



Cours n°2

Evaluation des actifs et des passifs de l'entité

Section 3

Opérations de location financement

Les opérations de crédit-bail

- Comptabilisation chez le preneur
 - Les redevances ou loyers doivent être enregistrés au débit du compte
 - 612 Redevances de crédit-bail
 - 6122 Redevances de crédit-bail mobilier
 - 6125 Redevances de crédit-bail immobilier
 - Lorsque l'utilisateur devient propriétaire en levant l'option d'achat
 - Inscrire l'immobilisation à l'actif pour un montant établi conformément aux règles applicables en matière de détermination de la valeur d'origine.

- Information des tiers

- Annexe simplifiée

- Indiquer les loyers du compte de résultat correspondant en distinguant
 - Crédit-bail mobilier
 - Crédit-bail immobilier
 - Evaluer le montant total des redevances restant à payer en distinguant
 - Crédit-bail mobilier
 - Crédit-bail immobilier

- Annexe normale

Indiquer par poste de bilan concerné:

- La valeur des biens pris en crédit-bail
 - Le montant des redevances afférentes à l'exercice ainsi que le montant cumulé des redevances des exercices précédents
 - Dotations aux amortissements qui auraient été enregistrées pour ces biens au titre de l'exercice clos ainsi que le montant cumulé des amortissements précédents
 - Evaluation du montant total des redevances dues ainsi que le prix d'achat résiduel, ventilé par échéance (moins d'un an, de un à cinq ans au plus et plus de cinq ans)

Information en matière de crédit-bail

| Postes du bilan | Valeur d'origine | Redevances versées | | Dotations aux amortissements | |
|-----------------|---------------------|--------------------|-----------------|------------------------------|-----------------------|
| | | Exercice | Cumul antérieur | | |
| Poste du bilan | | | | | |
| | | | | | |
| Postes du bilan | Redevances à verser | | | | |
| | Jusqu'à 1 an | De 1 à 5 ans | À plus de 5 ans | Total | Prix d'achat résiduel |
| Poste du bilan | | | | | |

- Conséquence comptable du traitement fiscal des crédits-bails

Au moment de l'acquisition à la valeur résiduelle d'un bien immobilier pris en crédit-bail, l'administration fiscale exige le paiement d'un impôt sur la plus-value sur une base calculée comme suit :

Si Prix d'acquisition < Valeur nette théorique, alors, l'entité doit réintégrer au moment de l'acquisition un montant calculé comme suit :

Valeur nette théorique du bien – Prix d'acquisition

Sur le plan comptable, une recommandation du CNC envisage la constitution d'une provision pour impôt calculée sur la valeur excédentaire des loyers déduits. Cette provision est reprise au moment de l'acquisition du bien :

| | Date | | |
|------|------|---|----------|
| 6875 | | Dotation aux provisions exceptionnelles | x xxx.xx |
| 155 | | Provision pour impôt | x xxx.xx |
| | | <i>Provision pour impôt</i> | |

A la date d'acquisition, le bien est comptabilisé à la valeur résiduelle, au prorata des valeur nettes calculées en fin de contrat entre valeur du terrain et valeur de l'immeuble.

L'immeuble continuera à être amorti par la suite sur sa durée restant. L'amortissement fiscal étant calculé à partir de la valeur nette théorique à la date de l'acquisition la différence éventuelle sera comptabilisée en amortissement dérogatoire.

- Opérations de cession-bail

Les plus ou moins values dégagées lors de la cession sont d'abord comptabilisées dans le compte de résultat. Une information est fournie en Annexe.

Selon l'Ordre des Experts-comptables, la plus value est constatée définitivement lors de la cession, sauf dans le cas d'un contrat de location financement pour lequel la plus-value est étalée sur la durée du contrat. La plus value est inscrite dans un compte 487 produits constatés d'avance, écriture qui sera reprise ensuite chaque année par un 7788 produit exceptionnel divers:

| | Date | | |
|------|------|--|----------|
| 775 | | Produits des cessions d'éléments d'actif | x xxx.xx |
| 487 | | Produits constatés d'avance | x xxx.xx |
| | | <i>Reprise de la plus-value</i> | |
| 487 | | Produits constatés d'avance | x xxx.xx |
| 7788 | | Produits exceptionnels divers | x xxx.xx |
| | | <i>Etalement de la plus-value</i> | |

Section 4

Opérations de recherche développement

- Catégorie de travaux de recherche et de développement

- Phase de Recherche

- Recherche fondamentale

- La recherche fondamentale est avant tout théorique et sert soit à satisfaire une curiosité, soit à apporter une contribution théorique à un problème.

- Recherche appliquée

- La recherche appliquée part de connaissances existantes pour les étendre et les utiliser à la résolution d'un problème concret particulier.

- Phase de développement

- Cette phase consiste à mettre en œuvre des connaissances existantes, en vue de la production de nouveaux biens ou de l'amélioration substantielle de biens existants

- Comptabilisation des frais de recherche et de développement
 - En règle générale, l'entité enregistre dans ses charges ses frais de recherche et de développement
 - Les frais entrant dans le coût de production des commandes passées par les tiers (opérations avec contrepartie spécifique) sont normalement inscrits aux comptes de charges concernés.
 - Seuls certains coûts de développement **de l'exercice en cours** peuvent être comptabilisés à l'actif

- Conditions de comptabilisation à l'actif et évaluation des coûts de développement

Les coûts de développement peuvent être comptabilisés à l'actif s'ils se rapportent à :

- Des projets nettement individualisés
- Ayant de sérieuses chances de réussite technique et de rentabilité commerciale

Cela implique :

- La faisabilité technique
- L'intention d'achever
- La capacité à utiliser ou à vendre
- La probabilité d'avantages économiques futurs
- La disponibilité de ressources
- La capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation.

La comptabilisation des coûts de développement à l'actif est considérée comme méthode préférentielle.

Elle s'effectue en débitant le compte 203 Frais de recherche et de développement, et en créditant le compte 721, Production immobilisée-immobilisations incorporelles. Cette livraison à soi-même n'est pas assujetti à la TVA car il ne s'agit pas d'une livraison de biens.

- Amortissement des frais de recherche et de développement

Les frais de développement immobilisés doivent en principe être amortis sur une durée maximum de 5 ans.

A titre exceptionnel, une durée plus longue est possible sans excéder la durée d'utilisation des actifs auxquels ils se rapportent. Une justification doit être portée dans l'annexe.

Tant qu'il existe des frais de recherche non amortis, l'entité ne peut pas procéder à des distributions de dividendes.



Section 5

Logiciels et sites internet

- Evaluation des logiciels

- Logiciels acquis

Les logiciels acquis sont comptabilisés à leur valeur d'acquisition.

Ils sont comptabilisés au compte 205.

Ils sont amortis à compter de leur **date d'acquisition** et non de leur date de mise en service.

Fiscalement, les logiciels peuvent être amortis sur 12 mois. Ils donnent lieu à comptabilisation d'un amortissement dérogatoire.

S'ils ne peuvent pas être dissociés du matériel, les logiciels sont comptabilisés avec celui-ci.

- Logiciels créés à usage commercial

Ils sont comptabilisés en 205 Concessions et droits similaires, brevets, licences.... À leur coût de production aux conditions suivantes :

- Le projet a de sérieuses chances de réussite technique et de rentabilité commerciale
- L'entité manifeste la volonté de produire le logiciel concerné et de s'en servir durablement pour les besoins de la clientèle

Le coût de production comprend uniquement :

- L'analyse organique (conception détaillée)
- La programmation ou codification
- La réalisation de tests et de jeux d'essai
- La réalisation de la documentation technique

Le logiciel est amorti dès sa date d'achèvement.

- Logiciels créés à usage interne

Ils sont comptabilisés en 205 Concessions et droits similaires, brevets, licences.... À leur coût de production aux conditions suivantes :

- Le projet a de sérieuses chances de réussite technique
- L'entité manifeste la volonté de produire le logiciel concerné et indique sa durée minimale d'utilisation

L'entité doit mettre en œuvre des outils de gestion permettant :

- D'individualiser chaque projet et d'en calculer distinctement le coût
- De rattacher les charges engagées aux différentes phases techniques
- D'évaluer à chaque étape les chances de réussite technique du projet.

Le coût de production comprend les mêmes éléments que pour les logiciels créés pour un usage commercial.

Le logiciel est amorti dès sa date d'achèvement.

- Evaluation des sites internet

Les règles sont identiques à celle des logiciels.

La comptabilisation des coûts de développement et de production des sites internet à l'actif est considéré comme la méthode préférentielle.



Section 6

Stocks et en cours

- Définitions

Un stock est un **actif** :

- Détenu pour être vendu dans le cours normal de l'activité
- Ou en cours de production pour une telle vente
- Ou destiné à être consommé dans le processus de production ou de prestation de services, sous forme de matières premières ou de fournitures.

- Règles générales d'évaluation

Le coût des stocks doit comprendre :

- Tous les coûts d'acquisition,
- Les coûts de transformation,
- Les autres coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.

Sont exclus du coût des stocks:

- Les pertes,
- Les gaspillages

- Composantes du prix d'achat
 - Font partie du coût d'achat
 - Prix d'achat – remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement
 - Droits de douane
 - Taxes non récupérables (donc pas la TVA déductible)
 - Les coûts d'emprunt pour les actifs éligibles
 - Frais de transport et de manutention
 - Ne doivent pas être pris en compte
 - Le coût de stockage,
 - Les coûts administratifs et autres frais généraux,
 - Les frais de commercialisation,

- Composantes du coût de production
 - Font parti du coût de production :
 - Le coût d'acquisition des matières premières
 - Le coût de stockage des matières premières et des produits en cours nécessaires au processus de production
 - Les charges directes de production
 - Les charges indirectes variables de production
 - Les charges indirectes fixes de production (sauf le coût de la sous-activité)
 - Les coûts d'emprunts pour les produits éligibles
 - Ne doivent pas être pris en compte
 - Les coûts administratifs et autres frais généraux (sauf coûts dédiés)
 - Les frais de commercialisation

- Evaluation à la date de clôture

A la date de clôture, les stocks et les encours sont évalués à la valeur brute ou à la valeur actuelle.

Les stocks sont évalués unité par unité ou catégorie par catégorie.

La valeur d'entrée est toujours retenue pour les stocks et encours ayant fait l'objet d'un contrat de vente ferme à condition que le prix de vente couvre cette valeur et la totalité des frais restant à supporter pour la bonne exécution du contrat.

- Evaluation de choses interchangeableables

Pour les articles interchangeableables qui ne peuvent pas être identifiés après leur entrée en magasin, le coût d'entrée est considéré comme le total formé par :

- Le coût des stocks à l'arrêté du précédent exercice
- Le coût d'entrée des achats et de productions de l'exercice

Ce total est réparti entre les articles consommés dans l'exercice et les articles existants sur la base

- du coût moyen pondéré calculé à chaque entrée
- Du coût moyen pondéré calculé une période n'excédant pas la durée moyenne de stockage
- Ou en présumant que les articles en stock sont les premiers à sortir (PES).

L'entité doit utiliser la même méthode pour tous les articles d'une même nature et ayant un usage similaire.

- Evaluation des stocks acquis ou produits conjointement pour un coût global

La ventilation du coût d'entrée de chaque stock peut être déterminée :

- A proportion de la valeur relative qui peut être attribuée à chacun d'entre eux, dès qu'il peuvent être individualisés
- A défaut, le coût peut être attribué à partir de la valeur attribuée à un ou plusieurs de ces biens (valeur forfaitaire ou fixée par référence à un prix de marché. C'est la méthode employée notamment pour les produits résiduels.

- Evaluation des stocks à partir du prix de vente ou du coût standard

Il est possible d'évaluer le coût des stocks

- en déduisant de la valeur de vente, le pourcentage approprié de marge brute et de frais de commercialisation
- Autre méthode possible, l'utilisation des **coûts standards**.

- L'inventaire permanent

Cette organisation des comptes de stocks permet de connaître de façon constante les existants chiffrés en **quantités et en valeurs**.

En principe, ce suivi est fait en comptabilité analytique, mais il peut l'être en comptabilité générale :

- Stocks d'approvisionnements et de marchandises
 - Les comptes 601, 602 et 607 sont débités par le crédit des classes 4
 - Les comptes de stocks (31, 32 et 37) sont débités des entrées par le crédit des comptes 6031, 6032 et 6037 et crédités par le débit de ces mêmes comptes
- Stocks de produits
 - Le compte de stocks (35) est débité des entrées par le crédit du comptes 7135 et crédité par le débit de ces mêmes comptes
- Stocks dont l'entreprise est propriétaire et en voie d'acheminement ou stocks mis en dépôt ou en consignation
 - Le compte 38 est utilisé pour comptabiliser les stocks jusqu'à réception dans les magasins de l'entreprise.
 - Dès réception, ils sont ventilés dans les comptes de stocks correspondant à leur nature.
 - En fin de période, si le compte 38 n'est pas soldé, les entreprises doivent en donner le détail.

- Comptabilisation des quotas d'émission de gaz à effet de serre et des certificats d'économie d'énergie

Les quotas d'émission de gaz à effet de serre sont délivrés aux exploitants d'installations autorisées à émettre ces gaz ou aux exploitants d'aéronefs et sont matérialisés par une inscription au compte de leur détenteur dans un registre national. Ils sont négociables.

Les certificats d'économie d'énergie sont des biens meubles négociables, dont l'unité de compte est le kilowattheure d'énergie finale économisé.

Les règles présentées ci-dessous concernent les quotas d'émission des gaz à effet de serre. Elles sont semblables pour la comptabilisation des certificats d'économies d'énergie.

- Comptabilisation dans le cadre du modèle « **Production** »
 - Les quotas acquis sont enregistrés en stocks à leur coût d'acquisition (compte 321)
 - Les quotas alloués par l'Etat sont enregistrés pour une valeur nulle
 - A la clôture
 - Si les émissions sont inférieures aux quotas détenus, l'excédent sera disponible pour les émissions futures.
 - Si les émissions dépassent les quotas détenus, une écriture comptabilisant les droits à acquérir est comptabilisée au débit du compte 601, par le crédit du compte 449 Quotas d'émission à acquérir.
 - En cas de non restitution du nombre de quotas suffisants pour couvrir les émissions de l'année précédente, l'amende prévue est comptabilisée en charges.
- Comptabilisation dans le cadre du modèle « **négoce** »
 - Les quotas gérés selon le modèle négoce sont évalués distinctement de ceux gérés selon le modèle « Production ». Les plus ou moins values sont comptabilisées en résultat d'exploitation.

- Informations en annexe
 - Description des modèles économiques retenus
 - Estimation des émissions réalisées de gaz à effet de serre
 - Hypothèses retenues pour l'évaluation du passif « quotas d'émission à acquérir »
 - Toute information pertinente sur le risque CO₂
 - En engagements reçus, le nombre de quotas restant à recevoir de l'Etat au titre de la période pluriannuelle d'allocation de quotas en cours.

Section 7

Immobilisations et stocks en monnaies étrangères

- Immobilisations corporelles et incorporelles en monnaies étrangères

Le coût d'entrée des immobilisations incorporelles et corporelles et stocks, exprimés en monnaie étrangère est converti en monnaie nationale au cours du jour de l'opération.

Les amortissements sont calculés sur cette valeur.

C'est seulement au moment où les immobilisations sortent de l'actif que le gain ou la perte de change est définitivement dégagé et porté aux comptes de charges ou de produits financiers concernés :

- la valeur nette de l'immobilisation est évaluée au taux du jour de la cession (compte 675)
- La différence entre la VNC au cours de la date de l'acquisition et la VNC évaluée au cours de la date de cession constitue alors le gain ou la perte de change.

- Stocks et encours en monnaies étrangères

La valeur en monnaie étrangère de stocks détenue à l'étranger est convertie en monnaie nationale en fin d'exercice à un cours égal à la **moyenne pondérée des** cours pratiqués à la date d'achat des éléments considérés.

En cas de difficultés, toute autre méthode peut être utilisée dans la mesure où elle n'est pas susceptible d'affecter sensiblement les résultats.

- Créances et dettes

Constatation des différences de conversion. Quel que soit leur terme, les créances et dettes en monnaies étrangères sont converties et comptabilisées en monnaie nationale sur la base du dernier cours de change