



Université Ibn Zohr
Ecole Nationale de Commerce et de Gestion
d'Agadir



Techniques comptables approfondies

Synthèse de cours et cas corrigés
Réalisé par Abderrahmane BAH

Sommaire

- ☺ **les opération sur les immobilisations**
- ☺ **traitement de leasing**
- ☺ **emprunt obligataire**
- ☺ **le traitement des subventions**
- ☺ **les contrats à long terme**
- ☺ **initiation aux techniques de consolidation des comptes**
- ☺ **Cas corrigés**

L'évaluation des immobilisations corporelles à l'entrée dans l'entreprise

1. Les biens acquis à titre onéreux

Les immobilisations acquises à titre onéreux sont enregistrées en comptabilité à leur coût d'acquisition, ce coût correspond au prix d'achat majoré de certains frais accessoires

Le coût d'acquisition doit être hors taxe c'est-à-dire net des réductions commerciales, ce coût est formé essentiellement :

- Droit de douane
- Les frais de transport
- Assurance
- frais de montage
- Frais de l'installation

NB : Les frais non compris dans le coût d'acquisition :

- Droit d'enregistrement
- Commission (honoraire,...)
- Frais d'acte



Ils sont enregistrés par la suite dans le compte d'actif "frais d'acquisition" toute en neutralisant ces charge par le de produit "transfert de charge" afin de les répartir sur les exercices suivantes

1.1 Acquisition d'immobilisations corporelles :

Les immobilisations corporelles sont des biens sur lesquels s'exerce un droit de propriété, qui sont nécessaire à l'activité de l'entreprise et qui sont, en principe à l'exclusion des terrains (terrain de l'exploitation « mines, carrière, gisements » sont amortissables) amortissable c'est-à-dire consommées sur plusieurs exercices

Exercice d'application N°1 :

En 2009, E/se ABC acquis une machine industrielle auprès du fournisseur ALPHA, le 10/09/2009 elle a reçu la facture suivante :

- Marchandises 530 000 DH
- Remises de 5%26 500 DH
- Net 503 500 DH
- TVA (20%) 100 700 DH
- Total TTC 604 200 DH

Les frais de **transports et de montage** ont été pris en compte par le fournisseur, par contre des travaux évalués à **30 000** ont été effectués par **les personnels de l'entreprise** ABC pour permettre l'installation de cette machine, en fin des **honoraires** qui s'élèvent à **15 000 HT** ont été réglé à un bureau d'étude au titre de cette opération.

TRAVAIL À FAIRE :

Enregistrer les opérations dans les livres d'entreprise ABC.

Corrigé :

2	machine (503 500 + 30 000)	533 500,00	
34551	TVA récupérable/Immob	106 700,00	
1486	fournisseurs d'imm°		604 200,00
714	immobilisation produite par E/se		30 000,00
4455	TVA facturée		6 000,00
61365	honoraire	15 000,00	
34551	TVA récupérable/charge	3 000,00	
5141	banque		18 000,00
2121	frais d'acquisition des immobilisations	15 000,00	
7198	transfères de charge		15 000,00

Exercice d'application N°2 :

En 2009, E/se MIFTAH a acquis un camion de transports à crédit le 20/06/2009, elle a reçu la facture suivante.

- Camion 950 000 DH
- TVA (20%) 190 000 DH
- Carte grise 4 500 DH
- Gasoil.... 1 500 DH
- Total 1 146 000 DH

TRAVAIL À FAIRE :

Enregistrer cette facture au journal chez l'entreprise MIFTAH

Corrigé :

20/06/2009			
2340	materiel et transport	950 000,00	
61251	achat de fourniture non stockable	1 500,00	
61678	autre impôt, taxe et droits assimilés	4 500,00	
34552	TVA récupérable/charge	190 000,00	
1486			1 140 000,00
4441	FRS d'immob FRS ordinaire		6 000,00

Exercice d'application N°3:

La société GM a reçu le 31/05/2009 la facture de son fournisseur de matériel informatique relative à l'achat d'un ordinateur payable le 20/08/2009 par chèque bancaire.

- Ordinateur..... 10 000 DH
- Imprimante 2 800 DH
- Frais de transport..... 550 DH
- Frais de l'installation600 DH
- Net commercial 13 950 DH
- Remise (5%) 697.5 DH
- Net commercial..... 13 252.50 DH
- TVA (20%) 2 650.50 DH
- TTC..... 15 903 DH

Corrigé :

31/05/2009			
2355	materiel informatique (ordinateur + imprimante + frais de transport + frais d'installation)	13 252,50	
34551	TVA récupérable/Immob	2 650,50	
4481	dette / acquisition d'immob		15 903,00
20/08/2009			
4481	Dette/acquisition d'immobilisation	15 903,00	
514	banque		15 903,00

2. Les biens produits par l'entreprise

2.1. Le coût de production des immobilisations est formé de la somme :

- Du coût d'acquisition des matières et fournitures utilisées pour la production de l'élément
- Des charges directes de production : tous les services directement affectés à la production de l'immobilisation (salaire du personnel, honoraire versés à la l'architecte,...)
- Des indirectes de production : dépenses qui ne peuvent être directement affectées au coût de production et qui doivent préalablement faire l'objet d'une répartition entre les différentes coûts de l'entreprise.

2.2. La comptabilisation de production d'immobilisation :

- Si la production du bien est achevée, il convient de comptabiliser le coût de l'immobilisation au débit du compte de la classe 2 concerné.
- Si l'opération n'est pas achevée à la clôture de l'exercice, c'est le compte 239 « **immobilisation corporelles en cours** » qui doit être utilisé
- La contrepartie est comptabilisée au crédit du compte 714 « **immobilisation produit par l'entreprise elle-même** »

Exercice d'application N°1 :

La société X a réalisé en 2008 un bâtiment à usage d'atelier amortissable sur 20 ans, la mise en service a été effectuée le 1^{ère} novembre 2008 son coût s'élève à 700 000 DH et comprend :

- Matière 290 000 DH
- Des frais de main œuvre 200 000 DH
- Des frais divers 210 000 DH

Corrigé:

01/11/2008			
2321	construction	700 000,00	
34551	TVA récupérable/Immob	140 000,00	
4481	immobilisation produit par l'E/se		700 000,00
4455	TVA facturée		140 000,00
31/12/2008			
61932	DEA construction	5 833,00	
2332	amortissement construction (700 000 x 0,05 x 2/12)		5 833,00

Exercices d'application N°2 :

Entreprise ALFARH omis d'enregistrer les éléments suivants sur l'exercice N :

Factures et opérations qui n'ont pas fait l'objet d'un enregistrement comptable.

02/09/N : la société X a déclaré l'achèvement d'un entrepôt qu'elle a construit pour elle-même, le coût des travaux engagés en N-1 s'élevait à 145 000 DH, les travaux réalisés en N sont évalués à 92 000 DH, taux de TVA applicable est Taux normal (20%)

24/09/N : facture du fournisseur Y relative à l'acquisition d'une commande numérique, cette facture de 50 000 DH, TVA 10 000 DH, sera payer par traite à 60 jours fin du mois, un acompte de **10 000 DH avait été versé le 04/12/N-1** (déjà comptabilisé donc en 24/09/N la comptabilité va uniquement pour l'éliminer)

07/02/N : quatre salariés de l'entreprise ont été affectés à l'aménagement d'un atelier pour installer cette machine

Le coût des matières nécessaire à ces travaux est estimé à 9 000 DH HT les salariés et charges social des 15 jours de travaux sont évalués à 5 000 DH HT

TRAVAIL À FAIRE :

Passer les écritures de rectification.

Corrigé :

2321	Batiment (145 000 + 92 000)	02/09/N	237 000,00	
34551	TVA récupérable sur immobilisation		47 400,00	
2392		immobilisation en cours		145 000,00
7143		immobilisation produit par E/s elle-même		92 000,00
4455		TVA facturée		47 400,00
		24/09/N		
2332	Matériel et outillage (50 000 + 9 000 + 5 000)		64 000,00	
34551	TVA récupérable sur immobilisation		12 800,00	
4481		dette sur acquisition d'immobilisation		50 000,00
3411		avances et acomptes		10 000,00
7143		immobilisation produit par E/s elle-même		14 000,00
4455		TVA facturée		2 800,00

Exercice d'application N°3 :

Entreprise BEC a engagé au cours de l'exercice 2008 des charges qui se sont élevées à 200 000 H HT payées par chèque pour la construction d'un magasin.

Le 30 septembre 2009, la construction a été achevée et a nécessité des travaux supplémentaire 120 000 DH HT payé par chèque

TRAVAIL À FAIRE :

Enregistrer au journal toutes les écritures nécessaires concernant la production de cette immobilisation.

Corrigé :

jj/mm/2008			
6	charges	200 000,00	
34552	tva récupérable sur charge	40 000,00	
5141	banque		240 000,00
31/12/2008			
239	immobilisation en cours	200 000,00	
7143	immob produit par e/se elle-même (pour neutraliser l'effet sur le résulta "6//714")		200 000,00
30/09/2009			
6	charges	120 000,00	
34552	tva récupérable sur charge	24 000,00	
5141	banque		144 000,00
	d°		
2	construction	320 000,00	
34551	tva récupérable sur immobilisation	68 000,00	
239	immobilisation en cours		200 000,00
7143	immob produit par e/se elle-même		120 000,00
4455	tva facturée		68 000,00

2.3. Cas particulier d'immobilisations incorporelles (en recherche et développement)

Les immobilisations en recherche et développement sont des dépenses qui correspondent à l'activité réalisée par l'entreprise pour son propre compte, en matière de recherche appliquée et de développement.

En vertu du principe de prudence, l'entreprise immobilise rarement les frais de recherche et de développement qu'elle a engagé. Toutefois, ils peuvent être immobilisés, si les conditions ci-après sont simultanément remplies :

- Les projets de recherche et de développement sont nettement individualisés et leurs coût suffisamment évalués pour être répartis dans le temps ;
- Ils doivent avoir à la date d'établissement des états de synthèse de sérieuses chances de réussite technique et de rentabilité économique

Si les conditions ci-dessus sont remplies, les frais de recherche et de développement sont portés à l'actif du bilan, et amortis sur une période de cinq exercices au maximum.

Dans ce cas, l'entreprise débite le compte 2210 « immobilisation en recherche et développement » de la somme des coûts supportés, par le crédit du compte de produit 7142 « immobilisation incorporelle produites »

En cas d'échec des projets, les frais de recherche et de développement sont immédiatement amortis par le débit du compte 65912 « dotation aux amortissements exceptionnels des immobilisations incorporelles » et par le crédit du compte 2821 « amortissement des immobilisations incorporelles »

Exercice d'application N°4 :

L'entreprise ALPHA a engagé pour réduire la consommation de carburant d'un type de voiture X, un montant de 110 000 DH.

La consommation du carburant s'est améliorées de 15%, les dépenses engagées ont été enregistrées dans les comptes de charges et réglées par virement bancaire le 20/10/N.

Corrigé :

Enregistrer au journal toutes les écritures nécessaires concernant la production de cette immobilisation.

20/10/N			
61413	Frais de recherche	110 000,00	
34552	TVA récupérable/charge	22 000,00	
5141	banque		132 000,00
	d°		
2210	immobilisation en recherche	110 000,00	
34551	TVA récupérable/immo	22 000,00	
	immobilisation produite		110 000,00
	TVA facturée		22 000,00

2.4. L'acquisition et la production de logiciel informatique :

- Logiciels acquis par l'entreprise :

- ⇒ Dans ce cas, le coût d'acquisition est comptabilisé au compte 222 «brevets, marque, droit et valeurs similaires » lorsque le logiciel est dissocié du matériel, il est donc à amortir, si le logiciel acquis est indissocié du matériel, la valeur de l'ensemble matériel-logiciels est enregistrée au compte 2355 « matériel informatique ».
- ⇒ Par contre, si le logiciel informatique acquis par l'entreprise est destiné à la vente (à usage commercial », son coût est inscrit au débit du compte 611 « achat revendus de marchandises », s'il reste non vendu à la clôture de l'exercice son coût d'achat passa au débit du compte de stocke, par "l'intermédiaire" le crédit du compte « variation de stock de marchandises »

- Logiciels créés " produite" par l'entreprise :

- ⇒ Dans ce cas de figure, et pendant la réalisation du logiciel, les charges entrent dans son processus de production sont à transférer au compte d'immobilisation à la fin de chaque exercice, en débitant le compte 2285 « immobilisation incorporelles en cours », en contrepartie du compte 7142 « immobilisation incorporelles produites ».
- ⇒ A l'achèvement du logiciel, on débite le compte 2220 « brevets, marque, droits et valeurs similaire », en contrepartie on crédite le compte 2285 « immobilisation incorporelles en cours »

Détermination du coût de production du logiciel

Phase	Incorporation au coût de production
- Etude préalable	
- Analyse fonctionnelle (conception générale de l'application)	NON
- Analyse organique (conception détaillée de l'application)	
- Programmation	OUI
- Test et jeu d'essai	
- Documentation destinée à l'utilisateur	
- Formation de l'utilisateur	NON
- Suivi du logiciel (maintenance)	

Pour le traitement comptable des amortissements de logiciels, en général, ils sont amortis sur leurs durées de vie.

Pour établir le plan d'amortissement des logiciels, il faut déterminer la date à laquelle le logiciel ne répondra plus aux besoins de l'entreprise.

Dans la pratique, la durée d'amortissement des logiciels ne doit pas dépasser dix ans au maximum.

La date de début d'amortissement doit correspondre à la date d'acquisition si le logiciel est acquis et à la date d'achèvement s'il est créé par l'entreprise.

Dans le cas d'acquisition de nouvelles versions de logiciel, il existe deux cas de figure :

- ⇒ Cas d'une simple actualisation « maintien en l'état de fonctionnement » : le coût d'achat doit être enregistré au compte 61335 « maintenance ».
- ⇒ Cas d'une modification de fond du logiciel : il faut sortir de l'actif de l'entreprise l'ancienne version qui est dépassée (amortissement exceptionnels pour solder le compte d'immobilisation), et enregistrer la nouvelle version au compte 2220 « brevets, marque, droits et valeurs similaire »

Exercice d'application N°5 :

La société INFO a réalisé avec le concours de son service informatique un logiciel de comptabilité, les dépenses (HT) engagées sont les suivantes :

01/10/N au 31/12/N

- Etude préalable et analyse fonctionnelle : 6 000
- Analyse organique 15 000

01/01/N+1 au 31/05/N+1

- programmation et tests 20 000
- réalisation de la documentation 5 000
- formation du personnel 3 000

NB : toutes ces dépenses ont été enregistrées en charges

TRAVAIL À FAIRE :

Il est demandé de présenter les écritures relatives à ce projet au 31 décembre N et au 31 Mai N+1

Corrigé :

Puisque les charges sont déjà enregistrées on a :

31/12/N			
2285	immobilisation incorporelles en cours	15 000,00	
7142	immobilisation produit par l'E/se		15 000,00
31/05/N+1			
2220	brevets, marque, droits et valeurs similaire	40 000,00	
34551	TVA récupérable/immo	8 000,00	
2285	immobilisation incorporelles en cours		15 000,00
	immobilisation produit par l'E/se		25 000,00
	TVA Facturée		8 000,00

3. Les acquis à titre gratuit en les estimant à leur valeur vénale :

Ces biens sont évalués à leur valeur vénale estimée à la date d'entrée du bien en fonction du marché et de leur utilité économique pour l'entreprise.

Cette valeur vénale correspond au prix qui aurait été acquitté dans des conditions normales de marché. Une telle disposition constitue une dérogation à la comptabilisation des biens selon la méthode du coût historique puisque, en l'occurrence, le coût du bien à l'entrée dans le patrimoine est nul.

En comptabilité, le compte d'enregistrement du bien concerné est débité par le crédit du compte « subventions d'investissement »

Exercice d'application :

L'entreprise KRIFAT reçoit d'un organisme international une ambulance sous forme de don, la valeur actuelle de cette ambulance est de 500 000 DH HT.

TRAVAIL À FAIRE :

Passer les écritures au journal :

2340	matériel	01/01/N	500 000,00	
1311	subvention d'investissement			500 000,00
		31/12/N		
6193	DEA aux amort des immo corpo		100 000,00	
2834	amort materiel			100 000,00
	d°			
1311	subvention d'investissement		100 000,00	
7577	reprise sur subvention d'inves			100 000,00
	et vice-versa			

4. Immobilisation acquis par crédit-bail

Le crédit-bail est un contrat par lequel le propriétaire transmet à l'emprunteur ou le locataire l'usage d'un bien corporel moyennant le versement d'un loyer.

Selon la norme marocaine, les immobilisations obtenues en crédit-bail n'entrent pas dans le patrimoine de l'entreprise, ces actifs ne peuvent être comptabilisés au bilan qu'à partir de la date de levée de l'option d'achat.

Dans le cas de levée de cette option, le bien est inscrit en comptabilité pour sa valeur fixée dans le contrat.

Exercice d'application N°1

Une entreprise de travaux publics a acquis le 01/juillet 2008 un camion en crédit-bail à conditions suivantes :

- ✚ Loyer mensuel de 12 000 DH HT payable à la fin de chaque mois.
- ✚ La durée du contrat est de 5 ans
- ✚ Le prix d'achat à la fin de la période est de 300 000 DH (valeur résiduel)

TRAVAIL À FAIRE :

- ✚ Enregistrer au journal le versement de la 1^{ère} redevance
- ✚ Enregistrer au journal l'écriture d'acquisition lors de l'option d'achat

NB : Pour financer ses investissements et à défaut de ses moyens financiers, l'entreprise peut acheter ses immobilisations par le biais du crédit-bail. Lors de fin de période du contrat, l'entreprise a deux possibilités, soit d'acheter l'immobilisation en question, soit continuer avec nouveau contrat de crédit-bail

Corrigé :

jj/mm/2008			
6132	redevance de crédit-bail	12 000,00	
34551	tva récupérable sur immobilisation	2 400,00	
5141	banque		14 400,00
31/06/2013			
2340	matériel de transport	300 000,00	
34551	tva récupérable sur immobilisation	60 000,00	
5141	banque		360 000,00
31/12/2013			
	DEA amort $(300\ 000/5=6\ 000*(6\text{mois}/12))$	30 000,00	
	amortissement mater transport		30 000,00

Exercice d'application N°2

Le 01/10/N, l'entreprise ABCD lève l'option d'achat d'un contrat de leasing portant sur une machine-outil.

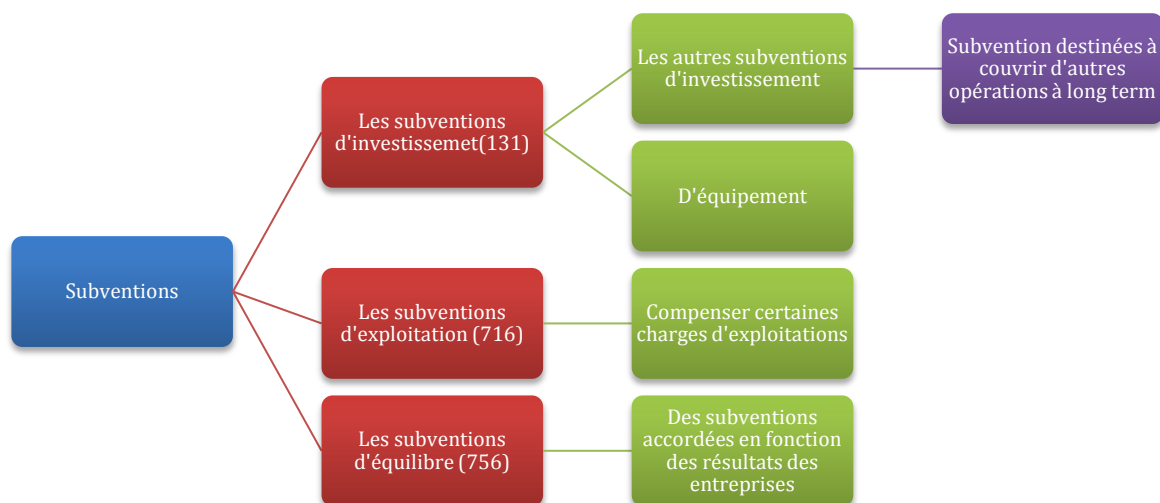
- Montant de l'option est de 80 000 DH
- Dépôt de garantie versé au départ du contrat est de 10 000 DH
- Chèque pour la solde est de 70 000 DH
- Le matériel sera amorti au taux linéaire de 10%

Corrigé :

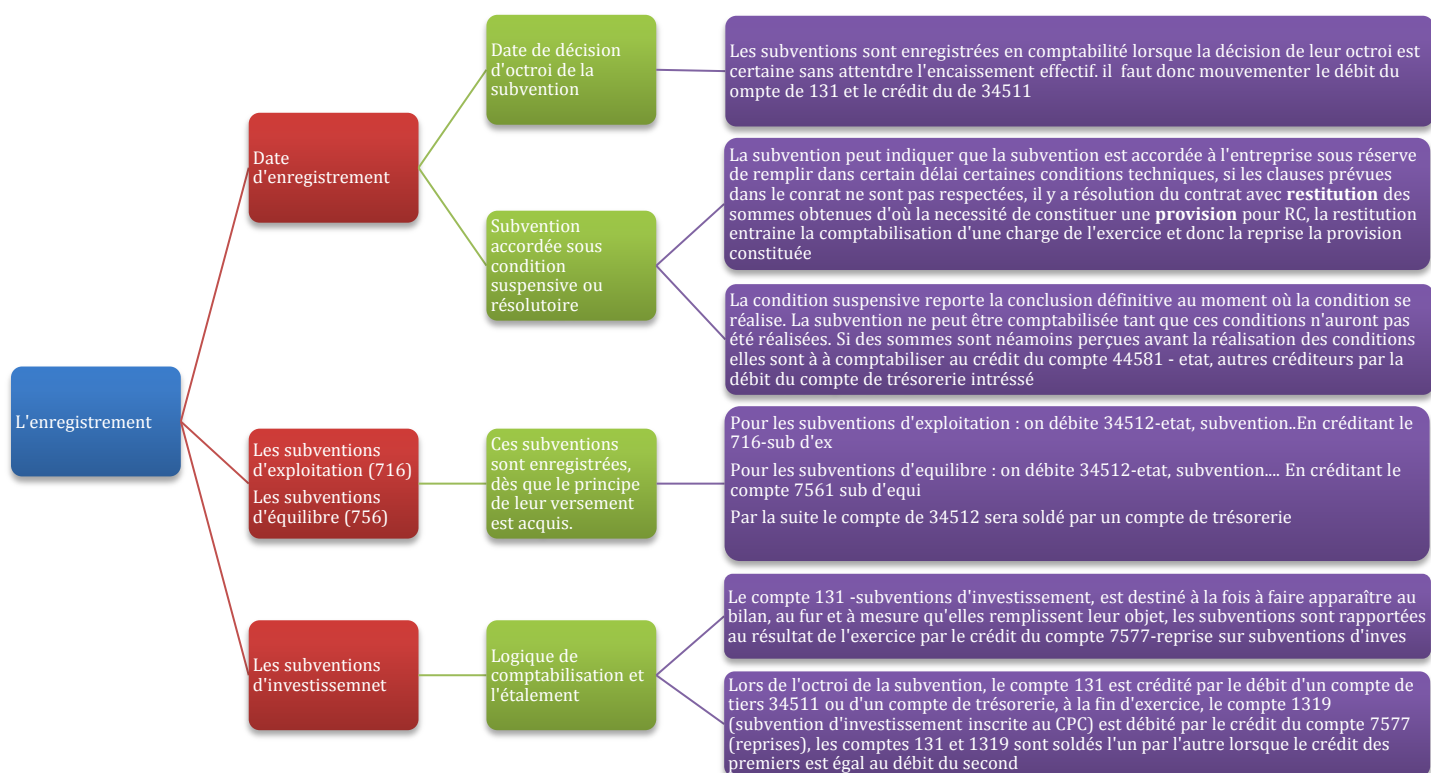
01/10/N			
2332	matériel et outillage	80 000,00	
2486	dépôt et cautionnement versés		10 000,00
	banque		70 000,00
31/12/N			
6193	DEA des immobilisations corp	2 000,00	
28332	amortissement du mat outill		2 000,00
	$80\ 000 \times 10\% \times 3/12$		

Traitement comptable des subventions

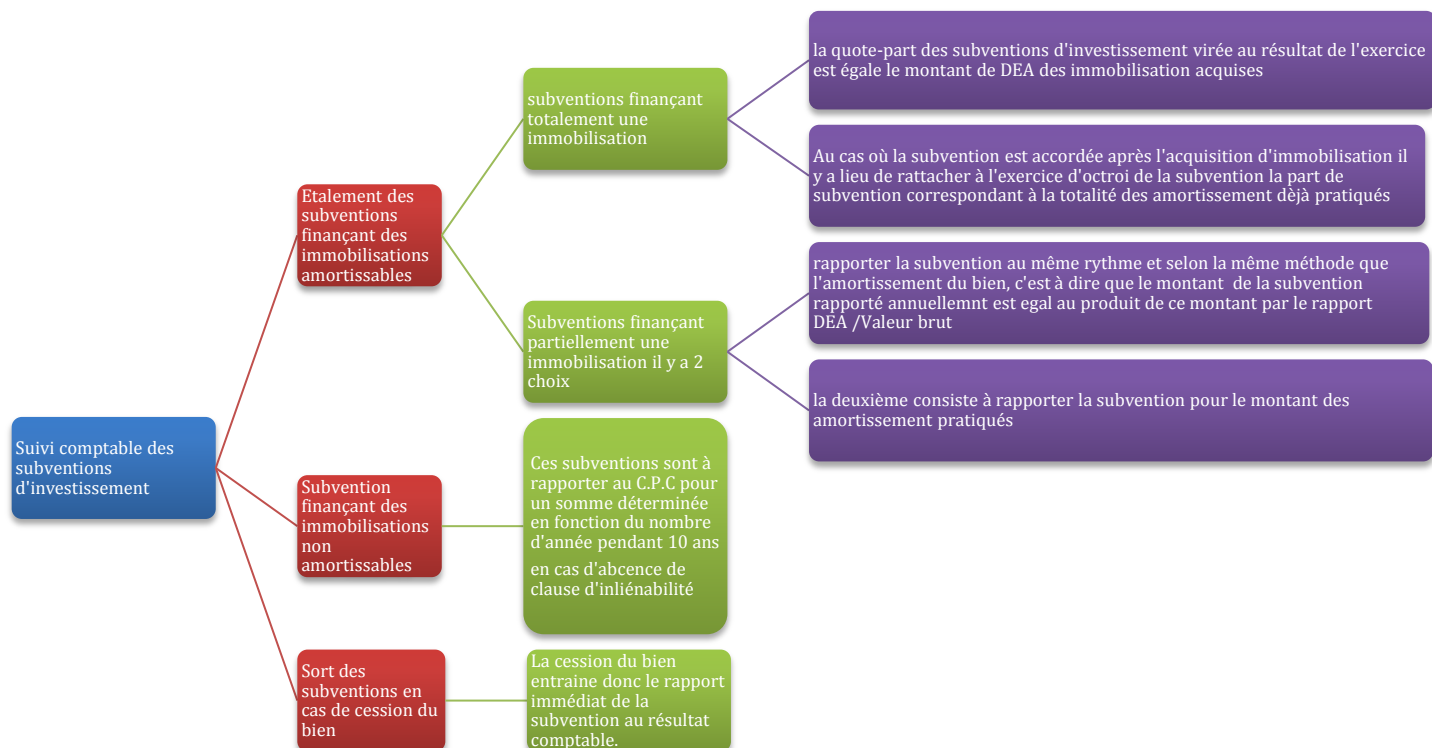
1- Les différentes catégories de subvention :



2- Principes d'enregistrement des subventions :



3- Suivi comptable des subventions d'investissement



Les règles d'évaluation des immobilisations corporelles et incorporelles à la clôture de l'exercice

Toutes entreprise doit réaliser à la clôture de chaque exercice deux séries de travaux au titre des immobilisations :

- ⇒ Le recensement et l'évaluation de tous les biens enregistrés dans les comptes d'actifs immobilisés. Ainsi, dans le respect du principe de permanence des méthodes, l'entreprise doit procéder à l'évaluation de son patrimoine à la valeur actuelle de chaque élément qui le compose.
- ⇒ La détermination de la valeur à retenir de chacun de ces biens pour la présentation des comptes annuels, c'est-à dire la fixation de la valeur d'inventaire, ainsi, l'entreprise doit faire, pour chaque bien, une comparaison entre sa valeur comptable et sa valeur actuelle.

1. L'amortissement :

1.1. L'amortissement linéaire.

L'amortissement linéaire permet de répartir la valeur d'origine de l'immobilisation sur sa durée normale d'utilisation, c'est le mode d'amortissement le plus simple et le plus utilisé.

Lorsque l'acquisition est faite en cours d'exercice, la première annuité d'amortissement est calculée « prorata temporis », c'est-à-dire proportionnellement au nombre de mois écoulés entre la date de mise en service effective et la fin de l'exercice toutefois, lorsqu'il s'agit d'un bien qui se déprécie avec le temps, l'entreprise peut retenir la date d'acquisition ou d'achèvement de l'immobilisation.

1.2. L'amortissement dégressif :

L'amortissement dégressif est entré en application le 01/01/94, il consiste à récupérer la valeur d'origine des immobilisations par la pratique de dotations plus élevées au départ et de plus en plus décroissantes.

L'amortissement dégressif est donc une pratique fiscale permettant de réduire le résultat fiscal "imposable" de premiers exercices qui suivent l'acquisition de l'immobilisation en vue de minorer l'impôt exigible de ces exercices pour soulager la trésorerie.

L'entreprise doit considérer l'amortissement dégressif comme une partie dérogatoire, elle distingue alors la dotation constant jugée égale à la dépréciation de l'immobilisation qu'elle enregistre en charge d'exploitation et le supplément en tant qu'avantage fiscale à enregistrer en charge non courantes.

- a) Lorsque la dotation aux amortissements constatés dépasse la dotation linéaire considérée comme celle qui traduit normalement la dépréciation de l'immobilisation, celle-ci est décomposée en deux parties :

- ♡ La dotation constante est inscrite au débit du compte **619*** « **DEA immobilisation concernée** », en contrepartie, le compte **28***** « **amortissement de l'immobilisation en question** »

- ☞ La fraction supplémentaire à la fraction linéaire est débitée dans le compte **65941 « Dotations non courantes aux provisions réglementées aux amortissements dérogatoires »**, en contrepartie, du crédit du compte **1351 « provisions aux amortissements dérogatoires »**

- b) Lorsque la dotation constatée devient inférieure à la dotation constante, l'entreprise enregistre le montant total en débitant le compte concerné de dotation d'exploitation et en créditant le compte d'amortissement d'immobilisation en question, la différence entre l'amortissement enregistré et la dotation linéaire est annulée de la provision réglementée cumulée au courant de la première phase de l'amortissement, en débitant le compte 1351 « provision pour amortissement dérogatoires » et en créditant le compte 7594 « reprises non courantes sur provisions réglementées »

Le taux d'amortissement est déterminé en multipliant au taux linéaire les coefficients ci-après :

Durée d'amortissement	coefficient
3ans → 4ans	1,5
5ans → 6ans	2
+ 6ans	3

Exercice d'application :

La société M a acquis un matériel de transport de marchandises de 01/01/2005 au montant 800 000 DH, ce matériel a fait l'objet d'un amortissement dégressif, durée est 5 ans.

TVA :

- 1) Présenter le plan d'amortissement de cette immobilisation
- 2) Passer les écritures nécessaires

Corrigé :

Année	Base imposable	Taux contant	Taux dégressif	Annuité	VNC
2005	800 000,00	0,20	0,40	320 000,00	480 000,00
2006	480 000,00	0,25	0,40	192 000,00	288 000,00
2007	288 000,00	0,33	0,40	115 200,00	172 800,00
2008	172 800,00	0,50	0,40	86 400,00	86 400,00
2009	172 800,00	0,50	0,40	86 400,00	0,00

Années	Amortissement fiscal	Amortissement linéaire	Amortissement dérogatoire	
			DNC	Reprise
2005	320 000,00	160 000,00	160 000,00	
2006	192 000,00	160 000,00	32 000,00	
2007	115 200,00	160 000,00		44 800,00
2008	86 400,00	160 000,00		73 600,00
2009	86 400,00	160 000,00		93 600,00

01/01/2005			
2340	Matériel de transports	800 000,00	
3455	TVA / Immobilisation	160 000,00	
5141	banque		960 000,00
31/12/2005			
6193	DEA matériel de transport	160 000,00	
2834	amortissement Matériel et transports d°		160 000,00
65941	DNC pour amortissement dérogatoire	160 000,00	
1351	provision pour amortissement dérogatoires		160 000,00
31/12/2006			
6193	DEA matériel de transport	160 000,00	
2834	amortissement Matériel et transports d°		160 000,00
65941	DNC pour amortissement dérogatoire	16 000,00	
1351	provision pour amortissement dérogatoires		16 000,00
31/12/2007			
6193	DEA matériel de transport	160 000,00	
2834	amortissement Matériel et transports d°		160 000,00
1351	provision pour amortissement dérogatoires	44 800,00	
75941	reprise sur amortissement dérogatoire		44 800,00
31/12/2008			
6193	DEA matériel de transport	160 000,00	
2834	amortissement Matériel et transports d°		160 000,00
1351	provision pour amortissement dérogatoires	73 600,00	
75941	reprise sur amortissement dérogatoire		73 600,00
31/12/2009			
6193	DEA matériel de transport	160 000,00	
2834	amortissement Matériel et transports d°		160 000,00
1351	provision pour amortissement dérogatoires	73 600,00	
75941	reprise sur amortissement dérogatoire		73 600,00

Les contrats à terme (à longue terme)

1^{ère} méthode : la méthode de L'achèvement :

Le mode de comptabilisation est comme suite :

- En cours d'exécution :
 - ⇒ Les dépenses relatives au contrat sont enregistrées en charge.
 - ⇒ Les travaux en cours se rapportant au contrat à terme sont valorisés au coût de production et constatés à la clôture de chaque exercice.
- En fin de contrat
 - ⇒ Le produit total du contrat est constaté suite à la réception des travaux ou service par le client.

2^{ème} méthode : la méthode du bénéfice à l'avancement des travaux :

Le mode de comptabilisation est comme suite :

- En cours d'exécution :
 - ⇒ Les charges sont constatées normalement
 - ⇒ Les travaux en cours sont constatés à leur coût de production aucun chiffre d'affaire n'est dégagé
 - ⇒ Les bénéfices partiels sont constatés en résultat
 - ⇒ L'estimation des bénéfices partiel s'effectue en appliquant un pourcentage d'avancement au bénéfice prévu à terminaison = $\text{coût de la période} / \text{coût total prévisionnel à terminaison}$
- En fin de contrat
 - ⇒ partiels comptabilisés antérieurement

Lors de la facturation de l'ensemble des travaux résultant du contrat, le chiffre d'affaire en provenant est constaté et les bénéfices

3^{ème} méthode : de l'avancement des travaux :

Le mode de comptabilisation est comme suite :

- En cours d'exécution :
 - ⇒ Toutes les charges ayant concouru à l'exécution du contrat sont comptabilisées normalement.
 - ⇒ A la clôture de l'exercice, l'estimation du chiffre d'affaires est enregistrée de la manière suivante :
 - + Au débit d'un compte de produit à recevoir
 - + Au crédit d'un compte de produit
 - ⇒ L'estimation du chiffre d'affaire " produit " partiel s'effectue en appliquant un pourcentage d'avancement aux produits prévus à terminaison.
 - ⇒ Ce pourcentage est $= \text{coût des travaux exécutés à la clôture} / \text{coût total prévisionnel à terminaison}$
- En fin de contrat
 - ⇒ Lors de la livraison au client, le chiffre d'affaire est normalement constaté, les produits à recevoir antérieurement comptabilisés sont annulés.

Exercice d'application :

La société « Z » a conclu avec l'Etat un contrat de construction d'un barrage d'une valeur de 3 900 000 DH. La durée du contrat est de 2 ans. Le coût global prévu est de 3 700 000 DH. Les modalités de règlements sont : 1 350 000 pendant la première année et le reste pendant la deuxième année.

La situation des coûts réels et prévisionnels est la suivante :

Année	N	N+1	Total
les règlements	1 350 000	2 550 000	3 900 000
coût prévisionnel cumulé	2 000 000	1 700 000	3 700 000
coût réel cumulé	2 100 000	1 300 000	3 400 000

TRAVAIL À FAIRE :

Ce qu'on vous demande c'est comptabiliser ce contrat en utilisant les trois méthodes de comptabilisation des contrats à terme ou à longue termes.

Corrigé :**1^{ère} méthode : la méthode de L'achèvement :**

		N		
5141	Banque		1 350 000,00	
4421	Clients - avances et acomptes			1 350 000,00
		N		
6	charge		2 100 000,00	
5141	Banque			2 100 000,00
		31/12/N		
313	Produit en cours		2 100 000,00	
7131	Variation des stoks			2 100 000,00
		N+1		
5141	Banque		2 550 000,00	
4421	Clients - avances et acomptes			2 550 000,00
		N+1		
6	charge		1 300 000,00	
5141	Banque			1 300 000,00
		N+1		
7131	Variation des stoks		2 100 000,00	
313	Produit en cours			2 100 000,00
		(élimination des charges de l'année précédentes)		
		N+1		
3421	Client		3 900 000,00	
7121	Ventes de biens et services			3 900 000,00
		(constatation de produit)		
		N+1		
4421	Clients - avances et acomptes		3 900 000,00	
3421	Client			3 900 000,00
		(neutralisation des avances et le comptes clients)		

2^{ème} méthode : la méthode du bénéfice à l'avancement des travaux :

On doit d'abord pourcentage d'avancement au bénéfice prévu à terminaison

pourcentage d'avancement		bénéfice partiel
<u>2100000</u>	le prix de marché	3 900 000,00
<u>3 700 000</u>	coût prévisionnel cumulé	3 700 000,00
0,57	$200000 \times 0,57 =$	114000,00

		N		
5141	Banque		1 350 000,00	
4421	Clients - avances et acomptes			1 350 000,00
		N		
6	charge		2 100 000,00	
5141	Banque			2 100 000,00
	31/12/N			
313	Produit en cours		2 100 000,00	
7131	Variation des stoks			2 100 000,00
	d°			
34272	Créances sur travaux non encors facturable		114 000,00	
7121	ventes de biens et services			114 000,00
	(L'estimation des bénéfices partiel)			
		N+1		
5141	Banque		2 550 000,00	
4421	Clients - avances et acomptes			2 550 000,00
		N+1		
6	charge		1 300 000,00	
5141	Banque			1 300 000,00
	N+1			
7131	Variation des stoks		2 100 000,00	
313	Produit en cours			2 100 000,00
	(élimination des charges de l'année précédentes)			
		N+1		
7121	Ventes de biens et services		114 000,00	
34272	Créances sur travaux non enc			114 000,00
		N+1		
3421	clients		3 900 000,00	
7121	Ventes de biens et services			3 900 000,00
	(constatation de produit)			
		N+1		
4421	Clients - avances et acomptes		3 900 000,00	
3421	clients			3 900 000,00
	(neutralisation des avances et le comptes clients)			

3^{ème} méthode : de l'avancement des travaux :

Pourcentage de l'avancement	0,57
Coût prévisionnel à la fin du période	3 700 000
chiffre d'affaire partiel =	2109000

		N		
5141	Banque		1 350 000,00	
4421	Clients - avances et acomptes			1 350 000,00
		N		
6	charge		2 100 000,00	
5141	Banque			2 100 000,00
		31/12/N		
3427	clients-factures à établir		2 109 000,00	
712	Ventes de biens et services			2 109 000,00
	(L'estimation du chiffre d'affaire partiel)			
		N+1		
7121	Ventes de biens et services		2 109 000,00	
3427	clients-factures à établir			2 109 000,00
		N+1		
5141	Banque		2 550 000,00	
4421	Clients - avances et acomptes			2 550 000,00
		N+1		
6	charge		1 300 000,00	
5141	Banque			1 300 000,00
		N+1		
3421	clients		3 900 000,00	
712	Ventes de biens et services			3 900 000,00
	(constatation de produit)			
		N+1		
4421	Clients - avances et acomptes		3 900 000,00	
3421	clients			3 900 000,00
	(neutralisation des avances et le comptes clients)			

Initiation aux techniques de consolidation

1. Initiation :

✚ Définition : la consolidation est une technique comptable qui permet de produire une information financière sur le groupe en le présentant par des comptes unique sans tenir compte des frontières juridique qui séparent ses membres. la société « mère » est qualifiée « de société consolidant » ou « tête de groupe »

✚ Société mère : est une entité qui a une ou plusieurs filiales.

✚ Pourcentage de contrôle : correspond au pourcentage **des droits de vote détenu**, directement ou indirectement, par la société consolidante dans la filiale, il mesure le **lien de dépendance** entre la filiale et la société consolidante.

Il est retenu pour déterminer :

⇒ Le **périmètre** de consolidation.

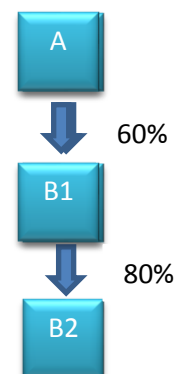
⇒ Les **méthodes de consolidation** applicables

✚ Pourcentage d'intérêt : d'une société consolidante dans une filiale correspond à la fraction du capital de la filiale qui appartient, directement ou indirectement, à la société consolidante. Ce pourcentage sera utilisé au cours de la consolidation pour déterminer **la part du résultat et des capitaux propres** revenant au groupe.

Exemple 1:

Calculer le pourcentage de contrôle et d'intérêt de ma société A dans la filiale B2

L'organigramme est comme suivant :



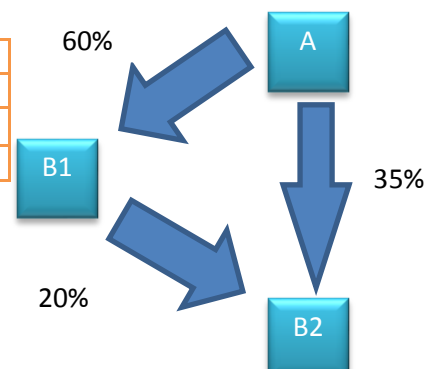
Solution :

A sur B2	Pourcentage de contrôle	Pourcentage d'intérêt
Direct	0%	0%
Indirect	80%	$60\% \times 80\% = 48\%$
Total	80%	48%

Exemple 2 :

Calculer les pourcentages de contrôle et d'intérêt de la société A dans la filiale B2

A sur B2	Pourcentage de contrôle	Pourcentage d'intérêt
Direct	35%	35%
Indirect	20%	$60\% \times 20\% = 12\%$
Total	55%	47%



2. Les types de contrôle

Les sociétés qui font partie du périmètre de consolidation sont celles sur lesquelles la société mère exerce directement ou indirectement :

- ⇒ Un contrôle **exclusif**
- ⇒ Un contrôle **conjoint**
- ⇒ Une influence **notable**

A. Le contrôle exclusif :

Le contrôle exclusif est le pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelles d'une entreprise afin de tirer avantage de ses activités. Il peut également résulter d'un contrôle de **droit**, de **fait** ou d'un contrôle **contractuel**.

⌚ Le contrôle exclusif de droit :

Résulte dans la détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote dans la filiale, il y a donc contrôle exclusif lorsque le pourcentage de contrôle dans la filiale **est supérieur à 50%**.

⌚ Le contrôle exclusif de fait :

Il y a contrôle de fait lorsque la société consolidante désigne, pendant deux exercices consécutifs, la majorité des membres des organes de direction, d'administration ou de surveillance. Ce contrôle est présumé quand la société consolidante dispose, pendant deux exercices, d'un pourcentage supérieur à 40% et qu'aucun autre actionnaire ne détient une fraction supérieur à la sienne.

⌚ Le contrôle exclusif contractuel :

Il y a contrôle contractuel lorsque l'existence d'un contrat ou de clauses statutaire procure à la société consolidante une influence dominante existe dès lors que l'entreprise consolidante a la possibilité d'utiliser ou d'orienter l'utilisation des actifs de la même façon qu'elle contrôle ses propres actifs.

B. Le contrôle conjoint :

Le contrôle conjoint est le partage du contrôle d'une entreprise exploitée en commun par un nombre limitée d'associés ou d'actionnaires, de sorte que la politique financière et opérationnelle résulte de leur accord.

C. L'influence notable :

L'influence notable est la capacité d'influencer la gestion et la politique financière d'une entreprise, sans en avoir le contrôle, elle est présumée lorsque la société consolidante dispose, directement ou indirectement, d'un pourcentage de contrôle au moins à 20% dans une entreprise. Elle résulte également aussi d'une représentation dans les organes de direction ou de surveillance de l'entreprise de la participation aux décisions stratégiques.

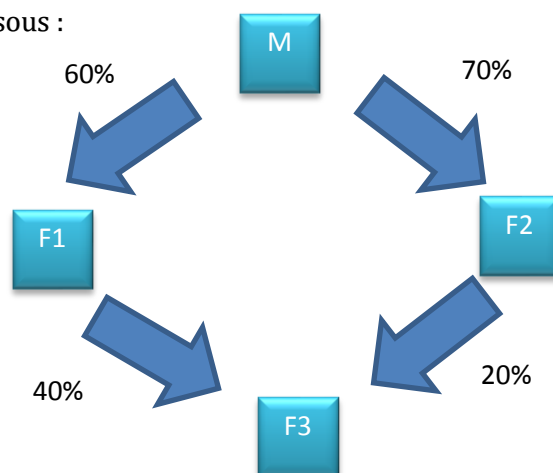
NB : le type de contrôle permet donc de déterminer la méthode de consolidation à retenir :

Niveau de contrôle	Méthode de consolidation
Contrôle exclusif	Intégration globale
Contrôle conjoint	Intégration prportionnelle
Influence notable	Mise en équivalence

Exemple :

Calculer les % de contrôle et d'intérêt suivant l'organigramme ci-dessous :

Société	% contrôle	% intérêt	Méthode
F1	60%	60%	I.G
F2	70%	70%	I.G
F3	$40\% + 20\% = 60\%$	$(20\% * 70\%) + (60\% * 40\%) = 38\%$	I.G



Cas corrigés

Exercice N°1 : Evaluation des immobilisations

Le 01/06/2008 la société AB, a acquis une machine-outil aux conditions suivantes en DH :

✚ Prix d'achat.....	200 000
✚ Droit de douane à l'importation.....	5 000
✚ TVA récupérable.....	41 000
✚ Frais de transport (facture du transporteur le 08/06/2008).....	3 500 HT
✚ Frais d'installation et de montage nécessaire à la mise en utilisation..... (Facture de l'entreprise X du 10/06/2008)	10 000 HT
✚ Prime d'assurance liée au transport (facture du 08/06/2008).....	4 500 TTC
✚ Commission versée à un intermédiaire au titre de cette opération..... (Facture du 14/06/2008)	4 000
✚ Frais de transports supportés après l'acheminement du bien sur les lieux de sa première utilisation... (Facture du transporteur le 02/08/2008)	3 500 HT

L'entreprise est partiellement redevable de la TVA et le matériel est utilisé indifféremment pour toutes les activités de l'entreprise. L'entreprise applique le prorata général sur l'ensemble de ses biens et services.

Le pourcentage de déduction de TVA calculé au 31/12/2007 est **91%**.

TRAVAIL À FAIRE :

- 1) Déterminer le coût d'acquisition de la machine.
- 2) Passer les écritures comptables nécessaires.

Corrigé :

- 1) Le coût d'acquisition de la machine est composé de :

✚ Prix d'achat.....	200 000
✚ Droit de douane.....	5 000
✚ Frais de transport.....	3 500
✚ Frais d'installation.....	10 000
✚ Frais d'assurance.....	4 500
✚ TVA non récupérable	

✚ Prix d'achat + frais de douane	$(200\,000 + 5\,000) \times 0.2 \times 0.09 =$	3 690 DH
✚ Frais de transport	$(3\,500 \times 0.2 \times 0.09) =$	63 DH
✚ Frais d'installation	$(10\,000 \times 0.2 \times 0.09) =$	<u>180 DH</u>
		3 933 DH

Alors la TVA non récupérable est de 3 933.00 DH

Le coût d'acquisition est donc :

$$(200\,000 + 5\,000 + 3\,500 + 10\,000 + 4\,500 + 3\,933) = 226\,933 \text{ DH HT}$$

- 2) Le journal :

01/06/2008			
2832	matériel industrielle (205 000 + 205 000 x 0,2 x 0,09)	208 690,00	
34551	Etat Tva récupérable sur Immobilisation (41 000 x 0,2 x 0,91)	37 310,00	
5141	banque		246 000,00
08/06/2008			
2832	matériel industrielle (frais de transport) (3 500 + 3 500 x 0,2 x 0,09)	3 563,00	
34551	Etat Tva récupérable sur Immobilisation (3500 x 0,2 x 0,91)	637,00	
1486	fournisseur d'immobilisation		4 200,00
10/06/2008			
2832	matériel industrielle (frais d'installation) (10 000 + 10 000 x 0,2 x 0,09)	10 180,00	
34551	Etat Tva récupérable sur Immobilisation (10 000 x 0,2 x 0,91)	1 820,00	
1486	fournisseur d'immobilisation		12 000,00
11/06/2008			
2832	matériel industrielle (frais d'assurance" sans droit à déduc	4 500,00	
5141	banque		4 500,00
14/06/2008			
61365	honoraires (4 000 + 4 000 x 0,2 x 0,09)	4 072,00	
34552	Etat Tva récupérable sur charge (4 000 x 0,2 x 0,91)	728,00	
4411	fournisseur		4 800,00
02/08/2008)			
6142	frais de transports	3 563,00	
34552	Etat Tva récupérable sur charge (3 500 x 0,2 x 0,91)	637,00	
4411	fournisseur		4 200,00

Exercice N°2 : Transfert de propriété

Une entreprise échange le 01/06/2009 un terrain A contre un terrain B avec une autre entreprise

Valeur vénale du terrain A : 700 000 DH

Valeur vénal du terrain B : 900 000 DH

Les deux entreprises ont décidé de retenir comme valeur celle du terrain B.

TRAVAIL À FAIRE :

Passer les écritures comptables nécessaires.

Corrigé :

231	terrain		900 000,00	
231		terrain		700 000,00
75		produit non courantes		200 000,00

Exercice N°3 : Crédit-bail immobilier

Le 1^{ère} janvier 2007, une société anonyme signe un contrat de crédit-bail immobilier aux conditions suivantes :

- ✚ Valeur du terrain.....500 000 DH
- ✚ Valeur de la construction.....3 000 000 DH
- ✚ Prix de levée de l'option en fin de contrat.....1 300 000 DH
- ✚ Durée du contrat..... 13 ans
- ✚ Loyer annuel payable d'avance.....370 000 DH HT
- ✚ L'entreprise estime que la durée d'utilisation de la construction sera de 10 ans

TRAVAIL À FAIRE:

1. Passer les écritures comptables pendant la période de location.
2. Passer les écritures comptables de levée de l'option d'achat.

Corrigé :

6132	redevance crédit-bail	370 000,00	
34552	tva récupérable sur charge	74 000,00	
5141	banque		444 000,00
231	terrain	500 000,00	
232	construction (1 300 000 - 500 000)	800 000,00	
5141	banque		1 300 000,00
6193	DEA des construction	80 000,00	
2832	amortissement		80 000,00

Exercice N°4 : Rectification des amortissements

Soit une immobilisation (matériel de bureau) passé en charge le 10 janvier 2007 pour un montant de 20 000. Suite à un contrôle fiscal, ce matériel est inscrit à l'actif en 2009.

TRAVAIL À FAIRE :

Passer les écritures de rectification sachant que la durée d'amortissement de cette immobilisation est de 5 ans. Le mode d'amortissement est le mode linéaire.

Corrigé :

en 2009			
2351	matériel du bureau	20 000,00	
75	produit non courantes		20 000,00
31/12/2009			
659	DEA non courantes (20000*2ans/5ans)	8 000,00	
28	amort mat bureau (dotation 2007 et 2008) d°		8 000,00
	DEA non courantes (dotation de 2009)	4 000,00	
	amort mat bureau		4 000,00

Exercice N°5 : Amortissement et cession des immobilisations

L'entreprise COM-TVX a acquis une machine-outil le premier octobre 2005, pour un montant de 120 000 DH TTC. L'amortissement est linéaire sur 5 ans. Le 31 mars 2008, l'entreprise cède ce matériel pour un prix de vente de 28 000 DH.

TRAVAIL À FAIRE :

1. Enregistrer le complément d'amortissement pour l'année 2008.
2. Enregistrer la cession du matériel industriel au 31 mars 2008

Corrigé :

5141	banque		produit sur cession des immobilis	28 000,00	
7513					28 000,00
6	DEA ($120\,000/1,2=100\,000*0,2*3/12$)			5 000,00	
28		amort			5 000,00
28	matériel [$(120\,000*0,2/1,2)/5*1$ ans qui reste]			4 000,00	
4455			TVA facturée (ou à régulariser)		4 000,00
6513	VNC (50000 + 4000)			54 000,00	
28	amort			50 000,00	
			matériel		104 000,00

Exercice N° 6 : Prorata de déduction

L'entreprise BILADI est assujettie partiellement à la TVA ; son prorata de déduction pour l'exercice 2006 (prorata de la TVA qui résulte de la décomposition du CA de l'exercice 2005) est de 82%.

Le 10/04/2006, elle s'est procuré un micro-ordinateur facturé comme suit :

- Prix hors taxe 12 000 DH
- TVA 20% 2 400 DH
- Total TTC payé par chèque bancaire : 14 400 DH

Corrigé :

TVA ayant grevé les biens affectés concurremment à des opérations taxable et d'autres situées en dehors d'application de la TVA, n'est pas déductible qu'en proportion d'un 82% de récupération appelé : prorata de déduction

10-avr			
2355	materiel informatique (12 000 + (2 400 x 18%))	12 432,00	
34551	Etat, TVA récupérable/Immobilisation (2 400 x 82%)	1 968,00	
5141	Banque		14 400,00

Exercice N°7 : Prorata de déduction

Reprenons l'exemple de l'entreprise BILADI.

1) A la fin 2006 : le prorata est devenu : 90%

la variation du prorata = 90% - 82% = 8% ; donc, l'entreprise a droit à une déduction supplémentaire de la TVA de :

$$(2400 \times 8\%) \times 1/5 = 38,40$$

		31-dec			
3456	Etat, crédit TVA			38,40	
7582			Dégrèvement d'impôt		38,40
			sui <u>vant</u> déclaration		

2) A la fin 2007 : Le prorata est devenu : 76%

La variation du prorata = 76% - 82% = -6% ; donc, l'entreprise a droit reverser une fraction de la TVA de :

$$(2400 \times 6\%) \times 1/5 = 28,80 \text{ DH}$$

		31-dec			
6582	Rappels d'impôts			28,80	
4456			Etat, TVA due		28,80
			sui <u>vant</u> déclaration		

3) A la fin 2007 : le prorata est devenu : 83%

La variation du prorata = 83% - 82% = 1%

NB : On n'a pas de régularisation puisque la variation du prorata n'a pas dépassé 5%, la variation du prorata se calcule toujours par la comparaison du prorata de fin d'exercice au prorata appliqué initialement lors de l'acquisition de l'immobilisation.

Exercice N°8 : Opération libellées en devise

- 1- Le 01/07/N, l'entreprise FORT a importé une machine de production facturée par le fournisseur italien au prix de 350 000 Euros, payable à 30 jours les frais d'importation : 174 200 DH payé par chèque bancaire.

Le cours de l'Euros, le jour de dédouanement est de : 1 euros = 10,092 l, le cours d'Euros après un mois est de 10,108.

- 2- Le 31/12/N, l'entreprise TROF dispose au, d'une dette fournisseur de 127 400 Euros

- Cours de comptabilisation : 1 Euros = 10,118 DH
- Cours au 31/12/N : 1 Euros = 10,112 DH
- Cours au 31/12/N+1 : 1 Euros = 10,12 DH

Corrigé :**1-**

01/07/N			
2332	mat et outillage (350 000 x 10,092 + 174 000)	3 706 400	
4481	Dette/acq d'imm		3 532 200
5141	banque		174 200

Le 03/08/N, un virement bancaire a été effectué au fournisseur, l'avis de débit suivant est parvenu à l'entreprise :

Montant viré : 350 000 x 10,108 = 3 537 800 DH

03/08/N			
2332	dette/acq d'immo	3 706 400	
6331	perte de change	5 600	
5141	Banque		3 712 000

2-

31/12/N			
4411	fournisseur étranger	764,40	
4702	diminution des dettes circulants		764,40
31/12/N+1			
3702	augment des dettes circulants	254,80	
4411	fournisseur étranger		254,80
d°			
6393	dotation aux prov pour risque et chages	254,80	
4506	provision pour perte de change		254,80

Exercice N°9 : l'organisation comptable

Vous prendrez en compte les principes comptables édictés par la loi 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants, justifiez la comptabilisation des événements suivants :

- 1- L'entreprise a acquis en crédit-bail un matériel, la redevance est payable ultérieurement.
- 2- L'entreprise a fait l'objet d'un contrôle fiscal : les conclusions provisoires laissent présager un redressement de l'IS.
- 3- Le compte collectif « client » laisse apparaître un solde global débiteur, cependant certains clients ont un solde créditeur dû aux avoirs qui leur ont été adressés après règlement.
- 4- L'entreprise a acquis un immeuble en début de l'année ; en fin d'exercice, un expert a estimé cet immeuble à une valeur supérieure à son coût d'acquisition.
- 5- L'entreprise a cautionné un prêt bancaire de 50 00 DH accordé à l'un de ses salariés.
- 6- Le coût déjà engagé d'une commande en cours ajouté au montant prévisible des dépenses restant à effectuer sur cette commande est supérieur au prix fixé dans le contrat entre l'entreprise et son client.
- 7- L'évaluation de la sortie des stocks des matières selon la méthode FIFO alors qu'au cours de l'exercice précédent cette évaluation avait été effectuée au coût moyen pondéré.
- 8- L'entreprise se demande si elle peut chaque année faire varier ses amortissements en fonction des résultats.

Solution :

- 1- C'est le cas d'une charge qui dépend de deux exercices (nécessité de respecter le principe de spécialisation des exercices) :
→ Charge à payer (payable à terme ou à l'exercice suivant)

Soit

- Charge constatée d'avance (payable au début)
- 2- Selon le principe de prudence, l'entreprise doit constituer d'une provision pour risque et charge pour le montant prévu comme amende fiscale.
- 3- Normalement les avoirs sont considérés comme des dettes, donc en principe ils doivent figurer dans le passif classe 4 et non pas le compte de client, et cela en vertu le principe de clarté ou bien le principe de non compensation.
- 4- Selon le principe du coût historique aucun ajustement ne doit être fait, mais par dérogation l'entreprise peut décider à la réévaluation de l'ensemble de ses immobilisations corporelles
- 5- Selon le principe de l'importance significative le comptable doit faire apparaître cette opération dans l'ETIC dans un tableau réservé aux engagements hors bilan.
- 6- Il s'agit particulièrement aux contrats à long terme, et selon le principe de prudence, l'entreprise doit constituer une provision de dépréciation :
→ De stocks en cas de la méthode d'achèvement
→ De créance en cas de la méthode d'avancement
→ Si cette perte est déjà constaté il s'agit de provision pour dépréciation soit de créance soit stocks
→ S'il s'agit d'une charge à ajouter donc il convient de constituer une provision pour risque et charge
- 7- Selon le principe de permanence des méthodes, l'entreprise ne doit pas changer la méthode d'évaluation des stocks.
- 8- Même raisonnement.

Exercice N°10 : Contrat de crédit-bail mobilier

L'entreprise «asamak » conclut le 31-03-2003 un contrat de crédit-bail mobile portant sur un machine-outil d'une valeur de 100 000 DH (HT), les modalités du contrat sont :

- Redevance trimestrielle de 8 000 DH (HT) payable à terme échu. La première redevance a été payé le 30/06/2003 ;
- Durée du contrat : 5 ans ;
- Montant de la levée d'option à l'échéance est de 21 000 DH (HT) ;
- Durée d'amortissement retenue par le bailleur est de 8 ans ;

Le 31 mars 2006, la société « asamak » cède le contrat de crédit-bail à la société « la gironde » pour 10 000 DH (HT). L'exercice comptable de cette dernière coïncide avec l'année civile. Au 31/03/06, la gironde évalue la durée de vie de la machine-outil à 5 ans. A l'échéance du contrat, elle lève l'option et amortit la machine sur 3ans. Tous les paiements sont faits au comptant par la banque.

- 1- enregistrer la cession du contrat dans les livres de « assamak » ;
- 2- enregistrer dans les comptes de « la gironde » ;
 - + L'acquisition du contrat de crédit-bail ;
 - + Les amortissements du contrat ;
 - + La levée d'option et l'écriture d'inventaire au 31/12/2008

Solution :

+ En 2006 :

Traitement comptable : Pour la durée d'amortissement comptable est la durée restant à courir

NB : si l'amortissement fiscal > amortissement comptable alors dotation d'un amortissement dérogatoire pour la différence est à constater

Traitement fiscal : la durée fiscal quel que soit le bien est par définition 5 ans.

Durée comptable : 2 ans → Dotation comptable : $10\,000 * 100/2 * 9/12 = 3750$

Durée fiscale : 5 ans → Dotation fiscale : $10\,000 * 100/5 * 9/12 = 1500$

La différence est de $3750 - 1500 = 2250$ à réintégrée

Faisons la même chose pour 2007 et 2008 :

+ 2007 : Dt compt (5000) Dt fisca(2000) la différence = 3000 à réintégrée

+ 2008 : Dt compt (1250) Dt fisca(500) la différence = 750 à réintégrée

Somme à réintégrée = 6 000

31/03/2006			
5141	Banque	10 000,00	
758	autres pdt non courants		10 000,00
	Cession du contrat de CB pour ASSAMAK		
31/03/2006			
2220	Brevets, marques, droits et valeurs similaires	10 000,00	
5141	Banque		10 000,00
	acquisition d'un contrat de CB pour Girond		
31/12/2006			
61922	D.E.A. des brevets, marques, droits et valeurs similaires (10 000 * 50%*9/12 = 3750)	3 750,00	
2822	Amortissements des droits et valeurs similaires		3 750,00
31/12/2007			
61922	D.E.A. des brevets, marques, droits et valeurs similaires (10 000 * 50%=5 000)	5 000,00	
2822	Amortissements des droits et valeurs similaires		5 000,00
31/12/2008			
61922	D.E.A. des brevets, marques, droits et valeurs similaires (10 000 * 50%*3/12=1 250)	1 250,00	
2822	Amortissements des droits et valeurs similaires		1 250,00
	d°		
2822	Amortissements des droits et valeurs similaires	10 000,00	
2220	Brevets, marques, droits et valeurs similaires sortie de contat de bilan		10 000,00
31/03/2008			
2332	Matériel et outillage	21 000,00	
3455	Etat - TVA récupérable	4 200,00	
	Banque		25 200,00
31/12/2008			
61933	D.E.A. des installations techniques, matériel et outillage (21 000 * 1/3 *9/12 = 5250)	5 250,00	
28332	Amortissements du matériel et outillage amortissement comptable		5 250,00
	d°		
65941	D.N.C. pour amortissements dérogatoires (21000+(vna 6000)=27 000*1/3*9/12-5250=1500"somme à déduire")	1 500,00	
1351	Provisions pour amortissements dérogatoires		1 500,00
31/12/2009			
61933	D.E.A. des installations techniques, matériel et outillage	7 000,00	
28332	Amortissements du matériel et outillage		7 000,00
	d°		
65941	D.N.C. pour amortissements dérogatoires	2 000,00	
1351	Provisions pour amortissements dérogatoires		2 000,00
31/12/2010			
61933	D.E.A. des installations techniques, matériel et outillage	7 000,00	
28332	Amortissements du matériel et outillage		7 000,00
	d°		
65941	D.N.C. pour amortissements dérogatoires	2 000,00	

31/12/2011			
61933	D.E.A. des installations techniques, matériel et outillage	1 750,00	
28332	Amortissements du matériel et outillage		1 750,00
	d°		
65941	D.N.C. pour amortissements dérogatoires	500,00	
1351	Provisions pour amortissements dérogatoires		500,00

Levée d'option d'achat du bien en 03/2008:

La valeur d'entrée **fiscale** = prix de levée de l'option + VNA fiscale c'est-à-dire (prix d'achat du contrat – amortissement **fiscaux** pratiqués sur le contrat)

$VE = 21\ 000 + (1\ 000 - 4\ 000) = 21\ 000 + 6\ 000 = 27\ 000$ (pour bénéficier des dotations déjà réintégrées lors de l'amortissement du droit au bail)

Année	Dotation comptable	Dotation fiscale	Différence	déductibilité
2008 (9mois)	5250	6750	1500 (DNC)	A déduire
2009	7000	9000	2000 (DNC)	A déduire
2010	7000	9000	2000 (DNC)	A déduire
2011 (3mois)	1750	2250	500 (DNC)	A déduire

Exercice N°11 : Contrat à long terme

La société REMAC comptabilisait ses contrats à long terme selon la méthode de l'achèvement. Elle envisage de passer à la méthode de l'avancement.

produits prévisionnels	2002	2003	2004
- prix de vente de base	2 600,00	2 600,00	2 600,00
- révision de prix		50,00	100,00
- avenants		200,00	250,00
Total	2 600,00	2 850,00	2 950,00
charges prévisionnelles			
- achats	400,00	410,00	420,00
- autres charges	1 700,00	1 720,00	1 780,00
- coût des avenants		160,00	190,00
Total	2 100,00	2 290,00	2 390,00
dépenses réelles			
- achats	100,00	330,00	
- autres charges	600,00	1 690,00	
- coût des avenants		140	
Total	700,00	2 160,00	0,00

Travail à faire :

- Présenter selon les modèles suivants la comptabilisation des opérations dans le cadre de la fin d'exercice de 2003 :
 - La méthode de l'achèvement ;
 - La méthode de l'avancement ;
 - La méthode des produits nets partiels.
- Quel est l'impact de changement de la méthode sur l'exercice 2002 et 2003 (changement de la méthode de l'achèvement).

Solution :

- Selon la méthode de l'achèvement :

		2002		
6111	charges		700,00	
5141	banque			700,00
	31/12/2002			
31341	Travaux en cours		700,00	
7134	Variation des stocks de services en cours			700,00
	2003			
7134	Variation des stocks de services en cours		700,00	
31341	Travaux en cours			700,00
	2003			
6111	charges		1 460,00	
5141	banque			1 460,00
	31/12/2003			
	Travaux en cours		2 160,00	
	Variation des stocks de services en cours			2 160,00

b- Selon la méthode de l'avancement :

Calculons d'abord le degré d'avancement :

$$D^{\circ}_{2002} = \frac{700}{2390} = 0.29 = 29\%$$

Le chiffre d'affaire à l'avancement 2002 : $2950 \times 29\% = 855.5$

$$D^{\circ}_{2003} = \frac{2160}{2390} = 90\%$$

Le chiffre d'affaire à l'avancement 2003 : $2950 \times 90\% = 2655$

- Si l'entreprise comptabilisait le contrat selon la méthode de l'avancement depuis 2002 :

		2002		
6111	charges		700,00	
5141	banque			700,00
	31/12/2002			
34272	Créances sur travaux non encore facturables	855,50		
712	Ventes de biens et services produits			855,50
	2003			
7134	Ventes de biens et services produits	855,50		
31341	Créances sur travaux non encore facturables			855,50
	2003			
6111	charges		1 460,00	
5141	banque			1 460,00
	31/12/2003			
34272	Créances sur travaux non encore facturables	2 655,00		
712	Ventes de biens et services produits			2 655,00

- Si l'entreprise comptabilisait le contrat selon la méthode de l'achèvement puis en 2003 selon la méthode de l'avancement:

		2003		
6111	charges		1 460,00	
5141	banque			1 460,00
	31/12/2003			
34272	Créances sur travaux non encore facturables	2 655,00		
712	Ventes de biens et services produits			2 655,00
	31/12/2003			
7134	Variation des stocks de services en cours	700,00		
31341	Travaux en cours			700,00

c- Selon la méthode des produits nets partiels :

$$D^{\circ}_{2002} = \frac{700}{2390} = 0.29 = 29\%$$

Le produit net partiel 2002 : $(2950 \times 29\%) - 700 = 155.5$

$$D^{\circ}_{2003} = \frac{2160}{2390} = 90\%$$

Le produit net partiel 2003 : $(2950 \times 90\%) - 2160 = 495$

- Si l'entreprise comptabilisait le contrat selon la méthode des produits nets partiels depuis 2002 :

2002			
6111	charges	700,00	
5141	banque		700,00
	31/12/2002		
31341	Travaux en cours	700,00	
7134	Variation des stocks de services en cours		700,00
	31/12/2002		
34272	Créances sur travaux non encore facturables	155,50	
712	Ventes de biens et services produits		155,50
	2003		
7134	Variation des stocks de services en cours	700,00	
31341	Travaux en cours		700,00
	2003		
7134	Ventes de biens et services produits	155,50	
31341	Créances sur travaux non encore facturables		155,50
	2003		
6111	charges	1 460,00	
5141	banque		1 460,00
	31/12/2003		
34272	Créances sur travaux non encore facturables	495,00	
712	Ventes de biens et services produits		495,00
	31/12/2003		
7134	Travaux en cours	2 160,00	
31341	Variation des stocks de services en cours		2 160,00

- Si l'entreprise comptabilisait le contrat selon la méthode de l'achèvement puis en 2003 selon la méthode des produits nets partiels:

2003			
7134	Variation des stocks de services en cours	700,00	
31341	Travaux en cours		700,00
	2003		
6111	charges	1 460,00	
5141	banque		1 460,00
	31/12/2003		
34272	Créances sur travaux non encore facturables	495,00	
712	Ventes de biens et services produits		495,00
	31/12/2003		
7134	Travaux en cours	2 160,00	
31341	Variation des stocks de services en cours		2 160,00

2- Impact de changement de la méthode sur le résultat d'exercices 2002 et 2003 :

Hypothèse (1) : Méthode de l'avancement

$CA_{2002} : 2950 \times 29\% = 855.5$, les charges de 2002, s'élèvent à 700, donc le résultat de l'entreprise au titre de l'exercice 2002 va augmenter de $855.5 - 700 = 155.5$.

Le chiffre d'affaire de 2003 va diminuer de 855.5.

Hypothèse (2) : Méthode des produits nets partiels

Le Produit net partiel₂₀₀₂ : $(2950 \times 29\%) - 700 = 155.5$, donc le résultat de 2002 va augmenter de 155.5

Donc le résultat de 2002 va augmenter par 155.5.

Le produit net partiel₂₀₀₃ : $(2950 \times 90\%) - 2160 = 495$, donc le résultat de 2003 est le produit net partiel diminué du résultat de 2002 c'est-à-dire $495 - 155.5 = 339.5$.

Exercice N°12 : Contrat à long terme déficitaire

La société Jetski, a accepté de conclure avec la SRMDB un contrat déficitaire concernant l'équipement d'une remontée mécanique secondaire dite « Le Pas du Loup ». Ce chantier s'est déroulé du 1^{er} mai N au 31 octobre N (rappel : date de clôture de l'exercice comptable le 30 septembre).

Coûts prévisionnels – Chantier « Le pas du loup » (en DH)

Eléments	Prévisions initiales	Prévisions révisées au 30/09/N
Charges directes de productions	800 000	850 000
Charge indirectes de production	300 000	350 000
Frais administratifs	50 000	60 000
Total	1 150 000	1 260 000

Le prix de facturation a été fixé à 1 000 000 DH (HT) ; il est facturé et encaissé par banque le 31/10/N ; l'ensemble des travaux sont acceptés par le cocontractant. Ce contrat est considéré comme marginal.

Suivi du coût de revient réel du chantier « Le Pas du loup » (en DH)

Eléments	30/09/N	31/10/N
Charges directes de productions	700 000	850 000
Charge indirectes de production	200 000	250 000
Frais administratifs	50 000	80 000
Total	950 000	1 180 000

Travail à faire :

- 1- Reconstituer les enregistrements comptables nécessaires dans les livres de la société Jetski (en négligeant l'enregistrement des charges proprement dites) dans le cadre de la méthode à l'achèvement.
- 2- Procéder au même travail dans le cas où la société Jetski opterait pour la méthode de l'avancement du chiffre d'affaires et du résultat.
- 3- Présenter, dans chacune des éventualités, l'incidence sur le résultat comptable des exercices clos le 30/10/N et le 30/09/N+1.

Solution :

- 1- méthode de l'achèvement :

Le calcul de résultat :

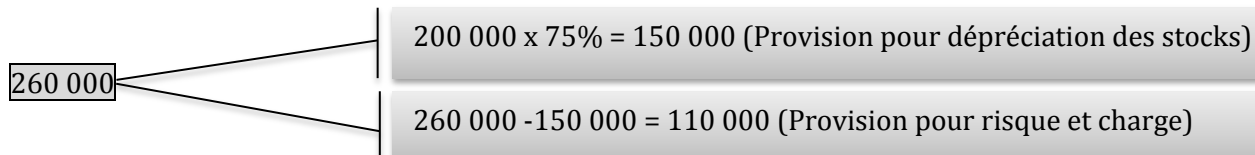
Chiffre d'affaire	1 000 000
Coût de production prévisionnel (850 000 + 250 000)	1 200 000
Marge sur coût de production	- 200 000
Charges hors productions	- 60 000
Résultat net	- 260 000

La perte probable
pour l'année N

Par conséquent il faut constituer une provision pour 260 000 DH répartie de la façon suivante :

$$\text{Degré d'avancement} = \frac{900\,000}{1\,200\,000} \times 100 = 75\%$$

Donc :



30/09/N			
31341	Travaux en cours	900 000,00	
7134	Variation des stocks de services en cours		900 000,00
	Constatation de SF		
	d°		
61961	D.E.P. pour dépréciation des stocks	150 000,00	
391	Provisions pour dépréciation des stocks		150 000,00
	d°		
4508	Autres provisions pour risques et charges	110 000,00	
6195	D E Provisions pour risques et charges		110 000,00
31/10/N			
5141	Banque	1 200 000,00	
71241	Travaux		1 000 000,00
4455	Etat, TVA facturée		200 000,00
	La facturation du CA		
30/09/N+1			
7134	Variation des stocks de services en cours	900 000,00	
31341	Travaux en cours		900 000,00
	d°		
391	Provisions pour dépréciation des stocks	150 000,00	
4508	Autres provisions pour risques et charges	110 000,00	
7195	Reprises sur provisions pour risques et charges		150 000,00
7196	Reprises/provisions de l'actif circulant		110 000,00

2- Méthode de l'avancement :

Chiffre d'affaire à l'avancement (1 000 000 x 75%)	750 000
Charges engagées	950 000
Perte réalisée	-200 000
La provision sur charges hors productions restant à supporter	
(60 000 - 50 000) x 75%	7 500
Le résultat après les écritures présidentes (-200 000 - 7 500)	207 500
La provision pour risques et charges (260 000 - 207 500)	52 500

30/09/N			
34272	Créances sur travaux non encore facturables	750 000,00	
71241	Travaux d°		750 000,00
4508	Autres provisions pour risques et charges	7 500,00	
6195	D E Provisions pour risques et charges d°		7 500,00
4508	Autres provisions pour risques et charges	52 500,00	
6195	D E Provisions pour risques et charges		52 500,00
31/10/N			
5141	Banque	1 200 000,00	
71241	Travaux		250 000,00
34272	Créances sur travaux non encore facturables		750 000,00
4455	Etat, TVA facturée		200 000,00
30/09/N+1			
450	Autres provisions pour risques et charges	7 500,00	
4508	Autres provisions pour risques et charges	52 200,00	
7195	Reprises sur provisions pour risques et charges		60 000,00

3- L'incidence comptable sur le résultat comptable :

- Méthode de l'achèvement :

CPC 30/09/N			
Charges		Produits	
Charges	950 000	Variation SK	900 000
Dotation	260 000		
Résultat	-310 000		
Total	900 000	Total	900 000

CPC 30/09/N+1			
Charges		Produits	
Charges	230 000	Produits	1 000 000
		Reprises	260 000
Résultat	+130 000	V°Stock	- 900 000
Total	360 000	Total	360 000

- Méthode de l'avancement :

CPC 30/09/N			
Charges		Produits	
charges	950 000	Pdt partiel	750 000
Dotation	60 000		
Résultat	-260 000		
Total	750 000		750 000

CPC 30/09/N+1			
Charges		Produits	
Charges	230 000	produits	250 000
		reprises	60 000
résultat	+80 000		
	310 000		310 000

Exercice N°13 : les emprunts obligataires

Le SA « CREDICAL » a émis le 02 novembre 2004 un emprunt de **50 000 000 DH** représenté par **10 000 obligations de 5 000 DH remboursables** en dix ans au prix de **5 010 DH** et émises à **4 995 DH** au taux nominal **8.70%** avec date de jouissance le 01 novembre 2004, les obligation sont souscrites le 08 novembre et libérées par versements au BMCI le 12 novembre, la société règle le 30 novembre les commissions et frais à la banque pour un montant de **62 000 DH (HT)** et des frais de publicité pour un montant de **20 000 DH (HT)** par chèque sur la B.M.C.I

La société « CREDICAL » amortit l'emprunt obligataire selon le système de l'amortissement constant. Les frais d'émission sont amortis en **5 ans** et les primes de remboursement des obligations sont amorties au prorata des intérêts courus.

Travail à faire :

- 1- Enregistrer les écritures d'émission de l'emprunt obligataire ;
- 2- Présenter le tableau d'amortissement de l'emprunt ;
- 3- Passé les écritures d'inventaire au 31/12/2004 ;
- 4- Comptabiliser en 2005
 - La première échéance de l'emprunt ;
 - Les travaux d'inventaire de l'exercice 2005

Solution : 1- les écritures d'émission

Emprunt = 50 000 000 dh
 Nombre d'obligation = 10 000 dh
 Valeur nominale = 5 000
 Valeur de remboursement = 5 010
 Valeur d'émission = 4 995

02/11/2004			
1489	obligation à placer (4 995x10 000 = 49 950 000)	49 950 000,00	
2130	prime de remboursement (5 010-4 995) x 10 000 = 150 000	150 000,00	
1410	emprunt obligataire (5 010x10 000 = 50 100 000) l'émission de l'emprunt 08/11/2004		50 100 000,00
4489	obligataires	49 950 000,00	
1489	obligation à placer souscription 12/11/2004		49 950 000,00
5141	banque	49 950 000,00	
4489	obligataire libération 30/11/2004		49 950 000,00
6147	Services bancaires	62 000,00	
6144	Publicité, publications et relations publiques	20 000,00	
34552	Etat - TVA récupérable sur charges (62 000x10%+20 000x20%) = 10 200	10 200,00	
5141	banque		92 200,00

2- Le tableau d'amortissement :

Année	Valeur d'obligation	Nombre d'obligation	Intérêt	Amortissement	Annuité	
2005	50 000 000,00	10 000,00	4 350 000	5 000 000	9 350 000	45 000 000,00
2006	45 000 000,00	9 000,00	3 915 000	5 000 000	8 915 000	40 000 000,00
2007	40 000 000,00	8 000,00	3 480 000	5 000 000	8 480 000	35 000 000,00
2008	35 000 000,00	7 000,00	3 045 000	5 000 000	8 045 000	30 000 000,00
2009	30 000 000,00	6 000,00	2 610 000	5 000 000	7 610 000	25 000 000,00
2010	25 000 000,00	5 000,00	2 175 000	5 000 000	7 175 000	20 000 000,00
2011	20 000 000,00	4 000,00	1 740 000	5 000 000	6 740 000	15 000 000,00
2012	15 000 000,00	3 000,00	1 305 000	5 000 000	6 305 000	10 000 000,00
2013	10 000 000,00	2 000,00	870 000	5 000 000	5 870 000	5 000 000,00
2014	5 000 000,00	1 000,00	435 000	5 000 000	5 435 000	0,00
			23 925 000			

3- Les écritures d'inventaire au 31/12/2004

31/12/2004			
2125	Frais d'émission des emprunts (62 000 + 20 000)=82 000	82 000,00	
7191	transfert de charge d'exploitation d°		82 000,00
6191	DEA l'immobilisation en non valeur (82 000 /5) = 16 400 le prorata n'est pris en compte	16 400,00	
28125	Amortis des frais d'émission des emprunts Amort de frais pub et service bancaire d°		16 400,00
6191	DEA l'immobilisation en non valeur (150 000 *(4 350 000/23 925 000))*2/12=4 545,45 prorata pris en compte	4 545,45	
28125	Amortis des frais d'émission des emprunts amort de prime de remboursemet d°		4 545,45
6311	Intérêts des emprunts et dettes (4 350 000*2/12) = 725 000	725 000,00	
4493	Intérêts courus et non échus à payer régularisation des intérêts 01/01/2005		725 000,00
4493	Intérêts courus et non échus à payer	725 000,00	
6311	Intérêts des emprunts et dettes régularisation des intérêts		725 000,00

5- Comptabilisation en 2005 :

		2005		
6311	Intérêts des emprunts et dettes		4 350 000,00	
4485	obligation coupon à payer			4 350 000,00
		2005		
4485	obligation coupon à payer		4 350 000,00	
5141	banque			4 350 000,00
		01/12/2005		
1410	Emprunts obligataires		5 010 000,00	
	50100000/10 = 5 010 000			
	obligation échu à rembourser			5 010 000,00
		01/12/2005		
	obligation échu à rembourser		5 010 000,00	
	banque			5 010 000,00
	déc-05			
	DEA l'immobilisation en non valeur		16 400,00	
	(82 000 /5) = 16 400 le prorata n'est pris en compte			
	Amortis des frais d'émission des emprunts			16 400,00
	Amort de frais pub et service bancaire			
		31/12/2005		
	DEA l'immobilisation en non valeur (8 mois de 2004 et 2 mois de 2005)]		26 818,18	
	[150 000x10/12x(4 350/23 925)]+[150 000x2/12x(3 915/23 925)] =			
	Amortis des frais d'émission des emprunts			26 818,80
	amort de prime de remboursemet			
		31/12/2005		
6311	Intérêts des emprunts et dettes		652 500,00	
4492	Intérêts courus et non échus à payer			652 500,00

Exercice N°14 : les emprunts obligataires " Annuité constant "

La société « LOGFIN » a lancé le premier juillet 2002 un emprunt obligataire sous forme de 20 000 obligations de 5 000 DH émises à 4 980 DH et remboursables à 5 050 DH

Les modalités de cet emprunt sont les suivants :

- Taux d'intérêt : 7.07% : durée 8 ans ; date de jouissance 1^{er} juillet 2002 ;
- Remboursement par annuité constante (le nombre des obligations amorties est à arrondir à la dizaine la plus proche) le premier remboursement aura lieu le 1^{er} juillet 2003 ;
- La prime de remboursement des obligations sont amortissable au prorata de la durée de l'emprunt.
- Les frais d'émission : 224 000 DH prélevés par la banque populaire sur les souscriptions à répartir sur 4 ans.

Travail à faire :

- 1- Dresser le tableau d'amortissement de l'emprunt ;
- 2- Passer au journal de la société les écritures de l'exercice 2002 (écriture relatif à l'émission et à l'inventaire effectué le 31 décembre) ;
- 3- Présenter l'extrait de bilan 2002 pour les opérations relatif à l'emprunt ;
- 4- Passer les écritures de l'exercice 2003 relatives au paiement des coupons et au remboursement des obligations.

Solution :

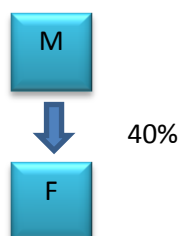
- 1- Le tableau d'amortissement de l'emprunt ;

Année	Capital à rembourser	Nombre d'obl° à rembourser	Intérêt	Annuité	Amortissement
2003	100 000 000,00	1 920	7 070 000,00	16 792 233,28	9 722 233,28
2004	90 277 766,72	2 060	6 382 638,11	16 792 233,28	10 409 594,89
2005	79 868 171,83	2 210	5 646 679,75	16 792 233,28	11 145 553,25
2006	68 722 618,58	2 360	4 858 689,13	16 792 233,28	11 933 543,87
2007	56 789 074,71	2 530	4 014 987,58	16 792 233,28	12 777 245,42
2008	44 011 829,29	2 710	3 111 636,33	16 792 233,28	13 680 596,67
2009	30 331 232,62	2 900	2 144 418,15	16 792 233,28	14 647 814,85
2010	15 683 417,77	3 110	1 108 817,64	16 792 233,28	15 683 415,36
		19 800	34 337 866,69		

Exercice N° 15 : Initiation aux techniques de consolidation

La société HOLDING M a pris une participation de 40% dans la société F, au moment de sa création. Il est demandé d'établir le bilan et compte de résultat consolidé du groupe M dans les hypothèses suivantes

- ✚ Avec sa participation de 40%, M contrôle de façon exclusive F car aucun autre actionnaire ne détient une fraction supérieure du capital et des droits de vote (situation de consolidation par l'intégration globale)
- ✚ M contrôle F conjointement avec un autre associé X, le pacte d'actionnaire de la société F prévoyant un droit de vote de chacun des actionnaires sur toutes les décisions stratégiques de F (situation de consolidation par l'intégration proportionnelle)
- ✚ M exerce seulement une influence notable sur F car c'est l'autre actionnaire de F qui la contrôle de façon exclusive. Néanmoins, avec plusieurs représentants au conseil d'administration de F, M est en mesure d'influencer sa politique financière et opérationnelle (situation de consolidation par mise en équivalence)



ANNEXE :

Bilan de la société M

Actif		Passif	
Immobilisation non financière	1 000 000	capital	200 000
titres de participation	100 000	réserves	500 000
actif circulant	400 000	résultat	300 000
		Capitaux propres	1 000 000
		dettes	500 000
	1 500 000		1 500 000

Bilan de la société F

Actif		Passif	
Immobilisation non financière	300 000	capital	150 000
actif circulant	200 000	réserves	150 000
		résultat	100 000
		Capitaux propres	400 000
		dettes	100 000
total	500 000	total	500 000

CPC de la société M

Charge		Produits	
charge	1 000 000	Produits	1 300 000
résultat	300 000		
total	1 300 000	total	1 300 000

CPC de la société F

Charge		Produits	
charge	400 000	Produits	500 000
résultat	100 000		
total	500 000	total	500 000

Solution :

 Méthode de l'intégration globale :

- ⌚ Cette méthode consiste à intégrer dans les comptes de l'entité consolidante les éléments des comptes des filiales consolidés après les retraitements éventuels.
- ⌚ Ensuite, à répartir les capitaux propres entre les intérêts de la société consolidante et les intérêts des autres actionnaires ou associés dits « intérêts minoritaire ».
- ⌚ En fin, à éliminer les opérations et comptes entre la société intégrée globalement et les autres sociétés.
- ⌚ D'une autre manière, au niveau du bilan, les capitaux propres de la filiale font l'objet d'un partage :
 - ⇒ La part correspondante aux droits de la société mère, « intérêts majoritaire », se substitue à la valeur comptable des titres de participation, cette substitution fait apparaître une différence, positive ou négative, qui est portée en majoration ou minoration, des capitaux propres des comptes consolidés.
 - ⇒ La part correspondante aux droits de autres actionnaire de la filiale est inscrite au passif du bilan consolidé dans la rubrique « intérêts minoritaire ».

$$400\,000 \times 40\% = 160\,000 - (\text{les titres}) 100\,000 = 60\,000$$



$$\text{Résultat consolidé} = 100\,000 \times 40\% = 40\,000$$

$$\text{Réserves consolidés} = 60\,000 - 40\,000 = 20\,000$$

Bilan consolidé de M

Actif		Passif	
Immobilisation non financière (1 000 000 + 300 000)	1 300 000	Capital	200 000
titres de participation	100 000	réserves (500 000 + 20 000)	520 000
Actif circulant (400 000 + 200 000)	600 000	Résultat (300 000 + 40 000)	340 000
		Intérêt minoritaire (400 000 x 60%)	240 000
		Capitaux propres	1 300 000
		Dettes (500 000 + 100 000)	600 000
Total	1 900 000	Total	1 900 000

Compte de résultat consolidé

Charge		Produits	
Charge (1 000 000 + 400 000)	1 400 000	Produits (1 300 000 + 500 000)	1 800 000
Résultat (300 000 + 100 000)	400 000		
Ou			
Intérêts minoritaire	60 000		
Résulta du groupe	340 000		
total	1 800 000	Total	1 800 000

🔗 Méthode de l'intégration proportionnelle:

- ⊖ Une filiale est intégrée proportionnellement lorsqu'elle est sous le contrôle conjoint de la société consolidante et d'une autre société.
- ⊖ La méthode consiste à cumuler les comptes des entités contrôlées conjointement en proportion des % d'intérêt du groupe dans chacune d'entre elles.
- ⊖ Mais dans cette méthode, seule la fraction de chaque compte qui revient au groupe est cumulée. Il n'y a donc pas lieu de dégager « intérêt minoritaires », comme pour l'intégration globale.
- ⊖ D'une autre manière, la technique de consolidation par l'intégration proportionnelle consiste à :
 - ⇒ Intégrer dans les comptes de la société mère une quote-part des actifs et passif de la filiale, y compris pour les capitaux propres ;
 - ⇒ Eliminer les titres de participation de la filiale figurant au bilan de la société mère .
- ⊖ Comme pour l'intégration globale, l'intégration proportionnelle conduit à procéder à une sommation, mais on applique à tous les postes du bilan, du compte de résultat des entités à intégrer, le pourcentage de l'intérêt du groupe avant de les cumuler.

Il s'agit d'abord, de calculer la quote-part des capitaux de F revenant à M

$$400\,000 \times 40\% = 160\,000 - (\text{les titres}) 100\,000 = 60\,000$$



$$\text{Résultat consolidé} = 100\,000 \times 40\% = \mathbf{40\,000}$$

$$\text{Réserves consolidés} = 60\,000 - 40\,000 = \mathbf{20\,000}$$

Bilan consolidé de M

Actif		Passif	
Immobilisation non financière (1 000 000 + 300 000 x 40%)	1 120 000	Capital	200 000
titres de participation	100 000	réserves (500 000 + 20 000)	520 000
Actif circulant (400 000 + 200 000 x 40%)	480 000	Résultat (300 000 + 40 000)	340 000
		Capitaux propres	1 060 000
		Dettes (500 000 + 100 000 x 40%)	540 000
Total	1 600 000	Total	1 600 000

Compte de résultat consolidé

Charge		Produits	
Charge (1 000 000 + 400 000 x 40%)	1 160 000	Produits (1 300 000 + 500 000 x 40%)	1 500 000
Résulta du groupe	340 000		
total	1 500 000	Total	1 500 000

✚ **Méthode de la mise en équivalence :**

$$400\,000 \times 40\% = 160\,000 - (\text{les titres}) 100\,000 = 60\,000$$

$$\text{Résultat consolidé} = 100\,000 \times 40\% = 40\,000$$

$$\text{Réserves consolidés} = 60\,000 - 40\,000 = 20\,000$$

Bilan consolidé de M

Actif		Passif	
Immobilisation non financière (1 000 000 + 0)	1 000 000	Capital	200 000
titres de participation (100 000 + 60 000)	160 000	réserves (500 000 + 20 000)	520 000
Actif circulant (400 000 + 0)	400 000	Résultat (300 000 + 40 000)	340 000
		Capitaux propres	1 060 000
		Dettes (500 000 + 0)	500 000
Total	1 560 000	Total	1 560 000

Compte de résultat consolidé

Charge		Produits	
Charge (1 000 000 + 0)	1 000 000	Produits (1 300 000 + 0)	1 300 000
Résulta du groupe	340 000	Quote-part du résultat mise en équivalence	40 000
total	1 340 000	Total	1 340 000

Exercice N°16 :

- ⊖ Cas 1 : le 1^{er} Avril de l'année 1997, l'office achète un matériel électrique pour un montant de 200 000 DH, cette immobilisation est amortissable en linéaire sur une durée de 5 ans, une subvention de 200 000 DH est obtenu par l'office ce même jour
- ⊖ Cas 2 : le 1^{er} juillet 1996, l'ORMVA obtient une subvention de 150 000 DH à la condition de satisfaire au 1^{er} juillet 1998 à certaines conditions techniques. Le bien subventionné acquis par l'office dès le 1^{er} juillet 1996 est amortit en linéaire sur 5 ans. Les conditions sont effectivement respectées le 1^{er} juillet 1998, date de versement de la subvention. Aucun enregistrement n'est à effectuer en 1996 en ce qui concerne la subvention.
- ⊖ Cas 3 : le 1^{er} octobre 1997, l'office achète un matériel de 900 000 DH, il bénéficie pour cette acquisition d'une subvention de 300 000 DH, qui représente donc un tiers de l'investissement total, le matériel est amortissable sur 5ans en dégressif.
- ⊖ Cas 4 : reprenons le cas 1 en supposant une cession intervenue le 1^{er} avril 1999 pour 150 000 DH

Solution :

Cas 1 :

- ⊖ A la date d'acquisition, le 1^{er} avril 1997.

01/04/1997			
2332	matériel et outillage	200 000,00	
4481	dette/sur acquisition d'immo		200 000,00

- ⊖ L'obtention de la subvention.

01/04/1997			
51431	trésorerie régionale	200 000,00	
1311	Subvention d'investissement		200 000,00

- ⊖ A la clôture de l'exercice 1996, le 30/06/1997

01/04/1997			
61933	DEA des insallation (200 000 x 3/12 x 1/5 = 10 000	10 000,00	
28332	Amort du matériel		10 000,00
1319	sub d'investissement	10 000,00	
7577	amort du mat et out		10 000,00

Cas 2 :

		01/07/1998		
51431	trésorerie régionale		150 000,00	
1311		subventions d'investissement		150 000,00
		30/06/1998		
61933	DEA des installation		30 000,00	
28332		amort du mat et out		30 000,00
		d°		
1319	sub d'inves inscrites au cpc (150 000 x 2 x 1/5 = 60 000)		60 000,00	
7577		reprises sur sub d'inves d'exer		60 000,00

Cas 3 :

Année	DEA	1 ^{ER} solution ¹	2 ^{ème} solution ²
1997	270 000	270 000 / 3 = 90 000	270 000
1998	252 000	84 000	30 000
1999	151 000	50 400	0
2000	113 400	37 800	0
2001	113 400	37 800	0
total	900 000	300 000	300 000

¹Puisque 900 000/300 000 = 3 donc on doit diviser les DEA par 3 pour obtenir les reprises de subvention²on prend les reprises égales les dotations jusqu'à ce que soit terminées

Cas 4 :

		01/04/1999		
61933	DEA des installation		30 000,00	
28332		amort du mat et out		30 000,00
		30/06/1998		
61933	sub d'inves inscrites au cpc		30 000,00	
28332		reprises sur sub d'inves d'exer		30 000,00
		d°		
6513	VNA des immo corporelles		80 000,00	
28332	amort du maté et outillage		120 000,00	
2332		mater et outillage		200 000,00
		d°		
51431	trésorerie régionale		80 000,00	
7577		produit de cession des imm cor		80 000,00
1319	Sub d'invest inscrite au CPC		80 000,00	
7577		Reprise sur Sub d'invest de l'ex		80 000,00