

Série

Les immobilisations corporelles

(Corrigé des exercices d'application)

1. (1) Coût d'entrée en patrimoine de la machine de production :

- Valeur en douane H TVA 18%	180.000 D
- Droit de douane	20.000 D
- Transit H TVA 18% $(690 - 100) / 1,18 =$	500 D

(L'amende est une pénalité due suite à une infraction à la loi, elle ne peut constituer un élément du coût de l'immobilisation en raison de son caractère anormal)

- Transport local H TVA 10%	800 D
- Mise en place et montage H TVA 18%	1.000 D
Total coût d'acquisition	202.300 D

(2) TVA récupérable sur la machine = (TVA sur transit) + (TVA sur transport) + (TVA sur mise en place et montage) + [(TVA sur valeur en douane) + (TVA sur droit de douane)]

$$\frac{(690 - 100)}{1,18} \times 0,18 + \frac{880}{1,10} \times 0,10 + (1000 \times 0,18) + (200.000 \times 18\%) = 36.350 \text{ D}$$

(3) Intérêts sur obligations cautionnées :

$$\frac{[20.000 \text{ D} + (0,18 \times 200.000)]}{365} \times 6,5\% \times 90 = 897,534 \text{ D}$$

$$\text{- Frais de caution bancaire (commission d'aval)} = \frac{56.897,534 \times 2,5\% \times 90}{365} = 350,738 \text{ D}$$

$$\text{- TVA sur caution bancaire } 18\% = 350,738 \times 18\% = 63,132 \text{ D}$$

$$\text{- Retenue à la source sur honoraires du transitaire soit : } 590 \times 2,5\% = 14,750 \text{ D.}$$

Ecritures à passer :

02/01/1999			
2234 Matériel industriel		182.300,000	
636 Charges nettes / cession d'immob. et autres pertes sur éléments non récurrents ou exceptionnels		100,000	
43662 TVA sur immobilisations		350,000	
405 Fournisseurs d'immobilisations, effets à payer			180.000,000
532 Banque			2.735,250
432 Etat, impôts et taxes retenus à la source			14,750
Acquisition nouvelle machine ; règlement de la valeur en douane de la machine et des frais de transit et de transport et de mise en place et montage par une lettre de crédit à 60 jours et par chèque bancaire n°...			
02/01/1999			
2234 Matériel industriel		20.000,000	
43662 TVA sur immobilisations		36.000,000	
6517 Intérêts des obligations cautionnées		897,534	
435 Obligations cautionnées			56.897,534
Paiement des droits de douane et de la TVA sur droit de douane par obligation cautionnée à 90 jours, intérêt 6,5% l'an			
02/01/1999			
6275 Frais sur effets		350,738	
43666 TVA récupérable sur autres biens et services		63,132	
532 Banque			413,870
Paiement des frais de caution - commission d'aval			
02/03/1999			
405 Fournisseurs d'immobilisations, effets à payer		180.000,000	
532 Banque			180.000,000
Règlement du fournisseur étranger			
02/04/1999			
435 Obligations cautionnées		56.897,534	
532 Banque			56.897,534
Paiement de l'obligation cautionnée			

Remarque : Si on adopte la méthode de comptabilisation des frais accessoires par nature, on comptabilise les frais de transit (hors TVA) dans le compte «622 Rémunération d'intermédiaires et honoraires» et les frais de transport local hors TVA dans le compte «6241 Transport sur achats» dans un premier temps puis on effectue un transfert de charges dans le compte «2234 Matériel industriel».

2.

Le coût d'origine de la machine ne peut comprendre les indemnités de licenciement suite à l'acquisition du nouvel équipement puisque cette dépense ne contribue pas à la mise de la nouvelle machine en état de marche en vue de l'utilisation prévue.

3.

Enregistrement comptable

1er cas : Le coût d'entrée du bien acquis est égal à la juste valeur du bien cédé plus la somme versée.

Immobilisation (nouvelle)		4.000	
Amortissement des immobilisations		14.000	
Perte sur cession d'immobilisations		2.000	
	Immobilisation (ancienne)		20.000

2ème cas : Le coût d'entrée du bien acquis est égal à la juste valeur du bien cédé plus la somme versée.

Immobilisation (nouvelle)		4.500	
Amortissement des immobilisations		14.000	
Perte sur cession d'immobilisations		2.500	
	Trésorerie		1.000
	Immobilisation (ancienne)		20.000

3ème cas : Le coût d'entrée du bien acquis est égal à la juste valeur du bien cédé moins la somme reçue.

Les pertes calculées dans les trois premiers cas sont enregistrées immédiatement puisqu'il y a évidence d'une diminution de la valeur du bien cédé.

Immobilisation (nouvelle)		4.800	
Amortissement des immobilisations		14.000	
Perte sur cession d'immobilisations		1.000	
Trésorerie		200	
	Immobilisation (ancienne)		20.000

4ème cas : Le coût d'entrée du bien acquis est égal à la valeur comptable nette du bien cédé.

Dans ce cas, aucun gain n'est comptabilisé car l'entreprise cédante n'a reçu aucune somme d'argent malgré l'évidence d'une augmentation de la juste valeur du bien cédé.

Immobilisation (nouvelle)		6.000	
Amortissement des immobilisations		14.000	
	Immobilisation (ancienne)		20.000

5ème cas : Le coût d'entrée du bien acquis est égal à la valeur comptable du bien cédé plus la somme versée.

Dans ce cas, aucun gain n'est comptabilisé car l'entreprise cédante a dû verser une somme d'argent.

Immobilisation (nouvelle)		7.000	
Amortissement des immobilisations		14.000	
	Trésorerie		1.000
	Immobilisation (ancienne)		20.000

6ème cas

Immobilisation (nouvelle)		5.400	
Amortissement des immobilisations		14.000	
Trésorerie		1.000	
	Profit sur cession d'immobilisations		400
	Immobilisation (ancienne)		20.000

$$\text{Profit comptabilisé} = 4000 \text{ D} \times \frac{1000}{1000 + 9000} = 400 \text{ D}$$

Le coût d'entrée du bien acquis est égal à la valeur comptable nette du bien cédé, moins la somme reçue, plus le gain comptabilisé.

Au cas où les biens objet de l'échange dans les 3 premiers cas étaient de nature différente, on aurait enregistré le gain en totalité.

4.

Echange d'immobilisation chez A

Hypothèse 1 : Biens de même nature

22 Immobilisations corporelles	6.667,000	
Trésorerie	4.000,000	
282 Amortissement des immobilisations	4.000,000	
		14.000,000
22 Immobilisations corporelles		
736 Produit net sur cession d'immobilisations		667,000
Coût d'origine du bien reçu :		
VCN du bien donné - soulté		
+ gain sur échange		
Gain sur échange = $2.000 \times [4.000 / (8.000 + 4.000)]$		
= 666,666 soit 667,000 D		

Ce mode de traitement n'est pas expressément prévu par la NC 05.

Hypothèse 2 : Bien de nature différente comptabilisé à la juste valeur

22 Immobilisations corporelles	8.000,000	
Trésorerie	4.000,000	
282 Amortissement des immobilisations	4.000,000	
		14.000,000
22 Immobilisations corporelles		
736 Produit net sur cession d'immobilisations		2.000,000

Echange d'immobilisation chez B

L'échange révèle une moins-value, le traitement comptable sera, par conséquent, le même que l'échange porte sur des immobilisations de même nature ou de nature différente.

22 Immobilisations corporelles	12.000,000	
636 Perte sur cession d'immobilisations	2.000,000	
28 Amortissement des immobilisations	8.000,000	
		18.000,000
22 Immobilisations corporelles		
Trésorerie		4.000,000

5.

Analyse des opérations

La norme 05 prévoit un traitement comptable différent selon que l'échange de biens porte sur des actifs de même nature ou de nature différente.

Un actif de même nature est un actif dont la juste valeur et l'utilisation dans une même branche d'activité sont similaires. Il faut donc la réunion des deux conditions. Une utilisation similaire signifie, qu'après l'échange, l'entreprise dispose d'un bien qui fournira des avantages semblables à ceux dont elle pouvait jouir avant l'échange. Dans le présent cas, l'échange porte sur un terrain situé dans une zone industrielle contre un terrain situé au centre ville. La superficie du premier est plus que le double de celle du deuxième. Les justes valeurs sont rapprochées.

L'utilisation d'un terrain dans une zone industrielle est généralement différente de celle d'un terrain au centre ville.

Pour une entreprise, un terrain situé dans une zone industrielle est généralement destiné à abriter une usine, des ateliers, des magasins, etc...

Alors qu'un terrain situé au centre ville est généralement destiné à un usage administratif (immeuble à étages).

L'utilisation des deux terrains est en conséquence différente, et après échange, l'entreprise disposera d'un terrain qui fournira des avantages différents de ceux dont elle pouvait jouir avant l'échange.

Néanmoins, les biens échangés pourraient être qualifiés de même nature s'il est démontré que leur utilisation relève d'activités similaires comme par exemple la construction d'un immeuble servant de siège social de l'entreprise.

Les frais accessoires font partie du coût d'entrée du terrain.

1ère hypothèse : Actifs de nature différente

L'évaluation de l'actif se fait à la juste valeur de l'actif reçu. Celle-ci équivaut à la juste valeur du bien donné corrigée de la soulte, le gain ou la perte est constaté en résultat.

Dans le présent cas, l'échange s'est effectué sur des bases autres que les justes valeurs des biens donnés et reçus. En outre, la soulte se compose de deux éléments :

- les espèces : _____ 40.000 D
- la moitié des frais de l'opération dite contrat en main qui devaient être supportés par l'autre échangiste soit $29.600 \text{ D} \times 50\% =$ _____ 14.800 D

Ainsi, si l'on compare la valeur d'échange et les justes-valeurs, on constate un déséquilibre :

	Termes de l'échange	
	Reçu par 2 T	Reçu par l'échangiste
Bien reçu à la juste valeur	400.000 D	334.500 D
Soulte		40.000 D
Frais contrat en main		14.800 D
Total	400.000 D	389.300 D

Lorsque la valeur de l'échange retenue diffère de l'équilibre des justes valeurs, soit : Juste valeur du bien donné \pm soulte \neq juste valeur du bien reçu \pm soulte, il est possible de se demander si les dispositions du § 20 de la NC 05 (qui reposent sur l'égalité de la juste valeur de l'actif reçu et celle de l'actif donné ajustée de la soulte) s'appliquent au cas de l'espèce ou s'il convient plutôt de retenir comme base de comptabilisation de l'échange la valeur la plus faible ou la plus fiable entre la juste valeur du bien reçu et la juste valeur du bien donné corrigée de la soulte ?

L'application de la définition du coût historique au cas de l'espèce permet de retenir comme base de comptabilisation de l'échange, «la juste valeur du bien donné pour s'approprier l'actif au moment de son acquisition».

Aussi, si l'on suppose que la juste valeur du bien donné soit plus fiable, l'échange est comptabilisé comme suit :

Terrain		389.300	
	Terrain		238.000
	Trésorerie		40.000
	Créditeurs		14.800
	736 Produits nets sur cession d'immobilisations		96.500
Terrain		14.800	
	Transfert de charges ou trésorerie		14.800

2ème hypothèse : Actifs de même nature

L'évaluation se fait à la valeur comptable de l'actif cédé.

Terrain		292.800	
	Terrain		238.000
	Trésorerie		40.000
	Créditeurs		14.800
Terrain		14.800	
	Transfert de charges ou trésorerie		14.800

6.

Calcul des termes de l'échange :

Equipement cédé :

Valeur brute	45 000 D
Amortissement :	
$20\,250\text{ D} + \frac{(45\,000\text{ D} \times 15\%) }{2} =$	23 625 D
Valeur comptable nette	21 375 D
Prix d'échange convenu	20 000 D
Equipement reçu	55 000 D
Soulte versée	35 000 D

Pour le cas de l'espèce, l'échange révèle une perte de valeur du matériel, le traitement comptable sera, par conséquent, le même que l'échange porte sur des biens de nature différente ou de même nature.

30/06/1999			
681 Dotations aux amortissements		3 375	
	2882 Amortissement équipement de bureau		3 375
Amortissement complémentaire			
45 000 D x 15% x 1/2 = 3 375 D			
30/06/1999			
2282 Equipement de bureau		55 000	
2882 Amortissement équipement de bureau		23 625	
636 Pertes de cession		1 375	
	2282 Equipement de bureau		45 000
	Trésorerie		35 000
Echange d'ordinateurs			
31/12/1999			
681 Dotations aux amortissements		4 125	
	2882 Amortissement équipement de bureau		4 125
Amortissement des nouveaux équipements de bureau			
55 000 D x 15% x 1/2 = 4 125 D			

Qualification de l'échange

Un actif de même nature est un actif dont la juste valeur et l'utilisation dans une même branche d'activités sont similaires ; ainsi par exemple, les échanges d'avions, d'hôtels ou d'autres biens immobiliers.

Une stricte application des dispositions du paragraphe 20 de la NC 05 aboutirait à qualifier d'échange de biens de nature différente tout échange assorti de soulte. Néanmoins, une telle interprétation n'est ni conforme aux usages dominants au plan international, ni aux développements retenus dans les exemples non publiés donnés en annexe à la NC 05. Il s'ensuit que le critère déterminant pour qualifier **un échange est l'utilisation du bien dans une branche d'activités similaires**.

Ainsi, "on considère que des biens non monétaires sont de même nature lorsqu'ils sont de la même catégorie, remplissent les mêmes fonctions ou sont utilisés dans le même secteur d'activité" (1), tels l'échange d'équipements d'un ancien modèle contre des équipements nouveaux.

Dans ce sens, l'échange des ordinateurs peut être qualifié d'échange de biens de même nature.

On peut ajouter la condition des justes valeurs rapprochées pour qualifier l'échange de même nature en plus des conditions touchant aux biens échangés et à leur utilisation dans le même secteur d'activités. Selon cette vision, l'importance de la soulte dans le cas de l'espèce conduirait à qualifier l'échange étudié d'échange de nature différente.

(1) Ménard et Chlala, *comptabilité intermédiaire - Edition le renouveau pédagogique - Canada - 1990, page 549.*

7.

Terrain _____	200.000 D
Frais de démolition _____	30.000 D
Récupération _____	<u>(10.000 D)</u>
Coût d'origine du terrain _____	220.000 D

Le coût de démolition net des produits de récupération s'ajoute au coût d'origine du terrain car il contribue à préparer le terrain en vue de l'utilisation prévue : la construction

Construction

Architecte _____	10.000 D
Entrepreneur _____	<u>300.000 D</u>
	310.000 D

8.

Ventilation du coût global soit 90.000 D + 9.000 (10%)	=	99.000 D.
- élément (a) 99.000 D x	<u>30.000</u>	= 16.500 D
	180.000	
- élément (b) 99.000 D x	<u>60.000</u>	= 33.000 D
	180.000	
- élément (c) 99.000 D x	<u>90.000</u>	= 49.500 D
	180.000	
		<hr/> 99.000 D