

Extrait de l'examen de révision comptable 2012

Dossier N°1: (3,5 points)

La société Web Access est une société spécialisée dans la gestion des serveurs informatiques à distance. Web Access fournit à ses clients les prestations d'hébergement et d'exploitation de leurs applications et bases de données informatiques à distance à partir d'un accès webifié aux serveurs d'applications. La société Web Access met à la disposition de ses clients des serveurs informatiques et assure la gestion, la maintenance, le contrôle des accès et la sécurité des serveurs pour tous ses clients.

Les prestations de la société Web Access sont facturées sur la base d'une redevance annuelle fixe et d'un montant variable mensuel en fonction du nombre d'accès mensuels de chaque client aux serveurs.

La société Tech-Med est un centre d'appel filiale d'un groupe étranger qui externalise ses applications informatiques chez la société Web Access. Dans le cadre d'une politique d'harmonisation des systèmes informatiques du groupe, la société Tech-Med a acheté, le 02/01/2010, un serveur informatique selon les caractéristiques techniques exigées par son groupe pour un montant de 50.000 \$ et a payé les droits de douane au taux de 20%. Tech-Med a engagé aussi des dépenses d'installation et de mise en marche pour 15.000 DT. Après réception technique du serveur, Tech-Med a signé un contrat complémentaire avec la société Web Access selon les conditions suivantes :

- Web Access doit loger toutes les applications utilisées par Tech-Med sur le nouveau serveur;
- Le serveur sera dédié aux activités de Tech-Med ;
- Conformément aux termes du contrat initial, Web Access sera chargée de la maintenance, l'entretien et la sécurité du nouveau serveur ;
- Le montant à payer lors du règlement des redevances annuelles fixes par la société Tech-Med pour les trois premiers exercices est fixé à 13.000 DT par année.

Sachant que :

- La société Web Access applique le référentiel comptable « Full-IFRS »;
- les redevances fixes annuelles sont dues le 02 Janvier de chaque année pour un montant annuel de 48.000 DT;
- les redevances variables au titre des mois de janvier 2010 et 2011 sont respectivement de 8.000 DT et 12.000 DT ;
- Le serveur sera utilisé pour les services rendus à Tech-Med pendant une période de 4 années, au delà de cette période Web Access pourrait vendre ou utiliser à d'autres fins ce serveur après mise en place d'un nouveau serveur au profit de Tech-Med ;
- La juste valeur du serveur au 31/12/2011 est de 45.000 DT ;
- Tech-Med applique la méthode du coût historique pour ses équipements informatiques, alors que Web Access applique la méthode de réévaluation et réévalue les équipements informatiques tous les deux ans ;
- La durée de vie économique du serveur est estimée à 5 années ;
- Le cours de change du dollar au 02/01/2010 est de 1\$ = 1,500 DT.

Travail à faire :

On vous demande, sans tenir compte de la TVA, de l'IS et des impôts différés, d'analyser la substance de cette opération et de passer les écritures comptables chez la société Web Access au titre des mois de janvier et décembre des exercices 2010 et 2011.

Correction (3,5 points)

Une entité peut recevoir de ses clients des éléments d'immobilisations corporelles qu'elle doit utiliser pour leur fournir un accès continu à une source d'approvisionnement de matières premières ou de service. Par exemple, une entité qui externalise ses fonctions de technologie de l'information peut transférer ses éléments existants d'immobilisations corporelles au prestataire de services externe.

Ces opérations sont traitées selon l'IFRIC 18 « transferts d'actifs provenant de clients » dont les paragraphes 4 et 5 stipulent « La présente Interprétation s'applique à la comptabilisation **de transferts d'éléments d'immobilisations corporelles par des entités qui reçoivent de tels transferts de leurs clients.**

Les contrats qui entrent dans le champ d'application de cette Interprétation sont **les contrats dans lesquels une entité reçoit d'un client un élément d'immobilisations corporelles que l'entité doit ensuite utiliser pour raccorder le client à un réseau ou pour fournir au client un accès continu à une offre de biens ou de services, ou encore les deux.** »

L'étude de la substance de cette opération doit porter sur les points suivants :

- Qualification de l'opération entre les deux sociétés (Transferts ou non d'actifs provenant d'un client) ;
- Comptabilisation initiale du serveur, objet du transfert, chez Web Access ;
- Traitement de l'incidence de cette opération sur les produits des activités ordinaires « PAO » de Web Access ;
- **Qualification de l'opération d'un transfert d'un actif ?**

Lorsque Web Access a reçu de Tech-Med un transfert d'un élément d'immobilisations corporelles, elle doit évaluer si l'élément transféré satisfait à la définition d'un actif énoncée dans le *Cadre conceptuel*. En vertu du paragraphe 49(a) du *Cadre*, « **un actif est une ressource contrôlée par l'entité du fait d'événements passés et dont l'entité attend des avantages économiques futurs** ».

Dans la plupart des circonstances, l'entité obtient le droit de propriété de l'élément d'immobilisations corporelles transféré. Cependant, pour décider de l'existence d'un actif, la question du droit de propriété n'est pas essentielle. Aussi, si le client continue de contrôler l'élément transféré, il ne sera pas satisfait à la définition d'un actif malgré le transfert de propriété.

Une entité qui contrôle un actif peut généralement en disposer à sa guise. Par exemple, l'entité peut échanger cet actif contre d'autres actifs, l'utiliser pour produire des biens ou des services, faire payer le prix de son utilisation à des tiers, l'utiliser pour régler des passifs, le détenir ou le distribuer aux propriétaires.

Pour apprécier la question du contrôle de l'élément transféré, l'entité qui reçoit d'un client un transfert d'un élément d'immobilisations corporelles doit considérer tous les faits et circonstances pertinents. Par exemple, même si l'entité doit utiliser l'élément d'immobilisations corporelles transféré pour fournir un ou plusieurs services au client, **il peut**

avoir la capacité de décider des conditions d'exploitation et d'entretien de l'élément d'immobilisations corporelles transféré et de la date de son remplacement. Dans ce cas, l'entité doit normalement conclure qu'elle contrôle l'élément d'immobilisations corporelles transféré.

Une entité peut convenir de fournir une ou plusieurs prestations de services en échange de l'élément d'immobilisations corporelles transféré, comme par exemple lui fournir un accès continu à une offre de biens ou de services. Conformément au paragraphe 13 de l'IAS 18, l'entité doit identifier les services identifiables séparément qui sont inclus dans le contrat. Les caractéristiques qui indiquent que un service identifiable séparément sont notamment les suivantes :

- (a) un raccordement à un service est effectué pour le client et constitue pour ce client une valeur en lui même;
- (b) la juste valeur du service de raccordement peut être évaluée de façon fiable.

Une caractéristique qui indique que fournir au client un accès continu à de services est un service identifiable séparément est notamment qu'à l'avenir, le client qui effectue le transfert reçoit les services **à un prix inférieur au prix qui serait facturé sans le transfert de l'élément d'immobilisations corporelles.**

Pour le cas du transfert du serveur, les éléments ci-après démontre qu'il y a un transfert d'immobilisation entre Web Access et Tech-Med :

- Conformément aux termes du contrat initial, Web Access sera chargée de la maintenance, l'entretien et la sécurité du nouveau serveur ; (Extrait de l'énoncé)
- Les redevances fixes annuelles sont dues le 02 Janvier de chaque année pour un montant annuel de 48.000 DT et le montant à payer lors du règlement des redevances annuelles par la société Tech-Med pour les trois premiers exercices est fixé à 13.000 DT par année;
- La durée économique du serveur est estimée à 5 années alors que la durée d'engagement envers Tech-Med est de 4 années.

Cette opération est donc qualifiée de transfert d'une immobilisation corporelle pour Web Access.

- **Comptabilisation initiale du serveur transféré chez Web Access**

Web Access **doit comptabiliser le serveur transféré en tant qu'élément d'immobilisations corporelles** conformément au paragraphe 7 de l'IAS 16 (c'est-à-dire (a) il est probable que les avantages économiques futurs associés à cet élément iront à l'entité ; et (b) le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable) et **évaluer son coût de comptabilisation initiale à la juste valeur** conformément au paragraphe 24 de cette Norme.

- **Comptabilisation du crédit**

Web Access a reçu un serveur qui doit être comptabilisé et évalué conformément aux paragraphes 9 à 11 de l'IFRIC 18 c'est-à-dire en tant que immobilisation. **Pour la contre partie,** en vertu du paragraphe 12 de IAS 18, « lorsque des biens sont vendus ou des services sont rendus en échange de biens ou services dissemblables, l'échange est considéré comme une transaction générant des produits des activités ordinaires ».

Selon les termes des contrats le transfert du serveur constituerait un échange de biens en contre partie de services à rendre. En conséquence, Web Access doit comptabiliser selon l'IAS 18 un produit qui sera étalé sur la période de remboursement c'est-à-dire 3 années.

L'entité doit comptabiliser les produits **lorsque le service est exécuté conformément au paragraphe 20 de l'IAS 18.** Si un service continu est identifié comme faisant partie du contrat, **la période au cours de laquelle le produit doit être comptabilisé pour ce service est généralement déterminée par les termes du contrat conclu avec le client.**

Par conséquent, Web Access devrait comptabiliser au titre des trois premiers exercices un produit qui correspond au montant de la redevance, soit 48.000 DT et non pas uniquement le montant encaissé au titre de la redevance annuelle.

Calcul du coût du serveur

Prix d'achat : (50 000 \$ * 1,5) =	75 000 DT
Droit de douane : (20% * 75 000) =	15 000 DT
Frais d'installation et de mise en marche =	15 000 DT
	105 000 DT
Coût total :	105 000 DT

écriture comptable chez la société Web Access :

Exercice 2010

1- Transfert de l'immobilisation

02/01/2010

(B) Immobilisation Corporelle		105 000,000	
	(B) Clients Avances et Acomptes Ou Produit constaté d'avance		105 000,000

2- Comptabilisation de la redevance annuelle:

02/01/2010

(B) Clients Tech-Med		13 000,000	
(B) Clients Avances et Acomptes		35 000,000	
	(R) PAO		48 000,000

NB : L'écriture pourrait être acceptée selon le schéma comptable suivant : La redevance annuelle est répartie sur 12 mois : 48 000/ 12 mois = 4 000 DT/ mois (de janvier 2010 à décembre 2010)

02/01/2010

(B) Clients Tech-med		13 000,000	
(B) Clients Avances et Acomptes		35 000,000	
	(R) PAO		4 000,000
	(B) Produit Constaté d'avance		44 000,000

3- Comptabilisation de la redevance variable du mois de janvier 2010

31/01/2010

(B) Clients Tech-Med	8 000,000	
(R) PAO		8 000,000

4- Constatation de l'amortissement année 2010

31/12/2010

(R) Dotation aux amortissements des immobilisations corporelles	21 000,000	
(B) Amortissement des immobilisations corporelles		21 000,000

21 000 DT = 105 000 DT/ 5 Années

Exercice 2011

1- Comptabilisation de la redevance annuelle

02/01/2011

(B) Clients Tech-Med	13 000,000	
(B) Clients Avances et Acomptes	35 000,000	
(R) PAO		48 000,000

NB : L'écriture pourrait être acceptée selon le schéma comptable suivant : La redevance annuelle est répartie sur 12 mois : 48 000/ 12 mois = 4 000 DT/ mois (de janvier 2011 à décembre 2011)

02/01/2011

(B) Clients Tech-med	13 000,000	
(B) Clients Avances et Acomptes	35 000,000	
(R) PAO		4 000,000
(B) Produit Constaté d'avance		44 000,000

2- Comptabilisation de la redevance variable du mois de janvier 2011

31/01/2011

(B) Clients Tech-Med	12 000,000	
(R) PAO		12 000,000

3- Constatation de l'amortissement année 2011

31/12/2011

(R) Dotation aux amortissements des immobilisations corporelles	21 000,000	
(B) Amortissement des immobilisations corporelles		21 000,000

5- Détermination de la juste valeur au 31/12/2011 et les écritures comptables à passer

(NB : Deux présentations d'écritures sont possibles selon la méthode choisie par l'étudiant)

Valeur Brute	105 000,000
Amortissement cumulé	<u>42 000,000</u>
VCN au 31/12/2011	63 000,000
Juste valeur au 31/12/2011	<u>45 000,000</u>
Ecart de réévaluation (Perte en résultat)	-18 000,000

31/12/2011

(R) Amortissement immobilisation corporelle	42 000,000	
(B) Immobilisation corporelle		42 000,000

31/12/2011

(R) Perte de réévaluation (Dépréciation d'actifs)	18 000,000	
(B) Immobilisation corporelle		18 000,000

Le deuxième traitement possible et l'écriture correspondante se présentent ainsi :

Coefficient de réévaluation	0,71428571
-----------------------------	------------

	Valeur réévaluée	Valeur avant Réévaluation	Ecart Réévaluation
Valeur Brute réévaluée	75000	105 000,000	30 000,000
Amortissement réévalué	30000	42 000,000	12 000,000
VCN réévaluée	45000	63 000,000	18 000,000

31/12/2011

(RT) Perte de réévaluation (dépréciation d'actif)	18 000,000	
(B) Amortissement immobilisation corporelle	12 000,000	
(B) Immobilisation corporelle		30 000,000