

Série

Charges reportées

(Corrigé des exercices d'application)

1.

Généralement, une pratique comptable consacrée dans une branche d'activité donne une importante crédibilité à la pratique usitée.

Néanmoins, s'il s'avère qu'une telle pratique n'est pas conforme aux principes comptables fondamentaux, elle ne peut être considérée comme un principe comptable généralement admis.

Dans le cas d'espèce, la capitalisation des pertes dégagées au cours de la première année d'activité heurte les conventions :

- de prudence puisqu'elle reporte sur les exercices futurs des pertes de l'exercice,
- de séparation des exercices et de rattachement des charges aux produits.

2.

(1) Les éléments fournis ne sont pas suffisamment précis pour établir concrètement comment vont se concrétiser les avantages économiques futurs à travers l'action menée.

L'entreprise ne peut capitaliser de telles dépenses que lorsqu'elle établit la preuve des avantages économiques futurs qu'elle espère tirer de l'action menée en vue d'améliorer les relations avec les fournisseurs.

(2) Il s'agit de frais de conception.

Deux hypothèses sont envisageables :

1ère hypothèse : Si les frais de conception font appel à une nouvelle technologie pour le produit, les frais de conception constituent des frais de développement capitalisables si les conditions suivantes sont réunies :

- a) Le produit ou le processus est clairement identifié et les coûts imputables à ce produit ou à ce procédé peuvent être individualisés et mesurés de façon fiable ;
- b) La possibilité technique de fabrication du produit ou du procédé peut être démontrée ;
- c) L'entreprise a l'intention de produire et de commercialiser, ou d'utiliser le nouveau produit ou procédé ;
- d) L'existence d'un marché potentiel pour ce produit ou ce procédé ou, s'il doit être utilisé au niveau interne et non pas vendu, son utilité pour l'entreprise peut être démontrée ;
- e) Des ressources suffisantes existent, et leur disponibilité peut être démontrée, pour compléter le projet et commercialiser ou utiliser le produit ou le procédé.

2ème hypothèse : Les frais de conception font appel à une technologie traditionnelle pour le produit, on peut considérer, lorsque l'ensemble des conditions d'incorporation sont remplies, qu'ils sont incorporables au coût du matériel de production.

(3) Les frais de lancement du nouveau produit engagés en N se rattachent au produit généré en N+1.

Ils constituent, selon le cas, une régularisation active ou des charges reportées s'il est établi qu'ils généreront des avantages économiques futurs sur une longue période.

3.

Intérêts des emprunts : La construction du centre commercial nécessite une longue période de préparation, si les conditions de capitalisation sont remplies, les intérêts nécessaires à la période normale de construction sont capitalisables soit 183.000 D.

En revanche, les intérêts courus à partir de l'incendie correspondent à une perte non assurée résultant de l'incendie. Ils sont constatés en résultat de l'exercice N+1.

Les frais de mise en location : Les frais de mise en location, autres que ceux engagés pour des locations annulées suite au retard dû à l'incendie, constituent des frais préliminaires à résorber sur la durée des baux au prorata des revenus de loyers. En effet, dans ce cas, les frais de mise en location sont directement liés aux revenus des loyers à recevoir sur la durée des baux. Leur résorption selon le montant des loyers sur la durée des baux permet le meilleur rapprochement des charges aux produits. Néanmoins, la norme tunisienne limite dans tous les cas de figure cette durée à 3 ans.

Frais de publicité : Les frais engagés au cours de l'exercice N sont devenus sans utilité ; il faut les virer en pertes.

En revanche, les frais de la deuxième campagne constituent des frais préliminaires à résorber sur les exercices qui vont en bénéficier le plus.

4.

La société est en droit de capitaliser les charges engagées pour les études de mise à niveau dans la mesure où elle peut démontrer que :

- 1) les dépenses se rapportent à des opérations spécifiques identifiées,
- 2) la rentabilité globale desdites dépenses et leur impact sur les exercices ultérieurs sont démontrés par une étude.

L'impact bénéfique sur les résultats futurs peut être mesuré en terme d'économie de coût, ou en terme d'accroissement du rendement des activités de l'entreprise. Il doit faire l'objet d'une étude qui démontre l'existence des conditions nécessaires pour l'activation des dépenses et le mode de résorption de ces charges.

Néanmoins, dans cette hypothèse, les subventions obtenues doivent être traitées en tant que subventions d'investissement et rapportées en résultat selon le même rythme que le plan de résorption des charges reportées.

5.

Les frais d'études, retenues par la banque, les frais d'études de l'expert-comptable pour l'obtention de l'emprunt et les frais d'enregistrement et d'hypothèque constituent des frais d'émission de l'emprunt à résorber au prorata des intérêts courus.

Plan de remboursement de l'emprunt

Années	Capital restant dû	Intérêt	Frais d'émission	Total frais	Remboursement en principal
31/12/N	1.000.000	80.000	13.333	93.333	200.000
31/12/N+1	800.000	64.000	10.667	74.667	200.000
31/12/N+2	600.000	48.000	8.000	56.000	200.000
31/12/N+3	400.000	32.000	5.333	37.333	200.000
31/12/N+4	200.000	16.000	2.667	18.667	200.000
TOTAL	0	240.000	40.000	280.000	1.000.000

01/01/N			
532 Banque		968.200	
273 Frais d'émission et primes de remboursement des emprunts		30.000	
4366 TVA déductible		1.800	
1621 Emprunts bancaires			1.000.000
d°			
273 Frais d'émission et primes de remboursement des emprunts		10.000	
4366 TVA déductible			1.000
40 Fournisseurs et comptes rattachés			11.000
31/12/N			
1621 Emprunts bancaires		400.000	
505 Echéances à moins d'un an sur emprunts non courants			200.000
532 Banque			200.000
d°			
65116 Charges d'intérêts des emprunts et dettes assimilées		80.000	
532 Banque			80.000
d°			
6861 Dotations aux amortissements des primes de remboursement des obligations		13.333	
273 Frais d'émission et primes de remboursement des emprunts			13.333

Attention : Les frais de mainlevée d'hypothèque doivent aussi être inclus dans les frais d'émission et résorbés au prorata des intérêts.

6.

1) Calcul des résorptions annuelles des charges reportées.

• Détermination de la résorption au 31/12/N :

Chiffre d'affaires réel N	800
Cumul des prévisions restantes	5.500
TOTAL	6.300

Résorption de l'exercice N :

$$\frac{300.000 \times 800}{6.300} = \boxed{38.096}$$

6.300

• Détermination de la résorption en N+1 :

Chiffre d'affaires réel N+1	2.500

Cumul des prévisions restantes

3.500

TOTAL 6.000

Résorption de l'exercice N+1 :

$$\frac{261.904 \times 2.500}{6.000} = \boxed{109.127}$$

6.000

• Détermination de la résorption en N+2 :

$$\frac{152.777 \times 1.900}{3.100} = \boxed{93.637}$$

3.100

Résorption de l'exercice N+3 (premier semestre) : $\boxed{59.140}$

2) Les différents changements des bases de résorption constituent des changements d'estimation.