

Les immobilisations

Corrigé Application

Exercice 1 :

Compte d'imputation des dépenses suivantes :

Nature des dépenses	Comptabilisé dans le compte
1- Les frais de constitution	271. "Frais préliminaires"
2- Les honoraires d'avocat pour la rédaction d'un projet d'acte d'acquisition d'un terrain	221. "Terrains"
3- Les honoraires d'avocat pour la rédaction d'un projet d'acte d'acquisition d'un immeuble dans une affaire qui n'a pas abouti	622. "Rémunération d'intermédiaires et honoraires"
4- Achat d'un moulin à viande pour un prix de 150 D par un boucher	223. "Installations techniques, matériel et outillage industriels"
5- Avance de 6 mois de loyer payée à titre de caution	2655. "Cautionnements"

Exercice 2 :

Traitement des coûts engagés lors de l'acquisition de l'immobilisation.

Nature des coûts	Traitement	Justification
(1) Coût d'acquisition	Capitaliser au coût du bien	Car tous ces coûts sont nécessaires à mettre le bien en état de marche
(2) Transport de bien à l'endroit prévu pour son installation	Capitaliser au coût du bien	
(3) Coût de préparation de l'emplacement	Capitaliser au coût du bien	
(4) Coût d'adaptation du matériel à son emplacement	Capitaliser au coût du bien	
(5) Coût des essais ¹	Capitaliser au coût du bien	
(6) Application de la peinture aux couleurs de l'entreprise	Capitaliser au coût du bien	
(7) Autres coûts nécessaires avant que l'immobilisation ne soit mise au point pour réaliser le produit	Capitaliser au coût du bien	
(8) Frais de rédaction d'acte	Capitaliser au coût du bien	
(9) Droit de mutation	Capitaliser au coût du bien	
(10) Taxe de conservation foncière	Capitaliser au coût du bien	

Exercice 3 :

a) Le coût d'entrée dans le patrimoine d'une immobilisation acquise à titre gratuit correspond à sa valeur vénale. (Quand des transactions sont effectuées sans paiement, leur coût est défini comme étant la somme d'argent qu'il aurait fallu dépenser si la transaction avait été conclue autrement) (§ 41 du cadre conceptuel).

b) L'escompte obtenu lors de l'acquisition d'une immobilisation vient en déduction du coût d'entrée dans le patrimoine de celle-ci.

¹ Les frais d'essai sont incorporés au coût de la machine dans la mesure où l'entreprise est dans l'obligation technique de les supporter et que la production d'essai n'est pas commercialisable à des conditions normales.

Comptabilisation des opérations usuelles

Les immobilisations

La norme comptable générale retient la comptabilisation des escomptes obtenus par l'entreprise de ses fournisseurs au crédit d'un compte de produits financiers, le compte «755 Escomptes obtenus».

Au niveau théorique, deux méthodes peuvent être utilisées pour la comptabilisation des escomptes obtenus sur achats :

- la prise en compte en produits financiers,
- la prise en compte en diminution du coût d'achat de l'immobilisation.

Argumentation en faveur de la comptabilisation des escomptes obtenus des fournisseurs en produits financiers

- Les escomptes ne se rapportent pas au coût de l'immobilisation achetée mais constituent une réduction obtenue par l'acheteur parce qu'il consent à son fournisseur l'avantage financier de le payer avant le terme courant. L'escompte obtenu est une sorte d'intérêt gagné.

Néanmoins, ne s'agissant pas d'une opération de prêt, un tel argument paraît contestable.

Argumentation en faveur de la comptabilisation des escomptes obtenus des fournisseurs en déduction du coût d'acquisition de l'immobilisation

- Alors que les ventes à crédit sans intérêt sont comptabilisées pour leur équivalent au comptant, la différence entre le prix pratiqué et le prix au comptant est rapportée à la période en tant que produits financiers, les achats sont portés pour leur prix ne tenant pas compte de la réduction obtenue en raison du paiement au comptant et de la renonciation au délai de crédit gratuit.

- La méthode de comptabilisation des escomptes obtenus des fournisseurs en produits financiers présente l'inconvénient majeur de constater le produit avant qu'aucune vente ne soit encore réalisée.

c) Les principes généraux de l'échange d'immobilisations corporelles peuvent être schématisés comme suit : (NCT 5 § 20)

	Echange
Actif de nature différente	Actif de même nature (c'est-à-dire dont la juste valeur et l'utilisation dans une même branche d'activité sont similaires)
Evaluation à la juste valeur de l'actif reçu = Juste valeur du bien cédé ± soulte Gain/Perte inclus dans le résultat de l'exercice comme pour toute cession Lorsque les termes de l'échange diffèrent des justes valeurs, l'élément reçu est comptabilisé à la juste valeur du bien donné ajustée de la soulte lorsqu'elle s'avère plus fiable.	Evaluation à la VNC du bien cédé Charges/produit non inclus dans le résultat à moins qu'il n'y ait évidence d'une diminution de la valeur du bien cédé, auquel cas il y a lieu d'enregistrer la perte : La valeur de l'actif cédé servant de référence à l'évaluation est alors réduite du montant de la diminution de valeur correspondante NB : La norme 5 § 20 ne traite que le cas d'échange d'actif de même nature et de même montant.

La mise en application des règles énoncées au paragraphe 20 de la présente norme conjuguée avec la norme internationale comprend trois étapes résumées comme suit :

1) Il faut calculer le résultat auquel l'échange est susceptible de donner lieu en calculant la différence entre la juste valeur du bien cédé et sa valeur comptable.

2) Au cas où le calcul effectué en 1 aboutit à une perte, il y a lieu de l'enregistrer en totalité immédiatement et on doit comptabiliser le bien reçu à la juste valeur du bien cédé plus la somme versée ou, le cas échéant, moins la somme reçue.

3) Si le calcul effectué en 1 donne un gain et si l'échange porte sur un **actif de nature différente**, il y a lieu d'enregistrer la totalité du gain. Au cas où l'échange porte sur un **actif de même nature**, la norme tunisienne reste muette sur la question.

La norme internationale précise que : Au cas où l'échange porte sur un actif de même nature, aucune partie de ce gain ne peut être enregistrée dans le cas où l'opération d'échange ne comporte aucun encaissement. Dans le cas contraire, on comptabilisera une fraction du gain déterminée comme suit :

Gain à enregistrer = Gain Total x [Soulte reçue / (Soulte reçue + juste valeur du bien reçu)]

Comptabilisation des opérations usuelles

Les immobilisations

Exemple d'illustration : Le bien cédé a une valeur comptable brute de 20.000 D, et des amortissements cumulés de 14.000 D, soit une valeur comptable à la date de l'échange de 6.000 D.

L'échange a eu lieu avec un bien de même nature dont la juste valeur est comparable, compte tenu de la somme que le cédant versera ou de celle qu'il recevra.

Détail de l'opération	Enregistrement comptable	
1er cas : Diminution de valeur de 2000 D, aucune soulte. La juste valeur du bien cédé est de 4000 D. Le coût d'entrée du bien acquis est égal à la juste valeur du bien cédé plus la somme versée.	Immobilisation (nouvelle) Amortissement immobilisation Perte sur cession immobilisation Immobilisation (ancienne)	4.000 14.000 2.000 20.000
2ème cas : Diminution de valeur de 2500 D, versement de 1000 D. La juste valeur du bien cédé est de 3500 D. Le coût d'entrée du bien acquis est égal à la juste valeur du bien cédé plus la somme versée.	Immobilisation (nouvelle) Amortissement immobilisation Perte sur cession immobilisation Trésorerie Immobilisation (ancienne)	4.500 14.000 2.500 1.000 20.000
3ème cas : Diminution de valeur de 1000 D, encaissement de 200 D. La juste valeur du bien cédé est de 5000 D. Le coût d'entrée du bien acquis est égal à la juste valeur du bien cédé moins la somme reçue.	Immobilisation (nouvelle) Amortissement immobilisation Perte sur cession immobilisation Trésorerie Immobilisation (ancienne)	4.800 14.000 1.000 200 20.000
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.		
4ème cas : Gain de 6500 D, aucune soulte. La juste valeur du bien cédé est de 12500 D. Le coût d'entrée du bien acquis est égal à la valeur comptable nette du bien cédé.	Immobilisation (nouvelle) Amortissement immobilisation Immobilisation (ancienne)	6.000 14.000 20.000
Dans ce cas, aucun gain n'est comptabilisé car l'entreprise cédante n'a reçu aucune somme d'argent (évidence d'une augmentation de la juste valeur du bien cédé).		
5ème cas : Gain de 6500 D, versement de 1000 D. La juste valeur du bien cédé est de 12500 D. Le coût d'entrée du bien acquis est égal à la valeur comptable du bien cédé plus la somme versée.	Immobilisation (nouvelle) Amortissement immobilisation Trésorerie Immobilisation (ancienne)	7.000 14.000 1.000 20.000

Dans le 5ème cas, aucun gain n'est comptabilisé car l'entreprise cédante a dû verser une somme d'argent.

Comptabilisation des opérations usuelles

Les immobilisations

6ème cas : Gain de 4000 D, encaissement de 1000 D. La juste valeur du bien cédé est de 10000 D. Ce qui donne une juste valeur du bien acquis de 9000 D qui est égal à la juste valeur de biens cédés moins la somme encaissée.

Immobilisation (nouvelle)	5.400	
Amortissement immobilisation	14.000	
Trésorerie	2.500	
Profit sur cession immobilisation		400
Immobilisation (ancienne)		20.000

Profit comptabilisé = $4000 \times [1000 / (1000 + 9000)] = 400$

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 derniers cas étaient de nature différente, on enregistrerait le gain en totalité.

Exercice 4 :

La valeur de l'ancien bâtiment (soit 100.000 D) ainsi que les frais de démolition (soit 75.000 D) font partie du coût du terrain.

En effet, ces frais sont nécessaires pour rendre le terrain approprié à l'utilisation prévue, soit la construction sur ce terrain d'un nouveau bâtiment. De même, les dépenses additionnelles (commissions, frais juridiques, frais d'enregistrement et de timbre) engagées lors de l'acquisition de l'ensemble immobilier et qui s'élèvent à 98.000 D (soit 36.000 D + 24.000 D + 38.000 D) font partie du coût de terrain.

- Coût du terrain = $500.000 \text{ D} + 100.000 \text{ D} + 75.000 \text{ D} + 98.000 \text{ D} = 773.000 \text{ D}$.

- TVA récupérable = $(36.000 \text{ D} \times 18\%) + (24.000 \text{ D} \times 10\%) = 8.880 \text{ D}$

Le coût de la construction (nouvelle) est composé des frais de plan, spécification et copie ainsi que les honoraires d'architecte pour plan et supervision soit $14.000 \text{ D} + 82.000 \text{ D} = 96.000 \text{ D}$.

Passation de l'écriture nécessaire :

	01/01/N		
221 Terrain		773.000	
43662 TVA sur immobilisations		8.880	
532 Banque			781.880
Acquisition d'un terrain par chèque bancaire n°...			
	01/03/N		
2322 Construction en cours		96.000	
532 Banque			96.000
Paiement frais et honoraires d'architecte en vue de la construction d'un nouveau bâtiment			

Examinons maintenant les conditions d'incorporation des charges d'emprunt. Celles-ci sont au nombre de quatre à savoir :

1) il doit s'agir de charges financières directement affectables à l'acquisition, à la construction ou à la production d'un actif pouvant donner lieu à incorporation. En d'autres termes, les charges financières capitalisées doivent correspondre à des charges financières qui auraient pu être évitées si l'immobilisation n'avait pas été réalisée.

2) il est probable que ces charges capitalisées donneront lieu à des avantages économiques futurs pour l'entreprise.

Comptabilisation des opérations usuelles

Les immobilisations

- 3) le coût des charges financières peut être évalué de manière fiable.
- 4) l'immobilisation exige une longue période de préparation avant de pouvoir être utilisée (dans notre cas, la période de préparation est de 18 mois : du 01/03/N au 30/09/N+1).

Toutes ces conditions sont réunies, la société est donc en mesure de capitaliser les charges d'emprunt.

S'agissant d'un emprunt spécifique, les charges d'emprunt capitalisables sont déterminées en respectant deux butoirs :

Selon la NCT 13 § 9, les charges d'emprunt qui sont directement imputables à l'acquisition, la construction ou la production d'un bien, pouvant donner lieu à immobilisation, correspondent aux charges d'emprunt qui auraient pu être évitées si les dépenses relatives au bien n'avaient pas été faites.

D'autre part, ladite norme précise dans le § 10 que dans la mesure où des fonds sont empruntés spécifiquement en vue de l'obtention d'un bien pouvant donner lieu à immobilisation des charges d'emprunt, le montant des charges d'emprunt à immobiliser doit être égal aux charges d'emprunt réelles, encourues sur cet emprunt au cours de l'exercice, diminuées de tout revenu obtenu du placement temporaire de ces emprunts.

Donc le montant des charges capitalisables est le montant le plus faible entre les charges financières nettes et les charges évitables. Dans notre cas, les charges d'emprunt réelles dépassent de loin les dépenses évitables et on n'a pas une information sur le revenu obtenu du placement de cet emprunt pour dégager les charges financières nettes, donc on retient comme charges capitalisables les intérêts évitables.

Calcul des intérêts évitables :

Intérêt inévitable = montant des décaissements pondérés cumulés x taux d'intérêt.

NB : Le montant des décaissements pondérés cumulés tient compte de la période de capitalisation :

$M = \sum D_i \times d_i$ avec

M = la moyenne pondérée des dépenses cumulées.

D_i = dépenses effectuées.

d_i = période de capitalisation sur l'exercice.

du 01/03/ au 31/12/N : 600.000 D x 10% = 60.000 D

du 01/01/N+1 au 30/09/N+1 : 1.800.000 D x 10% = 180.000 D

532 Banque 1621 Emprunt bancaire Obtention d'un emprunt	01/03/N	3000.000	
			3000.000
238 Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles	01/03/N	300.000	
532 Banque			295.500
432 Etat, impôts et taxes retenus à la source			4.500
Paiement de la 1ère avance à l'entrepreneur, chèque n°... Avance = 10% x 3.000.000 D Retenue à la source sur marché : 300.000 x 1,5% = 4.500 D			
432 Etat, impôts et taxes retenus à la source	28/04/N	4.500	
532 Banque			4.500
Paiement de la retenue à la source par chèque bancaire n°...			

Comptabilisation des opérations usuelles

Les immobilisations

31/12/N		
1621 Emprunt bancaire	300.000	
505 Echéance à moins d'un an sur emprunts non courants		300.000
Ecriture de reclassement		
dito		
6511 Intérêts des emprunts	250.000	
508 Intérêts courus		250.000
Constatation des intérêts sur emprunts courus non encore échus : 3.000.000 x 10% x (10/12)		
31/12/N		
2322 Construction en cours	60.000	
79 Transfert de charges ou		
6511 Intérêts des emprunts		60.000
Incorporation des charges d'emprunt au coût du nouveau bâtiment : 600.000 x 10% = 60.000		
dito		
238 Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles	1.200.000	
532 Banque		1.182.000
432 Etat, impôts et taxes retenus à la source		18.000
Règlement 2ème avance à l'entrepreneur, chèque n°... Avance = 40% x 3000.000 = 1.200.000 Retenue à la source sur marché : 1.200.000 x 1,5% = 18.000		
28/01/N+1		
432 Etat, impôts et taxes retenus à la source	18.000	
532 Banque		18.000
Paiement de la retenue à la source par chèque bancaire n°...		
01/03/N+1		
505 Echéance à moins d'un an sur emprunt non courant	300.000	
508 Intérêts courus	250.000	
6511 Intérêts des emprunts	50.000	
532 Banque		600.000
Paiement de la 1ère échéance de l'emprunt et des intérêts		
30/09/N+1		
2322 Construction en cours	180.000	
79 Transfert de charges		
Incorporation des charges d'emprunt au coût du nouveau bâtiment 1.800.000 D x 10% = 180.000 D		180.000
ou		
2322 Construction en cours	180.000	
6511 Intérêts des emprunts		
Incorporation des charges d'emprunt au coût du nouveau bâtiment		180.000
dito		
222 Constructions	3.000.000	
43662 TVA sur immobilisations	540.000	
238 Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles		1.500.000
432 Etat, impôts et taxes retenus à la source		30.600
532 Banque		2.009.400
Acquisition de la construction,... Chèque n°...		

Comptabilisation des opérations usuelles

Les immobilisations

		dito		
222	Constructions		336.000	
	2382 Constructions en cours			336.000
	pour solde du compte crédité			
		28/10/N+1		
432	Etat, impôts et taxes retenus à la source		30.600	
	532 Banque			30.600
	Paiement retenue à la source sur marché			

Compte de terrains au 30/09/N+1

D	221 Terrains	C
1/1/N	773.000	SD 773.000
Total	773.000	Total 773.000

Compte de constructions au 30/09/N+1

D	222 Constructions	C
30/9/N+1	3.000.000	SD 3.336.000
30/9/N+1	336.000	
Total	3.336.000	Total 3.336.000

Exercice 5 :

Il s'agit là d'un cas d'échange de biens de même nature avec contrepartie monétaire (soulte) reçue.

1) Calcul du résultat auquel l'échange est susceptible de donner lieu :

• Juste valeur de la machine cédée :	7.200 D
= Soulte encaissée + juste valeur de la machine reçue (soit 1.800 + 5.400)	
• VNC de la machine cédée :	4.800 D
Gain total non matérialisé	2.400 D

Puisque l'on considère que le processus de génération du revenu n'est pas complété dans cette opération (la nouvelle machine n'est pas vendue à un tiers), on doit, en principe, reporter le total du gain et réduire son montant du coût de la nouvelle machine.

Toutefois, puisque l'échange comporte encaissement d'une soulte, une partie du gain (total non matérialisé) doit être comptabilisée :

Gain à enregistrer = Gain total x (soulte / soulte + juste valeur du bien reçu)

Ce qui donne :

Gain à enregistrer : $2.400 \times [1.800 / (1.800 + 5.400)] = 600$

2) Calcul du coût d'entrée de la nouvelle machine :

VNC de la machine donnée - (soulte reçue - Gain partiel constaté) = $4.800 - (1.800 - 600) = 3.600$

3) Comptabilisation de l'opération

		(1)		
2234	Matériel industriel		3.600	
28234	Amortissement matériel industriel		3.000	
532	Banque		1.800	
	2234 Matériel industriel			7.800
	736 Produit net / cession d'immobilisations			600
	Echange d'une ancienne machine contre une nouvelle			