d'une provision pour restructuration.

Mais toutes les dépenses ne pourront pas être prises en charge par cette provision. Une provision pour restructuration ne doit, en effet, inclure que les dépenses liées à la restructuration, c'est-à-dire les dépenses qui sont à la fois :

- nécessairement entraînées par la restructuration ;
- qui ne sont pas liées aux activités poursuivies par l'entité.

Seront ainsi retenues :

- le coût du licenciement du personnel non gardé : total 95 000 € ;

- le coût de déménagement des actifs qui ne seront plus utilisés et seront vendus : 6 000 € ;
 - les indemnités de rupture de contrat versées aux fournisseurs : 3 000 €.
- soit au total : $95\,000 + 6\,000 + 3\,000 = 104\,000$ €.

Ne pourront être retenus : le coût de reconversion du personnel gardé, le coût du déménagement des actifs qui seront réutilisés dans d'autres activités, les dépenses d'harmonisation des systèmes d'information.

La plus-value sur cession d'actifs n'a pas non plus à être prise en compte.

On passera l'écriture suivante :

31.12.N			
6815	Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation	104 000	
154	Provisions pour restructuration <i>Provision pour abandon site Y</i>		104 000

Par ailleurs seront présentés dans le passif éventuel (défini comme une obligation potentielle résultant d'événements passés et dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance, ou non, d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité) :

- les dépenses de restructuration de l'unité Z : au total $65\,000 + 8\,000 + 8\,000 = 81\,000$ € ;
- la caution accordée à la filiale : 100 000 € ;
- les intérêts à courir sur l'emprunt de 150 000 €.

Les effets escomptés non échus, qui figurent au bilan (dans les comptes clients, à l'actif, d'une part, et en concours bancaires courants, au passif, d'autre part) n'ont pas à être mentionnés dans ce passif éventuel.

Enfin, la société Bêta fournira dans ses notes annexes une information sur son actif éventuel (dommages et intérêts à toucher : 50 000 €).

2) Informations à fournir dans les notes annexes à ses états financiers

a) Informations sur les provisions

Pour chaque catégorie de provision (et notamment les provisions pour restructuration), l'entité doit fournir une brève description de la nature de l'obligation et de l'échéance attendue des sorties d'avantages économiques en résultant et une indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de ces sorties. Elle doit aussi fournir une information sur la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, les provisions supplémentaires constituées au cours de l'exercice, y compris l'augmentation des

provisions existantes, les montants non utilisés au cours de l'exercice, les montants repris au cours de l'exercice et sur l'augmentation au cours de l'exercice du montant actualisé résultant de l'écoulement du temps et de l'effet de toute modification de taux d'actualisation.

b) Informations sur les passifs éventuels

L'entité doit fournir, pour chaque catégorie de passif éventuel à la date de clôture, une brève description de la nature de ce passif éventuel et, dans la mesure du possible :

- une estimation de son effet financier ;
- une indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de toute sortie ;
- la possibilité de tout remboursement.

c) Informations sur les actifs éventuels

L'entité doit fournir une brève description de la nature des actifs éventuels à la date de clôture et dans la mesure du possible, une estimation de leur effet financier évalués selon les principes énoncés pour les provisions.

Lorsqu'il n'est pas possible de fournir une quelconque information sur les passifs et actifs éventuels, ce fait doit être signalé.

8 LES AUTRES PRODUITS ET CHARGES

Cas 27 VENTES ET PRESTATIONS DE SERVICES

ÉNONCÉ

La société Kappa est une société de services informatiques. Elle installe chez ses clients des logiciels qu'elle achète à un éditeur. Au début de l'installation, elle facture le prix du logiciel fourni par l'éditeur (lequel lui a accordé une remise de 15 % qu'elle peut transférer en tout ou partie à son client) et 30 % du prix d'installation. La TVA est calculée sur l'ensemble hors taxes facturé. Le solde est payé lorsque l'installation est terminée. La société Kappa assure une garantie de fonctionnement du système (y compris l'installation des mises à jour) durant une année après la fin de l'installation. D'autre part, elle a accordé à une filiale le droit de former le personnel des entreprises sur les logiciels qu'elle a installé.

Au cours du mois de novembre et décembre N, ont été notamment enregistrées les opérations suivantes :

- 2 novembre : vente d'un logiciel à la société Alpha :
 - brut : 150 000 € ;
 - remise : 5 % ;
 - acompte sur installation : 45 000 € ;
 - TVA : 19,6 %.

Les paiements sont prévus à 60 jours.

Toutefois, la société Kappa a prévu, pour ce client de lui faire un crédit gratuit de 6 mois.

- *4 novembre* : facturation fin de travaux à la société Bêta :
 - montant de l'installation : 120 000 € ;
 - acompte demandé : 40 000 € ;
 - les travaux avaient commencé en juin N ; le logiciel avait alors été facturé 300 000 € ;
 - TVA : 19,6 %.
- *7 novembre* : vente d'un logiciel à la société Gamma :
 - brut : 200 000 € ;
 - remise : 10 % ;
 - acompte sur installation : 39 000 € ;
 - TVA : 19,6 %.

La société Gamma ne désire pas bénéficier du crédit gratuit de 60 jours. Elle demande un escompte de règlement de 2 % qui lui est accordé.

- *9 novembre* : réclamation de la société Delta à qui il avait été vendu un logiciel :
 - brut : 100 000 € ;
 - remise : 5 % ;
 - TVA : 19,6 %.

La société Delta réclame un rabais supplémentaire de 5 % qui lui est accordé.

- *12 novembre* : le distributeur spécialisé Epsilon, à qui on avait facturé 120 000 € brut un logiciel, remise 5 % TVA 19,6 %, en juillet dernier (et qui avait décidé de le faire installer par une autre société de services), vient d'être mis en redressement judiciaire. On escompte récupérer 80 % de la créance dans un an.

- *15 novembre* : la filiale Dzêta verse ses redevances pour la période du 1^{er} novembre N-1 au 31 octobre N. Ces redevances sont calculées comme suit en fonction du chiffre de formation réalisé par la filiale :

– redevance prévue le 1 ^{er} novembre N-1 :	30 000 €
– redevance prévue en fonction de la production allant du 1 ^{er} novembre N-1 au 31 octobre N :	42 000 €
– différence :	12 000 €
– acompte dû à la redevance allant du 1 ^{er} novembre N au 31 octobre N+1 (en fonction du chiffre de formation de l'année N-1 – N) :	
$42\,000 \times 80\% =$	33 600 €
– TVA : 19,6 %.	

- *28 novembre* : perception de dividendes de la société Dzêta : 50 000 €.
- *30 novembre* : perception de l'intérêt d'un prêt de 300 000 € de la filiale Dzêta (paiement de l'intérêt à terme échu) : taux 6 %.
- *31 décembre N* : le niveau d'avancement de l'installation dans la société Alpha est de 40 % ; celle de l'installation dans la société Gamma de 50 %.

Présenter au journal de la société Kappa les écritures comptables relatives aux opérations exposées ci-dessus. Si une actualisation doit être effectuée, on

tiendra compte d'un taux effectif annuel de 6 % et des taux équivalents sur des périodes plus courtes.

NB : L'application de la clause de garantie de l'installateur peut être ainsi analysée :

- montant moyen des coûts de mise à jour et interventions durant le premier semestre après l'installation : 3 % du coût total du logiciel et de l'installation ;
- montant moyen des coûts de mise à jour et interventions durant le second semestre : 2 % du coût total du logiciel et de l'installation.

CORRIGÉ

Selon IAS 18, les produits provenant de la vente de biens doivent être comptabilisés lorsque l'ensemble des conditions suivantes a été satisfait :

- l'entité a transféré à l'acheteur les principaux risques et avantages inhérents à la propriété ;
- l'entité ne conserve ni participation à la gestion, telle qu'elle incombe normalement au propriétaire, ni le contrôle effectif des biens cédés ;
- le montant des produits peut être mesuré de façon fiable ;
- il est probable que des avantages futurs associés à l'opération bénéficieront à l'entité ;
- les coûts encourus ou à encourir concernent l'opération peuvent être mesurés de façon fiable.

Lorsque le résultat d'une transaction faisant intervenir une prestation de services peut être estimé de façon fiable, le produit associé à cette transaction doit être constaté en fonction du degré d'avancement de la transaction à la date de clôture.

Les intérêts doivent être comptabilisés en fonction du temps écoulé en tenant compte du taux d'intérêt effectif de l'actif (tel qu'il est défini par IAS 39), les redevances seront comptabilisées au fur et à mesure qu'elles ont été acquises, conformément à la substance de l'accord applicable, les dividendes seront comptabilisés lorsque le droit de l'actionnaire du dividende est établi.

Pour les ventes, se pose le problème du coût de la garantie qui peut être considéré comme une prestation de services.

Prenons le cas d'un logiciel vendu 100 000 € (pas de réduction). Les prestations de service d'installations ont été facturées 50 000 € et l'ensemble est devenu opérationnel depuis le 1^{er} septembre N. L'estimation de la garantie est de : $(100\,000 + 50\,000) \times (3 + 2) \% = 7\,500 \text{ €}$. Ces 7 500 € se répartissent sur l'exercice N et N+1 comme suit :

- sur N : $(100\,000 + 50\,000) \times (3 \times 4/6) \% = 3\,000 \text{ €}$;
- sur N+1 $(100\,000 + 50\,000) \times (3 \times 2/6 + 2) \% = 4\,500 \text{ €}$.

Si l'on considère que la garantie est une prestation de services, au moment de la vente et de la mise en service du logiciel, on passerait l'écriture suivante (écriture de synthèse) :

		1.9.N	
411	Client	179 400	
44571	État, TVA collectée		29 400
701	Ventes de logiciels $100\ 000 - 7\ 500 \times$ $100\ 000/150\ 000$		95 000
706	Prestations de services (installation) $50\ 000 -$ $7\ 500 \times 50\ 000/150\ 000$		47 500
706	Prestations de services (garanties aux clients)		3 000
487	Produits constatés d'avance		4 500
			<i>Factures livraison logiciel et installation</i>

On pourrait aussi ne pas constater la garantie au niveau de la vente et passer en fin d'exercice une provision pour garantie pour la partie non couverte par le temps écoulé.

On aurait passé les deux écritures suivantes :

		1.9.N	
411	Client	179 400	
44571	État, TVA collectée		29 400
701	Ventes de logiciels		100 000
706	Prestations de services (installation)		50 000
			<i>Factures livraison logiciel et installation</i>
		31.12.N	
6915	Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation	4 500	
1512	Provisions pour garanties données aux clients		4 500
			<i>Provision pour garantie</i>

Quelle que soit la méthode, le résultat aurait été semblable, les produits nets étant de :

- première méthode : $95\ 000 + 47\ 500 + 3\ 000 = 145\ 500$;
- deuxième méthode : $100\ 000 + 50\ 000 - 4\ 500 = 145\ 500$.

Nous avons privilégié la première méthode, quoique plus difficile à mettre en œuvre, car elle correspond mieux à l'esprit d'IAS 18.

Opération du 2 novembre N

La facture du 2 novembre N pourra être ainsi analysée :

• brut :	150 000
• remise : 5 % : $150\ 000 \times 5\ % =$	<u>– 7 500</u>
	142 500
• acompte sur installation :	<u>45 000</u>
	187 500
• TVA : $187\ 500 \times 19,6\ % =$	<u>36 750</u>
	224 250

Crédit gratuit accordé au client : $224\,250 - 224\,250 \times 1,06^{-4/12} = 4\,314$

La garantie (qui ne démarre qu'après l'installation) peut être évaluée à $150\,000 \times 5\% = 7\,500 \text{ €}$.

On passera l'écriture suivante (en supposant que le crédit s'impute sur la vente proprement dite) :

		2.11.N		
411	Client Alpha		224 250	
44571	État, TVA collectée			36 750
701	Ventes de logiciels $142\,500 - 7\,500 - 4\,314$			130 686
487	Produits constatés d'avance			7 500
4191	Client Alpha, avances et acomptes reçus sur commandes			45 000
768	Autres produits financiers			4 314
<i>Facture Alpha</i>				

Opération du 4 novembre N

La facture du 4 novembre N pourra être ainsi analysée :

• montant de l'installation :	120 000
• acompte versé :	- 40 000
	<hr style="width: 100%;"/>
	80 000
• TVA : $80\,000 \times 19,6\% =$	15 680
	<hr style="width: 100%;"/>
	95 680

La garantie peut être évaluée à $120\,000 \times 5\% = 6\,000 \text{ €}$; elle s'imputera sur l'exercice pour $120\,000 \times 3\% \times 2/6 = 1\,200 \text{ €}$. Il y a lieu également de constater le démarrage de la période de garantie sur le logiciel acheté en juin N et déjà facturé, soit $300\,000 \times 3\% \times 2/6 = 3\,000 \text{ €}$.

On passera l'écriture suivante :

		2.11.N		
411	Client Bêta		95 680	
4191	Client Bêta, avances et acomptes reçus sur commandes		40 000	
487	Produits constatés d'avance		3 000	
44571	État, TVA collectée			15 680
706	Prestations de services (installation) $120\,000 - 6\,000$			114 000
706	Prestations de services (garanties au client) $1\,200 + 3\,000$			4 200
487	Produits constatés d'avance $6\,000 - 1\,200$			4 800
<i>Facture Bêta</i>				

Opération du 7 novembre N

La facture du 7 novembre N pourra être ainsi analysée :

• brut :	200 000
• remise : 10 % : $200\ 000 \times 10\ % =$	- 20 000
	<u>180 000</u>
• acompte sur installation :	39 000
	<u>219 000</u>
• escompte : 2 % : $219\ 000 \times 2\ % =$	- 4 380
	<u>214 620</u>
• TVA : $214\ 620 \times 19,6\ % =$	42 066
	<u>256 686</u>

Pour le calcul de l'escompte dû au règlement anticipé, il ne faut comptabiliser l'escompte que sur la part supérieure au crédit qui aurait été accordé au client :

• crédit accordé au client : $256\ 686 - 256\ 686 \times 1,06^{-2/12} =$	2 481
• escompte à caractère commercial : $4\ 380 - 2\ 481 =$	1 899

La garantie peut être évaluée à $200\ 000 \times 5\ % = 10\ 000\ €$.

On passera l'écriture suivante :

7.11.N			
411	Client Gamma	256 686	
665	Escomptes accordés (ou Ventes de logiciels)	1 899	
44571	État, TVA collectée		42 066
701	Ventes de logiciels $180\ 000 - 10\ 000 - 2\ 481$		167 519
487	Produits constatés d'avance		10 000
4191	Client Gamma, avances et acomptes reçus sur commandes		39 000
	<i>Facture Alpha</i>		

Opération du 9 novembre N

La facture d'avoir du 9 novembre N pourra être ainsi analysée :

• montant du rabais : $[100\ 000 - 5\ 000\ (\text{remise})] \times 5\ % =$	4 750
• TVA : $4\ 750 \times 19,6\ % =$	931
	<u>5 681</u>

On passera l'écriture suivante :

9.11.N			
7091	Rabais, remises et ristournes accordés (ou Ventes de logiciels)	4 750	
44571	État, TVA collectée	931	
411	Client Delta		5 681
	<i>Avoir Delta</i>		

Opération du 12 novembre N

La facture non payée d'Epsilon présentait ainsi :

• brut :		120 000
• remise : 5 % : $120\,000 \times 5\%$ =		- 6 000
		114 000
• TVA : $114\,000 \times 19,6\%$ =		22 344
		136 344

On peut espérer récupérer :

- sur le client : $136\,344 \times 80\% \times 1,06^{-1} = 102\,901\text{ €}$;
- sur la TVA : $22\,344 \times 20\% \times 1,06^{-1} = 4\,216\text{ €}$.

On passera les écritures suivantes :

12.11.N			
416 411	Clients douteux ou litigieux Client Epsilon <i>Créance douteuse</i>	136 344	136 344
6817	Dotations aux provisions pour dépréciation de l'actif circulant	29 227	
4916	Provisions pour dépréciation des comptes clients <i>Provision créance douteuse : 136 344 - (102 901 + 4 216)</i>		29 227

Opération du 15 novembre N

L'analyse de la redevance payée peut ainsi s'analyser :

• écart sur exercice précédent :		12 000
• acompte :		33 600
		45 600
• TVA : $45\,600 \times 19,6\%$ =		8 938
		54 538
• redevance imputable à l'exercice N payée en N-1 :		
$30\,000 \times 10/12 =$		25 000
• redevance imputable à l'exercice N+1 payée en N :		
$33\,600 \times 10/12 =$		28 000
• redevance imputable à l'exercice N : $45\,600 - 28\,000 + 25\,000 =$		42 600

On passera l'écriture suivante :

15.11.N			
451 44571 751 487	Filiale Dzêta État, TVA collectée Redevances pour brevets Produits constatés d'avance <i>28 000 - 25 000</i> <i>Redevance brevet</i>	54 538	8 938 42 600 3 000

Opérations du 28 et du 30 novembre N

On passera les écritures suivantes :

		28.11.N		
451 761	Filiale Dzêta Produits de participations <i>Dividendes</i>	50 000	50 000	
		30.11.N		
451 7617 2688	Filiale Dzêta $300\ 000 \times 6\ %$ Revenus des créances rattachées à des participations $300\ 000 \times 6\ % \times 11/12$ Créances rattachées à des participations – Intérêts courus <i>Intérêt prêt filiale</i>	18 000	16 500 1 500	

Régularisations du 31 décembre N

Le 31 décembre N doivent être régularisées les prestations de services sur contrats non terminés dont les produits doivent être valorisés comme des contrats de construction. Il s'agit notamment des contrats d'installation Alpha et Gamma.

Contrat Alpha

Le taux d'avancement étant de 40 %, il y a lieu de constater des produits à cette hauteur

• montant global du produit sur l'installation : $45\ 000/30\ % =$	150 000
• produits hors garantie à constater : $150\ 000 \times 95\ % \times 40\ % =$	57 000
• acompte déjà versé :	45 000
• reste dû hors taxes :	12 000
• TVA : $12\ 000 \times 19,6\ % =$	2 352
	14 352

On passera l'écriture suivante :

4181 4191	Client Alpha, facture à établir Client Alpha, avances et acomptes reçus sur commandes	14 352 45 000	
44587 706	État, TVA sur factures à établir Prestations de services (installations) <i>Avancement contrat Alpha</i>		2 352 57 000

Contrat Gamma

Le taux d'avancement étant de 50 %, il y a lieu de constater des produits à cette hauteur :

• montant global du produit sur l'installation : $39\ 000/30\ % =$	130 000
• produits hors garantie à constater : $130\ 000 \times 95\ % \times 50\ % =$	61 570
• acompte déjà versé :	<u>39 000</u>
• reste dû hors taxes :	22 750
• TVA : $22\ 750 \times 19,6\ % =$	<u>4 459</u>
	<u>27 209</u>

On passera l'écriture suivante :

4181	Client Gamma, facture à établir	27 209	
4191	Client Gamma, avances et acomptes reçus sur commandes	39 000	
44587	État, TVA sur factures à établir		4 459
706	Prestations de services (installations) <i>Avancement contrat Gamma</i>		<u>61 750</u>

Cas 28 CONTRATS DE CONSTRUCTION

ÉNONCÉ

La société Sigma avait engagé fin N-1 des dépenses dans quatre chantiers A, B, C, D (parmi d'autres). Le chantier A s'est terminé en N et un nouveau chantier E a été mis en route en N.

Les dépenses réelles, les prévisions de dépenses à venir et les prévisions de recettes ont été établies pour les exercices N-1 et N pour chacun des chantiers et sont présentées en annexe. Le chantier A terminé en juin N a été facturé 95 000 € hors taxes.

Le degré d'avancement d'un chantier est déterminé en tenant compte des dépenses réelles déjà effectuées par rapport aux dépenses totales.

Le taux de la TVA est de 19,6 %.

Analyser chacun des différents chantiers et présenter les écritures relatives aux produits pour chacun d'eux.

ANNEXE
SITUATION FIN N-1 ET FIN N DES DIFFÉRENTS CHANTIERS

	Chantier A	Chantier B	Chantier C	Chantier D	Chantier E
Situation fin N-1					
Dépenses réelles	50 000	30 000	20 000	25 000	
Dépenses prévisionnelles	30 000	60 000	80 000	75 000	
Chiffre d'affaires escompté	90 000	100 000	n.d.(*)	120 000	
Situation fin N					
Dépenses réelles	84 000	80 000	60 000	60 000	10 000
Dépenses prévisionnelles		30 000	45 000	40 000	70 000
Chiffre d'affaires escompté		105 000	n.d.(*)	120 000	100 000

* Non déterminable.

CORRIGÉ

Chantier A

En fin d'année N-1, le taux d'avancement était de $\frac{50\,000}{50\,000 + 30\,000} = 62,5\%$. On avait constaté un produit pour le contrat de $90\,000 \times 62,5\% = 56\,250 \text{ €}$ hors taxes (ce qui permettait de dégager un résultat de $56\,250 - 50\,000 = 6\,250 \text{ €}$ en N-1).

En juin N, le chantier étant terminé, il sera facturé de manière définitive au client. On passera l'écriture relative à la facture et on contre-passera l'écriture constatée en fin d'année N-1 :

		1.6.N		
411	Clients		113 620	
704	Travaux			95 000
44571	État, TVA collectée			18 620
	<i>Facture n°</i>			
704	Travaux		56 250	
44587	État, TVA sur factures à établir		11 025	
4181	Clients, factures à établir			67 275
	<i>Contre-passation écriture de régularisation du 31.12. N-1</i>			

Le résultat sur N se déterminera comme suit :

• produits : $95\,000 - 56\,250 =$	38 750
• charges de l'exercice : $84\,000 - 50\,000 =$	34 000
Résultat :	<u>4 750</u>

Chantier B

En fin d'année N-1, le taux d'avancement était de $\frac{30\ 000}{30\ 000 + 60\ 000} = 33,33\ %$. On avait constaté un produit de $100\ 000 \times 33,33\ % = 33\ 330\ €$ hors taxes ce qui avait permis de dégager un résultat de $33\ 330 - 30\ 000 = 3\ 330\ €$ sur N-1.

En fin d'année N, le degré d'avancement est de $\frac{80\ 000}{80\ 000 + 30\ 000} = 72,73\ %$.

Il y a lieu pour l'année N de constater un produit de $105\ 000 \times 72,73\ % - 33\ 330 = 43\ 040\ €$ ce qui donne pour l'exercice N une perte de $43\ 040 - (80\ 000 - 30\ 000) = 6\ 960\ €$ et une perte cumulée de $6\ 960 - 3\ 330 = 3\ 630\ €$.

Comme la perte prévisionnelle globale est de $80\ 000 + 30\ 000 - 105\ 000 = 5\ 000\ €$, il faut en plus comptabiliser une provision pour risques (perte à terminaison) de $5\ 000 - 3\ 630 = 1\ 370\ €$.

On passera les écritures suivantes :

		31.12.N	
4181	Clients, factures à établir	51 436	
704	Travaux		43 040
44587	État, TVA sur factures à établir <i>Chantier B en fin d'année N</i>		8 436
6815	Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation	1 370	
1518	Autres provisions pour risques <i>Perte à terminaison</i>		1 370

Chantier C

Le chiffre d'affaires du chantier C n'étant pas déterminable avec fiabilité, il y a lieu de constater un produit égal aux charges constatées afin de ne dégager aucun bénéfice.

En N-1, on avait constaté un produit de 20 000 €. En N, on constatera un produit de $60\ 000 - 20\ 000 = 40\ 000\ €$.

On passera l'écriture suivante :

		31.12.N	
4181	Clients, factures à établir	47 840	
704	Travaux		40 000
44587	État, TVA sur factures à établir <i>Chantier D en fin d'année N</i>		7 840

Chantier D

À la fin de N-1, le degré d'avancement était de $\frac{25\,000}{25\,000 + 75\,000} = 25\%$. On a constaté un produit de $120\,000 \times 25\% = 30\,000\text{ €}$ ce qui avait permis de dégager un résultat de $30\,000 - 25\,000 = 5\,000\text{ €}$ sur N-1.

À la fin de N, le degré d'avancement est de $\frac{60\,000}{60\,000 + 40\,000} = 60\%$. Il y a lieu pour l'année N de constater un produit de $120\,000 \times 60\% - 30\,000 = 42\,000\text{ €}$, ce qui donne pour l'exercice un résultat positif de $42\,000 - (60\,000 - 25\,000) = 7\,000\text{ €}$.

On passera l'écriture suivante :

		31.12.N		
4181 704 44587	Clients, factures à établir Travaux État, TVA sur factures à établir <i>Chantier C en fin d'année N</i>	50 232	42 000 8 232	

Chantier E

Ce chantier a démarré en N.

Fin N, le degré d'avancement est de $\frac{10\,000}{10\,000 + 70\,000} = 12,5\%$. Il y a lieu, pour l'année N, de constater un produit de $100\,000 \times 12,5\% = 12\,500\text{ €}$, ce qui donne pour l'exercice un résultat positif de $12\,500 - 10\,000 = 2\,500\text{ €}$.

On passera l'écriture suivante :

		31.12.N		
4181 704 44587	Clients, factures à établir Travaux État, TVA sur factures à établir <i>Chantier E en fin d'année N</i>	14 950	12 500 2 450	

Cas 29

SUBVENTIONS
ÉNONCÉ

La société Mu-Nu a bénéficié au cours de l'année d'un certain nombre d'aides provenant des collectivités publiques :

- 1^{er} mars N : prêt à taux zéro d'un montant de 100 000 €, remboursable par annuités constantes sur 5 ans (le taux d'intérêt du marché est de 6 % l'an) ;

- 1^{er} avril N : subvention de 30 000 € liée à l'acquisition d'un matériel destiné à économiser l'énergie d'un coût de 120 000 € hors taxes soit 143 520 € TTC, amortissable en 10 ans (linéaire, valeur résiduelle 20 000 €) et acquis le même jour ;
- 1^{er} juin N : aide forfaitaire de 5 000 € reçue en matière d'embauche avec contrats d'apprentissage, contrats de qualification et contrats d'initiative-emploi.

- 1) Présenter toutes les écritures nécessaires en N et N+1 (si plusieurs méthodes sont possibles, présenter les différentes méthodes).
- 2) Le matériel est cédé le 1^{er} avril N+10 pour 20 000€. Présenter à cette date les écritures comptables correspondantes.

CORRIGÉ

1) Écritures N et N+1

a) Écritures de l'exercice N

Emprunt

L'emprunt est un emprunt à taux zéro. L'intérêt qui aurait dû être perçu sera constaté comme une subvention perçue d'avance et qu'il faudra répartir sur plusieurs exercices.

La valeur actuelle de cet emprunt le 1^{er} mars N est de :

$$20\,000 \times \frac{1 - 1,06^{-5}}{0,06} = 84\,247$$

Au moment de l'octroi de l'emprunt, celui-ci étant comptabilisé au coût amorti, on passera l'écriture suivante :

		1.3.N		
512 167	Banque Emprunts et dettes assorties de conditions particulières	100 000		84 247
487	Produits constatés d'avance <i>Emprunt taux zéro</i>			15 753

En fin d'exercice, on passera l'écriture suivante :

		31.12.N		
661 1688	Charges d'intérêts Intérêts courus <i>84 247 × 6 % × 10/12</i>	4 212		4 212
487 740	Produits constatés d'avance Subventions d'exploitation <i>Subvention égale aux intérêts dus</i>	4 212		4 212

Acquisition du matériel

L'acquisition du matériel sera ainsi comptabilisée le 1^{er} avril N :

		1.4.N		
2154 44562 404	Matériel industriel État, TVA déductible sur immobilisations Fournisseurs d'immobilisations (ou Banque) <i>Acquisition d'un matériel destiné à économiser l'énergie</i>	120 000 23 520	143 520	

Subvention d'investissement

La subvention d'investissement reçue peut être comptabilisée, soit en produits constatés d'avance, soit en diminution de la valeur du matériel (la norme IAS 20 prévoit deux méthodes).

On passera l'écriture suivante :

- Première méthode :

		1.4.N		
441 487	État, subventions à recevoir (ou Banque) Produits constatés d'avance – Subventions d'investissements <i>Subvention d'investissement</i>	30 000	30 000	

- Deuxième méthode :

		1.4.N		
441 2154	État, subventions à recevoir (ou Banque) Matériel industriel <i>Subvention d'investissement</i>	30 000	30 000	

Amortissement du matériel et quote-part de subvention d'investissement

En fin d'exercice il y a lieu d'amortir le matériel et de constater la quote-part de subvention d'investissement à imputer à l'exercice :

- Première méthode :

		31.12.N		
6811 28154	Dotations aux amortissements des immobilisations Amortissement du matériel industriel $(120\ 000 - 20\ 000) \times 10\ \% \times 9/12$	7 500	7 500	
487 777	Produits constatés d'avance – Subventions d'investissement Quote-part de subvention d'investissement inscrite au compte de résultat $30\ 000 / 120\ 000 \times (120\ 000 - 20\ 000) \times 10\ \% \times 9/12$	1 875	1 875	

• Deuxième méthode :

L'amortissement se calcule sur la valeur nette d'acquisition.

Il faut considérer toutefois que, compte tenu du prix de vente résiduel, une quote-part de la subvention devra être réintégrée au moment de la cession, soit $30\,000 \times 20\,000 / 120\,000 = 5\,000$ €.

		31.12.N	
6811	Dotations aux amortissements des immobilisations	5 625	
28154	Amortissement du matériel industriel [[120 000 - 20 000] - (30 000 - 5 000)] × 10 % × 9/12		5 625

Aide forfaitaire

Enfin, l'aide forfaitaire reçue en matière d'embauche avec contrats d'apprentissage, contrats de qualification et contrats d'initiative-emploi, sera ainsi comptabilisée :

		31.12.N	
441	État, subventions à recevoir (ou Banque)	5 000	
740	Subventions d'exploitation <i>Subvention reçue</i>		5 000

b) Écritures de l'exercice N+1

Emprunt

Pour l'emprunt, on passera l'écriture relative au remboursement de la première annuité ; celle-ci est égale à : $84\,247 \times \frac{0,06}{1,06^5 - 1} = 14\,945$.

		1.3.N+1	
1688	Intérêts courus	4 212	
661	Charges d'intérêts $84\,247 \times 6 \% \times 2/12$	843	
167	Emprunts et dettes assorties de conditions particulières	14 945	
512	Banque <i>Remboursement première annuité</i>		20 000

Au 31 décembre on passera les écritures suivantes :

		31.12.N+1	
661	Charges d'intérêts	3 465	
1688	Intérêts courus $(84\,247 - 14\,945) \times 6 \% \times 10/12$		3 465
487	Produits constatés d'avance	3 465	
740	Subventions d'exploitation <i>Subvention égale aux intérêts dus</i>		3 465

Matériel et subvention

Pour le matériel et la subvention correspondante, on passera les écritures suivantes en fin d'exercice :

• Première méthode :

		31.12.N+1	
6811 28154	Dotations aux amortissements des immobilisations Amortissement du matériel industriel $(120\ 000 - 20\ 000) \times 10\ %$	10 000	10 000
487 777	Produits constatés d'avance – Subventions d'investissement Quote-part de subvention d'investissement inscrite au compte de résultat $30\ 000 / 120\ 000 \times (120\ 000 - 20\ 000) \times 10\ %$	2 500	2 500

• Deuxième méthode :

		31.12.N+1	
6811 28154	Dotations aux amortissements des immobilisations Amortissement du matériel industriel $[(120\ 000 - 20\ 000) - (30\ 000 - 5\ 000)] \times 10\ %$	7 500	7 500

2) Écritures de cession

Lors de la cession, il y aura lieu d'abord de constater le produit de cession. Pour cela, on passera l'écriture suivante :

		1.4.N+10	
462 775	Créances sur cessions d'immobilisations (ou Banque) Produits des cessions d'éléments d'actif <i>Cession de matériel industriel</i>	20 000	20 000

Ensuite, il est nécessaire de comptabiliser les amortissements et reprises de subventions du 1^{er} janvier N+10 au 31 mars N+10, puis de constater la valeur nette comptable. Selon l'option choisie pour comptabiliser la subvention, deux méthodes peuvent être envisagées.

• Première méthode :

		1.4.N+10	
6811 28154	Dotations aux amortissements des immobilisations Amortissement du matériel industriel $(120\ 000 - 20\ 000) \times 10\ % \times 3/12$	2 500	2 500
487 777	Produits constatés d'avance – Subventions d'investissement Quote-part de subvention d'investissement inscrite au compte de résultat $30\ 000 / 120\ 000 \times (120\ 000 - 20\ 000) \times 10\ % \times 3/12$	625	625

Pour la détermination de la valeur nette comptable on passera l'écriture suivante :

		1.4.N+10	
675	Valeur comptable des éléments d'actifs cédés	20 000	
28154	Amortissements du matériel industriel $10\ 000 \times 10$	100 000	
2154	Matériel industriel		120 000
	<i>Valeur nette comptable</i>		

On passera aussi l'écriture soldant la subvention :

487	Produits constatés d'avance – Subventions d'investissement	5 000	
777	Quote-part de subvention d'investissement inscrite au compte de résultat		5 000
	$30\ 000 - 2\ 500 \times 10$		

• Deuxième méthode :

		31.12.N+1	
6811	Dotations aux amortissements des immobilisations	1 875	
28154	Amortissement du matériel industriel		1 875
	$[(120\ 000 - 20\ 000) - (30\ 000 - 5\ 000)] \times 10\% \times 3/12$		
675	Valeur comptable des éléments d'actifs cédés	15 000	
28154	Amortissements du matériel industriel $7\ 500 \times 10$	75 000	
2154	Matériel industriel $120\ 000 - 30\ 000$		90 000
	<i>Valeur nette comptable</i>		

Cas 30 ABANDON D'ACTIVITÉS ET ACTIFS NON COURANTS APPELÉS À ÊTRE CÉDÉS

ÉNONCÉ

En septembre N-1, la société Omicron avait décidé d'abandonner son activité « imprimerie » qui correspondait à l'une de ses activités essentielles. Cette activité « imprimerie » était composée de deux centres de gestion qualifiés « d'unités génératrices de trésorerie » : le centre A et le centre B. La production s'arrêtera en fin d'année N et les actifs des deux centres de production seront cédés en N+1.

Un certain nombre d'informations vous sont données en *annexes 1, 2 et 3*.

- 1) Présenter les retraitements comptables à effectuer en fin d'exercice N dans la société Omicron.
- 2) Présenter les informations devant figurer dans le compte de résultat de l'exercice N de la société Omicron.
- 3) Présenter les informations devant figurer dans le bilan au 31 décembre N de la société Omicron.
- 4) Présenter les informations devant figurer dans les notes annexes des états financiers de la société Omicron au 31 décembre N.

ANNEXE 1
VALEURS COMPTABLES AU 31 DÉCEMBRE N DES ACTIFS
AVANT LEUR CLASSIFICATION
COMME ACTIFS NON COURANTS APPELÉS À ÊTRE CÉDÉS (EN K€)

Éléments	Centre A	Centre B
Goodwill	1 500	3 000
Immobilisations corporelles (comptabilisées à la valeur réévaluée) ⁽¹⁾	4 600	6 000
Immobilisations corporelles (comptabilisées au coût)	5 700	12 000
Stocks	2 400	6 000
Actifs financiers	1 800	7 000
Total	16 000	34 000

(1) Les écarts d'évaluation s'élèvent respectivement à 1 000 et 2 200 k€ (soit 650 et 1 430 k€ après imputation de l'impôt latent).

Les passifs correspondants s'élèvent pour le centre A à 3 000 k€ et pour le centre B à 10 000 k€.

ANNEXE 2
VALEURS COMPTABLES AU 31 DÉCEMBRE N DES ACTIFS IMMÉDIATEMENT
APRÈS LEUR CLASSIFICATION COMME ACTIFS NON COURANTS
APPELÉS À ÊTRE CÉDÉS (EN K€)

Éléments	Centre A	Centre B
Goodwill	1 500	3 000
Immobilisations corporelles (comptabilisées à la valeur réévaluée)	4 000	5 000
Immobilisations corporelles (comptabilisées au coût)	5 700	12 000
Stocks	2 200	5 000
Actifs financiers	1 500	6 000
Total	14 900	31 000

Les passifs correspondants s'élèvent pour le centre A à 3 000 k€ et pour le centre B à 10 000 k€.

ANNEXE 3
RÉSULTAT DÉGAGÉ PAR L'EXPLOITATION DE L'ACTIVITÉ « IMPRIMERIE »
AU 31 DÉCEMBRE
(CENTRES A ET B)

Produits : 100 000 k€
Charges : 80 000 k€

Le taux de l'impôt sur les bénéfices est de 35 %.

ANNEXE 4
PRIX ESTIMÉ DE CESSION (DIMINUTION FAITE DES COÛTS DE CESSION)

Centre A : 10 000 k€
Centre B : 25 000 k€

CORRIGÉ

1) Retraitements comptables à effectuer en fin d'exercice N

La société Omicron doit au 31 décembre N évaluer ses actifs appelés à être cédés au plus bas de leur valeur nette comptable et de leur juste valeur diminuée des coûts de cession.

Pour le centre A (unité génératrice de trésorerie A), la valeur nette comptable après la classification comme actifs appelés à être cédés est de $14\,900 - 3\,000 = 11\,900$ k€, alors que la juste valeur nette de frais de cession est de $10\,000$ k€. Il y a lieu de retenir la juste valeur nette de frais de cession.

Pour le centre B (unité génératrice de trésorerie B), la valeur nette comptable après la classification comme actifs appelés à être cédés est de $31\,000 - 10\,000 = 21\,000$ k€, alors que la juste valeur nette de frais de cession est de $25\,000$ k€. Il y a lieu de retenir la valeur nette comptable.

L'ajustement de la valeur comptable du centre A à la juste valeur nette des frais de cession sera de $11\,900 - 10\,000 = 1\,900$ k€. Elle s'imputera d'abord au goodwill pour $1\,500$ k€, puis proportionnellement aux actifs immobilisés, conformément à IAS 36. Elle ne peut s'imputer ni sur les stocks, ni sur les actifs (et passifs) financiers déjà ajustés. On pourra établir le tableau suivant :

Éléments centre A	Valeur comptable	Pertes de valeur	Valeur nette
Goodwill	1 500	1 500	0
Immobilisations corporelles (comptabilisés à la valeur réévaluée)	4 000	165	3 835
Immobilisations corporelles (comptabilisés au coût)	5 700	235	5 465
Stocks	2 200		2 200
Actifs financiers	1 500		1 500
Total	14 900	1 900	13 000

On passera les écritures suivantes (ajustement à la valeur comptable pour A et B, puis ajustement à la juste valeur nette de frais de cession pour A) :

31.12.N			
6817	Dotations aux provisions pour dépréciation des actifs circulants	2 500	
39	Provisions pour dépréciation des stocks		1 200
49	Provisions pour dépréciation des actifs financiers		1 300
	<i>Stocks (2 400 + 6 000) - (2 200 + 5 000)</i>		
	<i>Actifs financiers (1 800 + 7 000) - (1 500 + 6 000)</i>		
1052	Écart de réévaluation	1 600	
21	Immobilisations corporelles		1 600
	<i>(4 600 + 6 000) - (4 000 + 5 000) (NB : compte tenu que la valeur reste supérieure à la valeur comptable résultant du coût, l'écart d'évaluation reste positif)</i>		

68161	Dotations aux provisions pour pertes de valeur du goodwill	1 500	
68162	Dotations aux dépréciations des immobilisations corporelles	235	
1052	Écart de réévaluation	165	
2907	Pertes de valeur du goodwill		1 500
291	Dépréciation des immobilisations corporelles		400
	<i>Perte de valeur sur centre A</i>		

Les impôts différés à comptabiliser concernent les provisions pour dépréciation des actifs circulants et les immobilisations corporelles. Ils ne concernent pas le goodwill pour lequel la norme IAS 12 n'autorise pas la constitution d'un impôt différé lorsque celui-ci a été constaté.

On passerait les écritures suivantes :

31.12.N			
2761	Créances d'impôt différé	875	
691	Impôts sur les bénéfices		875
	<i>Impôt sur les provisions pour dépréciation : 2 500 × 35 %</i>		
2761	Créances d'impôt différé	560	
1052	Écart d'évaluation		560
	<i>Impôt sur dépréciation d'immobilisations : 1 600 × 35 %</i>		
2761	Créances d'impôt différé	140	
691	Impôts sur les bénéfices $235 \times 35 \%$		82
1052	Écart de réévaluation $165 \times 35 \%$		58
	<i>Impôt sur les dépréciations immobilisations liées à l'unité génératrice de trésorerie : $400 \times 35 \%$</i>		

2) Informations devant figurer dans le compte de résultat de l'exercice N

Dans le compte de résultat doit figurer un montant recouvrant le total du résultat après impôt lié à des activités abandonnées et le résultat après impôt provenant de l'évaluation à la juste valeur diminuée des frais de vente ou de la cession des actifs ou groupes d'actifs constituant les activités abandonnées.

Ce montant s'élève à :

- résultat après impôt lié à des activités abandonnées :
 $(100\ 000 - 80\ 000) \times 65 \%$ = 13 000
- résultat après impôt provenant de l'évaluation à la juste valeur :
 $-(2\ 500 + 1\ 500 + 235 - 875 - 82)$ = $\frac{-3\ 278}{9\ 722}$

Le compte de résultat pourra se présenter comme suit :

Activités maintenues (...) Résultat de l'exercice relatif aux activités maintenues	
Activités abandonnées Résultat de l'exercice des activités abandonnées	9 722
Résultat de l'exercice	

3) Informations devant figurer dans le bilan au 31 décembre N

Le bilan doit, séparément des actifs et passifs relatifs aux opérations maintenues, inclure les lignes suivantes avec les montants correspondants :

- le total des actifs (ou groupes d'actifs) classés en actifs appelés à être cédés ;
- le total des passifs compris dans les groupes d'actifs appelés à être cédés.

Dans ce bilan, on trouvera à l'actif la valeur des actifs non courants appelés à être cédés, soit 13 000 k€ pour le centre A et 31 000 k€ pour le centre B, soit au total 44 000 k€ auxquels on pourrait ajouter les crédits d'impôts différés (encore que ceux-ci seront couverts par les activités maintenues). On trouvera au passif les dettes des deux centres, soit 3 000 + 10 000 = 13 000 k€. On trouvera enfin, dans les capitaux propres, le montant net de l'écart d'évaluation sur les actifs appelés à être cédés, soit $650 + 1\,430 - 1\,600 + 560 - 165 + 58 = 933$ k€.

On trouvera une présentation de bilan ayant la forme suivante :

Actif

Actifs non courants (...) Actifs courants (...)	
Actifs classés en actifs non courants destinés à être cédés	44 000

Capitaux propres et passifs

Capitaux propres attribuables aux actionnaires de la société mère (...) Montants comptabilisés directement en capitaux propres relatifs à des actifs non courants destinés à être cédés	933
Intérêts minoritaires	
Total capitaux propres	
Passifs non courants (...)	
Passifs courants (...)	
Passifs directement associés à des actifs classés en actifs non courants destinés à être cédés	13 000

4) Informations devant figurer dans les notes annexes

Note annexe 1 : Résultat de l'exercice des activités abandonnées

• Résultat avant impôt lié à des activités abandonnées :	20 000
• Impôt sur le résultat :	- 7 000
	<u>13 000</u>
• Résultat avant impôt provenant de l'évaluation à la juste valeur des actifs courants appelés à être cédés :	- 4 235
• Impôt sur le résultat :	957
	<u>- 3 278</u>
	<u>9 722</u>

Note annexe 2 : Actifs classés en actifs non courants destinés à être cédés

Éléments	Valeur comptable
Goodwill ⁽¹⁾	3 000
Immobilisations corporelles (comptabilisés à la valeur réévaluée) ⁽²⁾	8 835
Immobilisations corporelles (comptabilisés au coût) ⁽³⁾	17 465
Stocks ⁽⁴⁾	7 200
Actifs financiers ⁽⁵⁾	7 500
Total	<u>44 000</u>

(1) 0 + 3 000.

(2) 3 835 + 5 000.

(3) 5 465 + 12 000.

(4) 2 200 + 5 000.

(5) 1 500 + 6 000.

Note annexe 3 : Montants comptabilisés directement en capitaux propres relatifs à des actifs non courants destinés à être cédés

• Écarts de réévaluation (brut) ⁽¹⁾ :	1 435
• Effet fiscal sur écarts d'évaluation ⁽²⁾ :	- 502
	<u>933</u>

(1) 1 000 + 2 200 - 1 600 - 165.

(2) 560 - 58.

Note annexe 4 : Passifs directement associés à des actifs classés en actifs non courants destinés à être cédés

Il s'agit des dettes des centres A et B, soit 3 000 + 10 000 = 13 000 k€.

Cas 31 ÉVÉNEMENTS POSTÉRIEURS À LA DATE DE CLÔTURE

ÉNONCÉ

Un certain nombre d'événements dans la société Epsilon sont survenus après la clôture de l'exercice, le 31 décembre N :

1. Annonce d'une restructuration importante d'une usine de la société Epsilon. L'annonce a été faite le 28 décembre N, mais compte tenu des fêtes, elle n'a été connue du grand public que le 2 janvier N+1
2. Annonce d'un plan d'abandon d'activité le 15 mars N+1.
3. Un contrat de construction, en cours au 31 décembre N, est constaté comme déficitaire le 1^{er} juillet N+1.
4. Acquisition en mars N+1 de l'ensemble des droits de propriété industrielle et commerciale d'un produit.
5. Inscription à l'actif de frais de développement. Des informations connues en mars N+1 laissent penser que le produit visé par les frais engagés a peu de chances de réussite.
6. Détermination de manière définitive du prix d'achat d'un bien immobilisé réceptionné avant la clôture.
7. Expertise permettant de dégager une valeur inférieure à celle constatée en comptabilité. Cessions d'immobilisations effectuées après la clôture permettant de faire apparaître une valeur inférieure à la valeur comptable à la clôture.
8. Cession début N+1 d'un immeuble de bureaux engendrant une plus-value.
9. Connaissance, au cours du premier trimestre N+1, d'éléments d'évaluation liés à des perspectives de réalisation ou de rentabilité récentes et des modifications de conjoncture faisant apparaître une baisse de la valeur des titres de participation. Réception, postérieurement à la clôture, d'états financiers et d'autres informations concernant une filiale mettant en évidence une diminution permanente de la valeur de l'investissement.
10. Baisse de façon substantielle par rapport à la valeur d'inventaire du cours de bourse de titres immobilisés autres que participations.
11. Chute de prix en raison de l'abondante production des produits finis. La valeur de réalisation des stocks au 31 mars N+1 devient inférieure à celle du 31 décembre N.
12. Variation substantielle des taux de change (du dollar, de la livre et du yen) après le 1^{er} janvier N+1.
13. Dépôt de bilan d'un client, en février N+1 (créance née au cours de l'exercice N).
14. Apparition en février N+1 de pertes potentielles liées aux commandes et non encore entrées dans le cycle de production au 31 décembre N.

15. Décision en février N+1 de procéder à une augmentation de capital en numéraire.
16. Condamnation en mars N+1 par le conseil des prud'hommes à verser une indemnité à un salarié pour licenciement abusif en N (la société n'a pas fait appel et a versé l'indemnité)
17. Connaissance en janvier N+1 d'un dommage subi par un client en décembre N et provoqué par un produit fabriqué par la société.
18. Retour de marchandises en janvier N+1 d'un produit vendu et facturé en décembre N à un client.
19. Dépôt du bilan en février N+1 du principal fournisseur de la société qui lui livrait une matière première dont il détenait le quasi-monopole.
20. Annulation, à la suite de la réalisation de la condition survenue en janvier N+1, d'une vente conclue sous condition résolutoire en décembre N.
21. Début d'une grève en décembre N et poursuite jusqu'en février N+1. Perte consécutive à la grève.
22. Réception en février N+1 d'une notification de redressement suite à un contrôle fiscal portant sur les exercices N et antérieurs.
23. Brusque retournement de conjoncture en début de l'année N+1 laissant prévoir des difficultés dans un avenir prévisible.
24. Sinistre en mars N+1 dans l'un des établissements de la société. Le contrat d'assurance n'avait pas été révisé.
25. Vote le 15 décembre N par l'Assemblée nationale et le 18 décembre N par le Sénat d'une disposition fiscale modifiant le taux de l'impôt sur les véhicules de tourisme. La société a provisionné cet impôt au taux ancien à l'inventaire. La loi a été promulguée le 2 janvier N+1.

Analyser chacune de ces opérations. La société Epsilon arrête ses comptes le 31 décembre de chaque année. Elle présente ses états financiers vers le 15 avril suivant chaque clôture. Préciser quelle en est l'incidence comptable.

CORRIGÉ

Événement 1

Analyse : cet événement a une origine antérieure au 31 décembre N. La décision, prise le 28 décembre N, est connue des participants à la vie de l'entreprise (salariés, dirigeants, voire associés) avant l'établissement des états financiers. Les critères définis par la norme IAS 37 relative aux provisions peuvent être considérés comme rassemblés (notamment, l'entité a une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d'un événement passé, il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour éteindre l'obligation et le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable). Un certain nombre de conditions sont par

ailleurs fixées par IAS 37 pour ce qui concerne les restructurations. Il faut que l'entité :

- ait un plan formalisé et détaillé de restructuration précisant au moins l'activité ou la partie d'activité concernée, les principaux sites affectés, la localisation, la fonction et le nombre approximatif de membres du personnel qui seront indemnisés au titre de la fin de leur contrat de travail, les dépenses engagées, la date à laquelle le plan sera mis en œuvre ;
- ait créé, chez les personnes concernées, une attente fondée qu'elle mette en œuvre la restructuration soit en commençant à exécuter le plan soit en leur annonçant ses principales caractéristiques.

Incidence comptable : il faut donc enregistrer une provision pour restructuration. La provision pour restructuration ne doit inclure que les dépenses liées à la restructuration, c'est-à-dire les dépenses qui sont à la fois nécessairement entraînées par la restructuration et qui ne sont pas liées aux activités poursuivies par l'entité.

Événement 2

Analyse : événement survenu postérieurement à la clôture de l'exercice et non rattachable à l'exercice clos malgré les probables difficultés en fin d'exercice (pas de lien direct et prépondérant).

Incidence comptable : mention éventuelle dans les notes annexes si l'événement a des conséquences financières significatives et si sa connaissance est nécessaire pour apprécier l'activité de la société.

Événement 3

Analyse : événement survenu postérieurement à la clôture de l'exercice mais pourrait être rattaché à l'exercice clos (le contrat de construction était en cours au 31 décembre N). La connaissance de cet événement bien après la publication des comptes ne permet pas cependant sa prise en compte comme événement postérieur.

Incidence comptable : aucune mention dans les comptes. Si l'événement avait été connu avant la date d'arrêté des comptes, il aurait été nécessaire de constater une provision pour perte à terminaison.

Événement 4

Analyse : événement survenu postérieurement à la clôture de l'exercice et non rattachable à l'exercice clos.

Incidence comptable : mention éventuelle dans les notes annexes (ou dans le rapport de gestion) si l'événement a des conséquences financières significatives et si sa connaissance est nécessaire pour apprécier l'activité de la société.

Événement 5

Analyse : événement survenu postérieurement à la clôture de l'exercice mais rattachable à l'exercice clos (existence d'un lien direct et prépondérant).

Incidence comptable : imputation des frais de développement dans les comptes de charges, puisque les conditions nécessaires à leur immobilisation ne sont pas réunies (chances de réussite).

Événement 6

Analyse : événement survenu postérieurement à la clôture de l'exercice mais rattachable à l'exercice clos (existence d'un lien direct et prépondérant).

Incidence comptable : ajustement du compte d'immobilisation concerné.

Événement 7

Analyse : événement survenu postérieurement à la clôture de l'exercice mais rattachable à l'exercice clos.

Incidence comptable : ajustement de la valeur de l'immobilisation (constitution d'une provision pour dépréciation) et information dans l'annexe (si l'événement est significatif).

Événement 8

Analyse : événement survenu postérieurement à la clôture de l'exercice et non rattachable à l'exercice clos.

Incidence comptable : mention éventuelle dans les notes annexes si la société estime que cet événement a des conséquences financières significatives et que sa connaissance modifie l'appréciation de sa situation financière.

Événement 9

Analyse : dans la mesure où la règle d'évaluation des titres de participation repose sur la valeur d'usage (cours de bourse, rentabilité, capitaux propres...) les éléments nouveaux (événements) sont rattachables à l'exercice clos. Les titres de participation ne figurent que dans les comptes individuels de la société. Ils sont évalués conformément à IAS 39 comme des actifs financiers disponibles à la vente (c'est-à-dire à la juste valeur, les différences de juste valeur étant constatées en capitaux propres).

Incidence comptable : ajustement de la valeur d'inventaire des titres.

Événement 10

Analyse : les titres immobilisés (autres que titres de participation) sont évalués à leur cours en bourse en fin d'exercice (dernier jour ou cours moyen dernier mois si celui-ci représente mieux la juste valeur). Pas de remise en cause de ce cours.

Incidence comptable : information éventuelle dans l'annexe si l'importance est significative.

Événement 11

Analyse : événement postérieur rattachable à l'exercice clos. La poursuite de la chute des cours à la clôture constitue un élément complémentaire d'appréciation de la valeur des éléments d'actif de l'entreprise tels qu'ils existaient à la clôture.

Incidence comptable : enregistrement (ou ajustement) d'une provision pour dépréciation ou d'une provision pour risques (si l'événement donne un éclairage véritablement nouveau).

Événement 12

Analyse : événement survenu postérieurement à la clôture de l'exercice et non rattachable à l'exercice clos.

Incidence comptable : mention éventuelle dans les notes annexes si la société estime que cet événement a des conséquences financières significatives et que sa connaissance modifie l'appréciation de sa situation financière.

Événement 13

Analyse : événement survenu postérieurement à la clôture mais rattachable à l'exercice clos car il trouve son origine dans une situation (créance) existant avant la clôture.

Incidence comptable : ajustement du compte client (provision pour dépréciation).

Événement 14

Analyse : on pourrait appliquer le principe de prudence, mais il est nécessaire de justifier que l'entité a une obligation actuelle résultant d'un événement passé. Le problème est que les commandes ne sont pas encore entrées en production mais si celles-ci sont fermes, on ne pourra s'y soustraire.

Incidence comptable : provision pour risques.

Événement 15

Analyse : événement postérieur non rattachable à l'exercice clos.

Incidence comptable : aucune.

Événement 16

Analyse : événement connu après la clôture mais pour lequel il existe un lien de causalité avec des situations existant à la clôture (procès en cours).

Incidence comptable : enregistrement d'une provision pour risques et charges.

Événement 17

Analyse : événement survenu avant la clôture mais connu postérieurement.

Incidence comptable : ajustement de la provision pour risques et charges.

Événement 18

Analyse : événement survenu après la clôture mais rattachable à un événement ayant lieu avant la clôture.

Incidence comptable : comptabiliser une facture d'avoir client à établir.

Événement 19

Analyse : événement postérieur non rattachable à l'exercice clos.

Incidence comptable : mention dans les notes annexes si la société estime que cet événement est de nature à remettre en cause la continuité d'exploitation.

Événement 20

Analyse : annulation rétroactive du contrat et du transfert de propriété. On aurait pu aussi considérer, conformément à IAS 18, que la vente n'est pas effectuée (l'entité n'ayant pu transférer les principaux risques).

Incidence comptable : ajustement des comptes pour annuler la vente.

Événement 21

Analyse : événement postérieur rattachable à l'exercice clos.

Incidence comptable : constitution d'une provision pour risques et charges spécifique si risque de rupture de continuité d'exploitation.

Événement 22

Analyse : événement postérieur rattachable à l'exercice clos. Le problème posé est celui de la contestation du redressement. Si la notification n'a pas été reçue, il n'y a pas d'événement, mais cependant le redressement peut apparaître non contestable.

Incidence comptable : si le redressement est accepté, enregistrement des conséquences ; il est contesté, enregistrement éventuel d'une provision pour risques (il en est de même si la notification n'a pas été reçue et que le redressement semble probable et non contestable).

Événement 23

Analyse : événement postérieur non rattachable à l'exercice clos.

Incidence comptable : pas d'ajustement. Mention éventuelle dans les notes annexes.

Événement 24

Analyse : événement postérieur non rattachable à l'exercice clos, mais une autre analyse est possible si on peut juger qu'il y a existence d'un lien direct et prépondérant entre la perte subie du fait de l'événement « incendie » et la situation « assurance volontairement insuffisante » (lien cependant peu probable). Il faudrait considérer que l'incendie est un acte de malveillance vis-à-vis de la société, perpétré par une personne connaissant le caractère insuffisant de la couverture d'assurance.

Incidence comptable : pas d'ajustement dans les comptes : mention dans les notes annexes (obligatoirement s'il y a remise en cause de la continuité d'exploitation) ; s'il y a lien direct et prépondérant, provision pour risques à hauteur du risque non couvert.

Événement 25

Analyse : La norme IAS 12 précise que les impôts exigibles ou différés doivent être comptabilisés en utilisant les taux d'impôts qui ont été adoptés (ou quasi-adoptés) à la date de clôture.

Incidence comptable : il faut donc ajuster la charge à payer relative à l'impôt sur les véhicules de tourisme.

9

L'IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES

Cas 32 IMPOSITION DE L'EXERCICE

Remarque préliminaire : Le cas présenté ci-après fait référence à la législation fiscale française applicable au moment de la publication de cet ouvrage. Certaines dispositions, telle la contribution supplémentaire à l'impôt sur les sociétés, sont appelées à disparaître. Nous avons par ailleurs considéré que compte tenu de l'application des normes IAS/IFRS, l'Administration fiscale avait accepté de voir figurer dans le tableau de rapprochement entre le bénéfice comptable et le bénéfice fiscal des rubriques supplémentaires telles celles relatives aux amortissements dérogatoires. Les amortissements dérogatoires sont des amortissements dont la déduction fiscale est autorisée et qui viennent en complément de l'amortissement pour dépréciation. Le PCG 1999 oblige les entreprises à comptabiliser ces amortissements en dotations exceptionnelles (compte 68725) et de les inclure au passif du bilan dans une rubrique de capitaux propres appelée provisions réglementées (compte 145). Les normes IAS/IFRS ignorent leur comptabilisation.

ÉNONCÉ

La société Khi-Psi est une société anonyme au capital de 100 000 €. Elle est imposée sur ses bénéfices au taux de 33 1/3 % et à la contribution supplémentaire de 1,5 %. Elle n'est pas imposée au prélèvement social de 3,3 % et ne bénéficie pas du régime applicable aux petites et moyennes entreprises (taux réduit de 15 % sur tout ou partie du résultat fiscal).

Le bénéfice comptable avant impôt de l'année N (établi conformément aux normes IAS/IFRS) est de 30 000 €.

Vous avez constaté lors de l'analyse des comptes de l'année N les éléments suivants :

- la contribution de solidarité imputée à N est de 2 000 €, elle était de 1 800 € en N-1 ;
- la contribution à l'effort de construction imputée à N était de 4 500 € (dont 500 € déductibles immédiatement) et celle imputée à N-1 de 4 050 € (dont 450 € déductibles immédiatement) ;
- la société Khi-Psi a payé en N 1 400 € de taxes sur les véhicules de tourisme non déductibles ;
- les véhicules de tourisme ont été amortis de 5 000 € (dont 4 000 € déductibles) ;
- des jetons de présence ont été versés pour 15 000 € (dont 12 000 € sont déductibles) ;
- des intérêts de comptes courants d'associés ont été portés en compte pour 16 000 € (dont 14 800 € étaient déductibles) ;
- il a été constitué au cours de l'exercice une provision complémentaire pour pensions et obligations similaires de 14 600 € non déductible fiscalement ;
- il a été porté en compte une somme de 8 400 € au titre de la participation des salariés aux résultats. En N-1, la participation s'est élevée à 6 600 € ;
- 3 200 € de charges financières ont été intégrées dans le coût des immobilisations produites par l'entreprise. 600 € de charges financières étaient comprises dans les amortissements constatés en N ;
- les plus-values N sur instruments financiers non dérivés évalués à la juste valeur ont été comptabilisées en résultat pour 1 200 € et en capitaux propres pour 1 500 € ;
- les plus-values N sur instruments financiers dérivés négociables sur des marchés organisés, pris en couverture d'actifs (il n'y a pas de dérivés négociables sur marchés de gré à gré), ont été comptabilisées en résultat pour 900 € et en capitaux propres pour 600 € ;
- toutes les moins-values N sur instruments financiers évalués à la juste valeur ont été comptabilisées dans le compte de résultat ;
- en N-1, un incendie a ravagé une construction appartenant à la société Khi-Psi. La différence entre l'indemnité versée et la valeur nette comptable de la construction, soit 12 000 €, n'a pas été imposée. L'imposition est prévue sur 5 exercices à compter de N ;

- au cours de l'exercice N, la société Khi-Psi a été expropriée pour cause d'utilité publique. La différence entre l'indemnité prévue et la valeur de l'ensemble immobilier ayant fait l'objet de l'expropriation est de 20 000 € ;
- la société Phi-Psi a perçu en N 3 000 € de dividendes de sa filiale française (régime des sociétés mères et filiales applicable) et 1 200 € de dividendes d'autres participations françaises ne bénéficiant pas du régime des sociétés mères et filiales ;
- la société Phi-Psi a absorbé en janvier N-2 une autre société. Les plus-values sur éléments incorporels non amortissables étaient de 20 000 €, celles sur les éléments corporels non amortissables (terrains) étaient de 10 000 € et celles sur éléments corporels amortissables (constructions et équipements) de 30 000 €. Celles-ci doivent être reprises sur dix années (en moyenne) dans le bénéfice fiscal de la société absorbante Phi-Psi ;
- la société Phi-Psi a dû déprécier en N le fonds de commerce acquis lors de la fusion présentée ci-dessus de 4 000 € ;
- en N, il a été constaté 3 000 € de réévaluation d'actifs corporels évalués à la juste valeur et il a été constaté 1 000 € de reprise sur cette réévaluation ;
- en N, il a aussi été constaté 5 100 € d'amortissements dérogatoires et 2 400 € de reprises sur amortissements dérogatoires ;
- en N, il a été constaté 1 200 € de dotations aux provisions réglementées (hors provision pour investissement) et 600 € de reprises sur provisions réglementées ;
- en N, il a été constaté 1 980 € de dotations aux provisions pour investissement (la reprise a été de 660 €) ;
- en janvier N, la société Phi-Psi a émis un emprunt de 500 obligations de 100 € émises à 93 € au taux de 6 % l'an et remboursables par annuités constantes sur 10 ans. Les frais d'émission se sont élevés à 920 €. Sur le plan fiscal, la prime de remboursement et les frais sont amortissables sur 10 ans. Le taux effectif est de 8 % ;
- en janvier N, la société Phi-Psi a fait l'acquisition d'une construction amortissable en 30 ans. Les frais d'acquisition se sont élevés à 6 000 € et sont amortissables fiscalement en 5 ans.

1) Calculer le bénéfice fiscal de la société Phi-Psi.

2) Présenter les écritures relatives aux impôts exigibles et différés consécutives aux opérations présentées.

3) Présenter les informations devant figurer dans les notes annexes aux états financiers sur les impôts exigibles et différés de la société Phi-Psi.

CORRIGÉ

1) Calcul du bénéfice fiscal

Détermination des réintégrations fiscales

On pourra établir le tableau suivant :

• Contribution solidarité N	2 000
• Contribution effort de construction non déductible immédiatement N : 4 500 – 500	4 000
• Taxes sur véhicules de tourisme	1 400
• Amortissements non déductibles sur véhicules de tourisme : 5 000 – 4 000	1 000
• Jetons de présence non déductibles : 15 000 – 12 000	3 000
• Intérêts de comptes courants d'associés non déductibles : 16 000 – 14 800	1 200
• Provisions pour pensions et obligations similaires	14 600
• Participation aux résultats N	8 400
• Quote-part des charges financières comprises dans les amortissements	600
• Réintégration partie plus-value liée à la destruction couverte par indemnité d'assurance : 12 000/5	2 400
• Réintégration quote-part plus-value de fusion (l'article 210A du CGI prévoit que les plus-values nettes et profits dégagés sur les éléments d'actifs apportés du fait d'une fusion ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés. Toutefois, une réintégration des plus-values sur biens amortissables sur une période quinze ans pour les constructions et de cinq ans pour dans les autres cas) : 30 000 × 1/10	3 000
• Dépréciation du fonds de commerce (non déductible). Il est à noter par ailleurs que selon IAS 12, une entité ne doit pas comptabiliser un passif d'impôt différé si celui-ci est généré par un goodwill dont l'amortissement (ou la dépréciation) n'est pas déductible fiscalement	4 000
• Réévaluation des actifs (dans le cas d'une réévaluation libre, les règles françaises prévoient une imposition immédiate de la plus-value dégagée, l'amortissement étant calculé sur la nouvelle valeur) : il est à noter que les écarts de réévaluation sont enregistrés en capitaux propres, ce qui explique cette réintégration	3 000
• Reprises sur amortissements dérogatoires	2 400
• Reprises sur provisions réglementées (il est à noter que les reprises sur provisions pour investissements après la période d'indisponibilité de la participation ne sont pas imposables)	600
• Écart sur charges lié à l'emprunt (voir calcul ci-dessous)	204
• Partie des frais d'acquisition des immobilisations compris dans l'amortissement de la construction acquise en N : 6 000/30	200
	52 004

Écart sur charges lié à l'emprunt :

Il faut d'abord calculer le taux effectif de l'emprunt.

$$\text{On a : } 93 \times 500 - 920 = 500 \times 100 \times \frac{0,06}{1 - 1,06^{-10}} \times \frac{1 - 1,08^{-10}}{0,08},$$

ce qui explique le taux de 8 %.

Intérêts comptabilisés en normes IAS : $(93 \times 500 - 920) \times 8 \% = 3\,646 \text{ €}$.

Charges comptabilisées en règles fiscales :

• intérêts : $500 \times 100 \times 6 \% =$	3 000
• amortissement prime de remboursement : $500 \times 7 \times 10 \% =$	350
• amortissement frais d'émission : $920/10 =$	92
	<hr/>
	3 442

Différence : $3\,646 - 3\,442 = 204$.

Détermination des déductions fiscales

On pourra établir le tableau suivant :

• Contribution de solidarité N-1	1 800
• Contribution effort de construction non déductible immédiatement N-1 : 4 050 – 450	3 600
• Participation aux résultats N-1	6 600
• Charges financières intégrées dans le coût des immobilisations produites	3 200
• Plus-values sur instruments financiers non dérivés évalués à la juste valeur comptabilisée en résultat (celles comptabilisées en capitaux propres ne sont pas non plus incorporables)	1 200
• Plus-values sur instruments financiers dérivés négociables sur marchés organisés évalués à la juste valeur comptabilisée en résultat (celles comptabilisées en capitaux propres ne sont pas non plus incorporables)	900
• Plus-value dégagée lors de l'expropriation (ces plus-values seront imposables dans les exercices à venir en fonction de la durée d'amortissement pratiquée)	20 000
• Dividende de filiales bénéficiant du régime des sociétés mères : ces dividendes ne sont pas imposables (pour éviter la double imposition) mais il faut décompter une somme égale à 5 % du dividende : 3 000 – 3 000 × 5 %	2 850
• Pour les dividendes des participations ne pouvant bénéficier du régime des sociétés mères, il n'est possible de récupérer qu'une partie de l'avoir fiscal. (Il est à noter que la loi de finances pour 2004 a programmé la suppression de la déduction pour avoir fiscal pour les dividendes distribués à compter du 1 ^{er} janvier 2005)	
• Reprise de la réévaluation (laquelle est imputée sur l'écart de réévaluation)	1 000
• Dotations aux amortissements dérogatoires	5 100
• Dotations aux provisions réglementées (y compris provisions pour investissement) : 1 200 + 1 980	2 180
• « Amortissement fiscal » des frais d'acquisition des immobilisations	1 200
	49 630

Bénéfice fiscal : $30\ 000 + 52\ 004 - 49\ 630 = 32\ 374$.

2) Écritures comptables

Calcul de l'impôt

• Impôt au taux normal : $32\ 374 \times 33\ 1/3\ \% =$	10 791
• Contribution supplémentaire : $10\ 791 \times 1,5\ \% =$	162
	<hr/> 10 953

Écriture impôt exigible

	31.12.N		
6951	Impôt sur les bénéfices	10 791	
6952	Contribution supplémentaire	162	
444	État, impôt exigible		10 953
	Impôt exigible		

Écritures impôts différés

Il y a lieu de distinguer :

- les augmentations de créances d'impôt différé imputé au résultat ;
- les diminutions de créances d'impôt différé imputé au résultat ;
- les augmentations de dettes d'impôt différé imputé au résultat ;
- les augmentations de dettes d'impôt différé imputé en capitaux propres ;
- les diminutions de dettes d'impôt différé imputé au résultat ;
- les diminutions de dettes d'impôt différé imputé en capitaux propres.

Les impôts différés seront calculés au taux de 33/13 %.

Augmentations de créances d'impôt différé imputé au résultat

Nature	Base fiscale
Contribution solidarité N	2 000
Contribution effort de construction N	4 000
Provision pour pension	14 600
Participation aux résultats	8 400
Dépréciation fonds de commerce	4 000
Écart sur charges liées à l'emprunt	204
	33 204

Impôt différé : $33\ 204 \times 33\ 1/3\ \% = 11\ 068\ \text{€}$.

Diminutions de créances d'impôt différé imputé au résultat

Nature	Base fiscale
Contribution solidarité N-1	1 800
Contribution effort de construction N-1	3 600
Participation aux résultats	6 600
	12 000

Impôt différé : $12\ 000 \times 33\ 1/3\ \% = 4\ 000\ \text{€}$.

Augmentations de dettes d'impôt différé imputé au résultat

Nature	Base fiscale
Charges financières intégrées dans le coût des immobilisations	3 200
Plus-values sur instruments financiers 1 200 + 900	2 100
Plus value dégagée lors de l'expropriation	20 000
Dotations aux amortissements dérogatoires	5 100
Dotations provisions réglementées	2 180
Frais d'acquisition des immobilisations	1 200
	33 780

Impôt différé : $33\ 780 \times 33\ 1/3\ \% = 11\ 260\ \text{€}$.

Augmentations de dettes d'impôt différé imputé en capitaux propres

Nature	Base fiscale
Plus-values sur instruments financiers inscrits en capitaux propres	2 100
Réévaluation des immobilisations	3 000
	5 100

Impôt différé : $5\ 100 \times 33\ 1/3\ \% = 1\ 700\ \text{€}$.

Diminutions de dettes d'impôt différé imputé au résultat

Nature	Base fiscale
Quote-part charge financière comprise dans l'amortissement	600
Réintégration plus-value liée à destruction	2 400
Réintégration quote-part plus-value de fusion	3 000
Reprises sur amortissements dérogatoires	2 400
Reprises sur provisions réglementées	600
Partie frais d'acquisition compris dans l'amortissement de la construction	200
	9 200

Impôt différé : $9\ 200 \times 33\ 1/3\ \% = 3\ 067\ \text{€}$.

Diminutions de dettes d'impôt différé imputé en capitaux propres

Nature	Base fiscale
Reprise de la réévaluation des immobilisations	1 000
	1 000

Impôt différé : $1\ 000 \times 33\ 1/3\ \% = 333\ \text{€}$.

Écritures comptables

		31.12.N	
2761	Créances d'impôt différé	11 068	
699	Produit d'impôt différé		11 068
	<i>Augmentations de créances d'impôt différé imputé au résultat</i>		
698	Charge d'impôt différé	1 000	
2761	Créances d'impôt différé		1 000
	<i>Diminutions de créances d'impôt différé imputé au résultat</i>		
698	Charge d'impôt différé	11 260	
1687	Dettes d'impôt différé		11 260
	<i>Augmentations de dettes d'impôt différé imputé au résultat</i>		
1071	Écart d'évaluation sur instruments financiers	700	
	$2\ 100 \times 33\ 1/3\ \%$		
1052	Écart de réévaluation sur immobilisations	1 000	
	$3\ 000 \times 33\ 1/3\ \%$		
1687	Dettes d'impôt différé		1 700
	<i>Augmentations de dettes d'impôt différé imputé en capitaux propres</i>		

1687	Dettes d'impôt différé	3 067	
699	Produit d'impôt différé		3 067
	<i>Diminutions de dettes d'impôt différé imputé au résultat</i>		
1687	Dettes d'impôt différé	333	
1052	Écart de réévaluation sur immobilisations		333
	<i>Diminutions de dettes d'impôt différé imputé en capitaux propres</i>		

3) Informations devant figurer en annexe

Les principales composantes de la charge (ou du produit) d'impôt (impôt sur les bénéfices exigible, contribution exceptionnelle de 1,5 % exigible, charges d'impôt différé, produit d'impôt différé) doivent être présentées distinctement.

Les éléments suivants doivent être également présentés :

- le total de l'impôt exigible et différé relatif aux éléments débités ou crédités dans les capitaux propres ;
- une explication de la relation entre la charge (produit) d'impôt et le bénéfice comptable ;
- une explication des changements dans le(s) taux d'impôt applicable(s) par rapport à l'exercice précédent ;
- le montant (et, si elle existe, la date d'expiration) des différences temporelles déductibles, pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés pour lesquels aucun actif d'impôt différé n'a été comptabilisé au bilan ;
- le montant total des différences temporelles liées à des participations dans des filiales, entités associées, co-entreprises et investissements dans les succursales, pour lesquelles des passifs d'impôt différé n'ont pas été comptabilisés ;
- pour chaque catégorie de différence temporelle et pour chaque catégorie de pertes fiscales et de crédits d'impôts non utilisés le montant des actifs et passifs d'impôts différés comptabilisés au bilan pour chaque exercice présenté et le montant du produit ou de la charge d'impôt différé comptabilisé dans le compte de résultat, s'il n'est pas mis en évidence par les variations des montants comptabilisés au bilan ;
- pour les activités abandonnées, la charge d'impôt concernant le gain ou la perte lié à l'abandon et le résultat courant des activités abandonnées pour l'exercice ainsi que les montants correspondants pour tous les exercices antérieurs présentés ;

- le montant des conséquences fiscales des dividendes proposés et déclarés aux actionnaires de l'entité avant que les états financiers aient été autorisés à être publiés mais qui ne sont pas comptabilisés en tant que passifs dans les états financiers.

Une entité doit indiquer le montant d'un actif différé et la nature des éléments probants justifiant sa comptabilisation lorsque :

- l'utilisation de l'actif d'impôt différé dépend de bénéfices imposables futurs supérieurs aux bénéfices générés par le renversement des différences temporelles imposables existantes ;
- l'entité a subi une perte pendant l'exercice ou l'exercice précédant dans la juridiction fiscale dont relève l'actif d'impôt différé.

Cas 33 GESTION DE L'IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES

ÉNONCÉ

La société Kappa est soumise à l'impôt sur les sociétés au taux de 33 1/3 % (plus une majoration pour contribution supplémentaire de 10 % en N-3 ce qui donne un taux effectif de 36 2/3 %, une majoration de 6 % en N-2 ce qui donne un taux effectif de 35 1/3 % et une majoration de 3 % à compter de N-1 ce qui donne un taux effectif de 34 1/3 %).

Le résultat de l'année N-3 était négatif de 75 000 €. Sur ces 75 000 €, 60 000 € pouvaient bénéficier d'un report en arrière de déficit (calculé au taux de 33 1/3 %). En N-4, les différences temporelles imposables étaient de 48 000 € et les différences temporelles déductibles de 21 000 €, ce qui donnait (au taux de 36 2/3 %) une dette d'impôt différé de 17 600 € et une créance d'impôt différé de 7 700 €. Au 31 décembre N-3, les différences temporelles imposables étaient de 54 000 € et les différences temporelles déductibles de 30 000 € (en dehors des déficits).

- *Le 15 mars N-2*, la société Kappa a payé 3 000 € d'impôt forfaitaire annuel (IFA) récupérables sur l'impôt à payer jusqu'à la fin de N.
- *Le 31 décembre N-2*, la perte fiscale de l'exercice est de 12 000 €. Il y a 60 000 € de différences temporelles imposables et 33 000 € de différences temporelles déductibles (hors déficits). Le taux de la contribution supplémentaire est ramené à 6 %.
- *Le 15 mars N-1*, la société Kappa paye l'IFA, soit 3 000 €.
- *Le 31 décembre N-1*, la perte fiscale de l'exercice est de 9 600 €. Les différences temporelles imposables s'élèvent à 57 000 € et les différences temporelles déductibles (hors déficits) à 34 500 €. Le taux de la contribution supplémentaire est ramené à 3 %.

- Le 15 mars N, la société Kappa a payé l'IFA, soit 3 000 €.
- Le 31 décembre N, le bénéfice fiscal de la société est de 120 000 €. Un crédit d'impôt recherche est constaté : il est de 1 650 €. Les différences temporelles imposables s'élèvent à 54 900 € et les différences temporelles déductibles à 36 300 €.
- Le 15 avril N+1, la société Kappa paye le solde de l'impôt au titre de l'année N.

Présenter toutes les écritures nécessaires au titre de l'impôt sur les sociétés de N-3 à N+1.

CORRIGÉ

N-3

		31.12.N-3	
444	État, impôts sur les bénéfices	20 000	
699	Produits – Report en arrière des déficits <i>Report en arrière : 60 000 × 33 1/3 %</i>		20 000
2761	État, créances d'impôt différé	5 500	
699	Produit d'impôt différé <i>Impôt différé sur déficit fiscal (75 000 – 60 000) × 36 2/3 %</i>		5 500
2761	État, créances d'impôt différé	3 300	
699	Produit d'impôt différé <i>Impôt différé actif : (30 000 – 21 000) × 36 2/3 % ou 30 000 × 36 2/3 % – 7 700</i>		3 300
698	Charges d'impôt différé	2 200	
1687	État, dettes d'impôt différé <i>Impôt différé passif : (54 000 – 48 000) × 36 2/3 % ou 54 000 × 36 2/3 % – 17 600</i>		2 200

N-2

		15.3.N-2	
444	État, impôt sur les bénéfices	3 000	
512	Banque <i>Imposition forfaitaire annuelle</i>		3 000
698	Charge d'impôt différé	3 000	
1687	État, dettes d'impôt différé <i>Provision en cas de non-récupération IFA</i>		3 000
2761	État, créances d'impôt différé	4 240	
699	Produit d'impôt différé <i>Impôt différé sur déficit fiscal à récupérer 12 000 × 35 1/3 %</i>		4 240

698	Charge d'impôt différé	1 400	
1687	État, dettes d'impôt différé $60\ 000 \times 35\ 1/3\ \% - 54\ 000 \times 36\ 2/3\ \%$		1 400
2761	État, créances d'impôt différé	460	
699	Produit d'impôt différé $33\ 000 \times 35\ 1/3\ \% - 30\ 000 \times 36\ 2/3\ \% = 660$ $15\ 000 \times (35\ 1/3\ \% - 36\ 2/3\ \%)$ (déficits fiscaux N-3) = - 200 $660 - 200$		460

N-1

15.3.N-1			
444	État, impôt sur les bénéfices	3 000	
512	Banque <i>Imposition forfaitaire annuelle</i>		3 000
31.12.N-1			
698	Charge d'impôt différé	3 000	
1687	État, dettes d'impôt différé <i>Provision en cas de non-récupération IFA</i>		3 000
2761	État, créances d'impôt différé	3 296	
699	Produits d'impôt différé <i>Impôt différé sur déficit fiscal $9\ 600 \times 34\ 1/3\ \%$</i>		3 296
1687	État, dettes d'impôt différé	1 630	
699	Produit d'impôt différé <i>Impôt différé passif en diminution</i> $57\ 000 \times 34\ 1/3\ \% - 60\ 000 \times 35\ 1/3\ \%$		3 300
698	Charges d'impôt différé	85	
2761	État, créance d'impôt différé <i>Impôt différé passif en diminution</i> $34\ 500 \times 34\ 1/3\ \% - 33\ 000 \times 35\ 1/3\ \% = 185$ $(15\ 000 + 12\ 000) \times (34\ 1/3\ \% - 35\ 1/3\ \%)$ (déficits fiscaux N-3 et N-2) = - 270 $270 - 185$		85

N

15.3.N			
444	État, impôt sur les bénéfices	3 000	
512	Banque <i>Imposition forfaitaire annuelle</i>		3 000
31.12.N			
1687	État, dettes impôt différé	3 000	
444	État, impôt sur les bénéfices <i>Non-récupération IFA N-2</i>		3 000
444	État, impôt sur les bénéfices	1 650	
699	Produits – crédit impôt recherche <i>Crédit impôt recherche</i>		1 650

Calcul de l'impôt sur les bénéfices exigible N

• Bénéfice fiscal :	120 000
• Déficit N-3 :	- 15 000
• Déficit N-2 :	- 12 000
• Déficit N-1 :	- 9 600
	<hr/>
	83 400
Impôt : $83\,400 \times 33\,1/3\%$ =	27 800
Contribution supplémentaire : $27\,800 \times 3\%$ =	834
	<hr/>
	28 634
Moins :	
• Report en arrière :	- 20 000
• Impôt forfaitaire N-1 :	- 3 000
• Impôt forfaitaire N :	- 3 000
• Crédit d'impôt :	- 1 650
	<hr/>
	984

		31.12.N	
6951	Impôt sur les bénéfices	27 800	
6952	Contribution supplémentaire	834	
444	État, impôt sur les bénéfices		28 634
	<i>Impôt exigible</i>		
6951	Impôt sur les bénéfices $(15\,000 + 12\,000 + 9\,600) \times 33\,1/3\%$	12 200	
6952	Contribution supplémentaire $12\,200 \times 3\%$	366	
2761	État, créances d'impôt différé		12 566
	<i>Reprise créance impôt différé sur déficit fiscal</i>		
1687	État, dettes d'impôt différé	3 000	
699	Produit d'impôt différé		3 000
	<i>Récupération IFA N-1</i>		
1687	État, dettes d'impôt différé	721	
699	Produit d'impôt différé		721
	<i>Impôt différé passif en diminution $57\,000 \times 34\,1/3\%$ - $54\,900 \times 34\,1/3\%$</i>		
2761	État, créances d'impôt différé	618	
699	Produit d'impôt différé		618
	<i>Impôt différé actif en augmentation $36\,300 \times 34\,1/3\%$ - $34\,500 \times 34\,1/3\%$</i>		

Contrôle des comptes

Compte 1687 : $54\,900 \times 34\frac{1}{3}\% = 18\,849$

$17\,600 + 2\,200 + 3\,000 + 1\,400 + 3\,000 - 1\,630 - 3\,000 - 3\,000 - 721 = 18\,849$

Compte 2761 : $36\,300 \times 34\frac{1}{3}\% = 12\,463$

$7\,700 + 5\,500 + 3\,300 + 4\,240 + 460 + 3\,296 - 85 - 12\,566 + 618 = 12\,463$

Compte 444 : $-20\,000 - 3\,000 - 3\,000 - 3\,000 - 1\,650 + 3\,000 + 28\,634 = 984$

444	15.4.N-1		
512	État, impôt sur les bénéfices	984	
	Banque		984
	Solde		

10

LES EFFETS DES VARIATIONS DU COURS DES MONNAIES ET DES PRIX

Cas 34

OPÉRATIONS EN MONNAIES ÉTRANGÈRES

ÉNONCÉ

- *Le 1^{er} octobre N*, la société Alpha a emprunté à la banque Oméga de Londres une somme de 200 000 £ au taux d'intérêt de 8 % l'an en vue de l'acquisition d'un appartement situé au Royaume-Uni.
- *Le 10 octobre N*, cet appartement est acquis pour un coût de 250 000 £ payées immédiatement par Alpha.
- *Le 15 octobre N*, la société Alpha fait l'acquisition de 2 000 obligations Bêta, société américaine, au prix unitaire de 110 \$. Ces obligations de 100 \$ sont remboursables au 31 décembre N+8 et le taux servi est de 7 %. Ces obligations ne sont pas cotées en bourse et la société Alpha envisage de les garder jusqu'à l'échéance.
- *Le 1^{er} novembre N*, elle adresse à son client Gamma une facture libellée en dollars de 15 000 \$ de marchandises (pas de TVA, vente à l'exportation).
- *Le 15 novembre N*, elle fait l'acquisition de 200 actions de la société Delta située aux États-Unis et cotée au New York Stock Exchange au cours de 120 \$. Ces titres, qu'elle escompte garder, sont classés en actifs disponibles à la vente.
- *Le 30 novembre N*, elle fait l'acquisition de 100 actions de la société Epsilon située à Londres au cours de 80 £. Ces titres sont classés en actifs détenus à des fins de transaction.
- *Le 1^{er} décembre N*, elle consent un prêt de 40 000 £ à sa filiale britannique, la société Dzêta, au taux de 6 % l'an.
- *Le 15 décembre N*, elle reçoit de son fournisseur Iota une facture de 10 000 \$ de marchandises. Au passage en douane, la société Alpha a payé les droits de douane et la TVA.

- *Le 31 décembre N*, le cours de l'action Delta est de 130 \$, celui de l'action Epsilon de 84 £. Le stock de marchandises acquis chez Iota est de 8 000 \$. L'appartement acquis au Royaume Uni s'amortit en 40 ans.
- *Le 31 décembre N*, la société Alpha constate qu'elle a en trésorerie (caisse en devises) 200 \$ et 100 £ acquis respectivement pour 174 € et 147 €.
- *Le 1^{er} février N+1*, la société Gamma règle la société Alpha.
- *Le 15 février N+1*, la société Alpha règle son fournisseur Iota.

Présenter les écritures comptables nécessaires relatives aux opérations présentées ci-dessus

ANNEXE

COURS DU DOLLAR ET DE LA LIVRE DU 1^{er} OCTOBRE N AU 15 FÉVRIER N+1

Dates	Cours du dollar	Cours de la livre
1 ^{er} octobre N		1 € = 0,6863 GBP
10 octobre N		1 € = 0,6874 GBP
15 octobre N	1 € = 1,1622 USD	
1 ^{er} novembre N	1 € = 1,1736 USD	
15 novembre N	1 € = 1,1824 USD	
30 novembre N		1 € = 0,6984 GBP
1 ^{er} décembre N		1 € = 0,6995 GBP
15 décembre N	1 € = 1,1978 USD	
31 décembre N	1 € = 1,2015 USD	1 € = 0,6950 GBP
1 ^{er} février N+1	1 € = 1,2114 USD	
15 février N+1	1 € = 1,2236 USD	

CORRIGÉ

	1.10.N		
512	Banque	291 417,74	
164	Emprunts auprès d'établissements de crédit <i>200 000/0,6863</i>		291 417,74
	10.10.N		
213	Constructions	363 689,26	
512	Banque <i>250 000/0,6874</i>		363 689,26
	15.10.N		
272	Titres immobilisés droits de créance	189 296,16	
512	Banque <i>Acquisition 2 000 obligations Bêta 2 000 × 110/1,1622</i>		189 296,16
	1.11.N		
411	Client Gamma	12 781,19	
707	Ventes de marchandises <i>Ventes 15 000/1,1736</i>		12 781,19
	15.11.N		
271	Titres immobilisés droits de propriété	20 297,70	
512	Banque <i>Acquisition 200 actions Delta 200 × 120/1,1824</i>		20 297,70

		30.11.N	
503 512	Valeurs mobilières de placement actions Banque <i>Acquisition 100 actions Epsilon 100 × 80/0,6984</i>	11 454,75	11 454,75
		1.12.N	
261 512	Créances rattachées à des participations Banque <i>Prêt filiale 40 000/0,6995</i>	57 183,70	57 183,70
		15.12.N	
607 401	Achats de marchandises Fournisseur Iota <i>10 000/1,1978</i>	8 348,64	8 348,64

Au 31 décembre N, il y a lieu de calculer d'abord les différences de change sur les éléments monétaires (créances, dettes, liquidités). Les différences de change sur les investissements nets dans les entités étrangères seront constatées en capitaux propres.

		31.12.N	
164 766	Emprunts auprès d'établissements de crédit Gains de change <i>200 000/0,6863 – 200 000/0,6950</i>	3 647,96	3 647,96
666 411	Pertes de change Client Gamma <i>15 000/1,1736 – 15 000/1,2015</i>	296,79	296,79
261 1075	Créances rattachées à des participations Écart de change sur investissement net dans une entité étrangère – Passif <i>40 000/0,6950 – 40 000/0,6995</i>	370,25	370,25
401 766	Fournisseur Iota Gains de change <i>10 000/1,1978 – 10 000/1,2015</i>	25,71	25,71
666 5311 5312	Pertes de change Caisse en dollars Caisse en livres <i>174 – 200/1,2015 et 147 – 100/0,6950</i>	10,66	7,54 3,12

Les titres immobilisés droit de créance sont aussi des éléments monétaires. Il faut donc aussi constater des différences de change en fin d'exercice.

		31.12.N	
666 272	Pertes de change Titres immobilisés droit de créance <i>2 000 × 110/1,1622 – 2 000 × 110/1,2015</i>	6 191,71	6 191,71

Par contre, il est à noter que ni les constructions, ni les stocks ne doivent prendre en compte les écarts de change constatés depuis l'acquisition puisque ce sont des éléments non monétaires comptabilisés au coût historique dans une monnaie étrangère.

Il y a lieu, par ailleurs, de constater les intérêts courus sur l'emprunt Oméga :

		31.12.N		
661 1688	Charges d'intérêts Intérêts courus $200\ 000 \times 8\ \% \times 3/12/0,6950$	5 755,40	5 755,40	

Il faut aussi constater l'amortissement sur l'appartement situé au Royaume-Uni :

6811 2813	Dotations aux amortissements des immobilisations Amortissements des constructions $363\ 689,26 \times 1/40 \times 80/360$	2 020,50	2 020,50	
--------------	---	----------	----------	--

D'autre part, il faut constater les intérêts courus sur les obligations. Pour cela, il est nécessaire de déterminer le taux d'intérêt effectif. Le calcul peut être fait sur des valeurs en euros ou en dollars (valeur globale ou unitaire). Nous prendrons les valeurs unitaires en dollars.

Le taux d'intérêt effectif est le taux qui prend en compte les intérêts perçus pendant les neuf annuités d'intérêts à venir, le premier versement ayant lieu dans deux mois et demi (31 décembre par rapport au 15 octobre, date d'acquisition) et le remboursement du capital dans huit ans et deux mois et demi. L'ensemble actualisé à la date d'acquisition est égal à la valeur d'acquisition.

Si i est ce taux on a l'égalité suivante :

$$110 = (100 \times 7\ \%) \times \frac{1 - (1 + i)^{-9}}{i} \times (1 + i)^{9,5/12} + 100 (1 + i)^{-82,5/12}$$

$$i = 6,284\ \%$$

On passera l'écriture suivante :

		31.12.N		
2768 7 621	Intérêts courus sur obligations Revenus des titres immobilisés $2\ 000 \times 110/1,2015 \times 6,284\ \% \times 2,5/12$	2 397,14	2 397,14	

Il a aussi lieu également de déterminer les plus-values sur actions comptabilisées à la juste valeur.

Pour les actions (éléments monétaires) évaluées à la juste valeur en capitaux propres (actifs disponibles à la vente), la plus-value et l'écart de change sont constatés en capitaux propres.

- Écart de change : $200 \times 120/1,1824 - 200 \times 120/1,2015 = -322,67$
- Écart d'évaluation : $200 \times (130 - 120)/1,2015 = 1\ 664,59$
- Différence globale : $200 \times 130/1,2015 - 200 \times 120/1,1824 = 1\ 341,92$

On passera l'écriture suivante :

		31.12.N	
271	Titres immobilisés droits de propriété	1 341,92	
1074	Écarts de change sur éléments non monétaires	322,67	
1071	Écart d'évaluation sur actifs disponibles à la vente		1 664,59
	<i>Écarts sur actions Delta</i>		

Pour les actions évaluées à la juste valeur en résultat (actifs détenus à des fins de transaction), plus-value et écart de change seront constatés en résultat.

- Écart de change : $100 \times 80/0,6950 - 100 \times 80/0,6984 = 56,04$
- Écart d'évaluation : $100 \times (84 - 80)/0,6950 = 575,54$
- Différence globale : $100 \times 84/0,6950 - 100 \times 80/0,6984 = 631,58$

On passera l'écriture suivante (en utilisant deux comptes de produits différents qui cependant pourraient être regroupés) :

		31.12.N	
503	Valeurs mobilières de placement actions	631,58	
766	Gains de change		56,04
768	Autres produits financiers		575,54
	<i>Écarts sur actions Epsilon</i>		

Enfin, il y a lieu, pour le prêt à la filiale britannique, de constater les intérêts courus :

		31.12.N	
2678	Intérêts courus sur créances rattachées à des participations	287,77	
7617	Revenus des créances rattachées à des participations		287,77
	$40\ 000 \times 6\% \times 1/12/0,6950$		

Le 1^{er} février N+1 et le 15 février N+1, on enregistrera le règlement de Gamma et le paiement à Iota :

		1.2.N+1	
512	Banque 15 000/1,2114	12 382,37	
666	Pertes de change	102,03	
411	Client Gamma 15 000/1,2015		12 484,40
	<i>ou 12 781,19 - 296,79</i>		
	<i>Règlement de Gamma</i>		
		15.2.N+1	
401	Fournisseur Iota 10 000/1,2015 <i>ou 8 348,64 - 25,71</i>	8 322,93	
512	Banque 10 000/1,2236		8 172,60
766	Gains de change		150,33
	<i>Paiement Iota</i>		

Cas 35 CONVERSION DE COMPTES D'ENTITÉS ÉTRANGÈRES

ÉNONCÉ

La société Sigma a pris en N-4 une participation de 60 % dans la filiale Lambda située aux États-Unis. Le capital de Lambda était alors de 150 000 k\$. Le cours du \$ étant de 1 € = 0,90 \$, la société Sigma avait acquis cette participation pour 100 000 k€.

En juillet N, la société Lambda a augmenté son capital de 60 000 k\$ par émission de 6 millions d'actions de 10 \$ émises à 1,5 \$.

Le cours du dollar étant alors de 1 € = 1,10 \$, la société Sigma a fait l'acquisition de 3 600 actions pour $3\,600\,000 \times 16,5/1,10 = 54\,000$ k€.

La société Sigma a aussi prêté le 1^{er} juillet N, au taux de 6 % l'an, une somme de 55 000 k\$ à la société Lambda (cours du dollar au moment du prêt : 1 € = 1,10 \$).

Le 31 décembre N, le cours du dollar est de 1 € = 1,20 \$, le cours au 1^{er} janvier N était de 1 € = 1,04 \$, la moyenne du cours de l'année N est de 1 € = 1,12 \$ et la moyenne du cours de N-1 de 1 € = 1 \$.

Le bilan, le compte de résultat, et le tableau de variation des capitaux propres de la société Lambda vous sont donnés en annexe.

Présenter les écritures nécessaires en vue de la consolidation des comptes de la société Lambda au 31 décembre N.

ANNEXE 1
BILAN DE LA SOCIÉTÉ LAMBDA AU 31 DÉCEMBRE N (K\$)

Immobilisations corporelles	309 000	Capital émis	210 000
Immobilisations incorporelles	90 000	Autres réserves	55 000
Titres disponibles à la vente	63 000	Bénéfices mis en réserves	122 600
Autres immobilisations financières	36 000	Emprunts à long terme	84 000
Stocks	84 000	Impôts différés	21 600
Créances clients	219 000	Provisions à long terme	62 400
Autres actifs courants	48 000	Avantages au personnel	114 000
Instruments de trésorerie actif	18 000	Fournisseurs et autres crédi- teurs	120 000
Trésorerie et équivalents	45 000	Partie à court terme emprunts à long terme	42 000
		Impôts exigibles	19 200
		Instruments de trésorerie passif	6 000
		Provisions à court terme	55 200
	912 000		912 000

ANNEXE 2
COMPTES DE RÉSULTAT SOCIÉTÉ LAMBDA EXERCICE N (EN K\$)

Produit des activités ordinaires	846 720
Coût des ventes	(635 040)
Marge brute	211 680
Autres produits	39 200
Coûts commerciaux	(67 200)
Charges administratives	(100 800)
Autres charges	(26 880)
Produits financiers	22 400
Charges financières	(28 000)
Résultat avant impôt	50 400
Charges d'impôt sur le résultat	(16 800)
Résultat de l'exercice	33 600

ANNEXE 3
TABLEAU DE VARIATION DE CAPITAUX PROPRES N SOCIÉTÉ LAMBDA

	Capital émis	Autres réserves	Bénéfices non distribués	Total
Situation au 31 décembre N-1 (en k\$)	150 000	10 000	120 000	280 000
Situation au 31 décembre N-1 (en k€)	166 667	9 900	125 000	301 667
Gains ou pertes en capitaux propres sur titres disponibles à la vente		4 000		4 000
Gains ou pertes en capitaux propres sur couvertures de flux de trésorerie		5 000		5 000
Impôts sur éléments portés en capitaux propres		(3 000)		(3 000)
Résultat net de la période			33 600	33 600
Total profits ou pertes comptabilisés dans la période		6 000	33 600	39 600
Dividendes			(31 000)	(31 000)
Augmentation de capital	60 000	39 000		99 000
Situation au 31 décembre N (en k\$)	210 000	55 000	122 600	387 600

CORRIGÉ

Écriture de reprise du compte de résultat

La reprise du compte de résultat s'effectue au taux moyen de l'exercice N, soit 1 € = 1,12 \$. On a l'écriture suivante (en k€) :

		31.12.N		
93	Coût des ventes 635 040/1,12		567 000	
93	Coûts commerciaux 67 200/1,12		60 000	
93	Charges administratives 100 800/1,12		90 000	

65	Autres charges 26 880/1,12	24 000	
66	Charges financières 28 000/1,12	25 000	
695	Charges d'impôt sur le résultat 16 800/1,12	15 000	
120	Résultat de l'exercice 33 600/1,12	30 000	
70	Produits des activités ordinaires 846 720/1,12		756 000
75	Autres produits 39 200/1,12		35 000
76	Produits financiers 22 400/1,12		20 000
	<i>Reprise compte de résultat</i>		

Écriture de reprise du bilan

La reprise du bilan se fera au cours de 1 € = 1,20 \$ excepté pour les postes de capitaux propres qui seront repris au cours historique.

Capital : 150 000/0,90 (ou 166 667) + 60 000/1,10 = 221 212.

Autres réserves : 9 900 + 6 000 (plus-values nettes N inscrites directement en capitaux propres)/1,12 + 39 000 (augmentation de capital)/1,10 = 50 712

Bénéfices non distribués (hors bénéfice N) :

125 000 – 31 000 (bénéfice N-1 : cours 1 € = 1 \$) = 94 000.

Résultat de l'exercice : 33 600/1,12 = 30 000

L'écart de conversion sera donc de :

387 600/1,20 – (221 212 + 50 712 + 94 000 + 30 000) = (72 924).

On passera l'écriture suivante (en k€) :

21	Immobilisations corporelles 309 000/1,20	257 500	
20	Immobilisations incorporelles 90 000/1,20	75 000	
26/27	Titres disponibles à la vente 63 000/1,20	52 500	
27	Autres immobilisations financières 36 000/1,20	30 000	
3	Stocks 84 000/1,20	70 000	
41	Clients 219 000/1,20	182 500	
46	Autres actifs courants 48 000/1,20	40 000	
52	Instruments de trésorerie actif 18 000/1,20	15 000	
51	Trésorerie et équivalents 45 000/1,20	37 500	
101	Capital Lambda		221 212
104/107	Autres réserves Lambda		50 712
106	Bénéfices mis en réserves Lambda		94 000
128	Résultat de l'exercice Lambda		30 000
1078	Écarts de conversion Lambda		(72 924)
16	Emprunts à long terme 84 000/1,20		70 000
1687	Impôts différés 21 600/1,20		18 000
151	Provisions à long terme 62 400/1,20		52 000
1666	Avantages au personnel 114 000/1,20		95 000
40	Fournisseurs et autres créanciers 120 000/1,20		100 000
16	Partie court terme emprunt long terme 42 000/1,20		35 000
444	Impôts exigibles 19 200/1,20		16 000
52	Instruments de trésorerie passif 6 000/1,20		5 000
151	Provisions à court terme 55 200/1,20		46 000
	<i>Reprise bilan</i>		

Autres écritures de régularisation

On éliminera ensuite les dettes et créances réciproques.

Pour ce qui concerne le prêt attribué à Lambda, la société Sigma avait passé les écritures suivantes en N :

		1.7.N	
267	Créances rattachées à des participations	50 000	
512	Banque		50 000
	<i>Prêt 55 000/1,10</i>		
		31.12.N	
2681	Intérêts courus	1 375	
7617	Revenus des créances rattachées à des participations		1 375
	<i>55 000/1,20 × 6 % × 6/12</i>		
1075	Écart de change sur investissement net dans des entités étrangères	4 167	
261	Créances rattachées à des participations		4 167
	<i>Écart de change : 55 000/1,10 – 55 000/1,20</i>		

La société Lambda a quant à elle passé l'écriture suivante (en milliers de dollars) :

		31.12.N	
661	Charges d'intérêts	1 650	
1688	Intérêts courus		1 650
	<i>55 000 × 6 % × 6/12</i>		

Pour éliminer ces opérations, on passera les écritures suivantes :

16	Emprunts à long terme (dettes rattachées à des participations) <i>55 000/1,20</i>	45 833	
1078	Écart de conversion Lambda <i>55 000/1,10 – 55 000/1,20</i>	4 167	
1688	Intérêts courus <i>1 650/1,20</i>	1 375	
1075	Écart de change sur investissement net dans des entités étrangères		4 167
261	Créances rattachées à des participations <i>50 000 – 4 167</i>		45 833
2681	Intérêts courus		1 375
	<i>Élimination comptes réciproques bilan</i>		
7617	Revenus des créances rattachées à des participations	1 375	
1078	Écart de conversion Sigma <i>1 650/1,12 – 1 650/1,20</i>	98	
661	Charges d'intérêts <i>1 650/1,12</i>		1 473
	<i>Élimination comptes réciproques compte de résultat</i>		

Il faut aussi éliminer les effets de la distribution des dividendes chez Sigma.

120	Résultat Sigma $31\ 000 \times 60\ \%/1,12$	16 607	
1078	Écart de conversion Sigma $31\ 000 \times 60\ \%/1 - 31\ 000 \times 60\ \%/1,12$	1 993	
106	Réserves Sigma $31\ 000 \times 60\ \%/1$ <i>Dividendes N-1 Lambda touchés par Sigma</i>		18 600
76	Produits financiers (Revenus des titres de participations)	16 607	
120	Résultat Sigma <i>Dividendes N-1 Lambda touchés par Sigma</i>		16 607

Enfin, il faut répartir les comptes de capitaux propres de Lambda entre la société Sigma et les intérêts minoritaires.

101	Capital Lambda	221 212	
104	Autres réserves Lambda	50 712	
106	Bénéfices mis en réserves Lambda	94 000	
120	Résultat de l'exercice Lambda	30 000	
1078	Écart de conversion Lambda $72\ 724 + 4\ 167$	(76 891)	
261	Titres de participation $100\ 000 + 54\ 000$		154 000
106	Réserves Sigma $(221\ 212 + 50\ 712 + 94\ 000) \times 60\ \% - 154\ 000$		65 554
120	Résultat Sigma $30\ 000 \times 60\ \%$		18 000
1078	Écart de conversion Sigma $(76\ 891) \times 60\ \%$		(46 135)
108	Intérêts minoritaires capital et réserves $(221\ 212 + 50\ 712 + 94\ 000 - 76\ 891) \times 40\ \%$		115 614
128	Intérêts minoritaires résultat $30\ 000 \times 40\ \%$ <i>Répartition comptes Lambda</i>		12 000

Cas 36 ÉCONOMIES HYPER-INFLATIONNISTES

ÉNONCÉ

La société Oméga, implantée en République Dominicaine, est une filiale de la société Alpha. Elle a été créée en décembre N-2 et, en deux ans (de décembre N-2 à décembre N), l'indice des prix (présenté en *annexe 1*) est passé de 95 à 223. Les bilan, compte de résultat et notes annexes N de la société Oméga vous sont présentés en *annexes 2, 3 et 4* (au coût historique et en milliers de pesos dominicains – ou DOP). Sont également présentés, en *annexe 5* un tableau d'analyse mensuel au coût historique du compte de résultat N, en *annexe 6* la fiche de stock de matières premières N et en *annexe 7* quelques informations sur la société Upsilon, dont Oméga a pris une participation de 40 %.

Présenter bilan, compte de résultat et annexe N retraités en tenant compte des effets de l'inflation

NB : Cette application est inspirée par l'exemple fourni dans l'interprétation D5 de l'IFRIC.

ANNEXE 1
INDICE GÉNÉRAL DES PRIX EN RÉPUBLIQUE DOMINICAINE

Décembre N-2	95
Décembre N-1	135
Janvier N	147
Février N	157
Mars N	167
Avril N	173
Mai N	176
Juin N	178
Juillet N	183
Août N	188
Septembre N	197
Octobre N	205
Novembre N	214
Décembre N	223

ANNEXE 2
BILAN OMÉGA AU 31 DÉCEMBRE N

N° notes	Rubriques	N (en milliers DOP)	N-1 (en milliers DOP)
	Actifs		
	Actifs non courants		
1	Immobilisations corporelles	600 000	800 000
2	Actifs financiers	260 000	200 000
3	Participations évaluées par équivalence	200 000	
		1 060 000	1 000 000
	Actifs courants		
4	Stocks	200 000	100 000
	Clients et autres débiteurs	760 000	200 000
	Trésorerie et quasi-trésorerie	480 000	240 000
		1 440 000	540 000
	Total actifs	2 500 000	1 540 000
	Dettes		
	Dettes non courantes		
5	Emprunts	480 000	300 000
	Impôts différés	60 000	40 000
		540 000	340 000
	Dettes courantes		
	Fournisseurs et autres débiteurs	200 000	100 000
	Impôts exigibles	142 000	
		342 000	100 000
	Total dettes	882 000	440 000
6	Capitaux propres		
	Capital	800 000	800 000
	Réserves de réévaluation	60 000	
	Bénéfices mis en réserves	758 000	300 000
	Total capitaux propres	1 618 000	1 100 000
	Total dettes et capitaux propres	2 500 000	1 540 000

ANNEXE 3
COMPTE DE RÉSULTAT OMÉGA AU 31 DÉCEMBRE N

N° notes	Rubriques	N (en milliers DOP)
7	Produits des activités ordinaires	3 100 000
	Coût des produits vendus	(2 300 000)
	Dépenses commerciales et administratives	(160 000)
	Coûts financiers	(100 000)
	Quote-part de résultat après impôt des entités mises en équivalence	80 000
	Résultat avant impôt	620 000
	Impôt sur le résultat	(162 000)
	Résultat net	458 000

ANNEXE 4
NOTES DE L'ANNEXE OMÉGA N

1) Immobilisations corporelles

Toutes les immobilisations corporelles ont été acquises en décembre N-2. Elles sont amorties sur 5 exercices.

2) Actifs financiers

Les actifs financiers qui ont été acquis en décembre N-1 ont été classés en disponibles à la vente et évalués à la juste valeur. Les ajustements de juste valeur sont comptabilisés en capitaux propres.

3) Participations évaluées par équivalence

Le 31 janvier N, la société Oméga a fait l'acquisition de 40 % du capital d'une autre société, la société Upsilon, pour 160 millions de DOP. Cette autre société a démarré son activité à cette date. Le résultat après impôt de cette autre société pour N a été de 200 millions de DOP et au 31 décembre N ses capitaux propres étaient de 600 millions de DOP.

4) Stocks

Pour l'évaluation de ses stocks, la société Oméga utilise la méthode FIFO (premier entré – premier sorti). Les produits en stock au 31 décembre N (200 millions de DOP) comprennent 60 millions de produits finis et 140 millions de matières premières. Les produits finis et les matières premières ont été produits ou acquis en décembre N. Les produits en stocks au 31 décembre N-1 (100 millions de DOP) étaient des matières premières et avaient été acquis en décembre N-1.

5) Impôts différés

Les dettes d'impôt différé (60 millions de DOP) au 31 décembre N proviennent de la différence temporaire taxable entre la valeur comptable des immobilisations corporelles (600 millions de DOP) et la base fiscale (400 millions de DOP). Il n'y a pas d'autres différences. Le taux de l'impôt sur les sociétés est de 30 %. De même, les dettes d'impôt différé au 31 décembre N-1 (40 millions de DOP)

proviennent de la différence entre la valeur comptable (800 millions de DOP) et la base fiscale (666,67 millions de DOP) des immobilisations corporelles.

6) Capitaux propres

La société Oméga a commencé son activité à la fin de l'année N-2. Le capital de 800 millions de DOP a été émis en décembre N-2.

7) Coût des produits vendus

Le coût des produits vendus comprend (en milliers de DOP) :

– matières premières consommées :	1 400 000
– main d'œuvre directe :	600 000
– amortissements des outils de production :	120 000
– autres coûts de production :	240 000
– variation de stock des produits finis :	(60 000)
	<u>2 300 000</u>

ANNEXE 5
TABLEAU D'ANALYSE MENSUEL DU COMPTE DE RÉSULTAT N
(EN MILLIONS DE DOP)

	J	F	M	A	M	J	J	A	S	O	N	D	Tot
Ventes	100	160	240	360	400	420	380	280	260	200	160	140	3 100
Matières	44	72	112	164	180	192	176	120	114	86	80	60	1 400
Main d'œuvre directe	16	32	48	76	80	80	80	52	52	38	26	20	600
Amortissements	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	120
Autres coûts	14	16	20	26	26	26	26	20	20	16	16	14	240
Coût de production	84	130	190	276	296	308	292	202	196	150	132	104	2 360
Variation stock													- 60
Autres charges	6	6	8	6	6	8	6	6	8	6	6	8	80
Autres amortissements	6	6	8	6	6	8	6	6	8	6	6	8	80
Charges financières	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	10	10	100
Résultat avant impôt	- 4	10	26	64	84	88	68	58	40	30	6	10	540
Impôt exigible	10	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	142
Impôt différé													20
Résultat après impôt													378
Résultat société associée													80
Résultat net													458

ANNEXE 6
FICHE DE STOCK MATIÈRES PREMIÈRES N
(EN MILLIONS DE DOP)

	J	F	M	A	M	J	J	A	S	O	N	D	Tot
Stock initial	100	106	100	138	174	194	202	176	156	142	106	50	
Achats	50	66	150	200	200	200	150	100	100	50	24	150	1 440
Utilisation	44	72	112	164	180	192	176	120	114	86	80	60	1 400
Stock final	106	100	138	174	194	202	176	156	142	106	50	140	

ANNEXE 7
INFORMATION SUR LA SOCIÉTÉ UPSILON

Le 31 janvier N, la société Oméga a fait l'acquisition de 40 % du capital de la société Upsilon pour 80 millions de DOP. La société Upsilon a démarré son activité à cette date. Le résultat après impôt retraité de la société Upsilon pour N a été de 73 millions de DOP et au 31 décembre N ses capitaux propres retraités étaient de 300 millions de DOP.

CORRIGÉ

Les états financiers d'une entité présentée dans la monnaie fonctionnelle d'une économie hyper-inflationniste doivent être exprimés dans l'unité de mesure ayant cours à la date de clôture. Les chiffres correspondants de la période précédente ainsi que toute information relative à des exercices antérieurs doivent être exprimés dans l'unité de mesure qui a cours à la date de clôture.

Les retraitements prévus par IAS 29 doivent être effectués comme suit :

- les éléments non monétaires évalués au coût ou à au coût amorti doivent être retraités en appliquant au coût et aux amortissements un indice général de prix couvrant la période allant de la date d'acquisition à la date d'établissement du bilan ;
- les éléments non monétaires réévalués (ou évalués à la juste valeur) doivent être retraités en appliquant à la valeur un indice général de prix couvrant la période allant de la date de réévaluation à la date d'établissement du bilan ;
- les éléments non monétaires ne doivent pas être réévalués car ils sont déjà évalués dans la valeur de la monnaie à la date d'établissement du bilan ;
- les informations relatives à la précédente période doivent être présentées en utilisant la valeur de la monnaie au moment de l'établissement du bilan ;

- tous les éléments du compte de résultat doivent être évalués en tenant compte de la valeur de la monnaie au moment de l'établissement du bilan.

Le profit ou la perte sur la situation monétaire nette doit faire partie du résultat net et doit être indiqué séparément.

Dans les notes annexes, les informations suivantes doivent notamment être fournies :

- le fait que les états financiers et les chiffres correspondants des périodes précédentes ont été retraités pour refléter l'évolution du pouvoir d'achat général de la monnaie fonctionnelle ;
- la désignation et le niveau de l'indice de prix à la date de clôture et l'évolution de cet indice au cours de l'exercice et de l'exercice précédent.

Le corrigé comprendra les tableaux suivants (établis en milliers de pesos – DOP), excepté le n° 1 :

- 1) Tableau d'indices de conversion monétaires utilisés
- 2) Fiche de stock retraitée
- 3) Tableau d'analyse mensuel de résultat retraité
- 4) Bilan retraité
- 5) Compte de résultat retraité
- 6) Notes annexes retraitées

1) Tableau d'indices de conversion monétaires utilisés

Les indices de conversion se calculent comme suit : pour décembre N-2 par exemple : $223/95 = 2,347$.

Mois	Indices de prix	Indices de conversion
Décembre N-2	95	2,347
Décembre N-1	135	1,652
Janvier N	147	1,517
Février N	157	1,420
Mars N	167	1,335
Avril N	173	1,289
Mai N	176	1,267
Juin N	178	1,253
Juillet N	183	1,219
Août N	188	1,186
Septembre N	197	1,132
Octobre N	205	1,088
Novembre N	214	1,042
Décembre N	223	1,000

2) Fiche de stock retraitée

Les achats sont calculés comme suit : pour janvier : $50\,000 \times 1,517 = 75\,850$.

Le stock initial est réajusté comme suit : $100\,000 \times 1,652$ (indice décembre N-1) = 165 200.

Le stock final n'est pas réajusté (acquis en décembre N).

Les consommations sont donc de $165\,200 + 1\,775\,680 - 140\,000 = 1\,800\,880$.

Mois	Stock initial	Achats	Utilisation	Stock final
Janvier N	165 200	75 850		
Février N		93 720		
Mars N		200 250		
Avril N		257 800		
Mai N		253 400		
Juin N		250 600		
Juillet N		182 850		
Août N		118 600		
Septembre N		113 200		
Octobre N		54 400		
Novembre N		25 010		
Décembre N		150 000		
Récapitulation	165 200	1 775 680	1 800 880	140 000

3) Tableau d'analyse mensuel de résultat retraité

Certaines colonnes ne sont pas développées, car leur développement est inutile.

La consommation de matières a été déterminée par le tableau précédent, soit 1 800 880.

La dépréciation comprise dans le coût de production (amortissement) doit être calculée sur la valeur d'acquisition réajustée soit en utilisant l'indice de décembre N-2 : $120\,000 \times 2,347 = 281\,640$.

La variation des stocks des produits finis est de 62 900 (en augmentation) : elle est calculée à partir du coût de production du mois de décembre N :

• Matières achetées en octobre N : $26\,000 \times 1,088 =$	28 290
• Matières achetées en novembre N $24\,000 \times 1,042 =$	25 010
• Matières achetées en décembre N : $(150\,000 - 140\,000) \times 1,000 =$	10 000
• (total des matières utilisées : $26\,000 + 24\,000 + 10\,000 =$	60 000)
• Main d'œuvre directe :	20 000
• Amortissements de production : $5\,000 \times 2,347 =$	11 730
• Autres charges de production :	14 000
	<u>109 030</u>

Stock final : $109\,030 \times 60\,000/104\,000 = 62\,900$.

Les amortissements non compris dans le coût de production se calculeront de la même manière que ceux compris dans le coût de production : $80\,000 \times 2,347 = 187\,760$.

La dépréciation des actifs financiers est de 70 400, elle est déterminée dans l'annexe (note 2) présentée au § 6 ci-après ; la perte dite monétaire est de 71 080, elle est déterminée dans l'annexe (note 7) présentée au § 6 ci-après ; le profit provenant de l'entité associée 57 960 est déterminé dans l'annexe (note 2).

L'impôt différé est égal aux impôts différés constaté aux bilans retraités au 31 décembre N-1 et au 31 décembre N, soit $302\,460 - 232\,890 = 69\,570$.

Mois	Indices	Ventes	Main d'œuvre	Autres coûts	Charges générales	Charges financières	Charges fiscales
Janvier N	1,517	151 700	24 270	21 240	9 100	12 140	15 170
Février N	1,420	227 200	45 440	22 720	8 520	11 360	17 040
Mars N	1,335	320 400	64 080	26 700	10 680	10 680	16 020
Avril N	1,289	464 040	97 960	33 510	7 730	10 310	15 470
Mai N	1,267	506 800	101 360	32 940	7 600	10 140	15 200
Juin N	1,253	526 260	100 240	32 580	10 030	10 020	15 040
Juillet N	1,219	463 220	97 520	31 700	7 310	9 750	14 630
Août N	1,186	332 080	61 670	23 720	7 120	9 490	14 230
Septembre N	1,132	294 320	58 870	22 640	9 060	9 060	13 580
Octobre N	1,088	217 600	41 350	17 410	6 530	8 700	13 060
Novembre N	1,042	166 720	27 090	16 670	6 250	10 420	12 500
Décembre N	1,000	140 000	20 000	14 000	8 000	10 000	12 000
Récapitulation		3 810 340	739 850	295 830	97 930	122 070	173 940

Les éléments de ce tableau (et des précisions données ci-dessus) seront utilisés pour établir le compte de résultat retraité ci-après (dans le § 5).

4) Bilan retraité

Le détail de certaines rubriques est donné dans les notes annexes (au § 6). Les postes monétaires sont inchangés en N (actifs financiers, clients et autres débiteurs, trésorerie et quasi-trésorerie, emprunts, fournisseurs et autres débiteurs), ceux de N-1 sont multipliés par l'indice de décembre N-1 soit 1,652.

		N (en milliers DOP)	N-1 (en milliers DOP)
	Actifs		
	Actifs non courants		
1	Immobilisations corporelles	1 408 200	1 877 600
2	Actifs financiers	260 000	330 400
3	Participations évaluées par équivalence	240 000	
		1 908 200	2 208 000
	Actifs courants		
4	Stocks	202 900	165 200
	Clients et autres débiteurs	760 000	330 400
	Trésorerie et quasi-trésorerie	480 000	396 480
		1 442 900	892 080
	Total actifs	3 351 100	3 100 080

5	Dettes		
	Dettes non courantes		
	Emprunts	480 000	495 600
	Impôts différés	302 460	232 890
		782 460	728 490
6	Dettes courantes		
	Fournisseurs et autres débiteurs	200 000	165 200
	Impôts exigibles	142 000	
		342 000	165 200
	Total dettes	1 124 460	893 690
6	Capitaux propres		
	Capital	1 877 600	1 877 600
	Bénéfices mis en réserves	349 040	328 790
		2 226 640	2 206 390
	Total dettes et capitaux propres	3 351 100	3 100 080

Les bénéfices retraités mis en réserve de l'année N-1 sont déterminés par différence. On aurait pu les calculer en utilisant la même procédure que celle qui a conduit au résultat retraité de N.

Les bénéfices mis en réserves sont égaux aux bénéfices retraités au début de N augmenté du bénéfice retraité de N, soit $328\,790 + 20\,250 = 349\,040$.

5) Compte de résultat retraité

Nous présentons ci-après deux formats de compte de résultat

- un format détaillé dont les données proviennent du tableau 3 ;
- un compte plus synthétique présenté comme dans l'annexe 3.

Compte détaillé

	N (en milliers DOP)
Produits des activités ordinaires	3 810 340
Matières premières utilisées	1 800 880
Main d'œuvre directe	739 850
Amortissements de production	281 640
Autres coûts	295 830
Variation de stocks de produits	(62 900)
Coût des produits vendus	(3 055 300)
Dépenses commerciales et administratives	(97 930)
Amortissements généraux	(187 760)
Coût financier	(122 070)
Dépréciation actifs financiers	(70 400)
Pertes monétaires	(71 080)
Résultat avant impôt	205 800
Impôt exigible sur le résultat	(173 940)
Impôt différé sur le résultat	(69 570)
	(37 710)
Quote-part de résultat après impôt des entités mises en équivalence	57 960
Résultat net	20 250

Compte synthétique

		N (en milliers DOP)
	Produits des activités ordinaires	3 810 340
	Coût des produits vendus	(3 055 300)
	Dépenses commerciales et administratives	(285 690)
2	Dépréciation des actifs financiers	(70 400)
	Coûts financiers	(122 070)
7	Pertes monétaires	(71 080)
3	Quote-part de résultat après impôt des entités mises en équivalence	57 960
	Résultat avant impôt	263 760
	Impôt sur le résultat	(243 510)
	Résultat net	20 250

6) Notes annexes retraitées**a) Immobilisations corporelles**

Toutes les immobilisations corporelles ont été acquises en décembre N-2. Elles sont amorties sur 5 exercices. Les immobilisations corporelles ont été retraitées pour refléter la variation du niveau général des prix depuis l'acquisition. Le facteur de conversion est de 2,347, soit 223/95.

	Valeurs historiques (en milliers DOP)	Valeurs retraitées (en milliers DOP)
Coût des immobilisations corporelles	1 000 000	2 347 000
Amortissements N-1	- 200 000	- 469 400
Valeur nette comptable au 31 décembre N-1	800 000	1 877 600
Amortissements N-1	- 200 000	- 469 400
Valeur nette comptable au 31 décembre N-1	600 000	1 408 200

La charge d'amortissement retraitée se répartit comme suit :

• coût de production :	281 640
• dépenses commerciales et administratives :	187 760
	469 400

b) Actifs financiers

Les actifs financiers qui ont été acquis en décembre N-1 ont été classés en disponibles à la vente et évalués à la juste valeur. Les ajustements de juste valeur (dépréciations) sont comptabilisés en résultat. La perte constatée en N est de : $330\,040 - 260\,000 = 70\,040$ milliers DOP.

c) Participations évaluées par équivalence

Le 31 janvier N, la société Oméga a fait l'acquisition de 40 % du capital d'une autre société, la société Upsilon, pour 120 millions de DOP. Cette autre société a démarré son activité à cette date. Le résultat après impôt de cette autre société pour N a été de 200 millions de DOP et au 31 décembre N ses capitaux propres étaient de 500 millions de DOP. La monnaie fonctionnelle de l'entité associée Upsilon est la monnaie fonctionnelle de la société Oméga, l'investisseur. L'entité associée doit établir ses états financiers conformément à IAS 29. Le profit de l'entité associée après retraitement est de 144,9 millions DOP et ses capitaux propres au 31 décembre N sont de 600 millions de DOP. La société Oméga doit reconnaître son investissement dans l'entité associée avec un facteur de conversion de 1,517 (223/147) et reconnaître sa quote-part dans le résultat après impôt de l'entité associée comme suit :

	Valeurs historiques (en milliers DOP)	Valeurs retraitées (en milliers DOP)
Coût d'acquisition au 31 janvier N	120 000	182 040
Quote-part de profit après impôt	80 000	57 960
Quote-part des capitaux propres au 31 décembre N	200 000	240 000

d) Stocks

Pour l'évaluation de ses stocks, la société Oméga utilise la méthode FIFO (premier entré – premier sorti). Les produits en stock au 31 décembre N (100 millions de DOP) comprennent 60 millions DOP de produits finis et 140 millions DOP de matières premières. Les produits finis et les matières premières ont été produits ou acquis en décembre N. En valeurs retraitées, les produits finis sont estimés à 62,9 millions DOP et les matières premières à 140 millions de DOP. Les produits en stocks au 31 décembre N-1 (100 millions de DOP) étaient des matières premières et avaient été acquis en décembre N-1. Aussi ils doivent être retraités en utilisant un facteur de conversion de 1,652 (223/135).

e) Impôts différés

Les dettes d'impôt différé (60 millions de DOP) au 31 décembre N proviennent de la différence temporaire taxable entre la valeur comptable des immobilisations corporelles (600 millions de DOP) et la base fiscale (400 millions de DOP). Il n'y a pas d'autres différences. Le taux de l'impôt sur les sociétés est de 30 %. De même, les dettes d'impôt différé au 31 décembre N-1 (40 millions de DOP) proviennent de la différence entre la valeur comptable

(800 millions de DOP) et la base fiscale (666,67 millions de DOP) des immobilisations corporelles.

Pour le calcul de l'impôt différé retraité le calcul doit être effectué comme suit :

	Au 31 décembre N	Au 31 décembre N-1
Valeur nette comptable	1 408 200	1 877 600
Base fiscale	400 000	1 101 300
Différences temporelles	1 008 200	776 300
Impôt différé à 30 %	302 460	232 890

La base fiscale de décembre N-1 a été retraitée en utilisant un facteur de conversion de 1,652 (soit 223/135).

f) Capitaux propres

La société Oméga a commencé son activité à la fin de l'année N-2. Le capital de 800 millions de DOP a été émis en décembre N-2. Il a été retraité en utilisant un facteur de conversion de 2,347, soit 223/95.

Les écarts de réévaluation présentés dans les états financiers établis en valeurs de base sont éliminés du bilan retraité.

g) Pertes monétaires

	Valeurs historiques (en milliers DOP)	Valeurs retraitées (en milliers DOP)
Actif net monétaire au 1 ^{er} janvier N	40 000	66 080
Ventes	3 100 000	3 810 340
Achats de matières premières	(1 440 000)	(1 775 680)
Main d'œuvre directe	(600 000)	(739 850)
Coût de production indirect (amortissements exclus)	(240 000)	(295 830)
Charges commerciales et administratives (amortissements exclus)	(80 000)	(97 930)
Coût financier	(100 000)	(122 070)
Impôts exigibles	(142 000)	(173 940)
Acquisition de la participation dans l'associée Upsilon	(120 000)	(182 040)
Valeur nette monétaire nominale au 31 décembre N	418 000	
Valeur nette monétaire retraitée au 31 décembre N		489 080
Moins valeur nette monétaire nominale au 31 décembre N		418 000
Perte monétaire		71 080

$$66\ 080 = 40\ 000 \times 1,652 \text{ (indice décembre N-1).}$$

11 LES CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES ET CORRECTIONS D'ERREURS

Cas 37 CHANGEMENTS DE MÉTHODES ET CORRECTIONS D'ERREURS

ÉNONCÉ

La société Pi-Ro a décidé au cours de l'exercice N de modifier ses méthodes comptables.

Elle comptabilisait ses stocks et sa production immobilisée en y intégrant les charges d'intérêts conformément à l'autre traitement autorisé de la norme IAS 23. Elle a décidé d'utiliser dorénavant la méthode de référence et de constater en charges tous ses intérêts sur emprunts.

Au 31 décembre N-1, le montant des intérêts inclus dans les stocks de produits finis sont de 12 000 €, ceux inclus dans les immobilisations corporelles sont de 30 000 € et ceux inclus dans les amortissements des immobilisations corporelles de 10 000 €.

La société Pi-Ro décide aussi de changer de méthode d'amortissement de ses matériels informatiques et d'y appliquer un amortissement de type Softy (*sum of the year digit*) au lieu de l'amortissement linéaire.

Au 31 décembre N-1, les matériels informatiques figurent au bilan pour 100 000 €. Ils avaient été acquis le 1^{er} janvier N-1 et s'amortissaient linéairement sur cinq ans.

Enfin, la société Pi-Ro a constaté que son comptable avait laissé en charges en N-3 des dépenses d'aménagement de constructions estimés 60 000 € qui

auraient dû être immobilisés et amortis à compter du 1^{er} janvier N-2 sur 15 ans (valeur résiduelle nulle – amortissement linéaire).

- 1) **Présenter dans l'exercice N, les écritures qui vous semblent nécessaires.**
- 2) **Indiquer quelles informations complémentaires doivent figurer dans les notes annexes aux états financiers.**

NB : Le taux de l'impôt sur les bénéfices est de 35 %. En matière fiscale, les intérêts des emprunts ne peuvent être compris dans la valeur des stocks et des immobilisations. On considérera d'autre part que, en matière fiscale, seul l'amortissement linéaire des matériels informatiques est déductible et que l'amortissement (non comptabilisé) des agencements peut se compenser avec la charge comptabilisée en N-2 (ce qui pourrait être discuté par l'Administration fiscale !).

CORRIGÉ

1) Écritures comptables

Il y a lieu, conformément à la norme IAS 8, de distinguer les changements de méthodes comptables, les changements d'estimations (comptables) et les corrections d'erreurs.

Selon la norme IAS 8 « Méthodes comptables, changements d'estimations et erreurs », les méthodes comptables sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entité pour établir et présenter ses états financiers.

La norme IAS 8 distingue deux types de changements de méthodes :

- les changements provoqués par une nouvelle norme (IAS ou IFRS) ou une nouvelle interprétation (SIC ou IFRIC) ;
- les changements conduisant à une présentation plus appropriée dans les états financiers des transactions et événements sur la situation financière de l'entité, sa performance financière ou ses flux de trésorerie.

Un changement d'estimation est défini par IAS 8 comme un ajustement de la valeur comptable d'un actif ou d'un passif ou le montant d'une consommation périodique d'un actif qui résulte de l'estimation d'une situation présente et dont on attend des bénéfices futurs, ou des obligations liées aux actifs et passifs. Les changements d'estimations résultent de nouvelles informations ou de nouveaux développements et non de corrections d'erreurs.

Les erreurs sont, pour la norme IAS 8 des omissions ou autres faits découverts au cours d'un exercice et concernant un ou plusieurs exercices précédents. Le terme « erreurs » inclut les erreurs de calcul, les erreurs dans l'application des méthodes comptables, les mauvaises interprétations des faits, les oublis ainsi que les éléments frauduleux.

a) Changements de méthodes comptables

Ce changement concerne dans le cas la non-intégration des charges financières dans le coût des stocks et des immobilisations.

Un changement de méthodes autre que celui dû à l'adoption d'une nouvelle norme et constaté conformément aux dispositions transitoires de la dite norme, doit être appliqué rétrospectivement. La situation des capitaux propres de la précédente période et les montants comparatifs de chacune des périodes précédentes retraitées doivent être ajustés, sauf si cela est impossible, comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été utilisée.

On passera d'abord l'écriture suivante :

		N	
281	Amortissement des immobilisations corporelles	10 000	
106	Réserves (ou Report à nouveau)	32 000	
355	Stock de produits finis		12 000
21	Immobilisations corporelles		30 000
<i>Effets sur les comptes en début d'exercice de la non prise en compte des coûts d'emprunts dans la valeur des stocks et immobilisations</i>			

Sur le plan fiscal, les charges financières devaient être déduites tout de suite. Aussi, il y avait divergence entre la base comptable des immobilisations et des stocks et leur base fiscale, divergence génératrice d'un impôt différé passif de $(12\ 000 + 30\ 000 - 10\ 000) \times 35\ \% = 11\ 200\ \text{€}$. Cet impôt différé, après le changement de méthode, n'aura plus raison d'être car il y aura alors convergence entre base comptable et base fiscale.

On comptabilisera cette reprise comme suit :

		N	
1687	Dettes d'impôts différés	11 200	
106	Réserves (ou Report à nouveau)		11 200
<i>Annulation impôt différé</i>			

b) Changements d'estimations comptables

Les effets d'un changement d'estimation doivent être appliqués prospectivement et être inclus dans le compte de résultat de la période du changement, si ce changement affecte cette période seulement, de la période du changement et des périodes futures, si ce changement les affecte ensemble.

C'est l'amortissement des matériels informatiques à compter de l'exercice N qui sera traité comme un changement d'estimation comptable.

Amortissement calculé selon le mode linéaire : $100\ 000 \times 20\ \% = 20\ 000\ \text{€}$.

Amortissement N calculé selon la méthode Softy :

- sommes des unités restantes : $4 + 3 + 2 + 1 = 10$;
- amortissement N : $100\ 000 \times 4/10 = 40\ 000\ \text{€}$.

On passera l'écriture suivante à l'inventaire :

		31.12.N		
6811 28183	Dotations aux amortissements des immobilisations Amortissement matériel informatique <i>Dotation de l'exercice</i>	40 000	40 000	

Sur le plan fiscal, seul l'amortissement linéaire est déductible. Il y a donc divergence entre base fiscale et base comptable de l'immobilisation, génératrice d'impôt différé.

La divergence est de :

- base fiscale : $100\ 000 - 20\ 000 \times 2 = 60\ 000$;
- base comptable : $100\ 000 - 20\ 000$ (amortissement N-1) – $40\ 000$ (amortissement N) = $40\ 000$;
- différence : $60\ 000 - 40\ 000 = 20\ 000$;
- effets fiscaux (créance d'impôt différé) : $20\ 000 \times 35\ \% = 7\ 000$.

On passera l'écriture suivante :

		31.12.N		
2761 699	Créances d'impôt différé Produit d'impôt différé <i>Impôt différé sur amortissements</i>	7 000	7 000	

c) Corrections d'erreurs

Pour la norme IAS 8, la correction d'une erreur doit être traitée rétrospectivement, comme si l'erreur n'avait pas été commise :

- retraitement des montants correspondants des périodes auxquelles les erreurs sont survenues ;
- ou lorsque l'erreur est survenue avant la plus ancienne période présentée, retraitement des capitaux propres de la plus ancienne période.

Il y a donc lieu d'immobiliser au début de l'exercice, les aménagements de constructions soit $60\ 000\ €$ et les amortissements qui auraient été comptabilisés en N-2 et N-1, soit $60\ 000 \times 2/15 = 8\ 000\ €$. L'effet fiscal est de : $(60\ 000 - 8\ 000) \times 35\ \% = 18\ 200\ €$.

On passera l'écriture suivante :

		3N		
2135	Installations générales, agencements, aménagements des constructions	60 000		
28135	Amortissements des installations générales, agencements, aménagements des constructions		8 000	
1687	Dettes d'impôt différé		18 200	
106	Réserves (ou Report à nouveau) <i>Correction d'erreurs</i>		33 800	

2) Informations complémentaires devant figurer dans les notes annexes

a) *Changements de méthodes comptables*

Lorsqu'un changement de méthode comptable (changement provoqué par une nouvelle norme ou interprétation ou changement volontaire) a un effet significatif sur l'exercice ou sur tout autre exercice antérieur présenté, ou est susceptible d'avoir un effet significatif sur les exercices ultérieurs, l'entité doit indiquer les éléments suivants :

- la nature du changement ;
- les raisons du changement ;
- le montant de l'ajustement pour l'exercice en cours et pour chaque exercice précédent présenté ;
- le montant de l'ajustement afférent aux exercices antérieurs à ceux qui sont inclus dans l'information comparative ;
- le fait que l'information comparative a été retraitée ou que son retraitement est impossible.

b) *Changements d'estimations*

L'entité doit fournir une information sur le montant et la nature du changement d'estimation si celle-ci a un effet significatif sur l'exercice en cours et sur les exercices à venir, excepté dans le cas où l'information sur les exercices à venir est impossible à fournir. Dans ce dernier cas, l'entité doit préciser ce fait.

c) *Corrections d'erreurs*

L'entité doit indiquer les éléments suivants :

- la nature de l'erreur ;
- le montant de la correction au titre de l'exercice et de chaque exercice antérieur présenté ;
- le montant de la correction afférente aux exercices antérieurs à ceux qui sont inclus dans l'information comparative ;
- le fait que l'information comparative a été retraitée ou que son retraitement est impossible.

Cas 38

PREMIÈRE APPLICATION DES NORMES COMPTABLES D'INFORMATION FINANCIÈRE

ÉNONCÉ

La société Upsilon a été créée en N-6. En N, il lui faudra utiliser les normes IAS/IFRS pour notamment présenter ses comptes consolidés dans le cadre du règlement européen CE 1606/2002 du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales. Aussi elle doit établir son bilan d'ouverture de l'année N-1 selon les normes internationales.

Vous avez relevé un certain nombre d'informations dans les comptes individuels de la société Upsilon au 31 décembre N-2. Ces informations vous sont fournies annexe. Le taux de l'impôt sur les bénéfices est de 35 %.

- 1) Préciser les obligations de la société Upsilon vis-à-vis de la norme IFRS 1, des règles du CESR (*Committee of European Security Regulators*) et de l'AMF (*Autorité des marchés financiers*) relatives à la première application des normes IAS/IFRS.
- 2) Présenter les écritures de retraitement du bilan d'ouverture de la société Upsilon au 1^{er} janvier N-1 ainsi que celles relatives au retraitement du compte de résultat au 31 décembre N-2.

ANNEXE

INFORMATIONS AU 31 DÉCEMBRE N-2 RELATIVES À LA SOCIÉTÉ UPSILON

Impôts sur les bénéfices

Au 31 décembre N-2, l'annexe des comptes individuels de la société Epsilon présente les tableaux suivants :

Éléments entraînant un accroissement de la dette future d'impôt

Nature des éléments	Charge fiscale future
Provision pour hausse de prix : $6\,000 \times 35\%$	2 100
Amortissements dérogatoires $87\,000 \times 35\%$	30 450
Plus-values reportées : $120\,000 \times 35\%$	42 000
Total	74 550

L'impôt sur les plus-values reportées a fait l'objet d'une provision de 42 000 €

Éléments entraînant un allègement de la dette future d'impôt

Nature des éléments	Allègement futur
Contribution de solidarité : $15\,000 \times 35\%$	5 250
Participation à l'effort de construction : $18\,000 \times 35\%$	6 300
Total	11 550

Les montants respectifs de la provision pour hausse de prix, des amortissements dérogatoires, des plus-values reportées, de la contribution de solidarité et de la participation à l'effort de construction étaient dans le tableau de l'année N-2 de 6 000, 54 000, 120 000, 12 000 et 16 500 €.

Immobilisations corporelles

La société Upsilon a réalisé en N-30 une réévaluation légale de ses immobilisations. Les valeurs d'actifs et les amortissements ont alors été réévalués. Au 31 décembre N-2, le bilan comporte les postes suivants :

1053 Réserve de réévaluation :	50 000
1055 Écarts de réévaluation (autres opérations légales) :	32 000
146 Provision spéciale de réévaluation :	14 000
2116 Compte d'ordre sur immobilisations (art. 6 décret 11.7.1978) :	32 000

En N-2, ont été repris 4 000 € du compte 1055 Écarts de réévaluation (autres réévaluations légales) et 6 000 € du compte 146 Provision spéciale de réévaluation.

Immobilisations incorporelles

La société Upsilon ne comptabilise pas ses logiciels à usage interne dans ses immobilisations.

Au 31 décembre N-2, on peut évaluer à 140 000 € ces logiciels (dont 20 000 produits en N-2) et à 60 000 € les amortissements correspondants (dont 25 000 effectués en N-2).

Locations

Le 1^{er} janvier N-3, la société Upsilon avait acquis une installation complexe spécialisée d'une valeur de 200 000 € et financée par un contrat de crédit bail mobilier :

- durée estimée de l'installation : 10 ans (valeur résiduelle nulle) ;
- durée du contrat de crédit bail : 7 ans ;
- montant de chacune des trimestrialités (la première étant payable le 1^{er} janvier N-3) : 10 000 € ;
- prix d'achat résiduel (payable le 31 décembre N+4) : 15 400 €.

Frais d'établissement, frais de recherche, charges à répartir

Au bilan, on trouve un poste « Frais d'établissement » pour 12 000 € (montant brut) inscrit le 1^{er} janvier N-2 et amortissable en 5 ans, un poste « Frais de recherche et de développement » comprenant notamment des frais de recherche appliquée pour 15 000 € (montant brut) inscrits le 1^{er} juillet N-2 et amortissables en 5 ans et un poste « Charges à répartir sur plusieurs exercices » inscrits pour 18 000 € le 31 décembre N-2, les charges étant réparties sur les exercices N-2, N-1 et N. Les charges à répartir sur plusieurs exercices ont fait l'objet d'une déduction fiscale immédiate.

Provisions pour retraite et avantages assimilés

La société Upsilon n'a pas comptabilisé à présent de provisions pour retraite.

Les calculs effectués donnent la situation suivante au 31 décembre N-3 et pour l'exercice N-2 :

– avantages postérieurs à l'emploi au 31 décembre N-3 :	400 000
– coût des services rendus au cours de l'exercice :	42 000
– coût financier :	16 000
– avantages postérieurs à l'emploi au 31 décembre N-2 :	458 000

Autres provisions

La société Upsilon doit effectuer tous les trois ans la révision approfondie de l'autocar utilisé pour le transport de son personnel. Elle a acquis un véhicule en N-2 et a provisionné alors 20 000 € pour cette révision. Cette provision n'est pas déductible fiscalement.

Contrats à long terme

Un contrat à long terme s'est négocié à 270 000 €. La société Upsilon a utilisé la méthode de l'achèvement. Les écritures suivantes ont été passées en fin d'année N-2.

		31.12.N-2	
335	Stock travaux en cours	120 000	
71335	Variation des stocks des travaux en cours <i>Stock final</i>		120 000
6817	Dotations aux provisions pour dépréciation des actifs circulants	12 000	
3935	Provision pour dépréciation du stock de produits en cours <i>Provision pour stock 30 000 × (120 000/300 000)</i>		12 000
6815	Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation	18 000	
1518	Autres provisions pour risques <i>Provision pour perte « à terminaison » 30 000 – 12 000</i>		18 000

Subventions

La société Upsilon a acquis le 1^{er} janvier N-2 un matériel grâce à une subvention de 15 000 €. Les écritures ont été passées ainsi dans les comptes de la société Upsilon :

		15.1.N-2	
4411	État, subvention à recevoir	15 000	
131	Subventions d'investissement <i>Octroi d'une subvention</i>		15 000
		31.12.N-2	
139	Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat	1 875	
777	Quote-part de subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice <i>15 000 × (6 250/50 000) = 1 875</i>		1 875

Transactions monnaies étrangères

Les comptes individuels de la société Upsilon font ressortir au 31 décembre N-2 des écarts de conversion actif de 12 000 € et des écarts de conversion passif de 6 000 €. Au 31 décembre N-3, ces écarts étaient respectivement de 9 000 € et de 4 500 €. Les écarts de conversion actif ont fait l'objet de provisions.

Instruments financiers

Ont été notamment constatées les opérations suivantes relativement aux instruments financiers :

1) Émission le 31 décembre N-2 d'un emprunt de 1 000 obligations de 1 000 € nominal à 5 % et remboursable par annuités constantes sur 10 ans à 1 020 €. Les frais d'émission constatés à l'actif du bilan sont de 4 000 €.

2) Émission le 1^{er} janvier N-2 d'un emprunt convertible en actions de 2 000 obligations de 500 € au taux de 5 %. La valeur actualisée du nominal de l'emprunt au 31 décembre N-2 est de 800 000 €, la valeur actualisée des intérêts est de 175 000 € et la composante capitaux propres est de 20 700 €. Les frais d'émission ont été de 5 000 € et s'amortissent sur 10 ans. La différence entre les intérêts calculés au taux effectif sur la valeur nette et les intérêts courus au 31 décembre N-2 est de 1 700 €. La valeur actualisée des frais d'émission est de 4 000 €.

3) Acquisition le 1^{er} mars N-2 de 1 000 actions de la société Bêta comptabilisées en titres immobilisés. Le prix d'acquisition des actions est de 150 € par titre, les frais d'acquisition de 1 % ont été classés en charges. Les titres immobilisés sont appelés à être détenus durant une longue période. La juste valeur des titres au 31 décembre N-2 est de 180 €.

4) Prêt au personnel d'une somme de 100 000 € sans intérêt. Au 31 décembre N-2, la valeur actualisée du prêt est de 88 000 €.

5) Vente à terme de 3 contrats *Matif Euro notional future* de 100 000 € le 1^{er} septembre N-2 au cours de 107 pour jouer contre une hausse de taux d'intérêts prévisible (couverture d'un emprunt). Au 31 décembre N-2, le cours est de 105.

6) Engagement pris le 1^{er} juillet N-2 avec la banque A d'un swap de taux d'intérêt pour couverture (couverture efficace de flux de trésorerie) d'un emprunt à taux variable de 200 000 € sur 5 ans remboursable en bloc effectué auprès de la banque B. Prime payée 3 000 €, comptabilisée en charge. La banque A garantit un taux fixe de 6 %. Au 1^{er} juillet N, le taux d'intérêt variable était de 6 %. Il est de 7 % le 31 décembre N-2. Le swap est évalué au 31 décembre N-3 à 10 000 €.

Pour ces instruments financiers, dans les comptes individuels tenus conformément au PCG 1999, on trouve pour les opérations présentées ci-dessus, les situations suivantes :

1) Emprunt inscrit pour 1 020 000 € dans le compte 163 « Autres emprunts obligataires », prime de remboursement inscrite pour 20 000 € dans le compte 169 « Prime de remboursement des obligations », frais d'émission inscrits pour 4 000 € dans le compte 4816 « Frais d'émission des emprunts ».

2) Emprunt inscrit pour 1 000 000 € dans le compte 161 « Emprunts obligataires convertibles », intérêts courus inscrits pour 50 000 € dans le compte 1688 « Intérêts courus », frais d'émission inscrits pour $5\,000 \times 90\% = 4\,500$ € dans un compte 4816 « Frais d'émission des emprunts » et pour $5\,000 \times 10\% = 500$ € dans 6812 « Dotations aux amortissements des charges à répartir ».

3) Titres inscrits pour 150 000 € dans le compte 2711 « Titres immobilisés – Actions », frais d'émission inscrits pour 1 500 € dans le compte 627 « Services bancaires et assimilés ».

4) Prêt inscrit pour 100 000 € dans le compte 274 « Prêts ».

5) Dépôts de garantie inscrits dans le compte 275 « Dépôts et cautionnements versés ». Différentiel entre le cours initial et le cours final, soit $3 \times 100\,000 \times (107 - 105)\% = 6\,000$ €, inscrit au crédit du compte 52 « Instruments de trésorerie – compte d'attente sur opérations fermes d'instruments de taux d'intérêt » (opération dite de couverture)

6) La prime a été inscrite dans le compte 627 « Services bancaires et assimilés ». Au 31 décembre N, il a été comptabilisé au débit du compte 4687 « Produits à recevoir » un montant de 1 000 € par le crédit du compte 768 « Autres produits financiers » en couverture des charges financières dues à la banque B.

Correction d'erreur

La société Upsilon avait oublié de comptabiliser en N-3 une vente de marchandises à l'exportation au Brésil ; le montant de la vente était de 100 000 €, le stock comptabilisé en fin d'exercice était de 70 000 €. En France, on constate la correction d'erreur dans le compte de résultat.

CORRIGÉ

1) Règles de l'IASB, du CESR et de l'AMF

a) Règles de l'IASB

La norme IFRS 1 doit être utilisée lorsqu'une entité applique les IFRS pour la première fois par une déclaration explicite et sans réserve de conformité aux IFRS. Elle exige qu'une entité applique chaque IFRS en vigueur à la date de reporting de ses premiers états financiers IFRS. En particulier, lors de la préparation de son premier bilan d'ouverture en IFRS, destiné à être le point de départ de sa comptabilité selon les IFRS, l'entité doit :

- comptabiliser tous les actifs et passifs dont les IFRS imposent la comptabilisation ;
- ne pas comptabiliser des éléments en tant qu'actifs ou passifs si les IFRS n'autorisent pas une telle comptabilisation ;
- reclasser les éléments qu'elle a comptabilisés selon le référentiel comptable antérieur comme un certain type d'actif, de passif ou de composante

des capitaux propres, mais qui relèvent d'un type différent d'actif, de passif ou de composante des capitaux propres selon les IFRS ;

- appliquer les IFRS pour évaluer tous les actifs et passifs comptabilisés.

La norme IFRS 1 prévoit cependant des exemptions limitées à ces dispositions, dans certains cas spécifiques où le coût encouru pour s'y conformer dépasserait probablement les avantages pour les utilisateurs des états financiers. IFRS 1 interdit également l'application rétrospective des IFRS dans certains domaines, en particulier ceux où l'application rétrospective exigerait de la direction des jugements relatifs à des conditions passées alors que le résultat d'une transaction particulière est déjà connu.

La norme IFRS 1 impose d'indiquer dans les notes annexes l'impact de la transition du référentiel comptable antérieur aux IFRS sur la situation financière, la performance et les flux de trésorerie publiés antérieurement par l'entité.

b) Règles du CESR et de l'AMF

Le CESR a publié une recommandation en décembre 2003, (recommandations pratiques concernant l'information à fournir durant la période de transition 2003-2005) qui a été reprise dans son intégralité par l'AMF. Cette recommandation prévoit que la transition doit s'effectuer en quatre étapes.

- *Première étape : états financiers 2003* : le CESR encourage les émetteurs à décrire dans leurs rapports annuels au titre de 2003 les principales dispositions prises pour assurer le passage aux IAS/IFRS et son degré d'avancement et de fournir une information sur les principales divergences identifiées entre les principes comptables actuellement suivis par l'émetteur et ceux qu'il adoptera de façon certaine en 2005.

- *Deuxième étape : états financiers intermédiaires ou annuels 2004* : les émetteurs sont encouragés à fournir toute information sur l'impact chiffré du changement de référentiel dès lors qu'il est disponible et suffisamment fiable et ce, à l'occasion de la publication des comptes qu'ils soient intermédiaires ou annuels. Cette information peut être présentée sous forme de tableau de rapprochement en trois colonnes présentant :

- le bilan résumé établi conformément au précédent référentiel ;
- l'impact du changement de référentiel pour chaque rubrique du bilan résumé ;
- le bilan résumé établi conformément aux IFRS.

Ce tableau devrait être accompagné de notes expliquant, pour chaque rubrique du bilan résumé, l'impact du changement de référentiel.

- *Troisième étape : information financière intermédiaire 2005* : le CESR n'impose rien, il recommande. Il encourage d'appliquer la norme IAS 34 (plus exigeante) dans son intégralité dès le 1^{er} janvier 2005 mais permet d'appliquer

simplement les règles de comptabilisation et d'évaluation des IFRS qui seront appliquées pour la clôture en 2005 en se limitant aux informations demandées par les règles antérieures. L'information dans les états financiers pourrait être présentée ainsi : éléments des états financiers, 1^{er} trimestre 2005 en IFRS, 1^{er} trimestre 2004 retraité en IFRS, 1^{er} trimestre 2004 publié selon le précédent référentiel, 1^{er} trimestre 2003 publié selon le référentiel précédent.

• *Quatrième étape : états financiers annuels 2005* : le CESR lorsqu'il est nécessaire de publier une information relative à trois exercices (2003, 2004, 2005), comme la norme IFRS 1 qui n'exige que retraitement que du dernier exercice (soit 2004) ne souhaite pas de voir retraiter l'exercice 2003 en IFRS. Aussi la structure sera la même que pour les informations intermédiaires (troisième étape), à savoir : éléments des états financiers, 2005 en IFRS, 2004 retraité en IFRS, 2004 publié selon le précédent référentiel, 2003 publié selon le référentiel précédent.

2) Écritures comptables de retraitement du bilan au 31 décembre N-2 et du compte de résultat de l'exercice N-2

Impôts sur les bénéfiques

Il y a lieu de :

- constater les annulations de provisions réglementées (provision pour hausse de prix, amortissements dérogatoires) ;
- virer la provision pour impôt à un compte de dettes d'impôt différé ;
- constater les créances d'impôt différé.

On passera les écritures de redressement suivantes :

Pour le bilan

1431	Provisions pour hausse de prix	6 000	
1687	Impôts différés $6\ 000 \times 35\ \%$		2 100
106	Réserves		3 900
	<i>Annulation provision pour hausse de prix</i>		
145	Amortissements dérogatoires	87 000	
1687	Impôts différés $87\ 000 \times 35\ \%$		30 450
106	Réserves $54\ 000 \times 65\ \%$		35 100
120	Résultat $(87\ 000 - 54\ 000) \times 65\ \%$		21 450
	<i>Annulation amortissements dérogatoires</i>		
155	Provisions pour impôt	42 000	
1687	Impôts différés		42 000
	<i>Virement impôt sur plus-value</i>		

2761	Impôts différés	11 550	
106	Réserves $(12\ 000 + 16\ 500) \times 35\ %$		9 975
120	Résultat		1 575
	<i>Impôt différé actif</i>		

Pour le compte de résultat

120	Résultat	21 450	
695	Impôt sur les bénéfices	11 550	
6872	Dotations aux provisions réglementées <i>87 000 – 54 000</i>		33 000
	<i>Annulation amortissements dérogatoires</i>		
120	Résultat	1 575	
695	Impôt sur les bénéfices (ou Produit d'impôt différé)		1 575
	<i>Impôt différé actif</i>		

Immobilisations corporelles

Les retraitements de la réévaluation légale de 1976 étant difficiles à réaliser, compte tenu de la date à laquelle elle a été effectuée, les valeurs alors retenues seront considérées comme des valeurs historiques par convention. Il n'y aura pas à retraiter les valeurs d'actif ou de passif. Toutefois, il faudra éliminer des comptes tous les comptes particuliers liés à la réévaluation. On passera les écritures suivantes :

Pour le bilan

1053	Réserves de réévaluation	50 000	
1055	Écarts de réévaluation (autres opérations légales)	32 000	
146	Provisions spéciales de réévaluation	14 000	
120	Résultat (<i>provision reprise en N-2</i>)	6 000	
106	Réserves		102 000
	<i>Transfert des écarts et provisions de réévaluation</i>		
213	Constructions	32 000	
2116	Compte d'ordre sur immobilisations (article 6 décret 11.7.1978)		32 000
	<i>Virement</i>		
106	Réserves $102\ 000 \times 35\ %$	35 700	
120	Résultat $6\ 000 \times 35\ %$		2 100
1687	Impôts différés		33 600
	<i>Impôts différés sur plus-values réévaluations non réintégrées</i>		

Pour le compte de résultat

78726 120	Reprise sur provision spéciale de réévaluation Résultat <i>Reprise provision</i>	6 000	6 000
120 695	Résultat Impôts sur les bénéfices <i>Effet fiscal reprise provision</i>	2 100	2 100

Immobilisations incorporelles

Les logiciels produits par l'entité doivent être inscrits à l'actif du bilan. On passera les écritures suivantes :

Pour le bilan

205 106 120	Logiciels Réserves Résultat <i>Reprise logiciels</i>	140 000	120 000 20 000
128 120 2805	Réserves Résultat Amortissement des logiciels <i>Reprise amortissement logiciels</i>	35 000 25 000	60 000
106 120 1687	Réserves $120\ 000 \times 35\ %$ Résultat $20\ 000 \times 35\ %$ Impôts différés <i>Effet fiscal sur reprise logiciels</i>	42 000 7 000	49 000
1687 106 120	Impôts différés Réserves $35\ 000 \times 35\ %$ Résultat $25\ 000 \times 35\ %$ <i>Effet fiscal sur reprise amortissement</i>	21 000	12 250 8 750

Pour le compte de résultat

120 721	Résultat Production immobilisée – Immobilisations incorporelles <i>Reprise logiciels</i>	20 000	20 000
6811 120	Dotations aux amortissements des immobilisations Résultat <i>Reprise amortissement logiciels</i>	25 000	60 000

695	Impôts sur les bénéfices	7 000	
120	Résultat		7 000
	<i>Effet fiscal sur reprise logiciels</i>		
120	Résultat	8 750	
695	Impôts sur les bénéfices		8 750
	<i>Effet fiscal sur reprise amortissement</i>		

Locations

Il est d'abord nécessaire de déterminer le taux d'actualisation (taux trimestriel) de l'emprunt correspondant au contrat de crédit-bail.

On peut écrire que :

$$200\,000 = 10\,000 \frac{1 - (1 + i)^{-28}}{i} (1 + i) + 15\,400(1 + i)^{-28}$$

On trouvera : $i = 3\%$.

À partir de ce taux, on présentera un tableau d'amortissement de l'emprunt correspondant à cette opération de crédit-bail.

Échéances	Reste à rembourser	Intérêts	Capital	Redevance
1 ^{er} janvier N-3	200 000	0	10 000	
1 ^{er} avril N-3	190 000	5 700	4 300	10 000
1 ^{er} juillet N-3	185 700	5 571	4 429	10 000
1 ^{er} octobre N-3	181 271	5 438	4 562	10 000
1 ^{er} janvier N-2	176 709	5 301	4 699	10 000
1 ^{er} avril N-2	172 001	5 160	4 840	10 000
1 ^{er} juillet N-2	167 170	5 015	4 985	10 000
1 ^{er} octobre N-2	162 185	4 866	5 134	10 000
1 ^{er} janvier N-1	157 051	4 712	5 288	10 000
		41 763	48 237	90 000

Le détail des charges financières peut ainsi s'analyser :

- charges imputables à l'exercice N-2 : $5\,160 + 5\,015 + 4\,866 + 4\,712 = 19\,753$;
- charges imputables aux exercices précédents : $41\,763 - 19\,753 = 22\,010$.

Les écritures comptables de retraitement seront les suivantes :

Pour le bilan

245	Installations techniques, matériels et outillages en location financement	200 000	
167	Dettes de location financement		200 000
	<i>Immobilisation de l'installation industrielle acquise en crédit-bail</i>		

120	Résultat $200\ 000 \times 10\% \times 65\%$	13 000	
106	Réserves	13 000	
1687	Impôts différés $40\ 000 \times 35\%$	14 000	
2845	Amortissements installations techniques, matériels et outillage en location financement <i>Amortissement de l'installation $200\ 000 \times 10\% \times 2$</i>		40 000
478*	Compte de liaison redevances	80 000	
1687	Impôts différés $80\ 000 \times 35\%$		28 000
120	Résultat $40\ 000 \times 65\%$		26 000
106	Réserves		26 000
	<i>Annulation des redevances $10\ 000 \times 8$</i>		
120	Résultat $19\ 753 \times 65\%$	12 839	
106	Réserves $22\ 010 \times 65\%$	14 307	
1687	Impôts différés $41\ 763 \times 35\%$	14 617	
167	Dettes de location financement $200\ 000 - 157\ 051$	42 949	
478*	Compte de liaison redevances		80 000
1688	Intérêts courus		4 712
	<i>Assimilation de la redevance à un remboursement de capital et à un emprunt</i>		

* N° de compte correspondant aux autres comptes provisoires.

Pour le compte de résultat

6811	Dotations aux amortissements des immobilisations	20 000	
695	Impôts sur les bénéfices $20\ 000 \times 35\%$		7 000
120	Résultat		13 000
	<i>Amortissements</i>		
120	Résultat	26 000	
695	Impôts sur les bénéfices $40\ 000 \times 35\%$	14 000	
612	Redevances de crédit-bail		40 000
	<i>Annulation redevance</i>		
661	Charges d'intérêts	19 753	
695	Impôts sur les bénéfices $19\ 753 \times 35\%$		6 914
120	Résultat Delta		12 839
	<i>Intérêts</i>		

Frais d'établissement, frais de recherche, charges à répartir

Les frais d'établissement ne doivent pas être repris à l'actif d'un bilan établi selon les normes IAS/IFRS. Il en est de même des frais de recherche appliquée et des charges à répartir sur plusieurs exercices.

On passera les écritures de correction suivantes :

Pour le bilan

106	Réserves $12\ 000 \times 4/5 \times 65\ %$	6 240	
1687	Impôts différés $12\ 000 \times 3/5 \times 35\ %$	2 520	
2801	Amortissement des frais d'établissement $12\ 000 \times 2/5$	4 800	
201	Frais d'établissement		12 000
120	Résultat $12\ 000/5 \times 65\ %$		1 560
	<i>Retraitement frais d'établissement</i>		
106	Réserves $15\ 000 \times 4,5/5 \times 65\ %$	8 775	
1687	Impôts différés $15\ 000 \times 3,5/5 \times 35\ %$	3 675	
2801	Amortissement des frais de recherche et de développement $15\ 000 \times 1,5/5$	4 500	
201	Frais de recherche et de développement		15 000
120	Résultat $15\ 000/5 \times 65\ %$		1 950
	<i>Retraitement frais de recherche appliquée</i>		
106	Réserves Thêta $18\ 000 \times 2/3$	12 000	
481	Charges à répartir sur plusieurs exercices $18\ 000/3$		6 000
120	Résultat $18\ 000/3$		6 000
	<i>Retraitement charges à répartir sur plusieurs exercices</i>		

Pour le compte de résultat

120	Résultat	1 560	
695	Impôts sur les bénéfices	840	
6811	Dotations aux amortissements des immobilisations		2 400
	<i>Retraitement frais d'établissement</i>		
120	Résultat	1 950	
695	Impôts sur les bénéfices	1 050	
6811	Dotations aux amortissements des immobilisations		3 000
	<i>Retraitement frais de recherche appliquée</i>		
120	Résultat	6 000	
6812	Dotations aux amortissements des charges à répartir		6 000
	<i>Retraitement charges à répartir sur plusieurs exercices</i>		

Provisions pour retraite et avantages assimilés

Si, dans les règles françaises (article L. 123-13 al. 3 du Code de commerce), les engagements en matière de pensions, de compléments de retraite, d'indemnités ou d'allocations en cas de départ à la retraite ou avantages sociaux similaires doivent obligatoirement simplement mentionnés dans l'annexe, selon les normes IAS/IFRS, les provisions pour retraites et assimilés doivent être inscrites au bilan. On passera donc les écritures suivantes :

Pour le bilan

106	Réserves	400 000	
120	Résultat	58 000	
1666	Dettes provisionnées pour avantages postérieurs à l'emploi		458 000
	<i>Provisions pour retraites et assimilés</i>		
2761	Créances d'impôt différé	160 300	
106	Réserves $400\,000 \times 35\%$		140 000
120	Résultat $58\,000 \times 35\%$		20 300
	<i>Impôts différés</i>		

Pour le compte de résultat

648	Autres charges de personnel	42 000	
668	Autres charges financières	16 000	
120	Résultat		58 000
	<i>Avantages postérieurs à l'emploi imputés dans l'exercice</i>		
120	Résultat	20 300	
695	Impôts sur les bénéfices		20 300
	<i>Effet fiscal sur avantages postérieurs à l'emploi imputés dans l'exercice</i>		

Autres provisions

Pour l'IASB, il n'y a pas d'obligation actuelle de la société Upsilon. Même une disposition d'ordre légal relative à la révision ne donne pas aux coûts de révision la nature d'un passif, car il n'existe aucune obligation de révision des appareils indépendamment des opérations futures de l'entreprise, l'entreprise pouvant éviter cette dépense future par ses actions futures, par exemple en vendant l'appareil. Il faut noter cependant que, selon la norme IAS 16, les dépenses de renouvellement périodique de certains éléments d'une immobilisation doivent être comptabilisés comme des actifs distincts et amortis. Il en est de même des dépenses effectuées pour reconstituer les avantages économiques attendus de l'actif, à condition que la valeur comptable n'excède pas la valeur recouvrable de l'actif.

Dans le cadre d'un retraitement d'une provision pour grosses réparations de 20 000 € (non déductible fiscalement selon les règles françaises), on passerait les écritures suivantes pour passer des comptes PCG aux comptes IAS/IFRS.

Pour le bilan

1572	Provisions pour grosses réparations	20 000	
120	Résultat		20 000
	<i>Retraitement provision pour grosses réparations</i>		

Pour le compte de résultat

120	Résultat Oméga	50 000	
6815	Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation		50 000
	<i>Retraitement provision pour grosses réparations</i>		

Contrats à long terme

Les contrats dits de construction doivent être, en normes IAS/IFRS, être obligatoirement comptabilisés selon la méthode de l'avancement. Il faudra donc passer les opérations suivantes pour effectuer le retraitement (il n'y a pas d'effet fiscal puisque le contrat est déficitaire et que la perte a terminaison a été comptabilisée ; il y aurait effet fiscal, par contre, en cas de contrat bénéficiaire) :

Pour le bilan

4181	Clients, facture à établir	129 168	
39335	Provisions pour dépréciation du stock en cours	12 000	
44587	État, TVA sur factures à établir		21 168
335	Stock de produits en cours		120 000
	<i>Retraitement contrat de construction</i>		

Pour le compte de résultat

71335	Variation du stock de travaux en cours	120 000	
6817	Dotations aux provisions pour dépréciation de l'actif circulant		12 000
704	Travaux		108 000
	<i>Retraitement contrat de construction</i>		

Subventions

Les subventions d'investissement ne peuvent être maintenues en capitaux propres. Si l'on veut passer à la méthode des produits différés (qui, à notre

avis, donne une meilleure image de la situation de l'entreprise que celle de l'imputation sur l'actif correspondant), on doit passer l'écriture suivante :

131	Subventions d'investissement	15 000	
487	Produits à recevoir – Subventions d'investissements		13 125
139	Subventions d'investissements inscrites au compte de résultat		1 875
	<i>Retraitement subvention</i>		

Transactions monnaies étrangères

Il y a lieu de constater directement les écarts de change en fin d'exercice (présents dans les comptes d'écarts de conversion actif ou passif selon les règles françaises) dans le compte de résultat (ou en capitaux propres pour les écarts correspondants aux exercices précédents).

On passera les écritures de retraitement suivantes :

Pour le bilan

120	Résultat	3 000	
106	Réserves	9 000	
476	Différences de conversion actif		12 000
	<i>Annulation de l'écart de conversion actif</i>		
477	Différences de conversion passif	6 000	
120	Résultat		1 500
106	Réserves		4 500
	<i>Annulation de l'écart de conversion passif</i>		
1515	Provisions pour pertes de change	12 000	
120	Résultat		3 000
106	Réserves		9 000
	<i>Annulation de la provision pour risques de change</i>		

Pour le compte de résultat

666	Pertes de change	3 000	
120	Résultat		3 000
	<i>Annulation de l'écart de conversion actif</i>		
120	Résultat	1 500	
766	Gains de change		1 500
	<i>Annulation de l'écart de conversion passif</i>		

120	Résultat	3 000	
6865	Dotations aux provisions pour risques et charges financiers		3 000
	<i>Annulation de la provision pour risques de change</i>		

Il est à noter que nous n'avons pas fait, dans le retraitement, intervenir d'impôts différés, car les impôts sur différences de change sont, dans le système français, exigibles ou déductibles de suite et nous avons considéré que la comptabilisation dans les comptes individuels était faite selon la méthode de l'impôt exigible.

Instruments financiers

Pour aller des comptes PCG aux comptes IAS/IFRS, pour les opérations décrites dans l'énoncé, on passera les opérations suivantes :

Pour le bilan

163	Autres emprunts obligataires	24 000	
169	Prime de remboursement des obligations		20 000
4816	Frais d'émission des emprunts		4 000
	<i>Retraitement de l'emprunt obligataire</i>		
161	Emprunts obligataires convertibles $1\ 000\ 000 - (800\ 000 - 4\ 000 + 175\ 000)$	29 000	
120	Résultat $(1\ 700 - 500) \times 65\ %$	780	
1687	Impôts différés $(1\ 700 - 500) \times 65\ %$	420	
4816	Frais d'émission des emprunts		4 500
1064	Primes de conversion		20 700
	<i>Retraitement de l'emprunt convertible</i>		
2711	Titres immobilisés – actions $180\ 000 - 150\ 000$	30 000	
120	Résultat $1\ 500 \times 65\ %$		975
1687	Impôts différés $1\ 500 \times 35\ % + 28\ 500 \times 35\ %$		10 500
107	Écart sur évaluation d'instruments financiers disponibles à la vente $(30\ 000 - 1\ 500) \times 65\ %$		18 525
	<i>Retraitement des titres immobilisés</i>		
120	Résultat $12\ 000 \times 65\ %$	7 800	
444	Impôts différés $12\ 000 \times 35\ %$	4 200	
2974	Provisions pour dépréciation des prêts $100\ 000 - 88\ 000$		12 000
	<i>Retraitement prêt</i>		
52	Instruments de trésorerie – Compte d'attente sur opérations fermes de taux d'intérêt	6 000	
120	Résultat		3 900
1687	Impôts différés $6\ 000 \times 35\ %$		2 100
	<i>Retraitement contrat MATIF</i>		

52	Instruments de trésorerie	10 000	
120	Résultat $3\ 000 \times 65\%$		1 950
1687	Impôts différés $3\ 000 \times 35\% + (10\ 000 - 3\ 000 - 1\ 000) \times 35\%$		3 150
107	Écart sur évaluation d'instruments financiers en couverture de flux de trésorerie $+ (10\ 000 - 3\ 000 - 1\ 000) \times 65\%$		3 900
4681	Produits à recevoir <i>Retraitement swap</i>		1 000

Pour le compte de résultat

661	Charges d'intérêts	1 700	
6812	Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir		500
695	Impôts sur les bénéfices		420
120	Résultat <i>Retraitement emprunt convertible</i>		780
120	Résultat	975	
695	Impôt sur les bénéfices	525	
627	Services bancaires <i>Retraitement des titres immobilisés</i>		1 500
6866	Dotations aux provisions pour dépréciation des éléments financiers	12 000	
120	Résultat		7 800
695	Impôt sur les bénéfices <i>Retraitement prêt</i>		4 200
120	Résultat	3 900	
695	Impôts sur les bénéfices	2 100	
768	Autres produits financiers <i>Retraitement contrat MATIF</i>		6 000
120	Résultat	1 950	
695	Impôt sur les bénéfices	1 050	
627	Services bancaires <i>Retraitement swap</i>		3 000

Correction d'erreur

En France, on constate la correction d'erreur dans le compte de résultat. Pour revenir à la norme IAS 8 où les corrections d'erreurs s'imputent sur les capitaux propres, il faut passer les écritures de retraitement suivantes :

Pour le bilan

120	Résultat Oméga $(100\ 000 - 70\ 000) \times 65\ %$	19 500	
106	Réserves		19 500
	<i>Retraitement erreur sur vente</i>		

Pour le compte de résultat

707	Ventes de marchandises	100 000	
6037	Variation de stock de marchandises		70 000
695	Impôt sur les bénéfices		10 500
120	Résultat		19 500
	<i>Retraitement erreur sur vente</i>		

NB : On peut observer, en conclusion de cette application, que les écritures de retraitement du résultat N-2 ne sont pas exigées dans le cadre particulier de l'établissement du bilan d'ouverture dans le cas particulier de la première application des normes IAS/IFRS. Mais elles seraient nécessaires dans toute application de conversion des normes françaises vers les normes IAS/IFRS.

12 L'INFORMATION SPÉCIFIQUE DES INVESTISSEURS

Cas 39 INFORMATION SECTORIELLE

ÉNONCÉ

La société Lambda est une multinationale exerçant dans le secteur des produits du bâtiment. Son bilan et son compte de résultat consolidés au 31 décembre N vous sont donnés en *annexe 1* et *2*. Les données relatives à son reporting vous sont fournies en *annexes 3* à *15*. Par mesure de simplification, seuls les totaux par secteurs géographiques et par secteurs d'activités vous sont présentés dans les données relatives au reporting.

L'activité du groupe comprend quatre branches d'activités essentielles (ciment, granulats et béton, toiture, plâtre) qui sont organisées en entités opérationnelles stratégiques gérées séparément, ayant chacune leurs propres besoins en capitaux et leur propre stratégie marketing. Chaque entité opérationnelle est gérée séparément, car chaque activité exploite, fabrique et vend des produits spécifiques.

La branche Ciment produit et vend une large gamme de ciments et de liants hydrauliques adaptés aux besoins du secteur de la construction. La branche Granulats et Béton produit et vend des granulats pour la construction, du béton prêt à l'emploi et autres produits dérivés du béton. Les principales activités de la branche Toiture sont les tuiles, les accessoires pour toitures et les conduits de cheminées. La branche Plâtre fabrique et vend des doublages et habillages muraux pour les secteurs de la construction à usage commercial et d'habitation.

1) Préciser quels secteurs d'activité et quels secteurs géographiques la société Lambda doit choisir pour présenter son information sectorielle conformément aux normes IAS/IFRS (et en ne dépassant pas les règles

présentées par ces normes). Préciser quel choix à effectuer comme premier et second niveau d'information sectorielle.

2) Présenter l'information sectorielle de la société Lambda.

ANNEXE 1 BILAN CONSOLIDÉ DU GROUPE LAMBDA AU 31 DÉCEMBRE N (EN MILLIONS D'EUROS)

Écarts d'acquisition	4 140	Capital	569
Immobilisations incorporelles	2 832	Primes	5 798
Immobilisations corporelles	10 402	Réserves et résultat consolidés	4 053
Titres mis en équivalence	383	Écarts de conversion	(2 235)
Autres titres de participation	481	Capitaux propres part du groupe	8 185
Prêts et débiteurs à long terme	810	Intérêts minoritaires	2 309
Actif non courant	19 048	Fonds propres de l'ensemble consolidé	10 494
Stocks et travaux en cours	1 423	Impôts différés	870
Clients et comptes rattachés	1 754	Provision à long terme	1 857
Autres créances	976	Dettes à long terme	7 370
Trésorerie	1 634	Passif non courant	10 097
Actif courant	5 787	Fournisseurs et comptes rattachés	1 243
		Autres créateurs	1 686
		Part à court terme de la dette financière à long terme	985
		Concours bancaires courants	340
		Passif courant	4 244
Total de l'actif	24 835	Total du passif	24 835

ANNEXE 2 COMPTE DE RÉSULTAT CONSOLIDÉ DU GROUPE LAMBDA AU 31 DÉCEMBRE N (EN MILLIONS D'EUROS)

Chiffre d'affaires	13 658
Coût des biens vendus	(9 088)
Frais administratifs et commerciaux	(1 750)
Résultat brut d'exploitation	2 820
Dotations aux amortissements des immobilisations	(886)
Résultat d'exploitation courant	1 934
Plus ou moins values de cession	299
Autres charges	(177)
Résultat d'exploitation	2 056
Frais financiers nets	(568)
Résultat des sociétés intégrées avant impôts, pertes de valeur sur écarts d'acquisition et intérêts minoritaires	1 488
Impôts	(425)
Résultat des sociétés intégrées avant pertes de valeur sur écarts d'acquisition et intérêts minoritaires	1 063
Quote-part dans les résultats des entreprises mises en équivalence	37
Dotations aux pertes de valeur des écarts d'acquisition	(135)
Intérêts minoritaires	(237)
Résultat net part du groupe	728

ANNEXE 3
CHIFFRE D'AFFAIRES BRUT (EN MILLIONS D'EUROS)

	Ciment	Granulats Béton	Toiture	Plâtre	Autres	Total
Europe occidentale						6 114
Amérique du Nord						4 060
Bassin méditerranéen						542
Europe centrale et de l'Est						704
Amérique latine						615
Afrique						924
Asie Pacifique						1 289
Total	6 945	4 483	1 510	1 204	106	14 248

ANNEXE 4
CHIFFRE D'AFFAIRES INTERBRANCHE (EN MILLIONS D'EUROS)

	Ciment	Granulats Béton	Toiture	Plâtre	Autres	Total
Europe occidentale						338
Amérique du Nord						220
Bassin méditerranéen						12
Europe centrale et de l'Est						8
Amérique latine						2
Afrique						3
Asie Pacifique						7
Total	562	18		10		590

ANNEXE 5
RÉSULTAT D'EXPLOITATION COURANT (EN MILLIONS D'EUROS)

	Ciment	Granulats Béton	Toiture	Plâtre	Autres	Total
Europe occidentale						918
Amérique du Nord						604
Bassin méditerranéen						78

Europe centrale et de l'Est						49
Amérique latine						44
Afrique						50
Asie Pacifique						191
Total	1 466	283	142	84	(41)	1 934

ANNEXE 6
ACTIFS SECTORIELS
(EN MILLIONS D'EUROS)

	Ciment	Granulats Béton	Toiture	Plâtre	Autres	Total
Europe occidentale						10 041
Amérique du Nord						6 258
Bassin méditerranéen						1 196
Europe centrale et de l'Est						1 537
Amérique latine						916
Afrique						1 093
Asie Pacifique						3 794
Total	14 365	4 617	2 592	1 381	1 880	24 835

ANNEXE 7
PASSIFS SECTORIELS
(EN MILLIONS D'EUROS)

	Ciment	Granulats Béton	Toiture	Plâtre	Autres	Total
Europe occidentale						1 509
Amérique du Nord						2 028
Bassin méditerranéen						335
Europe centrale et de l'Est						439
Amérique latine						55
Afrique						180
Asie Pacifique						1 298
Total	2 041	1 537	412	258	1 596	5 844

ANNEXE 8
 INVESTISSEMENTS EN IMMOBILISATIONS CORPORELLES
 (EN MILLIONS D'EUROS)

	Ciment	Granulats Béton	Toiture	Plâtre	Autres	Total
Europe occidentale						358
Amérique du Nord						218
Bassin méditerranéen						43
Europe centrale et de l'Est						52
Amérique latine						32
Afrique						39
Asie Pacifique						122
Total	502	172	88	58	44	864

ANNEXE 9
 INVESTISSEMENTS EN IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
 (EN MILLIONS D'EUROS)

	Ciment	Granulats Béton	Toiture	Plâtre	Autres	Total
Europe occidentale						84
Amérique du Nord						56
Bassin méditerranéen						8
Europe centrale et de l'Est						12
Amérique latine						6
Afrique						10
Asie Pacifique						28
Total	110	54	18	12	10	204

ANNEXE 10
 AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES
 (EN MILLIONS D'EUROS)

	Ciment	Granulats Béton	Toiture	Plâtre	Autres	Total
Europe occidentale						340
Amérique du Nord						187

Bassin méditerranéen						42
Europe centrale et de l'Est						48
Amérique latine						28
Afrique						27
Asie Pacifique						124
Total	442	164	104	68	18	796

ANNEXE 11
AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
(EN MILLIONS D'EUROS)

	Ciment	Granulats Béton	Toiture	Plâtre	Autres	Total
Europe occidentale						40
Amérique du Nord						20
Bassin méditerranéen						3
Europe centrale et de l'Est						5
Amérique latine						2
Afrique						8
Asie Pacifique						12
Total	49	18	12	8	3	90

ANNEXE 12
QUOTE-PART DANS LES RÉSULTATS DES ENTITÉS MISES EN ÉQUIVALENCE
(EN MILLIONS D'EUROS)

	Ciment	Granulats Béton	Toiture	Plâtre	Autres	Total
Europe occidentale						22
Amérique du Nord						15
Bassin méditerranéen						
Europe centrale et de l'Est						
Amérique latine						
Afrique						
Asie Pacifique						
Total	42	5	8	12	(30)	37

ANNEXE 13
MONTANT DES PARTICIPATIONS DANS LES ENTITÉS ASSOCIÉES
(EN MILLIONS D'EUROS)

	Ciment	Granulats Béton	Toiture	Plâtre	Autres	Total
Europe occidentale						228
Amérique du Nord						155
Bassin méditerranéen						
Europe centrale et de l'Est						
Amérique latine						
Afrique						
Asie Pacifique						
Total	218	15	75	42	33	383

ANNEXE 14
PERTE DE VALEUR DES ACTIFS (EN MILLIONS D'EUROS)

	Ciment	Granulats Béton	Toiture	Plâtre	Autres	Total
Europe occidentale						87
Amérique du Nord						43
Bassin méditerranéen						8
Europe centrale et de l'Est						12
Amérique latine						15
Afrique						6
Asie Pacifique						24
Total	80	37	22	10	46	195

ANNEXE 15
COÛTS DE RESTRUCTURATION (EN MILLIONS D'EUROS)

	Ciment	Granulats Béton	Toiture	Plâtre	Autres	Total
Europe occidentale						8
Amérique du Nord						4
Bassin méditerranéen						14

Europe centrale et de l'Est						8
Amérique latine						5
Afrique						6
Asie Pacifique						11
Total	14	12	6	8	16	56

CORRIGÉ

1) Choix des secteurs

Selon la norme IAS 14, un secteur d'activité ou un secteur géographique doit être présenté si la majorité de ses produits provient de ventes à des clients externes et :

- si ses produits provenant de ventes à des clients externes et de transactions avec d'autres secteurs représentent 10 % au moins du total des produits, externes et internes, de tous les secteurs ;
- si son résultat (bénéfice ou perte) sectoriel représente 10 % au moins du résultat cumulé de tous les secteurs bénéficiaires ou du résultat cumulé de tous les secteurs déficitaires, quel que soit le plus important en valeur absolue ;
- si ses actifs représentent 10 % au moins du total des actifs de tous les secteurs.

Si les produits externes totaux attribuables aux secteurs à présenter représentent moins de 75 % des produits totaux consolidés ou de l'entreprise, il faut identifier de nouveaux secteurs à présenter, même s'ils ne respectent pas les seuils de 10 % énoncés ci-dessus, pour atteindre 75 % au moins des produits totaux consolidés ou de l'entreprise au niveau des secteurs à présenter.

Pour les secteurs d'activité (Ciments, Granulats et béton, Toiture, Plâtre, etc.) les secteurs ciment, granulats et béton et toiture représentent chacun plus de 10 % du chiffre d'affaires des clients externes et l'ensemble est supérieur à 75 % $[(6\,945 + 4\,483 + 1\,510 - 562 - 18)/(14\,248 - 590) = 90,48 \%$. Le secteur Plâtre ne représente pas 10 % du chiffre d'affaires $[(1\,204 - 10)/(14\,248 - 590) = 8,74 \%$. Il ne représente pas non plus 10 % du résultat d'exploitation courant $(84/1\,934 = 4,3 \%)$, ni 10 % du total des actifs $(1\,381/24\,835 = 5,56 \%)$. Le secteur Plâtre pourra être intégré dans la rubrique « Autres » dans l'information sectorielle par secteur d'activité.

Pour les secteurs géographiques, seuls les secteurs Europe occidentale et Amérique du Nord dépassent la barre de 10 % du chiffre d'affaires net. Mais

l'ensemble ne couvre pas 75 % $[(6\,114 + 4\,060 - 338 - 220)/(14\,248 - 590)] = 70,40\%$. Il faut donc rajouter le secteur Asie Pacifique qui couvre à peu près 10 % du chiffre d'affaire net. Les secteurs géographiques Bassin méditerranéen, Europe Centrale et de l'Est, Amérique latine et Afrique dont aucun ne représente 10 % du résultat ou 10 % du total des actifs pourront être classées dans la rubrique « Autres ».

Comme l'activité du groupe est organisée en branches d'activités qui sont des entités opérationnelles stratégiques gérées séparément, ayant chacune leurs propres besoins en capitaux et leur propre stratégie marketing, le premier niveau d'information sectorielle sera le secteur d'activité, le second étant le secteur géographique.

2) Présentation de l'information sectorielle du groupe Lambda

Par responsabilité de gestion et par secteur d'activité (en millions d'euros)

Secteurs	Chiffre d'affaires brut	Moins inter-branches	Chiffre d'affaires net	Résultat d'exploitation courant
Ciments	6 945	562	6 383	1 466
Granulats et béton	4 483	18	4 465	283
Toiture	1 510		1 510	142
Autres activités	1 310	10	1 300	43
Total	14 248	590	13 658	1 934

Secteurs	Actifs sectoriels	Passifs sectoriels	Investissements immobilisations	Amortissements immobilisations
Ciments	14 365	2 041	612	491
Granulats et béton	4 617	1 537	226	182
Toiture	2 592	412	106	116
Autres activités	3 261	1 854	124	97
Total	24 835	5 844	1 068	886

Secteurs	Quote-part dans les résultats des entités mise en équivalence	Participations dans les entités associées	Pertes de valeur des actifs	Coûts de restructuration
Ciments	42	218	80	14
Granulats et béton	5	15	37	12
Toiture	8	75	22	6
Autres activités	(18)	75	56	24
Total	37	383	195	56

Par secteur géographique (en millions d'euros)

Secteurs	Chiffre d'affaires net	Résultat d'exploitation courant	Investissements immobilisations
Europe occidentale	5 776	918	442
Amérique du Nord	3 840	604	274
Asie – Pacifique	1 282	191	150
Autres secteurs	2 760	221	202
Total	13 658	1 934	1 068

Cas 40 RÉSULTAT PAR ACTION**ÉNONCÉ**

Le 1^{er} janvier de l'année N, le capital de la société Oméga est de 120 000 actions de 100 € dont 20 000 actions à dividende prioritaire sans droit de vote.

Cette société a émis début N-1 un emprunt de 200 000 obligations convertibles en actions de nominal 50 €, chaque bloc de 5 obligations étant convertibles en une action ordinaire. Ces obligations donnent une charge d'intérêt de 4 % pour les années N-1 et N, un impôt au taux moyen de 35 % devant être décompté.

Le 1^{er} juillet N-1, la société Oméga a racheté 10 000 actions ordinaires comptabilisées en « Actions propres ».

Le 1^{er} avril N, elle a réalisé une triple augmentation de capital :

- une émission de 10 000 actions à dividende prioritaire sans droit de vote ;
- une émission de 60 000 actions ordinaires de valeur nominale 100 € libérées intégralement ;
- une attribution gratuite de 30 000 actions ordinaires de valeur nominale 100 € par conversion de 3 000 000 € de réserves en capital.

Le 1^{er} juillet N, elle a attribué à ses dirigeants 5 000 stock-options sur actions ordinaires à faire valoir au plus tard en N+5. Elle a aussi à cette date émis 30 000 obligations de 200 € à bons de souscription d'actions au taux de 4 % (à chaque obligation est attaché un bon de souscription d'actions à faire valoir sur les augmentations de capital à venir).

Elle a aussi le 1^{er} juillet N racheté 5 000 actions ordinaires.

Le premier dividende attribué aux actions est de 5 %. Pour les actions à dividende prioritaire, il est de 7,5 %. Le superdividende et le droit aux réserves sont les mêmes pour toutes les actions, quelle que soit la date d'acquisition.

Le résultat net de l'exercice N est de 2 646 250 € alors que celui de l'exercice N-1 était de 1 920 000 €.

- 1) Déterminer pour l'année N le résultat de base par action et le résultat dilué par action
- 2) Déterminer pour N-1 (mais pour une présentation des comptes de l'année N) les résultats de base et dilué par action.
- 3) Présenter la note annexe de l'exercice N fournissant les informations relatives au résultat par action que la société Oméga doit présenter.

CORRIGÉ

1) Détermination pour l'année N du résultat de base et du résultat dilué par action

Il est nécessaire d'abord de reconstituer certains éléments de la répartition du bénéfice :

Premier dividende (intérêt statutaire) :

• actions à dividende prioritaire anciennes :	
$20\,000 \times 100 \times 7,5\% =$	150 000
• actions à dividende prioritaire nouvelles :	
$10\,000 \times 100 \times 7,5\% \times 9/12 =$	56 250
• autres actions anciennes :	
$[100\,000 - (10\,000 + 5\,000)] \times 100 \times 5\% =$	425 000
• actions gratuites attribuées : $30\,000 \times 100 \times 5\% =$	150 000
• actions nouvelles émises : $60\,000 \times 100 \times 5\% \times 9/12 =$	225 000
	1 006 250

Il reste donc sur le bénéfice N pour couvrir le superdividende et le droit aux réserves une somme de : $2\,646\,250 - 1\,006\,250 = 1\,640\,000 \text{ €}$.

Le nombre total d'actions au 31 décembre N est de : $120\,000 - (10\,000 + 5\,000) + 10\,000 + 60\,000 + 30\,000 = 205\,000$ actions.

Le montant revenant à chaque action est donc de $1\,640\,000/205\,000 = 8 \text{ €}$.

Le calcul du résultat de base par action s'effectue en faisant le rapport du résultat net de l'exercice attribuable aux actionnaires ordinaires par le nombre moyen pondéré d'actions ordinaires en circulation au cours de l'exercice.

Le résultat net de l'exercice attribuable aux actionnaires ordinaires est égal au résultat net de l'exercice après déduction des dividendes préférentiels (que ces dividendes aient ou non été décidés), soit $2\,646\,250 - [150\,000 + 56\,250 + 8 \times (20\,000 + 10\,000)] = 2\,200\,000 \text{ €}$.

Le nombre moyen pondéré d'actions ordinaires en circulation en cours de l'exercice est égal à :

- situation en début d'exercice : $100\ 000 - 10\ 000$ (rachat) + $30\ 000$ (attributions gratuites censées exister depuis le début) = $120\ 000$
- situation en compter du 1^{er} avril : $120\ 000 + 60\ 000$ (émission) = $180\ 000$
- situation à compter du 1^{er} juillet : $180\ 000 - 5\ 000$ (rachat) = $175\ 000$
- nombre pondéré :
 $120\ 000 \times 3/12 + 180\ 000 \times 3/12 + 175\ 000 \times 6/12 = 162\ 500$

Le résultat de base par action est donc de : $2\ 200\ 000/162\ 500 = 13,54$ €.

Pour le calcul du résultat dilué par action, le bénéfice net attribuable aux actionnaires doit être ajusté de l'effet après impôt des intérêts comptabilisés aux cours de l'exercice pour les actions ordinaires potentielles dilutives (soit les obligations convertibles) ce qui donne : $200\ 000 \times 50 \times 4\% \times 65\% = 260\ 000$.

On aura ainsi : $2\ 200\ 000 + 260\ 000 = 2\ 460\ 000$ €.

Le nombre moyen d'actions en circulation doit être majoré du nombre moyen pondéré d'actions qui seraient émises lors de la conversion en actions ordinaires de toutes les actions ordinaires potentielles dilutives. On considérera que les actions ordinaires potentielles dilutives ont été converties au début de l'exercice ou à la date d'émission des actions ordinaires potentielles si elle est ultérieure. Il faut donc tenir compte des obligations convertibles, des stock-options, des bons de souscription d'actions, mais aussi de la possibilité de cession des actions rachetées. Ce nombre sera donc calculé comme suit :

- situation en début d'exercice : $100\ 000 + 30\ 000$ (attributions) + $200\ 000 \times 1/5$ (obligations convertibles) = $170\ 000$
- situation à compter du 1^{er} avril : $170\ 000 + 60\ 000$ (émission) = $230\ 000$
- situation à compter du 1^{er} juillet : $230\ 000 + 5\ 000$ (stock-options) + $30\ 000$ (bons de souscription d'actions) = $265\ 000$
- nombre pondéré :
 $170\ 000 \times 3/12 + 230\ 000 \times 3/12 + 265\ 000 \times 6/12 = 232\ 500$

Le résultat dilué par action est de : $2\ 460\ 000/232\ 500 = 10,58$ €.

2) Détermination pour l'année N-1 du résultat de base et du résultat dilué par action

Pour déterminer les résultats par action de N-1 (à présenter dans les comptes de N), il faut ajuster les données de l'exercice précédent N-1 pour tenir compte de l'augmentation de capital de 60 000 actions gratuites attribuées.

La reconstitution de la répartition du bénéfice N-1 s'effectuera comme suit :

Premier dividende

- actions à dividende prioritaire anciennes :
 $20\,000 \times 100 \times 7,5\% = 150\,000$
 - autres actions anciennes : $(100\,000 - 10\,000) \times 100 \times 5\% = 450\,000$
-
- 600 000

Il reste donc sur le bénéfice N-1 pour couvrir le superdividende et le droit aux réserves une somme de : $1\,920\,000 - 600\,000 = 1\,320\,000$ €.

Le nombre moyen d'actions au 31 décembre N-1 est de $120\,000 - 10\,000 = 110\,000$, ce qui fait que le montant revenant à chaque action est de : $1\,320\,000/110\,000 = 12$ €.

Pour le calcul du résultat par action de base N-1, le résultat net de l'exercice attribuable aux actionnaires ordinaires est de : $1\,920\,000 - 150\,000 - 20\,000 \times 12 = 1\,530\,000$ €

Le nombre moyen pondéré réajusté d'actions ordinaires au cours de l'exercice N-1 se calculera comme suit :

- situation en début d'exercice : $100\,000 + 30\,000$ (attributions) = 130 000
- situation à compter du 1^{er} juillet : $130\,000 - 10\,000$ (rachat) = 120 000
- nombre pondéré : $130\,000 \times 6/12 + 120\,000 \times 6/12 = 125\,000$

Le résultat de base par action était donc en N-1 de $1\,530\,000/125\,000 = 12,24$ €.

Pour le calcul du résultat dilué par action, il faut réintégrer les frais financiers nets dus aux obligations convertibles en actions, ce qui donne un bénéfice net ajusté de : $1\,530\,000 + 260\,000 = 1\,790\,000$ €.

Pour le calcul du nombre d'actions à prendre en compte pour la détermination du résultat dilué par action N-1, on a la situation suivante en début d'exercice : $100\,000 + 30\,000$ (attributions) + $200\,000 \times 1/5$ (obligations convertibles) = 170 000.

Cette situation n'est pas modifiée en cours d'exercice par le rachat d'action du 1^{er} juillet N-1.

Le résultat dilué par action pour N-1 est donc de : $1\,790\,000/170\,000 = 10,53$ €.

3) Présentation de la note annexe de l'exercice N fournissant les informations relatives au résultat par action

Cette note annexe se présentera comme suit :

	N	N-1 (a)
Résultat de base par action	13,54	12,24
Bénéfice net selon le compte de résultat	2 646 250	1 920 000
Bénéfice net revenant aux actions ordinaires	2 200 000	1 530 000
Bénéfice net revenant aux actions préférentielles	446 250	390 000
Nombre moyen d'actions en circulation	162 500	125 000
Résultat dilué par action	10,58	10,53
Bénéfice net théorique en supposant l'exercice de toutes les options émises et la vente de toutes les actions détenues en propre	2 460 000	1 790 000
Nombre moyen d'actions	232 500	170 000

(a) Réajusté en tenant compte émission actions gratuites en avril N.

LISTE DES COMPTES UTILISÉS DANS CET OUVRAGE EN DEHORS DE CEUX DU PLAN COMPTABLE GÉNÉRAL

- 1052 Écart de réévaluation sur immobilisations
- 1071 Écart d'évaluation sur instruments financiers disponibles à la vente
- 1072 Écart d'évaluation sur instruments financiers en couverture de flux de trésorerie
- 1073 Écart d'évaluation sur instruments financiers en couverture d'un investissement net dans une entité étrangère
- 1074 Écart de change sur éléments non monétaires
- 1075 Écart de change sur investissement net dans une entité étrangère
- 1076 Écarts actuariels relatifs aux avantages au personnel postérieurs à l'emploi
- 1078 Écart de conversion
- 108 Intérêts minoritaires
- 109 Actions propres
- 128 Résultats minoritaires
- 1666 Dettes provisionnées pour avantages au personnel postérieurs à l'emploi
- 167 Dettes de location financement
- 1687 Dettes d'impôts différés (ou État, passif d'impôt différé)
- 207 Goodwill (ou écart d'acquisition)

- 243 Constructions en location financement
- 245 Installations techniques, matériels et outillages en location financement
- 2482 Matériel de bureau et matériel informatique en location financement
- 274 Prêts de location financement
- 2761 Créances d'impôts différés (ou État, actif d'impôt différé)
- 2843 Amortissements des constructions en location financement
- 2845 Amortissements des installations techniques, matériels et outillages en location financement
- 28482 Amortissements du matériel de bureau et matériel informatique en location financement
- 2907 Dépréciation du goodwill (écart d'acquisition)
- 4286 Dettes provisionnées pour avantages au personnel postérieurs à l'emploi
- 478 Instruments de trésorerie – Compte d'attente sur opérations fermes d'instruments de taux d'intérêt
- 487 Produits constatés d'avance – Subventions d'investissement
- 6816 Dotations aux provisions pour pertes de valeur du goodwill
- 698 Charge d'impôt différé
- 699 Produit d'impôt différé
- 755 Résultat des sociétés mises en équivalence

048577 - (II) - (1,5) - OSB 80° - DES - MPN

Achévé d'imprimer sur les presses de
SNEL Grafics sa
rue Saint-Vincent 12 – B-4020 Liège
Tél +32(0)4 344 65 60 - Fax +32(0)4 341 48 41
octobre 2005 – 35934

Dépôt légal : octobre 2005
Dépôt légal de la 1^{re} édition : avril 2005

Imprimé en Belgique

Robert Obert

PRATIQUE DES NORMES IAS/IFRS 40 cas d'application

Le passage aux normes IAS/IFRS du 1^{er} janvier 2005 représente pour toutes les sociétés qui sont amenées à s'y référer un gros chantier d'adaptation et de mise en place.

Elles doivent en effet revoir toute leur comptabilité, assimiler et mettre en place un référentiel entièrement nouveau et en grande partie récent.

Complémentaire de *Pratique des normes IAS/IFRS – Comparaison avec les règles françaises et les US GAAP* du même auteur, cet ouvrage de Cas pratiques corrigés assistera les praticiens dans cette mise en œuvre et leur permettra d'acquérir la maîtrise des techniques formulées par ces nouvelles normes.

Efficace et complet, il présente en effet des situations concrètes et propose des solutions : modèles d'états financiers et d'écritures comptables, traitement de certains points délicats comme les instruments financiers, les immobilisations, les engagements de retraite, etc.

Public :

- ▶ Professionnels de la comptabilité et de la gestion.
- ▶ Étudiants, enseignants.

ROBERT OBERT



Docteur en sciences de gestion, agrégé de techniques économiques de gestion et diplômé d'expertise comptable, R. Obert est professeur à l'université de Valenciennes dont il a notamment dirigé l'IUT et la MSTCF ; il est également maître de conférences au CNAM-INTEC de Paris dont il a assumé la direction des études.

