

DCG 9

Introduction à la comptabilité

CAS PRATIQUES

Charlotte DISLE

Agrégée d'économie et gestion
Docteur en sciences de gestion
Enseignant chercheur à Grenoble
École de management (GEM)

Anne-Marie BOUVIER

Agrégée d'économie et gestion
Professeur en classes préparatoires au DCG

DUNOD

<p>Le pictogramme qui figure ci-contre mérite une explication. Son objet est d'alerter le lecteur sur la menace que représente pour l'avenir de l'écrit, particulièrement dans le domaine de l'édition technique et universitaire, le développement massif du photocopillage.</p> <p>Le Code de la propriété intellectuelle du 1^{er} juillet 1992 interdit en effet expressément la photocopie à usage collectif sans autorisation des ayants droit. Or, cette pratique</p>		<p>d'enseignement supérieur, provoquant une baisse brutale des achats de livres et de revues, au point que la possibilité même pour les auteurs de créer des œuvres nouvelles et de les faire éditer correctement est aujourd'hui menacée.</p> <p>Nous rappelons donc que toute reproduction, partielle ou totale, de la présente publication est interdite sans autorisation de l'auteur, de son éditeur ou du Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC, 20, rue des Grands-Augustins, 75006 Paris).</p>
--	---	--

© Dunod, Paris, 2008
 ISBN 978-2-10-053910-9
 ISSN 1269-8792

Le Code de la propriété intellectuelle n'autorisant, aux termes de l'article L. 122-5, 2^e et 3^e a), d'une part, que les « copies ou reproductions strictement réservées à l'usage privé du copiste et non destinées à une utilisation collective » et, d'autre part, que les analyses et les courtes citations dans un but d'exemple et d'illustration, « toute représentation ou reproduction intégrale ou partielle faite sans le consentement de l'auteur ou de ses ayants droit ou ayants cause est illicite » (art. L. 122-4).

Cette représentation ou reproduction, par quelque procédé que ce soit, constituerait donc une contrefaçon sanctionnée par les articles L. 335-2 et suivants du Code de la propriété intellectuelle.

Sommaire

CHAPITRE 1	Définition et principes de la comptabilité	1
CHAPITRE 2	L'écriture comptable	8
CHAPITRE 3	Actif et passif	22
CHAPITRE 4	Charges et produits	31
CHAPITRE 5	La taxe sur la valeur ajoutée	37
CHAPITRE 6	Les achats	48
CHAPITRE 7	Les ventes	56
CHAPITRE 8	Les réductions sur achats et ventes	65
CHAPITRE 9	Les frais accessoires liés aux achats et aux ventes	74
CHAPITRE 10	Les autres charges et produits	84
CHAPITRE 11	La paie	93
CHAPITRE 12	Les immobilisations incorporelles et corporelles	108
CHAPITRE 13	Les règlements	124
CHAPITRE 14	Les opérations sur titres	135
CHAPITRE 15	Les opérations de financement	148

CHAPITRE 16	Le financement par subventions	162
CHAPITRE 17	Les opérations en devises	172
CHAPITRE 18	Les emballages	183
CHAPITRE 19	L'amortissement des immobilisations	193
CHAPITRE 20	Les dépréciations des immobilisations	205
CHAPITRE 21	Évaluation des stocks à l'inventaire	218
CHAPITRE 22	Les dépréciations des autres éléments d'actif	229
CHAPITRE 23	Les provisions inscrites au passif du bilan	245
CHAPITRE 24	Le traitement des dettes et créances en monnaie étrangère	256
CHAPITRE 25	Les cessions d'immobilisations	267
CHAPITRE 26	Les autres opérations de régularisation	282
CHAPITRE 27	La clôture et la réouverture des comptes. L'affectation du résultat	290
CHAPITRE 28	Documents de synthèse : bilan et compte de résultat	299
CHAPITRE 29	Les systèmes comptables	311
CHAPITRE 30	Les contrôles comptables	322

Définition et principes de la comptabilité

RAPPEL DE COURS

La comptabilité est un système d'information permettant de formaliser les données relatives à l'entreprise. Elle fournit une information intelligible, significative, fiable et pertinente sur la réalité économique de l'entreprise. Elle permet notamment de rendre compte des relations de l'entreprise avec ses partenaires et d'informer sur la situation patrimoniale et les performances de l'entreprise.

L'information comptable est une donnée quantitative monétaire retraçant un événement affectant la situation financière ou la performance de l'entreprise à une date donnée et justifié par un document.

Dans le cadre d'une comptabilité d'engagement, les opérations de l'entreprise sont comptabilisées dès lors qu'elles se réalisent, et donc indépendamment de leur règlement. Les choix de traduction comptable (par exemple : doit-on enregistrer les événements futurs affectant la situation de l'entreprise ?) sont guidés par le cadre normatif de la comptabilité.

L'objectif de ces normes, traduites dans le PCG pour les entreprises françaises, est de fournir une image fidèle de l'entreprise. Pour ce faire, nombreux principes sont à respecter :

- le principe de continuité d'exploitation,
- le principe de prudence,
- le principe de permanence des méthodes,
- le principe du coût historique,
- le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture,
- le principe de non-compensation...

L'information comptable peut être produite et contrôlée par des professionnels. L'expert-comptable, le commissaire aux comptes et le comptable de l'entreprise sont les principaux acteurs de la tenue et du contrôle des comptes de l'entreprise.

CAS

CAS 1

Application

Thème : D'une réalité économique à une traduction comptable

L'entreprise Juge, installée depuis une vingtaine d'années en Ardèche, produit et vend des framboises, des fraises, des poires, des pommes et des kiwis. Elle vous communique un extrait des opérations qu'elle a réalisées au cours de l'exercice N-1 et N. Elle dispose, par ailleurs, d'informations sur l'exercice N+1. L'entreprise Juge vous informe qu'elle clôture ses comptes le 31/12/N. La comptabilité de l'entreprise Juge est une comptabilité d'engagement.

Extrait des opérations réalisées par l'entreprise Juge :

- 15/12/N-1 : Facturation d'une vente d'une palette de fruits à la coopérative du village Poket.
- 20/12/N-1 : Emprunt contracté auprès de la Banque Populaire.
- 22/12/N-1 : Achat de cartons d'emballage, le fournisseur communique la facture correspondante le 05/01/N.
- 15/01/N : Règlement de la palette de fruits vendue le 15/12/N-1 par la coopérative du village Poket.
- 20/01/N : Paiement de la mensualité de l'emprunt contracté auprès de la Banque Populaire.
- 12/02/N : Embauche d'un nouvel employé.
- 28/02/N : Versement du salaire du nouvel employé.
- 15/03/N : Livraison de fruits à la coopérative Poket, l'entreprise Juge n'a pas communiqué la facture correspondante.
- 21/03/N : Facturation de la livraison effectuée le 15/03/N.
- 31/03/N : Détermination de la productivité des employés.
- 12/04/N : Réception d'un bon de commande effectuée auprès de l'entreprise Zenatti pour la fourniture d'engrais.
- 15/04/N : Réception de la facture correspondante au bon de commande reçu le 12/04/N.
- 16/04/N : Livraison des engrais commandés auprès de l'entreprise Zenatti.
- 17/04/N : Règlement de l'entreprise Juge auprès de l'entreprise Zenatti.
- 05/05/N : Estimation de la part de marché de l'entreprise Juge et de ses concurrents.
- 18/12/N : Condamnation judiciaire suite à une plainte déposée par un voisin exploitant : dommages et intérêts, appel de l'entreprise Juge.
- 20/12/N : Ouverture d'une nouvelle coopérative, Bayard. L'entreprise Juge prévoit une hausse de 5 % de ses ventes.
- 21/12/N : Détermination du résultat généré par la vente des fraises.
- 28/12/N : Livraison, facturation et règlement de palettes de fruits et de conserves à la coopérative Bayard.
- 05/01/N+1 : Retour d'un lot de conserves vendu le 28/12/N à la coopérative Bayard (date de péremption : 28/11/N).

- 1) Quels sont les événements à comptabiliser par l'entreprise Juge au cours de l'exercice N ?
- 2) Quels sont les principes et règles comptables sous-jacents au choix des événements considérés ?
- 3) Quels sont les avantages et les inconvénients de ces principes et règles ?

CORRIGÉ**1) Événements à comptabiliser par l'entreprise Juge au cours de l'exercice N**

Informations	Comptabilisation au cours du premier exercice		
	Oui	Non	Observations
15/12/N-1		X	Déjà pris en compte dans les comptes de l'exercice N-1
20/12/N-1		X	Déjà pris en compte dans les comptes de l'exercice N-1
22/12/N-1	X		
15/01/N	X		
20/01/N	X		
12/02/N		X	
28/02/N	X		
15/03/N		X	Régularisation à la clôture si toujours pas de factures
21/03/N	X		
31/03/N		X	
12/04/N		X	Le bon de commande ne constitue pas un document comptable à enregistrer
15/04/N	X		
16/04/N		X	
17/04/N	X		
05/05/N		X	
18/12/N	X		L'entreprise anticipe des pertes probables futures (principe de prudence)
20/12/N		X	À l'inverse, les événements futurs favorables ne sont pas pris en compte
21/12/N		X	C'est la comptabilité de gestion qui effectue la décomposition du résultat par produit
28/12/N	X		
05/01/N+1		X	Enregistrement au cours de l'exercice N+1 sauf si l'information sur le mécontentement parvient avant le 31/12/N

2) Principes et règles comptables sous-jacents au choix des événements considérés

L'entreprise Juge traduit comptablement les informations précédentes dans sa comptabilité de l'exercice N :

- dès lors qu'elle dispose d'une **pièce comptable justificative** (exemple : facture) ;
- que l'opération réelle soit payée ou non (**comptabilité d'engagement**) ;

- si elles concernent effectivement l'exercice N (**principe d'indépendance des exercices**) ;
- ou si elles traduisent des événements futurs défavorables conduisant à une charge future probable : **principe de prudence**.

3) Avantages et inconvénients de ces principes et règles

Le tableau ci-après présente les avantages et les inconvénients de ces principes et règles.

Principes et règles	Avantages	Inconvénients
Pièce justificative	Fiabilité de l'information comptable	Lourdeur administrative Décalage entre les opérations et la disposition des pièces comptables
Comptabilité d'engagement	Suivi des opérations réelles indépendamment des mouvements de trésorerie Suivi des créances et des dettes	Le résultat reflète un résultat potentiel et non une réalité sonnante et trébuchante...
Principe d'indépendance des exercices	Permet d'apprécier l'état de l'entreprise à un moment adéquat Possibilité de comparabilité	Découpage artificiel Choix de l'exercice Date de clôture adéquate Lourdeur administrative et travaux comptables nombreux
Principe de prudence	Appréciation prudente de la valeur de l'entreprise (vision patrimoniale : la valeur de l'entreprise est ce qu'elle est ou ce qu'elle risque de ne pas être)	Asymétrie de la prise en compte des événements futurs affectant la valeur de l'entreprise

CAS 2

Approfondissement

Thème : Date de clôture des comptes

L'entreprise Xmas a été créée le 20/03/N. Elle exerce une activité de négoce de jouets. Elle fait appel à un expert-comptable afin d'opérer des choix comptables optimaux. Elle s'interroge notamment sur le choix de la date de clôture de ses comptes.

- 1) Définir un exercice comptable.
- 2) Présenter le ou les principes conduisant à découper la vie de l'entreprise en différents exercices comptables.
- 3) Dans quel cas l'exercice comptable peut-il être supérieur ou inférieur à douze mois ?
- 4) Quelles sont les solutions possibles qui s'offrent à l'entreprise Xmas pour définir la date de clôture de son premier exercice ?
- 5) Quels facteurs doivent être pris en compte par l'entreprise Xmas pour la détermination de la date de clôture de l'exercice ?

- 6) L'entreprise Xmas pourra-t-elle par la suite modifier la date de clôture de ses exercices comptables ? Si oui, quels sont les organes compétents, les conditions et les formalités à respecter ?
- 7) Qu'est-ce qui peut motiver un changement de date de clôture ?

CORRIGÉ

1) Définition d'un exercice comptable

L'exercice est une période de temps délimitée au cours de laquelle une entreprise enregistre tous les faits économiques qui concourent à l'élaboration de sa comptabilité. L'exercice comptable se termine par la production des états comptables (bilan, compte de résultat et annexe). La durée d'un exercice est généralement de douze mois (le plus souvent du 1^{er} janvier au 31 décembre de chaque année, bien que cela ne soit pas une obligation) pour les titulaires de bénéfices industriels et commerciaux ainsi que les professions libérales. Le premier exercice peut néanmoins avoir une durée plus courte ou plus longue, dans la limite de deux ans. Il est possible de modifier la durée d'un exercice au cours de la vie de la société sur décision des associés ou actionnaires. Un exercice peut alors passer d'une durée de 12 mois à 13 ou 15 mois (afin de faciliter une consolidation par exemple). Le principe fiscal reste d'établir une déclaration de résultat par année civile.

2) Principes conduisant à découper la vie de l'entreprise en exercices comptables

Dans l'hypothèse de continuité de l'exploitation (**principe de continuité d'exploitation**), il convient de définir par période le résultat et le patrimoine de l'entreprise. Pour cela, il suffit de convenir d'une période à laquelle se rattachent ces travaux de synthèse. C'est l'exercice comptable.

Lorsque l'exercice est défini, les éléments considérés pour refléter la réalité économique à la fin de cet exercice sont ceux qui concernent cet exercice (**principe de séparation ou d'indépendance des exercices**).

3) Cas où l'exercice comptable peut être supérieur ou inférieur à douze mois

L'article L. 123-12 du Code de commerce impose à toute personne, physique ou morale, ayant la qualité de commerçant :

- de procéder à l'enregistrement comptable des mouvements affectant le patrimoine de l'entreprise ;
- de contrôler par inventaire, au moins une fois tous les douze mois, l'existence et la valeur des éléments actifs et passifs du patrimoine de l'entreprise ;
- d'établir des comptes annuels à la clôture de l'exercice au vu des enregistrements comptables et de l'inventaire.

Il résulte de ce texte que la durée normale d'un exercice est de douze mois.

L'exercice comptable, si l'on se réfère à la terminologie retenue par le Code de commerce évoque la notion de « comptes annuels » et précise, dans son article 8, que « toute personne physique ou morale... doit établir des comptes annuels à la clôture de l'exercice au vu des enregistre-

ments comptables et de l'inventaire. » L'exercice doit donc avoir une durée de douze mois. Ce texte doit toutefois être nuancé car il n'existe pas, en réalité, de dispositions légales concernant la durée minimale et la durée maximale. La seule obligation provient du même article 8 qui dispose que « toute personne physique ou morale... doit contrôler par inventaire, au moins une fois tous les douze mois, l'existence et la valeur des éléments actifs et passifs du patrimoine de l'entreprise. »

La durée peut, à titre exceptionnel, être inférieure ou supérieure à douze mois :

- lors du premier exercice social ;
- lors du dernier exercice social ;
- au cours de la vie sociale, à la suite d'une décision de modification de la date de clôture de l'exercice.

En pratique, on constate rarement des exercices inférieurs à 6 mois ou supérieur à 18 mois.

4) Solutions possibles s'offrant à l'entreprise Xmas pour définir la date de clôture de son premier exercice

Le plus souvent, la date de clôture coïncide avec l'année civile mais ce n'est pas une obligation. En effet, dès lors que la durée est égale à un an, il est possible de clôturer l'exercice social à n'importe quel moment, même en cours de mois. Toutefois, la périodicité doit être fixe ce qui signifie que les entreprises ne peuvent pas adopter une date variable (par exemple, le dernier vendredi du mois de décembre).

5) Facteurs devant être pris en compte par l'entreprise Xmas pour la détermination de la date de clôture de l'exercice

Les résultats de l'activité d'une société commerciale sont appréciés périodiquement à la fin de chaque exercice social. Il est donc important de bien choisir la date de clôture de celui-ci.

Même si les exercices comptables des sociétés françaises sont clôturés le plus souvent le 31 décembre, toutes les dates sont autorisées. Plusieurs facteurs peuvent influencer ce choix :

- pour les entreprises ayant une **activité fortement saisonnière**, la clôture ne doit pas intervenir en plein cœur de cette activité. Aussi le 31 décembre doit-il être écarté pour les entreprises de vente de jouets, de chocolats, pour les établissements de tourisme de montagne... Les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise. Si la clôture a pour effet de « tronquer » l'activité, il serait possible de penser que l'objectif d'image fidèle n'est pas atteint ;
- il est préférable, notamment pour les PME, de fixer la clôture à **la fin d'un trimestre civil** afin de simplifier les calculs liés à certaines obligations trimestrielles (charges sociales...) ;
- pour les entreprises qui ont une comptabilité d'engagement (BIC, IS), la **notion de trésorerie** peut entrer en ligne de compte. Pour la profession d'expert-comptable par exemple, les mois de mars, avril et mai sont des mois de facturation importants. Or, les encaissements interviennent dans les 60, 90 ou 100 jours. L'expert-comptable a donc intérêt à clôturer ses comptes au 30 septembre plutôt qu'au 30 juin. Il est en effet plus attrayant de présenter un bilan avec une trésorerie positive qu'avec des créances clients et une trésorerie négative ;
- il faut considérer la **charge de travail** inhérente à l'établissement des comptes annuels. En outre, certaines entreprises pourront également avoir intérêt à fixer la date de clôture de leur exercice à une période d'activité plutôt calme, si elles doivent effectuer des opérations

d'inventaire lourdes. De plus, lorsque l'entreprise fait appel à un expert-comptable, il est souhaitable que celui-ci soit le plus disponible possible. Or une clôture d'exercice en cours d'année est généralement plus facile à gérer pour les cabinets d'expertise-comptable qu'une clôture au 31 décembre, adoptée par la grande majorité des entreprises.

6) Conditions et modalités de modification de la date de clôture des exercices comptables

Les dates d'ouverture et de clôture de l'exercice peuvent être modifiées au cours de la vie sociale. La durée de l'exercice en cours est alors prolongée ou réduite afin de permettre l'ajustement sur la nouvelle périodicité. Ce changement peut être permanent ou purement temporaire. Comment opérer un changement de date de clôture ?

■ *Organe compétent*

La décision relève de la compétence exclusive de l'assemblée générale extraordinaire des associés (AGE).

■ *Conditions*

La modification de la durée de l'exercice social est possible uniquement si la décision est prise avant l'expiration de l'exercice social en cours et, en cas de réduction de la durée de ce dernier, avant l'expiration de la nouvelle date choisie. Par ailleurs, la prolongation de l'exercice social ne doit pas faire échec à l'obligation de réunir l'assemblée générale ordinaire (AGO) au moins une fois par an.

■ *Formalités*

- Formalités de publicité. Quelle que soit la modification envisagée, la décision doit faire l'objet d'un dépôt au greffe du tribunal de commerce du lieu du siège social et, s'il s'agit d'une société par actions ou d'une société à responsabilité limitée, d'une inscription modificative au Registre du commerce et des sociétés. En revanche, il n'est pas nécessaire de procéder à une insertion dans un journal d'annonces légales ;

- Pièces à fournir :

- deux exemplaires du procès-verbal d'assemblée certifiés conformes par le représentant légal ;
- deux exemplaires des statuts mis à jour, datés et certifiés conformes par le représentant légal ;
- un formulaire M2.

Le coût des formalités est d'environ 60 euros.

7) Motivations d'un changement de date de clôture

Plusieurs critères peuvent être avancés pour proposer une modification au cours de la vie sociale :

- possibilité de mieux refléter la saisonnalité ;
- alignement de la société sur les autres sociétés du même groupe ;
- prise en compte des effets d'une restructuration ou d'une fusion ;
- amélioration des résultats par un développement de l'activité entre les dates ancienne et nouvelle de clôture.

Les dates de clôture sont souvent liées également aux habitudes des pays. Ainsi, la date du 30 septembre est souvent retenue dans les pays d'Afrique francophone alors qu'en France l'exercice comptable coïncide généralement avec l'année civile.

RAPPEL DE COURS

L'écriture comptable consiste à traduire les flux économiques et financiers de l'entreprise qu'il convient d'enregistrer. Elle se caractérise par :

- l'information sur l'origine du flux à comptabiliser, soit l'emploi ;
- l'information sur la destination du flux à comptabiliser, soit la ressource ;
- le montant du flux à comptabiliser ;
- la pièce justificative du flux à comptabiliser.

Le principe de la partie double impose de comptabiliser pour chaque opération l'emploi et la ressource correspondante. L'enregistrement comptable se réalise grâce à l'utilisation de comptes. Le compte est un tableau synthétique décrivant de façon formalisée l'emploi ou la ressource d'un flux. Il se définit par un numéro et par un nom, et précise le montant et la nature du mouvement induit par le flux : débit ou crédit. La différence entre les mouvements débiteurs et créditeurs du compte représente son solde.

La comptabilisation des flux de l'entreprise est retranscrite de façon chronologique dans le journal ou à travers la présentation des différents comptes dans le grand livre.

CAS

CAS 1

Test de connaissance

Thème : Flux comptables

Indiquer pour les opérations suivantes la nature, l'origine et la destination du flux correspondant et spécifier la classe des comptes mobilisés pour leur traduction comptable. Présenter les réponses dans le tableau ci-après.

Informations	Nature du flux			Analyse du flux	
	Physique	Monétaire	Financier	Emploi	Ressource
1. Achats de matières premières au comptant					
2. Paiement des salaires					
3. Ventes de produits finis à crédit					
4. Souscription d'un emprunt bancaire					
5. Apport de capital d'un associé					
6. Acquisition à crédit d'un chariot élévateur					
7. Constatation d'une amende fiscale pour retard de paiement					
8. Retrait de liquidités pour la caisse de l'entreprise					
9. Règlement d'un client					
10. Achat de fournitures, pour moitié au comptant					

CORRIGÉ

Informations	Nature du flux			Analyse du flux	
	Physique	Monétaire	Financier	Emploi	Ressource
1. Achats de matières premières au comptant	X	X		601 Achats de matières premières 401 Dettes fournisseurs	401 Dettes fournisseurs 512 Banques
2. Paiement des salaires		X		421 Personnel Rémunérations dues	512 Banques
3. Ventes de produits finis à crédit	X			411 Créances clients	701 Ventes de produits finis
4. Souscription d'un emprunt bancaire			X	512 Banques	164 Emprunts auprès des établissements de crédit
5. Apport de capital d'un associé			X	512 Banques	101 Capital
6. Acquisition à crédit d'un chariot élévateur	X			215 Matériels industriels	401 Dettes fournisseurs
7. Constatation d'une amende fiscale pour retard de paiement	X			6712 Pénalités, amendes fiscales et pénales	44 Dettes envers l'État
8. Retrait de liquidités pour la caisse de l'entreprise			X	530 Caisse	512 Banques
9. Règlement d'un client		X		512 Banques	411 Créances clients
10. Achat de fournitures, pour moitié au comptant	X	X		602 Achats de fournitures 401 Dettes fournisseurs	401 Dettes fournisseurs 512 Banques

REMARQUE

Pour un achat au comptant, il convient de comptabiliser deux écritures : une écriture pour l'opération réelle - l'échange commercial - et une écriture pour le flux monétaire correspondant au règlement de l'acquisition. Si l'on choisissait de n'enregistrer qu'une seule écriture (compte d'achat et compte banque), les soldes des comptes seraient identiques mais toutes les pièces comptables ne seraient pas enregistrées (facture d'achat et pièce de caisse) et le total du montant des dettes fournisseurs n'intégrerait pas l'ensemble des échanges réalisés par l'entreprise.

CAS 2**Application**

Thème : L'enregistrement comptable : notions de débit, crédit, principe de la partie double et réciprocité des comptes

L'entreprise Giroud est spécialisée dans la production et le négoce de noix. L'entrepreneur Giroud présente quelques difficultés à distinguer les informations fournies par sa comptabilité et par sa banque. Vous disposez de l'extrait de son relevé bancaire suivant.

Entreprise Giroud Historique du compte Compte n° 123456789 Compte Chèques		Solde créditeur au 02/10/N : + 12 520,78 Eur				
Date compta	Libellé opération	Ref	Date opération	Date valeur	Montant débit	Montant crédit
03/10	Frais de commissions pour prédécision ; 6 écritures facturées à 6,94 HT	EC25097	01/10	01/10	49,80	
02/10	Échéance prêt dont Int 3 620,03	987654	01/10	01/10	10 022,26	
01/10	Chèque	000229	01/10	30/09	480,00	
01/10	CB Station BP	CL720R	01/10	30/09	67,13	
28/09	Chèque	000225	28/09	27/09	98,68	
28/09	Ret DAB Grenoble Notre-D Cart *908834416 retrait le 28/09 à 11:39	3V2378	28/09	28/09	100,00	
28/09	Virement Entreprise Schmitt	045129	28/09	28/09		1 876,45
27/09	Virement Entreprise Olive	046720	27/09	27/09		2 834,40
27/09	Prélèvement EDF	BY2950	27/09	27/09	250,45	

- 1) Les comptes de l'entreprise et le relevé bancaire de l'entreprise fournissent-ils les mêmes informations ?
- 2) Quels sont les partenaires concernés par les opérations transcrites dans l'extrait du relevé bancaire ?
- 3) Après avoir précisé la définition d'un flux, représenter schématiquement les flux ne mettant en jeu que la banque et l'entreprise Giroud transcrits par l'extrait de relevé bancaire.
- 4) Après avoir rappelé les notions de débit et de crédit, les enregistrer au flux définis à la question 2 à l'aide de compte en T dans la comptabilité de l'entreprise Giroud.
- 5) Définir et illustrer le principe de la partie double.
- 6) Définir et illustrer la réciprocité des comptes. Expliquer pourquoi l'on entend dire que « la comptabilité fonctionne à l'envers ».

CORRIGÉ

1) Information des comptes de l'entreprise et du relevé bancaire

Non, les comptes de l'entreprise et le relevé bancaire ne fournissent généralement pas la même information. Dans une comptabilité d'engagement, les comptes de l'entreprise enregistrent des opérations, même si celles-ci n'ont pas donné lieu à un encaissement ou à un décaissement (exemple : vente de marchandises à crédit) alors que le relevé bancaire est le reflet du compte banque de l'entreprise. Par ailleurs, du fait du décalage dans le temps, les recettes et les dépenses ne sont pas obligatoirement inscrites au même moment dans les comptes et sur le relevé bancaire. De plus, des opérations peuvent apparaître sur le relevé sans que l'entreprise ait eu au préalable d'autres pièces comptables pour les enregistrer dans ses comptes (exemple : prélèvement réalisé par la banque pour la mensualité d'un prêt). Enfin, comme nous le soulignerons ultérieurement, le relevé bancaire correspond à la tenue du compte banque de l'entreprise dans les comptes de la banque, donc selon son point de vue, alors que les comptes de l'entreprise sont élaborés selon le point de vue de l'entreprise.

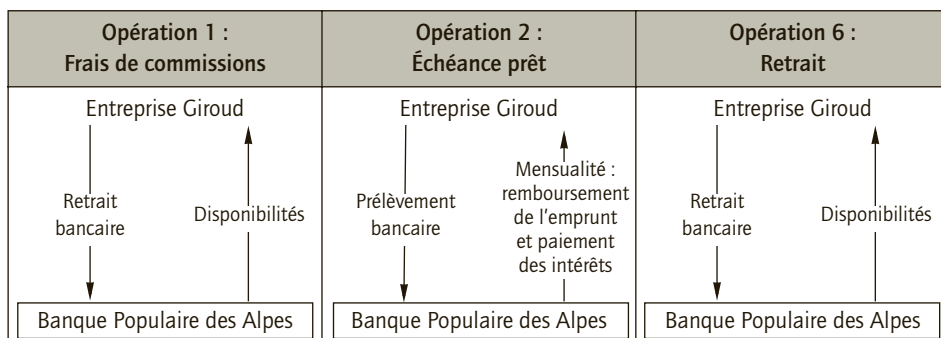
2) Partenaires concernés par les opérations transcrites dans l'extrait du relevé bancaire

Les partenaires sont : la Banque Populaire des Alpes ; l'entreprise Giroud ; la station BP ; l'entreprise Schmitt ; EDF ; autres partenaires non désignés.

3) Définition d'un flux et représentation schématique des flux ne mettant en jeu que la banque et l'entreprise Giroud

Un flux est un mouvement affectant une variable économique sur une période donnée. Les relations que l'entreprise entretient avec l'extérieur génèrent des échanges de toutes sortes, en particulier : de biens, de services et de monnaie. L'entreprise peut également réaliser des opérations en interne. Ces différentes opérations constituent des flux à enregistrer dans les comptes de l'entreprise s'ils sont exprimables dans l'unité monétaire du pays de l'entreprise et s'ils traduisent une activité de l'entreprise affectant la performance ou le patrimoine de l'entreprise, à une date donnée, et s'ils sont justifiés par une pièce comptable.

Les flux entre la banque et l'entreprise Giroud peuvent être représentés schématiquement comme suit.



4) Notions de débit et de crédit, enregistrement

D'un point de vue comptable, il convient de préciser pour chaque flux :

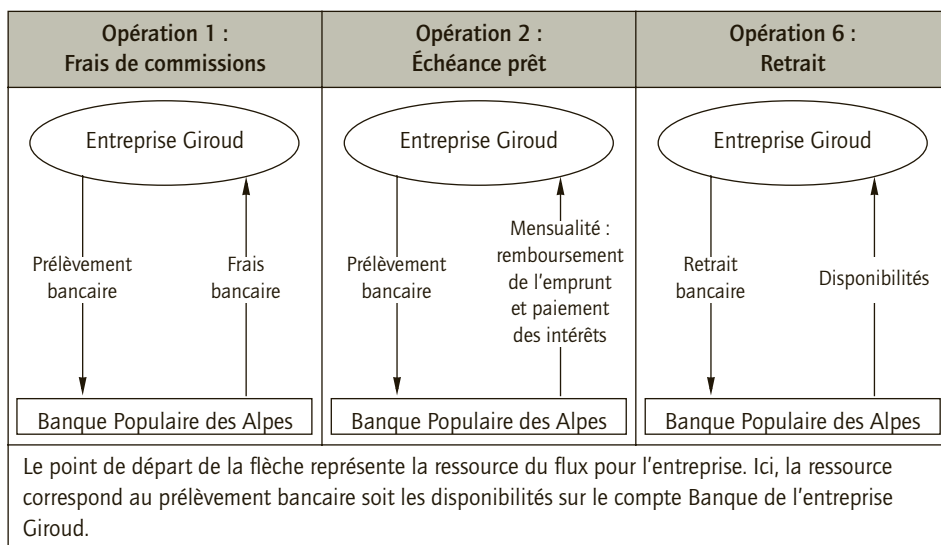
- son origine qui permet ou explique sa réalisation ;
- sa destination qui traduit sa finalité.

Pour chaque flux, il convient *in fine* de répondre aux questions suivantes :

- comment ou pourquoi l'entreprise a-t-elle réalisé ce flux ? (Origine du flux) ;
- en quoi consiste ce flux ? (Destination du flux)

L'origine du flux est désignée dans le langage comptable par la notion de ressource ou crédit. La destination du flux correspond dans la terminologie comptable à l'emploi ou débit.

Ainsi, nous précisons l'emploi et la ressource des opérations étudiées précédemment dans les comptes de l'entreprise Giroud, comme suit :



La transcription des opérations à l'aide de schéma n'étant pas aisée, les enregistrements comptables se réalisent par l'utilisation des comptes. Les comptes sont des tableaux caractérisés par un numéro et un intitulé. Ils comportent deux parties : la partie droite, appelée crédit, enregistre les ressources des flux ; la partie gauche, appelée débit, enregistre les emplois des flux. Ainsi les opérations précédentes s'enregistrent comme suit :

Opération 1 : Frais de commissions	Opération 2 : Échéance prêt	Opération 6 : Retrait
<p>627 Services bancaires</p> <hr/> <p>03/10 49,80</p>	<p>164 Emprunt bancaire</p> <hr/> <p>02/10 6 402,23</p>	<p>530 Caisse</p> <hr/> <p>28/09 100</p>

<p>512 Banques</p> <hr/> <p>03/10 49,80</p>	<p>661 Charges d'intérêt</p> <hr/> <p>3 620,03 02/10</p> <p>512 Banques</p> <hr/> <p>10 022,20 02/10</p>	<p>512 Banques</p> <hr/> <p>100 28/09</p>
---	--	---

5) Définition et illustration du principe de la partie double

Selon le principe de la partie double, chaque flux donne lieu à un double enregistrement :

- au crédit du ou des comptes correspondant à l'origine du flux (ressource) ;
- au débit du ou des comptes correspondant à la destination du flux (emploi).

Par conséquent, pour chaque enregistrement, le total des débits est égal au total des crédits, et si l'on considère l'ensemble des comptes, le total des soldes débiteurs est égal au total des soldes créditeurs.

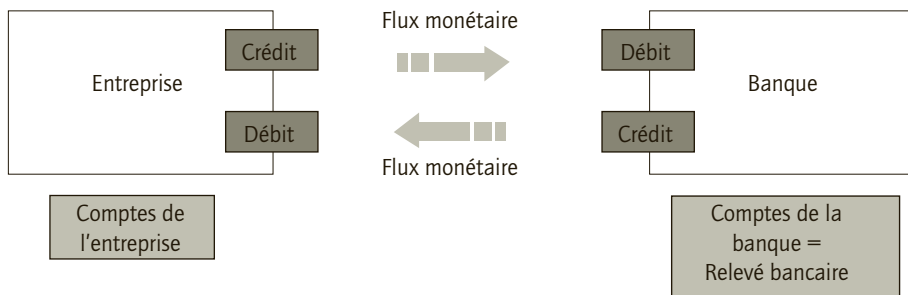
Illustrons le principe de la partie double au travers de l'opération 2.

Opération 2 : Échéance prêt							
	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: center;"> <p>164 Emprunt bancaire</p> <hr/> <p>6 402,23</p> </td> <td style="width: 10px; border-left: 1px solid black;"></td> <td style="text-align: center;"> <p>661 Charges d'intérêt</p> <hr/> <p>3 620,03</p> </td> <td style="width: 10px; border-left: 1px solid black;"></td> <td style="text-align: center;"> <p>512 Banques</p> <hr/> <p>10 022,26</p> </td> </tr> </table>	<p>164 Emprunt bancaire</p> <hr/> <p>6 402,23</p>		<p>661 Charges d'intérêt</p> <hr/> <p>3 620,03</p>		<p>512 Banques</p> <hr/> <p>10 022,26</p>	<p><i>Du fait de l'application du principe de la partie double : sont définis des emplois et des ressources pour le flux considéré (emplois : emprunt bancaire et charges d'intérêt, Ressources : Banques) ; la somme des emplois et la somme des ressources de chaque écriture comptable s'égalisent (6 402,23 + 3 620,03 = 10 022,26). Notons en outre que le montant des charges d'intérêt a été calculé par différence du fait de cette égalité.</i></p>
<p>164 Emprunt bancaire</p> <hr/> <p>6 402,23</p>		<p>661 Charges d'intérêt</p> <hr/> <p>3 620,03</p>		<p>512 Banques</p> <hr/> <p>10 022,26</p>			

6) Définition et illustration de la réciprocité des comptes

Il y a réciprocité des comptes lorsque deux comptes fonctionnent en miroir, c'est-à-dire que ce qui est un débit pour l'un est un crédit pour l'autre et inversement. Cette réciprocité des comptes dans le cadre des échanges entre une entreprise ou un particulier et la banque est souvent à la source de confusion sur les notions de débit et de crédit, dont le sens est souvent galvaudé dans le langage courant.

Ainsi, si l'on considère l'opération 2, le paiement de la mensualité apparaît sur le relevé bancaire dans la colonne des débits. Cette opération correspond à une dépense alors que si l'on reprend les définitions comptables précédentes, une sortie d'argent s'enregistre au crédit du compte banque pour l'entreprise (ressource ayant permis le remboursement de l'emprunt). La comptabilité fonctionne-t-elle « à l'envers » ? Il n'y a pas de contradiction entre les définitions comptables et les informations portées sur le relevé bancaire mais juste une différence de point de vue. Ce qui est un crédit pour l'entreprise est un débit pour la banque et inversement. Ainsi l'information communiquée sur le relevé bancaire correspond à un extrait des comptes de la banque concernant l'entreprise. L'extrait du compte bancaire exprime la position du compte de l'entreprise dans les comptes de la banque. Le mouvement est débiteur dans les comptes de la banque car le mouvement de trésorerie correspond pour elle à une entrée d'argent, c'est la destination du remboursement par l'entreprise de l'emprunt. Inversement, dans les comptes de l'entreprise, le mouvement de trésorerie correspond à un décaissement et c'est la ressource de l'opération de remboursement. Le schéma suivant présente les comptabilités de l'entreprise et de la banque qui fonctionne de manière réciproque (comptes en miroir) :



CAS 3

Approfondissement

Thème : Des pièces comptables à une traduction comptable

Le dirigeant de la société Prigent, dont l'activité est la commercialisation de produits informatiques, désire tenir lui-même la comptabilité de l'entreprise. Il souhaite plus particulièrement examiner les documents comptables fournis ci-après. Afin de l'éclairer sur les principes fondamentaux de l'organisation comptable et des écritures comptables, il vous est demandé de répondre aux questions suivantes :

- 1) Présenter l'organisation comptable à réaliser pour la tenue des comptes d'une entreprise. Préciser les principales obligations légales des entreprises en matière de tenue de comptabilité.
- 2) Définir ce qu'est une pièce comptable.
- 3) Après avoir défini le compte, le grand livre et le livre-journal, effectuer les enregistrements comptables des pièces comptables fournies par l'entreprise dans ces différents documents (négliger la TVA). L'information communiquée par ces différents documents est-elle identique ? (Hypothèse simplificatrice = les soldes initiaux des comptes mouvementés sont nuls)
- 4) Présenter de quelles manières le principe de la partie double peut être contrôlé au travers des documents comptables.

Documents fournis par l'entreprise Prigent

Eurobarre est un client de l'entreprise Prigent

À rédiger exclusivement en euros

*Payez contre ce chèque non endossable sauf au profit d'une banque,
d'une caisse d'épargne ou d'un établissement assimilé*

Seize euros et soixante douze cents
à Prigent

PAYABLE EN France 2, place de Stalingrad 92800 Puteaux Tel. 01 41 02 84 39	EUROBARRE SARL 20 rue Lucien Volin 92800 Puteaux	€ 16,72 À Puteaux Le 10/07/N
---	--	--

Entreprise Prigent Bon de livraison n° 271 13/07/N	Ets MARTIN 23, rue Lamartine 75009 PARIS France
Pack informatique : 2 750 euros HT - remise 5 %	

Bon de commande
Distributeur ID A 011285

en €

Réf.	Art.	Prix TTC	Quantité	Total TTC
2000	Chi-Machine	580	1	580
2010	Housse support	Offert	1	0
2020	Sac transport	70	1	70
	Frais de port	12		12
Total				592

Adresse de facturation
Prigent
11, rue des Tilleuls 38000 Grenoble

Casino Brive La Gaillarde
05 55 74 20 50
Vous souhaitez la Bienvenue

09/07/N
Caisse 001

Classeurs	9,12 €
ESPÈCES	10,00 €
À RENDRE	0,88 €

1 euro = 6,55957 F
5 articles
18:29
Ouverture Lundi à samedi 9h - 19h30



Le billet de train a été acheté à un distributeur automatique le jour du départ et le règlement a été effectué par carte bancaire.

INILOG Offre N° 2000550				en € Prigent	La Taverne du Nil http://www.La-taverne.com Restaurant	
Selon votre demande, voici ma meilleure offre				Facture 24309		
Désignation	Quantité	Prix unitaire	Total HT	Table 8		
Écran plat IMAG 17 pouce	1	100,00	100,00	16/07/N		
PC P4 DVD	1	900,00	900,00	Mezzé 3 × 57 = 171 €		
Graveur CD-R 12X8X8	1	185,00	185,00	Arak 6 × 6 = 36 €		
Total			1 185,00	Bière 2 × 4 = 8 €		
				Total (TVA = 35,23) 215 €		

CORRIGÉ

1) Organisation comptable pour la tenue des comptes et obligations légales

L'organisation comptable consiste en deux types de travaux.

- Les opérations courantes, soit :

- le tri des documents : ceci consiste à apprécier si les documents à disposition sont des pièces comptables. Si ce n'est pas le cas, les documents ne sont pas enregistrés dans les comptes de l'entreprise ;
- le classement des pièces comptables par ordre chronologique ;
- l'analyse des pièces comptables. Il convient de répondre en outre aux questions suivantes : quelle est la nature de l'opération ? Quelles sont les origines et la destination de l'opération ?
- l'enregistrement au journal selon le principe de la partie double ;
- le report dans les comptes du grand livre ;
- la vérification par la balance des comptes.

- Les opérations d'inventaire, soit établir le compte de résultat et le bilan à partir de la balance à la clôture des comptes de l'entreprise une fois par an. Le compte de résultat traduit la performance de l'entreprise au cours de la période et le bilan représente la situation de l'entreprise à la date de clôture des comptes.

Les obligations des entreprises en matière de tenue de leur comptabilité sont nombreuses ; il convient essentiellement de réaliser les opérations courantes et les opérations d'inventaire et de conserver les documents et pièces comptables pendant une période de 10 ans.

2) Définition d'une pièce comptable

Une pièce comptable est un document émis par l'entreprise ou par ses partenaires et qui donne lieu à un enregistrement en comptabilité. Elle fournit la preuve des flux entre l'entreprise et ses partenaires. Les principales pièces comptables sont la facture, le livre de paie, les

chèques, les talons de chèques et les pièces de caisse... D'autres documents sont utilisés par l'entreprise mais ils ne constituent pas des pièces comptables : les bons et bulletins de commande, les bons de livraison, les catalogues, les devis...

Ainsi, parmi les documents communiqués par l'entreprise Prigent, constituent des pièces comptables les documents suivants :

- le chèque du client Eurobarre du 10/07/N ;
- le ticket de caisse du 09/07/N ;
- le billet de train du 16/07/N ;
- la facture de restaurant du 16/07/N.

3) Définitions des comptes, grand livre et livre-journal, et enregistrements comptables des pièces comptables fournies par l'entreprise dans ces différents documents

■ Définitions des comptes grand livre et livre-journal

Selon l'article 410-5 du PCG, « le **compte** est la plus petite entité retenue pour le classement et l'enregistrement des mouvements comptables ». Le compte est identifié par un numéro et un intitulé de compte et précise pour l'opération enregistrée sa date, son libellé, et le montant à porter au débit ou au crédit du compte. Les flux s'enregistrent dans des comptes, dans l'ordre chronologique. Le **livre-journal** ou journal est un document sur lequel sont enregistrées toutes les opérations à comptabiliser dans un ordre chronologique, opération par opération et jour par jour. Le **grand livre** reprend toutes les écritures du livre-journal, ventilées selon le plan de compte de l'entreprise. Tous les comptes de l'entreprise sont regroupés dans le grand livre dans l'ordre de leurs numéros.

Avant leur enregistrement les pièces comptables sont triées par ordre chronologique. Nous enregistrons donc dans l'ordre :

- le ticket de caisse du 09/07/N ;
- le chèque du client Eurobarre du 10/07/N ;
- le billet de train du 16/07/N ;
- la facture de restaurant du 16/07/N.

■ Enregistrements comptables

- « Comptes en T »

Ticket de caisse du 09/07/N

Débit	60225 - Achats fournitures de bureau			Crédit	
Dates	Libellés	Montants	Dates	Libellés	Montants
09/07/N	Ticket de caisse n°	9,12			

Débit	53 - Caisse			Crédit	
Dates	Libellés	Montants	Dates	Libellés	Montants
			09/07/N	Ticket de caisse n°	9,12

- Chèque du client Eurobarre du 10/07/N

Débit			Crédit		
Dates	Libellés	Montants	Dates	Libellés	Montants
10/05/N	Chèque n°	16,72			

Débit			Crédit		
Dates	Libellés	Montants	Dates	Libellés	Montants
			10/05/N	Chèque n°	16,72

- Billet de train du 16/07/N

Débit			Crédit		
Dates	Libellés	Montants	Dates	Libellés	Montants
16/07/N	Billet de train n° / CB n°	71,30			

Débit			Crédit		
Dates	Libellés	Montants	Dates	Libellés	Montants
			16/07/N	Billet de train n° / CB n°	71,30

- Facture de restaurant du 16/07/N

Débit			Crédit		
Dates	Libellés	Montants	Dates	Libellés	Montants
16/07/N	Ticket de caisse n° / CB n°	215,00			

Débit			Crédit		
Dates	Libellés	Montants	Dates	Libellés	Montants
			16/07/N	Ticket de caisse n° / CB n°	215,00

- Extrait du grand livre pour les opérations concernées
(hypothèse simplificatrice : les soldes initiaux des comptes mouvementés étaient nuls)

Débit			Crédit		
Dates	Libellés	Montants	Dates	Libellés	Montants
			10/05/N	Chèque n°	16,72

Débit			512 - Banques			Crédit		
Dates	Libellés	Montants	Dates	Libellés	Montants			
10/05/N	Chèque n°	16,72	16/07/N	Billet de train n° / CB n°	71,30			
			16/07/N	Ticket de caisse n° / CB n°	215,00			

Débit			53 - Caisse			Crédit		
Dates	Libellés	Montants	Dates	Libellés	Montants			
			09/07/N	Ticket de caisse n°	9,12			

Débit			60225 - Achats fournitures de bureau			Crédit		
Dates	Libellés	Montants	Dates	Libellés	Montants			
09/07/N	Ticket de caisse n°	9,12						

Débit			6251 - Voyages et déplacements			Crédit		
Dates	Libellés	Montants	Dates	Libellés	Montants			
16/07/N	Billet de train n° / CB n°	71,30						

Débit			6257 - Réceptions			Crédit		
Dates	Libellés	Montants	Dates	Libellés	Montants			
16/07/N	Ticket de caisse n° / CB n°	215,00						

• Extrait du livre-journal

60225			09/07/N		9,12	
	53000	Achats fournitures de bureau				9,12
		Caisse				
		<i>Ticket de caisse n°</i>				
51200			10/07/N		16,72	
	41100	Banques				16,72
		Clients				
		<i>Chèque n°</i>				
62510			16/07/N		71,30	
	51200	Voyages et déplacements				71,30
		Banques				
		<i>Billet n° / CB n°</i>				
62570			16/07/N		215,00	
	51200	Réception				215,00
		Caisse				
		<i>Ticket de caisse n° / Chèque n°</i>				

Les différents documents mentionnent bien les mêmes opérations, mais de manière distincte. De ce fait, ils apportent des informations complémentaires et offrent des utilités différentes. Le livre-journal présente une écriture complète, soit précise l'emploi et la ressource de l'opération enregistrée sur une même ligne. Ceci permet de décrire l'opération en entier. Il est en revanche difficile de connaître, à la lecture du livre-journal, toutes les opérations qui ont mouvementé les comptes, et de déterminer leurs soldes. À l'inverse, le grand livre permet de suivre l'ensemble des opérations qui ont mouvementé les comptes et d'en calculer facilement le solde à une date donnée. Cependant, le grand livre permet difficilement de retrouver la contrepartie d'une ligne d'écriture. Une présentation par compte offre de façon synthétique une meilleure information sur les éléments clés de l'entreprise ainsi qu'un rapide contrôle des comptes. Cependant, cette présentation ne permet pas de détecter certaines erreurs de comptabilisation, telles que les erreurs d'imputation ou la compensation d'erreur, contrairement au livre-journal.

4) Contrôle du principe de la partie double

Le principe de la partie double impose d'enregistrer pour toute opération les emplois et les ressources de cette opération. Il en découle que pour l'enregistrement comptable de toute opération, l'égalité suivante est attendue : Emplois = Ressources.

Les écritures dans le livre-journal illustrent ce principe puisque pour chaque écriture, on inscrit les mouvements au débit et les mouvements au crédit correspondants. Aussi, pour chaque ligne d'écriture et pour la totalité des écritures au livre-journal, la somme des montants inscrits au débit est égale à la somme des montants inscrits au crédit. Ainsi, si l'on considère, par exemple, l'extrait de journal présenté ci-dessus, on a :

– pour la première écriture :

Montant au débit = Montant au crédit = 9,12 €

– pour la totalité des enregistrements effectués :

Somme des montants au débit = Somme des montants au crédit = 312,14 €

La balance extraite du grand livre permet également de contrôler si le principe de la partie double est respecté. La balance est le tableau regroupant tous les comptes et présentant, pour chacun d'eux, le total des débits, le total des crédits et le solde (débiteur ou créditeur).

Balance au				
Nom des comptes	Mouvements		Soldes	
	Débits	Crédits	Débiteurs	Créditeurs
Total				

Ainsi, si le principe de la partie double est appliqué, on a :

- égalité des totaux des colonnes des mouvements au débit et au crédit ;
- égalité des totaux des colonnes des soldes au débit et au crédit.

3

CHAPITRE

Actif et passif

RAPPEL DE COURS

La comptabilité d'une entreprise fait état de sa situation patrimoniale. Pour ce faire, elle représente :

- au travers des comptes d'**actif** les biens identifiables, contrôlés par l'entreprise et qui lui procurent des avantages économiques futurs ;
- au travers des comptes de **passif** les ressources à la disposition de l'entreprise.

Automatiquement, l'actif égalise le passif.

Se distinguent au niveau de l'actif :

- les **immobilisations** : incorporelles, corporelles et financières ;
- les **actifs circulants** : stocks, créances, disponibilités...

Le passif se compose :

- des **capitaux propres** : apport des propriétaires de l'entreprise, résultat de l'entreprise... ;
- du **passif externe** : obligation de l'entreprise à l'égard de tiers conduisant de façon probable ou certaine à une sortie de ressources au bénéfice des tiers sans contrepartie attendue : dettes, provisions...

CAS

CAS 1

Application

Thème : Définition des actifs

Définir, à l'aide du tableau ci-après, si les éléments suivants peuvent être comptabilisés en tant qu'actif :

- 1) Facture de dépenses de l'entretien de l'ascenseur (contrat de maintenance et équipements de sécurité).
- 2) Facture de dépenses pour l'entretien de l'ascenseur (contrat avec l'entreprise de nettoyage de l'immeuble).
- 3) Acte notarié pour l'acquisition de l'immeuble où est localisé le siège social (celui-ci était loué auparavant).

- 4) Facture d'achats de matériels informatiques pour le remplacement des ordinateurs de l'ensemble des bureaux.
- 5) Facture d'achat de matériels de bureau pour la nouvelle secrétaire (300 euros HT).
- 6) Facture d'achat d'un logiciel utilisé en interne pour gérer de manière rationnelle les stocks.
- 7) Quittance de loyer pour la location par crédit-bail d'un véhicule utilitaire pour les besoins de l'entreprise.
- 8) Facture d'achat d'un stock de marchandises.
- 9) Disposition d'un photocopieur acquis six ans auparavant utilisé pour l'entreprise mais qui n'a plus de valeur marchande.
- 10) Disposition d'un véhicule utilitaire acquis deux ans auparavant mais qui n'est plus utilisé par l'entreprise car il est trop petit. Le véhicule est encore coté à l'argus.

		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Conditions de définition d'un actif	La dépense est-elle identifiable ?										
	La dépense est-elle porteuse d'avantages économiques futurs ?										
Conditions de comptabilisation d'un actif (reconnaissance d'un actif comptable)	Est-il probable que les avantages économiques futurs associés à la dépense iront à l'entreprise ¹ ?										
	Est-il possible d'estimer de manière fiable le coût de l'actif ?										
Comptabilisation à l'actif											
<i>1. Il est nécessaire que l'entreprise démontre qu'elle exerce un contrôle suffisant, c'est-à-dire qu'elle dispose des risques et des avantages attachés à l'élément en question.</i>											

CORRIGÉ

		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Conditions de définition d'un actif	La dépense est-elle identifiable ?	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
	La dépense est-elle porteuse d'avantages économiques futurs ?	X	?	X	X	X	X	X	X	X	X
Conditions de comptabilisation d'un actif (reconnaissance d'un actif comptable)	Est-il probable que les avantages économiques futurs associés à la dépense iront à l'entreprise ?	X	?	X	X	X	X	X	X	X	X
	Est-il possible d'estimer de manière fiable le coût de l'actif ?	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Comptabilisation à l'actif		Oui	Non	Oui	Oui	Oui ¹	Oui	Non ²	Oui	Oui	Oui
1. Possibilité d'enregistrer l'achat de matériels de bureau (cas 5) en charges, d'un point de vue fiscal, on considère que ce type d'achat revêt un caractère significatif si le montant est supérieur à 500 euros HT. 2. Les acquisitions par crédit-bail (cas 7) sont exclues du règlement sur les actifs et passifs dans le cadre français.											

CAS 2

Application

Thème : définition des passifs

Définir, à l'aide du tableau ci-après, si les éléments suivants peuvent être comptabilisés en tant que passif :

- 1) Réception par l'entreprise d'un avis d'imposition (IS).
- 2) Utilisation à titre gratuit d'équipements publics par une association dans le cadre de l'organisation d'un événement de fin d'année. L'association envisage une dépense correspondant à 5 % de son budget total pour la remise en état des équipements utilisés.
- 3) Garanties sur achats facturées par une société de matériels informatiques aux clients désirent bénéficier de la prise en charge des frais de main-d'œuvre et pièces si leurs matériels sont défectueux dans les deux ans suivant l'acte d'achat. Une étude statistique indique qu'en moyenne 2 % des clients font jouer leurs garanties.
- 4) Offre commerciale d'une enseigne de fournitures d'outils de bricolage : Satisfait ou remboursé. Les magasins de cette enseigne se proposent de rembourser les achats des clients non satisfaits.
- 5) Condamnation d'une entreprise par les prud'hommes suite à un litige avec un de ses employés. L'entreprise est tenue de verser six mois de salaires à l'employé. L'entreprise fait appel.
- 6) Coûts de dépollution. Une entreprise du secteur pétrolier est source de pollution dans un pays où il n'existe aucune législation de protection de l'environnement. Cette entreprise affiche très largement une politique de préservation de l'environnement selon laquelle elle s'engage à réparer tous les effets de pollution qu'elle génère ; cette politique affichée a toujours été honorée.
- 7) Nouvelle obligation juridique d'installation de système de sécurité sur les points d'eau. Les collectivités accueillant des enfants sont tenues de respecter cette nouvelle directive, aucune mesure n'est cependant appliquée à ce jour.
- 8) Constatation d'un risque économique : une entreprise soucieuse du marasme économique ambiant craint que son chiffre d'affaires connaisse une diminution de 10 %.
- 9) Constatation d'une commande auprès d'un fournisseur. Le montant et la date de livraison sont définis.
- 10) Livraison de la commande réalisée auprès du fournisseur. La facture est adressée à la livraison.

Obligation envers un tiers ?	
Type d'obligation : juridique, implicite	
Type de tiers : identifié, non identifiable, isolé, groupe	
Obligation existante à la clôture de l'exercice ?	
Fait générateur ?	
Sortie de ressources ?	
Contrepartie équivalente ?	
Montant ou échéance incertains ?	
Objet nettement précisé ?	
Estimation fiable ? Comment ?	
Nature comptable :	

CORRIGÉ**1) Avis d'imposition**

Obligation envers un tiers ?	Oui
Type d'obligation : juridique, implicite	Juridique
Type de tiers : identifié, non identifiable, isolé, groupe	État
Obligation existante à la clôture de l'exercice ?	Oui
Fait générateur ?	Résultat
Sortie de ressources ?	Oui : Impôt sur les sociétés
Contrepartie équivalente ?	Absence de contrepartie directe
Montant ou échéance incertains ?	Non
Objet nettement précisé ?	Oui
Estimation fiable ? Comment ?	Oui : avis d'imposition
Toutes les conditions sont remplies ⇒ PASSIF ⇒ Dettes fiscales	

2) Remise en état de site

Obligation envers un tiers ?	Oui
Type d'obligation : juridique, implicite	Contractuel ou implicite
Type de tiers : identifié, non identifiable, isolé, groupe	Collectivité
Obligation existante à la clôture de l'exercice ?	Oui
Fait générateur ?	Utilisation des lieux
Sortie de ressources ?	Frais de remise en état = 5 % du budget
Contrepartie équivalente ?	Absence de contrepartie
Montant ou échéance incertains ?	Oui
Objet nettement précisé ?	Oui
Estimation fiable ? Comment ?	Oui : historique, devis
Toutes les conditions sont remplies ⇒ PASSIF ⇒ Provisions	

3) Garanties données aux clients

Obligation envers un tiers ?	Oui
Type d'obligation : juridique, implicite	Juridique
Type de tiers : identifié, non identifiable, isolé, groupe	Probable sur l'ensemble des acheteurs

Obligation existante à la clôture de l'exercice ?	Oui
Fait générateur ?	Vente
Sortie de ressources ?	Possible du fait de la probabilité des demandes en garantie
Contrepartie équivalente ?	Absence de contrepartie
Toutes les conditions précédentes ⇒ PASSIF	
Montant ou échéance incertains ?	Oui
Objet nettement précisé ?	Oui
Estimation fiable ? Comment ?	Oui, grâce à statistiques pertinentes
Passif incertain ⇒ PROVISION (POUR RISQUES ET CHARGES) (1512 - Provisions pour garanties données aux clients)	

4) Satisfait ou remboursé

Obligation envers un tiers ?	Oui
Type d'obligation : juridique, implicite	Implicite
Type de tiers : identifié, non identifiable, isolé, groupe	Probable sur ensemble des acheteurs
Obligation existante à la clôture de l'exercice ?	Oui
Fait générateur ?	Vente
Sortie de ressources ?	Possible du fait de la probabilité des retours
Contrepartie équivalente ?	Non : sortie = prix de vente et entrée = coût d'achat
Toutes les conditions précédentes ⇒ PASSIF	
Montant ou échéance incertains ?	Oui
Objet nettement précisé ?	Oui
Estimation fiable ? Comment ?	Oui, grâce à statistiques pertinentes
Passif incertain ⇒ PROVISION (POUR RISQUES ET CHARGES) (1512- Provisions pour garanties données aux clients, ou 1518- Autres provisions pour risques)	

5) Action en justice

Obligation envers un tiers ?	Oui
Type d'obligation : juridique, implicite	Juridique probable
Type de tiers : identifié, non identifiable, isolé, groupe	Employé identifié
Obligation existante à la clôture de l'exercice ?	Oui
Fait générateur ?	Antérieur à la clôture

Sortie de ressources ?	Oui, possible du fait de la probabilité de condamnation
Contrepartie équivalente ?	Non
Toutes les conditions précédentes ⇒ PASSIF	
Montant ou échéance incertains ?	Oui
Objet nettement précisé ?	Oui
Estimation fiable ? Comment ?	Oui, sauf cas extrêmement rares
Passif incertain ⇒ PROVISION (POUR RISQUES ET CHARGES) (1511- Provision pour litiges)	

6) Coûts de dépollution

Obligation envers un tiers ?	Oui
Type d'obligation : juridique, implicite	Implicite
Type de tiers : identifié, non identifiable, isolé, groupe	Envers la collectivité
Obligation existante à la clôture de l'exercice ?	Oui
Fait générateur ?	Pollution passée
Sortie de ressources ?	Probable
Contrepartie équivalente ?	Non
Toutes les conditions précédentes ⇒ PASSIF	
Montant ou échéance incertains ?	Oui
Objet nettement précisé ?	Oui
Estimation fiable ? Comment ?	Oui, sauf cas extrêmement rares
Passif incertain ⇒ PROVISION (POUR RISQUES ET CHARGES) (1581- Provisions pour remises en état ou 1518- Autres provisions pour risques)	

7) Obligation d'installation d'un nouvel équipement de sécurité

L'avis du CNC 00-01 précise que les dépenses de mise en conformité de machines ou d'installations avec de nouvelles normes (hygiène, sécurité, pollution), qui ont pour contrepartie la possibilité d'utiliser le matériel au-delà de la date butoir de mise en application de la norme, ne donnent pas lieu à la comptabilisation d'un passif durant le délai s'écoulant de la parution du texte ayant fait naître l'obligation à la date butoir. Ces dépenses, lorsqu'elles ont la nature de charges, doivent être imputées sur l'exercice de leur engagement.

Deux situations peuvent se présenter :

- soit les collectivités décident de ne plus laisser accès aux points d'eau et, dans ce cas, aucune dépense n'est à envisager et il n'y a pas d'obligation, donc pas de passif et pas de provision ;
- soit les collectivités continuent à laisser accès aux points d'eau et, dans ce cas, elles sont en infraction : c'est donc une obligation pouvant entraîner des pénalités ou amendes.

Obligation envers un tiers ?	Oui
Type d'obligation : juridique, implicite	Juridique : non-respect de la loi
Type de tiers : identifié, non identifiable, isolé, groupe	Enfants
Obligation existante à la clôture de l'exercice ?	Oui
Fait générateur ?	Loi votée antérieurement
Sortie de ressources ?	Oui probablement
Contrepartie équivalente ?	Non
Toutes les conditions sont remplies ⇒ PASSIF	
Montant ou échéance incertains ?	Oui
Objet nettement précisé ?	Infraction certaine
Estimation fiable ? Comment ?	Texte de loi doit prévoir le tarif des amendes
Passif incertain ⇒ PROVISION (POUR RISQUES ET CHARGES) (1514 - Provisions pour amendes et pénalités)	

8) Risque économique

Obligation envers un tiers ?	Non
Type d'obligation : juridique, implicite	Non
Type de tiers : identifié, non identifiable, isolé, groupe	Non
Obligation existante à la clôture de l'exercice ?	?
Fait générateur ?	?
Sortie de ressources ?	?
Contrepartie équivalente ?	Non
Montant ou échéance incertains ?	Oui
Objet nettement précisé ?	Non
Estimation fiable ? Comment ?	Oui (statistiques)
Toutes les conditions ne sont pas remplies ⇒ ce n'est pas un PASSIF	

9) Commande

Obligation envers un tiers ?	Oui
Type d'obligation : juridique, implicite	Contractuelle
Type de tiers : identifié, non identifiable, isolé, groupe	Fournisseur
Obligation existante à la clôture de l'exercice ?	Oui
Fait générateur ?	Bon de commande

Sortie de ressources ?	Oui
Contrepartie équivalente ?	Oui
Montant ou échéance incertains ?	Oui
Objet nettement précisé ?	Oui
Estimation fiable ? Comment ?	Oui
Toutes les conditions ne sont pas remplies ⇒ ce n'est pas un PASSIF	

Il existe une contrepartie. Tant que la livraison n'est pas effectuée, l'obligation de payer a une contrepartie qui est la livraison : il n'y a donc pas de passif à constater.

10) Livraison

Obligation envers un tiers ?	Oui
Type d'obligation : juridique, implicite	Contractuelle
Type de tiers : identifié, non identifiable, isolé, groupe	Fournisseur
Obligation existante à la clôture de l'exercice ?	Oui
Fait générateur ?	Livraison
Sortie de ressources ?	Oui
Contrepartie équivalente ?	Non
Montant ou échéance incertains ?	Oui
Objet nettement précisé ?	Oui
Estimation fiable ? Comment ?	Oui
Toutes les conditions sont remplies ⇒ PASSIF ⇒ Dette fournisseur	

À la livraison, le fournisseur a exécuté son obligation, il n'y a plus de contrepartie à l'obligation de payer. On constate donc un passif.

CAS 3

Approfondissement

Thème : Bilan évolutif d'une SARL

Une société à responsabilité limitée est créée par deux associés, l'un, Charybde, apportant 30 000 €, l'autre, Scylla, apportant 70 000 €. Le 1^{er} décembre N, les sommes sont déposées en banque au nom de la SARL. Quelques semaines plus tard, il apparaît que la société a effectué les seules opérations suivantes : achat d'un terrain : 60 000 €, construction d'un atelier : 80 000 €, achats de matériels d'injection plastique : 90 000 €, de mobiliers et matériels informatiques : 10 000 € et de matières premières (billes de plastique) pour 60 000 € au fournisseur Palermo, dont seule la moitié est payée comptant, le reste à 60 jours. Aucune opération de transformation n'a eu lieu à la date du 1^{er} janvier N+1. La banque « Elbonerg » a accepté d'ouvrir une ligne de crédit à la société pour financer les besoins de financement du premier exercice. Il reste 12 000 € sur le compte bancaire à cette date.

1) Présenter le bilan d'ouverture de la SARL en date du 1^{er} janvier N+1.

Devant le déséquilibre financier entre fonds propres et dettes, la banque demande aux associés d'assainir leur structure financière. Le fournisseur Palermo accepte de vendre pour 90 000 € de marchandises supplémentaires, nécessaires au démarrage de la production, mais demande à convertir l'intégralité de sa créance en capital, ce qui éteindra toute dette de la SARL à son encounter.

2) Présenter le bilan de la SARL après cette opération.

Le 2 janvier N+1, compte tenu du déséquilibre financier soulevé par la banque « Elbonerg », les deux associés de la SARL précédente recherchent un nouvel associé. Finalement, c'est Stromboli qui est pressenti et qui apporte en numéraire à la SARL la somme de 60 000 € .

3) Présenter le bilan après cette augmentation de capital.

CORRIGÉ

1) Bilan d'ouverture de la SARL en date du 1^{er} janvier N+1

Actif	Bilan au 1 ^{er} janvier N+1		Passif
Terrain	60 000	Capital (70 000 + 30 000)	100 000
Constructions	80 000	Dettes financières (ligne de crédit)	182 000
Matériel d'injection	90 000		
Matériel informatique	10 000	Fournisseurs	30 000
Matières premières	60 000		
Banque	12 000		
Total	312 000	Total	312 000

2) Bilan de la SARL après l'introduction du fournisseur Palermo

Actif	Bilan après augmentation de capital		Passif
Terrain	60 000	Capital (100 000 + 30 000 + 90 000)	220 000
Constructions	80 000	Dettes financières (ligne de crédit)	182 000
Matériel d'injection	90 000		
Matériel informatique	10 000		
Matières premières (60 000 + 90 000)	150 000		
Banque	12 000		
Total	402 000	Total	402 000

3) Bilan après l'augmentation de capital

Actif	Bilan au 2 janvier N+1		Passif
Terrain	60 000	Capital (220 000 + 60 000)	280 000
Constructions	80 000	Dettes financières (ligne de crédit)	182 000
Matériel d'injection	90 000		
Matériel informatique	10 000		
Matières premières	150 000		
Banque (12 000 + 60 000)	72 000		
Total	462 000	Total	462 000

RAPPEL DE COURS

Les différentes activités de l'entreprise lui permettent de produire **un résultat** correspondant à la différence des produits et des charges de la période. **Les produits** sont des ressources se réalisant généralement suite à une opération de l'entreprise et générant un enrichissement de l'entreprise (exemple : vente de marchandises). **Les charges** correspondent généralement à un emploi définitif, soit une consommation de biens ou services générée par une activité de l'entreprise et procurant un appauvrissement de l'entreprise (exemple : achat de matière première). Le Plan Comptable Général distingue et classe les produits et les charges selon la nature des activités de l'entreprise : produits et charges d'exploitation, produits et charges financières et produits et charges exceptionnels. Le compte de résultat regroupe l'ensemble des charges et des produits. Ceux-ci sont soldés à la fin de l'exercice. Si les produits sont supérieurs aux charges, l'entreprise constate un bénéfice. Dans le cas contraire, l'entreprise connaît une perte.

CAS

CAS 1

Application

Thème : Établissement d'un compte de résultat

Les comptes de l'entreprise Juliette, société anonyme créée en N, se résument ainsi au 31/12/N (chiffres en k€) :

Produits financiers (dividendes perçus) : 800, Emprunts bancaires : 1 800, Réserves : 1 300, Immobilisations corporelles : 3 350, Rémunérations du personnel : 7 780, Autres créances : 920, Dettes fournisseurs : 1 300, Créances clients : 2 500, Dettes fiscales et sociales : 50, Disponibilités : 500, Charges sociales : 800, Capital social : 3 000, Commissions facturées par l'entreprise Juliette sur ventes : 11 300, Immobilisations financières : 1 000, Charges externes : 2 700.

Remarque : Toutes les informations ne sont pas à exploiter.

Présenter le compte de résultat.

CORRIGÉ

COMPTE DE RÉSULTAT DE L'ENTREPRISE JULIETTE AU 31/12/N EN K€

Charges		Produits	
Charges externes	2 700	Commissions facturées sur ventes	11 300
Rémunérations du personnel	7 780	Produits financiers	800
Charges sociales	800		
Résultat	820		
Total	12 100	Total	12 100

- Résultat = Somme des produits - Somme des charges
- Résultat = 12 100 - 11 280 €
- Résultat = 820 €

Le résultat est bénéficiaire. Il est inscrit dans la colonne des charges afin d'équilibrer le compte de résultat (total débit = total crédit).

CAS 2

Application

Thème : les éléments du contrat de société

On vous communique les informations suivantes concernant l'entreprise Julien. Au cours de l'exercice N, les opérations suivantes ont été effectuées :

- achats de marchandises à crédit : 57 000 €, réception de la facture correspondante
- ventes à crédit de marchandises : 70 000 €, facture adressée aux clients ;
- encaissements de la facture précédente : 60 000 € par chèque et 10 000 € par virement ;
- paiements aux fournisseurs des achats de marchandises : 52 000 € par chèque et 5 000 € en espèces ;
- réception d'un avis d'imposition : 6 000 € ;
- paiement de toutes les dettes envers l'État existantes au bilan ;
- réception d'un avis de virement bancaire pour le paiement de la mensualité d'un emprunt contracté auprès de sa banque : 5 000 € d'intérêts + 15 000 € pour remboursement en capital. L'entreprise Julien ne reçoit pas d'autres documents concernant le remboursement de cet emprunt.

Déterminer le résultat de l'exercice N de l'entreprise Julien.

CORRIGÉ

Attention, il convient de ne pas confondre la constatation des charges et des produits et leurs règlements.

■ Total des produits

Ventes à crédit de marchandises : 70 000 €
 Total des produits : 70 000 €

■ Total des charges

• Achats de marchandises :	57 000 €
• Avis d'imposition :	6 000 €
• Intérêts de l'emprunt :	5 000 €
Total des charges :	<u>68 000 €</u>

Résultat = Total des produits - Total des charges = 70 000 - 68 000 = 2 000 €

CAS 3

Approfondissement

Thème : Formation du résultat

Monsieur Thomas possède depuis de nombreuses années une entreprise de fournitures et installations de composants électriques. Il a réalisé, l'exercice précédent, un résultat bénéficiaire de 200 000 €. Au cours du mois de janvier N, l'entreprise effectue les opérations suivantes :

- Constatation et paiement du loyer trimestriel par chèque, soit 30 000 €, ainsi que versement d'un loyer d'avance à titre de caution, de 30 000 €.
- Achat d'appareils électriques destinés à la revente, règlement par chèque : 210 000 € (HT).
- Facturation de ventes de marchandises au client Cédric : 350 000 € (HT). Un chèque de 100 000 euros est reçu et porté à l'encaissement ; le solde devant être payé par effet ou virement pour le 15 mai N.
- Facturation aux clients d'une prestation de maintenance : 140 000 € (HT).
- Réception de 250 000 € par chèque pour le règlement d'un client dont la facture était établie au cours de l'exercice précédent.
- Réception de la facture d'entretien pour le nettoyage des locaux : 12 000 € (HT), à régler pour février.
- Achat d'une licence exclusive pour un logiciel de CAO, 60 000 € (HT), dont la moitié est payée, par chèque, comptant.
- Comptabilisation des salaires du mois : 85 000 € brut, dont 70 000 € payés par chèque aux salariés. Les charges sociales patronales s'élèvent à 38 000 €, à payer pour fin mars N, avec les cotisations sociales retenues sur salaires, y compris CSG et CRD.
- Avis de la banque prélevant les agios du mois : 6 000 € d'intérêts, 1 000 € (HT) de commissions bancaires.
- Constatation et règlement d'une amende pour pénalités de retard auprès de l'administration fiscale : 300 €.

- 1) Doit-on considérer le résultat de l'exercice précédent pour déterminer le résultat de l'exercice N ?
- 2) Établir le compte de résultat provisoire fin janvier N.
- 3) Proposer une décomposition du résultat afin d'en analyser sa formation.
- 4) Au cours de l'exercice N, l'entreprise enregistre une dégradation de ses liquidités. Est-ce contradictoire avec la réalisation du résultat calculé dans les questions précédentes ?

CORRIGÉ

1) Détermination du résultat de l'exercice N

À la fin de l'exercice, l'entreprise clôture ses comptes et solde les comptes de produits et de charges. Elle constate alors le résultat qu'elle a réalisé. Celui-ci est reporté dans le bilan. Ainsi, le compte de

résultat de l'exercice suivant ne contient pas les charges et produits de l'exercice précédent. Le compte de résultat permet de représenter la création ou destruction de richesse de l'exercice en cours.

Il ne faut donc pas considérer le résultat de l'exercice N-1 pour déterminer le résultat de l'exercice N.

2) Compte de résultat provisoire fin janvier N

Opérations janvier N	Interprétations comptables au niveau du compte de résultat
1) Constatation et paiement du loyer trimestriel par chèque, soit 30 000 €, ainsi que versement d'un loyer d'avance à titre de caution, de 30 000 €.	La constatation du loyer trimestriel conduit à enregistrer une charge : 613 Charges externes : location pour 30 000 €. L'autre loyer versé à titre de caution constitue pour sa part une créance sur le loueur et sera donc inscrit au bilan.
2) Achat d'appareils électriques destinés à la revente, règlement par chèque : 210 000 euros.	Constatation d'une charge : 607 Achats de marchandises pour 210 000 €.
3) Facturation de ventes de marchandises au client Cédric : 350 000 €. Un chèque de 100 000 € est reçu et porté à l'encaissement, le solde devant être payé par effet ou virement pour le 15 mai N.	Constatation d'un produit : 701 Ventes de marchandises pour 350 000 €. Le règlement n'impacte pas le compte de résultat.
4) Facturation aux clients d'une prestation de maintenance : 140 000 €.	Constatation d'un produit : 706 Prestations de services : 140 000 €.
5) Reçu 250 000 € par chèque pour le règlement d'un client dont la facture était établie au cours de l'exercice précédent.	Rien à enregistrer au niveau du compte de résultat.
6) Reçu facture d'entretien pour le nettoyage des locaux : 12 000 €, à régler pour février.	Constatation d'une charge : 615 Charges externes : entretien et réparations pour 12 000 €.
7) Achat d'une licence exclusive pour un logiciel de CAO, 60 000 €, dont la moitié est payée, par chèque, comptant.	La licence apporte des avantages économiques futurs contrôlés, et pour le bénéfice de l'entreprise, cette acquisition conduit donc à la constatation d'une immobilisation et non d'une charge.
8) Comptabilisation des salaires du mois : 85 000 € brut, dont 70 000 € payés par chèque aux salariés. Les charges sociales patronales s'élèvent à 38 000 €, à payer pour fin mars N, avec les cotisations sociales retenues sur salaires, y compris CSG et CRD.	Constatation des charges de personnel : 641 Rémunération du personnel pour les salaires, bruts, soit 85 000 €. 645 Charges de sécurité sociale et de prévoyance pour les cotisations 38 000 €.

Opérations janvier N	Interprétations comptables au niveau du compte de résultat
9) Avis de la banque prélevant les agios du mois : 6 000 € d'intérêts, 1 000 € de commissions bancaires.	Constatation des charges : 661 Charges d'intérêts pour 6 000 €. 627 Charges externes : services bancaires pour 1 000 €.
10) Constatation et règlement d'une amende pour pénalités de retard auprès de l'administration fiscale : 300 €.	Constatation d'une charge : 671 Charges exceptionnelles : amendes pour 300 €.

Compte de résultat fin janvier N :

en €

Charges		Produits	
Achats de marchandises	210 000	Ventes de marchandises	350 000
Charges externes ¹	43 000	Prestations de services	140 000
Rémunération du personnel	85 000		
Charges de sécurité sociale et prév.	38 000		
Charges financières	6 000		
Amendes	300		
Résultat : Bénéfice	107 700		
Total	490 000	Total	490 000

1. Charges externes = 30 000 + 12 000 + 1 000.

3) Décomposition du résultat pour analyse

Afin de mieux comprendre la formation du résultat, on distingue des résultats intermédiaires (voir plus loin le chapitre présentant les soldes intermédiaires de gestion). Généralement, les charges et produits sont classés selon la nature des activités de l'entreprise : fonction d'exploitation, fonction financière et fonction exceptionnelle. On peut donc définir trois résultats intermédiaires : le résultat d'exploitation, le résultat financier et le résultat exceptionnel. Une analyse plus fine envisage également des résultats intermédiaires pour expliquer le résultat d'exploitation.

Il est possible d'opérer une classification selon les trois activités de l'entreprise en présentant à nouveau le compte de résultat mais en distinguant, cette fois-ci, les résultats intermédiaires. Pour faciliter cette classification, nous proposons de présenter le compte de résultat en liste, soit :

en €

Charges	
Produits d'exploitation	
Ventes de marchandises	350 000
Prestations de services	140 000
	490 000
Charges d'exploitation	
Achats de marchandises	210 000
Charges externes ⁽¹⁾	43 000
Rémunération du personnel	85 000
Charges de Sécurité sociale et prév	38 000
	376 000
Résultat d'exploitation	114 000
Produits financiers	0
Charges financières	6 000
Résultat financier	(6 000)
Produits exceptionnels	0
Charges exceptionnelles	300
Amendes	300
Résultat exceptionnel	(300)
Résultat : Bénéfice	107 700

L'entreprise de M. Thomas génère essentiellement son résultat grâce à son activité d'exploitation.

4) Résultat bénéficiaire et dégradation apparente des liquidités

Il n'est pas contradictoire que l'entreprise enregistre un bénéfice alors que sa trésorerie diminue car le résultat ne traduit pas la variation de trésorerie de l'entreprise. En outre, tout élément concourant à la formation du résultat ne se traduit pas obligatoirement par l'encaissement ou le décaissement de liquidités (par exemple : réalisation d'une vente de marchandises non réglée par les clients, ventes à crédit). Par ailleurs, parallèlement à la réalisation de son résultat, l'entreprise a pu choisir de réaliser d'autres opérations qui affectent le niveau de trésorerie, comme un investissement, un remboursement d'emprunt, une augmentation de capital... Ces dernières ne se traduisent pas dans les résultats.

La taxe sur la valeur ajoutée

RAPPEL DE COURS

La TVA est un impôt indirect sur la consommation. C'est donc le consommateur qui en supporte la charge définitive. Elle est cependant versée au Trésor public par les entreprises assujetties, à chacune des étapes du circuit économique.

1. Mécanisme de la TVA

L'assujetti :

- collecte la TVA facturée sur ses ventes (TVA collectée) ;
- déduit la TVA facturée sur ses achats, ses consommations intermédiaires et ses acquisitions d'immobilisations par ses fournisseurs (TVA déductible) ;
- reverse à l'État la différence.

$$\text{TVA à payer} = \text{TVA collectée} - \text{TVA déductible}$$

2. Territorialité de la TVA

Elle détermine l'application de la TVA dans un espace géographique donné.

En France	Au sein de l'Union européenne	Hors Union européenne
<p>Opérations réalisées sur le territoire français</p> <p>↓</p> <p>Soumises à la TVA en France</p>	<p>Livraisons intracommunautaires :</p> <p>↓</p> <ul style="list-style-type: none"> • Client UE identifié par un numéro d'identification intracommunautaire) : <ul style="list-style-type: none"> – exonérées au départ de France ; – taxées dans le pays de destination. • Client UE non identifié (pas de numéro d'identification intracommunautaire) : <ul style="list-style-type: none"> – taxées au départ de la France ; – exonérées dans le pays de destination. 	<p>Exportations</p> <p>↓</p> <p>Exonérées de TVA française.</p> <p>Importations</p> <p>↓</p> <p>Soumise à la TVA française.</p>

En France	Au sein de l'Union européenne	Hors Union européenne
	<p style="text-align: center;">Acquisitions intracommunautaires</p> <p style="text-align: center;">⇓</p> <ul style="list-style-type: none"> • Entreprise française identifiée (par un numéro d'identification intracommunautaire) : taxée en France ; • Entreprise française non identifiée (pas de numéro d'identification intracommunautaire) : taxée dans le pays de départ. 	

3. Fait générateur et exigibilité

- Le **fait générateur** est l'événement qui donne naissance à la créance fiscale du Trésor public : l'opération est assujettie, le taux en vigueur est appliqué, la TVA doit être comptabilisée.
- L'**exigibilité** détermine la date à laquelle la TVA doit être déclarée au Trésor public, celle de son paiement et enfin, la date du droit à déduction pour le client.

Fait générateur et l'exigibilité ne coïncident pas toujours, cela dépend de la nature des opérations.

Nature de l'opération	Fait générateur	Exigibilité	Conséquences
Livraisons de biens meubles corporels	Livraison du bien	Livraison du bien	<ul style="list-style-type: none"> • TVA due à la livraison • Avances et acomptes non soumis à TVA • Pas d'incidence du paiement à crédit sur l'exigibilité de la TVA
Prestations de services	Exécution de la prestation	Encaissement du prix (sauf option sur les débits*)	<ul style="list-style-type: none"> • TVA à l'encaissement • Avances et acomptes soumis à TVA • TVA exigible à chaque paiement partiel en cas de paiement fractionné
Importations	Dédouanement	Dédouanement	La TVA est réglée à l'entreprise en charge des opérations de dédouanement
Acquisitions intracommunautaires	Délivrance du bien	<ul style="list-style-type: none"> • 15 du mois suivant celui du fait générateur • ou, date de la facture si antérieure à la date précédente 	
Livraison à soi-même	Première utilisation	Première utilisation	

* Le prestataire de service peut exercer l'option pour le régime de la « TVA sur les débits ». La TVA est alors collectée lors de l'inscription de la somme au débit du compte client, c'est-à-dire à la facturation. Cependant, même en cas d'option la perception d'avances et acomptes rend la TVA exigible dès le moment de leur versement.

5. Comptabilisation de la liquidation de la TVA

TVA collectée > TVA déductible => TVA à payer					TVA collectée < TVA déductible => crédit de TVA à reporter				
		Date de l'acquisition					Date de liquidation		
44571		État, TVA collectée Clients	X	X	44571		État, TVA collectée Clients	X	X
	44566	État, TVA déductible sur ABS		X		44567	État, crédit de TVA à reporter		X
	44562	État, TVA déductible sur immo.		X		44566	État, TVA déductible sur ABS		X
	44551	État, TVA à décaisser		X		44562	État, TVA déductible sur immo.		X

CAS

CAS 1

Application

Thème : Diverses opérations d'achats et de ventes

Au cours du mois de janvier N, l'entreprise Tolazo, spécialisée dans la revente en gros de produits de parapharmacie (TVA au taux normal) a réalisé les opérations suivantes :

- 02/01/N : Achats de gels douche à un fournisseur français, l'entreprise Toudou, au prix hors taxes de 520 €. Facture n° 01-A - Règlement au 31/01/N.
- 07/01/N : Ventes de marchandises à un client français, les établissements Parapharm. Prix hors taxes 2 720 € - Facture 01-001 - Règlement au 31/01/N.
- 11/01/N : Achats de compléments protéinés à un fournisseur allemand, la SA Müller, au prix hors taxes de 1 525 € - Facture n° 128 - Règlement au 31/01/N.
- 12/01/N : Ventes de marchandises à un client espagnol, Farmacompra, au prix hors taxes de 3 200 €. Facture 01-002 - Règlement au 15/02/N.
- 15/01/N : Achats de 50 flacons d'eau de toilette, cadeau de début d'année à la clientèle. Chaque flacon est facturé au prix unitaire hors taxes de 43 €. Facture A512 de l'entreprise Senbon - Règlement au 15/02/N.
- 18/01/N : Réparation de la voiture de fonction de M. Tolazo par CentralGarage pour 798 € TTC - Facture 512b - Règlement au 15/02/N.
- 20/01/N : Règlement d'un acompte pour travaux de plomberie dans les toilettes de l'entreprise. Paiement par chèque Société Générale n° 512 600 254 : 990 € - Le prestataire n'a pas opté pour la TVA sur les débits.
- 21/01/N : Ventes de marchandises à un client turc, les établissements Turkish-Beauté. Facture 01-003, prix hors taxes 3 110 € - Règlement au 28/02/N.
- 26/01/N : Remboursement d'une note de restaurant engagée par M. Tozalo en vue de la conclusion d'un contrat avec un client chinois. Montant HT 190 € payé par chèque Société Générale n° 512 600 256.
- 28/01/N : Achats de lots de pots de crème antiride à un fournisseur américain, la société USservices, au prix hors taxes de 2 000 € - Facture F556 - Règlement au 28/02/N.

Comptabiliser ces opérations au journal de l'entreprise Tozalo en justifiant vos choix.

CORRIGÉ

		2/01/N		
607000		Achats de marchandises	520,00	
445660		État, TVA déductible sur ABS	101,92	
	401000	Fournisseur Toudou Facture n° 01-A <i>Il s'agit d'un achat de bien à un fournisseur français - TVA déductible ⇒ compte 44566.</i>		621,92
		7/01/N		
411000		Client Parapharm	3 253,12	
	707000	Ventes de marchandises		2 720,00
	445710	État, TVA collectée <i>Facture 01-001 Livraison de bien à un client français - TVA exigible à la livraison ⇒ compte 44571.</i>		533,12
		11/01/N		
607000		Achats de marchandises	1 525,00	
445662		État, TVA déductible sur ABS-UE	298,90	
	401000	Fournisseur Müller		1 525,00
	445200	État, TVA due intracommunautaire <i>Facture n° 128 Acquisition intracommunautaire, la TVA est collectée par l'acquéreur qui conserve son droit à déduction.</i>		298,90
		12/01/N		
411000		Client Farmacompra	3 200,00	
	707000	Ventes de marchandises <i>Facture 01-002 Vente intracommunautaire, la TVA est collectée par l'acquéreur en Espagne et non par le vendeur.</i>		3 200,00
		15/01/N		
623000		Publicité, publication relations publiques	2 150,00	
445660		État, TVA déductible sur ABS	421,40	
	401000	Fournisseur Senbon <i>50 × 43 × 1,196 - Facture A512 La TVA est récupérable car le cadeau a une valeur unitaire inférieure à 60 € TTC.</i>		2 571,40
		18/01/N		
615000		Entretien réparations	798,00	
	401000	Fournisseur Central Garage <i>Facture 512b Réparation sur véhicule de tourisme, la TVA n'est pas récupérable car il s'agit d'un service relatif à un bien exclu du droit à déduction.</i>		798,00
		20/01/N		
409100		Fournisseurs avances et acomptes	990,00	
	512000	Banques <i>Chèque SG 512 600 254</i>		990,00
		20/01/N		
445660		État, TVA déductible sur ABS	162,24	
	445580	État, TVA à régulariser <i>Facture 01-002 (900/1,196) × 0,196 - TVA déductible sur travaux La TVA est déductible dès le paiement de l'acompte (TVA sur les encaissements).</i>		162,24

		21/01/N		
411000	707000	Client Turkish-Beauté Ventes de marchandises Facture 01-003 <i>Les exportations sont exonérées de TVA</i>	3 110,00	3 110,00
625000 445660	512000	26/01/N		
		Déplacements, missions, réceptions État, TVA déductible sur ABS Banque Chèque SG 512 600 256	190,00 37,24	227,24
607000	401000	28/01/N		
		Achats de marchandises Fournisseur Usservices Facture F556 <i>La TVA sur les importations ouvre droit à déduction mais elle sera réglée et récupérée à la réception des documents de douane.</i>	2 000,00	2 000,00

CAS 2

Application

Thème : Décompte de TVA et liquidation

La SA Diapason est spécialisée dans la vente et la réparation d'instruments de musique. Ses activités sont soumises à TVA au taux de 19,60 %. Au cours du mois d'août N, elle a réalisé les opérations suivantes.

Factures de ventes hors taxes		
Ventes d'instruments en France		196 550,00
Réparations d'instruments en France		65 090,00
Livraisons d'instruments intracommunautaires		125 475,00
Exportations		5 850,00
Achats de biens et services hors taxes		
Achats d'instruments en France		145 500,00
Prestations de services en France		42 350,00
Acquisitions d'instruments intracommunautaires		6 970,00
Règlement des fournisseurs toutes taxes comprises		
Fournisseurs d'instruments		150 318,00
Prestataires de services (pas d'option sur les débits)		62 275,00
Encaissements TTC		
Sur factures d'instruments		198 977,00
Sur factures de réparations		60 756,00
Achats d'immobilisations hors taxes		
Outils divers achetés en France		20 350,00

Calculer le montant de la TVA due et comptabiliser la liquidation de la TVA au 25 août N.

CORRIGÉ

■ TVA sur les livraisons de biens

L'exigibilité et le fait générateur sont constitués par la délivrance du bien. En conséquence, la TVA est exigible chez le fournisseur dès la livraison du bien, en pratique, la preuve de la livraison se matérialise

lise par la facture ; la date de l'exigibilité se confond donc en général avec celle de la facture. **Chez le client**, le droit déduction prend naissance lorsque la TVA est exigible pour le redevable (le fournisseur). La TVA n'est pas exigible sur les avances sur livraisons de biens, la délivrance du bien (fait générateur) n'étant pas réalisée. Le paiement et la réception d'une avance sur livraison de bien ne sont donc pas soumis à TVA.

■ TVA sur services et travaux immobiliers

Le fait générateur de la TVA est constitué par l'exécution des services ou travaux. Pour ces opérations, l'exigibilité de la TVA est l'encaissement du prix ou des acomptes.

Décompte	Calculs	Totaux	Arrondi
TVA exigible		49 846,59	49 847,00
Ventes d'instruments en France	$196\,550 \times 19,60\% = 38\,523,80$		
Réparations d'instruments en France	TVA sur les encaissements		
Livraisons d'instruments intracommunautaires	Exonéré de TVA en France		
Exportations	Exonéré de TVA en France		
Acquisitions d'instruments intracommunautaires	$6\,970 \times 19,60\% = 1\,366,12$		
Encaissement sur réparations	$60\,756/1,196 \times 19,60\% = 9\,956,67$	3 988,60	3 989,00
TVA déductible sur immobilisations			
Outils divers achetés en France	$20\,350 \times 19,60\% = 3\,988,60$		
TVA déductible sur autres biens et services		40 089,72	40 090,00
Achats d'instruments en France	$145\,500 \times 19,60\% = 28\,518,00$		
Acquisitions d'instruments intracommunautaires	$6\,970 \times 19,60\% = 1\,366,12$		
Règlement prestataires de services	$62\,275/1,196 \times 19,60\% = 10\,205,60$		
Total TVA due		5 768,27	5 768,00

Comptabilisation

		25/08/N		
445710		État - TVA collectée	49 846,59	
	445660	État - TVA déductibles sur ABS		40 089,72
	445620	État - TVA déductible sur immobilisations		3 988,60
	445510	État - TVA à décaisser		5 768,00
	758000	Produits divers de gestion courante		0,27
		<i>Déclaration CA3 août N</i>		
		25/08/N		
445510		État - TVA à décaisser	5 768,00	
	512000	Banques		5 768,00
		Chèque n° ...		

CAS 3**Approfondissement****Thème : Comptabilisation, liquidation, déclaration de la TVA**

L'entreprise Lafleur est soumise au régime du réel normal. Le service comptable a traité les documents suivants au cours du mois d'avril N. La TVA (au taux normal) est exigible le 24 du mois suivant :

- 03/04/N : Facture n° 04-60 adressée au client Loron pour la vente de marchandises. Montant hors taxes : 120 860 € .
- 08/04/N : Envoi d'un bon de commande Avr-08 pour un achat de marchandises au fournisseur Marcel avec un chèque d'acompte de 7 500 € .
- 10/04/N : Réception de la facture du Garage du Pré Vert, pour la réparation de la voiture de fonction de Mme Lafleur qui dirige l'entreprise : 1 450,70 € toutes taxes comprises.
- 17/04/N : Réception de la facture n° 4523 du fournisseur Marcel remise lors de la livraison de la marchandise (commandée le 08/04/N). Montant hors taxes : 18 560 € .
- 24/04/N : Réception de la facture n° A555 pour l'entretien des locaux de l'entreprise par la SARL Naitoitou. Montant hors taxes : 3 700 € .
- 25/04/N : Facture n° 04-61 adressée au client Cagliari pour la vente de marchandises. Montant hors taxes : 43 200 € .
- 28/04/N : Règlement de la facture du Garage du Pré Vert du 10/04/N par chèque Banque populaire n° 555 436 01.
- 29/04/N : Réception de marchandises d'une valeur de 18 200,00 € du fournisseur italien Antonioni. La facture ne figure pas dans le colis.
- 29/04/N : Facture de Gaz de France pour un montant de 1 650 € HT, dont 55 € d'abonnement (la TVA est acquittée sur les débits, le taux de 19,60 % s'applique à la consommation de gaz et 5,50 % à l'abonnement).
- 30/04/N : Réception de la facture n° 0404 du fournisseur Équilibre pour la livraison d'un matériel informatique d'une valeur de 43 000 € hors taxes.
- 30/04/N : Règlement de la facture n° A555 du 24/04/N de la SARL Naitoitou par chèque Banque populaire n° 555 436 03.
- 30/04/N : Versement d'un acompte de 1 500 € au cabinet d'expertise comptable Fiduxpert, pour une étude portant sur l'opportunité de transformer l'entreprise Lafleur en SARL.
- 30/04/N : Réception de la facture n° 2556 du fournisseur italien Antonioni.

- 1) Enregistrer ces opérations au journal général de l'entreprise Lafleur.
- 2) Les analyser au regard de la TVA et déterminer le montant de la TVA due au titre du mois d'avril N.
- 3) Enregistrer la liquidation et le paiement de la TVA du mois d'avril N.
- 4) Préparer l'imprimé CA3 correspondant à la TVA du mois d'avril N.

CORRIGÉ**1) Enregistrement au journal général de l'entreprise Lafleur**

			03/04/N		
411000		Client Loron		144 548,56	
	707000	Ventes de marchandises			120 860,00
	445710	État, TVA collectée			23 688,56
		<i>Facture n° 04-60</i>			
			08/04/N		
		<i>Bon de commande - Aucun enregistrement</i>			
			10/04/N		
615000		Entretien, réparations		1 450,70	
	401001	Fournisseur Garage du Pré Vert			1 450,70
		<i>Facture réparation n°</i>			
			17/04/N		
607000		Achats de marchandises		18 560,00	
445660		État, TVA déductible sur ABS		3 637,76	
	401002	Fournisseur Marcel			22 197,76
		<i>Facture n° 4523</i>			
			24/04/N		
615000		Entretien et réparations		3 700,00	
445800		TVA à régulariser		725,20	
	401003	Fournisseur Naitoitou			4 425,20
		<i>Facture n° A555</i>			
			25/04/N		
411000		Client Cagliari		51 667,20	
	707000	Ventes de marchandises			43 200,00
	445710	État, TVA collectée			8 467,20
		<i>Facture n° 04-61</i>			
			28/04/N		
401000		Fournisseur Garage du Pré Vert		1 450,70	
	512000	Banques			1 450,70
		<i>Ch B-Pop N° 555 436 01</i>			
			29/04/N		
		<i>Bien que la marchandise ait été livrée, pas de facture donc pas d'enregistrement.</i>			
			29/04/N		
606000		Achats non stockés de fournitures		1 650,00	
445660		État, TVA déductible sur ABS		315,65	
		312,62 + 3,03			
	401004	Fournisseur GDF			1 973,40
		<i>Facture de Gaz de France</i>			
			30/04/N		
218300		Matériel de bureau et informatique		43 000,00	
445620		État - TVA déductible sur immobilisation		8 428,00	
	404001	Fournisseur Équilibre			51 428,00
		<i>Facture n° 0404</i>			

		30/04/N		
401003	512000	Fournisseur Naitoitou Banques Ch B-Pop n° 555 436 03	4 425,20	4 425,20
445660	445800	État, TVA déductible sur ABS TVA à régulariser Ch B-Pop N° 555 436 03	725,20	725,20
409100	512000	Fournisseur acompte versé Banques Acompte Fidexpert - Ch BP N° 555 436 04	1 500,00	1 500,00
445660	445800	État, TVA déductible sur ABS TVA à régulariser Acompte Fidexpert - Ch BP n° 555 436 04 ; 1 500 × 19,60 % / 1,196	245,82	245,82
607200 456620	401200 445200	Achats de marchandises UE État, TVA déductible sur ABS - UE Fournisseur Antonioni (UE) TVA due intracommunautaire Facture n° 2556	18 200,00 3 567,20	18 200,00 3 567,20

2) Détermination de l'exigibilité ou de la déductibilité et calcul de la TVA due

Dates	Opérations	TVA collectée	TVA déductible	Justification
03/04/N	Vente de marchandises au client Loron	23 688,56		Exigibilité = livraison
08/04/N	Bon de commande - Aucun enregistrement			
10/04/N	Réparation véhicule de tourisme			Service relatif à un bien exclu du droit à déduction
17/04/N	Achat de marchandises		3 637,76	TVA déductible à réception de la facture
24/04/N	Prestation de service			TVA déductible lors du paiement
25/04/N	Vente de marchandises au client Cagliari	8 467,20		Exigibilité = livraison
28/04/N	Réparation véhicule de tourisme			Service relatif à un bien exclu du droit à déduction
29/04/N	Achat de marchandises			Pas de facture TVA non déductible
29/04/N	Facture GDF		323,40	TVA déductible selon le régime des débits, donc à facturation.
30/04/N	Acquisition de matériel informatique		8 428,00	TVA sur acquisition d'immobilisation, déductible à la livraison
30/04/N	Règlement de prestation de services		725,20	TVA déductible au moment du paiement
30/04/N	Acompte sur prestation de services		245,82	TVA déductible au moment du paiement
30/04/N	Livraison intracommunautaire (Antonioni)	3 567,20	3 567,20	Acquisition intracommunautaire TVA collectée - déductible

Dates	Opérations	TVA collectée	TVA déductible	Justification
	Total TVA collectée TVA intracommunautaire	32 155,76 3 567,20	16 202,18 725,20	TVA déductible sur ABS TVA déductible sur immobilisation
	TVA à décaisser TVA collectée - TVA déductible Charges diverses de gestion courante	18 796,00 18 795,58 - 0,42		

3) Liquidation et paiement de la TVA du mois d'avril N

		24/05/N			
445710		État - TVA collectée		32 155,76	
445200		TVA due intracommunautaire		3 567,20	
658000		Charges diverses de gestion courante		0,42	
445660		État - TVA déductibles sur ABS			12 634,98
445620		État - TVA déductible sur immobilisation			725,20
445662		État - TVA déductible sur ABS - UE			3 567,20
445510		État - TVA à décaisser			18 796,00
		<i>Déclaration CA3 avril N</i>			
		24/05/N			
44551	51200	État - TVA à décaisser		18 796,00	
		Banques			18 796,00
		Chèque n° ...			

4) Préparation de l'imprimé CA3 relatif à la TVA d'avril N

Opérations réalisées	HT	TVA	Arrondis TVA
Ventes de marchandises France	164 060,00	32 155,76	32 156,00
Acquisitions intracommunautaires	18 200,00	3 567,20	3 567,00
Achats de biens et services		16 202,18	16 202,00
<i>Dont TVA intracommunautaire</i>		3 567,20	3 567,00
Achats d'immobilisations		725,20	725,00
TVA à décaisser		18 795,58	18 796,00

Les achats

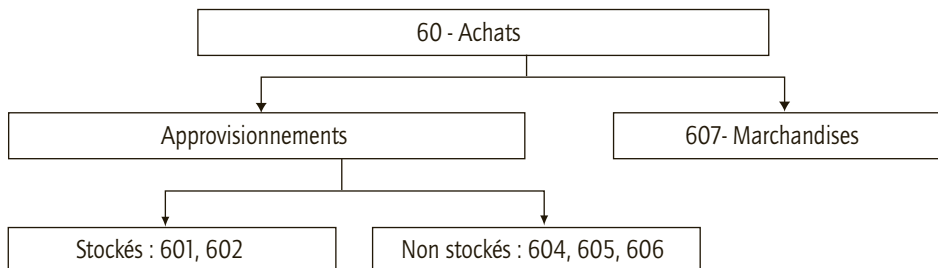
RAPPEL DE COURS

La facture est la pièce comptable qui fournit les informations nécessaires à la comptabilisation des achats et des prestations de services. Elle comporte des mentions obligatoires complétées par les conditions générales de vente.

60... 44566	401...	<p style="text-align: center;">Date de l'achat</p> <p>Achats État, TVA déductible sur autres biens et services Fournisseurs <i>Facture n°</i></p>	Montant HT TVA	Montant TTC
----------------	--------	---	-------------------	-------------

Lorsque la TVA n'est pas récupérable, le compte « Achats » est débité pour le montant TTC.

Les achats prennent différentes formes.



Les retours aux fournisseurs sont enregistrés par la contrepassation de l'écriture d'achats initiale.

CAS

CAS 1

Application

Thème : Reconstituer une facture

La SARL Construitou reçoit le 24 janvier N une facture d'un négociant en matériaux de construction, la SA Batimat, pour une livraison intervenant le même jour. Cette livraison concerne :

- 1 000 blocs de béton cellulaire, largeur 62,5 cm² hauteur 25 cm, pour murs porteurs extérieurs, réf. : 64878842, au prix unitaire de 8,60 € HT ;
- 5 sacs de 25 kg de colle pour béton cellulaire haute performance PRB, réf. : 62228376, au prix unitaire de 22,70 € HT ;
- 150 m² de façade de bois « Clin en sapin Louisiane », réf. 65968700 au prix de 18,01 € HT le m².

La SARL Construitou travaille pour une clientèle de professionnels ou de particuliers, elle est assujettie à la TVA sur la totalité de son chiffre d'affaires et récupère donc la TVA qu'elle acquitte auprès de ses fournisseurs.

Les matériaux de construction sont soumis au taux normal de TVA.

La facture porte les mentions obligatoires avec un numéro chronologique F-01-521.

Le règlement sera effectué par chèque auprès de la SA Batimat à 30 jours fin de mois. Le règlement anticipé de la facture ne donne droit à aucun escompte, mais tout retard de paiement entraîne une pénalité de retard au taux d'intérêt légal.

Coordonnées de la SARL Construitou	Coordonnées de la SA Batimat
21 rue du Chemin Vert - 33160 Saint-Médard-en-Jalles Tél. 05 56 66 33 12 Fax. 05 56 66 33 10 SARL au capital de 5 000 € - RCS Bordeaux SIREN 326 530 724	4 avenue Gutenberg - 33510 Andernos-les-bains Tél. 05 57 25 23 25 Fax. 05 57 25 23 20 SA au capital de 100 000 € - RCS Bordeaux SIREN 433 555 100

- 1) Reconstituer la facture reçue par la SARL Construitou.
- 2) Enregistrer cette facture au livre-journal de la SARL Construitou.

CORRIGÉ

(La facture peut être générée sur le site <http://www.bonnefacture.com/>)

La facture se compose de deux parties principales :

- l'en-tête qui comporte les renseignements suivants : nom, adresse et référence commerciales du fournisseur, nom et adresse du client, conditions générales de vente et notamment la date du paiement ;

- le corps de la facture qui comporte la désignation des biens et services vendus (quantités, prix unitaires, montants totaux), la TVA qui s'ajoute au prix hors taxes pour former le prix à payer toutes taxes comprises. Divers réductions et éléments peuvent également s'ajouter.

SA Batimat SA au capital de 100 000,00 EUR 4, avenue Gutenberg 33510 Ardenne-sur-Bains Contact: 0557252325 SIREN: 433565100 RCS Bordeaux Code APE: 515F		FACTURE en EUR N° F-01-521 Emise le 24/01/2007 à payer le 28/02/2007			
		SARL Construitou 21, rue du Chemin Vert 33160 Saint-Médard-en-Jalles Contact: 0556663312 SIREN: 326330724 Code APE: 422B			
REFERENCE	DESIGNATION	QUANTITE	P.U. HT	MONTANT H.T.	TVA
64875842	Béton cellulaire 62,5 x 25	1000 pc	8,00000	8 000,00	19,6
62226378	Sac de colle pour béton cellulaire 25 kg	5 pc	22,70	113,50	19,6
65968700	Façade de bois "Clit en sapin Louisiana"	150 m²	18,0100	2 701,50	19,6
				TOTAL HT	11 815,00
				TVA	2 237,34
				TOTAL TTC	13 652,34
				DEJA PAYE	0,00
				A PAYER	13 652,34
FAUX TVA	BASE HT	REVISER	TVA		
16,9%	11 416,66	6,00	2 237,34		
Règlement par chèque 30 jours fin de mois - Pas d'escompte de paiement anticipé - Tout paiement dû être enregistré l'approbation d'une pénalité de retard au taux légal					

Enregistrement : Les biens acquis sont incorporés aux constructions que la SARL Construitou fabrique. Il s'agit d'approvisionnements. Ils peuvent être utilisés dans différents chantiers, et sont donc probablement stockés.

Dates	Comptes	Débit	Crédit
24.01.N	60171 Achats stockés de matières et fournitures - Béton cellulaire	8 600,00	
	60172 Achats stockés de matières et fournitures - Colle	113,50	
	60173 Achats stockés de matières et fournitures-panneaux pour façade	2 701,50	
	44566 État, TVA déductible sur ABS	2 237,37	
	40100 Fournisseur Batimat Facture F-01-521		13 652,34

CAS 2

Application

Thème : Achats de marchandises et approvisionnements

L'entreprise Remember vend des petits cadeaux et des souvenirs à Paris. Elle a émis et reçu les documents suivants au cours du mois de juillet N :

- 6/07/N Bon de commande n° 512 expédié au fournisseur français Drapo : écussons de la ville de Paris pour un montant HT de 500 €.
- 15/07/N Réception de la facture F0713 du fournisseur Drapo : marchandises pour un montant HT de 500 €, TVA 19,60 %.
- 17/07/N Réception de la facture A-5510 du fournisseur belge Brux : gravures pour un montant de 185 €, TVA 19,60 %. Le fournisseur a fourni son numéro d'identification communautaire.
- 18/07/N Retour au fournisseur Drapo : marchandises non conformes à la commande pour un montant de 250 €.
- 21/07/N Réception de l'avoire AV0713 du fournisseur Drapo.
- 23/07/N Facture EDF n° 365620153, abonnement 13 € (TVA 5,50 %) consommation 162 € (TVA 19,60 %), l'EDF a opté pour la TVA sur les débits.
- 25/07/N Réception de marchandises du fournisseur chinois Xi-Yung pour 1 600 €, droits de douane inclus, la TVA est acquittée par chèque lors du passage en douane. Facture 5555.
- 31/07/N Facture n° 207 du garage Pump pour achat d'essence du mois : 270 € HT ; cette facture concerne la voiture de fonction du dirigeant de l'entreprise.

Enregistrer ces factures dans le livre journal de l'entreprise Remember.

CORRIGÉ

		06/07/N			
		Le bon de commande n'est pas une pièce comptable ⇒ pas d'enregistrement.			
607000 44566	401000	15/07/N			
		Achats de marchandises		500,00	
		État, TVA déductible sur ABS		98,00	
		Fournisseur Drapo			598,00
		<i>Facture F0713</i>			
607200 445662	401200 445200	17/07/N			
		Achats de marchandises - UE		185,00	
		État, TVA déductible sur ABS - UE		36,26	
		Fournisseur Brux - UE			185,00
		État, TVA due intracommunautaire			36,26
		<i>Facture A-5510</i>			
		<i>Acquisition intracommunautaire : TVA collectée - déductible</i>			
		18/07/N	<i>Le retour donnera lieu à enregistrement après réception de l'avoir correspondant.</i>		
401000	607000 445660	21/07/N			
		Fournisseur Drapo		299,00	
		Achats de marchandises			250,00
		État, TVA déductible sur ABS			49,00
		<i>Avoir AV-0713</i>			
		<i>Le retour de marchandises constitue une diminution des achats entraînant chez le client une diminution de la dette fournisseur et de la TVA déductible.</i>			
606100 445660	401000	23/07/N			
		Fournitures non-stockables (eau, énergie)		175,00	
		État, TVA déductible sur ABS		32,47	
		Fournisseur EDF			207,47
		<i>Facture n° 365620153</i>			
		<i>Il s'agit d'un achat de prestation de service, néanmoins le fournisseur (EDF) ayant opté pour la TVA sur les débits, le client peut donc opérer la déduction de TVA sans attendre le paiement.</i>			
607300	401300	25/07/N			
		Achats de marchandises - Importation		1 600,00	
		Fournisseur Xi-Yung - hors UE			1 600,00
		<i>Facture n° 5555</i>			
445663	512000	25/07/N			
		État, TVA déductible sur ABS - Importations		313,60	
		Banques			313,60
		<i>Chèque n°</i>			
		<i>La TVA sur importations est acquittée lors du passage de la frontière à l'administration des douanes. Elle est déductible pour l'importateur.</i>			
606100	401000	31/07/N			
		Fournitures non-stockables (eau, énergie)		322,92	
		Fournisseur Garage Pump			322,92
		<i>Facture N° 207</i>			
		<i>La TVA n'est pas déductible sur l'essence</i>			

CAS 3

Application

Thème : Achats et prestations de services

L'entreprise Boubou a reçu les factures suivantes durant la seconde quinzaine du mois d'avril N :

- 17/04/N Facture n° 350 du fournisseur Darnis pour un achat d'autres approvisionnements (non stockés). Prix HT 6 200 €, TVA au taux normal.
- 20/04/N Facture C 8135 du cabinet de conseil Sétout concernant une étude pour le lancement d'un nouveau produit. Prix HT 956 €, TVA au taux normal.
- 24/04/N Facture N-778 du prestataire de services informatiques Info200 pour l'étude de l'opportunité d'une mise en réseau des ordinateurs de l'entreprise. Prix HT 570 €, TVA au taux normal.
- 25/04/N Règlement du fournisseur Info200 par chèque BNP n° 222 555 325.
- 27/04/N Facture 58900 du Garage Mécanix pour la révision d'une fourgonnette de l'entreprise (pas de fourniture de pièces détachées). Prix HT 1 300 €, TVA au taux normal.
- 28/04/N Règlement du fournisseur Darnis par chèque BNP n° 222 555 327.
- 29/04/N Facture 44556 du fournisseur Selbon pour l'achat de matières premières. Prix HT 4 800 €, TVA au taux normal.
- 30/04/N Règlement du fournisseur Garage Mécanix par chèque BNP n° 222 555 328.

- 1) Enregistrer ces opérations dans le livre journal de l'entreprise Boubou.
- 2) En prenant pour hypothèse que les prestataires ont opté pour le paiement de la TVA sur les débits, modifier les écritures en conséquence.

CORRIGÉ

1) Pas d'option en matière de TVA

La TVA sur les services et les travaux immobiliers est exigible lors de l'encaissement du prix ou des acomptes. Chez le client, la TVA facturée par le fournisseur ne sera récupérée qu'une fois le paiement réalisé.

		17/04/N		
60600 44566	40101	Achats non stockés d'approvisionnements État, TVA déductible sur ABS Fournisseur Darnis <i>Facture n° 350</i> <i>Livraison de biens TVA déductible à la livraison (facturation)</i>	6 200,00 1 215,20	7 415,20
		20/04/N		
60400 44564	40102	Achats d'études et prestation de services État, TVA déductible sur les encaissements Fournisseur Sétout <i>Fournisseur Sétout</i> <i>Prestation de services, la TVA ne sera déductible qu'au moment du paiement : elle est débitée dans un compte particulier (44564)</i>	956,00 187,38	1 143,38

		24/04/N		
60400 44564	40103	Achats d'études et prestation de services État, TVA déductible sur les encaissements Fournisseur Info2000 <i>Facture N-778</i> <i>Prestation de services, la TVA ne sera déductible qu'au moment du paiement : elle est débitée dans un compte particulier (44564).</i>	570,00 111,72	681,72
		25/04/N		
40103	51200	Fournisseur Info2000 Banques <i>Chèque BNP 222 555 325</i> <i>Livraison de biens TVA déductible à la livraison (facturation)</i>	681,72	681,72
		25/04/N		
44566	44564	État, TVA déductible sur ABS État, TVA déductible sur les encaissements <i>Constataion de la TVA déductible</i> <i>Le paiement de la prestation a été effectué le droit à déduction est ouvert, la TVA est transférée au débit du compte 44566</i>	111,72	111,72
		27/04/N		
60400 44564	40104	Achats d'études et prestation de services État, TVA déductible sur les encaissements Garage Mécanix <i>Facture 58900</i> <i>Prestations de services, la TVA ne sera déductible qu'au moment du paiement : elle est débitée dans un compte particulier (44564)</i>	1 300,00 254,80	1 554,80
		28/04/N		
40101	51200	Fournisseur Darnis Banques <i>Chèque BNP 222 555 327</i>	7 415,20	7 415,20
		29/04/N		
60100 44566	40105	Achats stockés de matières premières État, TVA déductible sur ABS Fournisseur Selbon <i>Facture 44556</i>	4 800,00 940,80	5 740,80
		30/04/N		
40104	51200	Garage Mécanix Banques <i>Chèque BNP 222 555 328</i>	1 554,80	1 554,80
		30/07/N		
44566	44564	État, TVA déductible sur ABS État, TVA déductible sur les encaissements <i>Constataion de la TVA déductible</i> <i>Le paiement de la prestation a été effectué, le droit à déduction est ouvert, la TVA est transférée au débit du compte 44566</i>	254,80	254,80

2) Option pour le paiement de la TVA sur les débits de la part des prestataires

Les entreprises assujetties à la TVA sur les encaissements peuvent opter pour le paiement de la TVA sur les débits. Le « débit » correspond à l'inscription de la somme due au compte client. Le client pourra alors opérer la déduction de la TVA facturée à réception de la facture, sans attendre le paiement.

Seules les opérations sur prestations de service (factures et règlements) doivent être modifiées.

		20/04/N		
60400		Achats d'études et prestation de services	956,00	
44566		État, TVA déductible sur ABS	187,38	
	40102	Fournisseur Sétout <i>Facture C8135</i>		1 143,38
24/04/N				
60400		Achats d'études et prestation de services	570,00	
44566		État, TVA déductible sur ABS	111,72	
	40103	Fournisseur Info2000 <i>Facture N-778</i>		681,72
25/04/N				
	40103	Fournisseur Info2000	681,72	
	51200	Banques <i>Chèque BNP 222 555 325</i>		681,72
27/04/N				
60400		Achats d'études et prestation de services s	1 300,00	
44566		État, TVA déductible sur ABS	254,80	
	40104	Garage Mécanix <i>Facture 58900</i>		1 554,80
30/04/N				
	40104	Garage Mécanix	1 554,80	
	51200	Banques <i>Chèque BNP 222 555 328</i>		1 554,80

CAS 4

Application

Thème : Factures et avoirs pour retours

L'entreprise Faccio a reçu les documents suivants au cours de la première semaine du mois de mars N :

- 01/03/N Facture 323 du fournisseur Storax pour un achat de marchandises, prix HT 4 000 €, TVA au taux normal.
- 03/03/N Avoir n° 2612 du fournisseur Bonnier pour un retour de fournitures de bureau non conformes, prix HT 260 €, TVA au taux normal. Ces fournitures ne sont pas stockées.
- 04/03/N Facture n° 380 du fournisseur Mistou auquel l'entreprise avait sous-traité la mise au point d'un logiciel. Prix HT 1 350 €, TVA au taux normal. Pas d'option particulière du fournisseur en matière de TVA.

• 07/03/N Avoir n° 2562 reçu du fournisseur Storax à qui l'entreprise a retourné la moitié des marchandises reçues le 01/03/N et qui se sont avérées non conformes.
Enregistrer ces opérations dans le livre journal de l'entreprise Faccio.

CORRIGÉ

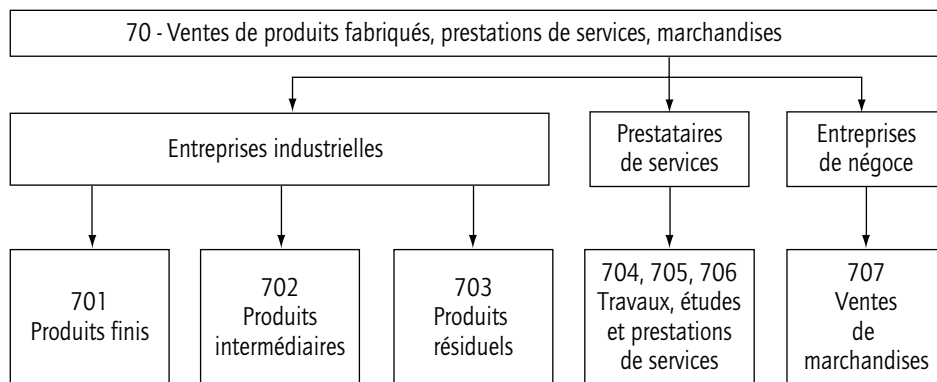
		01/03/N		
60700 44566	40101	Achats de marchandises État, TVA déductible sur ABS Fournisseur Storax <i>Facture n° 323</i> <i>Livraison de biens, la TVA est déductible au moment de la facturation</i>	4 000,00 784,00	4 784,00
		03/03/N		
40102	60600 44566	Fournisseur Bonnier Achats non stockés d'approvisionnements État, TVA déductible sur ABS <i>Avoir n° 2612</i> <i>Livraison de biens, la TVA est déductible au moment de la facturation</i>	310,96	260,00 50,96
		04/03/N		
60400 44564	40103	Achats d'études et prestation de services État, TVA déductible sur les encaissements Fournisseur Mistou <i>Facture n° 380</i> <i>Prestation de service, pas d'option du fournisseur pour le paiement de la TVA sur les débits, la TVA est déductible lors du paiement</i>	1 350,00 264,60	1 614,60
		07/03/N		
40101	60700 44566	Fournisseur Storax Achats de marchandises État, TVA déductible sur ABS <i>Avoir n° 2562</i> <i>L'avoir sur retour de marchandise correspond à une diminution des achats ainsi que de la dette fournisseur et de la TVA déductible</i>	2 392,00	2 000,00 392,00

RAPPEL DE COURS

1. Comptabilisation des ventes

411...		Date de la vente			
	70...	Clients		Montant TTC	Montant HT
	44571	Ventes de produits, prestations de services, marchandises État, TVA collectée <i>Facture n°</i>			TVA

Les ventes prennent différentes formes :



Les autres produits sont enregistrés dans le compte 708 – Produits des activités annexes.

2. TVA sur les ventes de prestations de services

Pour les prestations de services et travaux immobiliers, la TVA est exigible sur les encaissements, d'où l'utilisation d'un compte de TVA transitoire lors de la facturation 44572 – État, TVA collectée – exigibilité encaissements ou 4458 État, TVA à régulariser qui sera

soldé lors du règlement. L'option pour le régime de la TVA sur les débits replace le vendeur dans le cas général.

3. Comptabilisation des retours provenant des clients

Les retours de biens par le client s'enregistrent par la contrepassation de l'écriture de vente initiale.

CAS

CAS 1

Application

Thème : Ventes de biens par une entreprise industrielle

La société Batitou est spécialisée dans la menuiserie PVC. Elle fabrique des châssis PVC à l'exclusion de toute pose. Son cycle de production donne également lieu à la réalisation de profilés spécialement traités contre la corrosion. Ils sont ensuite transformés dans l'atelier de finition des produits finis. Ces profilés sont parfois achetés en l'état par certains clients (TVA au taux normal).

Au mois de mars N, elle a réalisé les ventes suivantes :

- 3 mars : Facture Mar001, 10 châssis standard ST8 à la SA Gomez : 3 200 €.
- 9 mars : Facture Mar002, 5 châssis SPE3 à la société Luigi située à Milan (Italie) qui a fourni son numéro d'identification intracommunautaire : 2 800 €.
- 13 mars : Facture Mar003, 50 profilés 4 m × 5 cm × 2,5 cm à la SA Habitat3000 : 1 200 €.
- 15 mars : Avoir AMar001, retour de 3 châssis standard ST8 jugés défectueux par la SA Gomez.
- 18 mars : Facture Mar004, déchets recyclables cédés à la SA Récup100 : 850 €.
- 22 mars : Facture Mar005, 150 châssis SPE5 à la société chinoise Xi-Yu sise à Pékin : 13 580 €.
- 24 mars : Facture Mar006, 8 châssis standard ST8 à la SA Gomez : 2 560 €.
- 27 mars : Avoir AMar002, retour de 15 châssis SPE5 présentant un défaut de la société Xi-Yu.
- 31 mars : Avoir AMar003, retour de 10 profilés 4 m × 5 cm × 2,5 cm de la SA Habitat3000.

Enregistrer ces opérations dans le livre journal de la société Batitou.

CORRIGÉ

La société Batitou est une entreprise industrielle qui réalise des ventes de produits finis (= livraisons de biens), la TVA est donc exigible dès la livraison (facture).

Dans le cadre du processus industriel, on utilise les comptes 701 - Ventes de produits finis, 702 - Ventes de produits intermédiaires, 703 - Ventes de produits finis.

41101		3 mars N		
	70100	Client SA Gomez	3 827,20	
	44571	Ventes de produits finis		3 200,00
		État, TVA collectée		627,20
		Facture Mar001		

		9 mars N		
41121	70120	Client UE - Luigi Ventes de produits finis-UE <i>Facture Mar002</i> <i>Les livraisons intracommunautaires sont exonérées de TVA</i>	2 800,00	2 800,00
41102	70200 44571	13 mars N Client Habitat3000 Ventes de produits intermédiaires État, TVA collectée <i>Facture Mar003</i>	1 435,20	1 200,00 235,20
70100 44571	41101	15 mars N Ventes de produits finis (3 × 3 200/10) État, TVA collectée Client SA Gomez <i>Avoir AM001</i> <i>Le retour des produits constitue chez le fournisseur une diminution des ventes et donc de la créance à l'égard du client et de la TVA collectée</i>	960,00 188,16	1 148,16
41103	70300 44571	18 mars N Client SA Récup Ventes de produits résiduels État, TVA collectée <i>Facture Mar004</i>	1 016,60	850,00 166,60
41102	70200 44571	13 mars N Client Habitat3000 Ventes de produits intermédiaires État, TVA collectée <i>Facture Mar003</i>	1 435,20	1 200,00 235,20
41131	70130	22 mars N Client hors UE - Xi-Yu Ventes de produits finis - hors UE <i>Facture Mar005</i> <i>Les exportations sont exonérées de TVA</i>	13 580,00	13 580,00
41101	70100 44571	24 mars N Client SA Gomez Ventes de produits finis État, TVA collectée <i>Facture Mar006</i>	3 061,76	2 560,00 501,76
7013	41131	27 mars N Ventes de produits finis - hors UE Client hors UE - Xi-Yu <i>Avoir AM002 (13 580 × 15/150)</i> <i>Le retour des produits constitue chez le fournisseur une diminution des ventes et donc de la créance à l'égard du client. S'agissant d'une exportation, elle était exonérée de TVA</i>	1 358,00	1 358,00
70200 44571	41102	31 mars N Ventes de produits intermédiaires État, TVA collectée Client Habitat3000 <i>Avoir AM003 (1 200 × 10/50)</i> <i>Le retour des produits constitue chez le fournisseur une diminution des ventes et donc de la créance à l'égard du client et de la TVA collectée</i>	240,00 47,04	287,04

CAS 2**Application**

Thème : Prestations de services

Le cabinet d'expertise comptable et de conseil Expertplus a une clientèle constituée essentiellement de petits commerçants ; elle leur adresse ses honoraires conformément à ce qui est convenu dans la lettre de mission. Ainsi, après avoir réalisé les travaux d'inventaire et établi les comptes de la SARL Livréco pour l'année N- 1, elle facture ses prestations le 12 mai N : 1 350 € (facture n° 00556).

Le 15 juin N, la SARL Livréco adresse son règlement à Expertplus (chèque n° 612 000 0012).

Enregistrer ces opérations dans le livre journal du cabinet Expertplus dans les deux hypothèses suivantes (TVA au taux normal) :

- Expertplus n'exerce aucune option particulière en matière de TVA ;
- Expertplus opte pour le régime de la TVA sur les débits.

CORRIGÉ**■ Hypothèse 1 : pas d'option exercée**

Expertplus est un prestataire de service, la TVA est donc exigible sur les encaissements.

		12 mai N			
41101	70600 44572	Client SARL Livréco Prestations de services État, TVA collectée - exigibilité encaissements <i>Facture n° 00654</i> <i>Dans l'attente de l'exigibilité la TVA est enregistrée dans un compte particulier (44572).</i>	1 614,60	1 350,00 264,60	
51200	41101	Banques Client SARL Livréco <i>Chèque n° ...</i>	1 614,60		1 614,60
44572	44571	État, TVA collectée - Exigibilité encaissements État, TVA collectée - Constatation de l'exigibilité de la TVA <i>L'encaissement ayant eu lieu, la TVA collectée devient exigible (elle est virée au compte 44571).</i>	264,60		264,60

■ Hypothèse 2 : option pour le régime sur les débits

L'option sur les débits replace Expertplus dans le cas normal, exigibilité de la TVA à la facturation.

		14 juin N			
41101	70600 44571	Client SARL Livréco Prestations de services État, TVA collectée <i>Facture n° 00654</i>	669,76	560,00 109,76	
51200	41101	Banques Client SARL Livréco <i>Chèque n° ...</i>	669,76		669,76

CAS 3

Approfondissement

Thème : Ventes de biens, produits et marchandises et prestations de services

La société « Aux plaisirs du gourmet » est un traiteur qui fabrique les plats qu'il propose et les commercialise dans toute l'Europe. Par ailleurs, il organise des réceptions et distribue auprès de ses clients les vins de prestigieuses caves de Bourgogne.

Durant le mois de février N, les factures (simplifiées) suivantes ont été transmises à la comptabilité client. « Aux plaisirs du gourmet » n'a pas opté pour le paiement de la TVA sur les débits.

AUX PLAISIRS DU GOURMET		<i>Aux Gourmandises de France Route de Vevey Lausanne</i>	
<i>doit</i>			
Facture F02-005		20/02/N	
Désignation	Q	PU	Montant en €
Mignonettes de saumon	30	18,00	540,00
Confis d'oie (bocal)	50	13,89	694,50
Chablis 1 ^{er} cru « Fourchaume » 2004	20	10,40	208,00
Total HT			1 442,50
Total à payer			1 442,50
En votre aimable règlement à réception de votre commande			

AUX PLAISIRS DU GOURMET		<i>Vignatis SA 193, rue de la Charité 69003 Lyon</i>	
<i>doit</i>			
Facture F02-005		26/02/N	
Désignation	Q	PU	Montant en €
Mise à disposition de personnel pour réception du 18/02/N			
Serveurs	2	190,00	380,00
Maître d'hôtel	1	250,00	250,00
Total HT			630,00
TVA à 19,60 %			123,40
Total à payer			753,40
En votre aimable règlement le 10/03/N			

Les opérations suivantes ont également été constatées :

- Le 10/02/N : retour de 100 bouteilles de Aloxe-Corton grand cru « Corton-Charlemagne » de la société allemande Delikatessen. L'avoir correspondant est établi au 15/02/N.
- Le 15/02/N : réception du règlement de la société MB par chèque BNP-Paribas n° 158 265 244.
- Le 20/02/N : le « Restaurant des deux frères » règle sa facture (chèque Natexis 288 000 256).
- Le 10/03/N : M. et Mme de la Tour adressent leur règlement (chèque Société Générale 255 699 222).
- Le 10/03/N : Vignatis paie sa facture par chèque LCL n° 566 255 111.
- Le 20/03/N : règlement de la société suisse « Aux gourmandises de France ».
- Le 30/03/N : règlement de la société allemande Delikatessen.

Extrait du plan comptable utilisé par « Aux plaisirs du gourmet »

41100	Clients France	70100	Ventes de produits finis
41120	Clients Union européenne	70200	Prestations de services
41130	Clients hors Union européenne	70600	Ventes de marchandises
		70800	Produits des activités annexes

- 1) Analyser les différentes prestations de l'activité de la société « Aux plaisirs du gourmet ».
- 2) Qualifier les différentes opérations de vente en utilisant la nomenclature du plan comptable général.
- 3) Enregistrer les factures au livre-journal de « Aux plaisirs du gourmet ».
- 4) Établir la facture d'avoir de la société allemande Delikatessen et l'enregistrer au livre-journal de « Aux plaisirs du gourmet ».
- 5) Enregistrer les différents règlements au livre-journal de « Aux plaisirs du gourmet ».

CORRIGÉ

1) Analyse des prestations de l'activité de la société « Aux plaisirs du gourmet »

- Fabrication et ventes de plats ⇒ il s'agit de la vente de produits finis, la TVA est exigible à la livraison des plats (facture).
- Organisation de réceptions ⇒ il s'agit de prestations de services, la TVA est exigible sur les encaissements (paiement par le client de la prestation).
- Distribution de vins de Bourgogne ⇒ il s'agit de ventes de marchandises la TVA est exigible à la livraison (facture).

2) Qualification des opérations de vente de février N

	70100 – Ventes de produits finis	70600 – Prestations de services	70700 – Ventes de marchan- disés	70800 – Produits des activités annexes
Facture F02-001 : livraison intracommunautaire - repas du colloque - vin		×	×	
Facture F02-002 : vin			×	
Facture F02-003 : Organisation de la réception de mariage : - repas - service	×	×		
Facture F02-004 : produits fabriqués	×			
Facture F02-005 : exportations : - produits fabriqués - vins	×		×	
Facture F02-006 : prêt de personnel				×

3) Enregistrement des factures au livre-journal

41100	3/02/N		4 745,13	
	Client Société MB			
	70600 Prestations de services	3 750,00		
	70700 Ventes de marchandises	217,50		
	44572 État, TVA collectée - exigibilité encaissements	735,00		
44571 État, TVA collectée	42,63			
<i>Facture F02-001</i>				
<i>Il s'agit ici d'une double prestation : ventes de marchandises pour ce qui concerne les bouteilles de vin achetées par le client pour des cadeaux à sa clientèle et une prestation de services pour l'organisation du colloque. Il convient donc de distinguer les deux modes d'exigibilité de la TVA</i>				
41120	5/02/N		37 152,50	37 152,50
	Client UE - Delikatessen			
70720	Ventes de marchandises - UE			
<i>Facture F02-002</i>				
<i>Il s'agit d'une livraison intracommunautaire, elle est exonérée de TVA</i>				

		10/02/N		
41100	70100	Client De la Tour	16 146,00	
	70600	Ventes de produits finis		11 250,00
	44571	Prestations de services		2 250,00
	44572	État, TVA collectée		2 205,00
		<i>Facture F02-003</i>		441,00
		15/02/N		
41100	70100	Client Restaurant des 2 frères	481,87	
	44571	Ventes de produits finis		456,75
		État, TVA collectée		25,12
		<i>Facture F02-004</i>		
		20/02/N		
41130	70130	Client hors UE - Aux gourmandises	1 442,50	
	70730	Ventes de produits finis - hors UE		1 234,50
		Ventes de marchandises - hors UE		208,00
		<i>Facture F02-005</i>		
		<i>Il s'agit ici d'une exportation, elle est exonérée de TVA</i>		
		26/02/N		
41100	70800	Client Vignatis SA	753,48,76	
	44572	Produits des activités annexes		630,00
		État, TVA collectée - exigibilité encaissements		123,48
		<i>Facture F02-006</i>		

4) Facture d'avoir et enregistrement

AUX PLAISIRS DU GOURMET		<i>Delikatessen</i>	
		<i>8 Berlin str - Nuremberg</i>	
		<i>AVOIR</i>	<i>Deutschland</i>
Facture AV02-002		Le 15/02/N	
Désignation	Q	PU	Montant
ALOXE-CORTON Grand Cru "Corton-Charlemagne"	100	146,00	14 600,00
Total HT			14 600,00
TVA à 19,60 %			
Total à payer			14 600,00
En déduction de votre prochain règlement			

S'agissant d'un retour de marchandises vendues à un client appartenant à l'Union européenne, la prestation initiale n'avait pas supporté la TVA, elle se limite à la diminution des ventes et de la créance client.

		10/02/N		
70720	41120	Ventes de marchandises - UE	14 600,00	
		Client UE - Delikatessen		14 600,00
		<i>AV02-002 - 100 × 146</i>		

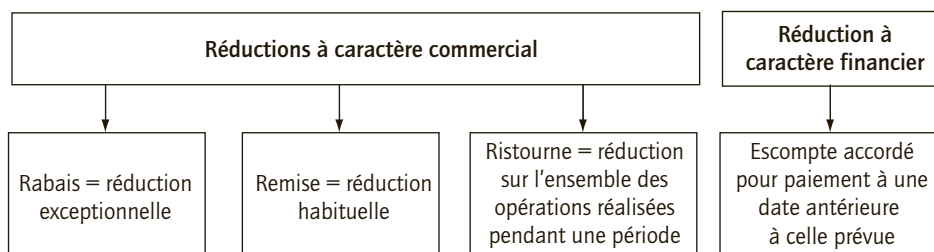
5) Enregistrement des différents règlements

51200	41100	Banques Client Société MB <i>Chèque BNP-Paribas n° 158 265 244</i>	15/02/N	4 745,13	4 745,13
44572	44571	État, TVA collectée - exigibilité encaissements État, TVA collectée <i>Constatation de l'exigibilité de la TVA</i> <i>Le règlement du client entraîne l'exigibilité de la TVA sur la prestation de services</i>	15/02/N	735,00	735,00
51200	41100	Banques Client Restaurant des 2 frères <i>Chèque Natexis n° 288 000 256</i>	20/02/N	481,87	481,87
51200	41100	Banques Client De la Tour <i>Chèque Société Générale n° 255 699 222</i>	10/03/N	16 146,00	16 146,00
44572	44571	État, TVA collectée - Exigibilité encaissements État, TVA collectée <i>Constatation de l'exigibilité de la TVA</i> <i>Le règlement du client entraîne l'exigibilité de la TVA sur la prestation de services</i>	10/03/N	441,00	441,00
51200	41100	Banques Client Vignatis SA <i>Chèque LCL n° 566 255 111</i>	10/03/N	753,48	753,48
44572	44571	État, TVA collectée - Exigibilité encaissements État, TVA collectée <i>Constatation de l'exigibilité de la TVA</i> <i>Le règlement du client entraîne l'exigibilité de la TVA sur la prestation de services</i>	10/03/N	123,48	123,48
51200	41130	Banques Client hors UE - Aux gourmandises <i>Règlement n°</i>	20/03/N	1 442,50	1 442,50
51200	41120	Banques Client UE - Delikatessen <i>Facture F02-006</i> <i>Règlement n° 37 152,50 - 14 600</i>	30/02/N	22 552,50	22 552,50

Les réductions sur achats et ventes

RAPPEL DE COURS

Les réductions sur achats et ventes présentent différentes formes :



1. Comptabilisation des réductions à caractère commercial

Lorsque les réductions commerciales figurent sur la facture de « doit », les comptes d'achats ou de vente enregistrent le net commercial.

Si les réductions commerciales figurent sur une facture d'avoir, il convient de les enregistrer ainsi :

Réduction accordée au client				Réduction accordée par le fournisseur			
709...		Date de l'avoir	Montant HT	401...		Date de l'avoir	Montant TTC
44571	411...	Rabais, remises, ristournes accordées par l'entreprise	TVA	609...	44566	Fournisseurs	Montant HT
		État, TVA collectée	Montant TTC			Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats	TVA
		Clients				État, TVA déductible sur ABS	
		Avoir N°				Avoir N°	

2. Comptabilisation des réductions à caractère financier

Qu'elles figurent sur une facture de « doit » ou sur une facture d'avoir, les réductions financières s'enregistrent ainsi :

Réduction accordée au client				Réduction accordée par le fournisseur			
665...		Date de l'avoir		401...		Date de l'avoir	
44571	411...	Escomptes accordés État, TVA collectée Clients Avoir N°	Montant HT TVA	765...	44566	Fournisseurs Escomptes obtenus État, TVA déductible sur ABS Avoir N°	Montant TTC Montant HT TVA
			Montant TTC				

CAS

CAS 1

Test de connaissance

Thème : Établir une facture comportant des réductions

Le 24 mars N, la société anonyme Équip'Boutique a adressé à la SARL Coiffelle la facture n° 555125 pour 2 coiffeuses au prix unitaire de 500 € HT et 5 miroirs au prix unitaire de 300 € HT. Équip'Boutique accorde à son client une remise de 3 % et un rabais de 1 %. Par ailleurs, Coiffelle, réglant à réception de facture, se voit accorder un escompte de 2 %. Équip'Boutique est soumise à la TVA au taux normal sur l'ensemble de ses activités.

Présenter la facture simplifiée avec le décompte des calculs qui y figurent.

CORRIGÉ

Équip'Boutique accorde à son client Coiffelle deux types de réductions :

- des réductions commerciales : la remise et le rabais ;
- une réduction financière liée au paiement comptant de la facture : l'escompte.

Les réductions commerciales se calculent en cascade :

- la remise sur le total hors taxes : $3 \% \times 2\,500 = 75,00 \text{ €}$;
- le rabais sur le total hors taxes diminué de la remise : $1 \% \times (2\,500 - 75,00) = 24,25 \text{ €}$

L'escompte se calcule sur le net commercial : $(2\,500 - 75,00 - 24,25) \times 2 \% = 48,02 \text{ €}$.

Équip'Boutique SA		SARL Coiffelle	
Doit		24/03/N	
Désignation	Q	PU	Montant
Coiffeuses	2	500,00	1 000,00
Miroirs	5	300,00	1 500,00
Total			2 500,00
Remise		3 %	- 75,00
Rabais		1 %	- 24,25
Net commercial			2 400,75
Escompte de règlement		2 %	- 48,02
Net financier			2 352,73
TVA		19,60 %	461,14
Net à payer			2 813,87

CAS 2

Application

Thème : Réductions opérées sur la facture d'origine

Le 12 mai N la SARL Toot1fo, grossiste en matériel informatique, a établi une facture concernant la vente de 5 imprimantes laser couleur (515 € HT pièce) à son client la SNC Lotasso, revendeur. La SARL Toot1fo accorde à son client une remise de 5 % et un escompte de 2,5 % pour règlement comptant. (TVA au taux normal – facture n° 05-00125).

- 1) Établir la facture simplifiée correspondant à cette opération.
- 2) Enregistrer l'opération au livre-journal de Toot1fo et à celui de Lotasso.

CORRIGÉ

1) Établissement de la facture simplifiée

SARL TOOT1FO		SNC Lotasso	
Facture n° 05-00125		12/05/N	
Désignation	Quantité	PU	Montant
Imprimantes laser couleur Brother MFC 9880	5	515,00	2 575,00
Total			2 575,00
Remise		5,00 %	- 128,75
Net commercial			2 446,25
Escompte de règlement		2,50 %	- 61,16
Net financier			2 385,09
TVA		19,60 %	467,48
Net à payer			2 852,57

2) Enregistrement comptable

Les rabais, remises et ristournes ne font pas l'objet d'un enregistrement comptable lorsqu'ils sont portés en déduction du prix de vente sur une facture normale.

L'escompte n'est pas lié à la nature, à la qualité ou aux quantités des biens vendus mais aux conditions de paiement. Il ne doit donc pas affecter les comptes d'achat ou de vente et doit faire l'objet d'un enregistrement distinct.

■ Au livre journal de Toot1fo (fournisseur)

L'enregistrement s'effectue directement pour le net commercial au crédit du compte de vente de marchandises.

L'escompte constitue une charge financière pour le fournisseur (compte 665).

		12/05/N			
41100		Client Lotasso		2 852,57	
66500		Escomptes accordés		61,16	
	70700	Ventes de marchandises			2 446,25
	44571	État, TVA collectée			467,48
		Facture n° 05-00125			

■ Au livre journal de Lotasso (client)

L'enregistrement s'effectue directement pour le net commercial au débit du compte d'achat de marchandises.

L'escompte constitue un produit financier pour le client (compte 765).

		12/05/N			
60700		Achats de marchandises		2 446,25	
44566		État, TVA déductible sur ABS		467,48	
	76500	Escomptes obtenus			61,16
	40100	Fournisseur Toot1fo			2 852,57
		Facture n° 05-00125			

CAS 3

Application

Thème : Réductions opérées sur la facture d'avoir

Le 1^{er} juillet la SARL Toot1fo, grossiste en matériel informatique, a établi l'avoir AV07-000010 pour son client la SNC Lotasso. Cet avoir a pour objet une ristourne accordée sur les opérations réalisées avec ce client au cours du 1^{er} semestre N, soit 0,5 % sur un chiffre d'affaires hors taxes total de 123 450 €.

Le 5 juillet N la SAS Adriers adresse à Toot1fo un chèque d'un montant TTC de 45 681,22 €. La SARL Toot1fo régularise la situation en établissant l'avoir AV07-000011 correspondant à l'escompte de 2 % que la SAS Adriers s'était, elle-même, accordé (TVA au taux normal).

- 1) Établir la facture d'avoir simplifiée adressée à la SNC Lotasso.
- 2) Enregistrer l'opération au livre-journal de Toot1fo et à celui de Lotasso.
- 3) Établir la facture d'avoir simplifiée adressée à la SAS Adriers.
- 4) Enregistrer l'opération au livre-journal de Toot1fo et à celui de Adriers.

CORRIGÉ

1) Facture d'avoir adressée à la SNC Lotasso

SARL Toot1Fo		SNC Lotasso	
Avoir AV07-000010		AVOIR	01/07/N
Désignation	Quantité	PU	Montant
Ristourne sur CA HT 1 ^{er} semestre N	123 450 × 0,5 %		617,25
	TVA	19,60 %	120,98
	Net à votre crédit		738,23

2) Enregistrement comptable

La réduction commerciale figurant sur la facture d'avoir est dissociée de la vente à laquelle elle se rapporte (laquelle a été définitivement facturée à la livraison). L'avoir fait donc l'objet d'un enregistrement particulier.

■ Au livre journal de Toot1fo (fournisseur)

Pour le fournisseur, il s'agit d'une diminution de ventes enregistrée dans le compte 709 (le 9 en troisième position indique que les sommes inscrites dans ce compte viennent en diminution du compte 70 et qu'elles sont donc débitées) et qui s'accompagne d'une diminution de TVA collectée.

		01/07/N	
70970	41100	Rabais, remises, ristournes accordés par l'entreprise	617,25
44571		État, TVA collectée	120,98
		Client Lotasso	
		Avoir n° AV07-000010	738,23

■ Au livre journal de Lotasso (client)

Pour le client, il s'agit d'une diminution d'achats enregistrée dans le compte 609 (le 9 en troisième position indique que les sommes inscrites dans ce compte viennent en diminution du compte 60 et qu'elles sont donc créditées) et qui s'accompagne d'une diminution de TVA déductible.

		01/07/N	
40100	60970	Fournisseur Toot1fo	738,23
		Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats	617,25
	44566	État, TVA déductibles sur ABS	120,98
		Avoir n° AV07-000010	

3) Établissement de la facture d'avoir à la SAS Adriers

Il convient de retrouver le montant hors taxes de la facture ; l'escompte étant calculé sur ce montant : $45\,681,22/1,196 = 38\,194,81$ arrondi à $38\,195\text{ €}$.

SARL Toot1Fo		SAS Adriers	
Avoir AV07-000011		AVOIR	05/07/N
Désignation	Quantité	PU	Montant
Escompte pour règlement comptant Facture	38 195 × 2 %		763,90
	TVA (19,60 %)		149,72
	Net à votre crédit		913,62

4) Enregistrement comptable

L'escompte n'est pas lié à la nature, à la qualité ou aux quantités des biens vendus mais aux conditions de paiement. Il ne doit donc pas affecter les comptes d'achat ou de vente et faire l'objet d'un enregistrement distinct.

■ Au livre journal de Toot1fo (fournisseur)

L'escompte constitue une charge financière pour le fournisseur (compte 665).

		05/07/N			
66500	41100	Escomptes accordés État, TVA collectée Client Adriers Avoir AV07-000011	763,90	913,62	
44571			149,72		

■ Au livre journal de Adriers (client)

L'escompte constitue un produit financier pour le client (compte 765).

		05/07/N			
40100	76500 44566	Fournisseur Toot1fo Escomptes obtenus État, TVA déductibles sur ABS Avoir AV07-000011	913,62	763,90 149,72	

CAS 4

Approfondissement

Thème : Combinaison de différents types de réductions et de retours.

L'entreprise Guicheron est spécialisée dans la fabrication d'articles de maroquinerie de haut de gamme. Elle est soumise à la TVA au taux normal sur la totalité de son chiffre d'affaires. Son

activité de production est réalisée en France, ses ventes s'effectuent dans le cadre d'une distribution sélective au niveau international. L'entreprise Guicheron est soumise à la TVA au taux de 19,60 % pour l'ensemble de ses activités :

- Le 1^{er} juin N : Facture n° FA378 reçue des « Tanneries réunies » pour l'achat de cuir : Brut : 5 000 € HT. Remises de 4 % et de 2 %. Règlement à 30 jours fin de mois.
- Le 5 juin N : Retour au fournisseur « Tanneries réunies » de cuir présentant un défaut. Ce retour concerne la facture n° FA378 du 1^{er} juin. Montant brut du retour 200 € HT.
- Le 9 juin N : Facture n° FV1515 adressée au client Maurice, franchisé établi au Japon : Sacs à main : 36 000 € HT. Remise : 3 %.
- Le 12 juin N : Facture n° FA406 reçue du fournisseur « Cuirs et peaux » pour l'achat de croûte de cuir : Brut : 6 000 € HT. Remise de 5 %. Escompte de 2 % ; Règlement sous huitaine.
- Le 18 juin N : Facture d'avoir n° AV56 reçue des « Tanneries réunies » concernant le retour du 5 juin. La facture comporte également un rabais de 2 % calculé sur le montant net des peaux conservées.
- Le 19 juin N : Chèque bancaire n° 427 établi en règlement de la facture n° FA406 du fournisseur « Cuirs et peaux ».
- Le 22 juin N : Facture n° FV1516 adressée au client « Mille sacoches » : Brut : 18 000 € HT. Remise de 4 %. Escompte de 1 %. Règlement à réception de la commande.
- Le 23 juin N : Facture d'avoir n° AV1517 adressée au client Maurice établi au Japon : Escompte de 1 % pour règlement anticipé.
- Le 29 juin N : Facture d'avoir n° AV1518 adressée au client Robert, établi à Bordeaux : Ristourne 0,4 % sur le chiffre d'affaires HT réalisé avec ce client au cours du 1^{er} semestre, soit 125 000 €.

- 1) Présenter le décompte des calculs figurant sur les factures d'achat et de vente et les avoirs du mois de juin N.
- 2) Comptabiliser au livre-journal de l'entreprise Guicheron les opérations relatives au mois de juin N.

(D'après sujet d'examen)

CORRIGÉ

1) Factures

TANNERIES RÉUNIES 01/06/N Facture n° FA378			GUICHERON 09/06/N Facture n° FV1515		
		Doit client <i>Guicheron</i>			Doit client <i>Maurice</i>
Montant BRUT des matières		500,00	Sacs à mains		36 000,00
Remise 4 %		- 200,00	Rabais 3 %		- 1 080,00
Total		4 800,00	Net commercial		34 920,00
Remise 2 %		- 96,00	Montant TTC à payer		34 920,00
Net commercial		4 704,00			
TVA 19,60 %		921,98			
Montant TTC à payer		5 625,98			

L'entreprise Guicheron ne facture pas de TVA au client Maurice car celui-ci est installé au Japon. Les exportations sont exonérées de TVA.

<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">CUIRS ET PEAUX 12/06/N Facture n° FA406</th> <th>Doit client <i>Guicheron</i></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Montant BRUT des matières</td> <td></td> <td>6 000,00</td> </tr> <tr> <td>Remise</td> <td>5 %</td> <td>- 300,00</td> </tr> <tr> <td>Net commercial</td> <td></td> <td>5 700,00</td> </tr> <tr> <td>Escompte de règlement</td> <td>2 %</td> <td>- 114,00</td> </tr> <tr> <td>Net financier</td> <td>2 %</td> <td>5 586,00</td> </tr> <tr> <td>TVA</td> <td></td> <td>1 094,86</td> </tr> <tr> <td>Montant TTC à payer</td> <td>(19,60 %)</td> <td>6 680,86</td> </tr> <tr> <td colspan="3">Règlement sous huitaine</td> </tr> </tbody> </table>	CUIRS ET PEAUX 12/06/N Facture n° FA406		Doit client <i>Guicheron</i>	Montant BRUT des matières		6 000,00	Remise	5 %	- 300,00	Net commercial		5 700,00	Escompte de règlement	2 %	- 114,00	Net financier	2 %	5 586,00	TVA		1 094,86	Montant TTC à payer	(19,60 %)	6 680,86	Règlement sous huitaine			<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">TANNERIES RÉUNIES 18/06/N Avoir n° AV56</th> <th>Client <i>Guicheron</i></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Montant BRUT des matières retournées</td> <td></td> <td>200,00</td> </tr> <tr> <td>Remise</td> <td>4 %</td> <td>- 8,00</td> </tr> <tr> <td>Total</td> <td></td> <td>192,00</td> </tr> <tr> <td>Remise</td> <td>2 %</td> <td>- 3,84</td> </tr> <tr> <td>Net commercial</td> <td></td> <td>188,16</td> </tr> <tr> <td>Rabais 2 % sur matières conservées (4 704,00 - 188,16) × 2 %</td> <td></td> <td>90,32</td> </tr> <tr> <td>Total</td> <td></td> <td>278,48</td> </tr> <tr> <td>TVA</td> <td>(19,60 %)</td> <td>54,58</td> </tr> <tr> <td>Montant TTC à déduire</td> <td></td> <td>333,06</td> </tr> </tbody> </table>	TANNERIES RÉUNIES 18/06/N Avoir n° AV56		Client <i>Guicheron</i>	Montant BRUT des matières retournées		200,00	Remise	4 %	- 8,00	Total		192,00	Remise	2 %	- 3,84	Net commercial		188,16	Rabais 2 % sur matières conservées (4 704,00 - 188,16) × 2 %		90,32	Total		278,48	TVA	(19,60 %)	54,58	Montant TTC à déduire		333,06
CUIRS ET PEAUX 12/06/N Facture n° FA406		Doit client <i>Guicheron</i>																																																								
Montant BRUT des matières		6 000,00																																																								
Remise	5 %	- 300,00																																																								
Net commercial		5 700,00																																																								
Escompte de règlement	2 %	- 114,00																																																								
Net financier	2 %	5 586,00																																																								
TVA		1 094,86																																																								
Montant TTC à payer	(19,60 %)	6 680,86																																																								
Règlement sous huitaine																																																										
TANNERIES RÉUNIES 18/06/N Avoir n° AV56		Client <i>Guicheron</i>																																																								
Montant BRUT des matières retournées		200,00																																																								
Remise	4 %	- 8,00																																																								
Total		192,00																																																								
Remise	2 %	- 3,84																																																								
Net commercial		188,16																																																								
Rabais 2 % sur matières conservées (4 704,00 - 188,16) × 2 %		90,32																																																								
Total		278,48																																																								
TVA	(19,60 %)	54,58																																																								
Montant TTC à déduire		333,06																																																								
<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">GUICHERON 22/06/N Facture n° FV1516</th> <th>Doit client 1 000 sacoches</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Sacs à mains</td> <td></td> <td>18 000,00</td> </tr> <tr> <td>Remise</td> <td>4 %</td> <td>- 720,00</td> </tr> <tr> <td>Net commercial</td> <td></td> <td>17 280,00</td> </tr> <tr> <td>Escompte de règlement</td> <td>1 %</td> <td>- 172,80</td> </tr> <tr> <td>Net financier</td> <td></td> <td>17 107,20</td> </tr> <tr> <td>TVA</td> <td>(19,60 %)</td> <td>3 353,01</td> </tr> <tr> <td>Montant TTC à payer</td> <td></td> <td>20 460,21</td> </tr> </tbody> </table>	GUICHERON 22/06/N Facture n° FV1516		Doit client 1 000 sacoches	Sacs à mains		18 000,00	Remise	4 %	- 720,00	Net commercial		17 280,00	Escompte de règlement	1 %	- 172,80	Net financier		17 107,20	TVA	(19,60 %)	3 353,01	Montant TTC à payer		20 460,21	<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">GUICHERON 23/06/N Avoir n° AV1517</th> <th>Doit client <i>Maurice</i></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Escompte de règlement (1 % × 34 920)</td> <td></td> <td>349,20</td> </tr> <tr> <td>Montant TTC à déduire</td> <td></td> <td>349,20</td> </tr> </tbody> </table> <p><i>Le client Maurice étant établi au Japon, l'escompte est aussi constaté net de TVA (opération se rapportant à une exportation)</i></p>	GUICHERON 23/06/N Avoir n° AV1517		Doit client <i>Maurice</i>	Escompte de règlement (1 % × 34 920)		349,20	Montant TTC à déduire		349,20																								
GUICHERON 22/06/N Facture n° FV1516		Doit client 1 000 sacoches																																																								
Sacs à mains		18 000,00																																																								
Remise	4 %	- 720,00																																																								
Net commercial		17 280,00																																																								
Escompte de règlement	1 %	- 172,80																																																								
Net financier		17 107,20																																																								
TVA	(19,60 %)	3 353,01																																																								
Montant TTC à payer		20 460,21																																																								
GUICHERON 23/06/N Avoir n° AV1517		Doit client <i>Maurice</i>																																																								
Escompte de règlement (1 % × 34 920)		349,20																																																								
Montant TTC à déduire		349,20																																																								
<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">GUICHERON 29/06/N Avoir n° AV1518</th> <th>Doit client <i>Robert</i></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Ristourne sur CA HT 1^{er} trimestre (0,4 % × 125 000)</td> <td></td> <td>500,00</td> </tr> <tr> <td>TVA</td> <td>19,60 %</td> <td>98,00</td> </tr> <tr> <td>Montant TTC à déduire</td> <td></td> <td>598,00</td> </tr> </tbody> </table>	GUICHERON 29/06/N Avoir n° AV1518		Doit client <i>Robert</i>	Ristourne sur CA HT 1 ^{er} trimestre (0,4 % × 125 000)		500,00	TVA	19,60 %	98,00	Montant TTC à déduire		598,00																																														
GUICHERON 29/06/N Avoir n° AV1518		Doit client <i>Robert</i>																																																								
Ristourne sur CA HT 1 ^{er} trimestre (0,4 % × 125 000)		500,00																																																								
TVA	19,60 %	98,00																																																								
Montant TTC à déduire		598,00																																																								

2) Enregistrements comptables

60100		01/06/N	4 704,00	
44566		Achats de matières premières État, TVA déductible sur ABS	921,98	
	40100	Fournisseur Tanneries Réunies <i>Facture n° FA378</i> <i>Les remises figurant sur la facture initiale, les achats sont comptabilisés nets de remise</i>		5 625,98
		05/06/N		
		<i>Aucune écriture de retour ne sera enregistrée lorsque le fournisseur émettra l'avoir correspondant</i>		

41130	70130	09/06/N Client Maurice - hors UE Ventes de produits finis- hors UE Fournisseur Tanneries Réunies Facture N° FV1515 <i>La remise figurant sur la facture initiale, la vente est enregistrée nette de remise. De plus s'agissant d'une exportation, elle ne supporte pas la TVA.</i>	34 920,00	34 920,00
60100 44566	76500 40100	12/06/N Achats de matières premières État, TVA déductible sur ABS Escomptes obtenus Fournisseur Cuirs et peaux Facture n° FA406 <i>La remise figurant sur la facture initiale, les achats sont enregistrés nets de remise. L'escompte constitue un produit financier.</i>	5 700,00 1 094,86	114,00 6 680,86
40100	60100 60900 44566	18/06/N Fournisseur Tanneries Réunies Achats de matières premières Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats État, TVA déductible sur ABS Avoir n° AV56 <i>Le retour de matières est enregistré par la diminution du compte d'achat initialement débité (net de la remise initiale). Le rabais sur les matières conservées est constaté au crédit du compte 609.</i>	333,06	188,16 90,32 54,58
40100	51200	19/06/N Fournisseur Cuirs et peaux Banque Chèque N° 427	6 680,86	6 680,86
41100 66500	70100 44571	22/06/N Client 1 000 Sacoches Escomptes accordés Ventes de produits finis État, TVA collectée Facture n° FV1516 <i>La vente de produits finis est comptabilisée nette de remise. L'escompte accordé constitue une charge financière.</i>	20 460,21 172,80	17 280,00 3 353,01
66500	41130	23/06/N Escomptes accordés Client Maurice - hors UE Avoir AV1517 <i>L'escompte accordé constitue une charge financière. S'agissant d'une opération à l'exportation, elle est constatée nette de TVA.</i>	349,20	349,20
70900	44571 41100	29/06/N Rabais, remises, ristournes accordées par l'entreprise État, TVA collectée Client Robert Avoir AV1518 <i>La ristourne figurant sur un avoir ultérieur doit être comptabilisée au compte 709.</i>	500,00 98,00	598,00

Les frais accessoires liés aux achats et aux ventes

RAPPEL DE COURS

1. Frais accessoires sur achats

La comptabilisation des frais accessoires sur achats peut se réaliser de trois façons :

- par le débit des comptes de charges par nature ;
- par le débit du compte « 608 – Frais accessoires sur achats » ;
- directement au débit des comptes d'achats concernés s'ils leur sont clairement imputables.

2. Frais accessoires liés aux ventes

a) Ventes « conditions arrivée »

Les frais accessoires sur ventes n'apparaissent pas distinctement sur la facture. Ils sont intégrés dans le compte « 70 – Ventes ».

b) Ventes « conditions départ »

Lorsque le vendeur fournit une prestation au client, celle-ci est portée au crédit du compte « 708 – Produit des activités annexes » et soumise à TVA.

Lorsque le vendeur paie des sommes à un tiers et les récupère auprès de son client, le vendeur a le choix entre :

- créditer le compte 708 pour le montant hors taxes ainsi que le compte de TVA collectée (44571) ;
- ou, créditer le compte de charge initialement mouvementé et le compte de TVA déductible (44566).

CAS

CAS 1

Application

Thème : Frais accessoires liés aux achats

La société Fleck est une société anonyme spécialisée dans la plomberie, l'installation de chaudières, chauffe-eau... Elle est assujettie à la TVA sur la totalité de son chiffre d'affaires.

Au cours de la première quinzaine du mois d'avril N elle a reçu les factures suivantes de ses fournisseurs (TVA au taux normal) :

- 3 avril : facture n° F04-05N du fournisseur Toutuyau, tuyaux en cuivre diamètres divers, pour un montant hors taxes de 1 800 € ; remise : 1,5 % ; frais de port : 100 € hors taxes.
- 6 avril : facture n° 4567 du fournisseur espagnol Iberjoint pour un lot de joints de type américains, montant hors taxes 355 € , frais de port 20 € hors taxes, rémunération du courtier 30 € hors taxes.
- 12 avril : facture n° 7836-04 du fournisseur Frisquet, chaudière, pour un montant hors taxes de 2 300 € ; rabais consenti à l'installateur : 2 % ; frais d'assurance transport : 160 € hors taxes.
- 13 avril : facture n° N-04-125 du fournisseur Distrirob, robinets D 425, pour un montant hors taxes de 290 € ; frais de port : 15 € hors taxes ; escompte de 0,5 % pour paiement au comptant par chèque.
- 15 avril : facture n° US350 du fournisseur américain Venture, kits complets anti-impuretés et antitartre, pour un montant hors taxes de 10 000 € (facture libellée en euros) ; frais d'expertise de conformité : 150 € hors taxes.

Les droits de douane (230 €) et la TVA sont payés au comptant par chèque lors des opérations de dédouanement, le 20 avril.

Seule la facture du 13 avril a été payée au comptant.

Extrait du plan comptable de la société SNC

401001 – Fournisseur Distrirob (France)	601010 – Achats stockés fournitures d'évacuation : tuyaux, joints...
401002 – Fournisseur Frisquet (France)	601020 – Achats stockés de chaudières et chauffe-eau
401003 – Fournisseur Toutuyau (France)	601030 – Achats stockés de robinetterie
401011 – Fournisseur Iberjoint (Union européenne)	601040 – Achats stockés de matériels de traitement de l'eau
401021 – Fournisseur Venture (hors Union européenne)	

Enregistrer ces opérations dans le livre-journal de la société Fleck dans deux hypothèses :

- 1) elle enregistre les frais accessoires liés aux achats dans des comptes de charges par nature ;
- 2) elle opte pour leur enregistrement dans les comptes d'achats concernés.

CORRIGÉ**1) Frais accessoires liés aux achats enregistrés dans des comptes de charges par nature**

Les frais accessoires sur achats peuvent être enregistrés dans les comptes « Autres charges externes » (61/62) correspondant à leur nature.

		03/04/N			
601010		Achats stockés de fournitures d'évacuation (1 800 × 98,5 %)	1 773,00		
624100		Transports sur achats	100,00		
445660		État, TVA déductible sur ABS (1 773 + 100) × 19,60 %	367,11		
	401003	Fournisseur Toutuyau			2 240,11
		<i>Facture n° F04-05N</i>			
		<i>Les frais de transport seront comptabilisés dans le compte 6241 « Transport sur achats ».</i>			
		06/04/N			
601010		Achats stockés de fournitures d'évacuation 560 × 99,2 %	355,00		
624100		Transports sur achats	20,00		
622100		Commissions et courtage sur achats	30,00		
445662		État, TVA déductibles sur ABS - UE	79,38		
	401011	(355 + 30 + 20) × 19,60 %			405,00
	445200	Fournisseur Iberjoint			79,38
		TVA due intracommunautaire			
		<i>Facture n° 4567</i>			
		<i>Les frais de transport seront comptabilisés dans le compte 6241 et les frais de courtage dans le compte 6221.</i>			
		<i>S'agissant d'un achat intracommunautaire il convient de comptabiliser la TVA due et la TVA déductible.</i>			
		12/04/N			
601020		Achats stockés de chaudières et chauffe-eau			
		2 300 × 98 %	2 254,00		
616360		Assurance-transports sur achats	160,00		
445660		État, TVA déductibles sur ABS (2 254 + 160) × 19,60 %	473,14		
	401002	Fournisseur Frisquet			2 887,148
		<i>Facture n° 7836-04</i>			
		<i>Les frais d'assurance transport sont à comptabiliser au compte 61636.</i>			
		13/04/N			
601030		Achats stockés de robinetterie	290,00		
624100		Transports sur achats	15,00		
445660		État, TVA déductibles sur ABS	59,50		
	765000	Escomptes obtenus (290 × 0,5 %)			1,45
	401001	Fournisseur Distrirob			363,05
		<i>Facture n° N04-125</i>			
		<i>Les frais de transport seront comptabilisés dans le compte 6241.</i>			
		13/04/N			
401001	512000	Fournisseur Distrirob	363,05		
		Banques			363,05
		<i>Chèque n° ...</i>			

		15/04/N		
601040		Achats stockés de matériel de traitement de l'eau	10 000,00	
622600		Honoraires	150,00	
	401021	Fournisseur Venture		10 150,00
		Facture n° US350		
		<i>Les frais d'expertise seront enregistrés dans un compte d'honoraires (6226).</i>		
		20/04/N		
445660		État, TVA déductibles sur ABS	2 034,48	
		$(10\ 150 + 230) \times 19,60\ %$		
601040		Achats stockés de matériel de traitement de l'eau	230,00	
	512000	Banques		2 264,48
		<i>Chèque n° ...</i>		

2) Frais accessoires liés aux achats enregistrés dans les comptes d'achats concernés

Lorsqu'ils sont clairement imputables, les frais accessoires peuvent être incorporés aux comptes d'achats concernés.

		03/04/N		
601010		Achats stockés de fournitures d'évacuation 1 773 + 100	1 873,00	
445660		État, TVA déductibles sur ABS	367,11	
	401003	Fournisseur Toutuyau		2 240,11
		<i>Facture n° F04-05N</i>		
		03/04/N		
601010		Achats stockés de fournitures d'évacuation	405,00	
		355 + 20 + 30		
445662		État, TVA déductibles sur ABS - UE	79,38	
	401011	Fournisseur Iberjoint		405,00
	445200	TVA due intracommunautaire		79,38
		<i>Facture n° 4567</i>		
		12/04/N		
601020		Achats stockés de chaudières et chauffe-eau	2 414,00	
		2 254 + 160		
445660		État, TVA déductibles sur ABS	473,14	
	401002	Fournisseur Frisquet		2 887,14
		<i>Facture n° 7836-04</i>		
		13/04/N		
601030		Achats stockés de robinetterie 290 + 15	305,00	
445660		État, TVA déductibles sur ABS	59,50	
	765000	Escomptes obtenus		1,45
	401001	Fournisseur Distrirob		363,05
		<i>Facture n° N04-125</i>		
		13/04/N		
401001		Fournisseur Distrirob	363,05	
	512000	Banques		363,05
		<i>Chèque n° ...</i>		

		15/04/N		
601040		Achats stockés de matériel de traitement de l'eau 10 000 + 150	10 150,00	
	401021	Fournisseur Venture Facture n° US350		10 150,00
		20/04/N		
445660		État, TVA déductibles sur ABS	2 034,48	
601040		Achats stockés de matériel de traitement de l'eau	230,00	
	51200	Banques Chèque n° ...		2 264,48

CAS 2

Application

Thème : Frais accessoires liés aux ventes

La SA Téléphonix est spécialisée dans le négoce de téléphones mobiles et d'accessoires pour téléphones mobiles importés de Chine et qu'elle destine à des revendeurs. Durant le mois de juin N, les opérations suivantes ont été réalisées (TVA au taux normal, opérations à crédit) :

- 7 juin : vente de téléphones XWZ 33 (facture n° 06001), conditions : franco ; montant hors taxes 2 950 € (ce montant inclut un coût de transport et d'assurance de 75 € hors taxes).
- 10 juin : ventes d'accessoires (facture n° 06002) ; montant hors taxes : 1 690 € ; port assuré par Téléphonix et refacturé au client : 45 € hors taxes.
- 13 juin : vente de cartes mémoire micro SD 100 Mo (facture n° 06003) ; montant hors taxes : 960 € ; le port a été assuré par un spécialiste de l'acheminement des composants électroniques et refacturé par Téléphonix euro pour euro à son client : 20 € hors taxes.
- 15 juin : Téléphonix est liée par un contrat de mandat à son client Diffusion. Dans le cadre de ce contrat, elle verse 250 €, par chèque, à un courtier (TVA au taux normal incluse).
- 18 décembre : facturation de téléphones SGH-E900 au client Diffusion (facture n° 06004) ; montant hors taxes 995 € ; récupération des frais de commission, ainsi que de frais de port payés à un tiers (hors mandat et euro pour euro) : 25 € hors taxes.
- 20 décembre : ventes de kit téléphonie mobile (facture n° 06005) ; montant hors taxes 2 000 € ; port payé à un tiers et récupéré euro pour euro : 40 € HT.

Enregistrer ces opérations dans le livre journal de la SA Téléphonix.

CORRIGÉ

Enregistrement dans le livre journal de la sa Téléphonix :

		07/06/N		
41100		Client	3 528,20	
	70700	Ventes de marchandises		2 950,00
	44571	État, TVA collectée		578,20
		Facture n° 06001 Les frais de transport n'apparaissent pas sur la facture et le compte de ventes de marchandises inclut le port.		

41100		10/06/N		
	70700	Client	2 075,06	
	70800	Ventes de marchandises		1 690,00
	44571	Produits des activités annexes		45,00
		État, TVA collectée		340,06
		<i>Facture n° 06002</i>		
		<i>Le port assuré par Téléphonix est facturé forfaitairement et constitue le produit d'une activité annexe.</i>		
41100		13/06/N		
	70700	Client	1 172,08	
	52400	Ventes de marchandises		960,00
	44571	Transport de biens		20,00
	44566	État, TVA collectée		188,16
		État, TVA déductible sur ABS		3,92
		<i>Facture n° 06003</i>		
		<i>Téléphonix refacture à son client le remboursement exact de la charge qu'il a supportée. Il convient donc de créditer le compte 624 et la TVA correspondante dans le compte 44566.</i>		
46700		15/06/N		
	51200	Autres comptes débiteurs	250,00	
		Banques		250,00
		<i>Chèque n°</i>		
		<i>Téléphonix agit dans le cadre d'un contrat de mandat les frais engagés sont à porter au débit du compte 467 pour leur montant TTC. Ils seront ensuite récupérés auprès du client.</i>		
41100		6/04/N		
	46700	Client Diffusion	250,00	
		Autres comptes débiteurs		250,00
		<i>Imputation des frais versés au commissionnaire.</i>		
41100		18/06/N		
	70700	Client Diffusion	1 219,92	
	62220	Ventes de marchandises		995,00
	44566	Commissions et courtages sur ventes		25,00
	44571	État, TVA déductibles sur ABS		4,90
		État, TVA collectée		195,02
		<i>Facture n° 06004</i>		
		<i>Les frais de commission étant hors mandat sont refacturés euro pour euro et donc crédités du compte 6222 initialement débité.</i>		
41100		20/06/N		
	70700	Client	2 439,84	
	62420	Ventes de marchandises		2 000,00
	44566	Transport sur vente		40,00
	44571	État, TVA déductibles sur ABS		7,84
		État, TVA collectée		392,00
		<i>Facture n° 06005</i>		
		<i>Les frais de port sont refacturés euro pour euro et donc crédités du compte 6242 initialement débité.</i>		

CAS 3

Approfondissement

Thème : Frais accessoires sur achats et ventes

Vous assurez la tenue de la comptabilité de la SARL Deltasport dont l'activité est centrée sur la fabrication et la vente d'une large gamme de parachutes, voiles pour parapente, ailes delta... Elle revend également en l'état des produits complémentaires (combinaisons, tee-shirts, chaussures, sacs à dos...).

Au cours du mois d'octobre N, elle a réalisé, entre autres, les opérations suivantes :

Speedtissus 01/10/N Facture n° 1560		Doit SARL Deltasport	
Tissu imperméable	650	12	7 800,00
Port forfaitaire			125,00
Montant total			7 925,00
TVA	19,60 %		1 553,30
Net à payer			9 478,30

CEAD 04/10/N Facture A 420		Doit SARL Deltasport	
Combinaisons saut	45	65	2 925,00
Remise		2 %	- 58,50
Net commercial			2 866,50
Frais de test sécurité			150,00
Total			3 016,50
TVA		19,60	591,23
Net à payer			3 607,73

Fancioli (Italia) 10/10/N Facture n° 513		Doit SARL Deltasport	
Structure métallique pour aile delta			6 500,00
Port			80,00
Assurance			140,00
Net à payer			6 720,00

Le saut du ciel 15/10/N Facture 2020		Doit SARL Deltasport	
Chaussures de saut	90	43	3 870,00
Remise grossiste		1,50 %	- 58,05
Net commercial			3 811,95
Escompte Net financier		0,40 %	- 15,25
			3 796,70
Refacturation courtage			35,00
Total			3 831,70
TVA		19,60	751,01
Net à payer			4 582,72

US Gap (États-Unis) 20/10/N Facture A512		Doit SARL Deltasport	
Attaches	3 000	0,15	450,00
Fil nylon 500 m	10	80	800,00
Total en euros			1 250,00

SARL Deltasport 5/10/N Facture 10-0001		Doit Sportissime	
Parapente débutants	15	1 250	18 750,00
Remise		2 %	- 375,00
Net commercial			18 375,00
Port refacturé			120,00
Montant HT			18 495,00
TVA		19,60 % (dont TVA sur port 23,52)	3 625,02
Net à payer			22 120,02

Transit SA 22/10/N Facture n° 5201		Doit SARL Deltasport	
Opérations de dédouanement			95,00
Facture US Gap du 20/10/N			245,00
TVA sur marchandises			18,62
TVA sur dédouanement			
Net à payer			358,62

SARL Deltasport 15/10/N Facture 10-				Doit SA Plein Envol			
Ailes delta	25	3 250	81 250,00				
Remise		3 %	- 2 437,50				
Net commercial			78 812,50				
Frais de certification payés à un expert			150,00				
Total hors taxes			78 962,50				
TVA		19,60 % (dont 29,40 sur certification)	15 476,65				
Net à payer			94 439,15				

SARL Deltasport 08/10/N Facture 10-0002				Doit Club des 4 vents			
Chaussures de saut	10	60	600,00				
Remise							
Combinaison saut	10	80	800,00				
Port forfaitaire			15,00				
Total			1 415,00				
Escompte		0,80	- 11,20				
Net financier			1 403,80				
TVA		19,60	275,14				
Net à payer			1 678,94				

SARL Deltasport 25/10/N Facture 10-0005				Doit OVNI - Allemagne			
Pack Kite-surf	10	1 190	11 900,00				
Port refacturé (pris en charge par DHL)			190,00				
Net à payer			12 090,00				

SARL Deltasport 20/10/N Facture 10-0004				Doit Skydream			
Ailes gradient	20	3 850	77 000,00				
Refacturation selon mandat			299,00				
TVA		19,60 %	15 092,00				
Net à payer			92 391,00				

Transit au vent 30/10/N				Doit SARL Deltasport			
Transport d'un planeur chez votre client « Vague et vent »			1 000,00				
TVA		19,60 %	196,00				
Net à payer			1 196,00				

Enregistrer ces opérations dans les comptes de Deltasport, sachant que les frais accessoires sur achats sont comptabilisés dans les comptes de charges par nature. Les achats seront enregistrés au journal des achats et les ventes au journal de ventes.

CORRIGÉ**■ Enregistrement des achats – journal des achats**

601000		01/10/N	Achats stockés de matières premières	7 800,00	
624100			Transport sur achats	125,00	
445660			État, TVA déductibles sur ABS	1 553,30	
	401000		Fournisseur Speedtissus		9 478,30
			<i>Facture 1560</i>		
			<i>Les frais accessoires sont enregistrés dans un compte de charges par nature donc 6241 « Transport sur achats ».</i>		
		04/10/N			
607000			Achats de marchandises	2 866,50	
622600			Honoraires	150,00	
445660			État, TVA déductibles sur ABS	591,23	
	401000		Fournisseur CEAD		3 607,73
			<i>Facture A420</i>		
			<i>Les frais accessoires sont enregistrés dans un compte de charges par nature donc 6226 « Honoraires ».</i>		
		10/10/N			
601000			Achats stockés de matières premières	6 500,00	
624100			Transport sur achats	80,00	
616300			Assurance transport	140,00	
445662			État, TVA déductibles sur ABS-UE	1 317,12	
	401200		Fournisseur Fancioli – UE		6 720,00
	445200		État, TVA intracommunautaire due		1 317,12
			<i>Facture 513</i>		
			<i>Les frais accessoires sont enregistrés dans un compte de charges par nature donc 6163 « Assurance-transport ».</i>		
		15/10/N			
607000			Achats de marchandises	3 811,95	
622100			Courtage	35,00	
445660			État, TVA déductibles sur ABS	751,01	
	765000		Escomptes obtenus		15,25
	401000		Fournisseur Le saut du ciel		4 582,72
			<i>Facture 2020</i>		
			<i>Les frais accessoires sont enregistrés dans un compte de charges par nature donc 6226 « Courtage ».</i>		
			<i>L'escompte obtenu constitue un produit financier.</i>		
		20/10/N			
601000			Achats stockés de matières premières	1 250,00	
	401300		Fournisseur US Gap (États-unis)		1 250,00
			<i>Facture A512</i>		
			<i>La TVA sur importation est acquittée auprès du transitaire avec les frais de dédouanement.</i>		
		22/10/N			
622100			Commissions sur achats	95,00	
445660			État, TVA déductibles sur ABS	263,62	
	401000		Fournisseur Transit SA		358,62
			<i>Facture 5201</i>		
			<i>La commission de dédouanement est à enregistrer dans un compte de charges par nature 6221.</i>		

■ Enregistrement des ventes – Journal des ventes

411000		05/10/N		
	Client Sportissime		22 120,02	
	701000	Ventes de produits finis		18 735,00
	624200	Transport sur ventes		120,00
	445710	État, TVA collectée		3 601,50
	445660	État, TVA déductible sur ABS		23,52
	<i>Facture 10-0001</i>			
	<i>Le port assuré par un tiers est refacturé euro pour euro, la charge ainsi que la TVA déductible sont donc créditées.</i>			
		08/10/N		
411000	Client Club des 4 vents		1 678,94	
665000	Escomptes accordés		11,20	
	707000	Ventes de marchandises		1 400,00
	708000	Produits des activités annexes		15,00
	445710	État, TVA collectée		275,14
	<i>Facture 10-0002</i>			
	<i>Le transport est ici assuré par l'entreprise qui le facture forfaitairement, c'est pour elle le produit d'une activité annexe.</i>			
		15/10/N		
411000	Client SA Plein Envol		94 439,15	
	701000	Ventes de produits finis		78 812,50
	522000	Honoraires		150,00
	445710	État, TVA collectée		15 447,25
	445660	État, TVA déductible sur ABS		29,40
	<i>Facture 10-0003</i>			
	<i>Les frais de certification payés à un expert sont refacturés euro pour euro, la charge correspondante est créditée ainsi que la TVA déductible.</i>			
		20/10/N		
411000	Client Skydream		92 391,00	
	701000	Ventes de produits finis		77 000,00
	467000	Autres comptes débiteurs		299,00
	445710	État, TVA collectée		15 092,00
	<i>Facture 10-0004</i>			
	<i>Dans le cadre d'un mandat, les frais engagés ont été portés au débit du compte 467 pour leur montant TTC, ils sont ici récupérés auprès du client.</i>			
		25/10/N		
411200	Client OVNI - Allemagne - UE		12 090,00	
	701000	Ventes de produits finis		11 900,00
	524200	Transport sur ventes		190,00
	<i>Facture 10-0005</i>			
	<i>Les frais de transport sont refacturés au client au sein de l'Union européenne. C'est une livraison intracommunautaire, exonérée de TVA.</i>			
		30/10/N		
467000	Autres comptes débiteurs		1 196,00	
	512000	Banques		1 196,00
	<i>Chèque n°</i>			
	<i>On se trouve ici dans le cadre d'un mandat, les frais de transport du planeur seront récupérés auprès du client.</i>			

Les autres charges et produits

RAPPEL DE COURS

$$\text{Résultat} = \text{Total des produits} - \text{Total des charges}$$

1. Les charges

Une charge est un emploi définitif correspondant à un appauvrissement de l'entreprise. D'autres éléments, calculés et non décaissés, constituent des charges : variation des stocks de biens achetés, dotations aux amortissements, dépréciations et provisions, valeur nette des éléments d'actifs cédés.

Les charges ne sont ni des actifs, ni des passifs, ni des dépenses.

Les charges diminuent la situation patrimoniale de l'entreprise ; elles sont classées selon leur nature : charges d'exploitation, financières, exceptionnelles, participation des salariés aux résultats et impôts sur les bénéfices.

2. Les produits

Un produit est une ressource interne correspondant à un enrichissement de l'entreprise. D'autres éléments, calculés et non encaissés, constituent des produits : variations de stocks de biens et produits, reprises sur amortissements, dépréciations et provisions et transferts de charges.

Les produits ne sont ni des passifs, ni des recettes.

Les produits augmentent la situation patrimoniale de l'entreprise ; ils sont classés selon leur nature : produits d'exploitation, financiers, exceptionnels et transferts de charges.

CAS

CAS 1

Application

Thème : Comptabilisation des autres charges

L'entreprise Lagent a reçu durant le mois de novembre N les factures suivantes :

- 3/11/N : Facture n° 11-112 du fournisseur Superpub pour un encart publicitaire dans un quotidien local. Prix HT : 960 €. TVA au taux normal. Superpub a opté pour le paiement de la TVA sur les débits.
- 5/11/N : Facture n° 798 de l'atelier de réparation automobile Toutemarch pour la réparation de la fourgonnette de l'entreprise Lagent. Prix HT : 1 450 €. TVA au taux normal. Aucune option n'est exercée pour le paiement de la TVA par l'atelier.
- 7/11/N : Facture n° 36-111 du cabinet d'expertise comptable Supexpert. Honoraires relatifs aux prestations du 3^e trimestre. HT 500 €. TVA au taux normal. Aucune option n'est exercée pour le paiement de la TVA par le cabinet.
- 12/11/N : Facture n° 11-1125 du fournisseur Gontrand pour un achat d'autres approvisionnements. Prix HT : 3 600 €. TVA au taux normal.
- 15/11/N : Paiement d'une amende de M. Serdent, dirigeant de l'entreprise à la suite d'un stationnement irrégulier. Montant : 30 €. Chèque n° 12356725.
- 19/11/N : Achat de timbres postes : 75 €. Chèque n° 12356726.
- 20/11/N : Avis de prélèvement de l'EDF pour la consommation d'électricité et de gaz des mois d'août et de septembre N (facture n° 11-2563-225). Prix HT : 345 €. TVA au taux normal. EDF a opté pour le paiement de la TVA sur les débits.
- 25/11/N : Taxe due à la suite de l'utilisation des véhicules de tourisme des sociétés : 3 750 €.
- 26/11/N : Facture n° 11-A25 du sous-traitant Boutou pour sa prestation du mois d'octobre. Prix HT : 2 700 €. TVA au taux normal. Boutou paie la TVA sur les débits.
- 30/11/N : Facture n° A-7456 de l'entreprise Intérimplus et relative à une prestation du mois de novembre. Prix HT : 2 150 €. TVA au taux normal. Intérimplus paie la TVA sur les débits.

Enregistrer ces opérations dans le livre journal de l'entreprise Lagent.

CORRIGÉ

62310		3/11/N		
44566		Annonces et insertions	960,00	
	40101	État, TVA déductible sur ABS	188,16	
		Fournisseur Superpub		1 148,16
		<i>Facture n° 11-112</i>		
		<i>Il s'agit d'un service extérieur lié à l'exploitation de l'entreprise. Le fournisseur ayant opté pour le paiement de la TVA sur les débits, celle-ci est déductible dès la facturation.</i>		

61550 44564	40102	5/11/N Entretien et réparations sur biens mobiliers État, TVA déductible sur encaissements Fournisseur Toutemmarche <i>Facture n° 798</i> <i>Il s'agit d'un service extérieur lié à l'exploitation de l'entreprise. C'est une prestation de services, la TVA ne sera déductible qu'au moment du paiement.</i>	1 450,00 284,20	1 734,20
62260 44564	40103	7/11/N Honoraires État, TVA déductible sur encaissements Fournisseur Supexpert <i>Facture n° 36-111</i> <i>Il s'agit d'un service extérieur lié à l'exploitation de l'entreprise. C'est une prestation de services, la TVA ne sera déductible qu'au moment du paiement.</i>	500,00 98,00	598,00
60210 44566	40104	12/11/N Matières consommables État, TVA déductible sur ABS Fournisseur Gontrand <i>Facture n° 11-1125</i> <i>Il s'agit ici d'achats entrant dans le processus de production de l'entreprise.</i>	3 600,00 705,60	4 305,60
63580	51200	15/11/N Autres droits Banques <i>Chèque n° 12356725</i> <i>L'amende est payée à l'administration des impôts.</i>	30,00	30,00
62600	51200	19/11/N Frais postaux et de télécommunication Banques <i>Chèque n° 12356726</i>	75,00	75,00
60610 44566	51200	20/11/N Fournitures non stockables (eau, énergie) État, TVA déductible sur ABS Banques <i>Facture n° 11-2563-225 - Prélèvement</i>	345,00 67,62	412,62
63514	44700	25/11/N Taxes sur les véhicules des sociétés Autres impôts taxes et versements assimilés TVTS <i>Taxe payée à l'administration des impôts.</i>	3 750,00	3 750,00
61100 44566	40105	26/11/N Sous-traitance générale État, TVA déductible sur ABS Fournisseur Boutou <i>Facture n° 11-A25</i> <i>Option du fournisseur pour le paiement de la TVA sur les débits, la TVA est donc déductible dès la facturation.</i>	2 700,00 529,20	3 229,20
62110 44566	40106	30/11/N Personnel intérimaire État, TVA déductible sur ABS Fournisseur Intérimplus <i>Facture N° A-7456</i> <i>Option du fournisseur pour le paiement de la TVA sur les débits, la TVA est donc déductible dès la facturation.</i>	2 150,00 421,40	2 571,40

CAS 2

Application

Thème : Comptabilisation des autres produits

Voici la liste des opérations réalisées par la société anonyme Téobab spécialisée dans le négoce de produits semi-finis sur le marché européen, au cours du mois de février N. Téobab a opté pour le paiement de la TVA sur les débits pour ses activités de prestation de services. TVA au taux normal :

- 1/02/N : Le département « Recherche et développement » de la société a mis au point un procédé de commercialisation dont elle a autorisé l'utilisation à son client Micholot. La redevance correspondante a été facturée. Facture 02-001. Prix HT : 150 €.
- 3/02/N : Ventes de produits intermédiaires au client Babou. Facture 02-002. Prix HT : 1 355 €.
- 4/02/N : Facturation par la société Téobab, d'une commission à la société française Exporfit, pour lui avoir servi d'intermédiaire dans son contrat avec la société belge Brusselli. Facture 02-003. Prix HT : 590 €.
- 7/02/N : L'entreprise Téobab donne accessoirement en location à la SARL Mank2plus des entrepôts qu'elle n'utilise pas. Facture 02-004. Prix HT : 270 €.
- 10/02/N : L'entreprise Téobab perçoit des intérêts sur le prêt qu'elle a consenti à sa filiale Léabab : 498 €.
- 15/02/N : Léabab verse à Téobab des dividendes : 1 680 €.
- 18/02/N : Téobab dispose d'un siège d'administrateur au sein du conseil d'administration de Léabab. Elle perçoit à ce titre des jetons de présence pour un montant de 275 €.
- 25/02/N : Téobab reçoit un avoir AV-025555 de son fournisseur Matpreux. Il s'agit d'une ristourne calculée sur l'ensemble des achats que Téobab a réalisé avec cette entreprise au cours du mois de janvier N. Montant HT : 95 €.
- 26/02/N : Téobab a mis du personnel à disposition de son client Heursup et lui facture cette prestation. Facture 02-005. Prix HT : 2 350 €.
- 28/02/N : Téobab perçoit des loyers d'appartements lui appartenant et loués à certains membres de son personnel. Total des loyers virés au compte Banque Populaire de Téobab : 2 000 €.

Enregistrer ces opérations dans le livre journal de la société Téobab.

CORRIGÉ

41101	75110 44571	01/02/N Client Micholot Redevances pour concessions, brevets, licences État, TVA collectée Facture n° 02-001 <i>Ce produit, bien que relatif aux opérations courantes de l'entreprise, n'entre pas dans le calcul de la valeur ajoutée. Téobab ayant opté pour la TVA sur les débits, la taxe est exigible dès la facturation.</i>	179,40		150,00 29,40
-------	----------------	---	--------	--	-----------------

41102		03/02/N	Client Babou	1 620,58	
	70200		Ventes de produits intermédiaires		1 355,00
	44571		État, TVA collectée		265,58
			<i>Facture n° 02-002</i>		
41103		04/02/N	Client Exporfit	705,94	
	70820		Commissions et courtage		590,00
	44571		État, TVA collectée		115,64
			<i>Facture n° 02-003</i>		
			<i>Téobab ayant opté pour la TVA sur les débits, la taxe est exigible dès la facturation.</i>		
41104		07/02/N	Client Mank2plas	322,92	
	70830		Locations diverses		270,00
	44571		État, TVA collectée		52,92
			<i>Facture n° 02-004</i>		
			<i>Téobab ayant opté pour la TVA sur les débits, la taxe est exigible dès la facturation.</i>		
51200		10/02/N	Banques	498,00	
	76260		Revenus des prêts		498,00
			<i>Intérêts du prêt consenti à Léabab</i>		
			<i>Il s'agit d'un produit financier relatif au prêt consenti à la filiale.</i>		
51200		15/02/N	Banques	1 680,00	
	76110		Revenus des titres de participation		1 680,00
			<i>Dividendes versés par Léabab</i>		
			<i>Il s'agit d'un produit financier relatif à la participation de l'entreprise dans sa filiale.</i>		
51200		18/02/N	Banques	275,00	
	75300		Jetons de présence et rémunération des administrateurs		275,00
			<i>Jetons de présence versés par Léabab</i>		
			<i>Produit de l'activité courante de l'entreprise mais n'entrant pas dans le calcul de la valeur ajoutée.</i>		
40101		25/02/N	Fournisseur Matpreux	113,62	
	60910		RRR obtenus sur achats de matières premières et fournitures		95,00
	44566		État, TVA déductible sur ABS		18,62
			<i>AV- 025555</i>		
40102		26/02/N	Fournisseur Heursup	2 810,60	
	60910		Mise à disposition de personnel facturé		2 350,00
	44566		État, TVA collectée		460,60
			<i>Facture n° 02-005</i>		
			<i>Produit d'une activité annexe de l'entreprise.</i>		
51200		28/02/N	Banques	2 000,00	
	75200		Revenus des immeubles non affectés aux activités prof.		2 000,00
			<i>Loyers versés par le personnel logé</i>		
			<i>Produit de l'activité courante de l'entreprise mais n'entrant pas dans le calcul de la valeur ajoutée.</i>		
			<i>Cette prestation n'est pas soumise à TVA.</i>		

CAS 3

Approfondissement

Thème : Comptabilisation de charges et de produits

La SARL Leïko spécialisée dans la confection de vêtements féminins a réalisé les opérations suivantes au cours du mois de juin N :

- 2/06/N : Achats à crédit à la société Bouton d'or d'articles de passementerie. Facture JUN512. Montant HT : 2 480 €. Remise 3 %. Transport 45 €. TVA au taux normal.
 - 5/06/N : Réception de la facture n° 552266 de la société Couvretou, relative à la prime d'assurance insolvabilité clients. Montant : 149 €.
 - 6/06/N : La SARL Leïko a perçu une commission pour avoir servi d'intermédiaire à son fournisseur Français Tissutop et à un client Indien. Montant HT : 250 €. Facture 06-225101. Leïko a opté pour le paiement de la TVA sur les débits.
 - 10/06/N : Vente d'une collection d'hiver complète (assortiment en tailles et en articles) au client Showmod. Facture 06-225102. Montant HT : 10 800 €. TVA au taux normal.
 - 12/06/N : Règlement de la facture n° 552266 au fournisseur Couvretou par chèque BNP n° 255 888 363.
 - 13/06/N : Paiement au Trésor public par chèque BNP n° 255 888 364, d'une amende pour excès de vitesse de M. Roos, gérant de la SARL Leïko. Montant : 45 €.
 - 17/06/N : Vente au client Dégrifsolde d'articles de la collection correspondante de l'année précédente. Facture 06-225103. Montant HT : 25 300 €. Rabais 4 %. TVA au taux normal.
 - 20/06/N : Honoraires de l'expert comptable, la société Expert75 pour le deuxième trimestre. Facture 1540-06. Montant HT : 300 €. TVA au taux normal, Expert75 n'a pas exercé d'option en matière de paiement de la TVA. La facture est à payer au 15/07/N.
 - 23/06/N : Le client Dégrifsolde règle sa facture par chèque Société Générale n° 1256369411. Le dirigeant de la SARL Leïko lui accorde un escompte de 1,5 %. Avoir 06-225104.
 - 24/06/N : Prélèvement par la BNP, sur le compte courant de la SARL Leïko, d'une commission bancaire à l'occasion de la souscription d'un emprunt. Montant : 270 €. TVA au taux normal.
 - 26/06/N : L'entreprise Débouchetoo effectue des travaux de plomberie pour la SARL Leïko. Facture 45-06-123. Montant HT : 3 293 €. TVA au taux normal. Débouchetoo n'a pas exercé d'option en matière de paiement de la TVA.
 - 27/06/N : Réception d'une facture du sous-traitant Afasson. Facture N° juin52916. Montant HT. 965 €. TVA au taux normal. Cette entreprise paie la TVA sur les débits.
 - 29/06/N : Leïko a mis à disposition de son client Quidich, un de ses commerciaux en vue de développer l'activité du client à l'exportation. Il facture cette prestation 1 500 € HT. Facture 06-225103. TVA au taux normal. Leïko a opté pour le paiement de la TVA sur les débits.
 - 30/06/N : Achats à crédit de tissus à la société belge Millecoupon. Facture BEL-06-5030. Montant : 23 200 €.
 - 30/06/N : Paiement de la facture de Débouchetoo par chèque BNP n° 255 888 365.
- 1) Reconstituer la facture reçue par Leïko de son fournisseur Bouton d'Or le 2 juin N, ainsi que la facture que l'entreprise a adressée à son client Dégrifsolde le 17 juin N.
 - 2) Enregistrer ces opérations au livre-journal de la SARL Leïko.
 - 3) Enregistrer le paiement des honoraires de l'expert comptable le 15 juillet N par chèque BNP n° 255 888 366.

CORRIGÉ**1) Factures d'achat du 02/06/N et facture de vente du 17/06/N**

BOUTON D'OR 18, rue des Petites mains 69120 Vaulx-en-Velin		LEÏKO SARL 23, rue du Bouchon 69001 Lyon	
Fact. JUN512	Doit	Le 02/06/N	
Désignation	Q	PU	Montant
Articles de passementerie			2 480,00
Remise		3 %	- 74,40
Net commercial			2 405,60
Transport			45,00
Total HT			2 450,60
TVA			480,32
Net à payer			2 930,92
<i>En votre aimable règlement</i>			

LEÏKO SARL 23, rue du Bouchon 69001 Lyon		DÉGRIFSOLDE 110, rue de Chateaubriand 69005 Lyon	
Fact.N° 06-225103	Doit	Le 17/06/N	
Désignation	Q	PU	Montant
Collection de l'automne N-1	1	25 300,00	25 300,00
Rabais		4 %	- 1 012,00
Net commercial			24 288,00
TVA		19,60 %	4 760,45
Net à payer			29 048,45
<i>En votre aimable règlement 30 jours fin de mois</i>			

2) Enregistrement au livre-journal de Leïko

60220		02/06/N			
62410		Fournitures consommables		2 405,60	
44566		Transport sur achats		45,00	
	40101	État, TVA déductibles sur ABS		480,32	
		Fournisseur Bouton d'or			2 930,92
		<i>Fact. JUN512</i>			
61650		05/06/N			
	40102	Assurance insolvabilité client		149,00	
		Fournisseur Couvretou			149,00
		<i>Fact. n° 552266</i>			
		<i>Les primes d'assurances ne sont pas soumises à TVA.</i>			
46700		06/06/N			
	7082	Autres comptes débiteurs - Tissutop		299,00	
	44571	Commissions et courtage			250,00
		État, TVA collectée			49,00
		<i>Fact. 06-225101</i>			
		<i>L'option pour la TVA sur les débits entraîne l'enregistrement de la TVA en compte 44571 dès l'inscription au débit du compte client.</i>			
41101		10/06/N			
	70100	Client Showmod		12 916,80	
	44571	Ventes de produits finis			10 800,00
		État, TVA collectée			2 116,80
		<i>Fact. 06-225102</i>			
40102		12/06/N			
	51200	Fournisseur Couvretou		149,00	
		Banques			149,00
		<i>Chèque BNP n° 255 888 363</i>			

63580	51200	13/06/N Impôts taxes et versements assimilés Banques <i>Chèque BNP n° 255888364</i> <i>Amende pour excès de vitesse</i>	45,00	45,00
41102	70100 44571	17/06/N Client Dégrifsolde Ventes de produits finis État, TVA collectée <i>Fact. 06-225103</i>	29 048,45	24 288,00 4 760,45
62260 44564	40103	20/06/N Honoraires État, TVA déductible sur encaissements Fournisseur Expert75 <i>Fact. 1540-06</i> <i>Honoraires de l'expert-comptable du 2nd trimestre</i>	300,00 58,80	358,80
51200	41102	23/06/N Banques Client Dégrifsolde <i>Chèque SG n° 1256369411</i>	29 048,45	29 048,45
66500 44571	41102	23/06/N Escomptes accordés État, TVA collectée Client Dégrifsolde <i>Avoir 06-225104</i> <i>L'entreprise reçoit l'intégralité du règlement et établit un avoir.</i>	364,32 71,41	435,73
62720 44566	51200	24/06/N Commissions et frais sur émission d'emprunt État, TVA déductible sur ABS Banques <i>Commission sur souscription emprunt.</i>	270,00 52,92	322,92
61520 44564	40104	26/06/N Entretien et réparations sur biens immobiliers État, TVA déductible sur encaissements Fournisseur Débouchetoo <i>Facture 45-06-123</i>	3 293,00 645,43	3 938,43
60400 44566	40105	27/06/N Achats d'études et prestations de services État, TVA déductible sur ABS Fournisseur Afasson <i>Fact. n° juin52916</i> <i>On suppose que la sous-traitance est incorporée aux produits fabriqués.</i>	965,00 189,14	1 154,14
41103	70840 44571	29/06/N Client Quidich Mise à disposition de personnel facturé État, TVA collectée <i>Fact. 06-225104</i>	1 794,00	1 500,00 294,00
60120 445662	40104 44520	30/06/N Achats de matières premières - UE État, TVA déductible sur ABS - UE Fournisseur Mille Coupons - UE État, TVA due intracommunautaire <i>Fact. BEL-06-5030</i>	23 200,00 4 547,20	23 200,00 4 547,20

40104	51200	30/06/N	Fournisseur Débouchetoo	3 938,43	3 938,43
		Banques <i>Ch. BNP n° 255 888 365</i>			
44566	44564	30/06/N	État, TVA déductible sur ABS	645,43	645,43
		État, TVA déductible sur encaissements <i>Constatation TVA déductible</i>			

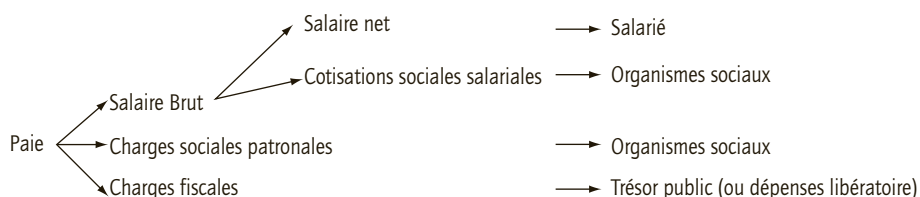
3) Règlement des honoraires de l'expert-comptable

40103	51200	15/07/N	Fournisseur Expert75	358,80	358,80
		Banques <i>Ch. BNP n° 255 888 366</i>			
44566	44564	15/07/N	État, TVA déductible sur ABS	58,80	58,80
		État, TVA déductible sur encaissements <i>Constatation TVA déductible</i>			

RAPPEL DE COURS

1. Les éléments constitutifs de la paie

L'entreprise émet chaque mois des bulletins de salaire et les paiements correspondants et établit régulièrement des déclarations sociales.



$$\text{Salaire brut} = \text{Salaire de base} + \text{Compléments}$$

Le salaire de base est librement fixé par l'employeur et le salarié dans le respect des règles légales (SMIC, minimum conventionnel), il inclut les heures supplémentaires calculées à un taux majoré. Les compléments du salaire sont composés des primes, avantages en nature, pourboires, gratifications...

$$\text{Salaire net} = \text{Salaire brut} - \text{Cotisations sociales salariales}$$

$$\text{Salaire à payer} = \text{Salaire net} - (\text{Acomptes} + \text{Saisies})$$

Le salaire doit être payé par chèque ou virement bancaire lorsque son montant est supérieur à 1 500 €.

Les cotisations sociales patronales et salariales sont prélevées et payées par l'employeur aux différents organismes sociaux : URSSAF, ASSEDIC, ARRCO, AGIRC, APEC, AGFF.

La base de calcul des cotisations sociales est constituée par le salaire brut et parfois limité au plafond de la Sécurité sociale.

Des charges fiscales liées aux salaires pèsent également sur l'employeur qui peut éventuellement s'en libérer par des dépenses libératoires de même nature.

2. Les documents liés à la paie

Les documents obligatoires sont divers. Il s'agit des documents relatifs au personnel : registre unique du personnel, livre de paie et bulletins de paie remis aux salariés une fois par mois au moment du paiement des salaires.

D'autres documents sont transmis aux organismes sociaux : bordereau récapitulatif des cotisations à l'URSSAF, avis de versements aux ASSEDIC et aux autres caisses...

La déclaration annuelle des données sociales (DADS) qui récapitule le détail des rémunérations versées à chaque salarié durant l'année civile est également souscrite par chaque employeur et transmise au centre de traitement des données sociales (centre TDS).

3. La comptabilisation de la paie

L'enregistrement comptable de la paie s'effectue en plusieurs étapes :

Comptabilisation du salaire brut				Cotisations sociales salariales			
641	421	Fin du mois N Rémunérations du personnel Personnel - Rémunérations dues Livre de paie mois N	Salaires Bruts Salaires Bruts	421	Date de l'avoir Personnel - Rémunérations dues Sécurité sociale (URSSAF) ASSEDIC ARRCO AGIRC Personnel - Avances Personnel - Oppositions cotisations salariales - livre de paie mois N	Total prélevements	X X X X X X
Cotisations sociales patronales				Versement du salaire net au personnel			
645	431 4371 4372 4373	Fin du mois N Charges de sécurité sociales et de prévoyance Sécurité sociale (URSSAF) ASSEDIC ARRCO AGIRC cotisations salariales - livre de paie mois N	Total charges patronales X X X X	421	512	Fin du mois N Personnel - Rémunérations dues Banque Paie mois N - Avis de débit N°	Salaires Nets Salaires Nets
Versements des cotisations aux organismes sociaux							
	431 4371 4372 4373	Fin du mois N Sécurité sociale (URSSAF) ASSEDIC ARRCO AGIRC Banques Paie mois N - Avis de débit N	512	X X X X X		Cotisations patronales salariales	

La taxe sur les salaires, la taxe d'apprentissage, la participation à la formation continue et la participation à l'effort de construction sont enregistrées au débit des comptes de charges concernés.

Taux et assiettes : cotisations sur salaires au 1^{er} janvier 2008			
Cotisations	Base	Part salariale	Part patronale
CSG non déductible	Base CSG	2,40	-
CSG déductible	Base CSG	5,10	-
CRDS	Base CRDS	0,50	-
Sécurité sociale			
Maladie	Salaire total	0,75	12,80
Vieillesse déplafonnée	Salaire total	0,10	1,60
Vieillesse plafonnée	de 0 à 2 773	6,65	8,30
Allocations familiales	Salaire total	-	5,40
Accidents du travail	Salaire total	-	Variable
Assédic			
Ass. chômage Tr. A + Tr. B	de 0 à 10 728	2,40	4,00
AGS (FNGS)	de 0 à 10 728	-	0,15
Retraite et prévoyance complémentaires			
Retraite complémentaire non-cadres			
ARRCO tr. 1	de 0 à 2 773	3,00	4,50
AGFF tr. 1	de 0 à 2 773	0,80	1,20
ARRCO tr. 2	de 2 773 à 8 319	8,00	12,00
AGFF tr. 2	de 2 773 à 8 046	0,90	1,30
Retraite complémentaire cadres			
ARRCO (tr. A)	de 0 à 2 773	3,00	4,50
AGFF tr. A	de 0 à 2 773	0,80	1,20
AGIRC (tr. B)	de 2 773 à 11 092	7,70	12,60
GMP (tr. B minimale)	290,17	7,70	12,60
AGFF tr. B	de 2 773 à 11 092	0,90	1,30
APEC	de 2 773 à 11 092	0,024	0,036
AGIRC (tr. C)	de 11 092 à 22 184		
CET	de 0 à 22 184	0,13	0,22
Prévoyance complémentaire	-	Selon contrat	Selon contrat
Assurance décès (cadres)	de 0 à 2 773	-	1,50

CAS

CAS 1

Test de connaissance

Thème : Reconstituer une facture

Vous êtes stagiaire au service du personnel de la SA Paibien qui compte cinq salariés. Monsieur Florza, responsable de la paie, vous demande de vérifier les salaires servant de base au calcul des cotisations de Sécurité sociale pour le mois de juin N.

Informations concernant les bases de cotisation

Plafond de Sécurité sociale : 0 à 2 773 euros

Tranche A : dans la limite du plafond de la Sécurité sociale, de 0 à 2 773 euros

Tranche B : de une à quatre fois le plafond de la Sécurité sociale, 2 773 euros à 11 092 euros

Tranche C : de 11 092 à 22 184 euros

Tranche A+B+C : de 0 à 22 184 euros

Tranche 1 : de 0 à 2 773 euros (équivalent de la tranche A)

Tranche 2 : de 2 773 euros à 8 319 euros

Compléter le tableau de détermination des différentes bases de calcul des cotisations

Salariés	Salaires	Tranche A	Tranche B	Tranche C
Fiehl	1 850,00			
Blandin	2 960,00			
Martial	3 800,00			
Farout	13 000,00			
Léonidas	15 600,00			
Zazoun	23 000,00			
Total	60 210,00			

CORRIGÉ

Salariés	Salaires	Tranche A	Tranche B	Tranche C
Fiehl	1 850,00	1 850,00		
Blandin	2 960,00	2 773,00	187,00	
Martial	3 800,00	2 773,00	1 027,00	
Farout	13 000,00	2 773,00	8 319,00	1 908,00
Léonidas	15 600,00	2 773,00	8 319,00	4 508,00
Zazoun	23 000,00	2 773,00	8 319,00	11 092,00 ¹
Total	60 210,00	15 715,00	26 171,00	17 508,00

1. Le total des tranches est différent du salaire car ce dernier est supérieur à 22 184 €.

CAS 2**Application**

Thème : Bulletins de paie et décompte des retenues sociales

Monsieur Martinelli est employé comme vendeur (non-cadre) dans la SARL Caritou. Pour le mois de février N son salaire brut s'élève à 1 795 €. Il avait demandé un acompte de 200 € le 22 février.

Monsieur Coulibaly est responsable du service comptabilité (cadre) dans la même entreprise. Il est cadre et perçoit un salaire brut de 4 310 €. Sur sa paie est prélevée la pension qu'il verse à son ex-épouse pour 1 100 €.

Le taux de cotisation accident du travail est de 1,03 % pour l'entreprise Caritou et les cotisations aux caisses de retraite complémentaires sont calculées à minima.

La SARL Caritou vient d'être créée et ne compte que ces deux salariés.

- 1) Présenter le décompte des cotisations sociales de l'entreprise pour le mois de février N.
- 2) Présenter les bulletins de paie de ces deux salariés pour le mois de février N (présentation simplifiée).
- 3) Comptabiliser les bulletins de paie, les charges sociales, puis le paiement des sommes versées aux salariés par virement au 1^{er} mars N.

CORRIGÉ**1) Décompte des cotisations sociales de l'entreprise pour le mois de février N****■ Monsieur Martinelli (vendeur non cadre)**

Retenues sociales	Base de calcul	Cotisations employeur		Cotisations salarié	
		Taux	Montant	Taux	Montant
URSSAF					
Assurance maladie	1 795,00	12,80 %	229,76	0,75 %	13,46
Allocations familiales	1 795,00	5,40 %	96,93		
Assurance vieillesse	1 795,00	1,60 %	28,72	0,10 %	1,80
Accidents du travail	1 795,00	1,03 %	18,49		
CSG	1 741,15			7,50 %	130,59
CRDS	1 741,15			0,50 %	8,71
Assurance vieillesse (plafonnée)	1 795,00	8,30 %	148,99	6,65 %	119,37
Aide au logement (plafonnée)	1 795,00	0,10 %	1,80		
Contribution solidarité	1 795,00	0,30 %	5,39		
Sous-total URSSAF			530,06		273,92
ASSEDIC					
Assurance chômage	1 795,00	4,00 %	71,80	2,40 %	43,08
AGS	1 795,00	0,15 %	2,69		
Sous-total ASSEDIC			74,49		43,08

Retenues sociales	Base de calcul	Cotisations employeur		Cotisations salarié	
		Taux	Montant	Taux	Montant
Caisses de retraite ARRCO (plafonnée) Assurance décès (plafonnée) AGIRC APEC CET-AGIRC	1 795,00	5,70 %	102,32	3,80 %	68,21
Sous-total retraite complémentaire			102,32		68,21
Total retenues			706,87		385,21

■ **Monsieur Coulibaly (responsable comptabilité cadre)**

Retenues sociales	Base de calcul	Cotisations employeur		Cotisations salarié	
		Taux	Montant	Taux	Montant
URSSAF Assurance maladie Allocations familiales Assurance vieillesse Accidents du travail CSG CRDS Assurance vieillesse (plafonnée) Aide au logement (plafonnée) Contribution solidarité	4 310,00 4 310,00 4 310,00 4 310,00 4 180,70 4 180,70 2 773,00 2 773,00 4 310,00	12,80 % 5,40 % 1,60 % 1,03 % 8,30 % 0,10 % 0,30 %	551,68 232,74 68,96 44,39 230,16 2,77 12,93	0,75 % 0,10 % 7,50 % 0,50 % 6,65 %	32,33 4,31 313,55 20,90 184,40
Sous-total URSSAF			1 143,64		555,50
ASSEDIC Assurance chômage AGS	4 310,00 4 310,00	4,00 % 0,15 %	172,40 6,47	2,40 %	103,44
Sous-total ASSEDIC			178,87		103,44
Caisses de retraite ARRCO (plafonnée) Assurance décès (plafonnée) AGIRC APEC CET-AGIRC	2 773,00 2 773,00 1 537,00 1 537,00 4 310,00	5,70 % 1,50 % 13,90 % 0,04 % 0,22 %	158,06 41,60 213,64 0,55 9,48	3,80 % 8,60 % 0,02 % 0,13 %	105,37 132,18 0,37 5,60
Sous-total retraite complémentaire			423,33		243,53
Total retenues			1 745,83		902,46

Récapitulatif des cotisations sociales		
	Cotisations salariales	Cotisations employeur
Assurance maladie	45,79	781,44
Allocations familiales		329,67
Assurance vieillesse	6,11	97,68
Accidents du travail		62,88
CSG	444,14	
CRDS	29,61	
Assurance vieillesse (plafonnée)	303,77	379,14
Aide au logement (plafonnée)		4,57
Contribution solidarité		18,32
Sous-total URSSAF	829,41	1 673,70
Assurance chômage	146,52	244,20
AGS		9,16
Sous-total ASSEDIC	146,52	253,36
ARRCO (plafonnée)	173,58	260,38
Sous-total ARRCO	173,58	260,38
Assurance décès (plafonnée)		41,60
AGIRC	132,18	213,64
APEC	0,37	0,55
CET-AGIRC	5,60	9,48
Sous-total AGIRC	138,15	265,27
Total cotisations	1 287,67	2 452,71

2) Bulletins de paie des deux salariés pour le mois de février N

■ Bulletin de paie de M. Martinelli (non-cadre)

SARL CARITOU			
Bulletin de paie n° 02-01 Σ Période du 1 ^{er} au 28 février N			
Paiement le 31/10/N par virement bancaire			
Monsieur MARTINELLI			
Emploi occupé : vendeur Σ Qualification : non cadre			
Éléments du salaire	Nombre	Taux	Montant
Salaire de base	151,67	11,83	1 795,00
Heures supplémentaires			
Salaire brut total	151,67	11,83	1 795,00
Cotisations sociales			Montant
URSSAF			273,92
ASSEDIC			43,08
Caisse de retraite			68,21
	Total cotisations salariales		385,21
Avance versée le 22 février N			200,00
	Net à payer		1 209,79
	Net imposable		1 460,29

Le net imposable est égal au salaire net majoré de la part de CSG-CRDS non déductible, soit 2,9 % de 97 % du salaire brut :

$$\text{Net imposable} = 1\,795 - 385,21 + (97\% \times 2,9\% \times 1\,795) = 1\,460,29 \text{ €}$$

■ **Bulletin de paie de Monsieur Coulibaly (cadre)**

SARL CARITOU			
Bulletin de paie n° 02-01 • Période du 1 ^{er} au 28 février N			
Paiement le 31/10/N par virement bancaire			
Monsieur COULIBALY			
Emploi occupé : responsable comptabilité • Qualification : cadre			
Éléments du salaire	Nombre	Taux	Montant
Salaire de base	151,67	28,42	4 310,00
Heures supplémentaires			
Salaire brut total	151,67	28,42	4 310,00
Cotisations sociales			Montant
URSSAF			555,50
ASSEDIC			103,44
Caisse de retraite ARRCO			105,37
Caisse de retraite AGIRC			138,15
	Total cotisations salariales		902,46
Prélèvement pension alimentaire			1 100,00
	Net à payer		2 307,54
	Net imposable		3 528,78

Le net imposable est égal au salaire net majoré de la part de CSG-CRDS non déductible, soit 2,9 % de 97 % du salaire brut :

$$\text{Net imposable} = 4\,310 - 902,46 + (97\% \times 2,9\% \times 4\,310) = 3\,528,78 \text{ €}$$

3) Enregistrements comptables

6410		28/02/N		
	4210	Rémunération du personnel Personnel – Rémunérations dues <i>Livre de paie Février N</i>	6 105,00	6 105,00
	4210	28/02/N		
	4310	Personnel – Rémunérations dues Sécurité Sociale – URSSAF	2 587,67	829,41
	4371	ASSEDIC		146,52
	4372	ARRCO		173,58
	4373	AGIRC		138,15
	4250	Personnel – Avances et acomptes		200,00
	4270	Personnel – Oppositions		1 100,00
		<i>Cotisations salariales – Livre de paie Février N</i>		

		28/02/N		
6450	4310 4371 4372 4373	Charges de sécurité sociale et de prévoyance	2 452,71	1 673,70 253,36 260,38 265,27
		Sécurité Sociale - URSSAF		
		ASSEDIC		
		ARRCO AGIRC		
		<i>Cotisations patronales - Livre de paie octobre N</i>		
4210	5120	02/03/N	3 517,33	3 517,33
		Personnel - Rémunérations dues		
		Banques Virement bancaire N°		

CAS 3

Cas d'application

Thème : Comptabilisation de la paie

Stagiaire dans un cabinet d'expertise comptable, vous êtes chargé de reconstituer les éléments de paie du client Boufflor qui a fourni des informations partielles pour le mois de septembre N. Le montant des salaires bruts s'est élevé à 42 600 €, le total de la tranche A est de 37 219,00 € et celui de la tranche B de 5 381,00 €.

L'entreprise emploie 15 salariés non cadres et 3 cadres. Ces trois derniers perçoivent une rémunération brute, respectivement, de 3 700,00 € ; 5 800,00 € et 4 200,00 € .

Le plafond de la Sécurité sociale est de 2 773,00 € .

Le taux de cotisation accident du travail est de 1,15 %, le versement de transport de 0,60 %, et les cotisations aux caisses de retraite complémentaires sont calculées à minima.

Les déclarations sociales sont établies à la fin de chaque mois et réglées par virements aux différentes caisses le 15 du mois suivant.

- 1) Reconstituer les différents éléments du livre de paie de septembre N.
- 2) Comptabiliser les écritures relatives aux salaires et aux cotisations sociales et à leur paiement dans le livre journal de Boufflor.

CORRIGÉ

1) Différents éléments du livre de paie de septembre N

Les bases pour les cadres et les non-cadres sont les suivantes :

	Brut	Tranche A	Tranche B
Total	42 600,00	37 219,00	5 381,00
Cadres	13 700,00	8 319,00	5 381,00
Non-cadre	28 900,00	28 900,00	-

Les cotisations sont donc les suivantes :

Retenues sociales	Base de calcul		Cotisations employeur		Cotisations salarié	
			Taux	Montant	Taux	Montant
URSSAF						
Assurance maladie	Salaire total	42 600,00	12,80 %	5 452,80	0,75 %	319,50
Allocations familiales	Salaire total	42 600,00	5,40 %	2 300,40		
Assurance vieillesse	Salaire total	42 600,00	1,60 %	681,60	0,10 %	42,60
Accidents du travail	Salaire total	42 600,00	1,15 %	489,90		
CSG	97 % Salaire brut	41 322,00			7,50 %	3 099,15
CRDS	97 % Salaire brut	41 322,00			0,50 %	206,61
Assurance vieillesse (plafonnée)	Tranche A	37 219,00	8,30 %	3 089,18	6,65 %	2 475,06
Aide au logement (plafonnée)	Tranche A	37 219,00	0,10 %	37,22		
Versement de transport	Salaire total	42 600,00	0,60 %	255,60		
Contribution solidarité	Salaire total	42 600,00	0,30 %	127,80		
Sous-total URSSAF				12 434,50		6 142,92
ASSEDIC						
Assurance chômage - Tranche A	Tranche A	37 219,00	4,00 %	1 488,76	2,40 %	893,26
Assurance chômage - Tranche B	Tranche B	5 381,00	4,00 %	215,24	2,40 %	129,14
AGS	Salaire total	42 600,00	0,15 %	63,90		
Sous-total ASSEDIC				1 767,90		1 022,40
Caisses de retraite <i>Cadres</i>						
ARRCO (plafonnée)	Tranche A	8 319,00	5,70 %	474,18	3,80 %	316,12
Assurance décès (plafonnée)	Tranche A	8 319,00	1,50 %	124,79	0,00 %	-
AGIRC	Tranche B	5 381,00	13,90 %	747,96	8,60 %	462,77
APEC	Tranche B	5 381,00	0,036 %	1,94	0,02 %	1,29
CET-AGIRC	Salaire total	13 700,00	0,22 %	30,14	0,13 %	17,81
<i>Non cadres</i>						
ARRCO (plafonnée)	Tranche A	28 900,00	5,70 %	1 647,30	3,80 %	1 098,20
Sous-total retraite complémentaire				3 026,30		1 896,19
Total retenues				17 228,70		9 061,51

Totaux par caisses :

	Cotisations employeur	Cotisations salarié	Total
URSSAF	12 434,50	6 142,92	18 577,42
ASSEDIC	1 767,90	1 022,40	2 790,30
Retraites non cadres	1 647,30	1 098,20	2 745,50
Retraite cadres	1 379,00	797,99	2 176,99
Totaux	17 228,70	9 061,51	26 290,21

2) Écritures relatives aux salaires et aux cotisations sociales et à leur paiement

		30/09/N		
6410	4210	Rémunération du personnel Personnel - Rémunérations dues <i>Livre de paie février N</i>	42 600,00	42 600,00
4210	4310	Personnel - Rémunérations dues Sécurité Sociale - URSSAF	9 061,51	6 142,92
	4371	ASSEDIC		1 022,40
	4372	ARRCO		1 414,32
	4373	AGIRC <i>Cotisations salariales - Livre de paie septembre N</i>		481,87
6450	4310	Charges de sécurité sociale et de prévoyance Sécurité Sociale - URSSAF	17 228,70	12 434,50
	4371	ASSEDIC		1 767,90
	4372	ARRCO		2 121,48
	4373	AGIRC <i>Cotisations patronales - Livre de paie septembre N</i>		904,82
4210	5120	Personnel - Rémunérations dues Banques <i>Virement bancaire n° - Rémunérations versées</i>	33 538,49	33 538,49
4310	5120	Sécurité Sociale - URSSAF Banques <i>Virement bancaire n° - Cotisations</i>	18 577,42	18 577,42
4371	5120	ASSEDIC Banques <i>Virement bancaire n° - Cotisations</i>	2 790,30	2 790,30
4372	5120	ARRCO Banques <i>Virement bancaire n° - Cotisations</i>	3 535,81	3 535,81
4373	5120	AGIRC Banques <i>Virement bancaire n°</i>	1 386,69	1 386,69

CAS 4

Approfondissement

Thème : Les charges fiscales liées à la paie

Taxes	Taux	Entreprises concernées	Date de paiement
Taxe sur les salaires	4,25 % des salaires bruts annuels	Entreprises non assujetties ou assujetties partielles à la TVA	Dans les 15 jours du mois suivant le paiement des salaires
Taxe d'apprentissage*	0,50 % des salaires bruts annuels	Toutes les entreprises	5 avril de l'année suivante
Financement de la formation professionnelle continue*	0,55 % des salaires bruts annuels 1,05 % des salaires bruts annuels 1,60 % des salaires bruts annuels	Entreprises < 10 salariés Entreprises de 10 à 20 salariés Entreprises ≥ 20 salariés	5 avril de l'année suivante
Participation à l'effort de construction*	0,45 % des salaires bruts annuels	Entreprises d'au moins 20 salariés	5 avril de l'année suivante

* Possibilité de se libérer des contributions par une dépense libératoire de même nature.

Vous êtes assistant(e) au sein du cabinet Comptaplus et vous êtes chargé(e) de déterminer les différentes taxes relatives à la paie de trois de vos clients :

Entreprise Charaudot :

- Effectif : 5 salariés.
- Assujettie à la TVA au taux normal pour la totalité de son chiffre d'affaires.
- Versement d'un chèque de 150 €, le 14 mars N+1 au lycée professionnel de la ville.
- Salaires bruts annuels (année N) : 207 500 €.

Entreprise Drama :

- Effectif : 18 salariés.
- Assujettie à la TVA au taux normal pour la totalité de son chiffre d'affaires.
- Formation du chef comptable à l'utilisation de différentes fonctionnalités du PGI qui doit être installé dans l'entreprise : 2 600 € (règlement par chèque le 20 janvier N+1).
- Achats de différents didacticiels pour assurer la mise à niveau des comptables de l'entreprise : 1 200 € (chèque du 12 mars N+1).
- Salaires bruts annuels (année N) : 812 800 euros.

Entreprise Laziz :

- Effectif : 22 salariés.
- Non assujettie à la TVA.
- Versement par chèque de 4 482 € à un organisme collecteur de l'effort de construction, le 20 février N+1.

- Salaires bruts annuels (année N) : 996 000 €.
- Salaires bruts de mars N+1 (versés le 31/03/N+1) : 8 350 €.

- 1) Déterminer le montant des taxes dues par chacune de ces entreprises.
- 2) Enregistrer au journal de chacune des entreprises les écritures correspondantes.

CORRIGÉ

1) Montant des taxes dues

■ *Entreprise Charaudot*

Taxes dues	Montant		Dépenses libératoires	Versements à effectuer
Taxe d'apprentissage	$207\,500 \times 0,50\%$	1 037,50	150,00	887,50
Formation professionnelle continue	$207\,500 \times 0,55\%$	1 141,25		1 141,25
Effort de construction	Entreprise de moins de 20 salariés			

Il s'agit d'une entreprise de moins de 10 salariés, son taux d'imposition à la formation professionnelle est donc de 0,55 %.

Elle a effectué un don au lycée professionnel de la ville, il se déduit des sommes dues au titre de la taxe d'apprentissage.

Elle a un effectif de moins de 20 salariés et ne cotise donc pas à l'effort de construction.

Elle est assujettie à la TVA et ne paie donc pas la taxe sur les salaires.

■ *Entreprise Drama*

Taxes dues	Montant		Dépenses libératoires	Versements à effectuer
Taxe d'apprentissage	$812\,800 \times 0,50\%$	4 064,00		4 064,00
Formation professionnelle continue	$812\,800 \times 1,05\%$	8 534,40	3 800,00	4 734,40
Effort de construction	Entreprise de moins de 20 salariés			

Il s'agit d'une entreprise dont l'effectif est compris entre 10 et 20 salariés, son taux d'imposition à la formation professionnelle est donc de 1,05 %. Elle a effectué des dépenses de formations libératoires qui s'imputent sur le montant de la taxe due.

Elle a un effectif de moins de 20 salariés et ne cotise donc pas à l'effort de construction.

Elle est assujettie à la TVA et ne paie donc pas la taxe sur les salaires.

■ **Entreprise Laziz**

Taxes dues	Montant		Dépenses libératoires	Versements à effectuer
Taxe d'apprentissage	996 000 × 0,50 %	4 980,00		4 980,00
Formation professionnelle continue	996 000 × 1,60 %	15 936,00		15 936,00
Effort de construction	996 000 × 0,45 %	4 482,00	4 482,00	-
Taxe sur les salaires au titre de mars N+1	8 350 × 4,25 %	354,88		354,88

Il s'agit d'une entreprise dont l'effectif est supérieur à 20 salariés, son taux d'imposition à la formation professionnelle est donc de 1,60 %.

Elle cotise à l'effort de construction mais a effectué une dépense libératoire.

Elle n'est pas assujettie à la TVA et paie donc chaque mois, la taxe sur les salaires.

2) Enregistrement au journal des entreprises

■ **Entreprise Charaudot**

		14/03/N+1		
6335	5120	Versement libératoire - Taxe d'apprentissage Banques <i>Subvention lycée professionnel Ch. n° ...</i>	150,00	150,00
6312	5120	05/04/N Taxe d'apprentissage Banques <i>Solde taxe d'apprentissage Ch. n° ...</i>	887,50	887,50
6313	5120	05/04/N Participation des employeurs à la FPC Banques <i>Financement formation professionnelle Ch. n° ...</i>	1 141,25	1 141,25

■ **Entreprise Drama**

		20/01/N+1		
6333	5120	Participation des employeurs à la FPC Banques <i>Formation chef comptable PGI - Ch. n° ...</i>	2 600,00	2 600,00
6333	5120	12/03/N+1 Participation des employeurs à la FPC Banques <i>Achat didacticiel - Ch. n° ...</i>	1 200,00	1 200,00
6313	5120	05/04/N Participation des employeurs à la FPC Banques <i>Solde formation professionnelle Ch. n° ...</i>	4 734,40	4 734,40

6312	5120	05/04/N	4 064,00	4 064,00
		Taxe d'apprentissage Banques <i>Taxe d'apprentissage Ch. n° ...</i>		

■ **Entreprise Laziz**

6334	5120	20/02/N+1	4 482,00	4 482,00
		Participation des employeurs - Effort de construction Banques <i>Versement libératoire effort construction Ch. n° ...</i>		
6312	5120	05/04/N	4 980,00	4 980,00
		Taxe d'apprentissage Banques <i>Taxe d'apprentissage Ch. n° ...</i>		
6313	5120	05/04/N	15 936,00	15 936,00
		Participation des employeurs à la FPC Banques <i>Financement formation professionnelle Ch. n° ...</i>		
6311	5120	15/04/N	354,88	354,88
		Taxe sur les salaires Banques <i>Taxes sur les salaires mars N - Ch. n° ...</i>		

Les immobilisations incorporelles et corporelles

RAPPEL DE COURS

Les immobilisations sont les éléments destinés à servir de façon durable à l'activité de l'entreprise pour produire des biens et des services ou concourir à la gestion de l'activité ou être loués à des tiers.

On distingue les **immobilisations corporelles**, actifs physiques qui sont par nature facilement identifiables et les **immobilisations incorporelles**, actifs non monétaires et sans substance physique.

Immobilisations corporelles	Immobilisations incorporelles
Terrains (211)	Frais d'établissements (201)
Agencement et aménagements des terrains (212)	Frais de recherche et développement (203)
Constructions sur sol propre (213)	Concessions et droits similaires, brevets, marques, procédés, logiciels (205)
Constructions sur sol d'autrui (214)	Droit au bail (206)
Installations, matériels et outillages industriels (215)	Fonds commercial (207)
Autres immobilisations corporelles (218)	

Les immobilisations en cours comprennent les immobilisations corporelles (231) ou incorporelles (232) inachevées à la fin de l'exercice comptable.

Des avances et acomptes peuvent être versés sur des immobilisations corporelles (238) ou incorporelles (237).

1. Évaluation des immobilisations à l'entrée dans l'entité

- Les immobilisations acquises sont évaluées au coût d'acquisition :

$$\text{Coût d'acquisition} = \text{Prix d'achat} + \text{Droits de douane} + \text{Taxe non récupérables} - \text{Rabais remises ristournes} - \text{Escompte} + \text{Coûts directement attribuables engagés pour mettre l'immobilisation en état de fonctionnement}$$

Les droits de mutation, honoraires, frais d'actes sont rattachés sur option au coût de l'immobilisation ou comptabilisés en charges.

- Les immobilisations produites par l'entreprise pour elle-même sont évaluées au coût de production s'il s'agit d'immobilisations corporelles, ou au coût de développement s'il s'agit d'immobilisations incorporelles.

$$\text{Coût de production} = \text{Coût d'acquisition des matières consommées} + \text{Charges directes de production} + \text{Charges indirectes de production}$$

Coût de développement : Dépenses nécessaires à la création, à la production et à la préparation de l'immobilisation pour qu'elle soit en mesure de fonctionner

- Les immobilisations reçues à titre gratuit sont évaluées à leur valeur vénale.

2. Comptabilisation des immobilisations à l'entrée dans l'entité

La TVA non récupérable augmente la valeur d'entrée de l'immobilisation et est comptabilisée dans le compte d'immobilisation concerné.

Immobilisation acquise				Immobilisation produite par l'entreprise pour elle-même					
2... 44562	404...	Date d'acquisition Immobilisation État, TVA déductible sur immobilisation Fournisseurs d'immobilisations Facture N°	HT TVA	TTC	2... 44562	72... 44571	Date de mise en service Immobilisation État, TVA déductible sur immobilisation Production immobilisée État, TVA collectée Décompte analytique N°	HT TVA	TTC TVA
Immobilisation acquise à titre gratuit									
	2... 7788	Date de mise en service Immobilisation Autres produits exceptionnels Attestation N°	HT	HT					

Lorsqu'un actif amortissable est composé d'éléments ayant des durées d'utilisation différentes, on les enregistre séparément dans les sous-comptes du compte d'immobilisation concernée.

Les immobilisations dont la valeur unitaire ne dépasse pas 500 € HT, peuvent être comptabilisées en charge.

CAS

CAS 1

Application

Thème : Comptabilisation d'une immobilisation acquise et d'une immobilisation produite par l'entreprise pour elle-même

Le 24 mars N, la société Toumarbre a fait l'acquisition d'une mouleuse :

Oléane - Machines-outils Lotissement « Les Sublaines » 89100 Courtois-sur-Yonne Téléphone : (33) 03 86 65 26 45 Fax : (33) 03 86 95 08 42	Toumarbre 6, rue Baudelaire 59000 Lille
Doit : Le 24 mars N	
Mouleuse IKMP 1,2 :	8 450,00
Transport :	250,00
Frais d'installation :	1 200,00
Commission :	650,00
	Total HT : 10 550,00
	TVA : 19,60 % 2 067,80
	Net à payer : 12 617,80
En votre aimable règlement à 60 jours fin de mois	

Le 12 mai N, la société Toumarbre a mis en service une installation pour montrer au public les aménagements qu'elle propose en matière de salle de bain, cuisine, entrée...

Cette installation a nécessité des matières pour 2 860 €. Les frais de main-d'œuvre nécessaire à cet aménagement s'élèvent à 8 900 € et les frais d'installation à 650 € .

La société Toumarbre est assujettie à la TVA au taux normal sur la totalité de son chiffre d'affaires.

- 1) Calculer la valeur d'entrée de cette immobilisation et l'enregistrer au journal de Toumarbre si l'entreprise opte pour l'enregistrement des droits de mutation, honoraires, commissions... en charges.
- 2) Calculer la valeur d'entrée de cette immobilisation et l'enregistrer au journal de Toumarbre si l'entreprise opte pour l'enregistrement des droits de mutation, honoraires, commissions... en immobilisations.
- 3) Enregistrer l'écriture relative à l'installation de l'espace de démonstration de la société Toumarbre.

CORRIGÉ

Le coût d'acquisition est le montant qui est porté au débit du compte de l'immobilisation concerné.

Coût d'acquisition = Prix d'achat + Coûts directement attribuables
+ Coût des emprunts (éventuellement)

1) Option pour l'enregistrement de la commission en charge

Coûts directement attribuables = Frais de transport + Frais de livraison + Frais d'installation
+ Frais de montage

		24/03/N			
21540			Matériel industriel 8 450 + 250 + 1 200		9 900,00
44562			État, TVA déductible sur immobilisations <i>9 900 × 19,60 %</i>		1 940,40
62210			Commission		650,00
44566			État, TVA déductible sur ABS <i>650 × 19,60 %</i>		127,40
	40400		Fournisseurs d'immobilisations <i>Facture n° 03-11223</i>		12 617,80

2) Option pour l'intégration de la commission dans le coût d'acquisition de l'immobilisation

Coûts directement attribuables = Frais de transport + Frais de livraison + Frais d'installation
+ Frais de montage + Honoraires + Commissions + Frais d'actes + Coûts des emprunts

(Normes IAS-IFRS)

		24/03/N			
21540			Matériel industriel		10 550,00
44562			État, TVA déductible sur immobilisations		2 067,80
	40400		Fournisseurs d'immobilisations <i>Facture n° 03-11223</i>		12 617,80

3) Enregistrement de la mise en service de l'espace de démonstration

Les immobilisations produites par l'entreprise pour elle-même sont enregistrées à leur coût de production.

Coût de production = Coût d'acquisition des matières consommées
+ Charges directes et indirectes de production (main-d'œuvre énergie...)

■ Calcul du coût de production de l'espace de démonstration

• Matières consommées :	2 860,00 €
• Main d'œuvre directe :	8 900,00 €
• Frais d'installation :	650,00 €
Total coût de production :	12 410,00 €

La société étant assujettie à la TVA sur la totalité de son chiffre d'affaires. Pour elle, le mécanisme fiscal est donc neutre :

- en tant que fournisseur, Toumarbre doit collecter la TVA sur le coût de production de l'immobilisation ;
- en tant que client, Toumarbre peut déduire la TVA récupérable sur la valeur d'entrée de l'immobilisation.
- TVA = $12\,410 \times 19,60\% = 2\,432,36\text{ €}$

■ Enregistrement comptable

		12/05/N		
21350		Installations générales - aménagements	12 410,00	
44562		État, TVA déductible sur immobilisations	2 432,36	
	72000	Production immobilisée		12 410,00
	44571	État, TVA collectée		2 432,36
		<i>Production d'un espace de démonstration</i>		

CAS 2

Application

Thème : Comptabilisation d'une immobilisation corporelle par composants et dépenses de gros entretien

L'entreprise Lefrançois fait l'acquisition d'un bâtiment destiné à l'installation d'une nouvelle unité de production pour un montant global de 300 540 €. À la suite d'une étude technique, la valeur globale de ce bâtiment se décompose comme suit :

Bâtiment :	198 750,00 €
Monte-charge :	45 650,00 €
Chaufferie :	30 250,00 €
Menuiserie extérieure :	25 890,00 €

Le monte-charge doit être révisé tous les 3 ans, le coût prévisionnel est estimé à 15 000 €.

Le bâtiment a une durée de vie estimée à 30 ans, le monte-charge et la chaufferie devront être remplacés au bout de 15 ans et la menuiserie extérieure au bout de huit ans.

Ce bâtiment est réglé au promoteur par virement Société Générale n° 225666.

Enregistrer l'acquisition de ce bâtiment au journal général, sachant que l'entreprise Lefrançois a décidé d'enregistrer les dépenses de gros entretien en tant que composants de deuxième catégorie.

CORRIGÉ

Les immobilisations décomposables sont constituées d'éléments identifiables ayant chacun des durées d'utilisation différentes et devant faire l'objet de remplacement à intervalle réguliers, ce qui est le cas des éléments constituant le bâtiment acquis par l'entreprise Lefrançois. Le coût d'entrée de cette immobilisation doit donc faire l'objet d'une ventilation par compo-

sant, chaque composant étant comptabilisé séparément dans un sous-compte du compte principal concerné.

Par ailleurs, les dépenses d'entretien faisant l'objet d'un programme pluriannuel d'entretien peuvent constituer, soit un composant isolé, soit une provision pour gros entretien. L'entreprise Lefrançois a choisi la première solution.

Le monte-charge sera donc lui-même décomposé de la façon suivante :

• Monte-charge (structure) :	30 650,00 €
• Monte-charge (composant de révision) :	15 000,00 €
Total :	45 650,00 €

Enregistrement comptable :

		12/05/N		
213110		Bâtiments - Structure	198 750,00	
213120		Bâtiments - Monte-charge (Structure)	30 650,00	
213121		Bâtiments - Monte-charge (composant de révision)	15 000,00	
213130		Bâtiments - Chauffage	30 250,00	
213140		Bâtiments - Menuiserie extérieure	25 890,00	
	512000	Banques		
		<i>Prélèvement Société Générale n° 225666</i>		300 540,00

CAS 3

Application

Thème : Avances et acomptes sur commandes d'immobilisations et immobilisations en cours : Reconstituer une facture

L'entreprise Marivier, spécialisée dans la production d'appareils de musculation à domicile, construit un entrepôt pour elle-même le montant des travaux réalisés au 31 décembre N s'élèvent à 178 000 €, la livraison de l'entrepôt a lieu le 13 août N+1 pour un coût total de 585 000 €. Par ailleurs, l'entreprise Marivier a commandé le 15 décembre N une machine-outil à son fournisseur Weslo pour un montant de 258 300 € HT. Le 20 décembre l'entreprise Marivier verse à ce fournisseur une avance de 18 000 € (chèque BNP n° 123567113). Le 18 mars N+1, la livraison est réalisée par Weslo, les frais d'installation s'élèvent à 2 300 € HT. Le règlement est effectué par chèque BNP n° 123567222 le 10 avril N+1.

L'entreprise Marivier est imposable à la TVA au taux normal sur la totalité de son chiffre d'affaires.

Son exercice comptable s'étend du 1^{er} janvier au 31 décembre.

Enregistrer les opérations relatives à l'exercice N et celle relatives à l'exercice N+1 dans le journal général de l'entreprise Marivier

CORRIGÉ

L'entreprise Marivier produit une entreprise pour elle-même, l'entrepôt. Ce bien n'est pas achevé à la clôture de l'exercice N. Le montant de l'en-cours doit être porté en immobilisation en-cours au 31 décembre N.

De même, l'avance versée au fournisseur Welso doit être enregistrée.

■ **Écritures relatives à l'exercice N**

23800	51200	<p style="text-align: center;">20/12/N</p> Avances et acompte / commande d'immobilisations corporels Banques <i>Chèque BNP n° 123567113 - Avance machine-outil</i>	18 000,00	18 000,00
23130	72000	<p style="text-align: center;">31/12/N</p> Construction en-cours Production immobilisée <i>Construction de l'entrepôt</i>	178 000,00	178 000,00

■ **Écritures relatives à l'exercice N+1**

21540		<p style="text-align: center;">18/03/N+1</p> Matériel industriel 258 300 + 2 300 État, TVA déductible sur immobilisations $260\ 600 \times 19,60\ \%$	260 600,00	
44562			51 077,60	
	23800	Avances et acompte / commande d'immo. corp.		18 000,00
	51200	Banques <i>Chèque BNP n° 123567222</i>		293 677,60

Les charges relatives à la construction de l'entrepôt sont comptabilisées au fur et à mesure

21300		<p style="text-align: center;">13/08/N+1</p> Construction État, TVA déductible sur immobilisation	585 000,00	
44562			114 660,00	
	23130	Construction en-cours		178 000,00
	72000	Production immobilisée		407 000,00
	44571	État, TVA collectée <i>Construction de l'entrepôt - Mise en service</i>		114 660,00

CAS 4

Application

Thème : Immobilisations incorporelles logiciels

La SA Merline, spécialisée dans le traitement des métaux a mis au point un logiciel de facturation permettant de prendre en compte les spécificités de son activité et qu'elle utilisera en interne. Les frais engagés avant sa mise en service le 6 mai N ont été enregistrés en charges de la façon suivante :

Étude préalable et analyse fonctionnelle :	1 500 €
Analyse organique :	1 900 €
Programmation et tests :	750 €
Formation du personnel à l'utilisation du logiciel :	500 €

Par ailleurs, les ingénieurs de la SA Merline travaillent à la mise au point d'un procédé de traitement anticorrosion pour les métaux exposés à l'air salin. Les tests ont été concluants, et on considère à partir du 20 juin N que le projet peut être techniquement mené à bien et qu'il est susceptible de procurer à l'entreprise des avantages économiques considérables. Les dépenses engagées ont été les suivantes :

Frais de recherche :

Charges de personnel : 125 200 €

Recherche d'antériorité : 4 300 €

Frais de développement :

Charges de personnel : 189 500 €

Divers tests d'essai : 15 800 €

Enfin, la SA Merline a acquis le 5 juillet N un ordinateur auprès de la SARL Power 9600 :

Power 9600		Merline SA	
33 Rue Victor Hugo 92000 Nanterre		9, rue Lamartine 92230 Gennevilliers	
Téléphone : 01 46 25 28 43		Doit :	
Facture juil. 250		5 juillet N	
Micro-ordinateur		2 100,00 €	
Logiciel d'exploitation		150,00 €	
Mise sur site		90,00 €	
Logiciel de CAO		1 000,00 €	
Total HT		3 340,00 €	
TVA 19,60 %		654,64 €	
Net à payer		3 994,64 €	
En votre aimable règlement à 30 jours			

- 1) Quelles sont les options possibles d'enregistrement en immobilisations ou en charges des frais classés en immobilisations corporelles ?
- 2) En supposant que le logiciel créé en interne remplisse les conditions nécessaires pour être comptabilisé en immobilisation, calculer le coût de ce logiciel et le comptabiliser au journal général de l'entreprise.
- 3) Enregistrer au journal général de l'entreprise les frais relatifs au procédé de traitement anticorrosion, sachant que la SA Merline souhaite les immobiliser dans la mesure du possible.
- 4) Comptabiliser la facture d'acquisition du micro-ordinateur.

CORRIGÉ

1) Choix possible d'enregistrement de certains frais en immobilisations incorporelles ou en charges

Frais	Possibilité d'option ?	Méthode préconisée par le Plan comptable	Conditions
Frais d'établissement	Oui compte 201 ou charges	Comptabilisation en charges	Immobilisation : reliquat d'anciennes pratique et contrainte juridique
Frais de recherche	Non	Comptabilisation obligatoire en charge	
Frais de développement	Oui compte 203 ou charges	Comptabilisation à l'actif	<ul style="list-style-type: none"> • Projet nettement individualisé • Sérieuses chances de réussite technique et de rentabilité commerciale • Évaluation fiable des dépenses
Logiciels créés en interne	Non	Comptabilisation obligatoire à l'actif	<ul style="list-style-type: none"> • Projet nettement individualisé • Sérieuses chances de réussite technique et de rentabilité commerciale • Évaluation fiable des dépenses

2) Évaluation du coût de production et comptabilisation du logiciel créé en interne

Les logiciels créés en interne par l'entité pour son propre usage sont enregistrés à l'actif à leur coût de développement :

$$\text{Coût de développement} = \text{Coûts liés à l'analyse organique} + \text{Coûts liés à la programmation} + \text{Coûts liés aux tests et aux jeux d'essai} + \text{Coût d'élaboration de la documentation technique}$$

• Analyse organique :	1 900,00 €
• Programmation et tests :	+ 750,00 €
• Formation du personnel à l'utilisation du logiciel :	+ 500,00 €
• Total coût de développement :	<u>3 150,00 €</u>

Enregistrement comptable :

205	720	06/05/N	3 150,00	3 150,00
Logiciels		Production immobilisée		
		<i>Décompte analytique n° - Mise en service du logiciel</i>		

Cette opération est une livraison à soi-même de prestation de service, elle n'est donc pas soumise à TVA.

3) Comptabilisation des frais relatifs au procédé de traitement anticorrosion

Les différentes charges ont été comptabilisées au fur et à mesure de leur engagement, au cours de l'exercice comptable.

Seuls les frais de développement peuvent être comptabilisés en immobilisation (l'option pour l'enregistrement en charges est possible).

$$\text{Coût de développement} = \text{Coûts liés à création} + \text{Coûts liés à la production} + \text{Coûts liés à la préparation de l'immobilisation}$$

Frais de développement :

• Charges de personnel :	189 500,00 €
• Divers tests d'essai :	+ 15 800,00 €
Total coût de développement :	205 300,00 €

Enregistrement comptable :

203	720	20/06/N Frais de recherche et développement Production immobilisée <i>Décompte analytique n° - Procédé anticorrosion</i>	205 300,00	205 300,00
-----	-----	---	------------	------------

4) Comptabilisation de la facture du 5 juillet N

En matière de comptabilisation de logiciels, on distingue les logiciels dissociés et les logiciels indissociés. Les logiciels indissociés sont inclus dans le coût de l'ordinateur (en immobilisation corporelle) les logiciels dissociés du matériel sont comptabilisés en immobilisation incorporelle, au compte 205.

Coût d'acquisition de l'ordinateur :

• Micro-ordinateur :	2 100,00 €
• Logiciel d'exploitation :	+ 150,00 €
• Mise sur site :	+ 90,00 €
Total :	2 340,00 €

Enregistrement comptable :

21830 20500 44562	40400	5/07/N Matériel de bureau et informatique Logiciels État, TVA déductible sur immobilisations Fournisseurs d'immobilisations <i>Facture juil.- 250</i>	2 340,00 1 000,00 654,64	3 994,64
-------------------------	-------	--	--------------------------------	----------

CAS 5

Approfondissement

Thème : Entrée de diverses immobilisations dans l'actif

L'entreprise Labell spécialisée dans la production de panneaux solaires et de pompes à chaleur a réalisé les opérations d'investissement suivantes au cours de l'exercice N :

- 24 janvier N : Versement d'un acompte de 3 500 € pour la commande d'une Citroën C-Crosser berline 4 × 4. Il s'agit d'un véhicule de tourisme utilisé par le dirigeant. Règlement par chèque Caisse d'épargne n° 0002657.

- 5 février N : Acquisition d'un ensemble immobilier se décomposant ainsi :

- terrain (TVA 19,60 %) :	70 000 €
- bâtiment :	130 000 €
- droits de mutation :	23 260 €
- honoraires du notaire :	5 250 €

L'entreprise Labell a opté pour l'enregistrement des frais d'actes et honoraires en charges. Les droits de mutation et honoraires du notaire sont payés au comptant par chèque Caisse d'épargne n° 0002659 (TVA sur honoraires 19,60 %). Bâtiment et terrains sont payés pour 1/3 au comptant, par virement bancaire n° 51252013, le solde sera payé dans six mois.

- 18 mars N : Facture n° mar-1256 reçu du concessionnaire Citroën « Les Hirondelles » et réception du Citroën C-Crosser :

- Citroën C-Crosser HDi Turbo diesel (HT) :	38 280 €
- carte grise :	170 €
- autoradio - Lecteur CD :	190 €
- carburant (HT) :	100 €
- TVA 19,60 % :	
- déduction de l'acompte de janvier N	
- règlement le jour même par chèque Caisse d'épargne n° 0002660.	

- 28 avril N : Acquisition d'une machine-outil permettant la fabrication de panneaux solaires dont la durée d'utilisation est de neuf ans pour un prix de 125 200 € HT. Les frais de mise en service se sont élevés à 1 560 € HT. Le tout est réglé le jour même par virement bancaire n° 51252020 au fournisseur Équipuseen. Cette machine doit néanmoins être révisée tous les trois ans, le coût prévisionnel de cette révision, remplacement des pièces inclus est de 22 500 €. L'entreprise Labell utilise la méthode des composants de deuxième catégorie pour ce qui concerne les dépenses de gros entretien.

- 12 mai N : **Acquisition** de deux imprimantes HP PSC 6180 Wifi Pack pour 199,90 € HT, l'une. Règlement par chèque Caisse d'épargne n° 0002670.

- 20 juin N : **Achat** d'un logiciel de gestion du risque client Dsorisk pour un montant HT de 5 350 €. Règlement par chèque Caisse d'épargne n° 0002690.

- 4 juillet N : Mise en service d'un logiciel de relance automatique des clients élaboré par le service informatique. Les dépenses suivantes ont été engagées et inscrites dans les comptes de charges par nature au cours du deuxième trimestre N. :

- étude d'antériorité :	200 €
- analyse fonctionnelle :	1 500 €
- analyse organique :	3 000 €
- programmation et tests :	3 000 €
- rédaction du mode opératoire :	390 €
- formation du personnel du service contentieux :	510 €

Le logiciel est techniquement au point, il sera utilisé au service contentieux.

- **13 août N** : Règlement par virement bancaire n° 51252045 du solde dû sur l'ensemble immobilier.

- **29 septembre N** : Achat à crédit auprès d'un fournisseur allemand d'un Mercedes-Benz Vito 111 Fourgon (véhicule utilitaire) 24 990 €. Commission versée par chèque Caisse d'épargne n° 0002700 à un commissionnaire français 179,40 € (TTC) ; frais de carte grise acquittés le même jour auprès de la préfecture 200 € (chèque Caisse d'épargne n° 0002701). Les deux entreprises ont fourni leur numéro d'identification intracommunautaire.

- **28 octobre N** : Achat d'une machine de découpe de verre : valeur HT 15 800 €, remise 2 %, escompte pour paiement comptant par virement bancaire n° 51252060, 1,5 % ; frais de transport 180 € HT ; lubrifiant nécessaire au fonctionnement de la machine : 950 € HT. L'escompte ne porte que sur la machine de découpe.

- **17 novembre N** : Mise en service d'un outillage élaboré par les services techniques :

- matières et consommables : 2 450 €
- main-d'œuvre directe de fabrication : 1 800 €
- charges indirectes : 1 300 €

- **22 décembre N** : Le dirigeant de Labell donne à titre gratuit son véhicule personnel (véhicule de tourisme) à la société. Il s'agit d'une Megane berline estimée à l'argus à 1 800 €, sa valeur probable de revente après utilisation est de 150 €.

Enregistrer chaque opération au journal de la société Labell en donnant au préalable toutes les informations nécessaires.

CORRIGÉ

■ Opération du 24 janvier N

Il s'agit d'une avance sur acquisition d'un véhicule de tourisme, donc une immobilisation corporelle. La somme est à porter au débit du compte 238 Avances et acomptes versés sur commande d'immobilisations corporelles.

		24/01/N	
23800		Avances et acomptes versés sur commande d'immobilisations corporelles	3 500,00
	51200	Banques Chèque n° 002657 - Avance sur Citroën	3 500,00

■ Opération du 5 février N

Un ensemble immobilier doit être ventilé entre le terrain et la construction. Le terrain est évalué au prix d'achat hors TVA déductible augmenté éventuellement de certaines redevances et des frais destinés à rendre le terrain libre et nu. Les constructions achetées au coût d'acquisition. Les droits d'enregistrement, frais d'actes et honoraires sont en principe inclus dans le coût d'acquisition. L'entreprise Labell a opté pour leur enregistrement en charge.

		05/02/N	
21100		Terrains	70 000,00
44562		État, TVA déductible sur immobilisations	13 720,00
21300		Constructions	130 000,00
	51200	Banques	71 240,00
	40400	Fournisseurs d'immobilisations Virement bancaire n° 512252013 - Ensemble immobilier	142 480,00

		05/02/N		
62200	51200	Rémunérations d'intermédiaires et honoraires	5 250,00	29 539,00
63540		Droits d'enregistrement et de timbres	23 260,00	
44566		État, TVA déductible sur ABS	1 029,00	
		Banques		
		<i>Chèque n° 002659 - DE + Honoraires notaire</i>		

■ Opération du 18 mars N

Le coût d'entrée des véhicules de tourisme comprend le prix d'achat TTC et les frais de mise à disposition, les équipements et les accessoires TTC que ceux-ci soient fournis avec le véhicule ou qu'ils fassent l'objet d'une livraison distincte. Les droits concernant la carte grise sont également inclus dans le coût d'acquisition du véhicule qui ne peut circuler avant que cette formalité ne soit accomplie.

		18/03/N		
21820	23800	Matériel de transport - $(38\ 280 + 190) \times 1,196 + 170$	46 180,12	3 500,00
60600		Achats non stockés de matières et fournitures	100,00	
		Avances et acomptes versés sur commande d'immo. corporelles		
	51200	Banques		42 780,12
		<i>Chèque n° 002659 - Citroën C-Crosser</i>		

■ Opération du 28 avril N

Les dépenses de gros entretien et de grandes révisions sont celles qui font l'objet de programmes pluriannuels ayant pour seul objet de vérifier le bon fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle prévue initialement. Ces dépenses peuvent être soit provisionnées, soit inscrites à l'actif en tant que composant de deuxième catégorie.

		28/04/N		
21551	51200	Outillage industriel $125\ 200 + 1\ 560 - 22\ 500$	104 260,00	151 604,96
21552		Outillage industriel (composant de révision)	22 500,00	
44562		État, TVA déductible sur immobilisations	24 844,96	
		Banques		
		<i>Virement bancaire n° 51252020 - Machin -outil</i>		

■ Opération du 12 mai N

Les entreprises sont dispensées d'inscrire dans un compte d'immobilisations leurs acquisitions de matériels et outillages de faible valeur unitaire. Cette disposition concerne notamment les matériels de bureau dont la valeur unitaire n'excède pas 500 € HT.

60600 44566		12/05/N		
	51200	Achats non stockés de matières et fournitures État, TVA déductible sur ABS Banques <i>Chèque n° 002670 - Imprimantes</i>	399,80 78,36	478,16

■ Opération du 20 juin N

Les dépenses faites pour obtenir par acquisition, le droit d'utiliser un logiciel sont enregistrées en compte 205

20500 44562		20/06/N		
	51200	Concessions et droits similaires État, TVA déductible sur immobilisations Banques <i>Chèque n° 002690 - Logiciel gestion risque client</i>	5 350,00 2 653,60	8 003,60

■ Opération du 4 juillet N

Les dépenses visant à la mise au point d'un logiciel créé par l'entité pour son propre usage doivent être portées à l'actif dès lors que le projet a de sérieuses chances de réussite. Ce qui est le cas ici car le service contentieux de Labell va utiliser le logiciel. Les conditions nécessaires à l'inscription à l'actif sont donc réunies.

Les charges activées sont les coûts liés à l'analyse organique, à la programmation, à la réalisation des tests et jeux d'essai et à l'élaboration de la documentation technique.

Les charges liées à l'étude d'antériorité et à l'analyse fonctionnelle ne peuvent pas être immobilisées : elles ont été comptabilisées en cours de projet.

20500		04/07/N		
	72100	Concessions et droits similaires Production immobilisée - Immo. Incorporelles <i>3 000 + 3 000 + 390 + 510</i> <i>Décompte analytique n° ... - Logiciel de relance</i>	6 900,00	6 900,00

Cette opération n'est pas assujettie à la TVA car fiscalement, il s'agit d'une livraison à soi-même de prestation de services.

■ Opération du 13 août N

Il s'agit de régler les 2/3 restant dus sur la facture de l'ensemble immobilier.

40400		13/08/N		
	51200	Fournisseurs d'immobilisations Banques <i>Virement bancaire n° 51252045 - ens. Immobilier</i>	142 480,00	142 480,00

■ Opération du 29 septembre N

Il s'agit ici de l'achat d'un véhicule utilitaire auprès d'un fournisseur de l'Union européenne. C'est une acquisition d'immobilisation intracommunautaire. La commission est versée à un commissionnaire français. Les frais de carte grise versés au Trésor public entrent dans le coût d'acquisition de l'immobilisation qui ne peut être utilisée tant que cette formalité n'est pas accomplie.

		29/09/N			
21820		Matériel de transport	25 190,00		
44562		État, TVA déductible sur immobilisations	4 898,04		
	40420	Fournisseurs d'immobilisations UE		24 990,00	
	44520	État, TVA due intracommunautaire		4 898,04	
	51200	Banques		200,00	
		<i>Facture n° 09-101000 - Fourgonnette Mercedes</i>			
		<i>Chèque n° 002701 - Carte grise</i>			
		29/09/N			
62210		Commissions et courtages sur achats	150,00		
44566		État, TVA déductible sur ABS	29,40		
	51200	Banques		179,40	
		<i>Chèque n° 002700 - commission/achat véhicule</i>			

■ Opération du 28 octobre N

Le matériel acquis est comptabilisé à son coût d'acquisition : prix d'achat après déduction des rabais, remises et ristournes commerciaux et des escomptes de règlement, et augmenté des frais directement engagés pour mettre l'immobilisation en place (ici des frais de transport).

Décompte de la facture :

• Machine de découpe :	15 800,00 €
• Remise 2 % :	- 316,00 €
• Net commercial :	15 484,00 €
• Transport :	+ 180,00 €
• Escompte 1,5 % :	- 232,26 €
• Lubrifiant :	+ 950,00 €
Total HT :	16 381,74 €
TVA 19,60 % :	+ 3 210,82 €
Total TTC :	19 592,56 €

		28/10/N			
21540		Matériel industriel	15 431,74		
44562		État, TVA déductible sur immobilisations	3 024,62		
60600		Achats non stockés de matières et fournitures	950,00		
44566		État, TVA déductible sur ABS	186,20		
	51200	Banques		19 592,56	
		<i>Virement bancaire n° 51252060 - Machine de découpe</i>			

■ Opération du 17 novembre N

Les immobilisations produites par l'entreprise pour elle-même sont comptabilisées à leur coût de production. Ce coût comprend : le coût d'acquisition des matières consommées, les diverses charges directes et indirectes de production.

Par ailleurs cette production d'immobilisation étant assimilée opération d'achat-vente, l'entreprise collecte de la TVA sur la vente (en tant que vendeur) et peut déduire de la TVA sur l'achat (en tant qu'acheteur).

Coût de production de l'immobilisation = 2 450 + 1 800 + 1 300 = 5 550 €

		17/11/N			
21550		Outillage industriel		5 550,00	
44562		État, TVA déductible sur immobilisations		1 087,80	
	72200	Production immobilisée -			5 550,00
		Immo. corporelles			
	44571	État, TVA collectée			1 087,80
		<i>Décompte analytique n° ... - Outillage</i>			

■ Opération du 22 décembre N

Les biens reçus à titre gratuit par l'entreprise sont enregistrés à leur valeur vénale qui est égale au montant qui pourrait être obtenu de leur vente diminué des coûts de sortie liés à cette vente.

Valeur de la Megane berline : 1 800 - 150 = 1 650 €

		22/12/N			
21820		Matériel de transport		1 650,00	
	77880	Autres produits exceptionnels			1 650,00
		<i>Attestation n° ... - Megane Berline</i>			

RAPPEL DE COURS

1. Règlements en espèces

530 - Caisse	
Débit	Crédit
<ul style="list-style-type: none"> • Ventes au comptant contre espèces • Règlements en espèces des clients • Retraits d'espèces depuis les comptes tenus par les établissements de crédit • Recettes diverses... 	<ul style="list-style-type: none"> • Achats au comptant contre espèces • Paiements en espèces aux fournisseurs • Versement d'espèces sur les comptes tenus par les établissements de crédit • Dépenses diverses...

Le solde du compte caisse est **toujours débiteur** : l'inverse révèle une erreur.

2. Techniques bancaires de règlements

a) Le virement

Lorsque deux entreprises sont en relation d'affaires, l'une peut demander à son banquier de transférer à l'autre une somme d'argent : il s'agit d'un **virement**. L'ordre de virement peut être écrit ou réalisé de façon électronique par Internet. La banque du bénéficiaire reçoit un **avis de crédit**.

b) Le chèque

Le chèque est l'écrit par lequel le « tireur » donne l'ordre au banquier (« le tiré ») de payer à vue une somme à un bénéficiaire. Les chèques ne peuvent être présentés pour encaissement que par l'intermédiaire de la banque du bénéficiaire qui transmet les chèques à la banque au moyen d'un **bordereau de remise de chèques**. Après paiement du chèque, le tireur reçoit un **avis de débit**.

■ **Enregistrement dans la comptabilité du tireur**

401	512	Fournisseurs	Date d'émission du chèque		Montant du chèque	Montant du chèque
			Banques			

■ **Enregistrement dans la comptabilité du bénéficiaire**

5112	411	Chèques à encaisser	Date d'émission du chèque		Montant du chèque	Montant du chèque
			Clients			

512	5112	Banques	Date de réception de l'avis de crédit		Montant du chèque	Montant du chèque
			Chèques à encaisser			

Il est aussi possible de débiter le compte 512 – Banque, par le crédit du compte 411 – Client, dès la remise du chèque à l'encaissement.

c) Chèque impayé

411	5112	Clients	Date de l'avis d'impayé de la banque		Montant du chèque	Montant du chèque
			Chèques à encaisser			

d) Chèque perdu ou volé avant l'encaissement

654 44571	5112	Perte sur créance irrécouvrable État, TVA collectée	Date de l'avis d'impayé de la banque		Créance HT TVA	Montant du chèque
			Chèques à encaisser			

e) Les cartes de crédit

5115	70 44571	<p style="text-align: center;">Date du règlement par CB</p> Cartes de crédit à encaisser Ventes État, TVA collectée Date de l'avis de crédit de la banque	Règlement TTC	Ventes HT TVA
512		Banques	Total encaissement Services bancaires	
627		Services bancaires		
	5115	Cartes de crédit à encaisser		Règlement TTC

3. Avances et acomptes

a) Avances et acomptes sur commandes d'immobilisations

■ Chez le client

237 ou 238	512	<p style="text-align: center;">Date du versement de l'acompte</p> Avances et acomptes versés sur commande d'immobilisations corporelles ou incorporelles Banques	Montant acompte	Montant acompte
---------------	-----	--	--------------------	--------------------

■ Chez le fournisseur

512	4191	<p style="text-align: center;">Date du versement de l'acompte</p> Banques Clients – Avances et acomptes reçus sur commande	Montant acompte	Montant acompte
-----	------	--	--------------------	--------------------

b) Avances et acomptes sur commandes d'autres biens et services

■ Commandes de biens autres que les immobilisations

• Chez le client :

4091	512	<p style="text-align: center;">Date du versement de l'acompte</p> Fournisseur – Avances et acomptes versés sur commande Banques	Montant acompte	Montant acompte
------	-----	---	--------------------	--------------------

• Chez le fournisseur : Même situation que dans le cas d'avances et acomptes sur commandes d'immobilisations.

■ Commandes de prestations de services

La TVA est ici exigible sur les encaissements.

Chez le client				Chez le fournisseur			
4091	512	Date du versement de l'acompte Fournisseur - Avances et acomptes versés sur commande Banques	Acompte TTC Acompte TTC	512	4191	Date du versement de l'acompte Banques Clients - Avances et acompte reçus sur commande	Acompte TTC Acompte TTC
44566	44585	Date du versement de l'acompte État, TVA déductible sur ABS État, TVA à régulariser sur acomptes	TVA/acompte TVA/acompte	44580	44571	Date du versement de l'acompte État, TVA à régulariser sur acomptes État, TVA Collectée	TVA/acompte TVA/acompte
61/62 44585 44564	401	Date de facturation Autres charges externes État, TVA à régulariser sur acomptes État, TVA déductible sur encaissements Fournisseurs	Montant HT TVA/acompte TVA/solde Total TTC	411	44580 44572 706	Date de facturation Clients État, TVA à régulariser sur acompte État, TVA collectée/encaissements Prestations de services	Total TTC TVA/solde Montant HT TVA/acompte TVA/acompte
401	512 4091	Date du paiement du solde Fournisseurs Banques Fournisseur - Avances et acomptes versés sur commande	Total TTC Total TTC - Acompte Acompte	512	4191	Date du paiement du solde Banque Client - Avances et acomptes reçus sur commande Client	Total TTC Total TTC Acompte Total TTC
44566	44564	Date du paiement du solde État, TVA déductible sur ABS État, TVA déductible sur encaissements	TVA/solde TVA/solde	44572	44571	Date du paiement du solde État, TVA collectée/encaissements État, TVA Collectée	TVA/solde TVA/solde

Si le prestataire a opté pour le paiement de la TVA sur les débits, la TVA est exigible lors du paiement de l'acompte et le solde de TVA est exigible lors de la facturation.

CAS

CAS 1

Application

Thème : Moyens de règlement au comptant

L'entreprise Jaoui a réalisé, entre autres, les opérations suivantes au cours du mois de février N :

- 02/02/N : achats de marchandises au fournisseur Courbin pour un montant HT de 595 €, payés par chèque Banque Populaire n° 001256.
- 05/02/N : ventes de marchandises au client Jacquouillou pour un montant TTC 539 €, règlement au comptant par caisse (pièce de caisse 02-10).

- 07/02/N : paiement de la facture 01-226 au fournisseur Tautou par chèque Banque Populaire n° 001257 sous déduction d'un escompte de 1 % sur le montant HT (la facture s'élève à 1 190 € TTC).
- 08/02/N : règlement reçu par chèque n° 5120009 du client Laury pour la facture n° janv-216 pour un montant de 2 690 €.
- 09/02/N : remise à l'encaissement du chèque n° 5120009 du client Laury.
- 12/02/N : réception de l'avis de crédit concernant le chèque n° 5120009 du client Laury. Avis de crédit n° 02-1200.
- 14/02/N : achat en espèces de timbres poste pour un montant de 95 € (pièce de caisse 02-12).
- 15/02/N : achat de produits d'entretien non stockés pour un montant de 45 € TTC payés par chèque Banque Populaire n° 001258.
- 18/02/N : avis de prélèvement automatique n° 02-180005 reçu de la Banque Populaire pour une prime d'assurance concernant les véhicules de tourisme de l'entreprise : 135 €.
- 19/02/N : vente de marchandises au comptant pour un montant TTC de 45 570 € réglées par cartes bancaires pour la 1^{re} quinzaine de février.
- 21/02/N : avis de crédit n° 02-1530 reçu de la Banque Populaire pour les paiements par cartes bancaires pour la 1^{re} quinzaine de février. Commission prélevée par la Banque Populaire 0,50 % sur le montant TTC. TVA au taux normal en sus.
- 23/02/N : pourboire de 10 € remis à un livreur en espèces. Pièce de caisse 02-18.
- 25/02/N : achat par carte bancaire de fournitures de bureau non stockées pour un montant de 59,37 € TTC.

L'entreprise Jaoui est soumise à la TVA au taux normal sur la totalité de son chiffre d'affaires.

Enregistrer ces opérations au livre-journal de l'entreprise Jaoui.

CORRIGÉ

60700		02/02/N	Achats de marchandises	595,00	
44566			État, TVA déductible sur ABS	116,62	
	51200		Banques		711,62
			<i>Chèque BP n° 001256</i>		
		05/02/N	Caisse	539,00	
53000			Ventes de marchandises		450,67
70700			État, TVA collectée		88,33
44571			<i>Pièce de caisse n° 02-10</i>		
		07/02/N	Fournisseur Tautou	1 190,00	
40101			Escomptes obtenus $(1190/1,196) \times 1\%$		9,95
76500			État, TVA déductible sur ABS		1,95
44566			$9,95 \times 19,60\%$		
	51200		Banques		1 178,10
			<i>Chèque BP n° 001257</i>		
		08/02/N	Chèque à encaisser	2 690,00	
51120			Client Laury		2 690,00
	41101		<i>Chèque n° 5120009 - Fact janv-216</i>		
		09/02/N	<i>Aucune écriture, en attente de l'avis de crédit</i>		

51200		12/02/N	Banques Chèque à encaisser Avis de crédit n° 02-1200	2 690,00	2 690,00
62600	53000	14/02/N	Frais postaux et de télécommunication Caisse Pièce de caisse n° 02-12	95,00	95,00
60630		15/02/N	Fournitures d'entretien et de petit équipement 45/1,196	37,63	
44566	51200		État, TVA déductible sur ABS Banques Chèque BP n° 001258	7,37	45,00
61600	51200	18/02/N	Prime d'assurance Banques Avis de prélèvement 02-180005 Les primes d'assurance ne sont pas soumises à TVA	135,00	135,00
51150	70700 44571	19/02/N	Cartes de crédit à encaisser Ventes de marchandises État, TVA collectée Ventes au comptant 1 ^{re} quinzaine février	45 570,00	38 102,01 7 467,99
51200 62700 44566	51150	21/02/N	Banques Services bancaires État, TVA déductible sur ABS Cartes de crédit à encaisser Avis de crédit n° 02-1530	45 297,50 227,85 44,65	45 570,00
62380	53000	23/02/N	Pourboires Caisse Pièce de caisse 02-18	10,00	10,00
60640 44566	51200	25/02/N	Fournitures administratives 59,37/1,196 État, TVA déductible sur ABS Banques Paiement par carte bancaire	49,64 9,73	59,37

CAS 3

Application

Thème : Avances et acomptes

Le 12 septembre N, la SARL Bonzon spécialisée dans le négoce de pièces automobiles passe commande auprès du fournisseur Stri pour un gros matériel d'entretien ; elle a versé une avance de 1 500 € (chèque BNP n° 22 00 332). Le matériel est livré et facturé le 18 septembre N : montant HT 15 250 €, TVA au taux normal, facture n° sept-20596. Le solde est réglé au fournisseur Stri, le 25 septembre N par chèque BNP n° 22 00 336.

1) Enregistrer ces opérations au livre-journal de la SARL Bonzon.

2) Enregistrer ces opérations au livre-journal du fournisseur Stri.

Le 15 octobre N, la SARL Bonzon commande au fournisseur Autoplus un lot de 500 kits de freins à tambour pour Peugeot 206 pour un montant HT de 105 000 € (TVA au taux normal). Une avance de 10 500 € est versée le jour même au fournisseur par virement bancaire n° 10-99551. La livraison est effectuée le 30 octobre N (facture oct. 11253) et le paiement du solde a lieu le 20 novembre N (virement bancaire n° 10-99555).

3) Enregistrer ces opérations au livre-journal de la SARL Bonzon.

4) Enregistrer ces opérations au livre-journal du fournisseur Autoplus.

Le 13 novembre N, la SARL Bonzon décide de procéder à une étude de marché en vue de l'implantation d'un nouvel établissement en Alsace.

Elle sollicite la SA Mercator et négocie cette étude pour un montant de 25 000 € HT. Un acompte de 3 588 € est versé le 15 novembre N à la SA Mercator (chèque BNP n° 22 00 445). La facture n° 12-12589 est adressée par la SA Mercator à la SARL Bonzon le 1^{er} décembre N et le solde est réglé le 20 décembre N (chèque BNP n° 22 00 450).

5) Enregistrer ces opérations au livre-journal de la SARL Bonzon.

6) Enregistrer ces opérations au livre-journal du fournisseur Autoplus.

Dans les deux cas, envisager successivement les hypothèses suivantes :

- la SA Mercator n'a pas opté pour le paiement de la TVA d'après les débits ;

- la SA Mercator a opté pour le paiement de la TVA d'après les débits.

CORRIGÉ

1) Commandes et achats d'immobilisations au livre-journal de la SARL Bonzon

23800		12/09/N		
	51200	Avances et acomptes sur commandes d'immo. corporelles	1 500,00	
		Banques		1 500,00
		<i>Chèque BNP n° 22 00 332- Avance matériel d'entretien</i>		
		18/09/N		
21500		Installations techniques, matériels et outillages industriels	15 250,00	
44562		État, TVA déductible sur immobilisations	2 989,00	
		15 250 × 19,60 %		
		Fournisseurs d'immobilisations		18 239,00
	40400	<i>Facture n° sept-20596</i>		
		25/09/N		
40400		Fournisseurs d'immobilisations	18 239,00	
	51200	Banques		16 739,00
	23800	Avances et acomptes sur commandes d'immo. corporelles		1 500,00
		<i>Chèque BNP n° 22 00 336</i>		

2) Commandes et ventes d'immobilisations au livre-journal du fournisseur Stri

51200	41910	12/09/N Banques Clients, avances et acomptes reçus sur commandes <i>Chèque BNP n° 22 00 332- Client Bonzon</i>	1 500,00	1 500,00
41101	70000 44571	18/09/N Client Bonzon Ventes État, TVA collectée <i>Facture n° sept-20596</i>	18 239,00	15 250,00 2 989,00
51200 41910	41101	25/09/N Banques Clients, avances et acomptes reçus sur commandes Client Bonzon <i>Chèque BNP n° 22 00 336- Client Bonzon</i>	16 739,00 1 500,00	18 239,00

3) Commandes et achats de biens autres que des immobilisations au livre-journal de la SARL Bonzon

40910	51200	15/10/N Fournisseurs, avances et acomptes versés sur commandes <i>105 000 × 10 %</i> Banques <i>Virement bancaire n° 10-99551</i>	10 500,00	10 500,00
60700 44566	40101	30/10/N Achats de marchandises État, TVA déductible sur ABS <i>105 000 × 19,60 %</i> Fournisseur Autoplus <i>Facture oct-11253</i>	105 000,00 20 580,00	125 580,00
40101	51200 40910	20/11/N Fournisseur Autoplus Banques Fournisseurs, avances et acomptes versés sur commandes <i>Virement bancaire n° 10-99555</i>	125 580,00	115 080,00 10 500,00

4) Commandes et ventes de biens au livre-journal du fournisseur Autoplus

51200	41910	15/10/N Banques Clients, avances et acomptes reçus sur commandes <i>Virement bancaire n° 10-99551 - Client Bonzon</i>	10 500,00	10 500,00
41102	70000 44571	30/10/N Client Bonzon Vente État, TVA collectée <i>Facture oct. 11253</i>	125 580,00	105 000,00 20 580,00

51200		20/11/N	Banques	115 080,00	
41910			Clients, avances et acomptes reçus sur commandes	10 500,00	
	41102		Client Bonzon		125 580,00
			Virement bancaire n° 10-99555 - Client Bonzon		

5) Commandes et achats de prestations de services : livre-journal de la SARL Bonzon

■ La SA Mercator n'a pas opté pour le paiement de la TVA d'après les débits

40910		15/11/N	Fournisseurs, avances et acomptes versés sur commandes $3\ 000 \times 1,196$	3 588,00	
	51200		Banques		3 588,00
			Chèque BNP n° 22 00 445		
44566		15/11/N	État, TVA déductible sur ABS $3\ 000 \times 19,60\ \%$	588,00	
	44585		État, TVA à régulariser sur acompte		588,00
			TVA sur acompte Mercator		
60400		01/12/N	Achats d'études et de prestations de services	25 000,00	
44585			État, TVA à régulariser sur acompte	588,00	
44564			État, TVA déductible sur encaissements $25\ 000 \times 19,60\ \% - 588$	4 312,00	
	40102		Fournisseur Mercator		29 900,00
			Facture n° 12-12589		
40102		20/12/N	Fournisseur Mercator	29 900,00	
	40910		Fournisseurs, avances et acomptes versés sur commandes		3 588,00
	51200		Banques		26 312,00
			Chèque BNP n° 22 00 450		
44566		20/12/N	État, TVA déductible sur ABS	4 312,00	
	44564		État, TVA déductible sur encaissements		4 312,00
			TVA sur solde Mercator		

■ La SA Mercator a opté pour le paiement de la TVA d'après les débits

40910		15/11/N	Fournisseurs, avances et acomptes versés sur commandes	3 588,00	
	51200		Banques		3 588,00
			Chèque BNP n° 22 00 445		
44566		15/11/N	État, TVA déductible sur ABS	588,00	
	44585		État, TVA à régulariser sur acompte		588,00
			TVA sur acompte Mercator		
			La TVA est déductible sur l'acompte car c'est une prestation de services		

		01/12/N		
62200		Rémunération d'intermediaires	25 000,00	
44585		État, TVA à régulariser sur acompte	588,00	
44566		État, TVA déductible sur ABS	4 312,00	
	40102	Fournisseur Mercator <i>Facture n° 12-12589</i> <i>La TVA est déductible à la facturation car le prestataire a levé l'option sur les débits</i>		29 900,00
		20/12/N		
40102		Fournisseur Mercator	29 900,00	
	40910	Fournisseurs, avances et acomptes versés sur commandes		3 588,00
	51200	Banques <i>Chèque BNP n° 22 00 450</i>		26 312,00

6) Commandes et ventes de prestations de services : livre-journal de la SARL Mercator

■ La SA Mercator n'a pas opté pour le paiement de la TVA d'après les débits

		15/11/N		
51200	41910	Banques Clients, avances et acomptes reçus sur commandes <i>Chèque BNP n° 22 00 445 - Client Bonzon</i>	3 588,00	3 588,00
		15/11/N		
44580	44571	État, TVA à régulariser sur acompte État, TVA collectée <i>TVA sur acompte Bonzon</i>	588,00	588,00
		01/12/N		
41103	70600	Client Bonzon Prestations de services	29 900,00	25 000,00
	44580	État, TVA à régulariser sur acompte		588,00
	44572	État, TVA collectée sur encaissements <i>Facture n° 12-12589</i>		4 312,00
		20/12/N		
51200		Banques	26 312,00	
41910	41103	Clients, avances et acomptes reçus sur commandes Client Bonzon <i>Chèque BNP n° 22 00 450 - Client Bonzon</i>	3 588,00	29 900,00
		20/12/N		
44572	44571	État, TVA collectée sur encaissements État, TVA collectée <i>TVA sur solde Bonzon</i>	4 312,00	4 312,00

■ La SA Mercator a opté pour le paiement de la TVA d'après les débits

		15/11/N		
51200	41910	Banques Clients, avances et acomptes reçus sur commandes <i>Chèque BNP n° 22 00 445 - Client Bonzon</i>	3 588,00	3 588,00

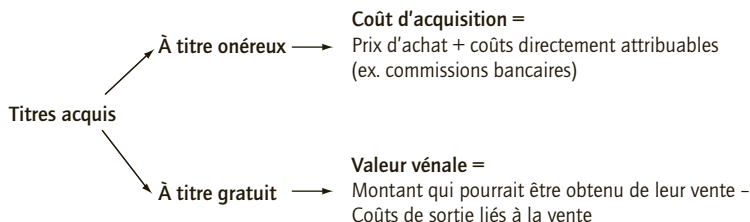
44580		15/11/N		
	44571	État, TVA à régulariser sur acompte	588,00	
		État, TVA collectée		588,00
		<i>TVA sur acompte Bonzon</i>		
		<i>La TVA est exigible au paiement de l'acompte car c'est une prestation de service</i>		
		01/12/N		
41103		Client Bonzon	29 900,00	
	70600	Prestations de services		25 000,00
	44580	État, TVA à régulariser sur acompte		588,00
	44571	État, TVA collectée		4 312,00
		<i>Facture n° 12-12589</i>		
		<i>La TVA est exigible à la facturation car l'entreprise a levé l'option pour le paiement de la TVA sur les débits</i>		
		20/12/N		
51200		Banques	26 312,00	
41910		Clients, avances et acomptes reçus sur commandes	3 588,00	
	41103	Client Bonzon		29 900,00
		<i>Chèque BNP n° 22 00 450 - Client Bonzon</i>		

RAPPEL DE COURS

1. Type de titres

	Définition	Commentaire
50 - Valeurs mobilières de placement	Titres acquis en vue de réaliser un gain à brève échéance.	Actions, obligations, bons du Trésor et titres acquis en vue d'une rentabilité à court terme (SICAV, FCP...).
261 - Titres de participation	Titres permettant de contrôler la société émettrice ou d'y exercer une influence.	Titres acquis à la suite d'une OPA, d'une OPE ou représentant au moins 10 % du capital de la société émettrice.
271 - Titres immobilisés autres que les TIAP - droits de propriété 272 - Titres immobilisés - droits de créance	Titres autres que les titres de participation que l'entreprise ne peut ou ne veut revendre dans un bref délai.	Titres dont la détention est plus ou moins « subie ».
273 - Titres immobilisés de l'activité de portefeuille	Titres acquis en vue d'une détention durable dans le cadre de la gestion d'un portefeuille.	Titres acquis en vue d'obtenir une rentabilité satisfaisante.

2. Méthodes d'évaluation d'acquisition des titres



■ Cas particuliers

- **Les obligations cotées** sont des valeurs mobilières de placement (VMP) cotées « en pourcentage de la valeur nominale au pied du coupon ».
- **Les libérations partielles d'actions** : lors de la souscription d'actions nouvelles, l'acheteur peut parfois payer le prix du titre de manière fractionnée.

		Date de souscription			
261	2691	Titres de participation Versement restant à effectuer sur titres de participation Banque	Valeur nominale	Part non libérée	Part libérée
	512				

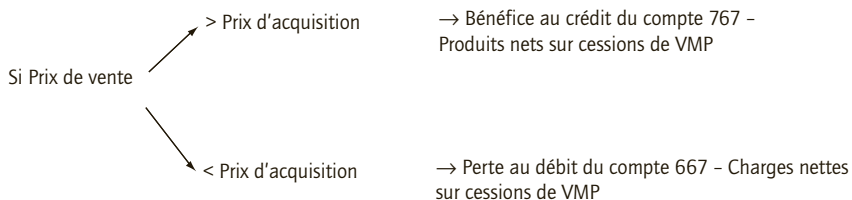
3. Comptabilisation des produits financiers

Les titulaires de droits de propriété (actions) perçoivent des dividendes ; les titulaires de droits de créances des intérêts, ils sont à porter au crédit d'un compte 76 – Produits financiers.

4. Cession des titres

Les cessions des titres immobilisés sont comptabilisées conformément aux cessions d'immobilisations (voir chapitre 28).

Pour les cessions de valeurs mobilières, il convient de solder le compte 50 – VMP pour le prix d'acquisition, et de débiter le compte 512 – Banque pour le prix de vente.



CAS

CAS 1

Application

Thème : Acquisition de titres

La SA Rabineau, sous l'impulsion de son jeune directeur financier, a constitué un portefeuille de titres au cours de l'année N. Les éléments en sont les suivants :

- 10 janvier N : acquisition de 60 actions Lagardère au cours unitaire de 52 € afin de réaliser un gain à brève échéance.

- 5 février N : acquisition de 150 titres à 39 € de la société Valaurie à l'occasion d'une augmentation de capital opérée par cette dernière. La SA Rabineau entend ainsi réaliser un investissement de long terme en vue d'en retirer une rentabilité satisfaisante. À la suite de cette acquisition, la SA Rabineau n'exerce aucun contrôle sur la société Valaurie.
- 19 mars N : Acquisition de bons du Trésor en vue d'un placement à court terme. Montant : 3 800 €.
- 6 avril N : achat en bourse de 200 obligations Vivendi d'un nominal de 250 €, taux 4,70 % au cours au pied du coupon de 101,50 %. Les intérêts seront payés le 30 novembre N. Ces titres sont acquis dans le cadre de la gestion d'un portefeuille de titres.
- 20 juin N : la SA Rabineau participe à la création de la SARL Broguière en souscrivant 150 parts sociales d'une valeur nominale de 120 € (sur un capital de 250 parts). Les titres sont libérés pour moitié. Le reste sera appelé dans 18 mois.
- 18 septembre N : acquisition de 45 actions de la société immobilière SHLM au prix unitaire de 65 €, afin de satisfaire l'obligation légale d'investissement dans la construction.
- 28 octobre N : acquisition de 75 actions de SICAV AXA France Opportunités (titres cotés) à un cours unitaire de 620,32 € en vue d'un placement de trésorerie à court terme.
- 24 décembre N : 700 actions de la société Courbin au prix unitaire de 310 €. Le capital de cette société est formé de 2 500 actions et la SA Rabineau entend en prendre à terme le contrôle.

La SA Rabineau a eu recours au même intermédiaire financier pour toutes ces transactions. Ce dernier a prélevé sur chacune d'entre elle une commission de 1,350 % (TVA au taux normal en sus). La SA Rabineau a opté pour l'enregistrement des frais en charge et tous les règlements ont été effectués par virement bancaire.

- 1) Déterminer pour chaque opération le classement comptable des titres entrant dans le patrimoine de la SA Rabineau.
- 2) Procéder à l'enregistrement au livre-journal de la SA Rabineau de chacune de ces opérations.

CORRIGÉ

1) Classement comptable

Pour chaque opération, il convient de mettre en évidence les raisons qui ont motivé l'achat.

Opération	Motivation de l'achat	Classement comptable
10/01/N Acquisition 60 actions Lagardère	Spéculation à court terme sur titre coté	5031 - Actions - titres cotés
05/02/N : Souscription 150 titres Valaurie (augmentation de capital)	Titres acquis en vue d'une détention durable dans le cadre d'une stratégie de gestion de portefeuille	273 - Titres immobilisés de l'activité de portefeuille
19/03/N Acquisition de bons du Trésor	Placement de trésorerie à court terme	507 - Bons du trésor et bons de caisse à court terme
06/04/N Achat d'obligations Vivendi (titres cotés)	Titres acquis en vue d'une détention durable dans le cadre d'une stratégie de gestion de portefeuille.	273 - Titres immobilisés de l'activité de portefeuille
20/06/N Souscription de part de la SARL Broguière (à la création)	Détention de 60 % du capital social de la société émettrice (non cotée)	2611 - Titres de participation - actions



Opération	Motivation de l'achat	Classement comptable
18/09/N Acquisition de 45 actions de la société immobilière SHLM	Titres acquis conformément à une obligation légale	2711- Titres immobilisés autres que les TIAP (droits de propriété - actions)
28/10/N Achat de 75 SICAV AXA France	Placement de trésorerie à court terme	5035 - Actions - Titres cotés
24/12/N Acquisition de 700 actions de la société Courbin	Objectif de prise de contrôle d'une société	2611- Titres de participation - actions

2) Enregistrement comptable

		10/01/N		
50310	51200	Actions - Titres cotés 60×52	3 120,00	
62710		Frais sur titres $3 120 \times 1,35 \%$	42,12	
44566		État, TVA déductible sur ABS $42,12 \times 19,60 \%$	8,26	
		Banques <i>60 actions Lagardère</i>		3 170,38
		02/02/N		
27300	51200	Titres immobilisés de l'activité de portefeuille 150×39	5 850,00	
62710		Frais sur titres - $5 850 \times 1,35 \%$	78,98	
44566		État, TVA déductible sur ABS $78,98 \times 19,60 \%$	15,48	
		Banques <i>150 actions Valaurie</i>		5 944,45
		19/03/N		
50700	51200	Bons du trésor et bons de caisse à court terme	3 800,00	
62710		Frais sur titres $3 800 \times 1,35 \%$	51,30	
44566		État, TVA déductible sur ABS $51,30 \times 19,60 \%$	10,05	
		Banques <i>Bons du trésor et bons de caisse à court terme</i>		3 861,35
		06/04/N		
27300	51200	Titres immobilisés de l'activité de portefeuille $200 \times 250 \times 101,5 \%$	50 750,00	
76200		Produits des autres immobilisations financières $200 \times 150 \times 4,7 \%$	440,00	
62710		Frais sur titres $(50 750 + 440) \times 1,35 \%$	691,07	
44566		État, TVA déductible sur ABS $691,07 \times 19,60 \%$	135,45	
		Banques <i>200 Obligations Vivendi</i>		52 016,52
		20/06/N		
26110	29610	Titres de participation - actions 150×120	18 000,00	
62710		Frais sur titres $18 000 \times 1,35 \%$	243,00	
44566		État, TVA déductible sur ABS $243 \times 19,60 \%$	47,63	
		Versement restant à effectuer sur titres de participation non libérés $18 000/2$		9 000,00
	51200	Banques <i>Souscription 150 SARL Broquière</i>		9 290,63

		18/09/N		
27110	51200	Titres immobilisés autres que les TIAP (droits de propriété - actions 45×65)	2 925,00	
62710		Frais sur titres $2 925 \times 1,35 \%$	39,49	
44566		État, TVA déductible sur ABS $39,49 \times 19,60 \%$	7,74	
		Banques <i>45 actions SHLM</i>		2 972,23
		28/10/N		
50350	51200	Actions - Titres cotés $75 \times 620,32$	46 524,00	
62710		Frais sur titres $46 524 \times 1,35 \%$	628,07	
44566		État, TVA déductible sur ABS $628,07 \times 19,60 \%$	123,10	
		Banques <i>75 SICAV AXA France</i>		47 275,18
		24/12/N		
26110	51200	Titres de participation - actions 700×310	217 000,00	
62710		Frais sur titres $217 000 \times 1,35 \%$	2 929,50	
44566		État, TVA déductible sur ABS $2 929,50 \times 19,60 \%$	574,18	
		Banques <i>700 actions Courbin</i>		220 503,68

CAS 2

Application

Thème : Revenu des titres

La SA Meyer détient un portefeuille de titres enregistrés dans différents comptes en fonction de leur destination. Au cours de l'année N elle a perçu des revenus relatifs à ces titres qui ont été directement comptabilisés sur le compte de la BNP ouvert au nom de la société :

- 27 février N : encaissement des intérêts des obligations Obligation AGF 6,625 % 99-2020. Nominal 10 €. La SA Meyer possède 4 500 de ces obligations inscrites en valeurs mobilières de placement.
- 2 mai N : la SICAP FCP Opéra France ACC distribue un acompte sur dividende de 2,50 € par action. Les 500 actions détenues par la SA Meyer sont inscrites en valeurs mobilières de placement.
- 12 mai N : la SA Meyer a perçu 458 € d'intérêts de bons du Trésor.
- 15 juillet N : la SA Meyer a inscrit en titres de participation 175 000 actions Grimberg (sur 300 000) en titres de participation. L'assemblée générale ordinaire de la SA Grimberg a décidé de distribuer un dividende de 1,20 € par action.
- 1^{er} septembre N : la SA Grimberg fait virer les dividendes au compte de ses actionnaires.
- 15 octobre N : la SA Meyer a reçu 5 895 € de dividendes liés à la détention d'actions Total, titres destinés à être conservés durablement dans le cadre d'une stratégie globale de gestion de portefeuille de titres.
- 13 novembre N : les intérêts des obligations Société Générale 5,70 % TSR 2013 sont versés sur le compte bancaire de la SA Meyer ; 5 000 obligations sont inscrites en « titres immobilisés », leur nominal est de 15 €.
- 12 décembre N : la SA Meyer a perçu 4 200 € de dividendes concernant les 500 titres détenus sur la SARL Berlioz dont elle entend exercer à terme le contrôle.

Enregistrer ces opérations au livre-journal de la SA Meyer.

CORRIGÉ**■ Enregistrement des opérations au livre-journal de la SA Meyer**

La détention des titres procure des revenus, intérêts ou dividendes qui sont portés au crédit des comptes de produits financiers en fonction des comptes dans lesquels les titres ont été enregistrés.

5120	7640	27/02/N Banques 10 × 4 500 × 6,625 % Revenus des valeurs mobilières de placement <i>Intérêts des obligations AGF</i>	2 981,25	2 981,25
5120	7640	02/05/N Banques 2,50 × 500 Revenus des valeurs mobilières de placement <i>Dividendes SICAP FCP Opéra</i>	1 250,00	1 250,00
5120	7640	12/05/N Banques Revenus des valeurs mobilières de placement <i>Intérêts des bons du Trésor</i>	458,00	458,00
4687	7610	15/07/N Produits à recevoir 175 000 × 1,20 Produits de participations <i>Dividendes de la SA Grimberg</i>	210 000,00	210 000,00
5120	4687	01/09/N Banques Produits à recevoir <i>Versement dividendes SA Grimberg</i>	210 000,00	210 000,00
5120	7620	15/10/N Banques Produits des immobilisations financières <i>Dividendes Total</i>	5 885,00	5 885,00
5120	7620	13/11/N Banques 5 000 × 15 × 5,70 % Produits des immobilisations financières <i>Intérêts Obligations Société Générale 5,70 %</i>	4 275,00	4 275,00
5120	7610	12/12/N Banques Produits de participations <i>Dividendes SARL Berlioz</i>	4 200,00	4 200,00

CAS 3**Application**

Thème : Cessions de valeurs mobilières

La société Dutours a acquis des valeurs mobilières de placement pour optimiser sa trésorerie. Le 13 août N, elle a reçu deux avis de crédit de sa banque, la Société Générale, suite à des ordres de vente qu'elle lui avait transmis.

Avis de crédit n° 08-102120364 Cession d'actions

Nom des titres	Quantités	Prix d'achat	Prix de vente
AXA France actions	100	239,00	270,79
Courcelles France	180	340,00	282,16
HSBC actions France	56	921,00	899,21
Top Picking	79	1 115,36	1 239,20

Avis de crédit n° 08-102120365 cession d'obligations

Avis de crédit N° 08-102120365 pour la cession le 13 août N de 100 obligations HSCB 4 % de valeur nominale 200 € acquises le 13 avril N au cours de 108 %. Au 13 août N le cours est de 105 %, la date des intérêts est le 13 janvier de chaque année. Le prix de cession des obligations correspond à leur cotation au pied du coupon.

Les frais de vente s'élèvent à 0,1 % du montant de la transaction avec un minimum de 50 € par transaction (montant HT, TVA au taux normal).

La société Dutours est soumise à la TVA au taux normal sur la totalité de son chiffre d'affaires. Enregistrer les cessions de valeur mobilière au livre-journal de la société Dutours.

CORRIGÉ**■ Cession des actions**

Les cessions d'action dégagent les résultats suivants :

Noms des titres	Quantités	Prix d'achat	Prix de vente	Résultat de cession
AXA France actions	100	239,00	270,79	3 179,00
Courcelles France	180	340,00	282,16	- 10 411,20
HSBC actions France	56	921,00	899,21	- 1 220,24
Top Picking	79	1 115,36	1 239,20	9 783,36

■ Cessions des obligations

Prix d'acquisition : $100 \times 200 \times 102 \% = 20\,400 \text{ €}$

Intérêts courus à l'acquisition = $100 \times 200 \times 4 \% \times 3/12 = 200 \text{ €}$ (cet élément ne sert pas pour l'écriture de cession)

Prix de cession : $100 \times 200 \times 108 \% = 21\,600 \text{ €}$

Intérêts courus à la cession : $100 \times 200 \times 4 \% \times 7/12 = 466,67 \text{ €}$.

Le solde du compte 764 - Revenus des valeurs mobilières de placement est donc de :

$466,67 - 200 = 266,67 \text{ €}$

Frais sur cession des obligations : $(21\,600 + 466,67) \times 0,1 \% = 22,07 \text{ €}$ (inférieur à 50 €).

■ Enregistrements au livre-journal de la société Dutours

		13/08/N		
51200		Banques	225 938,56	
		101 144,56 + 124 975,80 - 226,12 - 44,32		
62710		Frais sur titres	226,12	
		$(101\ 144,56 + 124\ 975,80) \times 0,1\ \%$		
44566		État, TVA déductible sur ABS $226,12 \times 19,60\ \%$	44,32	
	66700	Charge nette sur cession de VMP		101 144,56
		$282,16 \times 180 + 56 \times 899,21$		
	76700	Produits nets sur cession de VMP		124 975,80
		$100 \times 270,79 + 79 \times 1\ 239,20$		
		Prix de vente actions - Avis de crédit n° 08-102120364		
13/08/N				
66700		Charges nettes sur cession de VMP	112 776,00	
		$340 \times 180 + 56 \times 921$		
76700		Produits nets sur cession de VMP	112 013,44	
		$100 \times 239 + 79 \times 1\ 115,36$		
	50350	Actions - Titres cotés		224 789,44
		Prix d'achat actions - Avis de crédit n° ... 08-102120364		
13/08/N				
51200		Banques	22 006,87	
62710		Frais sur titres $0,1\ \%$ $(21\ 600 + 466,67) < 50$	50,00	
44566		État, TVA déductible sur ABS	9,80	
	76700	Produits nets sur cession de VMP		21 600,00
	76400	Revenus des valeurs mobilières de placement		466,67
		Prix de cession obligations - Avis de crédit 08-102120365		
13/08/N				
76700		Produits nets sur cession de VMP	20 400,00	
	50610	Obligations - Titres cotés		20 400,00
		Prix d'achat obligation - Avis de crédit N° 08-102120365		

CAS 5

Approfondissement

Thème : Acquisition, cession et revenus de titres

La société Lefrançois a réalisé, entre autres, les opérations suivantes au cours de l'exercice N (elle ne les a pas encore comptabilisées) :

- 12 janvier N : souscription de 15 000 actions sur les 40 000 émises par la société Maribou qui se constitue à ce jour. Les titres sont émis pour un nominal de 150 €. Seule la moitié de ce montant est exigée à la souscription, le solde sera appelé et versé à une date ultérieure.
- 5 février : achat en bourse de 500 actions Total au cours de 577,20 €. Ces titres sont acquis en vue d'une détention durable motivée par des perspectives de rentabilité intéressantes dans le cadre de la gestion d'un portefeuille.
- 18 mars N : achat de 15 actions de SICAV monétaires Groupama France au prix unitaire de 495,50 € en vue de placer une trésorerie excédentaire.

- 28 avril N : achat en bourse de 200 actions de la société Accor au cours de 520 €. Ces titres feront l'objet d'un nantissement qui servira pendant plusieurs années de fonds de retraite au personnel de la société Lefrançois.
- 12 mai N : versement de la seconde moitié du prix des actions de la société Maribou souscrites le 12 janvier.
- 13 juin N : encaissement des dividendes distribués par la société Amazon. La société Lefrançois en détient 680 depuis le 24 mars N-4 dans le cadre de la gestion de son portefeuille. Montant du coupon : 18 €.
- 20 juin N : acquisition de 800 obligations Natexis BP dont les caractéristiques sont les suivantes : valeur nominale 100 €, taux d'intérêt 6,375 %, mise en paiement des coupons d'intérêt le 30 septembre de chaque année. Cotation au jour de l'acquisition 113 %, prix d'acquisition au pied du coupon. Cette acquisition est réalisée en vue d'une détention durable motivée par des perspectives de rentabilité intéressantes dans le cadre de la gestion d'un portefeuille.
- 16 juillet N : cession de 350 actions Carrefour pour 527 € l'une. Ces titres avaient été acquis le 30 décembre N-1 au cours de 620 € et comptabilisés en valeurs mobilières de placement.
- 13 août N : acquisition de bons du Trésor en vue d'un placement à court terme : 18 500 €.
- 30 septembre N : encaissement des intérêts sur les obligations Natexis BP.

28 octobre N : cession de 180 obligations Veolia Environnement 3,95 % de valeur nominale 75 €, au cours de 118 %, acquises le 10 décembre N-1 au cours de 99 %. la date de paiement des intérêts est le 30 décembre de chaque année. Lors de l'acquisition, elles avaient été enregistrées en valeurs mobilières de placement.

- 18 décembre N : la SA Clémentine distribue les dividendes décidés au cours de l'assemblée générale : ils sont fixés à 6,5 % du nominal de l'action, soit 45 €. La société Lefrançois détient 1 500 actions sur les 2 000 de la SA Clémentine.

Les frais d'achat et de vente de titres s'élèvent à 0,95 % de chaque transaction (montant HT, TVA au taux normal).

La société Lefrançois a opté pour l'inscription de ces commissions dans des comptes de charges. Tous les paiements sont réalisés par le débit ou le crédit immédiat du compte banque.

Enregistrer en explicitant votre démarche ces opérations au livre-journal de la société Lefrançois.

CORRIGÉ

■ Opérations du 12 janvier N

Les titres de la société Maribou détenus par la société Lefrançois représentent $15\,000/40\,000 = 37,50\%$ de son capital ; il s'agit donc de titres de participations (compte 261). La libération étant partielle, la part non libérée du capital doit être créditée au crédit du compte 269 - Versements restant à effectuer sur titres de participation.

Montant de la participation = $15\,000 \times 150 = 2\,250\,000$ €

Part libérée = $2\,250\,000/2 = 1\,125\,000$ €

Part restant à verser ultérieurement = $2\,250\,000/2 = 1\,125\,000$ €

Frais sur titres $2\,250\,000 \times 0,95\% = 21\,375$ €, TVA $21\,375 \times 19,6\% = 4\,189,50$ € en sus.

		12/01/N			
26100		Titres de participations	2 250 000,00		
62710		Frais sur titres	21 375,00		
44566		État, TVA déductible sur ABS	4 189,50		
29610		Versement restant à effectuer sur titres de participation		1 125 000,00	
51200		non libérés			
		Banques		1 150 564,50	
		<i>Participation dans la société Maribou - Souscription de 15 000 actions</i>			

■ Opération du 5 février N

Les titres acquis en vue d'une détention durable motivée par des perspectives de rentabilité intéressantes dans le cadre de la gestion d'un portefeuille représentent des immobilisations financières qui doivent être enregistrées dans un compte 273 -Titres immobilisés de l'activité de portefeuille.

Coût d'acquisition de l'immobilisation = $500 \times 577,20 = 288\ 600 \text{ €}$

- Frais sur titres $288\ 600 \times 0,95 \% = 2\ 741,70 \text{ €}$. TVA $2\ 741,70 \times 19,60 \% = 537,37 \text{ €}$ en plus.

		05/02/N			
27300		Titres immobilisés de l'activité de portefeuille	288 600,00		
62710		Frais sur titres	2 741,70		
44566		État, TVA déductible sur ABS	537,37		
51200		Banques		291 879,07	
		<i>Acquisition titres Total (portefeuille)</i>			

■ Opération du 18 mars N

Les SICAV Groupama sont acquis ici dans un objectif de gestion de la trésorerie, ce sont des placements à court terme, il s'agit donc de valeurs mobilières de placement.

- Montant total de l'acquisition : $15 \times 495,50 = 7\ 432,50 \text{ €}$
- Frais sur titres $7\ 432,50 \times 0,95 \% = 70,61 \text{ €}$. TVA $70,61 \times 19,60 \% = 13,84 \text{ €}$ en plus.

		18/03/N			
50310		Actions - Titres cotés	7 432,50		
62710		Frais sur titres	70,61		
44566		État, TVA déductible sur ABS	13,84		
51200		Banques		7 516,95	

■ Opération du 28 avril N

Il s'agit ici de titres que l'entreprise doit conserver durablement mais dont la détention n'est motivée ni par une prise de participation, ni par la recherche d'une rentabilité. Leur détention est subie puisqu'ils doivent permettre d'alimenter le fonds de retraite du personnel de la société Lefrançois.

- Coût d'acquisition de l'immobilisation = $200 \times 520 = 104\ 000 \text{ €}$
- Frais sur titres $104\ 000 \times 0,95 \% = 988 \text{ €}$. TVA $988 \times 19,60 \% = 193,65 \text{ €}$ en plus.

		28/04/N		
27110		Titres immobilisés autres que les TIAP (droits de propriété (actions) Frais sur titres État, TVA déductible sur ABS Banques <i>SICAV Groupama – Gestion du fonds de pension des salariés</i>	104 000,00	
62710			988,00	
44566			193,65	
	512			105 181,65

■ Opération du 12 mai N

Il s'agit ici de la libération de la seconde moitié du capital de la société Maribou. La société Lefrançois devra donc effectuer le versement correspondant. Elle soldera ainsi le compte 269 – Versements restant à effectuer sur titres de participation.

		12/05/N		
26910	51200	Versement restant à effectuer sur titres de participation non libérés Banques <i>Participation dans la société Maribou - libération de la 2nde moitié</i>	1 125 000,00	1 125 000,00

■ Opération du 13 juin N

Il s'agit de dividendes (revenus) de titres immobilisés et qui s'enregistrent donc en compte 762 – Produits des autres immobilisations financières.

Montant des dividendes : $18 \times 680 = 12\,240 \text{ €}$

		13/06/N		
51200	76200	Banques Produits des immobilisations financières <i>Dividendes sur titres Amazon</i>	12 240,00	12 240,00

■ Opération du 20 juin N

Les obligations Natexis BP sont acquises par la société Lefrançois en vue d'une détention durable motivée par des perspectives de rentabilité intéressantes dans le cadre de la gestion d'un portefeuille représentent des immobilisations financières. Elles doivent donc être enregistrées dans un compte 273 – Titres immobilisés de l'activité de portefeuille.

- Valeur d'acquisition des obligations = $800 \times 100 \times 113 \% = 90\,400 \text{ €}$
- Intérêts courus au 20 juin N : $800 \times 100 \times 6,375 \% \times 9/12 = 3\,825 \text{ €}$
- Frais sur titres $(90\,400 + 3\,825) \times 0,95 \% = 895,14 \text{ €}$. TVA $895,14 \times 19,60 \% = 175,45 \text{ €}$ en sus.

		20/06/N		
27300		Titres immobilisés de l'activité de portefeuille Produits des immobilisations financières Frais sur titres État, TVA déductible sur ABS Banques <i>Obligation Natexis BP (portefeuille)</i>	90 400,00	
76200			3 825,00	
62710			895,14	
44566			175,45	
	51200			95 295,58

■ Opération du 16 juillet N

Il s'agit de cession de valeurs mobilières de placement. Il convient d'évaluer le résultat de la cession.

- Prix de vente = $350 \times 527 = 184\,450 \text{ €}$
- Prix d'achat = $350 \times 620 = 217\,000 \text{ €}$
- Résultat de la cession = $184\,450 - 217\,000 = -32\,550 \text{ €}$

Il s'agit d'une perte à comptabiliser dans le compte 667 - Pertes sur cessions de VMP

Frais sur titres $(184\,450) \times 0,95 \% = 1\,752,28 \text{ €}$. TVA $1\,752,28 \times 19,60 \% = 343,45 \text{ €}$ en plus.

		16/07/N			
51200	66700	Banques	182 354,28	184 450,00	
62710		Frais sur titres	1 752,28		
44566		État, TVA déductible sur ABS	343,45		
		Charges nettes sur cession de VMP <i>Cession VMP Carrefour - Prix vente</i>			
66700	50350	Charges nettes sur cession de VMP Actions - Titres cotés <i>Cession VMP Carrefour - Prix achat</i>	217 000,00	217 000,00	

■ Opération du 13 août N

Il s'agit ici d'un placement à court terme donc de valeurs mobilières de placement.

- Prix d'acquisition : $18\,500 \text{ €}$
- Frais sur titres $18\,500 \times 0,95 \% = 1\,75,75 \text{ €}$. TVA $1\,75,75 \times 19,60 \% = 34,45 \text{ €}$ en plus.

		13/08/N			
50700	51200	Bons du Trésor et bons de caisse à CT	18 500,00	18 710,20	
62710		Frais sur titres	175,75		
44566		État, TVA déductible sur ABS	34,45		
		Banques <i>Acquisition Bon du Trésor</i>			

■ Opération du 30 septembre N

Il s'agit ici d'intérêts perçus sur les obligations Natexis, classées en titres immobilisés, ils sont donc à comptabiliser dans un compte 762 - Produits des autres immobilisations financières.

- Montant des intérêts : $800 \times 100 \times 6,375 \% = 5\,100 \text{ €}$
- Le solde du compte 762 s'élèvera donc à : $5\,100 - 3\,825 = 1\,275 \text{ €}$

		30/09/N			
51200	76200	Banques Produits des immobilisations financières <i>Intérêts sur obligations Natexis BP</i>	5 100,00	5 100,00	

■ Opération du 28 octobre N

Il s'agit ici de cession de VMP, obligations cotées. Le prix de cession correspond donc à leur cotation au pied du coupon. Il convient de calculer le résultat réalisé sur cette opération de cession.

- Prix de vente : $180 \times 75 \times 118 \% = 15\,930 \text{ €}$
- Prix d'achat : $180 \times 75 \times 99 \% = 13\,365 \text{ €}$
- Résultat de la cession : $15\,930 - 13\,365 = 2\,565 \text{ €}$

Il s'agit d'un bénéfice à enregistrer dans le compte 767 – Produits nets sur cessions de VMP

- Intérêts courus à la cession = $180 \times 75 \times 3,95 \% \times 10/12 = 444,38 \text{ €}$
- Frais sur titres $(15\,930 + 444,38) \times 0,95 \% = 155,56 \text{ €}$. TVA $151,34 \times 19,60 \% = 30,49 \text{ €}$ en plus.

		28/10/N			
51200		Banques		16 188,33	
62710		Frais sur titres		155,56	
44566		État, TVA déductible sur ABS		30,49	
	76700	Produits nets sur cession de VMP		15 930,00	
	76400	Revenus des valeurs mobilières de placement		444,38	
		<i>Cession obligations Veolia - Prix cession</i>			
	76700	Produits nets sur cession de VMP		13 365,00	
	50610	Obligations – Titres cotés		13 365,00	
		<i>Cession obligations Veolia – Prix d'achat</i>			

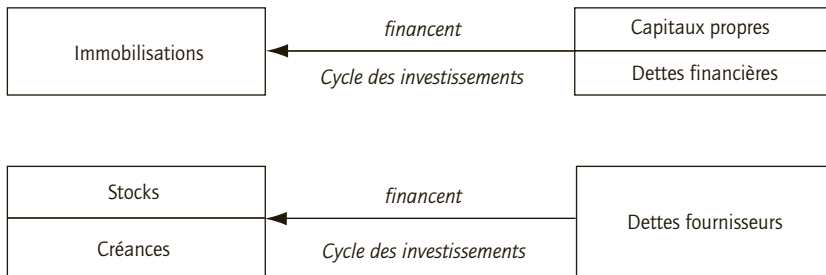
■ Opération du 18 décembre N

La société Lefrançois détient 1 500/2 000 titres de la société Clémentine soit 75 % de son capital, il s'agit donc de titres de participation, donc de dividendes liés à une participation à enregistrer au compte 761 – Produits de participations.

Montant des dividendes : $6,5 \% \times 45 \times 1\,500 = 4\,387,50 \text{ €}$

		18/12/N			
51200		Banques		4 387,50	
	76100	Produits de participations		4 387,50	
		<i>Dividendes sur participation – Clémentine</i>			

RAPPEL DE COURS



1. Financement des investissements

a) Les apports de l'exploitant

101 - Capital

Retraits définitifs de l'exploitant	Apports de l'exploitant à la création de l'entreprise
-------------------------------------	---

b) Les emprunts

Souscription de l'emprunt				Remboursement de l'emprunt			
512	164 ou 168	Date de souscription Banque Emprunts auprès des établissements de crédit Autres emprunts et dettes assimilées	Montant emprunt	Montant emprunt	661 627 164 ou 168	À chaque échéance Intérêts des emprunts et dettes Services bancaires et assimilés Emprunts auprès des établissements de crédit	Montant dû X taux Part remboursée
					512	Banques	X

L'emprunt peut être remboursé en totalité à l'issue de la période d'emprunt (in fine), mais il donne lieu le plus souvent à des remboursements échelonnés d'annuités.

$$\text{Annuité} = \text{Amortissement de l'emprunt} + \text{Intérêts}$$

2. Le financement de l'exploitation

Le financement de l'exploitation est assuré par les fournisseurs (crédit accordé à l'entreprise) mais aussi par d'autres tiers.

a) Les apports de l'exploitant

108 – Compte de l'exploitant

Retraits temporaires de l'exploitant	Apports temporaires de l'exploitant
--------------------------------------	-------------------------------------

Le solde de ce compte est débiteur si retraits > apports ou créditeurs si apports > retraits. En fin d'exercice le solde du compte 108 – Compte de l'exploitant est viré au compte 101 – Capital.

b) Les techniques de financement bancaire

■ Les crédits bancaires courants

Les banques peuvent autoriser des concours bancaires : découverts, facilités de caisse, crédits de campagne. Le compte 512 devient alors créditeur. En fin d'exercice les comptes de banque créditeurs sont virés à un compte 519 – Concours bancaires courants (principe de non-compensation).

■ L'utilisation des effets de commerce

La lettre de change-relevé (LCR) est un titre négociable par lequel le tireur donne l'ordre au tiré de payer au bénéficiaire une somme déterminée, à une certaine échéance (le tireur est souvent le bénéficiaire).

Le billet à ordre-relevé (BOR) est un titre négociable par lequel le souscripteur s'engage à payer au bénéficiaire une somme déterminée, à une certaine échéance.

LCR et BOR peuvent être endossés au profit d'un tiers ou remis à l'escompte avant l'échéance par le bénéficiaire.

c) Remise à l'encaissement

	Chez le fournisseur				Chez le client			
Création de l'effet	41	Client - Effets à recevoir	X		401	Fournisseurs	X	
	3				403		Fournisseurs - Effets à payer	
		Clients	X					

	Chez le fournisseur				Chez le client			
Transmission à la banque pour encaissement	5113	Effets à l'encaissement	X		<i>Pas d'écriture</i>			
	413	Clients - effets à recevoir		X				
Paiement à l'échéance	512 627 44566	Banques Services bancaires État, TVA déd./ABS Effets à l'encaissement	X X X		403	Fournisseurs - Effets à payer	X	
	5113	Clients		X	512	Banques		X

d) Remise à l'escompte

	Lettre de change papier				LCR magnétique			
Remise à l'escompte	5114	Effets à l'escompte	X		<i>Pas d'écriture</i>			
	413	Clients - Effets à recevoir		X				
Escompte	512 661 627 44566	Banques Ch. d'intérêt Services bancaire État, TVA déd./ABS	X X X X		512 661 627 44566	Banques Ch. d'intérêt Services bancaire TVA déd./ABS Effets à l'escompte	X X X X	
	5114	Effets à l'escompte		X	519	Concours bancaires courant		X
Règlement du client					512	Banques	X	
					411	Clients		X
Paiement de la LCR					519	Concours bancaires courants	X	
					512	Banques		X

e) Cession et nantissement de créances professionnelles

Ce mécanisme permet d'obtenir un crédit d'exploitation en évitant le formalisme de la négociation d'effets de commerce ou le recours au découvert.

4118	411	Date de cession Clients-Créances cédées (Loi Dailly) Clients Cession des créances à l'établissement de crédit	X	X	512	519	Date de l'avis de crédit Banques Intérêts bancaires sur opérations de financement Services bancaires État, TVA déductible/ABS Concours bancaires courant Obtention du crédit	X	X	X	X
512	4118	Date de recouvrement des créances Banque Clients-créances cédées (Loi Dailly) Recouvrement des créances	X	X	519	512	Date de remboursement Concours bancaires courants Banques Remboursement à l'établissement de crédit	X	X	X	X

f) L'affacturage

Les créances commerciales sont cédées à un factor qui en assure le recouvrement moyennant une rémunération : commission d'affacturage + intérêts.

467	411	Date de cession Autres comptes créditeurs Clients Transfert de créance au factor	X	X	512	467	Date de mise à disposition Banques Rémunérations d'affacturage Autres charge financières État, TVA déductible/ABS Autres comptes créditeurs Mise à disposition des fonds	X	X	X	X
					6225			X	X	X	X
					668			X	X	X	X
					44566			X	X	X	X

CAS

CAS 1

Application

Thème : Le capital individuel et le compte de l'exploitant

Le 13 novembre N, Monsieur Lefrançois crée une entreprise de réparation d'ordinateurs. Il apporte :

- du matériel : 150 000 €
- des logiciels : 1 500 €
- un stock de fournitures électroniques : 800 €

Il ouvre un compte au nom de l'entreprise auprès de la Caisse d'Épargne et y dépose 5 000 euros. Au cours du mois de décembre N Monsieur Lefrançois réalise, entre autres, les opérations suivantes :

- 15 décembre : achat et règlement de composants électroniques avec son chéquier personnel : 750 € ;
- 18 décembre : prélèvement de 2 500 € sur le compte bancaire de l'entreprise pour ses besoins personnels ;
- 22 décembre : paiement de la note d'électricité de son domicile personnel avec le chéquier de l'entreprise, 500 €.

Les problèmes liés à la TVA sur les apports ne seront pas envisagés.

- 1) Présenter l'écriture de constitution de l'entreprise après avoir indiqué le montant du capital initial.

- 2) Enregistrer au livre journal les opérations de décembre. Évaluer le solde du compte de l'exploitant à la fin du mois de décembre N.
- 3) Présenter l'écriture nécessaire en considérant que le Monsieur Lefrançois clôturera son premier exercice le 31 décembre N.

CORRIGÉ

1) Constitution de l'entreprise

■ Montant du capital initial

• Matériel :	150 000,00 €
• Logiciels :	+ 1 500,00 €
• Stocks :	+ 800,00 €
• Banque :	+ 5 000,00 €
	Capital = 157 300,00 €

■ Constitution

		13/11/N		
21540	10100	Matériel industriel	150 000,00	157 300,00
20500		Logiciels	1 500,00	
32100		Matières consommables	800,00	
51200		Banques	5 000,00	
		Capital individuel <i>Création de l'entreprise individuelle</i>		

2) Enregistrement des opérations de décembre N

		15/12/N		
60100	10800	Achats stockés de matières et fournitures	750,00	897,00
44566		État, TVA déductible sur ABS	147,00	
		<i>Compte de l'exploitant</i> <i>Facture n° - réglée sur compte personnel</i>		
10800	51200	Compte de l'exploitant	2 500,00	2 500,00
		Banques	<i>Prélèvement n° pour besoins personnels</i>	
		<i>18/12/N</i>		
10800	51200	Compte de l'exploitant	500,00	500,00
		Banques	<i>Facture électricité du domicile personnel</i>	
		<i>22/12/N</i>		

3) Virement du compte de l'exploitant

■ Compte de l'exploitant au 31/12/N

		897,00	15/12/N
18/12/N	2 500,00		
22/12/N	500,00		
	3 000,00	897,00	
	Solde débiteur	2 103,00	

■ Écriture au livre journal

10100	10800	Capital individuel Compte de l'exploitant <i>Virement pour solde du compte de l'exploitant</i>	31/12/N	2 103,00	2 103,00
-------	-------	--	---------	----------	----------

■ Solde du compte capital au 31/12/N

		157 300,00	A nouveau
31/12/N	2 103,00		
	2 103,00	157 300,00	
	155 197,00		Solde créditeur

CAS 2

Application

Thème : Comptabilisation d'emprunts bancaires

L'entreprise Collas spécialisée dans la production de produits d'emballages recyclable développe une stratégie de croissance interne. Elle a décidé d'acquérir des matériels pour accroître son activité.

Pour cela elle a souscrit trois emprunts bancaires :

- Le 01/06/N emprunt de 140 000 € remboursable par amortissement constant en 6 mensualités. La première mensualité est versée le 1^{er} septembre N. Le taux d'intérêt mensuel est de 1,275 %.
- Le 01/08/N emprunt de 50 000 € remboursable in fine au terme de 4 ans. Les intérêts sont payables chaque année à terme échu. Le taux d'intérêt mensuel est de 4,50 %.
- Le 01/10/N emprunt de 80 000 € remboursable par annuités constantes sur 5 ans payables à terme échu le 30/09 de chaque année. Le taux d'intérêt mensuel est de 5,75 %.

Pour chaque emprunt :

- 1) Présenter le tableau d'amortissement.
- 2) Enregistrer la souscription de l'emprunt au livre journal et le service de l'emprunt à la première échéance.

CORRIGÉ

1) Tableau d'amortissement

Emprunt de 140 000 € au 1/06/N			Taux : 1,275 %		Durée : 6 mois
Échéances	Capital restant dû (début de période)	Intérêts	Amortissement	Annuités	Capital restant dû (fin de période)
01/09/N	140 000,00	5 355,00 *	23 333,33	28 688,33	116 666,67
01/10/N	116 666,67	1 487,50	23 333,33	24 820,83	93 333,33
01/12/N	93 333,33	1 190,00	23 333,33	24 523,33	70 000,00
01/01/N+1	70 000,00	892,50	23 333,33	24 225,83	46 666,67
01/02/N+1	46 666,67	595,00	23 333,33	23 928,33	23 333,33
01/03/N+1	23 333,33	297,50	23 333,33	23 630,83	-

* Intérêts sur 3 mois (juin, juillet, août) : $140\,000 \times 1,275\% \times 3$

Dans le cadre de l'emprunt par amortissement constant, l'entreprise Collas rembourse à chaque échéance la même fraction d'emprunt (montant de l'emprunt/nombre de périodes de remboursement).

$$\text{Amortissement} = 140\,000 / 6 = 23\,333,33 \text{ €}$$

Emprunt de 50 000 € au 1/08/N			Taux : 4,50 %		Durée : 4 ans
Échéances	Capital restant dû (début de période)	Intérêts	Amortissement	Annuités	Capital restant dû (fin de période)
01/08/N+1	50 000,00	2 250,00	-	2 250,00	50 000,00
01/08/N+2	50 000,00	2 250,00	-	2 250,00	50 000,00
01/08/N+3	50 000,00	2 250,00	-	2 250,00	50 000,00
01/08/N+4	50 000,00	2 250,00	50 000,00	52 250,00	-

L'emprunt est remboursable en une seule fois au terme de la durée prévue. Les intérêts calculés à chaque échéance sur la totalité de l'emprunt sont constants.

Emprunt de 80 000 € au 1/10/N		Taux : 5,75 %		Durée : 5 ans	
Annuité = $80\,000 \times (1 - (1,0575)^{-5}) / 0,0575 =$				18 862,73	
Échéances	Capital restant dû (début de période)	Intérêts	Amortissement	Annuités	Capital restant dû (fin de période)
01/10/N+1	80 000,00	4 600,00	14 262,73	18 862,73	65 737,27
01/10/N+2	65 737,27	3 779,89	15 082,84	18 862,73	50 654,43
01/10/N+3	50 654,43	2 912,63	15 950,10	18 862,73	34 704,33
01/10/N+4	34 704,33	1 995,50	16 867,23	18 862,73	17 837,10
01/10/N+5	17 837,10	1 025,63	17 837,10	18 862,73	0,00

Dans le cas d'emprunt par annuités constantes le montant à payer au terme de chaque période est constant.

2) Enregistrement au livre-journal de l'entreprise Collas

■ Écritures exercice N

512	164	01/06/N	Banques Emprunt auprès des établissements de crédit <i>Emprunt sur 6 mois 1,275 % selon contrat n° ...</i>	140 000,00	140 000,00
512	164	01/08/N	Banques Emprunt auprès des établissements de crédit <i>Emprunt sur 4 ans 4,50 % selon contrat n° ...</i>	50 000,00	50 000,00
164 661	512	01/09/N	Emprunt auprès des établissements de crédit Charges d'intérêt Banques <i>Première échéance emprunt 6 mois 1,275 % selon contrat n°</i>	23 333,33 5 355,00	28 688,33
512	164	01/10/N	Banques Emprunt auprès des établissements de crédit <i>Emprunt sur 5 ans 5,75 % contrat n° ...</i>	80 000,00	80 000,00

L'écriture concernant le service de l'emprunt sur 6 mois au taux de 1,275 % est enregistrée à chaque échéance du 01/09/N au 01/03/N+1.

■ **Écritures exercice N+1**

661	512	01/08/N+1 Charges d'intérêt Banques <i>Première échéance emprunt 4 ans 4,50 % selon contrat n°</i>	2 250,00	2 250,00
164	512	01/10/N+1 Emprunt auprès des établissements de crédit Charges d'intérêt Banques <i>Première échéance emprunt 5 ans 5,75 % selon contrat n°</i>	14 262,73 4 600,00	18 862,73
661				

CAS 3**Application**

Thème : Effets de commerce – Remises à l'escompte – Remises à l'encaissement

La société Latulipe spécialisée dans le commerce en gros de plantes et de matériels de jardin a entre autres effectué les opérations suivantes au cours du mois de mai N :

- 2 mai N : remise à l'escompte d'une lettre de change tirée sur le client Marinnet, à l'échéance du 30 juin, pour un total de 8 100 €.
- 5 mai N : avis de crédit n° 1224 du Crédit agricole concernant la remise à l'escompte (date de valeur : 4 mai). Les conditions du Crédit agricole sont les suivantes :
 - commission d'escompte HT : 0,9 % du montant des effets présentés à l'escompte ;
 - taux d'escompte mensuel : 0,85 %.
- 9 mai N : souscription d'un billet à l'ordre du fournisseur Terre de Provence à échéance du 30/09, pour un montant de 2 950 €.
- 12 mai N : remise à l'encaissement d'effets tirés sur différents clients, à échéance du 20/03, pour un montant total de 5 390 €.
- 14 mai N : avis de crédit n° 1236 du Crédit agricole pour la remise l'encaissement du 12 mai (date de valeur : 13 mai) ; la commission d'encaissement HT est de 0,75 % du montant des traites remises.
- 18 mai N : lettre de change tirée sur le client Capucine, à échéance du 31 octobre, pour un montant de 990 €, et envoi pour acceptation.
- 22 mai N : réception de la lettre de change acceptée par le client Capucine.
- 24 mai N : avis de débit n° 1258 Crédit agricole du concernant le paiement d'une lettre de change relevé arrivée à l'échéance le 20 mai, pour un montant de 5 200 €.

Enregistrer au livre journal de la société Latulipe les écritures comptables concernant ces différentes opérations.

CORRIGÉ

51140	41300	2/05/N Effets à l'escompte Clients - Effets à recevoir <i>Remise à l'escompte LC Marinnet</i>	8 100,00	8 100,00
-------	-------	--	----------	----------

		5/05/N		
51200		Banques	7 943,96	
66100		Charges d'intérêts (0,85 % × 8 100)	68,85	
62700		Services bancaires (0,9 % × 8 100)	72,90	
44566		État, TVA déductible/ABS (72,90 × 19,60 %)	14,29	
	51140	Effets à l'escompte		8 100,00
		<i>Avis de crédit n° 1224 C. Agricole</i>		
		9/05/N		
40100		Fournisseur Terre de Provence	2 950,00	
	40300	Fournisseurs - Effets à payer		2 950,00
		<i>BO à l'ordre de Terre de Provence</i>		
		12/05/N		
51130		Effets à l'encaissement	5 390,00	
	41300	Clients - Effets à recevoir		5 390,00
		<i>Remise à l'encaissement différents effets</i>		
		14/05/N		
51200		Banques	5 341,65	
62700		Services bancaires (5 390 × 0,75 %)	40,43	
44566		État, TVA déductible/ABS (40,43 × 19,60 %)	7,92	
	51130	Effets à l'encaissement		5 390,00
		<i>Avis de crédit n° 1236 C. Agricole</i>		
		18/05/N		
		<i>Pas d'écriture attente de l'acceptation du client Capucine</i>		
		22/05/N		
41300		Clients - Effets à recevoir	990,00	
	41100	Client Capucine		990,00
		<i>Acceptation effet échéance du 31/10</i>		
		24/05/N		
40300		Fournisseur - Effets à payer	5 200,00	
	51200	Banques		5 200,00
		<i>Avis de débit n° 1258 C. Agricole</i>		

CAS 4

Application

Thème : Affacturage

Le 28 avril N, la société Servadi cède l'ensemble de ses créances à la société Facteurop avec laquelle elle a conclu une convention d'affacturage. La société Servadi confie le soin à la société Facteurop de recouvrer ses créances clients et cette dernière prend à sa charge les risques d'impayés.

Le 30 avril N, la société Facteurop adresse le bordereau suivant à la société Servadi :

Facteurop		
Bordereau d'affacturage n° 045510		
30 avril N		
Montant brut :		25 360,00
Commission d'affacturage :	0,75 %	190,20
TVA sur commission d'affacturage :	19,60 %	37,28
Commission de financement :	1,30 %	329,68
Net viré à votre crédit		24 802,84
Sur compte BNP n° 0325 1508 122		

Enregistrer ces opérations dans le livre-journal de la société Servadi.

CORRIGÉ

■ Enregistrement au livre-journal de la société Servadi

46700		28/04/N	Autres comptes débiteurs	25 360,00	
	41100		Clients		25 360,00
			<i>Cession créances à Facteurop</i>		
51200		30/04/N	Banques	24 802,84	
62250			Rémunérations d'affacturage	190,20	
44566			État, TVA déductible/ABS	37,28	
66800			Autres charges financières	329,68	
	46700		Autres comptes débiteurs		25 360,00
			<i>Bordereau d'affacturage n° 045510</i>		

CAS 5

Application

Thème : Cession de créances professionnelles

Le 5 février N, l'entreprise Ballard cède une créance professionnelle à sa banque, le Crédit Commercial, pour un montant de 35 000 €. Le bordereau comporte plusieurs créances à échéance du 31 mars N. Le Crédit Commercial ouvre une ligne de crédit de 32 000 €. Le 10 février N, les intérêts qui s'élèvent à de 480 € et la commission à 90€ HT (TVA au taux normal) sont prélevés sur le compte de l'entreprise Ballard.

Enregistrer ces opérations dans le livre-journal de l'entreprise Ballard.

CORRIGÉ

51200		05/02/N	Banques	32 000,00	
51220			Banques - Retenue de garantie	3 000,00	
	41160		Créances professionnelles cédées		35 000,00
			<i>Transmission du B° de cession n°</i>		
66100		10/02/N	Charges d'intérêts	480,00	
62700			Services bancaires	90,00	
44566			État, TVA déductible/ABS	17,6	
	51200		Banques		587,64
			<i>Commission et intérêts</i>		
51200		31/03/N	Banques	35 000,00	
	41100		Clients		35 000,00
			<i>Différents règlements des clients</i>		
41160		31/03/N	Créances professionnelles cédées	35 000,00	
	51200		Banques		32 000,00
	51220		Banques - Retenue de garantie		3 000,00
			<i>Annulation des créances cédées</i>		

CAS 6

Approfondissement

Thème : Recouvrement des créances clients et financement de l'exploitation

La société anonyme Roucoul a réalisé entre autres les opérations suivantes au cours du 1^{er} semestre N :

- 24 janvier N : La Caisse d'Épargne accorde à la société Roucoul un crédit de mobilisation des créances commerciales de 215 500 €, d'une durée de deux mois. La société Roucoul souscrit un billet à l'ordre de la Caisse d'Épargne, à échéance du 6 avril pour le montant de ce crédit majoré des intérêts au taux de 10,5 % l'an.
- 31 janvier N : Création d'une LCR papier à échéance au 30 avril sur le client Coubin pour un montant de 85 850 €.
- 3 février N : Remise à l'escompte à la Caisse d'Épargne de la LCR papier tirée le 31 janvier N.
- 8 février N : La Caisse d'Épargne transmet à la société Roucoul le bordereau d'escompte n° 25251 concernant la remise du 3 février. Le taux d'escompte pratiqué est de 11,5 % l'an, la commission s'élève à 165 € HT (TVA au taux normal).
- 15 février N : Une LCR papier à échéance au 15 mars est tirée par la société Roucoul sur le client Freiss 1 575 €.
- 17 février N : Création d'une LCR magnétique représentant une créance à échéance au 30 mai sur le client Delatour 60 800 €.
- 25 février N : Création d'une LCR magnétique représentant une créance au 30 juin N sur le client Manet pour un montant de 175 300 €. Le code établissement sur le relevé d'identité bancaire de la société Manet est celui de la Bred.
- 28 février N : Remise à l'escompte à la Caisse d'Épargne de la LCR créée le 25 février. Les informations ont été transmises à la Caisse d'Épargne par interconnexion des ordinateurs.
- 1^{er} mars N : La Caisse d'Épargne télétransmet à la société Roucoul du montant des agios sur la remise magnétique du 28 février N :
 - escompte : 3,15 % du montant de la LCR ;
 - commission : 160 € HT (TVA au taux normal).
- 10 mars N : Remises à l'encaissement à la Caisse d'Épargne :
 - par courrier, de la LCR créée le 15 février N ;
 - par télétransmission, de la LCR créée le 17 février N.
- 24 mars N : Réception du bordereau d'avis de crédit n° 28561 pour les remises du 10 mars N. Commissions d'encaissement 25 € HT par effet (TVA au taux normal). Intérêts sur la LCR magnétique : 1 216 €.
- 6 avril N : La société Roucoul reçoit l'avis de débit n° 29531 de la Caisse d'Épargne pour le montant du billet à ordre du 24 janvier N.
- 28 avril N : La Caisse d'Épargne adresse l'avis de crédit n° 36248 pour une avance de 170 000 € à échéance du 10 juin N. La société Roucoul souscrit un billet à l'ordre de la Caisse d'Épargne, à la même échéance, pour le montant de l'avance majoré des intérêts au taux de 10 % l'an. L'avance est garantie par une cession de créances commerciales d'un montant de 200 240 €. La société Roucoul assurera l'encaissement de ces créances pour le compte de la Caisse d'Épargne.
- 12 mai N : Émission d'un billet de trésorerie à 45 jours de 150 000 €, portant intérêt au taux annuel de 12 %. Ce billet à ordre est cédé à la Caisse d'Épargne. Cette émission est comptabilisée comme un emprunt.

- 30 mai N : La LCR magnétique sur le client Manet est arrivé à échéance, la Caisse d'Épargne adresse à la société Roucoule un avis de débit n° 27589 pour le montant de la LCR, soit 175 300 €.
 - 10 juin N : La société Roucoule reçoit l'avis de débit n° 30211 de la Caisse d'Épargne pour le montant du billet à ordre du 28 avril N.
 - 27 juin N : La société Roucoule reçoit l'avis de débit n° 31225 de la Caisse d'Épargne pour le remboursement du billet de trésorerie du 12 mai N et les intérêts correspondant.
 - 30 juin N : La LCR magnétique sur le client Delatour est arrivé à échéance, la Caisse d'Épargne adresse à la société Roucoule un avis de débit n° 31999 pour le montant de la LCR, soit 60 800 €.
- Enregistrer ces opérations au livre-journal de la société anonyme Roucoule.**

CORRIGÉ

		24/01/N		
51200		Banques	215 500,00	
66100		Charges d'intérêt $215\,500 \times 2/12 \times 10,50\%$	3 771,25	
	51900	Concours bancaires courants <i>BO à échéance 6 avril N</i>		219 271,25
		31/01/N		
41300		Client, effets à recevoir	85 850,00	
	41100	Clients <i>Effet Coubin</i>		85 850,00
		03/02/N		
51140		Effets à l'escompte	85 850,00	
	41300	Effets à recevoir <i>Remise escompte effet Coubin</i>		85 850,00
		08/02/N		
51200		Banques	83 184,47	
66100		Charges d'intérêts $85\,850 \times 90/360 \times 11,50\%$	2 468,19	
62700		Services bancaires	165,00	
44566		État, TVA déductible/ABS $165 \times 19,60\%$	32,34	
	51140	Effets à l'escompte <i>Avis de crédit n° 25251</i>		85 850,00
		15/02/N		
41300		Client, effets à recevoir	1 575,00	
	41100	Clients <i>Effet Freiss</i>		1 575,00
		17/02/N		
		<i>Pas d'écriture pour la LCR magnétique</i>		
		25/02/N		
		<i>Pas d'écriture pour la LCR magnétique</i>		
		28/02/N		
51140		Effets à l'escompte	175 300,00	
	51900	Concours bancaires courants <i>Remise escompte LCR magnétique Manet</i>		175 300,00
		01/03/N		
51200		Banques	169 586,69	
66100		Charges d'intérêts $175\,300 \times 3,15\%$	5 521,95	
62700		Services bancaires	160,00	
44566		État, TVA déductible/ABS $160 \times 19,60\%$	31,36	
	51140	Effets à l'escompte <i>Escompte LCR magnétique Manet</i>		175 300,00

51130		10/03/N	Effets à l'encaissement	62 375,00	
	41300		Effets à recevoir		1 575,00
	51900		Concours bancaires courants		60 800,00
			<i>Remise encaissement LCR du 15 et du 17 février</i>		
		24/03/N			
51200			Banques	61 099,20	
66100			Charges d'intérêts	1 216,00	
62700			Services bancaires 25 × 2	50,00	
44566			État, TVA déductible/ABS	9,80	
	51130		Effets à l'encaissement		62 375,00
			<i>Avis de crédit n° 28561</i>		
		6/04/N			
51900			Concours bancaires courants	219 271,25	
	51200		Banques		219 271,25
			<i>Avis de débit n° 29531</i>		
		28/04/N			
51200			Banques	170 000,00	
66100			Charges d'intérêts $170\ 000 \times 43/360 \times 10\ %$	2 030,56	
	51900		Concours bancaires courants		172 030,56
			<i>Avis de crédit n° 36248</i>		
		12/05/N			
51200			Banques	150 000,00	
	16800		Autres emprunts et dettes assimilées		150 000,00
			<i>Billet de trésorerie 150 000 €</i>		
		30/05/N			
51900			Concours bancaires courants	175 300,00	
	41100		Client Manet		175 300,00
			<i>Avis de débit n° 27589</i>		
		10/06/N			
51900			Concours bancaires courants	172 030,56	
	51200		Banques		172 030,56
			<i>Avis de débit n° 30211</i>		
		27/06/N			
16800			Autres emprunts et dettes assimilées	150 000,00	
66100			Charges d'intérêts $150\ 000 \times 45/360 \times 12\ %$	2 250,00	
	51200		Banques		152 250,00
			<i>Avis de débit n° 31225</i>		
		30/06/N			
51900			Concours bancaires courants	60 800,00	
	41100		Client Delatour		60 800,00
			<i>Avis de débit n° 31999</i>		

Le financement par subventions

RAPPEL DE COURS

On distingue trois types de subvention :

Type de subvention	Objet	Nature comptable	Comptes concernés (à créditer)
Subvention d'investissement ou d'équipement	Financement d'un investissement Financement d'activités à long terme	Ressource externe (bilan)	131 - Subvention d'équipement 138 - Subvention d'investissement
Subvention d'exploitation	Compensation d'une insuffisance de produits d'exploitation ou d'un excès de charge	Ressource interne (résultat)	740 - Subvention d'exploitation
Subvention d'équilibre	Subvention permettant de compenser la perte qu'aurait supportée l'entité en l'absence d'aide	Ressource interne (résultat)	7715 - Subvention d'équilibre

1. Subventions d'investissement ou d'équipement

Les subventions d'investissement produisent pour les entreprises bénéficiaires des effets bénéfiques durables, elles peuvent donc étaler la prise en compte de cet enrichissement sur plusieurs exercices.

Perception de la subvention ou décision d'octroi	Reprise partielle (à la fin de chaque exercice)
<p>Date de la perception de la subvention</p> <p>Banques État, subvention à recevoir</p> <p>512 ou 441</p> <p>131</p> <p>Subvention d'investissement</p> <p>Montant de la subvention</p> <p>Montant de la subvention</p>	<p>139</p> <p>777</p> <p>Subvention d'investissement inscrite au résultat</p> <p>Quote-part des subventions d'investissement virées au compte de résultat</p> <p>Montant quote-part</p> <p>Montant quote-part</p>
Fin de la période de reprise (pour solde)	
<p>Fin de période de reprise</p> <p>Subvention d'investissement</p> <p>131</p> <p>139</p> <p>Subvention d'investissement inscrite au résultat</p> <p>Montant de la subvention</p> <p>Montant de la subvention</p>	<p>Pour les immobilisations amortissables, la durée de l'étalement est la durée d'amortissement.</p> <p>Pour les immobilisations non amortissables, la durée de l'étalement est le nombre d'années pendant lesquelles l'immobilisation est inaliénable ou, à défaut, dix ans.</p>

2. Subventions d'exploitation et subventions d'équilibre

<p>Les subventions d'exploitation sont des produits d'exploitation soumis à TVA exigible sur les encaissements lorsqu'elles constituent la contrepartie d'un service rendu ou d'un complément de prix.</p>	<p>Les subventions d'équilibre sont des produits exceptionnels soumis à TVA exigible sur les encaissements lorsqu'elles constituent la contrepartie d'un service rendu ou d'un complément de prix.</p>																														
<table border="1"> <tr> <td>512</td> <td>Date de la perception de la subvention</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td>Banques</td> <td>Subvention TTC</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>740 44571</td> <td>Subvention d'exploitation État, TVA collectée</td> <td></td> <td>Subvention HT TVA</td> <td></td> </tr> </table>	512	Date de la perception de la subvention					Banques	Subvention TTC			740 44571	Subvention d'exploitation État, TVA collectée		Subvention HT TVA		<table border="1"> <tr> <td>512</td> <td>Date de la perception de la subvention</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td>Banques</td> <td>Subvention TTC</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>7715 44571</td> <td>Subvention d'équilibre État, TVA collectée</td> <td></td> <td>Subvention HT TVA</td> <td></td> </tr> </table>	512	Date de la perception de la subvention					Banques	Subvention TTC			7715 44571	Subvention d'équilibre État, TVA collectée		Subvention HT TVA	
512	Date de la perception de la subvention																														
	Banques	Subvention TTC																													
740 44571	Subvention d'exploitation État, TVA collectée		Subvention HT TVA																												
512	Date de la perception de la subvention																														
	Banques	Subvention TTC																													
7715 44571	Subvention d'équilibre État, TVA collectée		Subvention HT TVA																												

CAS

CAS 1

Application

Thème : Subvention d'exploitation

La société Vitadom assure le transport des personnes dans la commune de Gujan-Mestras (Gironde).

- Le 12 juin N, elle reçoit une notification de la commune lui accordant une subvention de 75 000 € à condition d'accorder aux personnes âgées une réduction sur le prix de la course dont elles bénéficient. Le montant inclut une TVA au taux normal. Cette subvention est versée à Vitadom le 15 juillet N par virement n° 5489335 sur le compte de l'entreprise.

- Le 15 octobre N, le Conseil Général de la Gironde décide d'accorder à Vitadom une subvention pour la prise en charge de deux personnes handicapées en contrat d'apprentissage. Montant de la subvention 10 000 € par contrat. Cette subvention est versée à Vitadom le 30 octobre N par virement n° 6939445.

Enregistrer ces opérations dans le livre-journal de la société Vitadom.

CORRIGÉ

		12 juin N			
44300		Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques...	75 000,00		
	74000	Subvention d'exploitation		62 709,03	
	44572	État, TVA collectée - Exigibilité sur les encaissements		12 290,97	
		<i>Notification de subvention Commune de Gujan-Mestras</i>			
		15 juillet N			
51200		Banques	75 000,00		
44572		État, TVA collectée- Exigibilité sur les encaissements	12 290,97		
	44300	Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques...		75 000,00	
	44571	État TVA collectée		12 290,97	
		<i>Avis de crédit n° 5489335</i>			

		15 octobre N		
44300		Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques... Subvention d'exploitation <i>10 000 × 2 - Subvention Conseil Général de la Gironde</i>	20 000,00	
	74000			20 000,00
		30 octobre N		
51200		Banques Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques... <i>Avis de crédit n° 6939445</i>	20 000,00	
	44300			20 000,00

La subvention accordée par la municipalité de Gujan-Mestras constitue une contrepartie d'une opération réalisée au profit d'une certaine catégorie de personnes, elle est donc imposable à la TVA.

En revanche, il n'y a pas de prestation pour la conclusion des contrats d'apprentissage au profit des handicapés, la subvention n'est donc pas soumise à TVA.

CAS 2

Application

Thème : Subvention d'équilibre

La société Persoplus est la filiale d'un grand groupe industriel. Elle est chargée du recrutement et de l'administration des paies pour le compte des autres sociétés du groupe et facture à ces dernières ces prestations. La société Holdaplus, la société mère, verse régulièrement une subvention à la société Persoplus dans le but de compenser les déséquilibres financiers que cette dernière affiche.

Ainsi pour combler le déficit prévisionnel mis en évidence par la situation intermédiaire de la société Persoplus au 30/06/N, la société Holdaplus lui octroie une subvention de 42 000 € le 13 août N et son versement a lieu le 28 août, par virement bancaire n° 25693114.

Enregistrer ces opérations dans le livre-journal de la société Persoplus.

CORRIGÉ

		13 août N		
45110		Groupe - Société mère État, TVA collectée - Exigibilité sur les encaissements Subvention d'équilibre	42 000,00	
	44572			6 882,94
		<i>Octroi subvention par la société Holdaplus</i>		
	77150			35 117,06
		28 août N		
51200		Banques État, TVA collectée - Exigibilité sur les encaissements	42 000,00	
44572				6 882,94
	45110	Groupe - Société mère		42 000,00
	44571	État TVA collectée		6 882,94
		<i>Avis de crédit n° 25693114</i>		

CAS 3

Application

Thème : Subvention d'investissement

La société Risktoo a décidé de s'implanter en Seine-Saint-Denis et de favoriser l'emploi des jeunes de banlieue sans qualification. Dans le cadre du plan banlieues, le conseil général de Seine-Saint-Denis vote le 12 mai N l'octroi d'une subvention de 40 000 € à la société Risktoo, dans le but de financer l'acquisition d'un terrain à bâtir. Il n'y a pas de clause d'inaliénabilité.

Le terrain est acquis le 31 août N, pour un montant hors taxe de 55 000 € HT. Il est payé le 1^{er} octobre par virement bancaire n° 1121253. Le conseil général débloque aussitôt la subvention versée à la société Risktoo par avis de crédit n° 266339912.

La société Risktoo pratique le report échelonné de cette subvention au résultat.

Enregistrer au livre-journal de la société Risktoo les écritures relatives :

- 1) à l'année N ;
- 2) au dernier exercice de report de la subvention au résultat.

CORRIGÉ

1) Écritures relatives à l'exercice N

		12 mai N	
44300		Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques...	40 000,00
	13100	Subvention d'équipement <i>Décision d'octroi par le conseil régional</i>	40 000,00
		31 août N	
21100		Terrain	55 000,00
44562		État, TVA déductible sur immobilisations	10 780,00
	40400	Fournisseurs d'immobilisations <i>Acte Notarié - Achat terrain</i>	65 780,00
		1 ^{er} octobre N	
40400		Fournisseurs d'immobilisations	65 780,00
	51200	Banques <i>Virement n° 1121253</i>	65 780,00
		1 ^{er} octobre N	
51200		Banques	40 000,00
	44300	Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques... <i>Perception de la subvention Avis de crédit N° 266339912</i>	40 000,00
		31 décembre N	
13900		Subvention d'équipement inscrite au résultat	4 000,00
	77700	Quote-part des subventions d'investissement inscrites au compte de résultat <i>40 000 / 10 - Report de la subvention</i>	4 000,00

L'étalement de la subvention se fait sur 10 ans car il n'y a pas de clause d'inaliénabilité sur le terrain.

2) Écritures relatives au dernier exercice de report

13900	77700	<p style="text-align: center;">31 décembre N</p> Subvention d'équipement inscrite au résultat Quote-part des subventions d'investissement inscrites au compte de résultat <i>40 000 / 10 - Report de la subvention</i>	4 000,00	4 000,00
13100	13900	<p style="text-align: center;">31 décembre N+9</p> Subvention d'équipement Subvention d'équipement inscrite au résultat <i>Solde</i>	40 000,00	40 000,00

CAS 4

Application

Thème : Les différentes catégories de subventions

La société anonyme Bernard a été créée le 1^{er} janvier N. Les associés, d'anciens étudiants de DSCG, comptent sur les aides publiques favorisant la création d'entreprise. Ils installent le siège social dans le Nord-Pas-de-Calais qui donne des aides à des entreprises prêtes à s'implanter dans la région.

La société Bernard embauche dès sa création 5 personnes.

- Le 15 mars N, la société Bernard reçoit par virement N° 125639 sur son compte au Crédit Industriel et Commercial, une aide régionale à la création d'entreprise pour un montant global de 50 000 €.
- Le 25 avril N, la société Bernard se voit octroyer une subvention d'investissement de 15 000 € par la municipalité de Roubaix pour l'installation d'un matériel industriel générateur d'économies d'énergie. La subvention est versée à la société le 30 avril N par virement n° 135964 son compte au Crédit Industriel et Commercial. La société verse le jour même, à titre d'avance la totalité de la subvention au fournisseur Boulier (chèque CIC N°5236 112 445).
- Le 15 mai N le matériel est livré par la société Boulier pour un montant HT de 45 000 €. Le matériel est amortissable en mode linéaire sur 5 ans. Facture n°051569. Le règlement est effectué par chèque CIC N°555 132 456 le 30 mai N
- Le 18 juin, Le conseil général du Pas-de-Calais octroie à la société Bernard une prime à la création d'emploi : 20 000 € par emploi créé. Cette prime est versée le 1^{er} juillet par virement n°1950064 par emploi créé.
- Le 1^{er} septembre N, la société conclut un contrat de travail à durée déterminée (20 mois). La qualité de la personne embauchée lui permet de conclure une convention « contrat initiative emploi » avec l'État. La société Bernard bénéficie à ce titre d'une aide financière de l'État destinées à prendre en compte une partie du coût du CIE. Aide forfaitaire de 12 000 € par contrat conclu pour une durée inférieure à 24 mois. Un virement est effectué à ce titre à l'ordre de la société Bernard sur son compte au Crédit Industriel et Commercial (virement N°223669), le 1^{er} octobre N.
- Le 20 décembre N, la société Bernard arrête provisoirement les comptes de son premier exercice. Ils laissent apparaître une perte prévisionnelle de 120 000 € que le conseil général du Pas-de-Calais entend couvrir pour la moitié.

La société Bernard est soumise à la TVA au taux normal sur la totalité de son chiffre d'affaires.

Enregistrer ces opérations dans le livre journal de la société anonyme Bernard. (Les écritures relatives à l'étalement des subventions d'investissement et d'équipement au 31 décembre ne sont pas à comptabiliser).

CORRIGÉ

		15 mars N		
51200	13100	Banques Subvention d'équipement <i>Avis de crédit N° 125639 - Conseil régional</i>	50 000,00	50 000,00
44300	13100	25 avril N Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques... Subvention d'équipement <i>Octroi subvention Roubaix</i>	15 000,00	15 000,00
51200	44300	30 avril N Banques Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques... <i>Avis de crédit n° 135964 - Ville de Roubaix</i>	15 000,00	15 000,00
23800	51200	30 avril N Avances et acomptes versés / commandes d'immobilisations corporelles Banques <i>Chèque n° 5236112445 - Boulrier</i>	15 000,00	15 000,00
21500	23800	15 mai N Matériel industriel État, TVA déductible sur immobilisations	45 000,00	8 820,00
44562	40400	Avances et acomptes versés/commandes d'immo. corporelles Fournisseurs d'immobilisations <i>Facture n° 051569</i>	15 000,00	38 820,00
40400	51200	30 mai N Fournisseurs d'immobilisations Banques <i>Chèque n° 555 132 456</i>	38 820,00	38 820,00
51200	13100	18 juin N Banques Subvention d'équipement <i>20 000 × 5 emplois</i> <i>Avis de crédit n° 1950064 - Conseil général</i>	100 000,00	100 000,00
44100	74000	1 ^{er} septembre N État, subvention à recevoir Subvention d'exploitation <i>Aide CIE</i>	12 000,00	12 000,00
51200	44100	1 ^{er} octobre N Banques État, subvention à recevoir <i>Avis de crédit n° 223669</i>	12 000,00	12 000,00
44300	77100	20 décembre N Opérations particulières avec l'Etat, les collectivités publiques... Produits exceptionnels sur opérations de gestion <i>120 000 × 1/2</i> <i>Subvention d'équilibre - Conseil général</i>	60 000,00	60 000,00

Les subventions d'exploitation (1^{er} septembre N) et d'équilibre (20 décembre N) ne comportent pas de contrepartie en terme de services elles ne sont donc pas soumises à TVA.

CAS 5

Approfondissement

Thème : Subvention d'investissement portant sur une immobilisation amortissable

La Laiterie Mont-Saint-Hilaire est implantée depuis peu de temps dans une zone sinistrée sur le plateau du Larzac. Elle emploie une dizaine de personnes. Elle sollicite auprès du Conseil régional de Midi-Pyrénées une subvention destinée à l'acquisition d'une trayeuse électrique, matériel nécessaire à son développement. Elle a réalisé les opérations suivantes :

- 5 février N : La laiterie sollicite une subvention de 250 000 € auprès du conseil régional. Elle joint à sa demande le devis reçu du fournisseur Abard.
- 24 février N : La laiterie passe commande pour une trayeuse auprès du fournisseur Abard.
- 18 mars N : La laiterie reçoit du Conseil régional de Midi-Pyrénées une notification pour l'attribution d'une subvention de 200 000 €.
- 25 mars N : Le fournisseur Abard livre la trayeuse. La facture (Facture N° 03-256) s'élève à 380 000 € HT ; la laiterie effectue un paiement immédiat de 175 000 € par virement bancaire n° 2563011.

Le matériel sera amorti sur une durée de 5 ans, sans valeur résiduelle significative, en mode linéaire. Afin de bénéficier des avantages fiscaux liés à l'amortissement dégressif (coefficient : 1,75), il est décidé de recourir aux amortissements dérogatoires pour constater la différence entre les amortissements fiscalement autorisés et les amortissements économiques.

- 1^{er} avril N : La laiterie met service la trayeuse qui est opérationnelle.
- 31 mai N : La laiterie adresse un deuxième virement bancaire (n° 2651112) au fournisseur Abard pour 75 000 €.
- 13 juin N : Le conseil régional de Midi-Pyrénées verse la subvention sur le compte bancaire de l'entreprise (avis de crédit n° 253633300).
- 19 juin N : paiement par virement bancaire du solde dû au fournisseur Abard (virement bancaire n° 3225663).

La Laiterie Mont-Saint-Hilaire clôture ses comptes au 31 décembre de chaque année.

- 1) Enregistrer au livre journal de la Laiterie Mont-Saint-Hilaire les opérations réalisées du 5 février au 19 juin.
- 2) Établir le tableau d'amortissement de la trayeuse en faisant apparaître les amortissements économiques, les amortissements fiscaux et les amortissements dérogatoires.
- 3) La subvention sera rapportée au résultat en proportion des amortissements fiscaux pratiqués. Calculer, dans un tableau, les montants de subvention à inscrire à chaque exercice, au résultat.
- 4) Enregistrer au livre journal de la Laiterie Mont-Saint-Hilaire les écritures relatives à l'inventaire en N, N+3 et N+4.

CORRIGÉ

1) Enregistrement comptable des opérations réalisées du 5 février au 19 juin

La demande de subvention du 5 février N et la commande de la trayeuse auprès du fournisseur Abard ne font l'objet d'aucun enregistrement comptable.

La mise en service de la trayeuse, le 1^{er} avril ne donne pas lieu non plus à enregistrement comptable.

44100	13100	18 mars N État, subvention à recevoir Subvention d'équipement <i>Notification de subvention du C. régional Midi-Pyrénées</i>	200 000,00	200 000,00
21540 44562	40400	25 mars N Matériel industriel État, TVA déductible sur immobilisations Fournisseurs d'immobilisations <i>Facture N° 03-256</i>	380 000,00 74 480,00	454 480,00
40400	51200	25 mars N Fournisseurs d'immobilisations Banques <i>Virement N° 2563011</i>	175 000,00	175 000,00
40400	51200	31 mai N Fournisseurs d'immobilisations Banques <i>Virement N° 2651112</i>	75 000,00	75 000,00
51200	44100	13 juin N Banques État, subvention à recevoir <i>Avis de crédit N°253633300</i>	200 000,00	200 000,00
40400	51200	19 juin N Fournisseurs d'immobilisations Banques <i>Virement N° 3225663</i>	204 480,00	204 480,00

2) Tableau de la trapeuse

Années	Amortissements économiques		Amortissements fiscaux		Amortissements dérogatoires	
					Dotations	Reprises
N	$380\,000 \times 20\% \times 8/12$	50 666,67	$380\,000 \times 35\% \times 9/12$	99 750,00	49 083,33	
N+1	$380\,000 \times 20\%$	76 000,00	$(380\,000 - 99\,750) \times 35\%$	98 087,50	22 087,50	
N+2	$381\,000 \times 20\%$	76 000,00	$182\,162,50 \times 35\%$	63 756,88		12 243,13
N+3	$382\,000 \times 20\%$	76 000,00	$118\,405,63 \times 50\%$	59 202,81		16 797,19
N+4	$383\,000 \times 20\%$	76 000,00	$119\,405,63 \times 50\%$	59 202,81		16 797,19
N+5	$380\,000 \times 20\% \times 4/12$	25 333,33				25 333,33
	Total	380 000,00		380 000,00	71 170,83	71 170,83

3) Subvention à rapporter chaque année au résultat

Années	Dotations fiscales	Détail des calculs	Subvention à virer
N	99 750,00	$200\,000 \times 99\,750,00 / 380\,000$	52 500,00
N+1	98 087,50	$200\,000 \times 98\,087,50 / 380\,000$	51 625,00
N+2	63 756,88	$200\,000 \times 63\,756,88 / 380\,000$	33 556,25
N+3	59 202,81	$200\,000 \times 59\,202,81 / 380\,000$	31 159,38
N+4	59 202,81	$200\,000 \times 59\,202,81 / 380\,000$	31 159,38
	Total		200 000,00

4) Enregistrements comptables des exercices N, N+3, N+4

■ Exercice N

À l'inventaire de l'exercice N, on constate les dotations aux amortissements économiques et dérogatoires et le virement de la quote-part de la subvention d'équipement au résultat.

		31 décembre N			
6810	2815	Dotations aux amortissements des immobilisations Amortissement du matériel industriel <i>Cf. Tableau d'amortissement</i>	50 666,67		50 666,67
6872	1450	Dotations aux amortissements dérogatoires Amortissements dérogatoires <i>Cf. Tableau d'amortissement</i>	49 083,33		49 083,33
1390	7770	Subvention d'équipement inscrite au résultat Quote-part des subventions d'investissement inscrites au compte de résultat <i>Cf. Tableau étalement de la subvention</i>	52 500,00		52 500,00

■ Exercice N+3

À l'inventaire de l'exercice N+3, on constate les mêmes écritures à ceci près que pour les amortissements dérogatoires, il s'agit d'une reprise.

		31 décembre N+3			
6810	2815	Dotations aux amortissements des immobilisations Amortissement du matériel industriel <i>Cf. Tableau d'amortissement</i>	76 000,00		76 000,00
1450	7872	Amortissements dérogatoires Reprises sur amortissements dérogatoires <i>Cf. Tableau d'amortissement</i>	16 797,19		16 797,19
1390	7770	Subvention d'équipement inscrite au résultat Quote-part des subventions d'investissement inscrites au compte de résultat <i>Cf. Tableau étalement de la subvention</i>	31 159,38		31 159,38

■ Exercice N+4

A l'inventaire de l'exercice N+4 on constate les mêmes écritures pour les amortissements et le virement de la quote-part de la subvention. La subvention étant totalement virée au résultat, elle sera également reprise pour solde.

		31 décembre N+4			
6810	2815	Dotations aux amortissements des immobilisations Amortissement du matériel industriel <i>Cf. Tableau d'amortissement</i>	76 000,00		76 000,00

		31 décembre N+4		
1450	7872	Amortissements dérogatoires Reprises sur amortissements dérogatoires <i>Cf. Tableau d'amortissement</i>	16 797,19	16 797,19
1390	7770	Subvention d'équipement inscrite au résultat Quote-part des subventions d'investissement inscrites au compte de résultat <i>Cf. Tableau étalement de la subvention</i>	31 159,38	31 159,38
1310	1390	Subvention d'équipement Subvention d'équipement inscrite au résultat <i>Reprise pour solde de la subvention</i>	200 000,00	200 000,00

Les opérations en devises

RAPPEL DE COURS

1. Achats de biens et services libellés en devises

Facturation	Règlement	Traitement de l'écart lors de la comptabilisation du règlement
<p>Dette comptabilisée au crédit du compte fournisseur en appliquant à la dette en devise le cours du jour à la date de la facture</p>	<p>Dette soldée par le débit du compte fournisseur en appliquant le cours du jour à la date de la facture</p> <p>Compte de trésorerie crédité en appliquant à la dette en devise le cours du jour à la date du règlement</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Si cours du jour de la facture < cours du jour du règlement ⇒ la différence est débitée au compte 766 – Gain de change. • Si cours du jour de la facture > cours du jour du règlement ⇒ la différence est créditée au compte 666 – Perte de change.

2. Ventes de biens et services libellés en devises

Facturation	Encaissement	Traitement de l'écart lors de la comptabilisation du règlement
<p>Créance comptabilisée au débit du compte client en appliquant à la créance en devise le cours du jour à la date de la facture</p>	<p>Compte de trésorerie débité en appliquant à la créance en devise le cours du jour à la date de l'encaissement</p> <p>Créance soldée par le crédit du compte client en appliquant le cours du jour à la date de la facture</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Si cours du jour de la facture > cours du jour du règlement ⇒ la différence est débitée au compte 666 – Perte de change. • Si cours du jour de la facture < cours du jour du règlement ⇒ la différence est créditée au compte 766 – Gain de change.

3. Immobilisations

Pour les acquisitions d'immobilisations en devises, le compte d'immobilisation est débité pour le montant en euros après conversion au cours du jour de l'opération. Si le paiement est fait à crédit le traitement du compte 404 – Fournisseurs d'immobilisations est le même que celui du compte 401 – Fournisseurs pour les achats en devises.

a) Opérations financières

Les emprunts et les prêts en devises sont comptabilisés en euros en leur appliquant le cours du jour de l'opération. Lors de leur extinction (remboursement ou encaissement), leur différence est comptabilisée au crédit du compte 766 ou au débit du compte 666, selon le cas.

b) Trésorerie en devises

L'entreprise peut ouvrir des comptes de trésorerie en devises (5124 – Banque, comptes en devises et 5314 – Caisse en devises) ce qui évite le coût financier des commissions de change. À la clôture, l'encours en devises est converti en euros au cours de la clôture et les différences de change sont comptabilisées dans le compte 766, ou 666 selon le cas.

CAS

CAS 1

Application

Thème : Exportations

La société Worher est spécialisée dans la fabrication de petits objets de décoration. La thématique des collections qu'elle propose est le « rose ». Elle connaît un succès non seulement sur le territoire français mais aussi à l'international. Au cours des mois de juin à août N, elle a réalisé les opérations suivantes à l'exportation :

- 7 juin N : Ventes de lampes de chevet pour un montant de 255 000 USD au négociant Pinky situé à New York. Facture n° X06-32.
- 15 juin N : Ventes de fauteuils pour un montant de 6 950 000 JPY à son client Yamishi, décorateur situé à Tokyo. Facture n° X06-33.
- 10 juillet N : règlement reçu du client Yamishi par avis de crédit international n° 56709Y.
- 13 août N : règlement reçu du client Pinky par avis de crédit international n° 64755Z.

Cours du dollar au 7 juin N : 1USD = 0,98 EUR

Cours du yen au 15 juin N : 1 EUR = 156,45 JPY

Cours du dollar au 13 août N : 1USD = 0,84 EUR

Cours du yen au 10 juillet N : 1 EUR = 149,99 JPY

1) Pour chacun de ces clients, analyser l'écart de change au moment de l'encaissement.

2) Enregistrer les différentes opérations au livre-journal de la société Worher.

CORRIGÉ

1) Analyse de l'écart de change entre la vente et l'encaissement pour chacune des opérations

Facture à Pinky		Cours 7/06/N	Montant EUR	
255 000,00	USD	1USD = 0,98 EUR	249 900,00	
		Cours 13/08/N	Montant EUR	
		1USD = 0,84 EUR	214 200,00	
Écart :			<u>- 35 700,00</u>	Perte de change compte 666
6 950 000,00		Cours 10/06/N	Montant EUR	
	JPY	1EUR = 156,45 JPY	44 423,14	
		1EUR = 149,99 JPY	46 336,42	
Écart :			<u>1 913,28</u>	Gain de change compte 766

2) Enregistrement des opérations au livre journal de la société Worher

411		07 juin N			
	701	Client Pinky	249 900,00		249 900,00
		Ventes de produits finis			
		Facture n° X06-32.			
411		15 juin N			
	701	Client Yamishi	44 423,14		44 423,14
		Ventes de produits finis			
		Facture n° X06-33			
512		10 juillet N			
	411	Banque	46 336,42		44 423,14
	766	Client Yamishi			1 913,28
		Gains de change			
		Avis de crédit n° 56709Y			
512		13 août N			
666	411	Banque	214 200,00		249 900,00
		Pertes de change	35 700,00		
		Client Pinky			
		Avis de crédit n° 64755Z			

CAS 2

Application

Thème : Importations

Au cours du premier trimestre de l'année N, l'entreprise Nano, importateur en petit ameublement, a reçu de ses fournisseurs étrangers les factures suivantes :

- Le 25 janvier N : Facture pour un lot de 10 commodes du fournisseur Feuille d'Érable situé à Toronto (Canada) pour 28 450 dollars canadiens (CAD). Facture n° 55643IM.

- Le 1^{er} février N : Facture reçue du transitaire Transitoo : TVA sur la facture de Feuille d'Érable, droits de douane 55 €, commission du transitaire 125 €. Le paiement se fait à réception de la facture par chèque n° 789451.
- Le 18 février N : Facture de 225 000 couronnes danoises (DKK) pour 5 bibliothèques reçues du fournisseur Sölj situé à Copenhague (Danemark). Facture n° 793301M.
- Le 22 février N : Facture reçue du transitaire Transitoo : TVA sur la facture Sölj, droits de douane 65 €, commission du transitaire 130 euros. Le paiement se fait à réception de la facture par chèque n° 321789.
- La facture de Feuille d'Érable est réglée le 3 mars N (chèque n° 905387), celle de Sölj le 28 avril N (chèque n° 934145).

Cours du dollar canadien		Cours de la couronne danoise	
25 janvier N	1 CAD = 0,72 EUR	18 février N	1 EUR = 7,40 DDK
3 mars N	1 CAD = 0,78 EUR	28 avril N	1 EUR = 7,55 DDK

- 1) Pour chacun de ces clients, analyser l'écart de change au moment du règlement.
- 2) Enregistrer les différentes opérations au livre-journal de l'entreprise Nano.

CORRIGÉ

1) Analyse de l'écart de change entre la facture et le règlement pour chacune des opérations

Facture de Feuille d'Érable	Cours 25/01/N	Montant EUR	
28 450,00 CAD	1 CAD = 0,72 EUR	20 484,00	
	Cours 3/03/N	Montant EUR	
	1 CAD = 0,78 EUR	22 191,00	
	Écart :	1 707,00	Perte de change compte 666
Facture à Sölj	Cours 18/02/N	Montant EUR	
225 000,00 DDK	1 EUR = 7,40 DDK	30 405,41	
	Cours 28/04/N	Montant EUR	
	1 EUR = 7,55 DDK	29 801,32	
	Écart :	- 604,08	Gain de change compte 766

2) Enregistrement des opérations au livre journal de l'entreprise Nano

		25 janvier N		
60700	40100	Achats de marchandises Fournisseur Feuille d'Érable Facture n° 556431M	20 484,00	20 484,00

		1 ^{er} février N			
44566		État, TVA déductible sur ABS	4 050,14		
63000		Droits de douane	55,00		
62200		Commissions	125,00		
	51200	Banques			4 230,14
		<i>Chèque n° 789451</i>			
		18 février N			
60700		Achats de marchandises	30 405,41		
	40100	Fournisseur Sölj			30 405,41
		<i>Facture n° 793301M</i>			
		22 février N			
44566		État, TVA déductible sur ABS	5 997,68		
63000		Droits de douane	65,00		
62200		Commissions	130,00		
	51200	Banques			6 192,68
		<i>Chèque n° 321789</i>			
		3 mars N			
40100		Fournisseur Feuille d'Erable	20 484,00		
	66600	Pertes de change	1 707,00		
	5120	Banques			22 191,00
		<i>Chèque n° 905387</i>			
		28 avril N			
40100		Fournisseur Sölj	30 405,41		
	51200	Banque			29 801,32
	76600	Gains de change			604,08
		<i>Chèque n° 934145</i>			

CAS 3

Application

Thème : Acquisition d'une immobilisation avec acompte

La société Dietrich spécialisée dans la production de produit laitier décide d'investir dans un matériel industriel qui lui permettra d'améliorer le processus de filtrage et d'augmenter ainsi sa productivité.

Elle passe commande auprès de la société américaine Go-On le 6 avril N et lui adresse un acompte de 50 000 USD. Virement n° 567409.

Le 12 mai, elle reçoit le matériel ainsi que la facture correspondante d'un montant de 235 000 USD. Facture n° 340931MP, payable le 30 juin N.

Le transitaire adresse sa facture à la société Dietrich le 15 mai N ; elle comprend la TVA sur le matériel, des droits de douane pour 350 euros et une commission de 545 euros. La société Dietrich règle cette facture le jour même par chèque n° 445566.

	6 avril N	12 mai N	30 juin N
Cours du dollar	1 USD = 0,90 EUR	1 USD = 1,13 EUR	1 USD = 0,87 EUR

1) Analyser les écarts de changes relatifs aux différentes opérations.

2) Enregistrer les différentes opérations au livre-journal de l'entreprise Dietrich.

CORRIGÉ**1) Analyse des écarts de change relatifs aux différentes opérations**

Versement de l'acompte le 6 avril N : cours 1 USD = 0,90 EUR :

$$50\,000 \times 0,90 = 45\,000,00 \text{ €}$$

Réception du matériel 12 mai N : cours 1 USD = 1,13 EUR

$$235\,000 \times 1,13 = 265\,550,00 \text{ €}$$

Règlement final 30 juin N : cours 1 USD = 0,87 EUR

$$(235\,000 - 50\,000) \times 0,87 = 160\,950,00 \text{ €}$$

$$+ \text{Acompte} + 45\,000,00 \text{ €}$$

205 950,00 €

Dette enregistrée en 404 :

- 265 550,00 €

Écart :

Gain de change

59 600,00 €

2) Comptabilisation des différentes opérations au livre journal

		6 avril N			
23800	51200	Avances et acomptes versés sur immobilisations corporelles Banques <i>Virement n° 567409</i>	45 000,00		45 000,00
21500	40400	12 mai N Matériel industriel Fournisseurs d'immobilisations <i>Facture n° 34093IMP</i>	265 550,00		265 550,00
44562		15 mai N État, TVA déductible sur immobilisation	52 047,80		
21500		Matériel industriel	895,00		
44566	51200	TVA déductible sur ABS Banques <i>Chèque n° 445566</i>	175,42		53 118,22
40400	23800	30 juin N Fournisseurs d'immobilisations Avances et acomptes versés sur immobilisations corporelles	265 550,00		45 000,00
	51200	Banques			160 950,00
	76600	Gains de change <i>Virement n° 654408</i>			59 600,00

CAS 4**Application**

Thème : Emprunts et prêts en devises

La société Aurélien fait partie d'un groupe de dimension internationale. Le 1^{er} mars N, elle a emprunté la somme de 300 000 dollars canadiens (CAD) à la société mère, la société Raphaël située à Ottawa. Avis de crédit n° 4562. Cet emprunt sera amorti par amortissement constant sur 12 mois, à partir du 1^{er} avril N. Le taux d'intérêt est de 0,45 % mensuel.

Le 1^{er} juin N, elle prête à sa filiale australienne, la société Nils, la somme de 80 000 dollars australiens (AUD). Virement n° 25693. Elle sera remboursée par 4 trimestrialités constantes à partir du 1^{er} septembre N. Le taux d'intérêt est de 1,25 %.

Cours du CAD	
	1 CAD =
1/03/N	0,78 EUR
1/04/N	0,84 EUR
1/05/N	0,75 EUR

Cours du AUD	
	1 AUD =
1/06/N	0,63 EUR
1/09/N	0,66 EUR
1/12/N	0,60 EUR

1) Pour l'emprunt, enregistrer au livre journal les écritures comptables au 1^{er} mars N, au 1^{er} avril N (premier remboursement - virement n° 6542) et au 1^{er} mai N (second remboursement - virement n° 5962).

2) Pour le prêt, enregistrer au livre journal les écritures comptables au 1^{er} juin N, au 1^{er} septembre N (premier remboursement - Avis de crédit n° 25693) et au 1^{er} décembre N (second remboursement - Avis de crédit n° 29694).

CORRIGÉ

1) Emprunt en dollars canadiens

Le montant de l'amortissement mensuel est de $300\ 000/12 = 25\ 000$ CAD.

Les intérêts sont calculés chaque mois et ajoutés à l'amortissement. Ils sont calculés au taux de 0,45 % et convertis au cours du jour du remboursement.

		1 ^{er} mars N	
512	168	Banques Autres emprunts et dettes $300\ 000 \times 0,78$ Avis de crédit n° 4562 Société Raphaël	234 000,00 234 000,00
661	512	Charges d'intérêt Banque $300\ 000 \times 0,45\% \times 0,84$ Virement n° 6542 - Intérêts	1 134,00 1 134,00
168	512	Autres emprunts et dettes $25\ 000 \times 0,78$ Pertes de change $25\ 000 (0,84 - 0,78)$ Banques Virement n° 6542 - Amortissement	19 500,00 1 500,00 21 000,00
661	512	Charges d'intérêt Banques $(300\ 000 - 25\ 000) \times 0,45\% \times 0,75$ Virement n° 5962 - Intérêts	928,13 928,13
168	766 512	Autres emprunts et dettes $25\ 000 \times 0,78$ Gains de change $25\ 000 \times (0,78 - 0,75)$ Banques Virement n° 5962 - Amortissement	19 500,00 750,00 18 750,00

2) Prêt en dollars australiens

Le montant du remboursement trimestriel est de $80\,000/4 = 20\,000$ AUD. Ce montant est converti au cours de la date du prêt. L'écart dû à l'évolution du change est constaté en gain ou en perte de change selon le cas.

Les intérêts sont calculés chaque mois et ajoutés à l'amortissement. Ils sont calculés au taux de 0,45 % et convertis au cours du jour du remboursement.

274		1 ^{er} juin N		
	512	Prêts	50 400,00	50 400,00
		Banques $80\,000 \times 0,63$		
		Virement n° 25693 - Société NILS		
		1 ^{er} septembre N		
512		Banques $80\,000 \times 1,25\% \times 0,66$	660,00	
	762	Revenus des prêts		660,00
		Avis de crédit n° 25693		
		1 ^{er} septembre N		
512		Banques	13 200,00	
	274	Prêts $20\,000 \times 0,63$		12 600,00
	766	Gains de change $20\,000 (0,66 - 0,63)$		600,00
		Avis de crédit n° 25693		
		1 ^{er} décembre N		
512		Banques $(80\,000 \times 20\,000) \times 1,25\% \times 0,60$	585,00	
	762	Revenus des prêts		585,00
		Avis de crédit n° 29694		
		1 ^{er} décembre N		
512		Banque	12 000,00	
666		Pertes de change $20\,000 (0,63 - 0,60)$	600,00	
	274	Prêts $20\,000 \times 0,63$		12 600,00
		Avis de crédit n° 29694		

CAS 5

Approfondissement

Thème : Exportations, livraisons intracommunautaires, importations, acquisitions intracommunautaires

La société Osmoz fabrique des parfums d'intérieur à base d'essences naturelles. La qualité de ses produits et leur originalité a conduit au développement de son activité très au-delà des frontières françaises. Elle commercialise donc sa production au sein de l'Union européenne et en dehors de l'Union européenne. Pour des raisons de réduction des coûts, elle recherche les essences qu'elle utilise, y compris hors de France.

Au cours du second trimestre N, elle a réalisé, entre autres, les opérations suivantes :

- 6 avril N : expédition et facturation de 2 500 flacons de parfum « Maison et harmonie » au prix de 15 £ l'unité, au client anglais « Sweethome ». (Cours de la livre sterling 1 EUR = 0,74 GBP). Facture n° GB60400.
- 8 avril N : réception d'extraits d'essence de vanille et de pépins de pamplemousse en provenance du fournisseur Shéhérazade situé au Maroc : 10 l de vanille pour 18 360 dirhams marocains (DAM) et 5 l d'extrait de pépin de pamplemousse pour 3 340 dirhams marocains. (Cours du dirham marocain : 100 DAM = 8,9873 EUR.) Facture n° SSH0023 jointe aux colis.

- 10 avril N : Réception de la facture n° TR1004963 du transitaire situé à Roissy. TVA sur produits importés : 382,25 €, droits de douane 175 €, rémunération du transitaire 150 € HT. La facture est réglée par chèque n° 1256934. La société Osmoz enregistre les frais accessoires dans les comptes d'achat correspondants.
- 15 avril N : réception de 500 flacons commandés au fournisseur Rasmussen situé à Aalborg au Danemark. Facture n° RAMDK-896240 jointe à la livraison : 15 200 DDK (cours de la couronne danoise 100 DDK = 13,28 EUR).
- 18 avril N : le client anglais « Sweethome » a reçu 500 flacons défectueux au prix de 15 £ l'unité. Un avoir lui est adressé n° AV-GB60400. (Cours de la livre sterling 1 EUR = 0,78 GBP).
- 22 avril N : réception d'un avoir (AV SSH0032) du fournisseur Shéhérazade remise sur facture du 8 avril N de 2,5 % à déduire du paiement du 20 mai N (cours du dirham marocain : 100 DAM = 8,45 EUR).
- 30 avril N : encaissement du paiement du client anglais « Sweethome ». (Cours de la livre sterling 1 EUR = 0,70 GBP). Avis de crédit n° 52169300.
- 15 mai N : règlement de la facture du fournisseur Rasmussen (cours de la couronne danoise 100 DDK = 13,57 EUR). Virement n° 52170388.
- 20 mai N : règlement de la facture du fournisseur Shéhérazade déduction faite de l'avoir du 22 avril. (Cours du dirham marocain : 100 DAM = 9,35 EUR). Virement n° 145963122.
- 24 mai N : ventes de 1 500 lots d'encens et de parfums d'intérieurs « Paris-Paris » au client « What a Design » installé à New York. Prix du lot 25 USD, remise 5 %. (Cours du dollar 1 USD = 0,63 EUR). Facture n° US240599.
- **20 juin N** : encaissement du paiement du client américain « What a Design » (cours du dollar 1 USD = 0,60 EUR). Avis de crédit n° 61221300.

Enregistrer les écritures correspondantes au livre-journal de la société Osmoz.

CORRIGÉ

Toutes les opérations sont en devises mais certaines concernent des transactions effectuées avec des tiers implantés au sein de la Communauté européenne. Concernant la TVA, les exportations et les livraisons intracommunautaires en sont exonérées. En revanche, les importations sont soumises à TVA lors de leur passage en douane ; la TVA est déductible pour l'importateur. Pour les acquisitions intracommunautaires, on versera de la TVA intracommunautaire et l'on déduira de la TVA déductible sur autres biens et services.

■ Analyse des opérations

Client Sweethome				
Vente en £	37 500,00	Vente en € (1 EUR = 0,74 GBP)	50 675,68	
Retour en £	- 7 500,00	Retour en € (1 EUR = 0,78 GBP)	- 9 615,38	
Règlement en £	30 000,00	Règlement en € (1 EUR = 0,70 GBP)	42 857,14	
		Différence	1 796,85	Gain de change
Fournisseur Rasmussen				
Achat en DDK	15 200,00	Achat en € (100 DDK = 13,28 EUR)	2 018,56	
Règlement en DDK	15 200,00	Règlement en € (100 DDK = 13,57 EUR)	2 062,64	
		Différence	- 44,08	Perte de change

Fournisseur Shéhérazade				
Achat en DAM	21 700,00	Achat en € (100 DAM = 8,9873 EUR)	1 950,24	
Remise en DAM	- 542,50	Remise en € (100 DAM = 8,45 EUR)	- 45,84	
Règlement en DAM	21 157,50	Règlement en € (100 DAM = 9,35 EUR)	1 978,23	
		Différence	73,82	Perte de change
Client What a Design				
Vente en \$	35 625,00	Vente en € (1 USD = 0,63 EUR)	22 443,75	
Règlement en \$	35 625,00	Règlement en € (1 USD = 0,60 EUR)	21 375,00	
		Différence	- 1 068,75	Perte de change

■ Enregistrement au livre-journal de la société Osmoze

		06/04/N			
41120	70100	Clients, ventes en devises Ventes de produits finis $2\ 500 \times 15/0,74$ <i>Facture n° GB60400 « Sweethome »</i>	50 675,68		50 675,68
60100	40120	Achats stockés de matières premières Fournisseurs en devises $(18\ 360 + 3\ 340) \times 8,9873/100$ <i>Facture n° SSH0023 Sheherazade</i>	1 950,24		1 950,24
44566 60100	51200	État TVA déductible sur ABS Achats stockés de matières premières Banques <i>Facture n° TR1004963 chèque n° 1256934</i>	411,65 325,00		736,65
60200 44566	40120 44520	Achats stockés, autres approvisionnements État TVA déductible sur ABS Fournisseurs en devise État TVA due intracommunautaire <i>Facture n° RAMDK-896240</i>	2 018,56 395,64		2 018,56 395,64
70100	41120	Ventes de produits finis Clients, ventes en devises $500 \times 15/0,78$ <i>Avoir n° AV-GB60400 Retour produits défectueux</i>	9 615,38		9 615,38
40120	60900	Fournisseurs en devises RRR obtenus sur achats 2,5 % $\times (18\ 360 + 3\ 340) \times 8,45/100$ <i>Avoir n° AV SSH0032</i>	45,84		45,84
51200	41120 76600	Banques Clients, ventes en devises Gains de change <i>Avis de crédit n° 52169300</i>	42 857,14		41 060,29 1 796,85

40120 66600		15/05/N			
		Fournisseurs en devises		2 018,56	
		Pertes de change		44,08	
	51200	Banques $15\ 200 \times 13,57/100$			2 062,64
		<i>Virement n° 52170388</i>			
		15/05/N			
40120 66600		Fournisseurs en devises		1 904,40	
		Pertes de change		73,82	
	51200	Banques $(21\ 700 - 542,50) \times 9,35/100$			978,23
		<i>Virement n° 145963122</i>			
		24/05/N			
41120		Clients, ventes en devises		22 443,75	
		Ventes de produits finis			
		$1\ 500 \times 25 \times 0,63 \times 95\ %$			
	70100	<i>Facture n° US240599</i>			22 443,75
		20/06/N			
51200 66600		Banques		21 375,00	
		Pertes de change		1 068,75	
	41120	Clients, ventes en devises			22 443,75
		$35\ 625 \times 0,60$			
		<i>Avis de crédit n° 61221300</i>			

RAPPEL DE COURS

1. Définition

Emballages :

- utilisés par l'entreprise pour son propre usage ⇒ immobilisations ;
- utilisés pour conditionner les articles vendus ⇒ emballages commerciaux.

Différents emballages commerciaux	Définitions	Catégorie comptable
Emballages perdus	Emballages livrés au client avec leur contenu sans consignation ni reprise.	Approvisionnement
Emballages récupérables identifiables	Emballages réutilisables provisoirement conservé par le client que le fournisseur s'engage à reprendre dans des conditions déterminées (identifiables unité par unité).	Immobilisation
Emballages récupérables non identifiables	Emballages réutilisables ne faisant pas l'objet d'un suivi individualisé.	Approvisionnement
Emballages à usage mixte	Emballages non identifiables pouvant être vendus, consignés ou prêtés aux clients.	Approvisionnement

2. Acquisition des emballages

	Comptabilisation
Matériel d'emballage	2154 – Matériel industriel
Emballages perdus	60261 – Achats d'emballages perdus
Emballages récupérables	<ul style="list-style-type: none"> • Identifiables ⇒ 2186 – Emballages récupérables • Non identifiables ⇒ 60265 – Achats d'emballages récupérables non identifiables
Emballages à usage mixte	60267 – Achats d'emballages à usage mixte

3. Consignation des emballages

Les écritures suivantes sont passées pour le montant de la consignation.

Chez le fournisseur			Chez le client		
411	Clients	x	4096	Fournisseurs créances	x
4196	Clients dette pour emballages et matériels consignés	x		pour emballages et matériel à rendre	
			401	Fournisseurs	x

La consignation d'emballages ne constituant pas une vente a priori, elle n'est pas soumise à TVA. Par exception, les entreprises peuvent soumettre volontairement à la TVA la livraison de leurs emballages récupérables non identifiables, ce qui permet certaines simplifications en cas de non restitution d'emballages et en cas de reprise à un prix inférieur au prix de consignation.

4. Retour

- **Prix de déconsignation = prix de consignation** : l'écriture de consignation est contre-passée.
- **Prix de déconsignation < prix de consignation** : la différence est enregistrée pour son montant HT en boni chez le fournisseur et en mali chez le client.

Chez le fournisseur			Chez le client		
4196	Clients dette pour emballages et matériels consignés	x	6136	Malis sur emballages	x
411	Clients	x	44566	État, TVA déductible/ABS	x
7086	Bonis sur reprise d'emballages consignés	x	401	Fournisseurs	x
44571	État TVA collectée	x	4096	Fournisseurs créances pour emballages et matériel à rendre	x

- **Le client conserve l'emballage récupérable non identifiable** : le compte 40196 est soldé par le crédit du compte 7088 et le compte 4096 par le débit du compte 6026, pour le montant de la consignation.

Chez le fournisseur			Chez le client		
4196	Clients dette pour emballages et matériels consignés	x	6026	Achats d'emballages récupérables	x
411	Clients	x	44566	État, TVA déductible/ABS	x
7088	Autres produits d'activités annexes	x	401	Fournisseurs	x
44571	État TVA collectée	x	4096	Fournisseurs créances pour emballages et matériel à rendre	x

- **Cessions des emballages récupérables non identifiables** : elles sont portées au crédit du compte 7088 – Autres produits d'activités annexes pour leur montant hors taxes.

411	7088 44571	Date de la vente	TTC	HT TVA
		Clients Autres produits d'activités annexes État, TVA collectée		

- **Cessions d'emballages récupérables identifiables** : cf. cessions d'immobilisations.

CAS

CAS 1

Application

Thème : Achats d'emballages

La société Coline située à Gujan-Mestras en Gironde est spécialisée dans le négoce de vins de Bordeaux en vrac et en bouteilles. Elle est assujettie à la TVA sur la totalité de son chiffre d'affaires. Dans le cadre de son activité, elle utilise différents emballages. Au cours du mois de mai N, elle a procédé aux achats d'emballages suivants. Il s'agit d'achats à crédit soumis à la TVA au taux normal :

- 2 mai N : achat d'une nouvelle cuve à vin sous azote inox de 1 000 litres, permettant de stocker les excédents d'un grand cru bordelais : 3 000 € HT, frais de port et d'installation 200 €, remise 5 %. Facture n° 12563.
- 6 mai N : achat de 50 lots de 350 cubibox de 5 litres à 40 € HT le lot. Les cubibox sont facturées au client avec le vin et ne seront pas rendues. Facture n° 13549.
- 12 mai N : achat de 200 cubitainers de 11 litres au prix unitaire de 7,50 € HT, ils sont consignés au client mais ne sont pas identifiables. Facture n° 23169.
- 18 mai N : achat de 5 fûts à deux bondes de 100 litres au prix HT de 85 €. Ces fûts serviront à la livraison de vins à des restaurateurs du bassin d'Arcachon et sont identifiés. Facture n° 31687.
- 25 mai N : achat de 20 palettes en bois numérotées au prix unitaire HT de 75 €. Facture n° 43685.
- 30 mai N : achats de 200 bouteilles au prix unitaire HT de 0,30 €. Ces bouteilles sont consignées aux clients lorsqu'ils achètent du vin à la tireuse. Les bouteilles ne sont pas identifiables et sont, soit vendues, soit consignées au client. Facture n° 58610.

1) Indiquer la classification comptable de chaque type d'emballage acquis en la justifiant.

2) Procéder à l'enregistrement de ces acquisitions dans le livre-journal de la société Coline.

CORRIGÉ

1) Classification comptable des emballages acquis par la société Coline

Emballages	Définitions	Catégorie comptable
Cuve à vin sous azote inox de 1 000 litres	Matériel destiné à une utilisation interne en tant qu'immobilisation	Immobilisation : compte 2154 - Matériel industriel
50 lots de 350 cubibox de 5 litres	Emballages livrés au client avec leur contenu sans consignation ni reprise	Approvisionnement : 60261 - Achats d'emballages perdus
200 cubitainers de 11 litres	Emballages non identifiables réutilisables ne faisant pas l'objet d'un suivi individualisé	Approvisionnement : 60265 - Achats d'emballages récupérables non identifiables
5 fûts à deux bondes de 100 litres	Emballages récupérables identifiables provisoirement conservés par le client. Ils sont identifiables, unité par unité	Immobilisation : 2186 - Emballages récupérables
20 palettes en bois	Emballages récupérables identifiables provisoirement conservés par le client. Ils sont identifiables, unité par unité.	Immobilisation : 2186 - Emballages récupérables
200 bouteilles	Emballages à usage mixte non identifiables qui peuvent être vendus ou consignés aux clients	Approvisionnement : 60267 - Achats d'emballages à usage mixte

2) Enregistrement au livre-journal de la société Coline

21540 44562	40400	2 mai N		
		Matériel industriel ($3\ 000 \times 95\ \% + 200$)	3 050,00	
		État, TVA déductible sur immobilisations $3\ 050 \times 19,60\ \%$	597,80	
		Fournisseurs d'immobilisations		3 647,80
		<i>Facture n° 12563</i>		
60261 44566	40100	6 mai N		
		Achats d'emballages perdus	2 000,00	
		État, TVA déductible sur ABS	392,00	
		Fournisseurs		2 392,00
		<i>Facture n° 13549</i>		
60265 44566	40100	12 mai N		
		Achats d'emballages récupérables non identifiables $7,50 \times 200$	1 500,00	
		État, TVA déductible sur ABS ($1\ 500 \times 19,60\ \%$)	294,00	
		Fournisseurs		1 794,00
		<i>Facture n° 23169</i>		
21860 44562	40400	18 mai N		
		Emballages récupérables (5×85)	425,00	
		État, TVA déductible sur immobilisations $425 \times 19,60\ \%$	83,30	
		Fournisseurs d'immobilisations		508,30
		<i>Facture n° 31687</i>		

		25 mai N			
21860	40400	Emballages récupérables (20 × 75)	1 500,00	1 794,00	
44562		État, TVA déductible sur immobilisations (1 500 × 19,60 %)	294,00		
		Fournisseurs d'immobilisations			
		Facture n° 43685			
		30 mai N			
60267	40100	Achats d'emballages à usage mixte (200 × 0,30)	60,00	71,76	
44566		État, TVA déductible sur ABS (60 × 19,60 %)	11,76		
		Fournisseurs			
		Facture n° 58610			

CAS 2

Application

Thème : Consignation et déconsignation d'emballages

L'entreprise Clémence Frais est spécialisée dans la production de crème fraîche à base de lait qu'elle achète auprès de coopératives agricoles. Elle ne commercialise pas son produit fini auprès des consommateurs mais le vend à certaines entreprises de l'industrie agroalimentaire. Au cours du mois d'avril N, elle a réalisé les opérations suivantes :

- 4 avril N : achat de 15 000 litres de lait à la coopérative Fabrice & Laure. Prix du litre de lait : 0,40 € HT. Le lait est livré dans trois cuves de 5 000 litres chacune, qui lui sont consignées au prix de 95 € l'unité. Facture n° 79654, TVA sur le lait 5,50 %.
- 6 avril N : vente à la société Délichoc, une entreprise productrice de desserts lactés à base de crème fraîche : 1 450 kg à 1,80 € HT le kg. La crème fraîche est conditionnée dans 5 bidons, consigné au client au prix de 50 € HT chacun. Facture n° 04-1235, TVA 5,50 %.
- 12 avril N : l'entreprise Clémence Frais a renvoyé les trois cuves à la coopérative Fabrice & Laure qui lui adresse l'avoir correspondant. Les cuves sont déconsignées au prix de 85 €. Avoir n° 79655, TVA sur déconsignation 19,60 %.
- 15 avril N : la société Délichoc retourne les bidons à l'entreprise Clémence Frais qui lui adresse l'avoir correspondant. Les bidons sont repris au prix de consignation. Avoir n° 04-1236.

- 1) Enregistrer ces opérations au livre-journal de l'entreprise Clémence Frais.
- 2) Enregistrer les opérations qui la concernent au livre-journal de la coopérative Fabrice & Laure.
- 3) Enregistrer les opérations qui la concernent au livre-journal de la société Délichoc.

CORRIGÉ

1) Enregistrements au livre-journal de l'entreprise Clémence Frais

		4 avril N			
60100	40100	Achats de matières premières (15 000 × 0,40)	6 000,00	6 615,00	
44566		État, TVA déductible sur ABS (6 000 × 5,50 %)	330,00		
40960		Fournisseurs, créances pour emballages à rendre	285,00		
		Fournisseurs			
		Facture n° 79654			

		6 avril N			
41100		Clients	3 003,55		
	70100	Ventes de produits finis (1 450 × 1,80)		2 610,00	
	41960	Clients dettes pour emballages et matériels consignés (5 × 50)		250,00	
	44571	État, TVA collectée (2 610 × 5,50 %)		143,55	
		<i>Facture n° 04-1235</i>			
		12 avril N			
40100		Fournisseurs	249,12		
	61360	Malis sur emballages 3 × (95 - 85)	30,00		
	44566	État, TVA déductible sur ABS (30 × 19,60 %)	45,88		
	40960	Fournisseurs, créances pour emballages à rendre		285,00	
		<i>Avoir n° 79655</i>			
		15 avril N			
41960		Clients dettes pour emballages et matériels consignés	250,00		
	41100	Clients		250,00	
		<i>Avoir n° 04-1236</i>			

La déconsignation des bidons se faisant au prix de consignation, la déconsignation se constate par la contre-passation de l'écriture de consignation.

2) Enregistrement au livre-journal de la coopérative Fabrice & Laure

		4 avril N			
41100		Clients	6 615,00		
	70100	Ventes de produits finis		6 000,0	
	41960	Clients dettes pour emballages et matériels consignés		285,00	
	44571	État, TVA collectée		330,00	
		<i>Facture n° 79654</i>			
		12 avril N			
41960		Clients dettes pour emballages et matériels consignés	285,00		
	70860	Bonis sur reprise d'emballage consignés		30,00	
	44571	État, TVA collectée		5,88	
	41100	Clients		249,12	
		<i>Avoir n° 79655</i>			

3) Enregistrement au livre-journal de la société Délichoc

		6 avril N			
60100		Achats de matières premières	2 610,00		
	44566	État, TVA déductible sur ABS	143,55		
	40960	Fournisseurs, créances pour emballages à rendre	250,00		
	40100	Fournisseurs		3 003,55	
		<i>Facture n° 04-1235</i>			
		15 avril N			
40100		Fournisseurs	250,00		
	40960	Fournisseurs, créances pour emballages à rendre		250,00	
		<i>Avoir n° 04-1236</i>			

CAS 3

Application

Thème : Emballages non retournés

L'entreprise Courbinette qui fabrique des produits cosmétiques facture le 23 mars N pour 10 000 € HT (TVA 19,60 %) de produits finis à son client Plumelle. Les produits sont emballés sur 8 palettes consignées au prix de 35 € l'unité. Facture n° 03-1256.

Le 28 avril N, le client Plumelle retourne 4 palettes reprises au prix de 30 € l'unité. Il conserve les autres palettes et l'entreprise Courbinette les lui facture au prix de 35 € HT l'unité (prix de consignation). Facture n° 04-2456.

Les palettes ne font l'objet d'aucune codification ; elles ne sont pas identifiables.

Hypothèse 1 : l'entreprise Courbinette consigne ses emballages sans TVA.

Hypothèse 2 : l'entreprise Courbinette applique volontairement la TVA à la consignation de ses emballages.

- 1) Enregistrer ces opérations au livre-journal de l'entreprise Courbinette.
- 2) Enregistrer ces opérations au livre-journal de l'entreprise Plumelle.

CORRIGÉ

1) Enregistrement au livre-journal de l'entreprise Courbinette

■ Hypothèse 1

		23 mars N	
41100	70100	Clients	12 240,00
	41960	Ventes de produits finis	10 000,00
	44571	Clients dettes pour emballages et matériels consignés (8 × 35)	280,00
		État, TVA collectée (10 000 × 19,60 %)	1 960,00
		Facture n° 03-1256	
		28 avril N	
41960	70880	Clients dettes pour emballages et matériels consignés	280,00
	44571	Autres produits des activités annexes (35 × 4)	140,00
	41100	Boni sur reprise d'emballages (35 - 30) × 4	20,00
		État, TVA collectée (140 + 20) × 19,60 %	31,36
		Clients	88,64
		Facture n° 04-2456	

■ Hypothèse 2

		23 mars N	
41100	70100	Clients	12 294,88
	41960	Ventes de produits finis	10 000,00
	44571	Clients dettes pour emballages et matériels consignés (8 × 35)	280,00
		État, TVA collectée (10 280 × 19,60 %)	2 014,88
		Facture n° 03-1256	

		28 avril N		
41960		Clients dettes pour emballages et matériels consignés	280,00	
	70880	Autres produits des activités annexes (35 × 8)		140,00
	70860	Boni sur reprise d'emballages (35 - 30) × 4		20,00
	41100	Clients		120,00
		<i>Facture n° 04-2456</i>		

2) Enregistrement au livre-journal de l'entreprise Plumelle

■ Hypothèse 1

		23 mars N		
60100		Achats de matières premières	10 000,00	
44566		État, TVA déductible sur ABS	1 960,00	
40960		Fournisseurs, créances pour emballages à rendre	280,00	
	40100	Fournisseurs		12 240,00
	44571	<i>Facture n° 03-1256</i>		
		28 avril N		
60600		Achats non stockés de matières et fournitures	140,00	
61360		Malis sur emballages	20,00	
44566		État, TVA déductible sur ABS	31,36	
40100		Fournisseurs	88,64	
	40960	Fournisseurs, créances pour emballages à rendre		280,00
		<i>Facture n° 04-2456</i>		

■ Hypothèse 2

		23 mars N		
60100		Achats de matières premières	10 000,00	
44566		État, TVA déductible sur ABS	1 960,00	
40960		Fournisseurs, créances pour emballages à rendre	280,00	
	40100	Fournisseurs		12 240,00
	44571	<i>Facture n° 03-1256</i>		
		28 avril N		
60600		Achats non stockés de matières et fournitures	140,00	
61360		Malis sur emballages	20,00	
44566		État, TVA déductible sur ABS	31,36	
40100		Fournisseurs	88,64	
	40960	Fournisseurs, créances pour emballages à rendre		280,00
		<i>Facture n° 04-2456</i>		

CAS 4

Approfondissement

Thème : Ventes, achats, consignation, déconsignation, non-restitution d'emballages

L'entreprise Fabrick négociant en petit outillage. Elle travaille essentiellement avec des professionnels du bâtiment. Au cours du mois de septembre N, elle a réalisé les opérations suivantes :

- 6 septembre N : achat d'outillages pour la revente auprès du fournisseur Bricol : montant brut HT 15 800 €, port 100 € HT. Cette commande est préparée sur une palette consignée à l'entreprise Fabrick pour un montant de 150 €. Facture n° 51269-09.
- 8 septembre N : vente d'outillages au client Batitou : montant brut HT 2 500 €, remise 2 % port forfaitaire 25 € HT. Facture n° SEPT-085961.
- 9 septembre N : achat auprès du fournisseur Packet d'emballages perdus stockés pour 450 € HT. Facture n° 09-25690.
- 12 septembre N : ventes d'outillages au client Plako : montant brut HT 8 300 €, emballages consignés 250 €. Escompte pour règlement sous huitaine 1,5 %. Facture n° SEPT-085962.
- 14 septembre N : avoir n° 51270-09 reçu du fournisseur Bricol pour le retour de la palette. Le prix de déconsignation est de 135 €.
- 19 septembre N : règlement reçu du client Plako par virement bancaire n° 0919003.
- 21 septembre N : avoir n° SEPT-085962AV adressé au client Plako qui a retourné les emballages consignés. Les emballages sont repris pour 230 €.
- 24 septembre N : achat auprès du fournisseur Lavnet de 100 litres de détergent à 0,75 € le litre (TVA au taux normal). Le produit est conditionné dans 5 bidons, consignés à l'entreprise Fabrick 15 € chacun. Facture n° 125693-Sep.
- 29 septembre N : l'entreprise Fabrick décide de garder les 5 bidons consignés par le fournisseur Lavnet. Ce dernier lui adresse une facture. Le prix de vente des bidons est fixé à 20 € HT. L'entreprise Fabrick ne suivra pas ces bidons en stock. Facture n° 125722-Sep.
- 30 Septembre N : achat au fournisseur Gippé d'une machine permettant le conditionnement automatique de certains petits outillages vendus aux clients : prix HT 2 200 €, frais de livraison et d'installation 75 €, TVA au taux normal. Facture n° 300985566.

Enregistrer ces opérations au livre-journal de la société Fabrick.

CORRIGÉ

		6 septembre N			
60700		Achats de marchandises*	15 900,00		
44566		État, TVA déductible sur ABS ($15\ 900 \times 19,60\%$)	3 116,40		
40960		Fournisseurs, créances pour emballages à rendre	150,00		
	40100	Fournisseurs			19 166,40
		<i>Facture n° 51269-09 Bricol</i>			
		8 septembre N			
	41100	Clients	2 960,10		
	70700	Vente de marchandises ($2\ 500 \times 98\%$)		2 450,00	
	70850	Port et frais accessoires facturés		25,00	
	40100	État, TVA collectée		485,10	
		$(2\ 450 + 25) \times 19,60\%$			
		<i>Facture n° SEPT-085961 Batitou</i>			

		9 septembre N	
60261		Achats d'emballages perdus	450,00
44566		État, TVA déductible sur ABS ($450 \times 19,60\%$)	88,20
	40100	Fournisseurs <i>Facture n° 09-25690 Packet</i>	538,20
		12 septembre N	
41100		Clients	10 052,30
66500		Escomptes accordés ($8\ 300 \times 1,5\%$)	124,50
	70700	Vente de marchandises	8 300,00
	44571	État, TVA collectée ($8\ 300 - 124,50$) $\times 19,60\%$	1 626,80
	41960	Clients dettes pour emballages et matériels consignés <i>Facture n° SEPT-085962 Plako</i>	250,00
		14 septembre N	
40100		Fournisseurs	132,06
61360		Malis sur emballages ($150 - 135$)	15,00
44566		État, TVA déductible sur ABS ($15 \times 19,60\%$)	2,94
	40960	Fournisseurs, créances pour emballages à rendre <i>Avoir n° 51270-09 Bricol</i>	150,00
		19 septembre N	
51200		Banque ($8\ 300 - 124,50$) $\times 1,196$	9 777,90
	41100	Clients <i>Virement n° 0919003 Plako</i>	9 777,90
		21 septembre N	
41960		Clients dettes pour emballages et matériels consignés	250,00
	70860	Bonis sur reprise d'emballages consignés ($250 - 230$)	20,00
	44571	État, TVA collectée ($16,72 \times 19,60\%$)	3,92
	41100	Clients <i>Avoir n° SEPT-085962AV Plako</i>	226,08
		24 septembre N	
60630		Fourniture d'entretien et petit équipement ($100 \times 0,75$)	75,00
44566		État, TVA déductible sur ABS ($75 \times 19,60\%$)	14,70
40960		Fournisseurs, créances pour emballages à rendre (5×15)	75,00
	40100	Fournisseurs <i>Facture n° 125693-Sep Lavnet</i>	164,70
		29 septembre N	
60600		Achats non stockés de matières et fournitures (20×5)	100,00
44566		État, TVA déductible sur ABS ($100 \times 19,60\%$)	19,60
	40960	Fournisseurs, créances pour emballages à rendre	75,00
	40100	Fournisseurs <i>Facture n° 125722-Sep Lavnet</i>	44,60
		30 septembre N	
21540		Matériel industriel ($2\ 200 + 75$)	2 275,00
44562		État, TVA déductible sur immobilisations ($2\ 275 \times 19,60\%$)	445,90
	40400	Fournisseurs d'immobilisations <i>Facture n° 300985566 Gippé</i>	2 720,90

* Port inclus dans le montant de l'achat.

L'amortissement des immobilisations

RAPPEL DE COURS

L'amortissement est un des travaux de fin d'exercice consistant à constater la **consommation d'avantages économiques futurs** générés par les immobilisations dont la durée d'utilisation est limitée. La constatation des amortissements permet ainsi de faire apparaître les actifs dans le patrimoine de l'entreprise pour leur valeur nette de leur utilisation ou consommation. Le calcul de l'amortissement se détermine selon :

- la **base amortissable** soit la valeur d'entrée de l'immobilisation minorée de sa valeur résiduelle (valeur de l'immobilisation à la fin de sa durée d'utilisation, si celle-ci est mesurable de façon fiable et si elle est significative) ;
- la **durée d'utilisation** exprimée à l'aide d'unités d'œuvre permettant de mesurer la consommation des avantages économiques générés par l'immobilisation, tels les années d'utilisation, les heures d'utilisation, les kilomètres réalisés, le nombre de produits fabriqués... ;
- le **rythme de consommation** soit la manière dont les avantages économiques de l'immobilisation sont consommés (consommation constante, croissante...).

Si les règles fiscales autorisent à définir un **amortissement fiscal** supérieur à l'amortissement comptable, il convient de constater en plus de l'**amortissement économique** un **amortissement dérogatoire** (correspondant à la différence entre l'amortissement fiscal et l'amortissement économique). Dans le cas contraire, il faudra réaliser des travaux extra-comptables (réintégration de la part de l'amortissement économique non déductible fiscalement).

La **constatation d'un amortissement économique** consiste à enregistrer une **dotations aux amortissements** en charges et une baisse de valeur de l'immobilisation *via* un compte **d'amortissement de l'immobilisation** (le numéro de ce compte étant le compte d'immobilisation concerné auquel est adjoint un 8 en deuxième place). L'**enregistrement d'un amortissement dérogatoire** conduit à la constatation d'une **dotations aux amortissements** par la contrepartie d'un compte **d'amortissement dérogatoire** (compte de la classe 1).

CAS

CAS 1

Application

Thème : Ventes, achats, consignation, déconsignation, non-restitution d'emballages

La société Cerise, spécialisée dans la production et commercialisation de parfum d'ambiance, s'interroge sur le calcul et l'enregistrement des amortissements de son matériel de production. Le 1^{er} janvier N, la société Cerise a fait l'acquisition et mis en service une machine industrielle d'occasion (machine F 101) pour un prix de 40 000 euros HT. La durée d'utilisation prévue est de 8 années.

Le 1^{er} juillet N, la société Cerise a fait l'acquisition et mis en service une autre machine industrielle neuve (machine F 805) pour un montant de 120 000 euros HT. Elle pense utiliser cette machine pendant 5 ans puis la revendre. Elle estime un prix de revente égal à 1/6 de la valeur d'origine. La société Cerise considère une utilisation et une performance constantes dans le temps de ces machines.

L'exercice comptable coïncide avec l'année civile.

- 1) La société Cerise doit-elle obligatoirement enregistrer un amortissement de ces machines ? En outre, le résultat de la société Cerise est déficitaire à la fin de l'exercice N.
- 2) Comment interpréter la constatation des amortissements ?
- 3) Présenter le tableau d'amortissement de la machine F101.
- 4) Quelle est la base d'amortissement de la machine F805 ?
- 5) Présenter le tableau d'amortissement de la machine F805.

CORRIGÉ

1) Enregistrement d'un amortissement des machines

Selon l'article 322-4, alinéa 1 du PCG « À la clôture de l'exercice, une dotation aux amortissements est comptabilisée conformément au plan d'amortissement pour chaque actif amortissable même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice. » La société Cerise doit donc obligatoirement enregistrer l'amortissement de ces machines.

2) Interprétation de la constatation des amortissements

L'article 322-1 du PCG explique la définition d'un amortissement : « Un actif amortissable est un actif dont l'utilisation par l'entité est déterminable. L'utilisation pour une entité se mesure par la consommation des avantages économiques attendus de l'actif. (...) L'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de son utilisation. »

3) Tableau d'amortissement de la machine F101

Immobilisation : machine F101 Durée d'utilisation : 8 ans Rythme d'amortissement : linéaire		Date de mise en service : 1 ^{er} janvier N Valeur au bilan : 40 000 euros Base amortissable : 40 000 euros		
Années	Base amortissable	Annuités d'amortissement	Annuités cumulés	Valeur nette comptable
N	40 000	5 000 ¹	5 000	35 000
N+1	40 000	5 000	10 000	30 000
N+2	40 000	5 000	15 000	25 000
N+3	40 000	5 000	20 000	20 000
N+4	40 000	5 000	25 000	15 000
N+5	40 000	5 000	30 000	10 000
N+6	40 000	5 000	35 000	5 000
N+7	40 000	5 000	40 000	0
1. $40\,000 \times 1/8$.				

4) Base d'amortissement de la machine F805

Selon l'article 322-1 du PCG « Le montant amortissable d'un actif est sa valeur brute sous déduction de sa valeur résiduelle. La valeur résiduelle est le montant, net des coûts de sortie attendus, qu'une entité obtiendrait de la cession de l'actif sur le marché à la fin de son utilisation. La valeur résiduelle d'un actif n'est prise en compte pour la détermination du montant amortissable que lorsqu'elle est à la fois significative et mesurable. »

La base amortissable de la machine F805 est donc :

$$120\,000 - 1/6 \times 120\,000 = 100\,000 \text{ €}.$$

5) Tableau d'amortissement de la machine F805

Immobilisation : machine F805 Durée d'utilisation : 5 ans Rythme d'amortissement : linéaire		Date de mise en service : 1 ^{er} juillet N Valeur au bilan : 120 000 € Base amortissable : 100 000 €		
Années	Base amortissable	Annuités d'amortissement	Annuités cumulés	Valeur nette comptable
N	100 000	10 000 ¹	10 000	110 000
N+1	100 000	20 000	30 000	90 000
N+2	100 000	20 000	50 000	70 000
N+3	100 000	20 000	70 000	50 000
N+4	100 000	20 000	90 000	30 000
N+5	100 000	10 000	100 000	20 000
1. $100\,000 \times 1/5 \times 6/12$				

REMARQUES

La machine a été acquise le 1^{er} juillet N. Elle est donc amortie pour l'exercice N entre le 1^{er} juillet N et le 31 décembre N, soit 6 mois, et non pour une année complète. On constate donc $6/12$ (6 mois sur 12 mois) d'une annuité complète d'amortissement (c'est le prorata temporis).

La machine n'a été utilisée que 6 mois au cours de l'exercice N. La période d'amortissement comprend alors l'exercice N (6 mois), les exercices N+1 à N+4 (4 ans) et l'exercice N+5 (6 mois).

La valeur nette comptable (VNC) d'un actif correspond à sa valeur brute diminuée des amortissements cumulés et des dépréciations. Donc, pour l'exercice N, en absence de dépréciation, $VNC = 120\ 000 - 10\ 000 = 110\ 000$ €. Attention, il ne faut pas calculer la VNC à partir de la base amortissable.

CAS 2**Application**

Thème : Détermination du résultat

Un fournisseur du réseau Xerox a vendu deux photocopieurs :

- le photocopieur X 201 à l'entreprise Cymaise dont l'activité principale est le négoce de tabac et de boissons ;
- le photocopieur X 202 à l'entreprise Corep dont l'activité principale est la réalisation d'impressions et de copies papier.
- Ces deux photocopieurs ont les mêmes caractéristiques :
 - montant : 5 000 euros HT ;
 - durée de vie : 5 ans ;
 - nombre de photocopies maximum : 5 000 000 d'impressions.

Ces deux photocopieurs ont été mis en service le 1^{er} avril N dans les deux entreprises.

L'entreprise Cymaise a réalisé 10 000 photocopies au cours de l'exercice N.

L'entreprise Corep a réalisé 1 000 000 photocopies au cours de l'exercice N.

L'exercice comptable des deux entreprises coïncide avec l'année civile.

1) Comment choisir les critères permettant de mesurer l'utilisation des photocopieurs afin de constater leurs amortissements ?

2) Déterminer les dotations aux amortissements des deux photocopieurs pour l'exercice N.

CORRIGÉ**1) Choix des critères permettant de mesurer l'utilisation des photocopieurs pour constater leurs amortissements**

Selon l'article 322-1, alinéa 2 du PCG « l'utilisation pour une entité se mesure par la consommation des avantages économiques attendus de l'actif. Elle peut être déterminable en termes d'unités de temps ou d'autres unités d'œuvre lorsque ces dernières reflètent plus correctement le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif.

L'utilisation d'un actif est déterminable lorsque l'usage attendu de l'actif par l'entité est limité dans le temps. Cet usage est limité dès lors que l'un des critères suivants, soit à l'origine, soit en cours d'utilisation, est applicable : physique, technique, juridique. Ces critères ne sont pas exhaustifs.

Si plusieurs critères s'appliquent, il convient de retenir l'utilisation la plus courte résultant de l'application de ces critères. »

2) Dotations aux amortissements des deux photocopieurs pour l'exercice N

Photocopieur X 201	
Dotation aux amortissements selon la durée de vie	$5\,000 \times 1/5 \times 9/12 = 750 \text{ €}$
Dotation aux amortissements selon le nombre de photocopies	$5\,000 \times 10\,000 / 5\,000\,000 = 100 \text{ €}$

Le photocopieur X 201 est amorti selon les années d'utilisation (dotation en N la plus élevée).
Dotation aux amortissements du photocopieur X 201 en N : 750 €.

Photocopieur X 202	
Dotation aux amortissements selon la durée de vie	$5\,000 \times 1/5 \times 9/12 = 750 \text{ €}$
Dotation aux amortissements selon le nombre de photocopies	$5\,000 \times 100\,000 / 5\,000\,000 = 1\,000 \text{ €}$

Le photocopieur X 202 est amorti selon le nombre de photocopies réalisées (dotation en N la plus élevée).

Dotation aux amortissements du photocopieur X 202 en N : 1 000 €.

CAS 3

Application

Thème : Rythme d'amortissement

Le 1^{er} juillet N, la PME Alban a fait l'acquisition et mis en service une immobilisation pour un prix de 30 000 € HT. La durée d'utilisation prévue est de 8 années. L'administration fiscale considère une durée de vie normale pour ce type de biens de 5 ans et permet un amortissement selon le mode dégressif (taux de 35 % applicable sur la VNC).

L'exercice comptable coïncide avec l'année civile.

- 1) Quelle est la durée d'amortissement à retenir pour définir l'amortissement économiquement justifié ?
- 2) Quel est le mode d'amortissement à retenir pour définir l'amortissement économiquement justifié ?
- 3) Définir l'amortissement dégressif. La PME Alban peut-elle appliquer ce mode d'amortissement ?
- 4) Calculer les dotations aux amortissements que l'entreprise peut enregistrer à la fin de l'exercice N. Présenter l'impact de ces dotations sur un extrait de bilan et de compte de résultat.
- 5) La PME Alban aurait-elle pu calculer l'amortissement économiquement justifié selon la durée d'usage (durée définie par l'administration fiscale) ?

CORRIGÉ

1) Durée d'amortissement à retenir pour définir l'amortissement économiquement justifié

Selon l'article 322-1 alinéa 2 du PCG, « l'utilisation pour une entité se mesure par la consommation des avantages économiques attendus de l'actif. Elle peut être déterminable en termes d'unités de temps ou d'autres unités d'œuvre lorsque ces dernières reflètent plus correctement le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif. »

La PME Alban doit donc calculer l'amortissement économique de l'immobilisation sur une durée de 8 ans.

2) Mode d'amortissement à retenir pour définir l'amortissement économiquement justifié

Selon l'article 322-4 alinéa 5 du PCG, « Le mode d'amortissement doit permettre de traduire au mieux le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif par l'entité. Il est appliqué de manière constante pour tous les actifs de même nature ayant des conditions d'utilisation identiques. Le mode linéaire est appliqué à défaut de mode mieux adapté. »

La PME Alban doit donc calculer l'amortissement économique de l'immobilisation selon le mode linéaire.

3) Définition de l'amortissement dégressif et application

L'amortissement dégressif est une disposition fiscale permettant de constater un amortissement plus rapide de l'immobilisation durant les premières années d'utilisation du bien. Cela permet à l'entreprise de constater, dans un premier temps, des dotations aux amortissements plus élevés. L'entreprise enregistre alors des charges plus importantes au début de la période d'utilisation de l'immobilisation. Cela a pour effet de diminuer, dans un premier temps, sa base imposable. Le système dégressif ne permet pas de constater l'amortissement économique du bien. L'objectif n'est pas en effet de constater la consommation des avantages économiques. Il permet néanmoins de constater un amortissement fiscal soit un amortissement autorisé par l'administration fiscale. Si l'amortissement fiscal est supérieur à l'amortissement économique les premières années, l'entreprise peut constater un amortissement dérogatoire.

Selon l'article 322-2 alinéa 2 du PCG, « Par exception, des textes particuliers prescrivent ou autorisent la comptabilisation d'amortissements dérogatoires ou de provisions réglementées ne correspondant pas à l'objet normal d'un amortissement ou d'une dépréciation. »

La PME Alban peut donc appliquer également ce mode d'amortissement.

4) Calcul des dotations aux amortissements que l'entreprise peut enregistrer à la fin de l'exercice N et impact

Dotation amortissement fiscal	$30\,000 \times 35\% \times 6/12 = 5\,250 \text{ €}$
Dotation amortissement économique	$30\,000 \times 1/8 \times 6/12 = 1\,875 \text{ €}$
Dotation amortissement dérogatoire	$5\,250 - 1\,875 = 3\,375 \text{ €}$

Dotations aux amortissements enregistrées :

- amortissement économique : 1 875 € ;
- amortissement dérogatoire : 3 375 €.

Bilan fin N						Compte de résultat fin N			
Actif			Passif			Charges		Produits	
Immobilisation	30 000	1 875	28 125	Amortissement dérogatoire	3 375	Dotations aux amortissements			
				Résultat	(5 250)	- exploitation	1 875		
						- exceptionnelle	3 375		

5) Calcul de l'amortissement économiquement justifié selon la durée d'usage

Selon la mesure en faveur des PME issues du règlement CRC 2005-09 du 3 novembre 2005 et du décret 2005-1757 du 30 décembre 2005, les personnes physiques ou morales ayant la qualité de commerçants qui ne dépassent pas, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005, deux des trois critères de présentation de l'annexe des comptes annuels, dite simplifiée, soit :

- total bilan = 3 650 000 € ;
- total chiffre d'affaires = 7 300 000 € ;
- nombre moyen de salariés permanents = 50 ;

peuvent retenir dans les comptes individuels et pour les immobilisations ne faisant pas l'objet d'une décomposition, les durées d'usage.

CAS 4

Approfondissement

Thème : Durée d'utilisation - Impacts des amortissements

L'entreprise Yaka spécialisée dans la fabrication de machines à calculer scientifiques vient de renouveler le parc de ses immobilisations corporelles. Elle a acquis au début de l'exercice N les biens suivants :

- deux véhicules pour les commerciaux d'une valeur unitaire de 12 000 € TTC ;
- des ordinateurs pour le service administratif d'une valeur globale de 3 000 € ;
- des automates de production d'une valeur de 25 000 €.

Il est décidé d'amortir ces biens en linéaire sur une durée de 5 ans pour les véhicules, de 4 ans pour les ordinateurs et de 10 ans pour les automates. À la fin de l'exercice N, l'entreprise présente un résultat courant avant impôt et avant inventaire de 5 000 €.

L'exercice comptable coïncide avec l'année civile.

- 1) Quel serait son résultat courant avant impôt et après inventaire à la vue de ces seuls éléments ?
- 2) Quel aurait été le résultat courant avant impôt et après inventaire de l'entreprise Yaka si la durée d'amortissement des véhicules avait été fixée à 8 ans, celle des ordinateurs à 6 ans et celle des automates de production à 10 ans ? Commenter.

CORRIGÉ**1) Résultat courant avant impôt et après inventaire**

- Résultat courant = $5\ 000 - 12\ 000 \times 2 \times 20\% - 3\ 000 \times 25\% - 25\ 000 \times 10\%$
- Résultat courant = $5\ 000 - 4\ 800 - 750 - 2\ 500$
- Résultat courant = $(3\ 050)\ €$

Même si l'enregistrement d'amortissement conduit à constater une perte, l'entreprise a pour obligation de constater ces amortissements. Afin de neutraliser l'impact des dotations amortissements (charges calculées mais non décaissées), beaucoup d'entreprises communiquent au travers de résultats intermédiaires n'intégrant pas les dotations aux amortissements (EBE, EBITDA).

**2) Résultat courant avant impôt et après inventaire
avec une durée d'amortissement des véhicules fixée à 8 ans,
des ordinateurs à 6 ans et des automates de production à 10 ans**

- Résultat courant = $5\ 000 - 12\ 000 \times 2 \times 1/8 - 3\ 000 \times 1/6 - 25\ 000 \times 1/10$
- Résultat courant = $5\ 000 - 1\ 500 - 500 - 2\ 500$
- Résultat courant = $500\ €$

Ce second calcul considère une consommation plus lente des avantages économiques attendus des immobilisations. Ceci a conduit à constater des dotations aux amortissements plus faibles. Dans ce cas, le résultat courant n'est plus déficitaire.

L'exemple de l'entreprise Yaka souligne l'enjeu du choix des durées d'utilisation des immobilisations. Ce choix n'est pas anodin, car selon la durée choisie, le montant des amortissements est modifié et, par conséquent, le niveau de résultat affiché ainsi que la charge fiscale supportée par l'entreprise sont impactés. La réglementation comptable offre des libertés aux comptables pour définir les amortissements des immobilisations. Cela peut leur permettre de mieux refléter la réalité économique des entreprises (voir pour illustration le Cas 2). L'information comptable serait alors plus pertinente ; reste à savoir si ce n'est pas au détriment de la fiabilité de l'information comptable. Ainsi, par exemple, le fait pour l'entreprise Yaka de considérer des durées de vie économique plus élevées l'a conduit à constater un résultat courant positif, contrairement au calcul du résultat dans les hypothèses précédentes.

CAS 5**Approfondissement**

Thème : Composants – Impacts des amortissements

La société Larivière décide de faire construire sur son terrain un nouveau bâtiment d'une valeur de un million d'euros HT. Le bâtiment est achevé le 31 décembre N-1. Selon l'avis n° 2004-11 du 23 juin 2004 du CNC, le bâtiment peut être décomposé selon les différents éléments.

Élément	En pourcentage de la valeur de l'immeuble	Durée d'amortissement (années)
Structure et ouvrages assimilés (gros œuvre, charpente, toiture...)	77,7	50
Menuiseries extérieures	3,3	25
Chauffage collectif	3,2	25
Étanchéité	1,1	15
Ravalement	2,1	15
Électricité	5,2	25
Plomberie et sanitaire	4,6	25
Ascenseurs	2,8	15
Total	100	

Le bâtiment fait l'objet d'un gros entretien tous les 5 ans d'un montant de 10 000 euros HT. La société Larivière enregistre cette dépense comme un composant de seconde catégorie. L'exercice comptable coïncide avec l'année civile.

- 1) Pourquoi la société Larivière doit-elle enregistrer distinctement les composants du bâtiment ? De même, comment justifier l'enregistrement de la dépense de gros entretien comme un composant du bâtiment acquis ?
- 2) Présenter sous forme d'un tableau le calcul et le montant des dotations aux amortissements relatives au bâtiment pour l'exercice N.
- 3) Présenter les informations propres au bâtiment à l'aide d'un extrait du bilan à la fin de l'exercice N.
- 4) On suppose que les composants sont changés à la fin de leur durée de vie afin de pouvoir exploiter le bâtiment jusqu'à la fin de sa durée de vie. Les montants des composants sont supposés stables dans le temps.
 - a) À partir des informations dont vous disposez, calculer les charges afférentes au bâtiment pour l'exercice N+14 et N+15.
 - b) Même question si l'entreprise n'a pas constaté les différents composants de l'immobilisation.
 - c) Commenter.

CORRIGÉ

1) Enregistrement distinct des composants du bâtiment et justification de l'enregistrement de la dépense de gros entretien

Selon l'article 322-3 du PCG « Lorsque des éléments constitutifs d'un actif sont exploités de façon indissociable, un plan d'amortissement unique est retenu pour l'ensemble de ces éléments.

Cependant, si dès l'origine, un ou plusieurs de ces éléments ont chacun des utilisations différentes, chaque élément est comptabilisé séparément et un plan d'amortissement propre à chacun de ces éléments est retenu.

- Les éléments principaux d'immobilisations corporelles devant faire l'objet de remplacements à intervalles réguliers, ayant des utilisations différentes ou procurant des avantages économiques à l'entreprise selon un rythme différent et nécessitant l'utilisation de taux ou de modes d'amortissement propres, doivent être comptabilisés séparément dès l'origine et lors des remplacements.
- Les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de grosses réparations ou de grandes révisions en application de lois, règlements ou de pratiques constantes de l'entreprise doivent être comptabilisées dès l'origine comme un composant distinct de l'immobilisation si aucune provision pour grosses réparations ou grandes révisions n'a été constatée. Sont visées, les dépenses d'entretien ayant pour seul objet de vérifier le bon état de fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle prévue initialement, sous réserve de répondre aux conditions de comptabilisation suivantes :
 - il est probable que les avantages économiques futurs associés à l'actif iront à l'entreprise ;
 - le coût pour l'entreprise des grosses réparations ou des grandes révisions peut être évalué de façon fiable.

La méthode de comptabilisation par composants des grosses réparations ou de grandes révisions exclut la constatation de provisions pour grosses réparations ou de grandes révisions. »

Le bâtiment est composé d'éléments présentant des durées d'utilisation différentes. Ces éléments font donc l'objet d'amortissement différent. Il convient donc de distinguer ces divers éléments d'actif et de définir un plan d'amortissement propre à chacun de ces actifs.

De même, les dépenses de gros entretien constituent un élément indispensable à l'exploitation du bâtiment et doivent être réalisées à intervalles réguliers durant la durée de vie du bâtiment. De ce fait, elles représentent un composant spécifique du bâtiment.

2) Calcul et montant des dotations aux amortissements relatives au bâtiment pour l'exercice N

Composants	Montant	Durée (années)	Dotations N
Structure et ouvrages	777 000	50	15 540
Menuiseries extérieures	33 000	25	1 320
Chauffage collectif	32 000	25	1 280
Étanchéité	11 000	15	733
Ravalement	21 000	15	1 400
Électricité	52 000	25	2 080
Plomberie et sanitaires	46 000	25	1 840
Ascenseurs	28 000	15	1 867
Gros entretien	10 000	5	2 000
		Total	28 060

3) Informations propres au bâtiment à la fin de l'exercice N

Actif			
Immobilisation	Valeur brute	Amortissements et dépréciations cumulés	Valeur nette comptable
Structure et ouvrages	777 000	15 540	761 460
Menuiseries extérieures	33 000	1 320	31 680
Chauffage collectif	32 000	1 280	30 720
Étanchéité	11 000	733	10 267
Ravalement	21 000	1 400	19 600
Electricité	52 000	2 080	49 920
Plomberie et sanitaire	46 000	1 840	44 160
Ascenseurs	28 000	1 867	26 133
Gros entretien	10 000	2 000	8 000

4) Calcul des charges afférentes**■ a) Charges afférentes au bâtiment pour l'exercice N+14 et N+15**

	Charges constatées par l'entreprise (constatation des composants)
N+14	DAP = 28 060 €
N+15	DAP = 28 060 €

Les composants étant remplacés, sous l'hypothèse qu'ils présentent les mêmes caractéristiques, la base amortissable est identique, les dotations aux amortissements sont similaires.

■ b) Même question si l'entreprise n'a pas constaté les différents composants de l'immobilisation

Charges constatées par l'entreprise (pas de constatation des composants)	
N+14	DAP $(1\ 000\ 000/50) = 20\ 000$ + Dotations aux provisions pour gros entretien $(10\ 000/5) = 2\ 000$ - Reprise de provision (10 000) + Dépenses de gros entretien (10 000) = 22 000 €
N+15	DAP $(1\ 000\ 000/50) = 20\ 000$ + Dotations aux provisions pour gros entretien $(10\ 000/5) = 2\ 000$ + Étanchéité (11 000) + Ravalement (21 000) + Ascenseur (28 000) = 82 000 €

■ c) Commentaire

Au lieu « de répartir » la consommation des avantages attendus des composants du bâtiment sur la durée de vie totale de la structure, la constatation des amortissements au niveau de chacun des composants permet de calculer les amortissements des différents éléments selon leur durée de vie. Cela permet donc une meilleure traduction de la réalité économique de l'entreprise. De plus, cela conduit à ne constater des dotations aux amortissements plus élevés que si les composants n'avaient pas été distingués (28 060 € contre 22 000 € lors de l'exercice N+14). L'entreprise supporterait alors des charges plus importantes. Non car, par la suite, les nouvelles acquisitions des éléments constitutifs du bâtiment sont à nouveau enregistrées dans les immobilisations dans le cas d'une décomposition initiale du bâtiment alors qu'ils sont enregistrés en charges si la décomposition n'a pas été réalisée. Le remplacement des éléments est enregistré en charge car l'on suppose qu'il n'y a pas d'augmentation de la valeur de l'actif ni de prolongation de sa durée de vie.

Ainsi, la comptabilisation des amortissements au niveau de chacun des composants permet de « lisser » le résultat.

Lorsque les composants sont remplacés, la dépense attachée à cette acquisition est étalée *via* l'amortissement.

Si l'entreprise ne comptabilise pas les composants du bâtiment, l'acquisition des nouveaux éléments grève fortement le résultat lors de l'exercice où se réalise cette acquisition (28 060 € contre 82 000 € lors de l'exercice N+15).

Les dépréciations des immobilisations

RAPPEL DE COURS

À chaque clôture, l'entreprise doit apprécier s'il y a un indice quelconque montrant qu'une immobilisation a pu perdre de la valeur. Lorsqu'il existe un **indice de perte** de valeur, un **test de dépréciation** est effectué : l'entreprise examine si la valeur actuelle de l'immobilisation est inférieure à la **valeur nette comptable**.

Si tel est le cas, il convient d'enregistrer une dépréciation de l'immobilisation. Une nouvelle **valeur nette comptable** est ainsi définie. La **valeur actuelle** correspond au maximum entre la **valeur vénale** (valeur de marché à la date de clôture) et la **valeur d'usage** (somme des avantages économiques futures).

La comptabilisation de la dépréciation consiste à constater une charge par une **dotation pour dépréciation** et à enregistrer une diminution de la valeur de l'actif par une **dépréciation de l'immobilisation**.

La dépréciation est ajustée à la clôture des exercices suivants selon que la perte de valeur est augmentée ou diminuée. Si le bien déprécié est une immobilisation amortissable, le **plan d'amortissement est révisé** : la base amortissable utilisée pour comptabiliser les amortissements des exercices suivants est diminuée des dépréciations cumulées.

Dans le cas d'un bien amorti et déprécié, il convient d'examiner que la valeur nette comptable n'est pas supérieure à la valeur nette comptable du bien, s'il avait été juste constaté l'amortissement économique du bien à partir de la base amortissable d'origine. Si tel est le cas, il convient d'inscrire cette dernière au bilan en corrigeant les dépréciations cumulées.

CAS

CAS 1

Application

Thème : Indice de perte de valeur

À la clôture de l'exercice, l'entreprise Cédric a relevé les informations suivantes :

- baisse du cours des actions détenues par l'entreprise ;
- application d'une nouvelle réglementation plus contraignante pour les normes de sécurité à respecter pour l'ouverture et la fermeture de la barrière d'entrée. La barrière de sécurité ne peut plus être utilisée ;
- apparition d'une innovation technologique en matière de transmission des données informatiques rendant contre-productifs les moyens informatiques actuels de l'entreprise ;
- application d'une nouvelle loi anti-tabac conduisant à une augmentation des temps de pause du personnel ;
- réalisation d'une bretelle d'autoroute à proximité de l'entrepôt de livraison de l'entreprise ;
- construction d'un axe autoroutier à proximité de biens immobiliers de l'entreprise mis en location pour une résidence de personnes âgées ;
- dégradation physique des machines industrielles engendrée par leur utilisation normale dans le cycle de production ;
- usure anormale des tapis roulants de la chaîne automatique du fait des cadences intensives imposées pour atteindre la productivité des nouveaux concurrents ;
- constatation d'une économie de coûts, réalisée par la nouvelle machine, inférieure à celle normalement attendue du fait de blocage organisationnel ;
- inondation de l'entrepôt. Perte de la moitié des stocks.

Définir, s'il en existe, des indices de perte de valeur pour chacune des informations ci-dessus.

CORRIGÉ

Informations	Indices de perte de valeur
1	Cours de cotation des actions
2	Réglementation sur les normes de sécurité
3	Innovation technologique
4	Loi anti-tabac (difficulté à rattacher la dépréciation à une immobilisation ⇒ provision)
5	Bretelle d'autoroute (celle-ci devrait cependant conduire à une augmentation de valeur)
6	Construction de l'axe autoroutier
7	Pas d'indice de perte de valeur
8	Sur-utilisation de la chaîne automatique
9	Blocage organisationnel
10	Inondation

CAS 2

Application

Thème : Calcul et comptabilisation d'une dépréciation

Une ligne de production est constituée de deux machines M1 et M2. Ces machines apparaissent pour leur valeur ci-après dans le bilan de l'entreprise Tondeur à la fin de l'exercice N (avant prise en compte d'éventuelles dépréciations).

En k€	Valeur brute	Amortissements cumulés	Valeur nette comptable
Machine M1	1 000	400	600
Machine M2	3 000	1 200	1 800

Du fait de l'apparition de nouveaux procédés, les technologies des machines M1 et M2 sont devenues obsolètes. Il existe un marché d'occasion pour ces machines industrielles. La valeur vénale fin N+5 est estimée à 500 000 € pour la machine M1 et à 1 500 000 € pour la machine M2.

La ligne de production est susceptible de générer des entrées de trésorerie (chiffre d'affaires) mais également des sorties de trésorerie (coûts d'exploitation de la ligne de production : matières premières, main-d'œuvre, charges de production, à l'exclusion des dotations aux amortissements). Le comptable a estimé les flux de trésorerie espérés pour les machines M1 et M2 sur 5 ans. Ces prévisions sont présentées dans le tableau ci-après.

Flux de trésorerie en k€	Fin N+1	Fin N+2	Fin N+3	Fin N+4	Fin N+5
Machine M1	200	300	200	200	200
Machine M2	400	300	300	300	200

L'exercice comptable coïncide avec l'année civile.

- 1) Existe-t-il un indice de perte de valeur justifiant la réalisation de tests de dépréciation des machines M1 et M2 ?
- 2) Doit-on enregistrer les dépréciations au niveau de la ligne de production ou séparément au niveau des machines M1 et M2 ?
- 3) Déterminer les valeurs actuelles des machines M1 et M2 à la fin de l'exercice N.
- 4) Définir les dépréciations éventuelles des machines M1 et M2 à constater à la fin de l'exercice N.
- 5) À l'aide de vos calculs, illustrer l'enjeu de constater les dépréciations au niveau des machines ou au niveau de la ligne de production.
- 6) Comptabiliser au livre-journal, les écritures relatives aux dépréciations de la machine M2 à constater à la fin de l'exercice N.
- 7) Si l'entreprise constate à la fin de l'exercice N+1, une dépréciation nécessaire de la machine M1 pour 100 k€ et de 200 k€ pour la machine M2, comptabiliser au livre-journal les écritures nécessaires relatives aux dépréciations des machines à la fin de l'exercice N+1.

(Exercice inspiré de la *Revue Fiduciaire Comptable*, n° 300, novembre 2003)

CORRIGÉ

1) Indice de perte de valeur justifiant la réalisation de tests de dépréciation des machines M1 et M2

Selon, l'article 322-5 alinéa 2 du PCG, « Pour apprécier s'il existe un quelconque indice qu'un actif ait pu perdre de la valeur, une entreprise doit au minimum considérer les indices suivants :

- externes : valeur de marché, changements importants, taux d'intérêt ou de rendement ;
- internes : obsolescence ou dégradation physique, changements importants dans le mode d'utilisation, performances inférieures aux prévisions. »

L'apparition de nouveaux procédés constituent un changement de l'environnement de l'entreprise Tondeur. C'est un indice de perte de valeur externe qui explique l'obsolescence des machines M1 et M2, donc leurs pertes de valeur potentielles.

2) Enregistrement des dépréciations

Les dépréciations sont calculées en comparant la valeur actuelle et la valeur nette comptable des immobilisations. La valeur actuelle correspond au maximum entre la valeur vénale et la valeur d'usage. La valeur d'usage s'établit à partir des flux nets de trésorerie attendus. Cependant, en pratique, il est rare qu'une immobilisation isolée soit source, à elle seule, d'avantages économiques. C'est généralement un ensemble d'immobilisations qui conjointement génère des flux économiques. Les normes internationales (IFRS) préconisent ainsi de définir cet ensemble (unités génératrices de trésorerie) et de calculer les dépréciations pour cet ensemble. Ce concept n'est pas présent dans le PCG mais devrait vraisemblablement apparaître. Ainsi, actuellement, dans le cadre du PCG, il convient de définir des dépréciations pour chacune des immobilisations, si tant est qu'on dispose d'informations sur la valeur vénale ou d'usage pour ces immobilisations.

Les dépréciations sont donc définies au niveau de la machine M1 et au niveau de la machine M2. Il serait raisonnable d'apprécier si ces machines sont réellement indépendantes ou si la génération des flux économiques est réalisée conjointement par les machines M1 et M2.

3) Valeurs actuelles des machines M1 et M2 à la fin de l'exercice N

En k€	Machine M1		Machine M2	
	Montant	Détail des calculs	Montant	Détail des calculs
Valeur vénale	500	Énoncé	1 500	Énoncé
Valeur d'usage sans actualisation	1 100	200 + 300 + 200 + 200 + 200	1 500	400 + 300 + 300 + 300 + 200
Valeur actuelle	1 100		1 500	

Selon l'article 322-1 alinéa 11 du PCG, « La valeur d'usage d'un actif est la valeur des avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie. Elle est calculée à partir des estimations des avantages économiques futurs attendus. Dans la généralité des cas, elle est déterminée en fonction des flux nets de trésorerie. Si ces derniers ne sont pas pertinents pour l'entité, d'autres critères devront être retenus pour évaluer les avantages futurs attendus. » Le PCG ne requiert pas l'application de l'actualisation des flux futurs.

La valeur actuelle correspond au maximum entre la valeur vénale et la valeur d'usage.

4) Dépréciations des machines M1 et M2 à constater à la fin de l'exercice N

En k€	Machine M1	Machine M2
Valeur actuelle	1 100	1 500
Valeur nette comptable	600	1 800
Dépréciation	Aucune	300

5) Enjeu du choix du constat des dépréciations

Calculons la dépréciation au niveau de la ligne de production, comme si les deux machines étaient indissociables.

En k€	Ligne de production : M1 + M2
Valeur vénale	?
Valeur d'usage	2 500
Valeur nette comptable	2 400
Dépréciation	Aucune

Ainsi, selon la façon d'appréhender le calcul des dépréciations (UGT versus démarche par entreprise et par immobilisations), le montant des dépréciations constatées est différent :

- si les dépréciations sont calculées au niveau des machines, la dotation pour dépréciation globale est égale à 300 k€ ;
- si les dépréciations sont calculées pour la ligne de production, il n'y a pas lieu de constater une dotation.

Cette règle comptable n'est donc pas neutre.

6) Comptabilisation des écritures relatives aux dépréciations de la machine M2 à constater à la fin de l'exercice N

68162	29154	31/12/N Dotations pour dépréciations des immobilisations corporelles Dépréciations des matériels industriels	300 000,00	300 000,00
-------	-------	--	------------	------------

7) Comptabilisation des écritures relatives aux dépréciations des machines

Ajustements des dépréciations :

En k€	Machine M1	Machine M2
Dépréciation existante	0	300
Dépréciation nécessaire	100	200
Dépréciation/Reprise à réaliser	Dotation : 100	Reprise : 100

		31/12/N			
68162		Dotations pour dépréciations des immobilisations corporelles	100 000,00		100 000,00
	29154	Dépréciations des matériels industriels			
		31/12/N			
29154		Dépréciations des matériels industriels	100 000,00		100 000,00
	78162	Reprises pour dépréciations des immobilisations corporelles			

CAS 3

Approfondissement

Thème : Amortissement et dépréciation

L'entreprise Thomas procède à l'acquisition de machines industrielles pour un montant hors taxes de 150 000 € (mise en service le 1^{er} janvier N). La machine industrielle est amortissable en mode linéaire sur cinq ans et il ne peut pas faire l'objet d'une ventilation par composants. Sa valeur résiduelle à la fin de la période d'utilisation est considérée comme négligeable. L'exercice comptable coïncide avec l'année civile.

L'entreprise est parvenue à définir la valeur actuelle des machines industrielles :

- au 31 décembre N : 126 000 €
- au 31 décembre N+1 : 76 500 €
- au 31 décembre N+2 : 67 500 €
- au 31 décembre N+3 : 30 000 €
- au 31 décembre N+4 : 0 €

- 1) Présenter le plan d'amortissement prévu initialement.
- 2) Présenter le tableau d'amortissement révisé suite à la prise en compte des dépréciations éventuelles.
- 3) Présenter les écritures comptables à enregistrer au journal de l'entreprise Thomas :
 - au 31 décembre N+1
 - au 31 décembre N+2
 - au 31 décembre N+3
 - au 31 décembre N+4
- 4) Présenter un extrait de l'actif de l'entreprise Thomas :
 - au 31 décembre N+1
 - au 31 décembre N+2
 - au 31 décembre N+3
 - au 31 décembre N+4

CORRIGÉ**1) Plan d'amortissement prévu initialement**

Années		Base amortissable	Annuités d'amortissement	Annuités cumulés	Valeur nette comptable
N		150 000	30 000	30 000	120 000
N+1		150 000	30 000	60 000	90 000
N+2		150 000	30 000	90 000	60 000
N+3		150 000	30 000	120 000	30 000
N+4		150 000	30 000	150 000	0

2) Tableau d'amortissement révisé suite à la prise en compte des dépréciations éventuelles

Immobilisation : machines industrielles Durée d'utilisation : 5 ans Rythme d'amortissement : linéaire					Date de mise en service : 1 ^{er} janvier N Valeur au bilan : 150 000 € Base amortissable : 150 000 €					
Exercice	Amortissement théorique en k€			Valeur actuelle en k€	Amortissement réel en k€			Dépréciations/ Reprises en k€	Dépréciations cumulées en k€	VNC réelle en k€
	Base	Dotation	VNC sans dépréciation		Base	Dotation	VNC provisoire			
N	150	30	120	126	150	30	120	0	0	120
N+1	150	30	90	76,5	120	30	90	Dot : 13,5	13,5	76,5
N+2	150	30	60	67,5	76,5	25,5	51	Reprise : 9	4,5	60
N+3	150	30	30	30	60	30	30	0	4,5	30
N+4	150	30	0	0	30	30	0	0	4,5	0

L'amortissement théorique correspond aux calculs des dotations aux amortissements et de la VNC (valeur nette comptable) sans considérer les dépréciations constatées.

L'amortissement réel présente la base amortissable et les dotations aux amortissements correspondantes, lorsque sont considérées les dépréciations. La VNC provisoire exprime la VNC calculée avec les amortissements avant ajustement des dépréciations de l'exercice.

■ **Exercice N**

La valeur actuelle est supérieure à la valeur nette comptable (VNC), il n'est donc pas nécessaire de constater une dotation aux dépréciations en sus des amortissements. Le plan d'amortissement n'est pas révisé.

■ **Exercice N+1**

La valeur actuelle est inférieure à la VNC (76,5 k€ < 90 k€), il convient de constater une dotation aux dépréciations : $90 - 76,5 = 13,5$ k€. Le plan d'amortissement sera donc révisé pour les exercices suivants : la nouvelle base amortissable est 76,5 k€ pour les trois exercices à suivre, d'où une dotation aux amortissements à constater de $76,5/3 = 25,5$ k€.

■ **Exercice N+2**

L'entreprise constate une dotation aux amortissements de 25,5 k€. La VNC provisoire est égale à $76,5 - 25,5 = 51$ k€. Cette dernière est supérieure à la valeur actuelle (67,5 k€). Il convient de reprendre une partie de la dotation aux dépréciations enregistrée l'exercice précédent et qui n'est plus justifiée. Si l'on compare la VNC théorique et la valeur actuelle, il apparaît que la valeur actuelle est supérieure à la VNC théorique. Il convient alors de ramener la valeur des machines industrielles à la VNC théorique. En effet, le fait de constater des dépréciations en sus des amortissements (qui sont mécaniquement réduits dès lors qu'on constate des dépréciations 25,5 k€ versus 30 k€) ne doit pas conduire à constater une valeur comptable supérieure à une valeur d'inventaire uniquement déterminée par déduction des amortissements. Il faut donc que la reprise sur dépréciations R soit telle que $76,5 - 25,5 + R = 60$ k€. Il convient donc de constater une reprise de 9 k€ des dotations aux dépréciations. Le cumul des dotations est égal à $13,5 - 9 = 4,5$ k€. De ce fait, la VNC réelle est égale à $51 + 9 + 60$ k€. Les dotations aux amortissements des exercices suivants sont déterminées sur cette base, soit des dotations aux amortissements égales à $60/2 = 30$ k€.

■ **Exercice N+3**

L'entreprise constate une dotation aux amortissements égale à 30 k€. La VNC provisoire est égale à 30 k€ ($150 - 30 - 30 - 25,5 - 30$) soit la valeur actuelle, il n'y a donc pas d'ajustement à apporter au plan d'amortissement. La base amortissable pour l'exercice suivant est égale à 30 k€.

■ **Exercice N+4**

L'entreprise constate une dotation de 30 k€. La VNC est égale à zéro.

3) Écritures comptables à enregistrer au journal de l'entreprise Thomas

■ **Au 31 décembre N+1**

		31/12/N+1			
6811	2815	Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles	30 000,00		30 000,00
		Amortissements du matériel industriel			
		31/12/N+1			
6816	2915	Dotations aux dépréciations des immobilisations corporelles	13 500,00		13 500,00
		Dépréciation du matériel industriel			

■ **Au 31 décembre N+2**

		31/12/N+2			
6811	2815	Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles	25 500,00		
		Amortissements du matériel industriel			25 500,00
2915	7816	Dépréciation du matériel industriel	9 000,00		
		Reprise pour dépréciation des immobilisations			9 000,00

■ **Au 31 décembre N+3**

		31/12/N+3			
6811	2815	Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles	30 000,00		
		Amortissements du matériel industriel			30 000,00

■ **Au 31 décembre N+4**

		31/12/N+4			
6811	2815	Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles	30 000,00		
		Amortissements du matériel industriel			30 000,00

4) **Extrait de l'actif de l'entreprise Thomas**■ **Au 31 décembre N+1**

En k€

Actif			
Fin N+1	Valeur brute	Amortissements et dépréciations	Valeur nette comptable
Machines industrielles	150	73,5	76,5
$2 \times 30 + 13,5 = 73,5$			

■ **Au 31 décembre N+2**

En k€

Actif			
Fin N+2	Valeur brute	Amortissements et dépréciations	Valeur nette comptable
Machines industrielles	150	90	60
$73,5 + 25,5 - 9 = 90$			

■ **Au 31 décembre N+3**

En k€

Actif			
Fin N+3	Valeur brute	Amortissements et dépréciations	Valeur nette comptable
Machines industrielles	150	120	30
$90 + 30 = 120$			

■ **Au 31 décembre N+4**

En k€

Actif			
Fin N+4	Valeur brute	Amortissements et dépréciations	Valeur nette comptable
Machines industrielles	150	150	0

CAS 4**Approfondissement**

Thème : Valeur actuelle

La société Stéphane exerce depuis le 1/01/N-2 une activité de production de chaussures. Des signes évidents de baisse de rentabilité sont apparus au cours de l'exercice N du fait de la concurrence exacerbée des pays émergents. Les perspectives de croissance ont donc été revues fortement à la baisse. M. Stéphane, dirigeant de la société, a reçu une proposition ferme de son concurrent Roman pour l'acquisition de ses actifs à 12 000 k€. Au 31/12/N, les actifs relatifs à cette activité comprennent :

- des bâtiments, valeur brute = 8 000 k€, durée d'amortissement : 20 ans ;
- la marque 361, hier plébiscitée par la clientèle féminine du segment des 20-25 ans aujourd'hui en perte de vitesse, valeur brute : 5 000 k€ ;
- des installations, valeur brute : 20 000 k€, durée d'amortissement : 10 ans ;
- des stocks, valeur brute : 3 000 k€.

À l'aide de ces actifs, la société Stéphane prévoit de pouvoir générer un chiffre d'affaires en N+1 de 21 000 k€. Cette activité génère en N+1 :

- un besoin en fonds de roulement égal à 20 % du chiffre d'affaires ;
- des coûts de production et de commercialisation égaux à 17 400 k€.

Les dotations aux amortissements sont intégrées dans les coûts de production et commerciaux.

La société Stéphane parvient à réaliser un prévisionnel de son activité jusqu'en N+5. Elle suppose une augmentation de 2 % de son chiffre d'affaires et une augmentation de 5 % des coûts de production. Les autres frais restent constants. Elle estime une valeur terminale de ses actifs en N+5 égale à 340 k€.

L'exercice comptable coïncide avec l'année civile. On suppose que la société n'a pas enregistré de dépréciation jusqu'à maintenant.

- 1) La société Stéphane doit-elle constituer une dépréciation de ses actifs ? Exposer la démarche et justifier les calculs.
- 2) Ne faudrait-il pas des informations et hypothèses complémentaires pour déterminer la valeur d'usage ?
- 3) Que penser de l'impact de ces informations et hypothèses sur le montant des dépréciations ?
- 4) Pourquoi se base-t-on conjointement sur la valeur vénale et la valeur d'usage pour définir la valeur actuelle ?
- 5) Comment faire figurer cette éventuelle dépréciation dans les comptes de l'entreprise ?

CORRIGÉ

1) Dépréciation des actifs, démarche et calculs

La constatation d'une dépréciation conduit à répondre aux questions suivantes :

■ **Existe-t-il un indice de perte de valeur laissant présager une dépréciation des actifs ?**

Oui, la société Stéphane constate des signes évidents de baisse de rentabilité de son activité. Par conséquent, la valeur des actifs de son entreprise est affectée puisque ceux-ci ne permettent pas de générer les avantages économiques escomptés. Les perspectives de croissance sont revues à la baisse.

■ **La valeur actuelle des actifs est-elle inférieure à la valeur actuelle nette des actifs ? Quelle est la valeur actuelle des actifs ?**

La valeur actuelle des actifs correspond au maximum entre la valeur vénale et la valeur d'usage des actifs :

- le dirigeant de la société a reçu une proposition ferme de son concurrent pour l'acquisition de ces actifs. Le montant proposé est de 12 000 k€. On considère donc une valeur vénale de 12 000 k€ ;
- la valeur d'usage correspond à la somme des flux futurs espérés, générés par ces actifs. Il convient de définir ces flux à l'aide des informations prévisionnelles de la société Stéphane.

En k€	N+1	N+2	N+3	N+4	N+5
Chiffre d'affaires (A)	21 000	21 420 (1)	21 848	22 285	22 731
Coût de production (B)	17 400	18 270 (2)	19 184	20 143	21 150
Frais administratifs (C)	2 500	2 500	2 500	2 500	2 500
Résultat d'exploitation A – B – C	1 100	650	165	- 357	- 919
Dotations aux amortissements (D)					
Bâtiment : 8 000/20	400	400	400	400	400
Installations : 20 000/10	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000

En k€	N+1	N+2	N+3	N+4	N+5
Flux d'exploitation A – B – C – D	3 500	3 050	2 565	2 043	1 481
Variation Besoin en fonds de roulement E	4 200 (3)	84 (4)	86	87	(4 546) (5)
Valeur terminale F					340
Flux économique A – B – C + D – E + F	(700)	2 966	2 479	1 955	6 367
<i>1. 21 000 × (1 + 2 %) 2. 17 400 × (1 + 5 %) 3. 20 % × 21 000 – 0 4. 20 % × 21 420 – 20 % × 21 000 5. 20 % × 22 731 (récupération du BFR en fin de durée de vie)</i>					

Valeur d'usage = (700) + 2 966 + 2 479 + 1 955 + 6 367 = 13 068 k€

Valeur actuelle = Max (12 000 ; 13 068) = 13 068 k€

Valeur actuelle nette :

En k€	Valeur brute	Somme des amortissements et dépréciations	Valeur nette comptable
Bâtiment	8 000	1 200 (1)	6 800
Marque	5 000	0	5 000
Installations	20 000	6 000 (2)	14 000
Stocks	3 000	0	3 000
Total actif	36 000	7 200	28 800
<i>1. 3 _ 8 000/20 2. 3 × 20 000/10</i>			

VNC : 28 800 k€

Dépréciation = Valeur nette comptable – Valeur actuelle nette
 = 28 800 – 13 068 = 15 732 k€

2) Détermination de la valeur d'usage

La valeur d'usage correspond au maximum entre la valeur terminale et la valeur d'usage.

D'une part, selon l'article 322-1 du PCG « la valeur vénale est le montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie. »

La valeur vénale considérée pour les actifs ne mentionne pas la prise en compte des coûts de sortie (« coûts directement attribuable à la sortie d'un actif, à l'exclusion des charges financières de la charge d'impôt sur le résultat »). De plus, la valeur vénale est établie à partir de la proposition d'un acquéreur. Peut-on considérer que cela correspond à la définition d'un prix défini dans les conditions normales de marché soit des conditions dans lesquelles se déroulent les transactions entre les personnes bien informées, indépendantes et consentantes.

D'autre part, selon l'article 322-1 du PCG « la valeur d'usage d'un actif est la valeur des avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie. Elle est calculée à partir des estimations des avantages futurs attendus. » Il convient donc de disposer de nombreuses informations et de fixer des hypothèses pour estimer ces avantages futurs :

- sur quelle période calculer ces flux futurs ?
- sur quelles prévisions ? Les entreprises doivent-elles déterminer des espérances de flux à partir de l'élaboration des différents scénarios envisageables ?
- qui réalise ces prévisions ? Est-ce dans les compétences du comptable ?
- ne devrait-on pas considérer l'impact fiscal sur ces flux futurs ?
- ne devrait-on pas tenir compte de l'impact du temps sur les flux futurs (actualisation) ?

Dans le cadre du PCG, l'impact fiscal et l'actualisation ne sont pas considérés.

3) Impact de ces informations et hypothèses sur le montant des dépréciations

L'impact de ces informations et hypothèses n'est pas négligeable car ces dernières conditionnent la valeur actuelle et donc le montant des dépréciations. Par exemple, en ne considérant pas l'actualisation, les valeurs d'usage sont surestimées et par conséquent les dépréciations sont susceptibles d'être sous-estimées.

La prise en compte des événements futurs et des réalités économiques ambitionne de fournir une information plus pertinente. Cependant, ces enregistrements peuvent mettre à mal la fiabilité de l'information. Soulignons, néanmoins que les professionnels sont là pour tenir et contrôler les comptes de l'entreprise, et que les entreprises informent de la sensibilité du montant des dépréciations aux hypothèses de calculs.

4) Définition de la valeur actuelle

Il peut paraître surprenant de considérer conjointement valeur d'usage et valeur vénale pour définir la valeur actuelle des immobilisations. En effet, si le marché est efficient, la valeur vénale soit la valeur donnée à un actif selon un consensus d'acteurs, s'établit un marché efficient à l'aide des flux futurs espérés pour cet actif. Ainsi, la valeur vénale devrait être égale à la valeur d'usage. La comptabilité considère cependant ces deux valeurs, car :

- l'hypothèse d'efficience de marché n'est pas toujours vérifiée ;
- la valeur vénale n'est pas forcément disponible ;
- la valeur d'usage pour l'entreprise peut être différente de la valeur d'usage considérée pour définir la valeur actuelle (estimation des flux selon les avantages selon une entreprise versus une estimation pour un consensus d'agents). Chaque entreprise n'attend pas forcément les flux pour un même bien.

5) Présence de l'éventuelle dépréciation dans les comptes de l'entreprise ?

La dépréciation calculée à la question 1 a été définie pour l'ensemble des actifs. Il convient, soit de pouvoir définir une valeur actuelle, et donc une dépréciation pour chaque élément d'actif, soit, si cela n'est pas possible, de ventiler cette dépréciation globale entre les différents actifs (concept d'Unité Génératrice de Trésorerie, non développé).

Évaluation des stocks à l'inventaire

RAPPEL DE COURS

Selon le PCG, « les stocks représentent des actifs détenus pour être vendus dans le cours normal de l'activité, ou en cours de production ou de prestation de services, sous forme de matières premières ou de fournitures ». Le classement des stocks se définit selon la nature des éléments en stocks et selon l'ordre chronologique du cycle de production : approvisionnement, production en cours, production, stock à revendre en l'état ; on distingue donc :

– **les stocks de biens et services achetés :**

- marchandises,
- matières premières et fournitures,
- matières consommables et fournitures consommables,
- emballages ;

– **les stocks de biens et services produits :**

- production en cours,
- produits intermédiaires,
- produits résiduels,
- produits finis.

L'entreprise doit obligatoirement procéder à l'**inventaire physique** (en quantité et en valeurs) de ses stocks au moins une fois par an, à la clôture de l'exercice. C'est l'**inventaire intermittent**. L'entreprise peut aussi réaliser un recensement de ses stocks à chaque mouvement de ses comptes de stocks, c'est l'**inventaire permanent**. L'évaluation des stocks dépend du type de stocks :

- **pour les biens achetés :** les stocks sont évalués au coût d'achat. Ce coût inclut les frais accessoires liés aux approvisionnements (transports, assurances, réception des marchandises...) et est minoré des réductions commerciales et financières ;
- **pour les biens et services produits :** les stocks sont évalués au coût de production. Ce dernier correspond au coût d'achat des éléments nécessaires à la production et aux autres charges directes et indirectes liées aux biens ou services produits.

Comme les stocks ne se constituent pas tous au même moment, il se peut que leur base de valorisation varie (exemple : prix d'achat de certaines matières premières très volatil). Ainsi, les modalités pour constater les entrées et sorties de stock ne sont pas

neutres sur la valorisation des stocks. En France, les entreprises sont autorisées à constater les mouvements de leurs stocks d'éléments identifiables, selon les méthodologies suivantes :

- la méthode du **coût moyen unitaire pondéré (CMUP)** : coût moyen unitaire pondéré après chaque période ou coût moyen pondéré en fin de période ;
- la méthode du **premier entré, premier sortie (PEPS)** ou **first in first out (FIFO)**.

Dans le cadre d'un inventaire intermittent, avant l'inventaire, les comptes de stocks présentent un solde correspondant au stock constaté à la clôture de l'exercice précédent. Au nouvel inventaire, il faut donc :

- annuler le montant de ce stock (1) ;
- comptabiliser le stock inventorié à la clôture (2).

La contrepartie de ces mouvements est :

- **le compte 603 - Variation des stocks pour les biens achetés ;**
- **le compte 713 - Production stockée pour les biens produits.**

Le solde de ces comptes exprime la variation du stock entre l'ouverture et la clôture de l'exercice, soit un stockage ou déstockage.

La comptabilisation de l'inventaire des stocks se traduit donc comme ci-après :

3. Stocks de ...			603 Variation de stocks Ou 713 Production stockée	
Stock initial (comptabilisé lors de l'inventaire précédent)	Stock initial	(1) Annulation du stock initial	Stock initial	
Stock final		(2) Constatation du stock final		Stock final

Cette écriture peut être simplifiée en constatant directement la variation de stocks.

Enfin, tout comme les autres éléments d'actif, les travaux d'inventaire peuvent conduire à constater une dépréciation (voir chapitre 22).

CAS

CAS 1

Application

Thème : Valorisation des stocks

L'entreprise François souhaiterait gérer ses stocks de petites fournitures nécessaires à son activité de plomberie. Pour ce faire, elle désire estimer son stock de raccords de cuivre à la fin du mois d'avril, à la suite de ses consommations et achats au cours du mois d'avril.

L'entreprise François vous fournit les informations ci-après.

Dates	Mouvements	Quantités	Coût unitaire
01 avril	Stock initial	80	3,20 €
05 avril	Entrée	100	3,40 €
11 avril	Sortie	50	
17 avril	Sortie	80	
18 avril	Entrée	100	3,45 €
21 avril	Sortie	60	
25 avril	Sortie	40	
27 avril	Entrée	150	3,50 €
30 avril	Sortie	40	

Remarque : Les coûts indiqués tiennent compte des frais accessoires ainsi que des réductions commerciales et financières obtenues par l'entreprise François.

- 1) Quelles sont les méthodes possibles pour calculer la valeur du stock de raccords de cuivre à la fin du mois d'avril ?
- 2) Calculer le stock de raccords de cuivre de l'entreprise François à la fin du mois d'avril selon ces différentes méthodes ?
- 3) Préciser, pour chacune de ces méthodes, le mode de calcul ainsi que ses particularités.

CORRIGÉ

1) Méthodes possibles pour calculer la valeur du stock de raccords de cuivre à la fin du mois d'avril

Afin de valoriser le stock final de raccords de cuivre, l'entreprise François doit valoriser la valeur de sortie de ses stocks. Dans le cadre de la législation française, l'entreprise François peut appliquer les méthodes suivantes :

- la méthode du coût moyen unitaire pondéré (CMUP), soit : la méthode du CMUP après chaque entrée ; la méthode du CMUP en fin de période ;
- la méthode du premier entré – premier sorti (PEPS) ou *First In First Out* (FIFO).

2) Calcul du stock de raccords de cuivre à la fin du mois d'avril selon ces différentes méthodes

- **Stock de raccords de cuivre à la fin du mois d'avril selon la méthode du coût moyen unitaire pondéré après chaque entrée**

Article		Raccords cuivre Ø 28			Fournisseur : SMG					
Mois : Avril		Stock min : 5			Stock max : 100					
Dates	Mouvements	Entrées			Sorties			Stocks		
		Qté	PU HT	Montant	Qté	PU HT	Montant	Qté	PU HT	Montant
01.04	Stock initial							16	3,2	51,2
05.04	Entrée	20	3,4	68				36	3,31 ⁽¹⁾	119,2
11.04	Sortie				10	3,31	33,11	26	3,31 ⁽²⁾	86,09 ⁽³⁾
17.04	Sortie				16	3,31	52,98	10	3,3 ⁽⁴⁾	33,11 ⁽⁵⁾
18.04	Entrée	20	3,45	69				30	3,40 ⁽⁶⁾	102,11
21.04	Sortie				12	3,40	40,84	18	3,40	61,27
25.04	Sortie				8	3,40	27,23	10	3,40	34,04
27.04	Entrée	30	3,5	105				40	3,48	139,04
30.04	Sortie				8	3,48	27,81	32	3,48	111,23
Total		70		242	54		181,97			

(1) $(16 \times 3,2 + 20 \times 3,4) / (16 + 20)$ (2) $86,09 / 26$ (3) $119,2 - 33,11$ (4) $33,11 / 10$ (5) $86,09 - 52,98$
(6) $(10 \times 3,31 + 20 \times 3,45) / (10 + 20)$

- **Stock de raccords de cuivre à la fin du mois d'avril selon la méthode du coût moyen unitaire pondéré à la fin de la période**

Article		Raccords cuivre Ø 28			Fournisseur : SMG					
Mois : Avril		Stock min : 5			Stock max : 100					
Dates	Mouvements	Entrées			Sorties			Stocks		
		Qté	PU HT	Montant	Qté	PU HT	Montant	Qté	PU HT	Montant
01.04	Stock initial	16	3,2	51,2				16	3,2	51,2
05.04	Entrée	20	3,4	68						
11.04	Sortie				10	3,41	34,09			
17.04	Sortie				16	3,41	54,55			
18.04	Entrée	20	3,45	69						
21.04	Sortie				12	3,41	40,91			
25.04	Sortie				8	3,41	27,27			
27.04	Entrée	30	3,5	105						
30.04	Sortie				8	3,41	27,27	32	3,41	109,10
Total		86	3,41 ⁽¹⁾	293,2	54		184,10			


(1) $293,2 / 86$

■ **Stock de raccords de cuivre à la fin du mois d'avril selon la méthode du premier entré-premier sorti**

Article		Raccords cuivre Ø 28			Fournisseur : SMG					
Mois : Avril		Stock min : 5			Stock max : 100					
Dates	Mouvements	Entrées			Sorties			Stocks		
		Qté	PU HT	Montant	Qté	PU HT	Montant	Qté	PU HT	Montant
01.04	Stock initial							16	3,2	51,2
05.04r	Entrée	20	3,4	68				16	3,2	51,2
								20	3,4	68
11.04	Sortie				10	3,2	32	6	3,2	19,2
								20	3,4	68
17.04	Sortie				6	3,2	19,2	10	3,4	34
					10	3,4	34			
18.04	Entrée	20	3,45	69				10	3,4	34
								20	3,45	69
21.04	Sortie				10	3,4	34	18	3,45	62,1
					2	3,45	6,9			
25.04	Sortie				8	3,45	27,6	10	3,45	34,5
27.04	Entrée	30	3,5	105				10	3,45	34,5
								30	3,5	105
30.04	Sortie				8	3,45	27,6	2	3,45	6,9
								30	3,5	105
Total		70		242	54		181,3	32		111,9

3) Mode de calcul pour chacune des méthodes

	Mode de calcul	Particularités
CUMP après chaque entrée	<p>Calcul de la valeur moyenne des éléments en stock après chaque entrée en stocks = (Montant des éléments en stock avant la nouvelle entrée + Montant des entrées / (Nombre d'éléments avant la nouvelle entrée + Nombre d'éléments entrée)</p> <p>Valorisation des sorties au CUMP calculé à la dernière entrée en stocks</p>	<p>La valorisation des sorties de stock est modifiée à chaque nouvelle entrée de stocks.</p> <p>À l'inverse, les sorties de stocks ne modifient pas la valorisation des stocks</p>

	 Mode de calcul	Particularités
CUMP à la fin de la période	Calcul de la valeur moyenne des éléments en stock à la fin de la période = $(\text{Montant du stock initial} + \text{Somme des montants des entrées}) / (\text{Nombre d'éléments dans le stock initial} + \text{Somme du nombre des éléments entrés})$	La valorisation des sorties de stock est identique sur toute la période. Les sorties de stock ne modifient pas la valorisation des stocks. La valorisation ne peut être effectuée qu'à la fin de la période (connaissance de toutes les entrées de stocks)
PEPS	Ne nécessite aucun calcul mais le suivi chronologique des entrées de stock	Les sorties de stock peuvent être valorisées à différentes valeurs à une même date

CAS 2

Application

Thème : Constatation des stocks à l'inventaire

L'entreprise UIP établit sa comptabilité selon un inventaire intermittent. Vous disposez des informations suivantes :

- stocks de matières premières fin N-1 : 20 000 €
- stocks de matières premières fin N : 25 000 €
- stocks de produits finis fin N-1 : 10 000 €
- stocks de produits finis fin N : 5 000 €
- achats de matières premières en N : 45 000 €
- ventes de produits finis en N : 98 000 €

- 1) Indiquer l'information fournie par les écritures d'inventaire concernant les stocks des éléments achetés et des éléments produits dans le cadre d'un inventaire intermittent.
- 2) Calculer la consommation de matières premières de l'exercice N.
- 3) Calculer la production de l'exercice N.
- 4) Indiquer les informations concernant les stocks de matières premières et de produits finis qui apparaîtront dans le bilan et le compte de résultat après inventaire au 31/12/N. Présenter les réponses à l'aide d'un bilan et compte de résultat synthétique.

CORRIGÉ

1) Information fournie par les écritures

D'une part, lorsque les comptes sont établis avec la méthode de l'inventaire intermittent, la valeur des stocks qui apparaît au bilan tout au long de l'exercice correspond à la valeur des stocks enregistrée à l'inventaire de l'exercice précédent (nette des dépréciations éventuellement constatées), même s'il y a eu des entrées de stocks (exemple : achats de matières premières) ou des sorties de stocks (exemple : ventes de produits finis) au cours de l'exercice. Les écritures d'inventaire permettent alors de faire apparaître dans le patrimoine économique de

l'entreprise les **valeurs des stocks à l'actif** de l'entreprise compte tenu des augmentations et diminutions des stocks de l'exercice.

D'autre part, les augmentations ou diminutions de biens ou services achetés ou produits sont constatées *via* les comptes de charges ou de produits. Par exemple, si une entreprise fait l'acquisition de stocks de matières premières, elle constate un achat de matières premières. Cet achat constitue une charge qui diminue le résultat. Pour autant, l'entreprise n'a peut-être pas consommé toute la matière première achetée dans la production de l'exercice ou, inversement, elle peut avoir consommé d'avantages de matières premières que celles achetées au cours de l'exercice (consommation de matières premières du stock existant). Le fait de constater la variation de stocks de matières premières en sus de l'achat de matières premières permet d'apprécier la **consommation** de matières premières.

De même, lorsque l'entreprise constate une vente de produits finis, elle enregistre un produit, celui-ci augmente son résultat. Pour autant, cela ne signifie pas forcément que l'entreprise a réalisé, au cours de l'exercice, l'activité de production correspondante à la production vendue. Il se peut, en effet, que l'entreprise est vendue des produits réalisés lors d'exercices antérieurs et qui étaient stockés. À l'inverse, il est possible que l'entreprise n'est pas vendue toute la production réalisée au cours de l'exercice, auquel cas, son activité de production ne transparaît pas totalement dans la constatation des ventes, une partie étant mise en stocks. La constatation de la variation des stocks d'éléments produits adjointe à l'enregistrement de la production immobilisée et des ventes permet alors d'apprécier la **production de l'entreprise** de l'exercice.

2) Consommation de matières premières de l'exercice N

La consommation de matières premières de l'exercice correspond à la somme des achats de matières premières et de la variation de stocks des matières premières.

La variation de stocks de matières premières est, elle, égale à la différence entre le stock initial et le stock final ou entre le stock final et le stock initial. Pour moyen mémo-technique, approchons la consommation de matières premières. Elle est égale aux matières premières achetées plus celles prises dans le stock, soit celles existantes dans le stock initial moins celles encore présentes dans le stock final. On a donc une variation de stocks de biens ou services achetés : $\Delta \text{Stocks} = \text{Stock initial} - \text{Stock final}$.

D'où, consommation de matières premières :

Achats de matières premières	45 000 €
+ Stock de matières premières initial	+ 20 000 €
- Stock de matières premières final	- 25 000 €
	= 40 000 €

3) Production de l'exercice N

La production de produits finis de l'exercice correspond à la somme des ventes de produits finis et de la variation de stocks de produits finis.

La variation de stocks de produits finis est elle égale à la différence entre le stock initial et le stock final ou entre le stock final et le stock initial ? Pour moyen mémo-technique, approchons

la production de produits finis. Elle est égale aux produits finis vendus plus ceux mis en stock soit ceux inscrits dans le stock final moins ceux puisés dans le stock initial.

On a donc une variation de stocks de biens ou services produits appelées production stockée (quelque soit le signe de la variation) : $\Delta \text{Stocks} = \text{Stock final} - \text{Stock initial}$

D'où, production de l'exercice :

Ventes de produits finis :	98 000 €
+ Stock de produits finis final :	+ 5 000 €
- Stock de produits finis initial :	- 10 000 €
	= <u>93 000 €</u>

4) Informations concernant les stocks de matières premières et de produits finis dans le bilan et le compte de résultat après inventaire

Bilan fin N				Compte de résultat fin N			
Actif		Passif		Charges		Produits	
Stocks de matières premières	25 000			Achats de matières premières	45 000	Ventes de produits finis	98 000
Stocks de produits finis	5 000			Variation de stocks de matières premières	< 5 000 >	Production stockée	< 5 000 >

CAS 3

Approfondissement

Thème : Enregistrement des stocks au bilan et au compte de résultat

Les soldes des comptes (en milliers d'euros) de la SA Florence sont les suivants au 15/12/N : Capital : 2 000 ; emprunt : 1 000 ; terrain : 700 ; constructions : 1 200 ; matériel industriel : 600 ; stock de matières premières : 120 ; stock de produits finis : 180 ; fournisseurs : 500 ; clients : 340 ; banque : 310 ; caisse : 50 ; achats de matières premières : 4 500 ; achats de fournitures diverses : 1 800 ; charges locatives (loyers) : 120 ; impôts et taxes : 90 ; charges exceptionnelles : 1 600 ; ventes de produits finis : 8 060 ; produits financiers : 50.

Les dernières opérations de l'exercice N qui restent à comptabiliser sont les suivantes :

- 18/12 : Achats à crédit de matières premières : 400 ;
- 21/12 : Paiement d'une amende par chèque : 5 ;
- 27/12 : Vente de produits finis encaissée par chèque : 600 ;
- 31/12 : Le stock final de matières premières s'élève à 160 ; celui de produits finis à 110.

L'exercice comptable coïncide avec l'année civile.

1) Présenter le bilan de l'exercice N.

2) Présenter le compte de résultat de l'exercice N.

La SA Florence a oublié de comptabiliser l'escompte obtenu sur les achats de matières premières au 18/12 (2 % du montant de l'achat). Vous supposerez que :

- le stock initial est composé de 100 unités à un prix unitaire de 1,2 milliard d'euros ;
- la SA n'a pas bénéficié d'autres escomptes que celui du 18/12 ;
- l'achat de matières premières du 18/12 correspond à un achat de 200 unités à un prix unitaire de 2 000 euros (hors escompte) ;
- après le 18/12, 220 unités sont sorties du stock de matières premières ;
- la SA Florence valorise ses stocks selon la méthode du PEPS.

3) En considérant l'escompte obtenu, présenter le bilan de l'exercice N.

4) En considérant l'escompte obtenu, présenter le compte de résultat de l'exercice N.

5) Les postes du compte de résultat intègrent-ils uniformément les escomptes de règlement ?

Deux experts estiment la valeur du stock final de matières premières :

- l'expert 1 conclut à une sous-estimation des stocks de matières premières dans les comptes de l'entreprise ;
- l'expert 2 conclut à une surestimation des stocks de matières premières dans les comptes de l'entreprise.

6) En considérant l'avis de l'expert 1 et de l'expert 2, quels sont les enregistrements complémentaires à réaliser lors des travaux d'inventaire de l'exercice N.

CORRIGÉ

1) Bilan de l'exercice N

en K€

Actif		Passif	
Immobilisations		Fonds propres	
Terrain	700	Capital	2 000
Constructions	1 200	Résultat	165
Matériel industriel	600		
Actifs circulants		Dettes	1 000
Stock de matières premières	160	Emprunt	900
Stock de produits finis	110	Dettes fournisseurs	
Créances clients	340		
Banque	905		
Caisse	50		
Total actif	4 065	Total passif	4 065

REMARQUE

Pour le montant du résultat, voir le compte de résultat.

2) Compte de résultat de l'exercice N

en K€

Charges		Produits	
Achats de matières premières	4 900	Ventes de produits finis	8 660
Variation de stocks de matières premières	(40)	Production stockée	(70)
Achats de fournitures diverses	1 800	Produits financiers	50
Loyers	120		
Impôts et taxes	90		
Charges exceptionnelles	1 605		
Résultat (bénéfice)	165		
Total charges	8 640	Total produits	8 640

REMARQUES

- Variation de stocks de matières premières : $120 - 160 = (40)$ K€
- Production stockée : $110 - 180 = (70)$ K€

3) Bilan de l'exercice N

Selon l'article 321 du PCG, le coût d'acquisition des stocks est déterminé net des escomptes de règlement. La valorisation des sorties de stocks et du stock final doit donc intégrer l'escompte. La SA Florence comptabilise alors un stock de matières premières de 156,8 K€. La fiche de stock précise le calcul.

	Quantité	Prix unitaire (K€)	Montant (K€)
SI	100	1,2	120
Entrée	200	1,96	392
Sortie	100	1,2	120
	120	1,96	235,2
SF	80	1,96	156,8
$1,96 = 2 \times (1 - 2\%)$			

en K€

Actif		Passif	
Immobilisations		Fonds propres	
Terrain	700	Capital	2 000
Constructions	1 200	Résultat	170 ⁽³⁾
Matériel industriel	600	Dettes	
Actifs circulants		Emprunt	1 000
Stock de matières premières	156,8 ⁽¹⁾	Dettes fournisseurs	892 ⁽²⁾
Stock de produits finis	110		
Créances clients	340		
Banque	905		
Caisse	50		
Total actif	4 062	Total passif	4 062
<i>(1) Voir fiche de stocks (2) $500 + 400 (1 - 2\%)$ (3) Voir compte de résultat</i>			

4) Compte de résultat de l'exercice N

Le PCG ne prévoit pas de modifier la comptabilisation des achats de matières premières. De ce fait, le montant des achats de matières premières est comptabilisé sans déduction des escomptes de règlement ; ces derniers sont enregistrés *via* le compte 765 « Escomptes obtenus » (8 k€ pour la SA Florence) dans les produits financiers.

en K€

Charges		Produits	
Achats de matières premières	4 900	Ventes de produits finis	8 660
Variation de stocks de matières premières	(36,8) ⁽¹⁾	Production stockée	(70)
Achats de fournitures diverses	1 800	Produits financiers	58 ⁽²⁾
Loyers	120		
Impôts et taxes	90		
Charges exceptionnelles	1 605		
Résultat (bénéfice)	170		
Total charges	8 648	Total produits	8 648

(1) $156,8 - 120$ (2) $50 + 400 \times 2\%$

5) Intégration des escomptes de règlement

La prise en compte de l'escompte de règlement n'est pas uniforme. Les achats sont comptabilisés au montant net commercial (400 k€) alors que l'entrée en stock de ces éléments achetés est valorisée au montant net financier (392 k€). Ainsi, afin de comptabiliser la valeur du stock final, il convient d'identifier et d'intégrer les escomptes obtenus à la valorisation des stocks et qui n'apparaissent pas dans les comptes d'achats.

6) En considérant les avis de l'expert 1 et de l'expert 2, enregistrements à réaliser lors des travaux d'inventaire de l'exercice N

■ Cas de l'expert 1 : sous-estimation des chiffres comptables

Dans ce cas, la valeur à l'inventaire physique ou la valeur actuelle des matières premières constatée par l'expert 1 est supérieure à la valeur comptable. Du fait du principe de prudence, aucune écriture ne doit être comptabilisée à l'inventaire ; la comptabilité française ne tenant pas compte des éléments d'autres systèmes d'information qui conduisent à inscrire une valeur supérieure du patrimoine.

■ Cas de l'expert 2 : surestimation des chiffres comptables

Dans ce cas, la valeur à l'inventaire physique ou la valeur actuelle des stocks des matières premières constatée par l'expert 2 est inférieure à la valeur comptable enregistrée. Du fait du principe de prudence, il convient de considérer cette information à l'inventaire ; la comptabilité française tient compte des informations indiquant une perte de valeur du patrimoine. La SA Florence devra ajuster les dépréciations constatées sur les stocks de matières premières.

Les dépréciations des autres éléments d'actif

RAPPEL DE COURS

Tout comme les immobilisations, les autres actifs peuvent connaître une perte valeur qui donne lieu à l'enregistrement d'une dépréciation.

Concernant les **titres**, la **valeur actuelle** et le **compte** utilisé pour constater la dépréciation diffèrent selon le type de titres.

Type de titre	Valeur actuelle	Compte de dépréciations
Titres de participation	Valeur d'utilité, soit « ce que l'entité accepterait de décaisser pour obtenir cette participation si elle avait à l'acquérir »	296 Dépréciations des titres de participation
Titres immobilisés et VMP cotés	Cours moyen du dernier mois	297 Dépréciations des titres immobilisés
Titres immobilisés et VMP non cotés	Valeur probable de négociation, le PCG restant flou sur sa détermination	590 Dépréciations des valeurs mobilières de placement

Concernant les **stocks**, la valeur actuelle est déterminée tout comme pour les immobilisations comme le maximum de la valeur vénale et de la valeur d'usage. Si la valeur d'inventaire est inférieure à la valeur comptable, il convient d'enregistrer une dépréciation des stocks (**39 Dépréciations des stocks...**).

Concernant les **créances clients**, il convient d'apprécier à la clôture des comptes, la probabilité de règlement des clients. Si l'entreprise constate une perte de valeur irréversible sur les créances clients, elle constate que la créance est devenue irrécouvrable et comptabilise une charge correspondante (**654 Perte sur créance irrécouvrable**). Si l'entreprise anticipe une perte de valeur réversible sur les créances clients réversibles, elle enregistre une dépréciation de la créance (**491 Dépréciation des comptes clients**). Au préalable, il convient de catégoriser les clients dont les créances subissent une perte de valeur comme des **clients douteux ou litigieux** (416). La dépréciation est calculée sur le montant HT des créances. La TVA peut être récupérée auprès de l'État. Les écritures concernant la constatation de pertes de valeur des créances clients sont présentées ci-après.

		À la clôture de l'exercice N			
41600	41100	Client douteux Créance clients <i>Transfert en clients douteux d'une créance client</i>	Montant TTC de la créance	Montant TTC de la créance	
68100		Dotations aux dépréciations et provisions - charges d'exploitation	Part de la créance HT irrécouvrable		
	49160	Dépréciation des comptes clients <i>Dotation de l'exercice si on constate qu'une partie ou la totalité de la créance restant à régler à la clôture est susceptible de ne pas être réglée par le client</i>		Part de la créance HT irrécouvrable	
À la clôture de l'exercice N + 1					
68100	49160	Dotations aux dépréciations et provisions - charges d'exploitation	Perte de valeur supplémentaire de la créance		
	49160	Dépréciation des comptes clients <i>Dotation de l'exercice = Perte de valeur supplémentaire de la créance = Part de la créance HT restant à régler à la clôture de l'exercice N+1 irrécouvrable - Part de la créance HT restant à régler à la clôture de l'exercice N irrécouvrable</i>		Perte de valeur supplémentaire de la créance	
		Ou À la clôture de l'exercice N + 1			
	49160	Dépréciation des comptes clients	Tout ou partie de la dépréciation existante		
	78100	Reprise des dépréciations et provisions - charges d'exploitation <i>Annulation de toute ou partie de la dépréciation qui n'est plus justifiée (diminution du risque d'irrécouvrabilité)</i>		Tout ou partie de la dépréciation existante	
À la clôture de l'exercice où il est considéré que la créance ne sera jamais réglée					
65400		Pertes sur créances irrécouvrables	Montant HT de la créance restant à régler irrécouvrable		
44571		État, TVA collectée	TVA sur le montant de la créance irrécouvrable		
	41600	Client douteux <i>Perte sur créance devenue irrécouvrable</i>		Montant TTC de la créance restant à régler irrécouvrable	

49160	À la clôture de ce même exercice		Dépréciation existante sur la créance devenue irrécouvrable	Dépréciation existante sur la créance devenue irrécouvrable
		Dépréciation des comptes clients		
	78100	Reprise des dépréciations et provisions - charges d'exploitation		
		<i>Annulation de la dépréciation devenue sans objet</i>		

CAS

CAS 1

Application

Thème : Dépréciation des titres (cas inspiré d'un sujet d'examen)

La société Kelly a été créée le 1^{er} janvier N-4. Vous êtes chargé d'effectuer certains travaux d'inventaire. Des renseignements complémentaires concernant les titres ainsi qu'un extrait de la balance au 31 décembre N avant inventaire vous sont présentés ci-après. L'exercice comptable correspond à l'année civile.

Informations concernant les titres

Le compte 27100 représente 1/5 du capital d'une petite société ; ces titres ont été acquis le 15 avril N. La société Kelly a l'intention d'exercer une influence sur la société émettrice. Au 31 décembre N, ces titres se sont dépréciés de 14 %.

État des valeurs mobilières de placement (actions) de la société Kelly au 31 décembre N (en €).

Titres	Date d'achat	Nombre de titres	Prix d'achat unitaire	Cours moyen de déc. N-1	Cours moyen de déc. N
Bicma	15/06/N-1	200	70	64,40	69
Cadic	31/10/N-1	300	96	90	96,60
GAMB	01/02/N	100	164	162	159,60
SDC	15/06/N	250	142	142,40	136,40

Aucune cession de titres n'a eu lieu au cours de l'exercice N-1 et N.

Extrait de la balance des comptes avant inventaire de la société Kelly au 31 décembre N

en €

Comptes	Intitulés	Soldes	
		Débiteurs	Créditeurs
21300	Constructions	200 000	
21500	Matériels et outillages industriels	90 000	
21860	Emballages récupérables	40 000	



en €

Comptes	Intitulés	Soldes	
		Débiteurs	Créditeurs
27100	Titres immobilisés	20 000	
28130	Amortissements des constructions		40 000
28150	Amortissements des matériels industriels		31 360
28186	Amortissements des emballages		12 000
41100	Clients	25 500	
41600	Clients douteux	2 392	
41960	Clients dettes pour emballages consignés		16 800
49100	Dépréciation des comptes clients		1 000
50300	Actions	144 700	
59030	Dépréciations des actions		2 920

- 1) Donner une définition des « Dotations pour dépréciation ».
- 2) Indiquer à quel principe comptable obéit la constitution d'une dépréciation et les conséquences de l'application de ce principe.
- 3) Comptabiliser les écritures d'inventaire nécessaires.
- 4) Quel est l'impact global de ces écritures sur le bilan et le compte de résultat ? Pour être plus juste, ne peut-on pas mesurer l'impact global en considérant la somme des plus ou moins-values de tous les titres ?

CORRIGÉ

1) Définition des « Dotations pour dépréciation »

Selon le PCG, une dotation pour dépréciation est la constatation d'un amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles. Elle correspond à la perte de valeur d'éléments d'actif en sus de l'amoindrissement de valeur engendré par la consommation des avantages économiques de cet élément. Cette perte de valeur est considérée probable mais ni certaine, ni définitive (sauf cas exceptionnel).

2) Principe comptable pour la constitution d'une dépréciation et conséquences de l'application de ce principe

La constatation d'une dépréciation obéit au principe de prudence. Le PCG indique en effet que « la comptabilité est établie sur la base d'appréciations prudentes pour éviter le risque de transfert, sur les périodes à venir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine et le résultat de l'entité » (PCG, art. 120-3). Il convient donc d'enregistrer les pertes de valeur probables du patrimoine *via* la comptabilisation des dépréciations des éléments d'actif.

Cependant, l'application de ce principe conduit à une différence de traitement des pertes probables et des gains probables de la valeur des éléments d'actif :

- les moins-values latentes sont toujours constatées sous forme de dépréciation ; alors que les plus-values latentes ne le sont jamais sauf dans les cas expressément prévus par le PCG ;
- une charge probable doit être comptabilisée alors qu'un produit seulement probable ne l'est pas.

3) Comptabilisation des écritures comptables

■ Dépréciation des titres de participation

		31/12/N	
26100		Titres de participation	20 000,00
	27100	Titres immobilisés <i>Correction compte 271</i>	20 000,00
		d°	
68660		Dotations aux dépréciations des éléments financiers	2 800,00
	29610	Dépréciation des titres de participation <i>Dotations provisions N : 20 000 × 14 %</i>	2 800,00

■ Dépréciation des actions

BICMA

- Dépréciation au 31.12.N : $(70 - 69) \times 200 =$ 200,00 €
- Dépréciation au 31.12.N-1 : $(70 - 64,40) \times 200 =$ - 1 120,00 €
- Reprise : (920,00) €

CADIC

- Dépréciation au 31.12.N :
- Pas de dépréciation, le cours étant supérieur au prix d'achat : 0,00 €
- Dépréciation au 31.12.N-1 : $(96 - 90) \times 300 =$ - 1 800,00 €
- Reprise : (1 800,00) €

GAMB

- Dépréciation au 31.12.N : $(164 - 159,60) \times 100 =$ 440,00 €
- Dépréciation au 31.12.N-1 : pas de dépréciation, les titres étant acquis en N : - 0,00 €
- Dotation : 440,00 €

SDC

- Dépréciation au 31.12.N : $(142 - 136,40) \times 250 =$ 1 400,00 €
- Dépréciation au 31.12. N-1 : pas de dépréciation, le cours des titres étant supérieur au prix d'achat : - 0,00 €
- Dotation : 1 400,00 €

		31/12/N	
68660		Dotations aux dépréciations des éléments financiers	1 840,00
	59030	Dépréciation des actions <i>Titres GAMB et SDC : 440 + 1 400</i>	1 840,00
		d°	
59030		Dépréciation des actions	2 720,00
	78100	Reprise des dépréciations des éléments financiers <i>Titres BICMA et CADIC : 920 + 1 800</i>	2 720,00

4) Impact des écritures sur le bilan et le compte de résultat

Les dotations pour dépréciation ont pour impact de diminuer la valeur des actifs concernés et le résultat de l'entreprise. À l'inverse, les reprises des dépréciations ont pour impact de supprimer tout ou partie des pertes de valeur constatées sur les actifs et d'augmenter en conséquence le résultat de l'entreprise en éliminant une charge qui avait été anticipée et qui n'est plus justifiée.

Pour le cas étudié, l'impact global des écritures concernant les dépréciations et reprises de dépréciations des titres est :

- la révision de la valeur des titres : + 880 € (somme des dotations et reprises des actions) pour la valeur nette comptable des actions ;
- la constatation d'une charge future dans le résultat (1 840 €) ainsi que l'annulation d'une charge future préalablement anticipée (2 720 €), soit un impact total positif sur le résultat de + 880 €.

Cependant, du fait du principe de non-compensation, il convient d'enregistrer les différents événements affectant la situation patrimoniale de l'entreprise, même si ces événements se compensent entre eux. Les dotations et les reprises ne peuvent être compensées car il convient d'apprécier distinctement la valeur de chacun des titres. Mais surtout, du fait du principe de prudence, seuls sont considérés les événements qui affectent de façon défavorable la situation patrimoniale de l'entreprise (perte de valeur) donc seules les moins-values probables (dépréciations) sont constatées ; la seule exception étant les reprises mais ces dernières viennent corriger des moins-values préalablement constatées.

CAS 2

Application

Thème : Dépréciation des stocks et des créances clients (cas inspiré d'un sujet d'examen)

La SARL Dorian est une entreprise à dominante industrielle qui réalise également des opérations commerciales. Elle a été créée le 1er septembre N-2. Son exercice comptable coïncide avec l'année civile. Vous êtes chargée de présenter les écritures d'inventaire au 31 décembre N ; pour cela vous disposez des éléments et informations nécessaires ci-après.

Extrait de la balance avant inventaire au 31 décembre N de la SARL Dorian

en €

N° des comptes	Intitulés des comptes	Soldes débiteurs	Soldes créditeurs
14500	Amortissements dérogatoires		10 600,00
21310	Bâtiments	65 000,00	
21540	Matériel industriel	134 000,00	
27110	Titres immobilisés	53 750,00	
23130	Constructions en cours	28 500,00	



en €

N° des comptes	Intitulés des comptes	Soldes débiteurs	Soldes créditeurs
29710	Dépréciations des titres immobilisés autres que les TIAP - Droit de propriété		8 750,00
35500	Stocks de produits finis	28 680,00	
37100	Stocks de marchandises	8 650,00	
39500	Dépréciation des stocks de produits finis		2 340,00
41100	Clients	125 458,65	
41600	Clients douteux	20 690,80	
47120	Compte d'attente - Crédit		53 092,00
49100	Dépréciation des comptes de clients		6 150,00
50300	Valeurs mobilières de placement - Actions	75 750,00	
59030	Dépréciations des valeurs mobilières de placement - Actions		1 400,00

Informations relatives aux stocks au 31 décembre N, après inventaire de la SARL Dorian

- Produits finis : stock évalué à 32 900 €. Dans ce stock, un lot d'une valeur de 6 000 € présente un léger défaut de fabrication qui lui fait perdre 20 % de sa valeur.
- Marchandises : stock évalué à 5 800 €. Dans ce stock, un lot acheté en septembre, évalué à 1 600 €, a subi une avarie qui lui fait perdre les trois quarts de sa valeur.

Informations relatives aux créances clients de la SARL Dorian

Le détail des créances douteuses est le suivant :

en €

Clients	Créances au 31/12/N-1	Dépréciations au 31/12/N-1	Règlements reçus en N	Observations et renseignements complémentaires au 31 décembre N
Benjamin	TTC : 10 166,00 HT : 8 500,00 TVA : 1 666,00	2 550,00	TTC : 2 631,20 HT : 2 200,00 TVA : 431,20	Règlement reçu en N pour solde. Client insolvable
Salomé	TTC : 16 146,00 HT : 13 500,00 TVA : 2 646,00	3 600,00	TTC : 2 990,00 HT : 2 500,00 TVA : 490,00	Règlement reçu en N Porter la provision à 60 % de la créance
Totaux	TTC : 26 312,00	6 150,00	TTC : 5 621,20	

Le client Corinne, dont la créance s'élève à 23 920,00 € TTC (dont 3 920 de TVA), est en situation de redressement judiciaire ; le syndic nous a informés que la créance ne serait recouvrable qu'à concurrence de 30 %.

Le client Gabriel, considéré comme insolvable en N-1, a envoyé un chèque bancaire le 20 novembre N de 2 392,00 € (dont TVA : 392,00 €). Seule l'écriture suivante a été passée :

		20/11/N			
51200	47120	Banque Compte d'attendre - Crédit <i>Gabriel, son chèque n° ...créance irrécouvrable de N</i>	2 392,00		2 392,00

- 1) Énoncer le principe comptable qui conduit à constater les dépréciations sur les stocks.
- 2) Enregistrer au journal de l'entreprise Dorian, stock par stock, toutes les écritures nécessaires au 31 décembre N.
- 3) Enregistrer au journal de l'entreprise Dorian, client par client, toutes les écritures nécessaires au 31 décembre N.

Seuls les règlements effectués durant l'exercice N ont été enregistrés.

CORRIGÉ

1) Principe comptable conduisant à constater les dépréciations sur les stocks

Le principe comptable qui conduit à constater la dépréciation sur les stocks est le principe de prudence. Ce principe stipule que « la comptabilité est établie sur la base d'appréciations prudentes, pour éviter le risque de transfert, sur des périodes à venir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine et le résultat de l'entité. » Ainsi, si à l'inventaire, la valeur des stocks est dépréciée, ce principe conduit à constater la diminution de valeur probable correspondante afin de considérer dès à présent l'impact défavorable sur la situation financière de l'entreprise.

2) Écritures nécessaires au 31 décembre N au journal de l'entreprise Dorian stock par stock

■ Stocks de produits finis

		31/12/N			
71350	35000	Variation des stocks de produits Stocks de produits finis <i>Annulation du stock initial</i>	28 680,00		28 680,00
39500	78100	Dépréciation des stocks de produits finis Reprise sur amortissements, dépréciations et provisions - Produits d'exploitation <i>Annulation de la dépréciation sur stock initial</i>	2 340,00		2 340,00

		31/12/N		
35000		Stocks de produits finis	32 900,00	
	71350	Variation des stocks de produits <i>Constatation du stock final</i>		32 900,00
		31/12/N		
68100		Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - charges d'exploitation	1 200,00	
	39500	Dépréciation des stocks de produits finis <i>Dotation de l'exercice N : 6 000 × 20 %</i>		1 200,00

REMARQUE

La solution qui consiste à ne passer qu'une écriture pour l'ajustement de la dépréciation est également acceptable.

		31/12/N		
39500		Dépréciation des stocks de produits finis	1 140,00	
	78100	Reprise sur amortissements, dépréciations et provisions - Produits d'exploitation <i>Ajustement de la dépréciation sur stock de produits finis</i> <i>2 340,00 - 6 000 × 20 %</i>		1 140,00

■ Stocks de marchandises

		31/12/N		
60370		Variation des stocks de marchandises	8 650,00	
	37000	Stocks de marchandises <i>Annulation du stock initial</i>		8 650,00
		31/12/N		
37000		Stocks de marchandises	5 800,00	
	60370	Variation des stocks de marchandises <i>Constatation du stock final</i>		5 800,00
		31/12/N		
68100		Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - charges d'exploitation	1 200,00	
	39700	Dépréciation des stocks de marchandises <i>Dotation de l'exercice N : 1 600 × 3/4</i>		1 200,00

3) Écritures nécessaires au 31 décembre N au journal de l'entreprise Dorian client par client

■ Client Benjamin

Le client étant insolvable, sa créance HT va être soldée, la TVA récupérée et la dotation reprise.

- Montant HT de la perte : $8\,500,00 - 2\,200,00 = 6\,300,00$ €
- TVA récupérable : $6\,300,00 \times 19,60\% = 1\,234,80$ €

		31/12/N			
65400	41610	Pertes sur créances irrécouvrables	6 300,00	7 534,80	
44571		État, TVA collectée	1 234,80		
		<i>Client douteux Benjamin</i>			
		<i>Perte sur créance Benjamin devenue irrécouvrable</i>			
		31/12/N			
49161	78173	Dépréciation des comptes clients - Benjamin	2 550,00	2 550,00	
		Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions			
		<i>Annulation de la dépréciation devenue sans objet</i>			

■ Client Salomé

Ajustement de la dépréciation au 31.12 N

- Dotation existante : 3 600,00 €
- Dotation nécessaire : $60\% \times (13\,500 - 2\,500,00) = 6\,600,00$ €
- Dotation à effectuer : $6\,600 - 3\,600 = 3\,000,00$ €

		31/12/N			
68100	49162	Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - charges d'exploitation	3 000,00	3 000,00	
		Dépréciation des comptes clients - Salomé			
		<i>Dotation de l'exercice</i>			

■ Client Corinne

Il s'agit d'un nouveau client douteux.

Dotation à effectuer : $(23\,920,00 - 3\,920,00) \times 70\% = 14\,000,00$ €

		31/12/N			
41630	41130	Client douteux Corinne	23 920,00	23 920,00	
		Client Corinne			
		<i>Transfert en clients douteux du client Corinne</i>			
		31/12/N			
68100	49163	Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - charges d'exploitation	14 000,00	14 000,00	
		Dépréciation des comptes clients - Corinne			
		<i>Dotation de l'exercice</i>			

■ Client Gabriel

		31/12/N			
47120	77100 44571	Compte d'attente	2 392,00	2 000,00	392,00
		Rentrées sur créances amorties			
		<i>Régularisation du règlement du client Gabriel</i>			
		TVA collectée			

CAS 3

Approfondissement

Thème : Le suivi des dépréciations

La société Sigma souhaite à l'aide des informations ci-après, réaliser les écritures d'inventaire nécessaires à la clôture de ses comptes.

Informations au 31/12/N

La créance sur le client Gamma, de 29 900 €, doit être considérée comme douteuse. Le risque d'irrécouvrabilité est estimé à 80 % de la créance.

La créance sur le client Alpha est définitivement irrécouvrable ; le montant TTC de cette créance est égal à 4 664,40 € ; une dépréciation de 1 900 € avait été enregistrée antérieurement.

Les stocks de matières premières de l'entreprise Sigma étaient estimés à 14 000 € à la fin de l'exercice N-1. Ils sont évalués au 31 décembre N à 12 500 €.

Les stocks de produits finis étaient estimés à 24 000 € à la fin de l'exercice N-1. Ils sont évalués au 31 décembre N à 21 800 €. Dans ce stock, un lot d'une valeur de 3 000 € est tombé du camion de livraison ; cette avarie fait subir à l'entreprise une perte de valeur correspondant à la valeur de ce lot.

Aucune dépréciation n'avait été constatée préalablement sur les stocks.

Des titres de participation figuraient au précédent bilan pour un montant de 140 000 € (1 400 titres acquis 100 € l'unité) ; ces titres sont évalués à 85 € l'unité à la fin de l'exercice. Aucun titre n'a été cédé.

L'entreprise avait acquis des parts de SICAV pour placer des excédents de trésorerie en septembre N, soit 1 000 parts à 200 € l'unité ; la cotation de cette SICAV est de 208 € à la fin de l'exercice N. Aucune part n'a été cédée.

Informations au 31/12/N+1

Les stocks de matière première de l'entreprise Sigma sont évalués au 31 décembre N+1 à 15 000 €.

Les stocks de produits finis sont estimés au 31 décembre N+1 à 18 500 €. L'entreprise Sigma pratique l'inventaire intermittent.

Le client Gamma a réglé 17 940 € durant l'exercice ; le risque d'irrécouvrabilité doit être maintenu pour le solde restant dû.

La moitié des titres de participation en portefeuille a été cédée fin N+1 au prix unitaire de 130 € ; ce prix sert de base d'évaluation pour les titres restant.

Le client Delta n'a toujours rien réglé depuis octobre N+1 malgré de nombreuses relances ; il doit 143 520 €. L'entreprise décide de déprécier à hauteur de 100 % cette créance en raison de l'importance des créances privilégiées par rapport aux créances chirographaires.

Les cours des parts de SICAV détenues se sont brusquement détériorés fin N+1 à la suite des rumeurs de l'augmentation de la taxation sur ce type de produits financiers : le cours est de 158 € au 31/12/N+1. Aucune part n'a été cédée.

- 1) Définir les termes suivants : créances privilégiées, créances chirographaires, créances douteuses, créances litigieuses, créances échues et créances irrécouvrables. Faut-il appréhender de la même manière ces différentes créances dans les travaux relatifs à la détermination des dépréciations des créances clients ?
- 2) Préciser les différents types de titres financiers dont l'entreprise peut disposer. Faut-il appréhender de la même manière ces différents titres financiers dans les travaux relatifs à la détermination des dépréciations des titres ?

- 3) Préciser les différents types de stocks dont il est fait référence dans l'énoncé. D'une façon générale, faut-il appréhender de la même manière ces différents stocks dans les travaux relatifs à la détermination des dépréciations des stocks ?
La constatation de la variation des stocks intègre-t-elle les dépréciations éventuelles des stocks ?
- 4) Enregistrer toutes les écritures nécessaires concernant les comptes clients, stocks et titres pour la présentation des états financiers au 31 décembre N de l'entreprise Sigma.
- 5) Enregistrer toutes les écritures nécessaires concernant les comptes clients, stocks et titres pour la présentation des états financiers au 31 décembre N+1 de l'entreprise Sigma.
- 6) Présenter un extrait du bilan (actif) après inventaire au 31 décembre N+1 de l'entreprise Sigma.

CORRIGÉ

1) Définitions

La **créance** est un droit qu'une personne (le créancier) a d'exiger quelque chose de quelqu'un (le débiteur), spécialement une somme d'argent. Il peut y avoir plusieurs sortes de créances :

- la **créance privilégiée** qui est une créance bénéficiant d'un droit exclusif ou prioritaire accordé par la loi à certains organismes (Trésor, Sécurité sociale, etc.) ou à certaines catégories d'ayants droit ou de créanciers (privilège de vendeur, créancier nanti sur le fonds de commerce...);
- la **créance chirographaire** est une créance ne bénéficiant pas d'une priorité de paiement ;
- la **créance douteuse** est une créance qui présente un risque probable ou certain de non-recouvrement total ou partiel ;
- la **créance litigieuse** est une créance qui est contestée sur son montant ou son principe. Une créance peut revêtir un caractère douteux ou litigieux si un document officiel le justifie. Par exemple, un courrier d'un avocat ou tout autre courrier officiel relatif à un litige commercial, à une notification de faillite...
- une **créance échue** est une créance pour laquelle la date d'échéance est atteinte ; le délai de règlement accordé est expiré ;
- une **créance irrécouvrable** est une créance pour laquelle il existe une certitude de non-paiement. La créance est irrécouvrable dès que l'on sait avec précision que l'on ne sera pas payé.

Ces différentes créances ne sont pas appréhendées de la même manière lors de l'étude des risques de non-recouvrement. Par nature, une créance privilégiée présente moins de risques de non-recouvrement qu'une créance chirographaire. Néanmoins, pour ces deux types de créances, il convient de réaliser des travaux complémentaires pour évaluer ces risques. Les créances de la catégorie des créances douteuses ou litigieuses sont considérées comme des créances à risque, soit des créances qui doivent être suivies pour apprécier le montant de la perte de valeur probable à constater. Les créances échues sont des créances qui doivent être contrôlées afin d'apprécier si le non-paiement du client provient de défaillances de l'entreprise (exemple : absence ou mauvaise comptabilisation) ou de réels litiges ou difficultés de l'entreprise. Dans ce dernier cas, des dépréciations sont à constater. Enfin, une créance irrécouvrable ne conduit pas à la constatation de dépréciations puisque le risque est avéré. Les dépréciations des créances irrécouvrables sont reprises.

2) Titres financiers

Les titres détenus par une entité sont affectés en **classe 2** (immobilisations) ou en **classe 5** (comptes financiers) selon la durée prévue de leur détention. Les valeurs mobilières de placement (compte 500) sont acquises en vue de réaliser un gain rapidement. Elles sont plus liquides. En revanche, les titres de participation (compte 261) et les titres immobilisés (comptes 271, 271, 273) relèvent d'une volonté de conservation durable.

Des règles particulières s'appliquent pour la détermination de la valeur actuelle des titres, et des comptes spécifiques sont utilisés pour constater les dépréciations de ces différents titres.

Type de titre	Valeur actuelle	Compte de dépréciations
Titres de participation	Valeur d'utilité, soit « ce que l'entité accepterait de décaisser pour obtenir cette participation si elle avait à l'acquérir »	296 Dépréciations des titres de participation
Titres immobilisés et VMP cotés	Cours moyen du dernier mois	297 Dépréciations des titres immobilisés
Titres immobilisés et VMP non cotés	Valeur probable de négociation ; le PCG restant flou sur sa détermination	590 Dépréciations des valeurs mobilières de placement

3) Types de stocks

Se distinguent au niveau des stocks : les stocks de biens achetés (matières premières, marchandises, fournitures...) et les stocks de biens produits (produits en cours, produits finis, produits résiduels...). Concernant l'entreprise Sigma, il est fait référence aux stocks de matières premières et aux stocks de produits finis. Quel que soit le type de stocks, les travaux d'inventaire à réaliser sont identiques : constatation des stocks finals et ajustement des dépréciations des stocks. Ces opérations se font en deux temps. La comptabilisation de la variation des stocks consiste à constater l'évolution de la valeur des stocks compte tenu des entrées et sorties de stocks. L'ajustement des dépréciations des stocks consiste à considérer l'évolution de la perte de valeur des stocks finals.

4) Écritures concernant les comptes clients, stocks et titres au 31 décembre N de l'entreprise Sigma

		31/12/N		
416100	411100	Client douteux ou litigieux - Gamma Client Gamma <i>Transfert en clients douteux ou litigieux</i>	29 900,00	29 900,00
		d°		
681000	491610	Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - charges d'exploitation Dépréciation des comptes clients - Gamma <i>Dotations de l'exercice = 29 900 / 1,196 × 80 %</i>	20 000,00	20 000,00

		d°		
654000		Pertes sur créances irrécouvrables	3 900,00	
445710		État, TVA collectée	764,40	
	416200	Client douteux Alpha <i>Perte sur créance Alpha devenue irrécouvrable</i>		4 664,40
		d°		
491620	781700	Dépréciation des comptes clients - Alpha Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions <i>Annulation de la dépréciation Alpha devenue sans objet</i>	1 900,00	1 900,00
		d°		
603100	310000	Variation des stocks de matières premières Stocks de produits matières premières <i>Annulation du stock initial</i>	14 000,00	14 000,00
		d°		
310000	603100	Stocks de matières premières Variation des stocks de matières premières <i>Constatation du stock final</i>	12 500,00	12 500,00
		d°		
713500	350000	Variation des stocks de produits Stocks de produits fini <i>Annulation du stock initial</i>	24 000,00	24 000,00
		d°		
350000	713500	Stocks de produits finis Variation des stocks de produits <i>Constatation du stock final</i>	21 800,00	21 800,00
		d°		
681000	395000	Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - charges d'exploitation Dépréciation des stocks de produits finis <i>Dotation de l'exercice N : 3 000</i>	3 000,00	3 000,00
		d°		
686600	296100	Dotations aux dépréciations des éléments financiers Dépréciation des titres de participation <i>Dotations provisions N : 140 000 - 85 × 1 400</i>	21 000,00	21 000,00

5) Écritures nécessaires concernant les comptes clients, stocks et titres au 31 décembre N+1 de l'entreprise Sigma

		31/12/N		
603100	310000	Variation des stocks de matières premières Stocks de produits matières premières <i>Annulation du stock initial</i>	12 500,00	12 500,00

310000		d°			
	603100	Stocks de matières premières	15 000,00		
		Variation des stocks de matières premières			15 000,00
		<i>Constatation du stock final</i>			
713500		d°			
	350000	Variation des stocks de produits	21 800,00		
		Stocks de produits finis			21 800,00
		<i>Annulation du stock initial</i>			
350000		d°			
	713500	Stocks de produits finis	18 500,00		
		Variation des stocks de produits			18 500,00
		<i>Constatation du stock final</i>			
395000		d°			
	781000	Dépréciation des stocks de produits finis	3 000,00		
		Reprises aux amortissements, dépréciations et provisions - charges d'exploitation			3 000,00
		<i>Annulation de la dotation de l'exercice N</i>			
491610		d°			
	781000	Dépréciation des comptes clients - Gamma	12 000,00		
		Reprises aux amortissements, dépréciations et provisions - charges d'exploitation			12 000,00
		<i>Diminution de la perte de valeur de la créance Gamma :</i> $20\ 000 - (29\ 900 - 17\ 940) / 1,196 \times 80\ %$			
512000		d°			
	775000	Banques	91 000,00		
		Produits des cessions des éléments d'actifs cédés			91 000,00
		$1\ 400 / 2 \times 130$			
675000		d°			
	261000	Valeur comptable des éléments d'actifs cédés	70 000,00		
		Titres de participation			70 000,00
		<i>Sortie des titres de participation</i>			
296100		d°			
	786000	Dépréciation des titres de participation	21 000,00		
		Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions			21 000,00
		<i>Annulation de la dépréciation des titres de participation devenue sans objet</i>			
416300		d°			
	411300	Client douteux ou litigieux - Delta	143 520,00		
		Client Delta			143 520,00
		<i>Transfert en clients douteux ou litigieux</i>			
681000		d°			
	491630	Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - charges d'exploitation	120 000,00		
		Dépréciation des comptes clients - Delta			120 000,00
		<i>Dotations de l'exercice = $143\ 520 / 1,196 \times 100\ %$</i>			

686600	590300	d°	42 000,00	42 000,00
		Dotations aux dépréciations des éléments financiers Dépréciation des VMP <i>Dotations provisions N+1 : (200 - 158) × 1 000</i>		

6) Extrait du bilan (actif) après inventaire au 31 décembre N+1 de l'entreprise Sigma

Actif			
en €	Valeur brute	Amortissements et dépréciations cumulées	Valeur nette comptable
Titres de participation	70 000,00	0,00	70 000,00
Stock Matières premières	15 000,00	0,00	15 000,00
Stock produits finis	18 500,00	0,00	18 500,00
Client Gamma	11 960,00	8 000,00	3 960,00
Client Delta	143 520,00	120 000,00	23 520,00
VMP	200 000,00	42 000,00	158 000,00

Les provisions inscrites au passif du bilan

RAPPEL DE COURS

En fin d'exercice, le principe de prudence exige de considérer les pertes futures probables, d'où, deux types de correctifs :

- la comptabilisation de **dépréciation des éléments d'actif** (voir chapitres précédents) ;
- la comptabilisation de **provisions destinées à couvrir une charge ou un risque futur**.

« **Une provision est un passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise** », PCG, art 212-3. Des conditions doivent être réunies pour comptabiliser une provision :

- il doit exister une **obligation à l'égard d'un tiers**. Cette obligation peut être légale ou réglementaire, contractuelle ou résultant de pratiques de l'entité, de sa politique ou de ses engagements publics ;
 - l'obligation doit exister **à la date de clôture**. Elle peut résulter d'un événement passé antérieur à la date de clôture ou si elle résulte d'une décision interne, celle-ci doit avoir été annoncée à la date de clôture ;
 - elle conduit à une **sortie probable de ressources au bénéfice du tiers sans contrepartie attendue** (contrepartie = avantages économiques que l'entreprise peut attendre du tiers envers lequel elle a une obligation) ;
 - **le montant ou l'échéance de l'obligation est incertain** ;
 - **l'objet du risque ou de la charge doit être nettement précisé** ;
 - enfin, il convient de disposer d'une **évaluation fiable du montant de l'obligation**.
- L'entreprise peut ainsi être amenée à constater les provisions suivantes :
- provisions pour engagement à long terme envers le personnel ;
 - provisions pour impôts ;
 - provisions pour litiges ;
 - provisions pour grosses réparations ;
 - provisions pour restructuration ;
 - provisions pour mise en état du site ;
 - ...

La comptabilisation d'une provision consiste à :

- constater une charge à la fin de l'exercice pour apprécier le risque ou charge supporté à faire supporter au résultat de l'exercice via une **dotation pour provisions (687)** ;

– constater un passif pour constater l'obligation induit par le risque ou la charge futur via un compte **15... Provisions pour ...**

687..	15...	... Dotation pour provisions Provisions pour...	X	X
-------	-------	---	---	---

À chaque inventaire, l'appréciation du risque ou de la charge probable est ajustée, la dotation et la provision sont alors corrigées.

CAS

CAS 1

Application

Thème : Critères de définition d'une provision

Vous disposez des informations suivantes concernant l'entreprise Anna.

- 1) L'entreprise Anna est poursuivie en justice par l'un de ses concurrents. Le jugement de 1^{re} instance, rendu le 04/11/N, la condamne au versement de dommages et intérêts pour la somme de 200 000 €. Elle décide de faire appel du jugement et elle change de conseil juridique.
- 2) Du fait de règlements de sécurité, l'entreprise Anna doit réaliser une révision de ses machines industrielles tous les deux ans. Les machines industrielles acquise en N-3 ont une durée de vie de dix ans et le coût total de ces opérations est estimé à 20 % du prix initial des machines.
- 3) L'entreprise Anna envisage d'installer en N+1 un ascenseur. Cet ascenseur nécessite un entretien annuel. L'entreprise Anna a réalisé un devis, les dépenses d'entretien annuelles sont estimées à 8 000 €.
- 4) L'entreprise Anna estime que ses machines industrielles seront moins performantes que ce qu'elle avait prévu. Du fait d'une inondation dans l'entrepôt, certaines machines ont été endommagées. 20 % des machines sont hors services.
- 5) L'entreprise Anna a émis au cours de l'exercice N un emprunt obligataire à taux d'intérêt variable remboursable dans 3 ans.
- 6) L'entreprise Anna prévoit de réaliser un projet de restructuration pour faire face à des difficultés financières. Ce plan a été annoncé avant la clôture au personnel et au public. Il s'achèvera à la fin du second trimestre de l'exercice N+1. Le coût du projet de restructuration est estimé à 800 000 €.
- 7) L'entreprise Anna, face à des risques d'obsolescence de sa capacité de production, a décidé, à la clôture de l'exercice N, de développer un projet de modernisation de ces machines industrielles au cours de l'exercice N+1. Le remplacement des machines obsolètes est estimé à 1 200 000 €.
- 8) L'entreprise Anna a fait l'objet au cours de l'exercice N d'un contrôle fiscal. L'administration fiscale souligne des manquements dans les déclarations de l'entreprise Anna. L'entreprise

Anna doit régler des pénalités. Les conclusions du contrôle fiscal sont contestées par l'entreprise Anna.

- 9) L'entreprise Anna s'engage (convention collective) à verser des indemnités de départ à la retraite à ses employés (5 % du salaire des 5 dernières années).
- 10) Les messages publicitaires de l'entreprise Anna usent de l'argument « Satisfait ou remboursé » auprès de sa clientèle. L'entreprise Anna ne dispose pas d'indicateurs pour apprécier le niveau d'insatisfactions de ces clients.

L'exercice comptable de l'entreprise Anna coïncide avec l'année civile.

Pour chacune des informations présentées ci-dessus, indiquer si l'entreprise Anna doit constater une provision au 31/12/N. Répondre à l'aide du tableau ci-après.

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Obligation de l'entreprise envers un tiers										
Obligation existant à la clôture de l'exercice N										
Sortie de ressources										
Absence de contrepartie au moins équivalente attendues										
Montant ou échéance incertain										
Objet du risque nettement précisé										
Estimation fiable de l'obligation										
Provision										

CORRIGÉ

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Obligation de l'entreprise envers un tiers	X	X	X	–	X	X	–	X	X	X
Obligation existant à la clôture de l'exercice N	X Jugement en appel	X Acquisition en N-3	–		X Émission d'obligation à rémunérer	X Annonce du plan		X Conclusion du contrôle fiscal	X Convention collective et embauche du personnel	X Discours commercial



	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Sortie de ressources	X	X			X	X		X	X	X
Absence de contrepartie au moins équivalente attendues	X	X			–	X		X	X	X
Montant ou échéance incertain	X	X				X		X	X	X
Objet du risque nettement précisé	X	X				X		X	X	X
Estimation fiable de l'obligation	X	X				X		X	X	–
Provision	X	X	–	–	–	X	–	X	X	–

CAS 2

Application

Thème : Évaluation et comptabilisation de provisions : AZF

Le 21 septembre N-7, un stock d'environ 300 à 400 tonnes de nitrate d'ammonium déclassé destiné à la production d'engrais a explosé à l'usine chimique AZF. L'entreprise AZF, filiale du groupe Total, est assignée en justice devant le tribunal de grande instance de Toulouse pour réparation de préjudice à hauteur de 655 millions d'euros fin N-7. Le groupe Total indique dans son rapport annuel de l'exercice N-7 qu'il s'engage à réparer les dommages aux tiers au-delà des plafonds des assurances, dans la mesure où la responsabilité du site Grand Paroisse serait engagée et porterait sur la totalité des dommages. Il estime ces derniers à 941 millions d'euros. Fin N-6, le groupe s'emploie à verser 1 milliard d'euros d'indemnités avant la fin du procès. Le groupe estime que la provision au titre de la responsabilité civile liée au sinistre d'AZF doit être portée à 995 millions d'euros. Fin N-5, le document de référence du groupe Total indique que 97 % des 75 000 dossiers de réclamations ont été clôturés dans le cadre d'une démarche à l'amiable. Le total des indemnités versées aux victimes par Total s'élève à 1 465 milliards d'euros. Par ailleurs, le procès n'a pas encore eu lieu mais certaines expertises permettraient de dégager partiellement la responsabilité de l'entreprise. Les enquêtes judiciaires n'ont pas permis d'identifier les causes de l'explosion. À la suite des reconstitutions effectuées en N-6, la plupart des salariés de Grande Paroisse mis en examen ont bénéficié, en N-5, d'un non-lieu. Le parquet de Toulouse a fait appel de cette décision. Ces différents événements ont conduit le groupe à estimer que la provision au titre de la responsabilité civile liée au sinistre d'AZF doit être portée à 27 millions d'euros. Les documents de référence du groupe Total pour les exercices suivants

indiquent, sans justifications complémentaires, les dotations et reprises aux provisions au titre de la responsabilité civile liée au sinistre d'AZF :

En millions d'euros

Exercice	Dotations	Reprises
N-4	150	316
N-3	100	77
N-2	100	57
N-1	0	42

Les reprises correspondent aux poursuites qui se sont réglées par des accords à l'amiable.

En septembre N, a lieu la fin du procès relatif à cette affaire. Les conclusions ne sont pas disponibles.

Le groupe Total clôture ses comptes le 31 décembre.

- 1) Justifier la comptabilisation par le groupe Total d'une provision au titre de la responsabilité civile liée au sinistre d'AZF.
- 2) Réaliser les enregistrements relatifs à la comptabilisation de cette provision pour les exercices N-7 à N-1.
- 3) Préciser le montant de cette provision pour les exercices N-7 à N-1.
- 4) Commenter l'évolution de ces montants.
- 5) Quel enregistrement relatif à la provision doit être enregistré à la clôture de l'exercice N ?

CORRIGÉ

1) Justification d'une provision au titre de la responsabilité civile liée au sinistre d'AZF

Afin d'examiner si le groupe Total doit enregistrer une provision au titre de la responsabilité civile liée au sinistre d'AZF, il convient d'apprécier si les critères de comptabilisation d'une provision sont satisfaits :

Obligation de l'entreprise envers un tiers	Oui : les victimes et l'Etat
Obligation existant à la clôture de l'exercice N	Oui : explosion en septembre N-7
Sortie de ressources	Oui : Condamnation, réparations préjudices
Absence de contrepartie au moins équivalente attendues	Oui
Montant ou échéance incertain	Oui
Objet du risque nettement précisé	Oui
Estimation fiable de l'obligation	Oui : estimation des avocats
Provision	Oui

2) Enregistrements relatifs à la comptabilisation de cette provision pour les exercices N-7 à N-1

■ En N-7

Estimation des dommages à supporter par Total : 941 000 000 €

Constitution d'une provision de 941 000 000 €

		31/12/N-7	
68700	15110	Dotations aux provisions - charges exceptionnelles Provisions pour litiges <i>Constitution d'une provision au titre de responsabilité civile liée au sinistre d'AZF</i>	941 000 000,00
			941 000 000,00

■ En N-6

• Provision N-6 :	995 000 000 €
• Provision N-7 :	- 941 000 000 €
Dotations N-6 :	= 54 000 000 €

		31/12/N-6	
68700	15110	Dotations aux provisions - charges exceptionnelles Provisions pour litiges <i>Constitution d'une dotation complémentaire aux provisions au titre de responsabilité civile liée au sinistre d'AZF</i>	54 000 000,00
			54 000 000,00

■ En N-5

• Provision N-5 :	276 000 000 €
• Provision N-6 :	- 995 000 000 €
• Reprises N-5 :	= 719 000 000 €

		31/12/N-5	
15110	78700	Provisions pour litiges Reprises des provisions - charges exceptionnelles <i>Ajustements des provisions au titre de responsabilité civile liée au sinistre d'AZF</i>	719 000 000,00
			719 000 000,00

■ En N-4

Dotation N-4 :	150 000 000 €
Reprise N-4 :	= 316 000 000 €

		31/12/N-4	
68700	15110	Dotations aux provisions - charges exceptionnelles Provisions pour litiges <i>Constitution d'une dotation complémentaire aux provisions au titre de responsabilité civile liée au sinistre d'AZF</i>	150 000 000,00
			150 000 000,00

		31/12/N-4		
15110	78700	Provisions pour litiges Reprises des provisions - charges exceptionnelles <i>Ajustements des provisions au titre de responsabilité civile liée au sinistre d'AZF</i>	316 000 000,00	316 000 000,00

REMARQUE

Une seule écriture peut être réalisée, le document de référence fait néanmoins référence de manière distincte à la dotation et à la reprise

■ En N-3

Dotation N-3 : 100 000 000 €

Reprise N-3 : = 77 000 000 €

		31/12/N-3		
68700	15110	Dotations aux provisions - charges exceptionnelles Provisions pour litiges <i>Constitution d'une dotation complémentaire aux provisions au titre de responsabilité civile liée au sinistre d'AZF</i>	100 000 000,00	100 000 000,00
15110	78700	Provisions pour litiges Reprises des provisions - charges exceptionnelles <i>Ajustements des provisions au titre de responsabilité civile liée au sinistre d'AZF</i>	77 000 000,00	77 000 000,00

■ En N-2

Dotation N-2 : 100 000 000 €

Reprise N-2 : = 57 000 000 €

		31/12/N-2		
68700	15110	Dotations aux provisions - charges exceptionnelles Provisions pour litiges <i>Constitution d'une dotation complémentaire aux provisions au titre de responsabilité civile liée au sinistre d'AZF</i>	100 000 000,00	100 000 000,00
15110	78700	Provisions pour litiges Reprises des provisions - charges exceptionnelles <i>Ajustements des provisions au titre de responsabilité civile liée au sinistre d'AZF</i>	57 000 000,00	57 000 000,00

■ **En N-1**

Reprise N-1 :

42 000 000 €

		31/12/N-1		
15110	78700	Provisions pour litiges Reprises des provisions - charges exceptionnelles <i>Constitution d'une provision au titre de responsabilité civile liée au sinistre d'AZF</i>	42 000 000,00	42 000 000,00

3) Montant de la provision pour les exercices N-7 à N-1

En millions d'euros

	Provisions	Détails des calculs
N-7	941	Énoncé
N-6	995	Énoncé
N-5	276	Énoncé
N-4	110	276+150-316
N-3	133	110+100-77
N-2	176	133+100-57
N-1	134	176-42

4) Évolution des montants

À la suite de l'explosion, le groupe Total a anticipé des risques et charges futurs élevés à supporter d'où une constatation d'une provision de 941 millions d'euros en N-7 puis 995 millions d'euros en N-6. Par la suite, avec les accords à l'amiable et les constatations de la justice quant aux responsabilités du groupe, le groupe Total revoit à la baisse les risques et charges futurs liés à cette affaire. Par conséquent, le groupe ajuste ces provisions en comptabilisant des reprises de provisions. Cependant, en parallèle, le groupe continue de constituer des dotations complémentaires. Malheureusement, les états financiers du groupe ne communiquent pas les raisons et justifications des montants de reprises et dotations enregistrées. Aussi, dans un premier temps, l'enregistrement de cette provision conduit à grever fortement le résultat (dotations). À cet effet, le groupe précise dans sa communication financière que ces dotations constituent des charges non récurrentes. Puis, dans un second temps, lorsque le groupe enregistre des reprises de ces dotations, le résultat est mécaniquement augmenté. À cet égard, le groupe ne précise pas que le résultat est constitué en partie d'un produit non récurrent, soit les reprises de provisions au titre de responsabilité civile dans le sinistre d'AZF...

5) Enregistrement relatif à la provision devant être enregistré à la clôture de l'exercice N

Le jugement attendu en septembre N doit donner fin à l'affaire AZF. Aussi après cette date les risques et charges liées au titre de responsabilité civile dans le sinistre AZF ne revêtent plus le caractère de provisions car l'obligation attachée à cette responsabilité n'est plus incertaine. Il convient donc de reprendre la provision existante et de constater la dette définie lors du procès.

		31/12/N		
15110		Provisions pour litiges	134 000 000,00	
	78700	Reprises des provisions - charges exceptionnelles		134 000 000,00
		Reprises des provisions - charges exceptionnelles		
		<i>Ajustements des provisions au titre de responsabilité civile liée au sinistre d'AZF</i>		

CAS 3

Approfondissement

Thème : Provisions pour restructurations : Kodak

Depuis quelques années, l'actualité économique de Kodak est ponctuée par des licenciements et des fermetures d'usines, autant de mesures destinées à permettre à l'entreprise de repositionner ses activités et de renouer avec les bénéfices. L'entreprise, très dépendante de la vente de produits et services traditionnels (pellicules, papier...), a mal et trop tardivement négocié le passage au numérique. Avant la clôture de l'exercice en cours, Kodak annonce publiquement un nouveau programme de restructuration. Avec des effectifs divisés par deux, le groupe s'engage dans de nouvelles activités plus en phase avec les attentes du public (appareils photos numériques, imprimantes photo, services), tout en augmentant la sous-traitance pour réduire ses coûts, et en multipliant les partenariats stratégiques : avec Motorola pour la création de téléphones dédié à l'image, avec Skype pour permettre le partage et le commentaire de photos en ligne, avec MSN pour l'impression de photos et d'objets, ou encore avec FR pour des tirages en ligne depuis un mobile. Au total, le plan de restructuration devrait coûter 4 milliards d'euros. Les coûts attachés à ce plan sont ventilés ainsi :

- 80 % coûts sociaux : indemnités de licenciements, préretraites, préavis non réalisés ;
- 5 % coûts liés aux conflits sociaux : arrêt de travail, grèves, perturbations ;
- 5 % coûts liés aux indemnités de rupture de contrats engagés avec des tiers ;
- 10 % coûts de réorganisation des activités : coût de reconversion, dépenses de formation, dépenses de déménagements, dépenses d'harmonisation des systèmes d'information et des réseaux de distribution, dépenses de marketing

- 1) Définir une provision pour restructuration.
- 2) L'entreprise Kodak peut-elle enregistrer une provision concernant son programme de restructuration ? Justifier votre réponse.
- 3) Quels sont les coûts à provisionner ?
- 4) Réaliser l'écriture d'enregistrement de la provision pour restructuration.
- 5) Quel est l'impact de la comptabilisation d'une provision pour restructuration sur le résultat ? Faut-il considérer les dotations aux provisions pour restructuration comme des charges d'exploitation ou comme des charges exceptionnelles ?

CORRIGÉ**1) Définition**

Une restructuration est une réorganisation de l'entreprise ayant un effet significatif sur la nature ou les activités de l'entreprise. Une provision pour restructuration (Compte 154) correspond à des provisions de charges futures induites par un programme de restructuration. Seules certaines dépenses sont sujettes à provision et sous condition que les critères de comptabilisation d'une provision soient respectés.

2) Enregistrement d'une provision concernant le programme de restructuration

L'entreprise Kodak enregistre une provision pour restructuration si les critères de comptabilisation sont respectés :

Obligation de l'entreprise envers un tiers	Oui
Obligation existant à la clôture de l'exercice N	Oui : annonce du plan de restructuration avant la clôture de l'exercice
Sortie de ressources	Oui
Absence de contrepartie au moins équivalente attendues	Oui : Aucune contrepartie n'est attendue des tiers concernés par la restructuration sauf de la part du personnel qui continuera à travailler pour l'entreprise après la restructuration
Montant ou échéance incertain	Oui
Objet du risque nettement précisé	Oui
Estimation fiable de l'obligation	Oui : estimation des avocats
Provision	Oui : Provision pour restructuration (Compte 154)

3) Coûts à provisionner

Les coûts attachés au plan de restructuration à provisionner sont les charges qui se rapportent aux activités qui s'arrêtent. Pour ces activités, il n'y a pas de contrepartie attendue. L'entreprise ne peut pas inclure les dépenses liées aux activités poursuivies. Ainsi, la provision de restructuration de Kodak comprend les éléments suivants : les coûts sociaux, les coûts des conflits sociaux, les coûts liés aux indemnités de rupture de contrat.

La provision est donc égal à 90 % du coût total de la restructuration, soit $90\% \times 4$ milliards = 3,6 milliards d'€

4) Écriture d'enregistrement de la provision pour restructuration

		31/12/N	
68100		Dotations aux provisions – charges d'exploitation Provisions pour restructurations	3 600 000 000,00
	15400	Coût de restructuration à provisionner : 90 % × 4 milliards	3 600 000 000,00

5) Impact de la comptabilisation d'une provision pour restructuration sur le résultat et statut des dotations aux provisions pour restructuration

Comme le suggère Vernimmen : « Les provisions pour restructuration consistent à impacter le compte de résultat une année donnée pour couvrir un programme de restructuration (fermeture de sites, licenciements,...) dont les charges futures seront neutralisées par la reprise progressive de cette provision, permettant ainsi de lisser le résultat futur. D'un point de vue financier, la question est de savoir s'il faut classer ces dotations aux provisions en résultat d'exploitation ou en résultat non récurrent. Il semble qu'aujourd'hui, où les restructurations dans telle ou telle branche sont incessantes, ces provisions ont le plus souvent, pour des grands groupes, un caractère structurel qui doit les faire rattacher au résultat d'exploitation. Il peut en être autrement dans les PME où le caractère exceptionnel est plus marqué. » Dans le cadre de l'entreprise Kodak qui connaît des programmes de restructuration à répétition, les dotations des provisions pour restructuration peuvent être considérées comme des charges d'exploitation.

Le traitement des dettes et créances en monnaie étrangère

RAPPEL DE COURS

Les opérations réalisées avec des partenaires étrangers (hors de la zone euro) conduisent à constater dans la comptabilité des entreprises des dettes et des créances en monnaie étrangère. Pour ce faire, différents travaux comptables sont à exécuter.

■ *Travaux comptables courants*

(Cf. chapitre 17)

- Comptabiliser à la facturation la dette ou la créance en monnaie nationale.
- Comptabiliser le règlement de la dette ou de la créance en monnaie nationale en tenant compte de l'augmentation ou diminution de la dette ou de la créance induite par la variation du cours de change entre la date de facturation et la date de règlement (perte ou gain de change).

■ *Travaux comptables d'inventaire*

- Comptabiliser l'augmentation ou diminution de la dette ou de la créance induite par la variation du cours de change entre la date de facturation et la date de clôture des comptes (écart de conversion).
- Comptabilisation d'une provision pour perte de change en cas de perte de change latente.

Le tableau ci-après présente les différents cas de différences de change envisageables :

	Impacts sur les créances et dettes	Comptabilisation
Appréciation de la devise par rapport à la monnaie nationale	Augmentation de la valeur des dettes	Écart de conversion actif (compte 4762) Provision pour perte de change (compte 666)
	Augmentation de la valeur des créances	Écart de conversion passif (compte 4771)
Dépréciation de la devise par rapport à la monnaie nationale	Diminution de la valeur des dettes	Écart de conversion passif (compte 4772)
	Diminution de la valeur des créances	Écart de conversion actif (compte 4761) Provision pour perte de change (compte 666)

Les écarts de conversion constatent la différence entre la valeur initiale et la valeur d'inventaire des dettes ou créances.

En cas de gain latent de change, les écritures suivantes sont par exemple constatées :

		À la clôture		
41100	47700	Créances clients Écart de conversion - Passif <i>Augmentation des créances</i>	X	X

Ou

		À la clôture		
40100	47700	Dettes fournisseurs Écart de conversion - Passif <i>Diminution des dettes</i>	X	X

En cas de perte latente de change, les écritures suivantes sont par exemple constatées :

		À la clôture		
47600	41100	Écart de conversion - Actif Créances clients <i>Diminution des créances</i>	X	X

Ou

		À la clôture		
47600	40100	Écart de conversion - Actif Dettes fournisseurs <i>Augmentation des dettes</i>	X	X

Et

		À la clôture		
686500	15150	Dotations aux provisions financières Provisions pour perte de change <i>Provision destinée à couvrir le risque de change latent</i>	X	X

À l'ouverture de l'exercice suivant, les écarts de conversion sont contrepassés. À la date de règlement ou à l'inventaire de l'exercice suivant, la provision est reprise ou ajustée.

CAS

CAS 1

Application

Thème : Conversion des dettes et créances en monnaies étrangères – Entreprise Strange

La société Strange est implantée en France. Afin de supporter un coût des marchandises vendues plus faible, elle s'approvisionne essentiellement auprès d'un fournisseur polonais Polo. Pour bénéficier de l'appréciation du cours de l'euro, elle effectue une grande partie de ses ventes avec le client américain Mike. L'entreprise a relevé les taux de change de l'euro avec le dollar américain et le zloty polonais. L'entreprise Strange clôture ses comptes au 31 décembre.

Cours du dollar américain en euro

Date	Change	Date	Change	Date	Change
01-janv	0,8370	15-mai	0,8360	30-sept	0,7340
15-janv	0,8365	31-mai	0,8360	15-oct	0,7290
31-janv	0,8370	15-juin	0,8355	31-oct	0,7290
15-févr	0,8368	30-juin	0,8276	15-nov	0,7285
28-févr	0,8360	15-juil	0,8355	30-nov	0,7292
15-mars	0,8360	31-juil	0,7360	15-déc	0,7290
31-mars	0,8355	15-août	0,7365	31-déc	0,7282
15-avr	0,8365	31-août	0,7355	cours moyen	0,7900
30-avr	0,8368	15-sept	0,7352		

Cours de l'euro en zloty polonais

Date	Change	Date	Change		
01-janv	3,5336	31-mai	3,3332	01-nov	3,1127
31-janv	3,4213	01-juil	3,2575	31-nov	3,2245
01-mars	3,5277	31-juil	3,2575	31-déc	3,1175
31-mars	3,4455	01-sept	3,1885	cours moyen	3,30059231
01-mai	3,3328	31-sept	3,1554		

Au cours de l'exercice N, la société Strange a réalisé les achats suivants auprès du fournisseur Polo :

Au cours de l'exercice N, la société Strange a réalisé les achats suivants auprès du fournisseur Polo :		Au cours de l'exercice N, la société Strange a réalisé les ventes suivantes auprès du client Mike :	
Date	Montant en zloty polonais	Date	Montant en dollar
01-janv	1 800	15-janv	2 200
01-mars	2 320	15-mars	3 385
01-mai	900	15-mai	1 200
01-juil	4 225	15-juil	4 800
01-sept	1 224	15-sept	2 254
01-nov	3 028	15-nov	1 500
		31-déc	1 853

L'ensemble des règlements sont effectués au comptant, sauf la vente du 31 décembre.

À l'aide d'un tableau, indiquer les montants des créances et dettes à comptabiliser au cours de l'exercice.

CORRIGÉ

■ Montant dettes fournisseur Polo

Date	Montant en zloty polonais	Change	Montant en euros	Montant en euros arrondi
01-janv	1 800	3,5336	509,395517 ⁽¹⁾	509,40
01-mars	2 320	3,5277	657,652295	657,65
01-mai	900	3,3328	270,043207	270,04
01-juil	4 225	3,2575	1297,00691	1 297,01
01-sept	1 224	3,1885	383,879567	383,88
01-nov	3 028	3,1127	972,788897	972,79

(1) 1 800/3,5336

■ Montant créances client Mike

Date	Montant en dollar	Change	Montant en euro	Montant en euros arrondi
15-janv	2 200	0,8365	1 840,30 ⁽¹⁾	1 840,30
15-mars	3 385	0,8360	2 829,86	2 829,86
15-mai	1 200	0,8360	1 003,20	1 003,20
15-juil	4 800	0,8355	4 010,40	4 010,40
15-sept	2 254	0,7352	1 657,1408	1 657,14
15-nov	1 500	0,7285	1 092,75	1 092,75
31-déc	1 853	0,7282	1 349,3546	1 349,35

(1) 2 200 × 0,8365

CAS 2

Application

Thème : Comptabilisation des écarts de conversion – sujet d'examen – Amy informatique

La société Amy informatique est spécialisée dans la vente et les réparations de micro-ordinateurs aux entreprises et aux particuliers. Située dans une ville frontalière, la société Amy informatique a l'habitude de travailler avec des partenaires italiens. Le 12 septembre N, elle a vendu 3 micro-ordinateurs à son client Ochinpitie situé à Milan. Le montant net des ventes s'élevait à 10 722 €. La vente a été enregistrée pour ce montant le 12 septembre N et le paiement a eu lieu le 29 septembre N, aucun enregistrement n'a été effectué. Afin de s'approvisionner en micro-ordinateurs, la société Amy informatique a l'habitude de passer ses commandes à un fournisseur américain Kev-lucien and Co. Le 14 septembre la société Amy informatique a reçu et enregistré une facture de 3 250 \$ payable le 29 octobre N.

- Cours du \$ le 14 septembre N : 0,93384 €
- Cours du \$ le 30 septembre N : 0,92986 €

La société Amy informatique clôture ses comptes le 30 septembre N.

- 1) Enregistrer les écritures nécessaires.
- 2) Préciser les principes d'enregistrement des opérations réalisées entre les pays de la zone euro et les pays hors zone euro.

CORRIGÉ

1) Enregistrement des écritures nécessaires

■ Client Ochinpitie

512000	41100	30/09/N	10 722,00	10 722,00
		Banques Clients <i>Règlement client Ochinpitie</i>		

■ Fournisseur Kev-Lucien and Co

Calcul de la dette en euros au 14/09/N

$$3\,250 \times 0,93384 = 3\,034,98 \text{ €}$$

Calcul de la dette en euros au 30/09/N

$$3\,250 \times 0,92986 = 3\,022,045 \text{ arrondis à } 3\,022,05 \text{ €}$$

Calcul de la différence de change

$$\text{Gain latent de change : } 3\,034,98 - 3\,022,05 = 12,90 \text{ €}$$

401000	47700	30/09/N	12,90	12,90
		Fournisseurs Différence de change de conversion - Passif <i>Différence de change Kev-Lucien and Co</i>		

2) Principes d'enregistrement des opérations réalisées entre les pays de la zone euro et les pays hors zone euro

La comptabilité d'une entreprise doit être tenue dans la devise nationale de l'entreprise. Pour les pays de la zone euro, la devise est identique donc il n'y a pas lieu de constater des différences de change pour les créances et dettes liées aux opérations réalisées au sein de la zone euro. Les monnaies des pays hors zone euro peuvent être exprimées en équivalent grâce à l'application d'un taux de change. À la clôture de chaque exercice, avoirs et dettes en monnaies étrangères sont ajustés selon le taux de change de fin d'exercice pour respecter l'**objectif de l'image fidèle**. Il en résulte, selon les cas, des augmentations ou diminutions des valeurs initiales. En application du **principe de prudence**, les gains latents n'interviennent pas dans la formation du résultat comptable. En revanche, les pertes latentes entraînent la création d'une provision pour risques et charges.

CAS 3

Application

Thème : Évolution et évaluation d'une créance libellée en monnaie étrangère – sujet d'examen révisé – Société Kelly

La société Kelly fabrique des articles de sport qu'elle commercialise auprès de détaillants et de magasins de grande surface. La société Kelly a vendu le 15 mai N des marchandises à un client américain pour 1 800 dollars. Le cours du dollar s'établissait à 1,0000 USD pour 1 EUR le jour de la facturation. Cette vente est payable pour 50 % le 30 septembre, le solde est payable le 31 janvier N+1. Le client paie effectivement à ces dates par virement bancaire. La banque prélève une commission de change de 1 % du montant du virement. Cette commission est soumise à la TVA. Le dollar s'échangeait à 1,1220 USD pour 1 EUR, le 30 septembre N, à 1,2550 USD pour 1 EUR le 31 décembre N et à 1,3520 USD pour 1 EUR le 31 janvier N+1. L'exercice comptable de la société Kelly s'achève le 31 décembre de chaque année. Aucune écriture n'a été comptabilisée.

- 1) Enregistrer les écritures nécessaires.
- 2) Quel est l'impact de commercer avec un client de nationalité américaine ?

CORRIGÉ

1) Enregistrement des écritures nécessaires

■ Facturation au client américain (15/05/N – taux de change : 1,0000 USD pour 1 EUR)

Montant de la créance en euros le 15 mai : $1\,800 / 1,0000 = 1\,800,00 \text{ €}$

L'opération est exonérée de TVA (exportation).

		15/05/N		
41100	70100	Clients Vente de marchandises Facture n°...	1 800,00	1 800,00

■ Règlement de 50 % de la créance par le client américain (30/09/N – 1,1220 USD pour 1 EUR)

Montant de la partie de la créance en euros réglée le 30 septembre :

$$1\,800 \times 50\% / 1,1220 = 802,139037 \text{ arrondis à } 802,14 \text{ €}$$

Comme le cours du dollar baisse, la créance perd de sa valeur à la date de règlement qu'à la date de facturation : une perte de change doit être constatée :

$$\text{Valeur de la partie de la créance réglée à la facturation : } 900 / 1,0000 = 900,00 \text{ €}$$

$$\text{Valeur de la partie de la créance au règlement : } \quad \quad \quad - 802,14 \text{ €}$$

$$\text{Perte de change} \quad \quad \quad \underline{97,86 \text{ €}}$$

La banque prélève une commission de change de 1 % du montant du virement. Cette commission est soumise à la TVA.

$$\text{Services bancaires : } 802,14 \times 1\% = 8,0214 \text{ arrondis à } 8,02 \text{ €}$$

$$\text{TVA : } 8,02 \times 19,60\% = 1,57192 \text{ arrondis à } 1,57 \text{ €}$$

		30/09/N			
51200		Banques		792,55	
66600		Perte de change		97,86	
62700		Services bancaires		8,02	
445660		TVA déductible sur autres biens et services		1,57	
	41100	Clients			900,00
		Avis de virement n°			

■ Écritures d'inventaire concernant le client américain (31/12/N – 1,2550 USD pour 1 EUR)

À l'inventaire, le client américain est débiteur, ainsi la baisse du cours du dollar conduit à diminuer la valeur de la créance restant à honorer. La baisse du cours du dollar entraîne une perte latente de change qui nécessite une écriture de régularisation et la création d'une provision.

Montant de la créance en euros au 31 décembre : $900 / 1,2550 = 717,131474$ arrondis à 717,13 €

Perte latente au 31 décembre N :

- Montant de la créance en euros au cours du 15 mai : $900 / 10\,000 = 900,00 \text{ €}$

- Montant de la créance en euros au cours du 31 décembre : $- 717,13$ - 717,13 €

$$\text{Perte latente : } \quad \quad \quad \underline{182,87 \text{ €}}$$

		31/12/N			
47600		Différence de conversion - Actif		182,87	
	41100	Clients			182,87
		Différence de change client américain facture n°			
686500		Dotations aux provisions financières		182,87	
	15150	Provisions pour perte de change			182,87
		Provision destinée à couvrir le risque de change			

■ À l'ouverture de l'exercice suivant

À l'ouverture de l'exercice, l'écriture d'écart de conversion est contrepassée :

		31/12/N			
41100	47600	Clients	182,87		
		Différence de conversion - Actif			182,87
		<i>Contrepassation de l'écriture d'écart de conversion</i>			

■ Règlement du solde par le client américain (31/01/N – 1,3520 USD pour 1 EUR)

Au règlement, l'encaissement du solde de la créance est constaté au cours de change en vigueur à cette date. S'il y a une différence de change (différence entre la valeur de la créance à la facturation et au règlement), il faut également la constater. La provision pour perte de change enregistrée à la clôture de l'exercice précédent n'est plus justifiée, elle est donc reprise.

Montant de la créance en euros au cours du 31 janvier :

$900 / 1,3520 = 665,680473$ arrondis à 665,68 €

• Montant de la créance en euros au cours du 15 mai :	900,00 €
• Montant de la créance en euros au cours du 31 janvier :	- 666,68 €
Perte de change :	234,32 €

La banque prélève une commission de change de 1 % du montant du virement. Cette commission est soumise à la TVA.

Services bancaires : $666,68 \times 1 \% = 6,6668$ arrondis à 6,67 €

TVA : $6,67 \times 19,60 \% = 1,30732$ arrondis à 1,31 €

		31/01/N			
51200		Banques	657,70		
66600		Perte de change	234,32		
62700		Services bancaires	6,67		
445660		TVA déductible sur autres biens et services	1,31		
	41100	Clients			900,00
		<i>Avis de virement n°</i>			
		31/01/N			
15150		Provisions pour perte de change	182,87		
	686500	Reprises des provisions financières			182,87
		<i>Reprise de provision à la constatation de la différence de change effective</i>			

2) Impact du commerce avec un client de nationalité américaine

En période d'appréciation de l'euro, les chiffres d'affaires réalisés à l'exportation sont érodés par la différence de change qui est défavorable aux entreprises de la zone euro. En effet, pour la société Kelly, pour une vente valorisée à la facturation 1 800 €, elle a encaissé effectivement (hors frais bancaires) : 802,14 et 666,68 soit 1 468,82 €. Le résultat de la société Kelly supporte une perte de change globale de 331,18 €.

CAS 3

Approfondissement

Thème : Impact des délais de règlement sur les risques de change -
Entreprise Strange 2

Les conditions commerciales de l'entreprise Strange (voir cas d'application n° 1) ont été revues. Le fournisseur Polo accorde un délai de règlement de 30 jours et le client Mike paie à 30 jours fin de mois.

- 1) Présenter les mouvements au cours de l'exercice N des créances client Mike et dettes fournisseur Polo. Pour ce faire, présenter le compte client Mike et le compte fournisseur Polo. Peut-on en déduire que les variations de change sont neutres sur l'entreprise Strange ?
- 2) Calculer les montants des dettes et des créances aux dates de règlement. En déduire l'impact des variations de change.
- 3) L'entreprise Strange a-t-elle intérêt à agir sur ces délais de règlements pour juguler le risque de change ? L'action sur les délais de règlements n'induit-elle pas d'autres risques ?

CORRIGÉ

1) Mouvements des créances client Mike et dettes fournisseur Polo et impact des variations de change

En €

Société Strange - Période du 01/01/N au 31/12/N				
Compte 40101 - Fournisseur Polo				
Date	Débit	Crédit	Solde débiteur	Solde créditeur
01-janv	509,40		509,40	
31-janv		509,40	0,00	
01-mars	657,65		657,65	
31-mars		657,65	0,00	
01-mai	270,04		270,04	
31-mai		270,04	0,00	
01-juil	1 297,01		1 297,01	
31-juil		1 297,01	0,00	
01-sept	383,88		383,88	
30-sept		383,88	0,00	
01-nov	972,79		972,79	
30-nov		972,79	0,00	

En €

Société Strange - Période du 01/01/N au 31/12/N				
Compte 41101 - Client Mike				
Date	Débit	Crédit	Solde débiteur	Solde créditeur
15-janv		1 840,30		1 840,30
28-févr	1 840,30			0,00
15-mars		2 829,86		2 829,86
30-avr	2 829,86			0,00
15-mai		1 003,20		1 003,20
30-juin	1 003,20			0,00
15-juil		4 010,40		4 010,40
31-août	4 010,40			0,00
15-sept		1 657,14		1 657,14
31-oct	1 657,14			0,00
15-nov		1 092,75		1 092,75
31-déc	1 092,75	1 349,35		1 349,35

Quelle que soit l'évolution du cours de change, le compte client Mike et fournisseur Polo ne sont mouvementés que pour les montants constatés à la facturation. Les différences de change ne sont pas enregistrées dans ces comptes. Néanmoins, l'entreprise constate lors du règlement par des différences de change à l'aide de compte de gain ou de perte de change et à l'inventaire grâce à des comptes d'écart de conversion et de provisions pour perte de change.

2) Montants des dettes et des créances aux dates de règlement et impact des variations de change

En €

Dette Fournisseur Polo			
Date	Valeur à la facturation	Valeur au règlement	Différence de change
01-janv	509,40		
31-janv		526,12 ⁽¹⁾	- 16,72
01-mars	657,65		
31-mars		673,34	- 15,69
01-mai	270,04		
31-mai		270,01	0,03
01-juil	1 297,01		
31-juil		1 297,01	0,00
01-sept	383,88		
30-sept		387,91	- 4,03
01-nov	972,79		
30-nov		939,06	33,73
Total : Perte de change			- 2,68

(1) 1 800/3,42

Créance Client Mike			En €
Date	Valeur à la facturation	Valeur au règlement	Différence de change
15-janv	1 840,30		
28-févr		1 839,20 ⁽¹⁾	- 1,10
15-mars	2 829,86		
30-avr		2 832,57	2,71
15-mai	1 003,20		
30-juin		993,12	- 10,08
15-juil	4 010,40		
31-août		3 530,40	- 480,00
15-sept	1 657,14		
31-oct		1 643,17	- 13,97
15-nov	1 092,75		
31-déc	1 349,35	1 092,30	- 0,45
			- 502,90
Valeur à l'inventaire	1 349,35	Risque de change latent = 0	

(1) $2\,200 \times 0,8360$

Au total, l'entreprise Strange supporte une perte de change de 505,58 euros (502,90 + 2,68).

L'entreprise Strange a choisi de commercer avec des pays hors de la zone euro pour améliorer son résultat. Il est possible en effet qu'elle bénéficie à ce titre de conditions tarifaires préférables pour ses achats. Néanmoins du fait de l'évolution de la devise polonaise (rappelons que la Pologne devrait rentrer dans la zone euro), la différence de change est défavorable. À l'inverse, l'entreprise Strange comme toutes les entreprises qui exportent voit son résultat érodé du fait de l'appréciation de l'euro par rapport au dollar.

3) Intérêt d'une action sur les délais de règlements pour juguler le risque de change

L'évolution des devises a un impact sur le résultat de l'entreprise s'il y a un délai entre la date de facturation et la date de règlement (voir cas 1 : pas de différence de change). En outre, si la devise dans laquelle l'entreprise effectue ses achats s'apprécie, l'entreprise a intérêt à payer le plus rapidement possible. Si la devise dans laquelle l'entreprise effectue ses ventes se déprécie, l'entreprise a intérêt à se faire payer le plus rapidement possible. Ainsi, l'entreprise devrait chercher à se faire payer le plus rapidement possible. Dans la pratique, il est difficile d'agir significativement sur les conditions commerciales. Par ailleurs, dans la logique de minimisation des risques de change, l'entreprise Strange devrait chercher à diminuer les délais de règlement fournisseurs, ce qui peut paraître paradoxal avec une bonne gestion du BFR de l'entreprise. L'entreprise doit donc mesurer le coût de ces différentes sources de risque. Notons que la comptabilité enregistre seulement la première source de risque (différence de change) et qu'elle ne tient compte ni des risques induits par les délais de règlements ni des risques commerciaux induits par des relations avec des partenaires étrangers (différence entre facture et commande).

Les cessions d'immobilisations

RAPPEL DE COURS

La comptabilisation des cessions d'immobilisations incorporelles, corporelles ou financières se déroule en deux étapes :

Enrichissement dû au prix de cession				Appauvrissement correspondant à la valeur comptable			
462		Date de cession		675		Date de clôture	
	775	Créance sur cession d'immobilisations	Prix de cession TTC		28...	Valeur comptable des éléments d'actif cédés - Amortissement...	VCN
	44571	Produit de cession d'élément d'actif État, TVA collectée Facture N° - cession immo.	Prix de cession HT TVA		2...	Immobilisation	Total amort.
						Sortie de l'immo. du patrimoine	Prix acquisition Immo.

Les amortissements sont constatés jusqu'à la date de cession.

Les cessions d'immobilisation dégagent des **plus ou moins values** affectant le résultat de l'exercice :

Prix cession > Valeur comptable → Plus-value	Prix cession < Valeur comptable → Moins-value
---	--

Lors de la cession, il convient de solder tous les comptes qui étaient concernés par l'élément sorti du patrimoine :

Reprise des dépréciations				Reprise des amortissements dérogatoires			
29...	7816	Date de clôture		145	78725	Date de clôture	
		Dépréciation Reprise/dépr. des immo. corp. et incorp.	Total depr.			Amortissements dérogatoires Reprise/amortissements dérogatoires	Total depr.
		Dépréciation devenue sans objet	Total depr.			Pour solde	Total depr.
Solde des subventions							
139	777	Date de clôture		131	139	Date de clôture	
		Sub./d'investissement inscrite au résultat	Solde subv.			Subvention d'investissement	Total subv.
		Qte-part subv. virée au résultat	Solde subv.			Subv. invest. inscrite au résultat	Total subv.
		Reprise solde subvention				Solde du compte de subvention	

Des modalités particulières s'appliquent à la destruction volontaire (mise au rebut) ou involontaire (sinistre) d'immobilisation :

6871	Date de clôture Dotation aux amort. Ch. Exceptionnelles Amortissements <i>Amortissement exceptionnel</i>	Comptant	Comptant	28...	Date de clôture Amortissements Immobilisations <i>Sortie de l'immobilisation</i>	Prix acquis.	Prix acquis.
En cas d'indemnité d'assurance :				512	Date de versement Banques Produit de cession d'élément d'actif <i>Versement indemnité d'assurance</i>	Indemnité	Indemnité
				775			

Les amortissements sont constatés jusqu'à la date de sinistre ou de mise au rebut.

En cas de cession de titres immobilisés de l'activité de portefeuille, seul le résultat net apparaît en compte 675 en cas de perte ou en compte 775 en cas de gain. Les éventuelles provisions sont soldées.

CAS

CAS 1

Application

Thème : Cession d'immobilisations corporelles diverses – Société Vallée

La société Vallée a cédé plusieurs immobilisations à la suite d'un plan de restructuration.

- **Le 12 mai N** : un ensemble immobilier. L'immeuble a été vendu pour 358 000 €, il avait été acquis pour 125 000 € le 13 août N-15 et était amorti sur 30 ans. Le terrain a été acquis à la même date pour un montant de 75 000 € et est cédé ce jour pour 199 000 €. La cession n'est soumise à TVA ni pour l'immeuble, ni pour le terrain.
- **Le 25 mai N** : cession d'un matériel industriel 224 000 € HT, acquis 652 000 € le 2 janvier N-5, ce matériel est amorti en mode linéaire sur 10 ans.
- **Le 30 mai N** : cession d'une Renault Scénic pour 13 000 €. Ce véhicule avait été acquis le 30 mai N-2 pour 29 000 €, avait été amorti sur 2 ans en linéaire et sa valeur résiduelle à l'argus est de 10 000 €.

- 1) Enregistrer les écritures relatives à la cession des différents biens.
- 2) Calculer les résultats relatifs à ces cessions.

CORRIGÉ**1) Écritures relatives à la cession des différents biens****■ Prix de cession des immobilisations**

46200	77500	12/05/N	Créance sur cession d'immobilisations Produits des cessions d'éléments d'actif 358 000 + 199 000 <i>Cession d'un ensemble immobilier</i>	557 000,00	557 000,00
46200	77500 44571	24/05/N	Créance sur cession d'immobilisations Produits des cessions d'éléments d'actif État, TVA collectée 224 000 × 19,60 % <i>Cession matériel industriel</i>	267 904,00	224 000,00 43 904,00
46200	77500	30/05/N	Créance sur cession d'immobilisations Produits des cessions d'éléments d'actif <i>Cession Renault Scénic</i>	13 000,00	13 000,00

Dotations complémentaires :

- dotation relative à l'immeuble cédé le 12 mai N :
 $125\ 000/30 \times 132/360 =$ 1 527,78 €
- dotation relative au matériel industriel cédé le 25 mai N :
 $652\ 000/10 \times 145/360 =$ 26 261,11 €
- dotation relative à la Renault Scénic cédée le 30 mai N :
 $(29\ 000 - 10\ 000)/2 \times 150/360 =$ 3 858,33 €

68110	28130 28150 28180	31/12/N	Dotations aux amortissements/immo corp. Amortissement des constructions Amortissement du matériel indus. Amortissement du matériel de transp. <i>Dotation complémentaire</i>	31 647,22	1 527,78 26 261,11 3 858,33
-------	-------------------------	---------	--	-----------	-----------------------------------

■ Sortie du patrimoine

Terrain cédé le 12 mai N :

- prix d'acquisition = 75 000 € (immobilisation non amortissable)
- valeur comptable = 75 000 €

Immeuble cédé le 12 mai N :

- prix d'acquisition = 125 000 €
- total amortissements = $125\ 000/10 \times (140/360 + 14\ \text{ans} + 132/360) = 61\ 481,48$ €
- valeur comptable = 63 518,52 €

Matériel industriel cédé le 25 mai N :

- prix d'acquisition = 652 000 €
- total amortissements = $652\ 000/10 \times (5 + 145/360) = 352\ 261,11$ €

- valeur comptable = 299 738,89 €
- Renault Scénic cédé le 30 mai N :
- prix d'acquisition = 29 000 €
 - total amortissements = $(29\ 000 - 10\ 000)/2 \times 2 = 19\ 000$ €
 - valeur comptable = 10 000 €

		31/12/N		
67500		VC des éléments d'actif cédés	448 257,41	
		75 000 + 63 518,52 + 299 738,89 + 10 000		
28130		Amortissement des constructions	61 481,48	
28150		Amortissement du matériel industriel	352 261,11	
28180		Amortissement du matériel de transport	19 000,00	
	21100	Terrains		75 000,00
	21300	Constructions		125 000,00
	21500	Matériel industriel		652 000,00
	21800	Matériel de transport		29 000,00
		<i>Sortie du patrimoine</i>		

2) Résultats relatifs à ces cessions

En €

Immobilisation	Coût d'acquisition	Amortissement	Valeur comptable	Prix de cession	Résultat
Terrain	75 000,00	-	75 000,00	199 000,00	124 000,00
Immeuble	125 000,00	61 481,48	63 518,52	358 000,00	294 481,48
Matériel indus.	652 000,00	352 261,11	299 738,89	224 000,00	- 75 738,89 ⁽¹⁾
Renault Scénic	29 000,00	19 000,00	10 000,00	13 000,00	3 000,00
Totaux	881 000,00	432 742,59	448 257,41	794 000,00	345 742,59

(1) Moins value.

CAS 2

Application

Thème : Cession d'une immobilisation acquise par composants - Société Papajoanou

La société Papajoanou a mis en service le 1^{er} juillet N-3 dans son établissement de Montpellier, un matériel industriel dont la valeur d'acquisition HT était de 166 200 €. L'analyse des composants alors effectué avait mis en évidence deux éléments de valeur significative et de durée d'utilisation différente :

- Un premier composant d'une valeur de 45 000 €, amorti sur 4 ans en linéaire et qui a pour finir été renouvelé en avance le 1^{er} avril N-1 pour un montant hors taxes de 46 000 €.
- Un deuxième composant d'une valeur de 23 000 € amorti en linéaire sur 5 ans et non renouvelé par anticipation.

La structure d'ensemble est amortie en linéaire sur 10 ans et a une valeur résiduelle de 9 500 €.

En raison de difficultés économiques importantes, l'arrêt de la fabrication est décidé pour l'usine de Montpellier et le matériel est cédé le 3 mai N pour 101 500 € HT.

- 1) Calculer le montant brut du matériel industriel et des amortissements au début de l'exercice au 1^{er} janvier N.
- 2) Comptabiliser la cession du matériel, la dotation complémentaire et la sortie du matériel de patrimoine de la société Papajoanou.

CORRIGÉ

1) Montants bruts et amortissements au 1^{er} janvier N

Structure :

- montant brut : $66\,200 - 45\,000 - 23\,000 = 98\,200,00 \text{ €}$
- amortissement : $98\,200/10 \times 2,5 \text{ ans} = 24\,550,00 \text{ €}$

Composant 1 :

- montant brut = $46\,000,00 \text{ €}$
- amortissement : $46\,000/4 \times 9/12 = 8\,625,00 \text{ €}$

Composant 2 :

- montant brut : $23\,000,00 \text{ €}$
- amortissement : $23\,000/5 \times 2,5 \text{ ans} = 11\,500,00 \text{ €}$

2) Enregistrements comptables

■ Écriture de cession du matériel

		03/05/N				
462000	775000 445710	Créance sur cession d'immobilisation Produit de cession des éléments actif État, TVA collectée <i>Cession matériel industriel</i>	121 394,00		101 500,00 19 894,00	

■ Dotations complémentaires

- Structure : $98\,200/10 \times 123/360 = 3\,355,17 \text{ €}$
 - Composant 1 : $46\,000/4 \times 123/360 = + 3\,929,17 \text{ €}$
 - Composant 2 : $23\,000/5 \times 123/360 = + 1\,571,67 \text{ €}$
- Total : $8\,856,00 \text{ €}$

		31/12/N				
681000	281510 281520 281530	Dotations aux amortissements des immo. Amortissement des matériels (structure) Amortissement des matériels (comp.1) Amortissement des matériels (comp.2) <i>Dotations complémentaires</i>	8 856,00		3 355,17 2 929,17 1 571,17	

■ Sortie du patrimoine

Valeurs comptables :

• structure = 98 200 - 24 550 - 3 355,17 =	70 294,83 €
• composant 1 = 46 000 - 8 625 - 3 929,17 =	+ 33 445,83 €
• composant 2 = 23 000 - 11 500 - 1 571,67 =	+ 9 928,33 €
Total :	<u>113 669,00 €</u>

		31/12/N	
67500		VC des éléments d'actif cédés	113 669,00
28151		Amortissement matériels ind. (structure)	27 905,17
28152		Amortissement matériel ind. (comp.1)	12 554,17
28153		Amortissement du matériel ind. (comp.2)	13 071,67
	21510	Matériel industriel (structure)	98 200,00
	21520	Matériel industriel (comp.1)	46 000,00
	21530	Matériel industriel (comp.2)	23 000,00
		<i>Sortie du patrimoine</i>	

CAS 3

Application

Thème : Cessions d'une immobilisation subventionnée - Société Chambaud

La société Chambaud a acquis et mis en état d'utilisation un matériel industriel pour un montant HT de 265 000 €, le 25 mars N-5. Ce matériel a vocation d'économiser la consommation d'énergie et a reçu à ce titre une subvention de l'État de 25 %. Il est amorti sur 5 ans et a une valeur résiduelle de 23 000 €. Sur le plan fiscal la société Chambaud a utilisé le mode dégressif sur 5 ans (coefficient 1,75) ; la différence avec l'amortissement linéaire est inscrite en amortissements dérogatoires. La subvention est reprise au rythme de l'amortissement fiscal.

Le matériel est cédé le 15 février N pour 102 500 €.

- 1) Présenter le tableau d'amortissement du matériel en intégrant la subvention.
- 2) Après avoir effectué les calculs nécessaires comptabiliser toutes les écritures relatives à la cession du matériel industriel.

CORRIGÉ

1) Tableau d'amortissement du matériel

En €

Années	Amortissement économique	Amortissement fiscal		Amortissements dérogatoires		Quote-part de subvention
		Dotation	VCN	Dotation	Reprise	
N-4	37 778,89	77 291,67	187 708,33	39 512,78		6 708,33
N-3	48 400,00	65 697,92	122 010,42	17 297,92		5 702,08
N-2	48 400,00	42 703,65	79 306,77		5 696,35	3 706,35
N-1	48 400,00	39 653,39	39 653,39		8 746,61	3 441,61
N	48 400,00	39 653,39	-		8 746,61	3 441,61
N+1	10 621,11				10 621,11	
Total	242 000,00	265 000,00		56 810,69	33 810,69	23 000,00

L'amortissement économique se calcule sur la base de $250\,000 - 23\,000 = 242\,000$ (déduction faite de la valeur résiduelle). L'amortissement fiscal se calcule sur le coût d'acquisition.

Le taux d'amortissement dégressif est de : $100\% / 5 \times 1,75 = 35\%$.

La subvention est rapportée au résultat pour :
montant de la subvention \times dotation fiscale/coût achat du bien.

2) Écritures relatives à la cession

Valeur nette comptable du bien :

- dotation complémentaire : $(265\,000 - 23\,000) / 5 \times 46 / 360 = 6\,184,44 \text{ €}$
- cumul des amortissements à la date de cession : $189\,163,33 \text{ €}$
- valeur nette comptable du bien : $265\,000 - 189\,163,33 = 75\,836,67 \text{ €}$

Solde des amortissements dérogatoires :

- dotation fiscale complémentaire : $39\,653,39 \times 2 / 12 = 6\,608,90 \text{ €}$
- dotation aux amortissements dérogatoires $424,45 \text{ €}$
- solde : $42\,792,18 \text{ €}$

Solde de la subvention :

- quote-part virée au titre de N = $23\,000 \times 424,45 / 265\,000 = 36,84 \text{ €}$
- cumul subvention virée au résultat : $19\,595,22 \text{ €}$
- solde de la subvention = $23\,000 - 19\,595,22 = 3\,404,78 \text{ €}$

Cession du 15 février N :

		15/02/N		
46200		Créance sur cession d'immobilisation	122 590,00	
	77500	Produits de cession d'éléments d'actif		102 500,00
	44571	État, TVA collectée		20 090,00
		<i>Cession d'un matériel</i>		

Dotation complémentaire et régularisations :

		31/12/N		
68100		Dotations aux amortissements des immo.	6 184,44	
	28154	Amortissement des matériels industriels		6 184,44
		<i>Dotations complémentaires</i>		
68725		Dotations amortissements dérogatoires	424,45	
	14500	Amortissements dérogatoires		424,45
		<i>Dotation complémentaire</i>		
13900		Subvention d'investissement insc. résultat	36,84	
	77700	Quote-part de subv. virée au résultat ex.		36,84
		<i>Quote-part complémentaire</i>		

Sortie du patrimoine :

		31/12/N		
67500		VC des éléments d'actif cédés	75 836,67	
28154		Amortissement matériels industrie	189 163,33	
	21540	Matériel industriel		265 000,00
		<i>Sortie du patrimoine</i>		
14500		Amortissements dérogatoires	42 792,18	
	78725	Reprise / amortissements dérogatoires		42 792,18
		<i>Reprise pour solde</i>		
13900		Subvention d'investissement insc. résultat	3 404,78	
	77700	Quote-part de subv. virée au résultat ex.		3 404,78
		<i>Quote-part non encore virée</i>		
13100		Subvention d'équipement	23 000,00	
	13900	Subvention d'investissement insc. Résultat		23 000,00
		<i>Solde des comptes</i>		

CAS 4

Application

Thème : Cession de titres - Société Malavoy

La société Malavoy possède le portefeuille de titres suivant :

Nom des titres	Catégorie	Quantité et date d'achat	Valeur au 31/12/N-1	Valeur au 31/12/N
Actions société Gentil	Titres de participation	24/03/N-6 1 000 titres à 14,90 € 12/05/N-5 990 titres à 17,89 € 13/08/N-2 2 350 titres à 23,12 €	19,99	22,00
Actions Coutant	Titres immobilisés de l'activité de portefeuille	24/01/N-2 1 200 titres à 45,09 € 10/10/N-1 500 titres à 48,05 € 18/03/N 400 titres à 49,13 €	49,50	46,99
Obligations ASV	Droit de créance - Immobilisations financières	Obligations valeur nominale 35 €, taux d'intérêt 4,57 % 500 cotant 92 % le 28/04/N-3 900 cotant 95 % le 5/02/N-2	100 %	

■ Cession du 27 mai N : il s'agit d'immobilisations financières

Prix de cession au pied du coupon : $1\,400 \times 35 \times 102\% = 49\,980\text{ €}$

Coupon couru à la cession : $1,125 \times 1\,400 = 1\,575\text{ €}$

Valeur d'entrée des titres : $(500 \times 35 \times 92\%) + (900 \times 35 \times 95\%)$

51200			27/05/N			
	77500	Banques			51 555,00	
	76200	Produits de cession élts actif				49 980,00
		Produit des autres immo. Financières				1 575,00
		<i>Cession obligations ASV</i>				
67500			31/05/N			
	27200	Valeur comptable des immo. cédées			46 025,00	
		Obligations				46 025,00
		<i>Sortie obligations ASV</i>				

■ Cession du 18 novembre N : il s'agit de TIAP

Prix de cession : $1\,500 \times 48,25 = 72\,375\text{ €}$. Il n'y a pas de dépréciation pour ces titres

Valeur d'entrée des titres : $(1\,200 \times 45,09) + (300 \times 48,05) = 68\,523\text{ €}$

Résultat sur la vente de ces titres : $72\,375 - 68\,523 = 3\,852\text{ €}$, gain à enregistrer en compte 77500.

51200			18/11/N			
	77500	Banques			72 375,00	
		Produits de cession éléments d'actif				72 375,00
		<i>Cession titres Coutant</i>				
77500			31/12/N			
	27300	Produits de cession éléments d'actif			68 523,00	
		TIAP				68 523,00
		<i>Sortie titres Coutant du patrimoine</i>				

CAS 5

Approfondissement

Thème : Cession et tableaux annexes – Entreprise Levasseur

Le logiciel de gestion des immobilisations de l'entreprise Levasseur donnait l'état suivant au 31 décembre N-1 :

Immobilisations	N° de compte	Date d'acquisition	Coût d'acquisition	Modalités d'amortissement	Dépréciation
Progiciel	205000	25/10/N-2	14 250,00	linéaire sur 3 ans ⁽¹⁾	
Bâtiments	213100	02/01/N-10	245 860,00	linéaire sur 30 ans	
Matériel industriel	215400	15/04/N-6	73 100,00	dégressif sur 6 ans ⁽²⁾	

Immobilisations	N° de compte	Date d'acquisition	Coût d'acquisition	Modalités d'amortissement	Dépréciation
Véhicule utilitaire	218200	24/03/N-4	19 000,00	linéaire sur 5 ans	
Ordinateur	218300	28/05/N-1	24 790,00	dégressif sur 5 ans ⁽³⁾	
Actions Titouan	261100	10/10/N-8	1 000 actions à 38 €		Aucune
Actions Babou	273000	12/08/N-3	300 actions à 73 €		900,00

(1) L'entreprise a bénéficié de l'amortissement exceptionnel sur 12 mois.

(2) L'amortissement économiquement justifié est le linéaire.

(3) L'amortissement économiquement justifié est dégressif.

Durée	Coefficient d'amortissement dégressif
3 ou 4 ans	1,25
5 ou 6 ans	1,75
> 6 ans	2,25

Les opérations suivantes ont été réalisées au cours de l'exercice N.

- **15/02/N** : cession de 190 actions Babou au prix de 69 € l'une.
- **23/05/N** : cession au comptant par virement bancaire du véhicule utilitaire au prix de 2 600 € HT.
- **01/06/N** : Acquisition d'une fourgonnette Trafic Renault au prix de 35 000 € HT. Amortissable en linéaire sur 5 ans.

L'entreprise Levasseur est soumise à la TVA au taux de 19,60 % sur l'ensemble de ses activités. Les titres Babou sont évalués à 60 € au 31/12/N et les titres Titouan à 35 €.

- 1) Enregistrer les opérations relatives à l'exercice N.
- 2) Présenter le tableau des immobilisations et le tableau des amortissements au 31/12/N. Présenter les éléments relatifs aux immobilisations et devant figurer dans le tableau des dépréciations et des provisions au 31/12/N.

CORRIGÉ

1) Opérations relatives à l'exercice N

■ Cession des titres Babou

Il s'agit de TIAP, il convient donc de déterminer le résultat de cession : ces actions ont été achetées pour 73 € l'un, ils sont revendus 69 €, il s'agit donc d'une perte à comptabiliser au compte 675 Valeur comptable des éléments d'actif cédés.

Prix de cession : $69 \times 190 = 13\,110 \text{ €}$

Sortie d'actif : $73 \times 190 = 13\,870 \text{ €}$

Il faut également reprendre la provision correspondant aux titres cédés soit :
 $900/300 \times 190 = 570 \text{ €}$

		15/02/N			
51200	67500	Banques	13 110,00		
		Valeur comptable des éléments d'actif cédés <i>Prix de cession des 190 actions Babou</i>		13 110,00	
67500	27300	Valeur comptable des éléments d'actif cédés Titres immobilisés de l'activité de portef. <i>Sortie de l'actif de 190 actions Babou</i>	13 870,00		13 870,00
29730	78662	Dépréciation des TIAP Reprise/dépréciation titres immobilisés <i>Dépréciation/190 actions Babou cédées</i>	570,00		570,00

■ Cession du véhicule utilitaire (cette cession est soumise à TVA au taux de 19,60 %)

Véhicule acquis le 24 mars N-4 et amortissable sur 5 ans en linéaire :

- Amortissements pratiqués au 31 décembre N-1 : $19\ 000/5 \times (282/360 + 3) = 14\ 376,67 \text{ €}$
- Dotation complémentaire jusqu'à la date de cession : $19\ 000/5 \times (145/360) = 1\ 530,56 \text{ €}$
- Total des amortissements à la date de cession : $14\ 376,67 + 1\ 530,56 = 15\ 907,23 \text{ €}$

Valeur comptable : $19\ 000 - 15\ 907,23 = 3\ 092,77 \text{ €}$

		25/05/N			
51200	77500 44571	Banques	3 109,60		
		Produit de cession des éléments d'actif État, TVA collectée <i>Prix de cession du véhicule utilitaire</i>		2 600,00 509,60	
68112	28181	Dotations amortiss. des immo. corporelles Amortissement matériel transp. <i>Dotation complémentaire véhicule cédé</i>	1 530,56		1 530,56
67500 28181	21810	Valeur comptable éléments actif cédés Amortissement matériel transp. Matériel de transport <i>Sortie du patrimoine véhicule utilitaire</i>	3 092,77 15 907,23		19 000,00

■ Acquisition d'une Renault Trafic (il s'agit d'un véhicule utilitaire)

		01/06/N			
21810 44562	51200	Matériel de transport État, TVA déductible sur immobilisations Banques <i>Acquisition Renault Trafic - Facture n°...</i>	35 000,00 6 680,00		41 860,00

2) Tableaux de l'annexe

■ Tableau des immobilisations au 31 décembre N

En €

Immobilisations	Valeur brute début N	Acquisitions	Cessions	Valeur brute fin N
Concessions et droits similaires	14 250,00			14 250,00
Constructions	245 860,00			245 860,00
Installations techniques matériels et outillages	73 100,00			73 100,00
Matériel de transport	19 000,00	35 000,00	19 000,00	35 000,00
Matériel de bureau et informatique	24 790,00			24 790,00
Titres de participation	38 000,00			38 000,00
Titres immobilisés de l'activité de portefeuille	21 900,00		13 870,00	8 030,00
Total	436 900,00	35 000,00	32 870,00	439 030,00

■ Tableau des amortissements au 31 décembre N

Calculs préliminaires :

Tableau d'amortissement du progiciel

En €

Années	Amortissement économique	Amortissement fiscal	Amortissements dérogatoires	
			Dotation	Reprise
N-2	884,03 ⁽¹⁾	3 562,50 ⁽²⁾	2 678,47	
N-1	4 750,00	10 687,50	5 937,50	
N	4 750,00			4 750,00
N+1	3 865,97			3 865,97
	14 250,00		8 615,97	8 615,97
(1) Dotation économique N-2 = $14\,250/3 \times 67/360$				
(2) Dotation fiscale N-2 = $14\,250 \times 3/12$				

Tableau d'amortissement du matériel industriel

En €

Années	Amortissement économique	Amortissement fiscal	Amortissements dérogatoires		
			Dotation	VCN	Reprise
N-4	8 799,07 ⁽¹⁾	15 990,63 ⁽²⁾	57 109,38	7 191,55	
N-3	12 183,33	16 656,90	40 452,47	4 473,57	
N-2	12 183,33	11 798,64	28 653,84		384,70
Taux dégressif = $100/6 \times 1,75 = 29,17\%$					
(1) Dotation économique N-4 : $73\,100/6 \times 260/360$					
(2) Dotation fiscale N-4 : $73\,100 \times 29,17\% \times 9/12$					

En €

Années	Amortissement économique	Amortissement fiscal		Amortissements dérogatoires	
N-1	12 183,33	9 551,28	19 102,56		2 632,05
N	12 183,33	9 551,28	9 551,28		2 632,05
N+1	12 183,33	9 551,28	-		2 632,05
N+2	3 384,26				3 384,26
	73 100,00	73 100,00		11 665,12	11 665,12

Tableau d'amortissement de l'ordinateur

En €

Années	Dotation	VCN
N-1	5 784,33 ⁽¹⁾	19 005,67
N	6 651,98	12 353,68
N+1	4 323,79	8 029,89
N+2	4 014,95	4 014,95
N+3	4 014,95	-
	24 790,00	
Taux dégressif = $100/5 \times 1,75 = 35\%$ (1) Dotation N-1 = $24 790 \times 35\% \times 8/12$		

Amortissement du Renault trafic acquis le 01/06/N en linéaire sur 5 ans :
 $35 000/5 \times 7/12 = 4 083,33 \text{ €}$

■ **Tableau des amortissements au 31 décembre N**

En €

Immobilisations	Amortissements au 01/01/N	Dotations	Réductions	Amortissements au 31/12/N
Progiciel	5 634,03	4 750,00		10 384,03
Bâtiments	81 953,33	8 195,34		90 148,67
Matériel industriel	45 349,07	12 183,33		57 532,41
Véhicule utilitaire	14 376,67	5 613,89 ⁽¹⁾	15 907,23	4 083,33
Ordinateur	5 784,33	6 651,98		12 436,32
Total	153 097,44	37 394,55	15 907,23	174 584,75
(1) $1 530,56 + 4 083,33$				

■ **Tableau des dépréciations et des provisions au 31 décembre N**

En €

	Montant au 01/01/N	Dotations	Reprises	Montant au 31/12/N
Dépréciations	900,00	4 100,00	570,00	4 430,00
- Titres de participation	-	3 000,00	570,00	3 000,00
- TIAP	900,00	1 100,00		1 430,00
Provisions	13 398,37		7 382,05	6 016,31
- Amortissements dérogatoires ⁽¹⁾	13 398,37	-	7 382,05	6 016,31
Total	14 298,37	4 100,00	7 952,05	10 446,31
<i>(1) Cf. tableau d'amortissement matériel industriel et progiciel.</i>				

Les autres opérations de régularisation

RAPPEL DE COURS

En application du principe de prudence, pour calculer le résultat d'un exercice, il convient d'affecter à chaque exercice les seuls produits et les seules charges qui le concernent.

À la date de clôture de l'exercice, certaines charges ou certains produits relatifs à l'exercice n'ont pas été enregistrés (exemple : opération d'achat ou de vente sans facturation) : ce sont **les charges à payer et les produits à recevoir**. À la clôture de l'exercice, ces charges et produits sont comptabilisés comme si l'entreprise disposait des documents justificatifs correspondants. Des comptes de TVA spécifiques sont utilisés : **44586 – TVA sur factures non parvenues ou 45587 – TVA sur facture à établir**. La contrepartie de ces charges et produits est constituée par des comptes de créances ou de dettes pour lesquels le numéro de compte est assorti d'un numéro 3 en troisième position. À l'ouverture des comptes lors de l'exercice suivant, ces écritures sont contrepassées.

EXEMPLE

Facturation trimestrielle de la consommation d'électricité : prochaine facture le 1^{er} février N+1. L'entreprise clôture ses comptes le 31 décembre N. La consommation d'électricité de novembre et décembre n'est facturée que le 1^{er} février. L'écriture de régularisation suivante permet de constater la consommation des derniers mois de l'exercice N :

		31/12/N		
60610		Achats de fournitures non stockables	Montant HT	
44586		TVA sur factures non parvenues	estimé × 2/3	
			TVA	
			sur montant	
	40810	Fournisseurs, factures non parvenues	estimé × 2/3	
		<i>Consommation d'électricité nov. et déc.</i>		Montant TTC
				estimé × 2/3

À la date de clôture de l'exercice, certaines charges ou certains produits ont pu être comptabilisés alors qu'ils concernent l'exercice suivant : ce sont **les charges ou produits constatés d'avance**. À la clôture de l'exercice, ces charges ou produits sont « rejetés » sur l'exercice suivant. Pour ce faire, ils sont annulés pour tout ou partie avec pour contrepartie **le compte 486 Charges constatées d'avance ou le compte 487 Produits constatés d'avance**.

EXEMPLE

Facturation le 28/12/N de marchandises non livrées au client le 31/12/N. L'entreprise clôture ses comptes le 31/12/N. À l'inventaire, l'entreprise annule ce produit qui n'a pas été réellement exécuté :

70700		31/12/N Ventes de marchandises Produits constatés d'avance	X		X
	48700				

Par ailleurs, certaines entreprises peuvent supporter deux autres charges :

– la **participation des salariés** : prélèvement sur le bénéfice destiné à être attribué aux salariés, dans les entreprises de plus de 50 salariés ou celles qui ont mis en place volontairement un accord de participation. Cette charge est comptabilisée sous forme de dettes provisionnées envers les salariés :

69100		À la clôture de l'exercice Participation des salariés aux résultats Dettes provisionnées pour participation des salariés aux résultats <i>Droit des salariés à la participation aux résultats</i>	X		X
	4284				

– l'**impôt sur les bénéfices** : pour les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, il est calculé sur le bénéfice fiscal de l'entreprise et comptabilisé comme suit :

Des versements d'acomptes sont comptabilisés au cours de l'exercice N.

65100		Impôt sur les bénéfices État - Impôt sur les bénéfices <i>Constataion de l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice N</i>	X		X
	44400				

CAS

CAS 1

Application

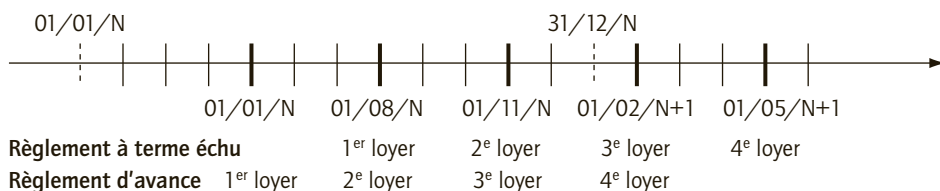
Thème : Comptabilisation d'un loyer – Entreprise Julien

L'entreprise Julien loue ses bureaux à l'entreprise Mathilde. Le bail a été signé le 01/05/N. Le loyer trimestriel de 6 900 € est versé tous les trimestres. Les deux entreprises clôturent leurs comptes le 31 décembre.

- 1) À l'aide d'un schéma, indiquer les dates de versement des quatre premiers loyers, selon que le loyer est payé à terme échu ou d'avance.
- 2) Si les loyers sont réglés à terme échu, réaliser les écritures de régularisation à enregistrer à la clôture des comptes :
 - dans la comptabilité de l'entreprise Julien ;
 - dans la comptabilité de l'entreprise Mathilde.
- 3) Si les loyers sont réglés d'avance, réaliser les écritures de régularisation à enregistrer à la clôture des comptes :
 - dans la comptabilité de l'entreprise Julien ;
 - dans la comptabilité de l'entreprise Mathilde.

CORRIGÉ

1) Dates de versement des quatre premiers loyers selon que le loyer est payé à terme échu ou d'avance



2) Loyers réglés à terme échu : écritures de régularisation

■ Dans la comptabilité de l'entreprise Julien

L'entreprise Julien sait qu'elle devra payer le 01/02/N+1 un loyer. Or ce loyer correspond à la location des bureaux sur la période du 01/11/N au 01/02/N+1. Afin d'assurer l'indépendance des exercices et offrir une image fidèle de la réalité de l'entreprise Julien, une charge à payer est constatée :

61300	40810	<div style="text-align: right; margin-bottom: 5px;">31/12/N</div> Locations Fournisseurs, factures non parvenues <i>Loyer relatif au mois de novembre et décembre $6\ 800 \times 2/3$</i>	4 534,00	4 534,00
-------	-------	--	----------	----------

■ Dans la comptabilité de l'entreprise Mathilde

L'entreprise Mathilde a loué des bureaux sur la période du 01/11/N au 01/02/N+1. Néanmoins comme les loyers ne sont perçus qu'à terme échu, le produit correspondant n'apparaîtra que dans les comptes de l'exercice N+1. L'écriture de régularisation suivante permet de rattacher à l'exercice N la partie des produits au cours de cet exercice :

41810	70800	<div style="text-align: right; margin-bottom: 5px;">31/12/N</div> Clients - facture à établir Location <i>Loyer relatif au mois de novembre et décembre $6\ 800 \times 2/3$</i>	4 534,00	4 534,00
-------	-------	--	----------	----------

3) Loyers réglés d'avance : écritures de régularisation

Le 3^e loyer est réglé le 01/11/N. Ce loyer couvre la période du 01/11/N au 01/02/N+1. À la clôture de l'exercice, seul deux mois de location se sont véritablement réalisés. Ainsi, l'entreprise Julien comptabilise une charge constatée d'avance et l'entreprise Mathilde un produit constaté d'avance.

■ Dans la comptabilité de l'entreprise Julien

48600		<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p style="text-align: center; margin: 0;">31/12/N</p> <p>Charges constatées d'avance Location <i>Loyer relatif au mois de janvier N+1 : 6 800 × 1/3</i></p> </div>	2 666,00		2 666,00
-------	--	---	----------	--	----------

■ Dans la comptabilité de l'entreprise Mathilde

70800		<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p style="text-align: center; margin: 0;">31/12/N</p> <p>Location Produits constatés d'avance <i>Loyer relatif au mois de janvier N+1 : 6 800 × 1/3</i></p> </div>	2 666,00		2 666,00
-------	--	---	----------	--	----------

CAS 2

Application

Thème : Travaux de régularisation multiples – Entreprise Fredsoub

L'entreprise FredSoub vous communique les informations suivantes :

- Une vente de marchandises de 62 192 € TTC n'a pas été facturée au client Augustin alors que la livraison a été effectuée le 22 décembre N.
- Le fournisseur Audrey a livré et facturé des fournitures de bureau pour 48 000 € HT début novembre N, enregistrées dans le compte 6064 - *Fournitures administratives* ; fin décembre on estime qu'il reste encore quatre mois avant le prochain réapprovisionnement.
- Le 1^{er} octobre N, un prêt a été négocié avec la BNP, débloqué immédiatement, d'un montant de 480 000 € ; le remboursement s'effectue par semestrialités constantes à terme échu de 60 000 € hors intérêts sur 4 ans, chaque versement étant majoré des intérêts de la période portant sur le capital restant dû ; le taux d'intérêt variable du contrat est calculé d'après le TMO + 4 % observé au début de chaque période, soit 10,40 % pour la première période.
- L'entreprise Aymar a accordé une avance de trésorerie à sa filiale Aude et Aubin spécialisée dans le prêt à porter ; cette avance d'un montant de 150 000 € se renouvelle chaque année au gré de la filiale, moyennant un intérêt payable d'avance au taux de 13 %, le 1^{er} septembre de chaque année ; ces conditions ont été appliquées le 1^{er} septembre N.
- Une réparation de l'imprimante a été effectuée en décembre par l'entreprise Arsène ; le devis était de 17 342 € TTC ; la facture ne parviendra que début N+1.
- Un matériel de transport d'un montant de 200 000 € a été pris en crédit-bail sur une durée de trois ans ; le loyer trimestriel de 14 000 € HT est payable d'avance à compter du 15 septembre N ; l'échéance du 15 décembre a été régulièrement payée et enregistrée.

L'exercice comptable de l'entreprise Fredsoub coïncide avec l'année civile.

Effectuer les écritures de régularisation nécessaires.

CORRIGÉ**Écritures de régularisation nécessaires**

41810		31/12/N		
	70700	Clients - facture à établir	62 192,00	
	44587	Ventes de marchandises		52 000,00
		État TVA à régulariser		10 192,00
		<i>Livraison sans facture le 22 décembre</i>		
48600		31/12/N		
	60640	Charges constatées d'avance	32 000,00	
		Achats non stockés de fournitures ($48\ 000 \times 4/6$)		32 000,00
		<i>Fournitures administratives payées d'avance</i>		
66100		31/12/N		
	16880	Charges d'intérêts	12 480,00	
		Intérêts courus et non échus ($480\ 000 \times 10,4\% \times 3/12$)		12 480,00
		<i>Intérêts courus non échus sur emprunt BP</i>		
76200		31/12/N		
	48700	Revenus des prêts	13 000,00	
		Produits constatés d'avance $150\ 000 \times 13\% \times 8/12$		13 000,00
		<i>Intérêts payés d'avance sur prêt à la filiale Aude</i>		
61500		31/12/N		
44586		Entretien et réparations	14 500,00	
	40810	TVA sur factures non parvenues	2 942,00	
		Fournisseurs, factures non parvenue		17 342,00
		<i>Facture non parvenue sur réparation de l'imprimante</i>		
48600		31/12/N		
	61200	Charges constatées d'avance	11 667,00	
		Redevances de crédit-bail $14\ 000 \times 2,5/3$		11 667,00
		<i>Crédit-bail sur matériel de sport</i>		
		<i>Redevance du 01/01/N+1 au 15/03/N+1</i>		

CAS 3**Application**

Thème : Participation et Impôt sur les sociétés – Société Michel

La société Michel souhaiterait calculer le résultat net comptable. Elle vous communique les informations suivantes :

- Produits d'exploitation : 235 800 € ;
- Charges d'exploitation : 125 650 € ;
- Produits financiers : 28 750 € ;
- Charges financières : 37 882 € ;
- Résultat exceptionnel : 2 500 € ;
- Les travaux d'inventaire ont permis de définir les régularisations suivantes (non comptabilisées) :
 - produits constatés d'avance : 21 200 € ;
 - charges constatées d'avance : 28 500 € ;
 - produits à recevoir : 5 200 € ;
 - charges à payer : 3 800 € ;

- Participation des salariés aux résultats de l'exercice : 9 500 euro ;
- Impôt sur les sociétés : 15 239 € ;
- Acomptes d'impôt sur les sociétés versés au cours de l'exercice : 10 500 euro.

Aucune régularisation extra-comptable n'est à réaliser.

La société clôture ses comptes le 31 décembre N.

- 1) Distinguer le résultat comptable et le résultat fiscal.
- 2) Calculer le résultat net comptable.
- 3) Enregistrer la participation des salariés.
- 4) Enregistrer l'impôt sur les bénéfices de l'exercice.

CORRIGÉ

1) Distinction du résultat comptable et du résultat fiscal

Le résultat fiscal est le résultat à partir duquel est calculé l'impôt sur les sociétés. Il correspond au résultat comptable après régularisation extra-comptable, soit après réintégration des charges non déductibles et après déduction des produits non imposables.

2) Calcul du résultat net comptable

• Produits d'exploitation :	235 800 €
• Charges d'exploitation :	- 125 650 €
• Produits financiers :	+ 28 750 €
• Charges financières :	- 37 882 €
• Résultat exceptionnel :	+ 2 500 €
• Produits constatés d'avance :	- 21 200 €
• Charges constatées d'avance :	- 28 500 €
• Produits à recevoir :	+ 5 200 €
• Charges à payer :	- 3 800 €
• Participation des salariés aux résultats de l'exercice :	- 9 500 €
• Impôt sur les sociétés :	- 15 239 €
	Résultat net comptable = 30 479 €

3) Enregistrement de la participation des salariés

		31/12/N		
69100	42840	Participation des salariés aux résultats Dettes provisionnées pour participation des salariés aux résultats <i>Droit des salariés à la participation aux résultats</i>	9 500,00	9 500,00

4) Enregistrement de l'impôt sur les bénéfices de l'exercice

65100	44400	31/12/N Impôt sur les bénéfices État - Impôt sur les bénéfices <i>Constatation de l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice N</i>	15 239,00	15 239,00
-------	-------	---	-----------	-----------

CAS 4

Approfondissement

Thème : Régularisations et image de l'entreprise –
Entreprise Atlant (extrait d'un sujet d'examen adapté)

L'entreprise Atlant est une entreprise de vente d'accessoires pour bateaux de plaisance. Elle confie au cabinet Gephil Fiduciaire la comptabilisation de ses opérations d'inventaire au 31 décembre N. L'exercice comptable de l'entreprise Atlant coïncide avec l'année civile. Elle communique les informations ci-après :

Informations relatives à l'ajustement des comptes de gestion

- L'entreprise a comptabilisé le 1^{er} octobre N la prime annuelle d'assurance pour un montant de 480 euros.
- L'entreprise a contracté un emprunt le 1^{er} mars N d'un montant de 10 000 €, remboursable par amortissement constant sur 5 ans. Le taux d'intérêt est de 4 % l'an. Le premier terme du remboursement interviendra le 28 février N+1.
- L'entreprise a livré le 28 décembre N des marchandises pour un montant de 7 200 € HT. La facture sera éditée en janvier N+1. L'entreprise estime sa consommation d'électricité pour le mois de décembre N à 430 € HT.
- L'entreprise doit accorder des ristournes à ses clients pour un montant évalué à 1 440 € HT.

- 1) Indiquer le principe comptable qui justifie l'ajustement des comptes de gestion dans le temps à la date d'inventaire et préciser son intérêt.
- 2) Les écritures de régularisation peuvent nécessiter des estimations de produits ou charges futures. Peut-on alors dire que ces enregistrements permettent d'améliorer la qualité de l'information communiquée par les chiffres comptables ?
- 3) Enregistrer les écritures de régularisation au 31 décembre N.

CORRIGÉ

1) Principe comptable justifiant l'ajustement des comptes de gestion dans le temps à la date d'inventaire

L'ajustement des comptes de gestion dans le temps à la date d'inventaire se justifie par le **principe d'indépendance des exercices**. L'objectif de la comptabilité est de fournir une **image fidèle** de l'entreprise. À la fin d'un exercice, il convient alors de fournir une image qui intègre uniquement les opérations qui ont lieu au cours de l'exercice. Ce principe a donc pour intérêt de **rattacher à l'exercice les seules charges et les produits qui le concernent**. Les régularisations de fin d'exercice permettent d'appliquer ce principe (exemple : neutralisation des charges ou produits constatés d'avance, enregistrement des charges et produits réalisés mais non facturés...)

2) Écritures de régularisation et amélioration de la qualité de l'information

Comme d'autres travaux d'inventaire, les opérations de régularisation conduisent à s'interroger sur l'impact des travaux et choix comptables sur la qualité du contenu informatif des chiffres comptables. La qualité des chiffres comptable tient essentiellement de la pertinence et de la fiabilité de l'information comptable. Les opérations de régularisation permettent d'améliorer le contenu informatif des chiffres comptables en permettant que ces derniers reflètent au mieux la réalité de l'entreprise à la fin de l'exercice. Cependant, les écritures de régularisation peuvent nécessiter des estimations de produits à recevoir ou de charges à payer. Les montants ainsi constatés sans documents justificatifs doivent donc être estimés au plus juste pour réellement apporter un contenu informatif. Les différents contrôles auxquels est soumise l'entreprise laissent cependant présager que fiabilité et pertinence peuvent se concilier dans le cadre des opérations de régularisation.

3) Enregistrer les écritures de régularisation au 31 décembre N

48600		31/12/N			
	61600	Charges constatées d'avance	360,00		
		Primes d'assurances		360,00	
		<i>Prime d'assurance constatée d'avance $480 \times 9/12$</i>			
66100		31/12/N			
	16880	Charges d'intérêts	333,33		
		Intérêts courus et non échus		333,33	
		<i>Intérêts courus du 01.03.N au 31.12.N : $10\ 000 \times 4\% \times 10/12$</i>			
41810		31/12/N			
	70700	Clients - factures à établir	8 611,20		
	44587	Ventes de marchandises		7 200,00	
		TVA sur factures à établir		1 411,20	
		<i>Facture à établir sur produits livrés le 28.12.N : $7\ 200 \times 19,60\%$</i>			
60600		31/12/N			
	44586	Achat non stockés	430,00		
		TVA sur factures non parvenues	84,28		
	40810	Fournisseurs, factures non parvenues		514,28	
		<i>Facture d'électricité non parvenue</i>			
70900		31/12/N			
	41980	Rabais, remises et ristournes accordés par l'entreprise	1 440,00		
		TVA sur factures à établir	282,24		
		Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir		1 722,24	
		<i>Ristournes de l'exercice à accorder</i>			

La clôture et la réouverture des comptes. L'affectation du résultat

Les opérations de clôture et de réouverture des comptes s'appuient sur le principe d'indépendance des exercices, selon lequel sont rattachés à l'exercice les produits acquis de cet exercice et les charges supportées par l'exercice, et sur le principe de l'intangibilité du bilan d'ouverture qui doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédente.

1. Clôture des comptes et constatation du résultat

Si produits > charges ⇒ bénéfice					Si produits < charges ⇒ perte				
7...	6...	Date de clôture			7...	6...	Date de clôture		
	120	Produits	X	X	129		Produits	X	
		Charges		X			Résultat de l'exercice (perte)	X	
		Résultat de l'exercice (bénéfice)		X			Charges		X
		Constatation du résultat de l'exercice - Solde des comptes de gestions					Constatation du résultat de l'exercice - Solde des comptes de gestions		

Les comptes de gestion ne survivent pas à l'exercice auquel ils se rattachent.

2. Réouverture des comptes

Les comptes de bilan survivent à l'exercice et leur solde est repris à l'ouverture de l'exercice suivant, y compris le compte 120 ou le compte 129 (principe de continuité d'exploitation).

3. Affectation du résultat dans une entreprise individuelle

Le résultat appartient à l'entrepreneur individuel.

En cas de bénéfice					En cas de perte				
120	108	Exercice N+1			108	129	Exercice N+1		
		Résultat de l'exercice	X	X			Compte de l'exploitant	X	
		Compte de l'exploitant					Résultat de l'exercice		X
		Affectation du résultat N					Affectation du résultat N		

Le solde du compte 108 est ensuite viré au compte 101 – Capital individuel.

4. Affectation du résultat dans les sociétés

En cas de bénéfice					En cas de perte				
120	106 457	Exercice N+1 Résultat de l'exercice Compte de l'exploitant Dividendes à payer Affectation du résultat N	X	X X	110	129	Exercice N+1 Report à nouveau Résultat de l'exercice Affectation du résultat N	X	X

CAS

CAS 1

Application

Thème : Clôture et réouverture des comptes (SA Colimence)

Au 31 décembre N, la balance après inventaire et par solde des comptes de la SA Colimence se présente ainsi :

En €

N° de comptes	Intitulés	Soldes	
		Débiteurs	Créditeurs
10100	Capital		48 300,00
10610	Réserve légale		4 830,00
10630	Réserve statutaire		4 500,00
10680	Réserve facultative		4 610,00
15100	Provision pour risque		4 700,00
16400	Emprunt auprès des établissements de crédit		105 200,00
16880	Intérêts courus		3 450,00
20700	Fonds commercial	22 100,00	
21100	Terrains	26 570,00	
21300	Constructions	70 300,00	
21540	Matériel industriel	96 370,00	
21820	Matériel de transport	23 100,00	
21830	Matériel de bureau et matériel informatique	9 720,00	
27300	Titres immobilisés de l'activité de portefeuille	9 200,00	
28130	Amortissement des constructions		24 960,00
28154	Amortissement du matériel industriel		68 850,00
28182	Amortissement du matériel de transport		11 690,00
28183	Amortissement du matériel de bureau et info.		5 773,00
31100	Stocks de matières premières	19 950,00	
35500	Stocks de produits finis	68 210,00	
39510	Dépréciation des stocks de produits finis		2 925,00
40100	Fournisseurs		46 085,00
40400	Fournisseurs d'immobilisations		6 023,00

1-33

En €

N° de comptes	Intitulés	Soldes	
		Débiteurs	Créditeurs
40800	Fournisseurs - factures non parvenues		2 693,00
41100	Clients	10 703,00	
43100	Sécurité sociale		11 090,00
43700	Autres organismes sociaux		3 266,00
44400	État - impôts sur les bénéfiques		6 941,00
48600	Charges constatées d'avance	12 960,00	
48700	Produits constatés d'avance		9 035,00
49100	Dépréciation des comptes clients		7 010,00
50600	Obligations	9 610,00	
51200	Banques	33 760,00	
53000	Caisse	854,00	
59060	Dépréciation des obligations		2 355,00
60100	Achats de matières premières	287 185,00	
60310	Variation des stocks de matières premières	2 815,00	
60600	Achats non stockés de matières et fournitures	18 510,00	
60900	RRR obtenus sur achats		13 110,00
61200	Redevance de crédit-bail	6 363,00	
61500	Entretien et réparations	18 995,00	
61600	Primes d'assurance	5 270,00	
62110	Personnel intérimaire	2 403,00	
62260	Honoraires	4 490,00	
62300	Publicité, publications, relations publiques	11 256,00	
62410	Transport sur achats	16 157,00	
62600	Frais postaux et de télécommunication	4 667,00	
62700	Services bancaires et assimilés	2 070,00	
63100	Impôts taxes et versements assimilés	28 845,00	
64100	Rémunération du personnel	245 192,00	
64500	Charges de sécurité sociale et de prévoyance	94 531,00	
65400	Pertes sur créances irrécouvrables	2 477,00	
66100	Charges d'intérêt	6 960,00	
66600	Perte de change	1 939,00	
66700	Charge nette sur cession de VIP	2 570,00	
67500	Valeur comptable des éléments d'actif cédés	20 417,00	
68110	Dotations aux amortissements/immo. corp. et inc.	9 628,00	
68150	Dotations aux provisions - exploitation	4 701,00	
68170	Dotations aux dépréciations - actifs circulants	2 839,00	
68600	Dotations amort. dépréc. - Charges financières	1 440,00	
69500	Impôt sur les bénéfiques	13 995,00	
70100	Ventes de produits finis		784 777,00
70800	Produits des activités annexes		4 701,00
70900	RRR accordés par l'entreprise	34 592,00	
71350	Variation des stocks de produits finis		35 915,00
72200	Production immobilisée		11 613,00

En €

N° de comptes	Intitulés	Soldes	
		Débiteurs	Créditeurs
76200	Produits des autres immobilisations financières		5 467,00
76700	Produit net sur cession de VMP		2 413,00
77500	Produit des cessions d'éléments d'actif		11 613,00
78170	Reprise sur dépréciation des actifs circulants		6 962,00
78660	Reprise sur dépréciations et provisions		2 857,00
		1 263 714,00	1 263 714,00

- 1) Présenter l'écriture de clôture des comptes pour l'exercice N.
- 2) Présenter l'écriture de reprise à nouveau au 1^{er} janvier N+1.

CORRIGÉ

1) Écriture de clôture des comptes au 31 décembre N

Il convient dans un premier temps d'affecter les RRR obtenus et accordés respectivement aux comptes 601000 – Achats de matières premières et 70100 – Ventes de produits finis.

60900	60100	31 décembre N RRR obtenus sur achats Achats de matières premières <i>Pour solde des RRR</i>	13 110,00	13 110,00
70100	70900	31 décembre N Ventes de produits finis RRR accordés par l'entreprise <i>Pour solde des RRR</i>	34 592,00	34 592,00

On peut alors comptabiliser l'écriture de constatation du résultat de l'exercice N :

12000		31 décembre N Résultat de l'exercice (bénéfice)	802 605,00	
	60100	Achats de matières premières		274 075,00
	60310	Variation des stocks de matières premières		2 815,00
	60600	Achats non stockés de matières et fournitures		18 510,00
	61200	Redevance de crédit-bail		6 363,00
	61500	Entretien et réparations		18 995,00
	61600	Primes d'assurance		5 270,00
	62110	Personnel intérimaire		2 403,00
	62260	Honoraires		4 490,00
	62300	Publicité, publications, relations publiques		11 256,00
	62410	Transport sur achats		16 157,00
	62600	Frais postaux et de télécommunication		4 667,00
	62700	Services bancaires et assimilés		2 070,00
	63100	Impôts taxes et versements assimilés		28 845,00
	64100	Rémunération du personnel		245 192,00
	64500	Charges de sécurité sociale et de prévoyance		94 531,00

	65400	Pertes sur créances irrécouvrables		2 477,00
	66100	Charges d'intérêt		6 960,00
	66600	Perte de change		1 939,00
	66700	Charge nette sur cession de VMP		2 570,00
	67500	Valeur comptable des éléments d'actif cédés		20 417,00
	68110	Dotations aux amortiss./ immo. corp. et inc.		9 628,00
	68150	Dotations aux provisions - exploitation		4 701,00
	68170	Dotations aux dépréciations - actifs circulants		2 839,00
	68600	Dotations amort. dépréc. - Charges financières		1 440,00
	69500	Impôt sur les bénéfices		13 995,00
		<i>Pour solde des comptes de charges</i>		
		— 31 décembre N —		
	70100	Ventes de produits finis	750 185,00	
	70800	Produits des activités annexes	4 701,00	
	71350	Variation des stocks de produits finis	35 915,00	
	72200	Production immobilisée	11 613,00	
	76200	Produits des autres immobilisations financières	5 467,00	
	76700	Produit net sur cession de VMP	2 413,00	
	77500	Produit des cessions d'éléments d'actif	11 613,00	
	78170	Reprise sur dépréciation des actifs circulants	6 962,00	
	78660	Reprise sur dépréciations et provisions	2 857,00	
	12000	Résultat de l'exercice (bénéfice)		831 726,00
		<i>Pour solde des comptes de produits</i>		

Il convient ensuite de clôturer les comptes de bilan.

		— 31 décembre N —		
10100	Capital		48 300,00	
12000	Résultat de l'exercice (bénéfice)		29 121,00	
10610	Réserve légale		4 830,00	
10630	Réserve statutaire		4 500,00	
10680	Réserve facultative		4 610,00	
15100	Provision pour risque		4 700,00	
16400	Emprunt auprès des établissements de crédit	105 200,00		
16880	Intérêts courus	3 450,00		
28130	Amortissement des constructions	24 960,00		
28154	Amortissement du matériel industriel	68 850,00		
28182	Amortissement du matériel de transport	11 690,00		
28183	Amortissement du matériel de bureau et informatique	5 773,00		
39510	Dépréciation des stocks de produits finis	2 925,00		
40100	Fournisseurs	46 085,00		
40400	Fournisseurs d'immobilisations	6 023,00		
40800	Fournisseurs - factures non parvenues	2 693,00		
43100	Sécurité sociale	11 090,00		
43700	Autres organismes sociaux	3 266,00		
44400	État - impôts sur les bénéfices	6 941,00		
48700	Produits constatés d'avance	9 035,00		
49100	Dépréciation des comptes clients	7 010,00		
59060	Dépréciation des obligations	2 355,00		
20700	Fonds commercial		22 100,00	
21100	Terrains		26 570,00	
21300	Constructions		70 300,00	
21540	Matériel industriel		96 370,00	

21820	Matériel de transport	23 100,00
21830	Matériel de bureau et matériel informatique	9 720,00
27300	Titres immobilisés de l'activité de portefeuille	9 200,00
31100	Stocks de matières premières	19 950,00
35500	Stocks de produits finis	68 210,00
41100	Clients	10 703,00
48600	Charges constatées d'avance	12 960,00
50600	Obligations	9 610,00
51200	Banques	33 760,00
53000	Caisse	854,00
	<i>Pour solde des comptes de bilan</i>	

2) Reprise des à nouveaux : réouverture du bilan au 1^{er} janvier N+1

		1 ^{er} janvier N		
20700	Fonds commercial	22 100,00		
21100	Terrains	26 570,00		
21300	Constructions	70 300,00		
21540	Matériel industriel	96 370,00		
21820	Matériel de transport	23 100,00		
21830	Matériel de bureau et matériel informatique	9 720,00		
27300	Titres immobilisés de l'activité de portefeuille	9 200,00		
31100	Stocks de matières premières	19 950,00		
35500	Stocks de produits finis	68 210,00		
41100	Clients	10 703,00		
48600	Charges constatées d'avance	12 960,00		
50600	Obligations	9 610,00		
51200	Banques	33 760,00		
53000	Caisse	854,00		
10100	Capital		48 300,00	
12000	Résultat de l'exercice (bénéfice)		29 121,00	
10610	Réserve légale		4 830,00	
10630	Réserve statutaire		4 500,00	
10680	Réserve facultative		4 610,00	
15100	Provision pour risque		4 700,00	
16400	Emprunt auprès des établissements de crédit		105 200,00	
16880	Intérêts courus		3 450,00	
28130	Amortissement des constructions		24 960,00	
28154	Amortissement du matériel industriel		68 850,00	
28182	Amortissement du matériel de transport		11 690,00	
28183	Amortissement du matériel de bureau et inf.		5 773,00	
39510	Dépréciation des stocks de produits finis		2 925,00	
40100	Fournisseurs		46 085,00	
40400	Fournisseurs d'immobilisations		6 023,00	
40800	Fournisseurs - factures non parvenues		2 693,00	
43100	Sécurité sociale		11 090,00	
43700	Autres organismes sociaux		3 266,00	
44400	État - impôts sur les bénéfices		6 941,00	
48700	Produits constatés d'avance		9 035,00	
49100	Dépréciation des comptes clients		7 010,00	
59060	Dépréciation des obligations		2 355,00	
	<i>Réouverture des comptes de bilan</i>			

CAS 2

Application

Thème : Affectation du résultat dans une entreprise individuelle (Entreprise Erika)

L'entreprise individuelle Erika a réalisé un bénéfice de 17 561 € pour l'exercice comptable clos le 31 décembre N.

Un extrait de son bilan au 31 décembre donne les informations suivantes :

Extrait de bilan au 31/12/N	
101 - Capital	38 600,00
108 - Compte de l'exploitant	- 13 456,00
120 - Résultat de l'exercice	17 561,00

Le 24 janvier N+1, Monsieur Bouba, entrepreneur individuel, décide de porter le bénéfice de l'année N au compte de l'exploitant, puis de virer le solde au capital individuel.

- 1) Expliquer pourquoi le solde du compte 108 est débiteur au 31 décembre N.
- 2) Présenter les écritures d'affectation du résultat.
- 3) Présenter la structure des capitaux propres après cette affectation.

CORRIGÉ

1) Explication du solde du compte 108

Le compte 108 - Compte de l'exploitant présente un solde débiteur du fait des prélèvements opérés au cours de l'exercice N par l'entrepreneur individuel Monsieur Bouba à titre d'avance sur le résultat. Rappelons que ce résultat constitue en principe son revenu et qu'il sera imposé personnellement sur le bénéfice réalisé.

Le résultat réalisé est suffisant pour couvrir les avances prélevées par Monsieur Bouba.

2) Affectation du résultat

120	108	24 janvier N+1 Résultat de l'exercice (bénéfice) Compte de l'exploitant <i>Affectation du résultat N</i>	17 561,00	17 561,00
108	101	Compte de l'exploitant Capital individuel <i>Affectation du résultat N (17 561 - 13 456)</i>	4 105,00	4 105,00

3) Capitaux propres après affectation du résultat

Extrait de bilan au 31/12/N	
101 - Capital	42 705,00

On remarque que $38\ 600 - 13\ 456 + 17\ 561 = 42\ 705$ €. C'est la structure des capitaux propres qui change à l'issue de l'affectation du résultat, leur montant reste identique.

CAS 4

Application

Thème : Affectation du résultat dans une société (Société Marima)

L'extrait de bilan de la société Marima SA au 31 décembre N se présente ainsi :

Extrait de bilan au 31/12/N	
Capital social (4 000 actions de 20 € chacune)	80 000,00
Réserve légale	5 310,00
Réserve statutaire	21 300,00
Réserve facultative	8 150,00
Résultat de l'exercice	24 620,00

L'article 7 des statuts portant sur la répartition du résultat indique :

- « la perte éventuelle est portée en report à nouveau débiteur ;
- la réserve légale est dotée selon les termes fixés par la loi ;
- la réserve statutaire sera dotée chaque année pour 2 500 € ;
- un intérêt statutaire de 3,5 % est attribué à chaque actionnaire sur son apport ;
- une réserve facultative sera éventuellement dotée en fonction des décisions de l'assemblée générale ;
- le solde sera attribué aux associés au prorata de leurs apports. »

Le 28 avril, les actionnaires, réunis en assemblée générale, décident d'affecter 3 500 € en réserve facultative et d'attribuer 17 320 € de dividende (intérêt statutaire + superdividende).

Le capital est entièrement libéré.

- 1) Distinguer et définir les différentes réserves (légales, statutaire, facultative).
- 2) Présenter le tableau de répartition du bénéfice de l'exercice N.
- 3) Enregistrer l'affectation du résultat de l'année N à la suite de l'assemblée générale.
- 4) En N+1, La société Marima SA réalise une perte de 25 379 €. L'assemblée décide son affectation en report à nouveau. Enregistrer cette écriture.

CORRIGÉ

1) Différentes réserves

Réserve légale	Elle est imposée par la loi. À chaque exercice 5 % du bénéfice net de l'exercice diminué le cas échéant des pertes antérieures, jusqu'à ce qu'elle atteigne 10 % du capital social.	Compte 1061
Réserve statutaire	Les statuts peuvent prévoir le prélèvement d'une partie du bénéfice pour constituer une réserve statutaire.	Compte 1063
Réserve facultative	La dotation et le montant de la dotation d'une réserve facultative peuvent être attribués au titre de chaque exercice par l'assemblée générale.	Compte 1068

2) Tableau de répartition de l'exercice N

Réserve légale : 5 % de 24 620 = 1 231 €

5 310 + 1 231 = 6 541 < 10 % de 80 000, la réserve légale peut être dotée de 1 231 €

Dividendes : 2 800 + 14 520 = 17 320 €

Intérêt statutaire : 3,5 % de 80 000 = 2 800 €

Superdividende : 14 520 €

	Affectations	Origines
Origines		
- Report à nouveau N-1		24 620,00
- Résultat N		
Affectations		
- Réserve légale	1 231,00	
- Réserve statutaire	2 500,00	
- Réserve facultative	3 500,00	
- Dividendes	17 320,00	
- Report à nouveau N	69,00	
Totaux	24 620,00	24 620,00

3) Enregistrement de l'affectation du résultat

		28 avril N+1	
1200		Résultat de l'exercice (bénéfice)	24 620,00
	1061	Réserve légale	1 231,00
	1063	Réserve statutaire	2 500,00
	1068	Autres réserves	3 500,00
	1100	Report à nouveau créditeur	69,00
	4550	Associés, dividendes à payer	17 320,00
		<i>Affectation du résultat N</i>	

4) Écriture d'affectation de la perte de l'exercice N+1

		28 avril N+1	
1190		Report à nouveau (solde débiteur)	25 379,00
	1290	Résultat de l'exercice (perte)	25 379,00
		<i>Affectation du résultat N</i>	

Documents de synthèse : bilan et compte de résultat

RAPPEL DE COURS

Un des rôles de la comptabilité est de fournir de l'information utile sur la situation et les performances de l'entreprise. **Le bilan** et **le compte de résultat** sont deux des documents de synthèse essentiels pour traduire les réalités de l'entreprise.

- Le **bilan** représente le patrimoine économique de l'entreprise en définissant l'actif et le passif de l'entreprise depuis la création de l'entreprise et après inventaire annuel. Si l'affectation du résultat n'a pas eu lieu, le bilan intègre dans les fonds propres le résultat. Si le résultat est réparti, il n'y apparaît plus. Le bilan peut être présenté en compte ou en liste, dans ce dernier cas, les dettes sont présentées selon leur échéance et les fonds propres sont présentés de manière résiduelle.

- Le **compte de résultat** exprime la formation ou destruction de richesse de l'entreprise en rapportant les charges aux produits de l'exercice. Dans une présentation en compte, les charges sont présentées dans un premier temps puis suivent ou se juxtaposent les produits. Dans une présentation en liste, les charges et les produits sont regroupés selon leur nature, ce regroupement permet de déterminer des résultats intermédiaires (exploitation, financier, exceptionnel)

Selon la taille de l'entreprise, le bilan et le compte de résultat sont présentés selon le **système abrégé, de base** ou **développé**. Selon le système, l'information est plus ou moins détaillée.

L'**annexe**, contrairement à son acception dans le langage courant, ne doit pas être considérée comme un document que l'utilisateur peut exploiter en supplément des autres documents de synthèse. L'annexe est établie en vue de compléter et de mieux comprendre le bilan et le compte de résultat. Sa considération est nécessaire aux utilisateurs des informations comptables pour se forger une image de l'entreprise. Les informations de l'annexe sont donc complémentaires. Elles ne constituent, ni un palliatif des informations divulguées dans les autres documents, ni des informations sans importance significative pour porter un jugement sur l'entreprise.

L'annexe est élaborée selon le système de présentation des comptes. De manière générale, elle communique des informations sur les règles et méthodes comptables, des compléments d'informations relatifs au bilan et au compte de résultat et d'autres informations significatives. L'annexe intègre des tableaux obligatoires : **le tableau des immobilisations, le tableau des amortissements, le tableau des dépréciations, le tableau des provi-**

sions, le tableau des échéances des créances et des dettes. Dans le système développé, l'entreprise établit en plus le tableau des soldes intermédiaires de gestion, le tableau de détermination de la capacité d'autofinancement et le tableau des emplois et ressources⁽¹⁾.

CAS

CAS 1

Application

Thème : Construction d'un bilan et d'un compte de résultat provisoire (Société InfoPratic)

Pour obtenir des informations sur son activité du mois de janvier, la société « InfoPratic » a noté les opérations jour après jour au moment où elles se réalisaient :

Les ventes du mois

- Le 05/01 : facture n° V060101. Vente de marchandises au client Decours : 825,24 € TTC, réglés le jour même par chèque bancaire n° 07898765.
- Le 10/01 : facture n° V060102. Vente de marchandises au client Ardois : 119,60 € TTC, réglés en espèces (pièce de caisse n° E060101).
- Le 14/01 : facture n° V060103. Installation et paramétrage de logiciels chez le client Decours : 155,48 € TTC payables dans 30 jours.
- Le 22/01 : facture n° V060104. Vente de marchandises à Berraud : 119,60 € TTC, réglés en espèces (pièce de caisse n° E060102).
- Le 25/01 : facture n° V060105. Vente de marchandises à Vatier : 717,60 €, TTC réglés par chèque bancaire n° 86721650.
- Le 28/01 : facture n° V060106. Vente de marchandises à Morin : 478,40 € TTC payables dans 30 jours.

Les achats du mois

- Le 06/01 : facture n° A060101. Achat de mobiliers de bureau : 1 430,00 € (HT) au fournisseur TOP PC, règlement dans 30 jours.
- Le 20/01 : facture n° A060103. Achat de marchandises : 220,00 € (HT) au fournisseur POP, règlement par chèque bancaire n° 97863421, l'entreprise ayant obtenu une réduction commerciale de 21,00 €.
- Le 22/01 : facture n° A060104. Achat de fournitures diverses : 119,60 € (TTC) réglés par chèque bancaire n° 97863422.

Les autres frais du mois

- Le 10/01 : facture n° A060105 de France Telecom : 119,60 € TTC, réglés le jour même par chèque bancaire n° 97863423.
- Le 28/01 : amende payée en espèces : 127,00 €. Pièce de caisse n° D060101.

(1) Voir Manuel Introduction à la comptabilité, DCG 9, C. Disle, R. Maëso, M. Méau, Dunod.

- Le 28/01 : avis de débit de la banque nous informant que la somme de 89,00 € correspondants à des intérêts sur notre emprunt en cours a été prélevée sur notre compte.
 - Le 29/01 : achat de timbres poste : 15,00 € réglés par chèque bancaire n° 97863424.
 - Le 29/01 : achat de timbres fiscaux : 86,00 € réglés en espèces. Pièce de caisse n° D060102.
- Début janvier, le bilan de la société InfoPratic se présentait comme suit :

Bilan de la société InfoPratic au 1^{er} janvier/N

en €

Actif	Montants	Passif	Montants
<i>Immobilisation</i>		<i>Capitaux propres</i>	
Constructions	25 200,00	Capital social	39 000,00
Matériel de transport	9 000,00	Réserves	500,00
Matériel de bureau et matériel informatique	8 300,00	Total capitaux propres	39 500,00
Total immobilisations	42 500,00	<i>Dettes</i>	
<i>Actif circulant</i>		Emprunts	7 200,00
Stock de marchandises	2 700,00	Dettes fournisseurs	1 430,00
Créances clients	167,00		
Banque	2 443,00	Total dettes	8 630,00
Caisse	320,00	Total général Passif	48 130,00
Total actif circulant	5 630,00		
Total général Actif	48 130,00		

Le taux de TVA applicable aux opérations est de TVA de 19,60 %.

Établir le compte de résultat et le bilan de la société « InfoPratic » au 31 janvier/N.

CORRIGÉ**Compte de résultat et bilan de la société InfoPratic
au 1^{er} et au 31 janvier N****■ Bilan de la société InfoPratic**

Immobilisations	Début janvier N	Fin janvier N	Capitaux propres	Début janvier N	Fin janvier N
Constructions	25 200,00	25 200,00	Capital social	39 000,00	39 000,00
Matériel de transport	9 000,00	9 000,00	Réserves	500,00	500,00
Matériel de bureau et info	8 300,00	9 730,00	Résultat		742,00
Total immobilisations	42 500,00	43 930,00	Total capitaux propres	39 500,00	40 242,00
Actif circulant			Dettes		
Stocks marchandises	2 700,00	2 700,00	Emprunts	7 200,00	7 200,00
Créances clients	167,00	800,88	Dettes fournisseurs	1 430,00	3 140,28
Banque	2 443,00	2 594,40			
Caisse	320,00	439,6			
Crédit de TVA ¹		117,40			
Total actif circulant	5 630,00	6 552,28	Total dettes	8 630,00	10 340,28
Total actif	48 130,00	50 582,28	Total passif	48 130,00	50 582,28

(1) TVA déductible : 358,48 • TVA collectée : 241,08 • Crédit de TVA : 117,40

■ Compte de résultat de la société InfoPratic au 01/01/N

	fin janvier N		fin janvier N
Charges		Produits	
Achats marchandises	199,00	Ventes marchandises	1 100,00
Achats fournitures diverses	100,00	Prestations services	130,00
Frais télécom	100,00		
Charges intérêts	89,00		
Résultat : bénéfice	742,00		
Total	1 230,00	Total	1 230,00

CAS 3

Application

Thème : Construction d'un bilan et d'un compte de résultat (Société Yves Lecoquin)

La balance des comptes de l'entreprise Yves Lecoquin, société familiale dont le développement récent laisse entrevoir une prochaine cotation au second marché, présente les soldes suivants au 31 décembre N avant toute opération d'inventaire :

Comptes		Solde débiteur	Solde créditeur
1010	Capital		2 650 000
1060	Réserves		150 000
1100	Report à nouveau		55 000
1640	Emprunts et dettes financières		460 000
1650	Dépôts et cautionnements reçus		15 000
2060	Droit au bail	219 000	
2110	Terrains	570 375	
2130	Constructions	890 000	
2154	Matériel industriel	1 420 000	
2610	Titres de participation	655 000	
2740	Prêts	180 000	
2750	Dépôts et cautionnements versés	11 325	
2813	Amortissement de constructions		111 250
2815	Amortissement du matériel industriel		828 000
2960	Dépréciation des titres		30 000
3110	Stock de matières premières	220 000	
3550	Stocks de produits finis	276 500	
4010	Fournisseurs		248 700
4030	Fournisseurs - effets à payer		173 000
4110	Clients	424 560	
4130	Clients - effets à recevoir	35 000	
4300	Sécurité sociale et autres organismes sociaux		58 500
4456	TVA déductible	174 000	
4457	TVA collectée		165 000
5030	Actions	25 000	
5112	Chèques à encaisser	12 050	
5120	Banque	176 540	
5310	Caisse	18 900	
6010	Achats matières premières	2 112 000	
6061	Fournitures non stockables	170 000	
6130	Locations	45 000	
6160	Primes d'assurances	9 600	
6210	Personnel extérieur	3 500	
6240	Transports	18 000	
6260	Frais postaux et de télécommunications	10 200	
6270	Services bancaires	2 000	
6300	Impôts et taxes	148 000	

Comptes		Solde débiteur	Solde créditeur
6410	Charges de personnel	442 000	
6450	Charges de Sécurité sociale et de prévoyance	221 000	
6610	Charges d'intérêts	8 700	
6710	Charges exceptionnelles	112 400	
7010	Ventes de produits		3 645 000
7610	Produits de participation		9 000
7710	Produits exceptionnels		12 200
Total		8 610 650	8 610 650

Données d'inventaire

- 1) Achats de matières premières reçues le 22 décembre : 64 000 € HT à crédit.
 - 2) Achats fournitures non stockables 11 600 € HT la facture n'est pas parvenue au 31/12/N.
 - 3) Ventes de produits finis au client Armand 200 000 € HT ; règlement à 60 jours.
 - 4) Produits livrés au client Aristide 51 000 € HT, facture non établie fin décembre.
 - 5) Le compte 1 640 comprend un emprunt de 300 000 € pour lequel les intérêts courus sont de 15 000 €, leur règlement intervenant avec l'échéance de mars N+1 d'un montant de 85 000 €.
 - 6) Les constructions ont été acquises le 1^{er} juillet N-3 ; amortissement sur 20 ans.
 - 7) Le matériel industriel est amortissable selon le mode linéaire avec un taux unique ; il a été acquis pour 520 000 € le 1^{er} juillet N-5, pour 600 000 € début janvier N-3 et le solde le 1^{er} novembre N. Aucun matériel n'était complètement amorti le 31 décembre N-1.
 - 8) Le terrain qui figure au bilan est convoité par l'entreprise voisine, qui fait une proposition le 15/12/N à 1,5 million d'euros.
 - 9) Les titres de participation concernent une filiale fortement déficitaire en N-1 ; grâce au prêt accordé début N cette filiale s'est complètement redressée.
 - 10) Les intérêts sur les prêts accordés n'ont pas été comptabilisés ; ils s'élèveront à 22 000 €, payables par la filiale concernée fin janvier N+1 ; ils concernent la période mars N à janvier N+1.
 - 11) Le stock final de matières premières est évalué à 250 000 € et celui de produits finis à 350 000 €.
 - 12) Par référence au passé, on estime à 3 % du chiffre d'affaires facturé au 31/12/N le montant des pertes probables sur créances clients.
- À la fin de l'exercice, deux dossiers clients posent problème :
- 13) Le client Armel, débiteur de 59 800 €, fait l'objet d'un redressement judiciaire. L'administrateur provisoire estime à 40 % le taux de recouvrement possible.
 - 14) La liquidation du client Anthelme, débiteur de 11 960 €, a été prononcée le 15 décembre. La créance a été déclarée totalement irrécouvrable.
 - 15) Les primes d'assurances couvrent les risques pour la période du 1^{er} décembre N au 30 novembre N+1.
- 1) Établir le bilan et le compte de résultat provisoires au vu de la balance présentée (en considérant que l'entreprise n'est pas soumise à l'IS).
 - 2) Présenter les écritures de régularisation correspondant aux données d'inventaire.
 - 3) Établir le bilan et le compte de résultat après inventaire (en considérant que l'entreprise n'est pas soumise à l'IS).

CORRIGÉ**1) Bilan et compte de résultat provisoires (entreprise non soumise à l'IS)****■ Bilan avant inventaire de la société Yves Lecoquin au 31/12/N**

en €

Actif				Passif	
	Valeur d'origine	Amortissements et dépréciations	VNC		
Immobilisations				Capitaux propres	
Droit au bail	219 000		219 000	Capital	2 650 000
Terrain	570 375		570 375	Réserves	150 000
Constructions	890 000	111 250	778 750	Report à nouveau	55 000
Matériel Industriel	1 420 000	828 000	592 000	Résultat de l'exercice	363 800
Titres	655 000	30 000	625 000	Dettes	
Prêts	180 000		180 000	Emprunts	460 000
Dépôts	11 325		11 325	Dépôts reçus	15 000
Actif circulant				Fournisseurs	248 700
Stocks matières premières	220 000		220 000	Fournisseurs	
Stocks Produits finis	276 500		276 500	Effets à payer	173 000
Clients	424 560		424 560	Sécurité sociale	58 500
Clients Effets à recevoir	35 000		35 000	État TVA collectée	165 000
État TVA déductible	174 000		174 000		
Valeur mobilière de placement (actions)	25 000		25 000		
Chèques à encaisser	12 050		12 050		
Banque	176 540		176 540		
Caisse	18 900		18 900		
Total	5 308 250	969 250	4 339 000	Total	4 339 000

■ Compte de résultat avant inventaire de la société Yves Lecoquin au 31/12/N

en €

Charges		Produits	
Achats de matières premières	2 112 000	Ventes de produits	3 645 000
Fournitures non stockables	170 000		
Locations	45 000		
Primes d'assurance	9 600		
Personnel extérieur	3 500		
Transports	18 000		
Frais postaux et télécom.	10 200		
Services bancaires	2 000		
Impôts et taxes	148 000		
Charges de personnel	442 000		
Charges Sécu. soc.	221 000		
Total ch. exploitation	3 181 300	Total prod. exploitation	3 645 000
Charges d'intérêts	8 700	Produits de participation	9 000
Charges exceptionnelles	112 400	Produits exceptionnels	12 200
Résultat : Bénéfice	363 800		
TOTAL CHARGES	3 666 200	TOTAL PRODUITS	3 666 200

2) Écritures de régularisation correspondant aux données d'inventaire

		31/12/N		
60100		Achat matières premières	64 000,00	
44560		État TVA déductible	12 544,00	
	40100	Fournisseurs		76 544,00
		<i>Facture n°...</i>		
		d°		
60600		Achats non stockables de fournitures	11 600,00	
44586		État TVA à régulariser	2 273,60	
	40800	Fournisseurs, factures non parvenues		13 873,60
		<i>Bon de livraison, facture à venir</i>		
		d°		
41100		Clients	239 200,00	
	44570	État TVA collectée		39 200,00
	70100	Ventes de produits finis		200 000,00
		<i>Facture n°...</i>		
		d°		
41800		Clients factures à établir	60 996,00	
44580		État TVA à régulariser		9 996,00
	70100	Ventes de produits finis		51 000,00
		<i>Bon de livraison, facture à venir</i>		
		d°		
66100		Charges d'intérêts	15 000,00	
	16880	Intérêts courus		15 000,00
		<i>Intérêts sur emprunt, voir tableau d'amortissement</i>		
		d°		
68100		Dotations aux amortissements	44 500,00	
	28130	Amortissements des constructions		44 500,00
		<i>Voir tableau d'amortissement des constructions : 890 000/20</i>		
		d°		
68100		Dotations aux amortissements	182 000,00	
	28154	Amortissements du matériel et outillage		182 000,00
		<i>Voir tableau d'amortissement du matériel et outillage⁽¹⁾</i>		
		d°		
29600		Dépréciation des titres de participation	30 000,00	
	78600	Reprise des amortissements et dépréciations		30 000,00
		- produits financiers		
		<i>Voir test de dépréciations des titres (voir bilan)</i>		
		d°		
27680		Intérêts courus	20 000,00	
	76240	Produits financiers, revenus des prêts		20 000,00
		<i>Intérêts sur emprunt, voir tableau d'amortissement :</i>		
		<i>22 000 × 10/11</i>		
		d°		
60300		Variation des stocks de matières premières	220 000,00	220 000,00
	31000	Stocks de matières premières		
		<i>Annulation du stock initial</i>		
		d°		
71300		Variation des stocks de produits finis	276 500,00	276 500,00
	35500	Stocks de produits finis		
		<i>Annulation du stock initial</i>		
		d°		
3100		Stocks de matières premières	250 000,00	250 000,00
	60300	Variation des stocks de matières premières		
		<i>Constatation du stock final</i>		
		d°		
35500		Stocks de produits finis	350 000,00	350 000,00
	73100	Variation des stocks de produits finis		
		<i>Constatation du stock final</i>		

68100		d°	Dotations aux amortissements et dépréciations - charges d'exploitation	109 350,00	
	49100		Dépréciations des créances clients <i>Test de dépréciation des créances clients : 3 645 000 × 3 %</i>		109 350,00
41600		d°	Clients douteux ou litigieux	59 800,00	
	41100		Client Armel <i>Test de dépréciation des créances clients</i>		59 800,00
68100		d°	Dotations aux amortissements et dépréciations - charges d'exploitation	30 000,00	
	49100		Dépréciations des créances clients <i>Test de dépréciation des créances clients : 59 800/1,196 × (100 % - 40 %)</i>		30 000,00
65400		d°	Pertes sur créances irrécouvrables	10 000,00	
44570			État TVA collectée	1 960,00	
	41120		Créances clients Anthelme <i>Constatation irrécouvrabilité de la créance client Anthelme</i>		11 960,00
48600		d°	Charges constatées d'avance	8 800,00	
	61600		Primes d'assurance <i>Primes d'assurances ne concernant pas l'exercice N : 9 600 × 11/12</i>		8 800,00

(1) Nouveau matériel : $1\,420\,000 - 520\,000 - 600\,000 = 300\,000 \text{ €}$

Durée d'amortissement : N

$520\,000 \times 1/N \times 1/2 + 520\,000 \times 1/N \times 4 + 600\,000 \times 1/N \times 3 = 828\,000 \text{ €}$

donc N = 5 ans

Dotations N : $520\,000 \times 1/5 \times 1/2 + 600\,000 \times 1/5 + 300\,000 \times 1/5 \times 2/12 = 182\,000,00 \text{ €}$

3) Bilan et compte de résultat après inventaire (l'entreprise n'est pas soumise à l'IS)

■ Bilan après inventaire de la société Yves Lecoquin au 31/12/N

	Actif			Passif	
	Valeur d'origine	Somme des amortissements et dépréciations	VNC		
Immobilisations				Capitaux propres	
Droit au bail	219 000,00		219 000,00	Capital	2 650 000,00
Terrain	570 375,00		570 375,00	Réserves	150 000,00
Constructions	890 000,00	155 750,00	734 250,00	Report à nouveau	55 000,00
Matériels Industriels	1 420 000,00	1 010 000,00	410 000,00	<i>Résultat de l'ex. : bénéfice</i>	310 650,00
Titres	655 000,00		655 000,00		
Prêts	200 000,00		200 000,00		
Dépôts	11 325,00		11 325,00		
Actif circulant				Dettes	
Stocks matières premières				Emprunts	475 000,00
Stocks produits finis	250 000,00		250 000,00	Dépôts reçus	15 000,00
Clients	350 000,00		350 000,00	Fournisseurs	339 117,60
Clients Effets à recevoir	712 796,00	139 250,00	575 856,00	Fournisseurs	
État TVA déductible	35 000,00		35 000,00	Effet à payer	173 000,00
Valeurs mobilières de placement. (Actions)	188 817,60		188 817,60	Sécurité sociale	58 500,00
Chèques à encaisser	25 000,00		25 000,00	État TVA collectée	212 236,00
Banque	12 050,00		12 050,00		
Caisse	176 540,00		176 540,00		
Charges constatées d'avance	18 900,00		18 900,00		
	8 800,00		8 800,00		
Total	5 743 603,60	1 305 100,00	4 438 503,60	Total	4 438 503,60

■ **Compte de résultat après inventaire de la société Yves Lecoquin au 31/12/N**
en €

Actif		Passif	
Achats de matières premières	2 176 000	Ventes de produits	3 896 000
Variation des stocks de matières premières	- 30 000	Variation des stocks de produits finis	73 500
Fournitures non stockables	181 600		
Locations	30 000		
Primes d'assurance	800		
Personnel extérieur	3 500		
Transports	18 000		
Frais postaux et télécom	10 200		
Services bancaires	2 000		
Impôts et taxes	148 000		
Charges de personnel	442 000		
Charges Sécurité sociale	221 000		
Pertes sur créances irrécouvrables	10 000		
DAP charges d'exploitation	365 850	RAP produits d'exploitation	30 000
Total ch. exploitation	3 593 950	Total prod exploitation	3 999 500
Charges d'intérêts	23 700	Produits financiers	29 000
Charges exceptionnelles	112 400	Produits exceptionnels	12 200
Résultat : bénéfice	310 650		
TOTAL CHARGES	4 040 700	TOTAL PRODUITS	4 040 700

CAS 3

Approfondissement

Thème : Synthèse des écritures comptables et lecture des documents comptables (Société BO)

La société BO, entreprise de négoce d'instruments de musique, souhaite comprendre la logique et le sens des documents. À l'aide de la balance de la société BO présentée ci-après, répondre aux questions suivantes :

- 1) Quel est le solde du compte Créances clients ? Qu'est ce que ce montant signifie ?
- 2) Quel est le solde du compte Dettes fournisseurs ? Qu'est ce que ce montant signifie ?
- 3) Quel est le solde du compte Emprunt ? Qu'est ce que ce montant signifie ?
- 4) Quel est le solde du compte Ventes de marchandises ? Qu'est ce que ce montant signifie ?
- 5) Quel est le solde du compte banque ? Qu'est ce que ce montant signifie ?
- 6) Le solde du compte Banque représente-t-il le niveau de trésorerie généré par le résultat de l'activité de l'entreprise ?
- 7) Commenter la situation de l'entreprise.

Balance de la société BO

en €

N° des comptes	Intitulés des comptes	Totaux des comptes		Soldes des comptes	
		Total débit	Total crédit	Débiteurs	Créditeurs
1010	Capital social	-	200 000,00	-	200 000,00
2130	Constructions	127 000,00	-	127 000,00	-
2182	Matériel de transport	45 000,00	-	45 000,00	-
2183	Matériel de bureau et matériel informatique	41 500,00	-	41 500,00	-
1600	Emprunts	-	50 000,00	-	50 000,00
3700	Stock de marchandises	13 500,00	-	13 500,00	-
4000	Dettes fournisseurs	-	7 150,00	-	7 150,00
4100	Créances clients	3 510,00	-	3 510,00	-
5120	Banque	2 975,00	3 860,00	-	885,00
5300	Caisse	2 225,00	1 065,00	1 160,00	-
6070	Achats de marchandises	28 250,00	-	28 250,00	-
6060	Achats non stockés de matières et fournitures	780,00	-	780,00	-
6260	Frais postaux et télécommunications	640,00	-	640,00	-
6300	Impôts, taxes	430,00	-	430,00	-
6600	Charges financières	8 445,00	-	8 445,00	-
6700	Charges exceptionnelles	635,00	-	635,00	-
7070	Ventes de marchandises	-	11 875,00	-	11 875,00
7060	Prestations de services	-	835,00	-	835,00
7600	Produits financiers	-	105,00	-	105,00
	Total	274 890,00	274 890,00	270 850,00	270 850,00

CORRIGÉ**1) Solde du compte Créances clients**

Le solde du compte Créances Clients est débiteur de 3 510 €. Cela signifie que, suite aux opérations de vente et de prestations de services et suite aux encaissements des créances clients enregistrés à la date d'édition de la balance, les créances clients représentent 3 510 € ; les clients doivent donc encore cette somme à la société BO sur les ventes réalisées.

2) Solde du compte Dettes fournisseurs

Le solde du compte Dettes Fournisseurs est créditeur de 7 150 €. Cela signifie que, suite aux opérations d'achats et suite aux règlements aux fournisseurs enregistrés à la date d'édition de la balance, les dettes fournisseurs représentent 7 150 € ; la société BO doit donc encore 7 150 € à ses fournisseurs sur les achats réalisés.

3) Solde du compte Emprunt

Le solde du compte Emprunt est créditeur de 50 000 €. Cela signifie que le montant emprunté restant dû aux institutions financières est de 50 000 € à la date d'édition de la balance.

4) Solde du compte Ventes de marchandises

Le solde du compte Ventes de marchandises est créditeur de 11 875 €. Cela signifie que la société BO a facturé 11 875 € de marchandises, nets des retours et réductions commerciales et financières, à la date d'édition de la balance.

5) Signification du solde du compte banque

Le compte banques est créditeur de 885 €. Cela signifie que l'entreprise a dû faire face à plus de décaissements que d'encaissements sur son compte banque, à la date d'édition de la balance. De ce fait, la société BO ne dispose pas de disponibilités sur son compte mais, au contraire, présente un découvert bancaire. Les 885 € représentent un concours bancaire courant.

6) Solde du compte Banque et niveau de trésorerie généré par le résultat de l'activité de l'entreprise

- Premièrement, le compte banque ne résume pas le niveau de trésorerie de l'entreprise. D'autres éléments concourent à la trésorerie de l'entreprise (exemple : caisse, SICAV de trésorerie, emprunt de court terme...).
- Deuxièmement, le résultat généré par l'entreprise et le niveau de trésorerie de l'entreprise ne sont généralement pas identiques du fait du décalage dans le temps entre les flux physiques et les flux monétaires (opérations à crédit) et du fait des opérations de financement où seule la trésorerie intervient.

7) Situation de l'entreprise

On pourrait penser que la société BO ne présente pas une situation favorable. En effet, son compte banque indique qu'elle ne dispose pas de disponibilités alors qu'il reste peu de créances à récupérer et que l'entreprise a souscrit un emprunt important. De plus, l'entreprise affiche un montant de dettes envers ses fournisseurs non négligeables. On peut cependant noter que la société BO dispose de disponibilités en caisse et d'investissements matériels d'une certaine valeur, et, enfin, que les ventes enregistrées sont en deçà des achats effectués. Aussi, si l'entreprise parvient à utiliser au mieux ses investissements et à écouler ses marchandises, on peut penser que sa situation n'est pas inquiétante. Notons cependant que les charges financières grèvent fortement la performance de l'entreprise.

RAPPEL DE COURS

Le système comptable est une nécessité et découle de la définition même de la comptabilité par le PCG. Il doit permettre de saisir les informations comptables, de les enregistrer puis d'en restituer une synthèse dans les comptes annuels. Par ailleurs, le système comptable doit être décrit dans un document laissé à la disposition de l'utilisateur des comptes.

Les supports de travail sont les livres comptables obligatoires : livre-journal où sont enregistrées les écritures comptables par ordre chronologique, le grand-livre constitué par l'ensemble des comptes et le livre d'inventaire.

Le cheminement de l'information comptable depuis la pièce comptable dans le livre journal jusqu'à l'établissement financier doit pouvoir être repéré : il s'agit du « chemin de révision ».

Les différents traitements comptables sont la saisie, l'enregistrement des pièces comptables dans le journal et le grand-livre et la clôture des comptes. La périodicité des enregistrements est variable et souvent influencé par des contraintes fiscales (déclarations de TVA ou déclarations sociales...). La clôture des livres répond à des impératifs juridiques, fiscaux et organisationnels. Elle permet de figer la chronologie des écritures et d'assurer l'intangibilité des enregistrements.

1. Le système classique

Le système classique convient aux petites entités ; il se caractérise par la tenue au jour le jour d'un seul livre-journal (journal général) et d'un seul grand-livre (grand-livre général).

Avantages	Inconvénients
<ul style="list-style-type: none"> • Simplicité • Mise à jour des comptes en temps réel 	<ul style="list-style-type: none"> • Retards dans l'enregistrement • Division du travail impossible (inadapté dès que la taille de l'entité augmente)

Pour améliorer le système classique, on peut diviser le livre journal en journaux divisionnaires et le grand-livre unique en grands-livres divisionnaires, ce qui rend possible la division du travail.

2. Le système centralisateur

Une comptabilité auxiliaire est tenue quotidiennement dans des **journaux auxiliaires et des grands-livres auxiliaires**. En fin de mois les journaux auxiliaires sont totalisés et les totaux sont enregistrés dans le journal général (centralisateur) avec report dans le grand-livre général.

Le grand-livre général est divisé en : un **grand-livre auxiliaire clients** comprenant tous les comptes individuels clients, un grand-livre auxiliaire fournisseurs comprenant tous les comptes individuels fournisseurs et un grand livre général comprenant tous les autres comptes.

Le livre-journal est scindé en journaux **auxiliaires auxquels sont associés des comptes support** : fournisseurs, clients, caisse, banque... Le journal des opérations diverses (OD) reçoit les écritures qui ne relèvent pas d'un autre journal auxiliaire. Si une opération concerne plusieurs journaux, elle est enregistrée dans chacun d'entre eux grâce à un compte de « virement interne » (58 – Virement interne).

Avantages du système centralisateur : il permet une division du travail entre plusieurs services au sein desquels on peut également partager le travail. Le travail peut aussi être étalé dans le temps : les journaux auxiliaires sont tenus à jour en permanence, alors que la centralisation mensuelle ou trimestrielle suffit pour les autres familles de comptes.

CAS

CAS 1

Application

Thème : Ventes, système classique et système centralisateur

La société Verdeley est spécialisée dans le négoce de matériaux de construction auprès d'une clientèle de détaillants. Elle est assujettie à la TVA au taux réduit sur la totalité de son chiffre d'affaires. Durant la seconde quinzaine du mois de mars N, les factures suivantes ont été adressées à différents clients :

VERDELEY 125 avenue Lamartine 13002 Marseille doit		Société GARROU 36, rue de la République 13290 Aix en Provence Le 15/03/N Facture F03-015	
Désignation	Q	PU	Montant
Briques	1 500	0,50	750,00
Remise	3 %		22,50
Net commercial			727,50
TVA à 5,50 %			40,01
Net à payer			767,51

VERDELEY 125 avenue Lamartine 13002 Marseille doit		SARL MAISONNEUVE quart Petite Garrigue 13290 Aix en Provence Le 24/03/N Facture F03-024	
Désignation	Q	PU	Montant
Parpaing	6 500	0,75	4 875,00
Remise	2 %		146,25
Net commercial			4 728,75
Escompte	5 %		236,44
Net financier			4 492,31
TVA à 5,50 %			880,49
Net à payer			5 372,81

VERDELEY 125 avenue Lamartine 13002 Marseille		Société GARROU 36, rue de la République 13290 Aix-en-Provence Le 22/03/N Avoir AV03-022	
Désignation	Q	PU	Montant
retour Briques	75	0,50	37,50
Remise		3 %	1,13
Net commercial TVA à 5,50 %			36,38 2,00
Net à votre crédit			38,38

VERDELEY 125 avenue Lamartine 13002 Marseille		SARL MAISONNEUVE Quart Petite Garrigue 13290 Aix-en-Provence Le 31/03/N Avoir AV-03-031	
Désignation	Q	PU	Montant
Remise/CA mensuel	25 300	6 %	1 518,00
		TVA	83,49
Net à votre crédit			1 601,49

Extrait du plan comptable de la société Verdeley : 411GAR - Client Garrou

411MAI - Client Maisonneuve [...]

44571 - État, TVA collectée [...]

66500 - Escomptes accordés [...]

70701 - Ventes de briques

70702 - Ventes de parpaings [...]

70900 - RRR accordés

- 1) Enregistrer ces opérations en supposant que la société Verdeley applique le système classique.
- 2) Enregistrer ces opérations au journal auxiliaire des ventes en supposant que la société Verdeley applique le système centralisateur.
- 3) Opérer la centralisation des ventes au journal centralisateur à la fin du mois de mars N.

CORRIGÉ

1) Enregistrement (avec le système classique)

Les écritures sont comptabilisées au journal général.

4116AR	70701 44571	Client Garrou	31/08/N	767,51	
		Ventes de briques État, TVA collectée <i>Facture F03-015 - Garrou</i>			727,50 40,01
70701 44571	411GAR	Ventes de briques État, TVA collectée	22 mars N	36,38 2,00	
		Client Garrou <i>Avoir AV-03-022 - Garrou</i>			38,38

411MAI 66500	70720 44571	24 mars N		5 372,81	4 728,75
		Client Maisonneuve Escompte accordé		236,44	
		Facture F03-024 - Maisonneuve			
70900 44571	411MAI	31 mars N		1 518,00	1 601,49
		RRR accordés État, TVA collectée		83,49	
		Client Maisonneuve Avoir AV-03-031 - Maisonneuve			

Les sommes seront reportées au jour le jour dans le grand-livre général.

2) Enregistrement (système centralisateur)

Au cours de la seconde quinzaine de mars, les factures sont enregistrées dans le journal auxiliaire des ventes.

Journal auxiliaire des ventes : mars N (seconde quinzaine)

Date	Libellé	Comptes débités			Comptes crédités		
		Clients	Escompte accordé	RRR accordés	Ventes de briques	Ventes de parpaings	État, TVA collectée
15/03/N	Facture F03-015 - Garrou	767,51			727,50		40,01
22/03/N	Avoir AV-03-022 - Garrou	- 38,38			- 36,38		- 2,00
24/03/N	Facture F03-024 - Maisonneuve	5 372,81	236,44			4 728,75	880,49
31/03/N	Avoir AV-03-031 - Maisonneuve	- 1 601,49		1 518,00			- 83,49
	Totaux	4 500,45	236,44	1 518,00	691,13	4 728,75	835,02

Les comptes individuels clients sont mis à jour lors de l'enregistrement des factures.

3) Centralisation des ventes à la fin du mois de mars N

À la fin du mois de mars, la centralisation des ventes est opérée au journal centralisateur.

Centralisation à la fin du mois de mars N :

41100 66500 70900	70701 70702 44571	31 mars N		4 500,45	691,13
		Clients Escompte accordé		236,44	
		RRR accordés		1 518,00	835,02
		Ventes de briques			
		Ventes de parpaings			
		État, TVA collectée			
		<i>Journal auxiliaire des ventes - 2^{de} quinzaine mars N</i>			

Les comptes généraux et le compte collectif client sont mis à jour dans le grand-livre général.

CAS 2

Application

Thème : Utilisation d'un compte de liaison

L'entreprise Viallate située dans la baie du Mont-Saint-Michel commercialise des cadeaux souvenirs auprès de particuliers. Elle réalise ses ventes essentiellement au comptant. L'ensemble des opérations qu'elle réalise est soumis à la TVA au taux normal.

Elle a ouvert plusieurs journaux suivants : ventes au comptant, achats au comptant, caisse, Crédit du Nord, BNP et opérations diverses (OD).

Elle utilise également les comptes de virement internes suivants : 581 – Ventes au comptant ; 582 – Achats au comptant ; 583 – Virements de fonds.

Les opérations de la première semaine de mars ont été les suivantes :

- **3 mars N** : recette de la journée : 280 € par chèques, 195,60 € en espèces. Les chèques sont déposés sur le compte de la BNP ; Achat au comptant de timbres postes 54 €, payés en espèces.
- **4 mars N** : recette de la journée : 450 € par chèques, 159,35 € en espèces. Les chèques sont déposés sur le compte de la BNP. Paiement par chèque Crédit du Nord de la facture d'électricité 185 € HT. Versement de 500 € d'espèces sur le compte BNP.
- **5 mars N** : recette de la journée : 365 € par chèques, 145,25 € en espèces. Pourboire versé en espèce à un livreur : 15 €. Les chèques sont déposés sur le compte de la BNP.
- **6 mars N** : recette de la journée : 98 € par chèques, 152,75 € en espèces. Les chèques sont déposés sur le compte de la BNP. Virement de la BNP au Crédit du Nord : 600 €.
- **7 mars N** : recette de la journée : 895 € par chèques, 492 € en espèces. Les chèques sont déposés sur le compte de la BNP. Achat au fournisseur Gadget'In de marchandises pour 2 500 € HT, règlement comptant par chèque crédit du Nord.
- **8 mars N** : recette de la journée : 690 € par chèques, 125 € en espèces. Les chèques sont déposés sur le compte de la BNP. Versement de 800 € d'espèces sur le compte du Crédit du Nord.

Comptabiliser ces opérations dans les journaux auxiliaires en utilisant les comptes de liaison appropriés. (On n'utilisera pas de tracé particulier pour les journaux auxiliaires.)

CORRIGÉ

■ Journal auxiliaire des ventes au comptant

		3 mars N		
58100		Ventes au comptant	475,60	
	70700	Ventes de marchandises		397,66
	44571	État, TVA collectée		77,94
		<i>Relevé de caisse du 3 mars N</i>		
		4 mars N		
58100		Ventes au comptant	609,35	
	70700	Ventes de marchandises		509,49
	44571	État, TVA collectée		99,86
		<i>Relevé de caisse du 4 mars N</i>		
		5 mars N		
58100		Ventes au comptant	510,25	
	70700	Ventes de marchandises		426,63
	44571	État, TVA collectée		83,62
		<i>Relevé de caisse du 5 mars N</i>		

58100		6 mars N			
	58100	Ventes au comptant		250,25	
	70700	Ventes de marchandises			209,24
	44571	État, TVA collectée			41,01
		<i>Relevé de caisse du 6 mars N</i>			
58100		7 mars N			
	58100	Ventes au comptant		1 387,00	
	70700	Ventes de marchandises			1 159,70
	44571	État, TVA collectée			227,30
		<i>Relevé de caisse du 7 mars N</i>			
58100		8 mars N			
	58100	Ventes au comptant		815,00	
	70700	Ventes de marchandises			681,44
	44571	État, TVA collectée			133,56
		<i>Relevé de caisse du 8 mars N</i>			

■ Journal auxiliaire des achats au comptant

62600		3 mars N			
	58200	Frais postaux et de télécommunication		54,00	
		Achats au comptant			54,00
		<i>Relevé de caisse du 3 mars N</i>			
60600		4 mars N			
	58200	Achats non stockés de matières et fournitures		185,00	
	44566	État, TVA déductible/ABS		36,26	
		Achats au comptant			221,26
		<i>Relevé de caisse du 4 mars N</i>			
62380		5 mars N			
	58200	Pourboires		15,00	
		Achats au comptant			15,00
		<i>Relevé de caisse du 5 mars N</i>			
60700		7 mars N			
	58200	Achats de marchandises		2 500,00	
	44566	État, TVA déductible/ABS		490,00	
		Achats au comptant			2 990,00
		<i>Relevé de caisse du 7 mars N</i>			

■ Journal auxiliaire de Caisse

53000		3 mars N			
	58100	Caisse		195,60	
		Ventes au comptant			195,60
		<i>Relevé de caisse du 3 mars N - Ventes</i>			
58200		3 mars N			
	58200	Achats au comptant		54,00	
	53000	Caisse			54,00
		<i>Relevé de caisse du 3 mars N - Timbres postes</i>			
53000		4 mars N			
	58100	Caisse		159,35	
		Ventes au comptant			159,35
		<i>Relevé de caisse du 4 mars N - Ventes</i>			

58300	53000	Virements de fonds Caisse <i>Virement espèces - BNP</i>	500,00	500,00
		5 mars N		
53000	58100	Caisse Ventes au comptant <i>Relevé de caisse du 5 mars N - Ventes</i>	145,25	145,25
58200	53000	Achats au comptant Caisse <i>Pourboire versé au livreur</i>	15,00	15,00
		7 mars N		
53000	58100	Caisse Ventes au comptant <i>Relevé de caisse du 6 mars N - Ventes</i>	152,75	152,75
		7 mars N		
53000	58100	Caisse Ventes au comptant <i>Relevé de caisse du 7 mars N - Ventes</i>	492,00	492,00
		8 mars N		
53000	58100	Caisse Ventes au comptant <i>Relevé de caisse du 8 mars N - Ventes</i>	125,00	125,00
		8 mars N		
58300	53000	Virements de fonds Caisse <i>Virement espèces - Crédit du Nord</i>	800,00	800,00

■ Journal auxiliaire Crédit du Nord

58200	51210	Achats au comptant Crédit du Nord <i>Relevé de caisse du 4 mars N - Fact. Électricité</i>	221,26	221,26
		6 mars N		
51210	58300	Crédit du Nord Virements de fonds <i>Virement du compte BNP</i>	600,00	600,00
		7 mars N		
58200	51210	Achats au comptant Crédit du Nord <i>Relevé de caisse du 7 mars N - Fact. Gadget'in</i>	2 990,00	2 990,00
		8 mars N		
51210	58300	Crédit du Nord Virements de fonds <i>Virement espèces</i>	800,00	800,00

■ Journal auxiliaire BNP

51220			3 mars N		
51220	58100	BNP		280,00	
		Ventes au comptant			280,00
		<i>Relevé de caisse du 3 mars N - Ventes</i>			
51220			4 mars N		
51220	58100	BNP		450,00	
		Ventes au comptant			450,00
		<i>Relevé de caisse du 4 mars N - Ventes</i>			
51220			4 mars N		
51220	58300	BNP		500,00	
		Virements de fonds			500,00
		<i>Versement espèces</i>			
51220			5 mars N		
51220	58100	BNP		365,00	
		Ventes au comptant			365,00
		<i>Relevé de caisse du 5 mars N - Ventes</i>			
51220			6 mars N		
51220	58100	BNP		98,00	
		Ventes au comptant			98,00
		<i>Relevé de caisse du 6 mars N - Ventes</i>			
58300			6 mars N		
58300	51220	Virements de fonds		600,00	
		BNP			600,00
		<i>Virement au compte Crédit du Nord</i>			
51220			7 mars N		
51220	58100	BNP		895,00	
		Ventes au comptant			895,00
		<i>Relevé de caisse du 7 mars N - Ventes</i>			
51220			8 mars N		
51220	58100	BNP		690,00	
		Ventes au comptant			690,00
		<i>Relevé de caisse du 8 mars N - Ventes</i>			

CAS 3

Application

Thème : Comptabilisation aux journaux auxiliaires

La société Montalembert commercialise du mobilier de jardin sur la Bassin d'Arcachon. Dans l'objectif d'une tenue efficace de sa comptabilité, elle a ouvert les journaux suivants : journal des achats, journal des ventes, journal de banque, journal de caisse, journal des opérations diverses.

Certaines opérations et pièces comptables relatives au mois d'avril N n'ont pas encore été comptabilisées :

- **5 avril N** : retrait de 1 000 € de la banque pour alimenter la caisse.
- **7 avril N** : déconsignation de 8 palettes au client Berque Bois (411359), ces palettes avaient été consignées 150 € pièce, elles sont reprises pour 75 % du prix de consignation.

- **14 avril N** : avis de crédit n° 12569311 relatif à la remise à l'encaissement de la lettre de change sur le client Pagoda (411489). Montant brut 14 356 €, commission 65 €, TVA au taux normal.
- **20 avril N** : règlement par chèque n° 14596354 du fournisseur Carry (401126) en règlement de sa facture du 4 février N pour un montant de 69 314 €.
- **28 avril N** : paiement par virement bancaire n° 45896311 du client Rafaela (411368) pour un montant de 45 800,90 €.

MONTELEMBERT SA Bd de l'Industrie 33260 La Teste de Buch doit	Société MB Port de La Hume 33470 Gujan-Mestras Le 3/04/N Facture F04-001
GD Office 77-79 av. Jean Mermoz 93120 La Courneuve doit	MONTELEMBERT SA Bd de l'Industrie 33260 La Teste de Buch Le 25/04/N Facture avr-25-0155

Désignation	Q	PU	Montant
Tables en teck	5	829	4 145,00
Remise		3 %	124,35
Net commercial			4 020,65
TVA à 19,60 %			788,05
Acompte versé le 25 mars N			200,00
Net à payer			4 608,70
En votre aimable règlement le 15 mai N			

Désignation	Q	PU	Montant
Parasols Envergo	100	241	24 100,00
Parasols chauffants	45	101	4 545,00
Total HT			28 645,00
TVA à 19,60 %			5 614,42
Total à payer			34 259,42
En votre aimable règlement le 30 mai N			

MONTELEMBERT SA Bd de l'Industrie 33260 La Teste de Buch Avoir	Berque Bois 12 rue Maryse Bastié 33380 Biganos Le 12/04/N AV04-002
---	--

Désignation	Q	PU	Montant
Retour de chaises défectueuses	4	125,00	500,00
Total HT			500,00
TVA à 19,60 %			98,00
Net à votre crédit			598,00
à déduire de votre prochain règlement			

- 1) Enregistrer les opérations ci-dessus dans les journaux concernés.
- 2) Peut-on créer d'autres journaux en plus de ceux déjà utilisés par l'entreprise ?

CORRIGÉ**1) Enregistrement des opérations dans les journaux auxiliaires**

Les enregistrements doivent se faire dans chacun des journaux par ordre chronologique.

■ Journal auxiliaire des achats

Date	Libellé	Comptes crédités		Comptes débités				
		Fournisseurs		Achats	État, TVA déductible/ABS	Port	Divers	
25/04/N	Facture avr-25-0155 - 401236	34 259,42		28 645,00	5 614,42			
	Totaux	34 259,42	-	28 645,00	5 614,42	-	-	-

■ Journal auxiliaire des ventes

Date	Libellé	Comptes débités				Comptes crédités			
		Clients	Escompte accordé	RRR accordés	Avances et acomptes reçus	Ventes de marchandises	État, TVA collectée	Divers	
03/04/N	Facture F04-001 - 411578	4 608,70			200,00	4 020,65	788,05		
12/04/N	Avoir AV04-002 - 411578	-598,00				- 500,00	- 98,00		
	Totaux	4 010,70	-	-	200,00	3 520,65	690,05	-	-

■ Journal auxiliaire de banque

Date	Libellé	Banque	Virement interne	Comptes débités				Comptes crédités	
				Services bancaires	Charges d'intérêt	Divers		Divers	
05/04/N	Retrait espèces	- 1 000,00	1 000,00						
14/04/N	Av. crédit n° 12569311 Encais.	14 278,26		65,00		Cpte 44566	12,74	Cpte 5113	14 356,00
20/04/N	Ch. n° 14596354 Carry	- 69 314,00				Cpte 401126	69 314,00		
28/04/N	Vrt. n° 45896311 Rafaela	45 800,90						Cpte 411368	45 800,90
	Totaux	- 10 234,84	1 000,00	65,00	-	-	69 326,74	-	60 156,90

■ Journal auxiliaire de Caisse

Date	Libellé	Caisse	Virement interne	Comptes débités		Comptes crédités	
				Divers		Divers	
05/04/N	Retrait espèces	1 000,00	- 1 000,00				
	Totaux	1 000,00	- 1 000,00				

■ Journal auxiliaire des opérations diverses

Date	Libellé	Comptes débités		Comptes crédités	
		Divers		Divers	
07/04/N	Déconsignation - 411359	Cpte 4196	1 200,00	Cpte 411359 Cpte 7086 Cpte 44571	900,00 250,84 49,16
	Totaux		1 200,00		1 200,00

2) Possibilité d'utiliser d'autres journaux auxiliaires

Le journal de banque pourrait être décomposé en deux journaux auxiliaires :

- journal auxiliaire de Banque - Débit
- journal auxiliaire de Banque - Crédit

Cela permet de différencier les opérations d'encaissement et de décaissement.

Il en est de même pour les opérations de caisse :

- journal auxiliaire de Caisse - recettes
- journal auxiliaire de Caisse - dépenses

Par ailleurs, si la société Montalembert manipule de nombreux effets de commerces, on pourra créer un journal auxiliaire des effets à payer et un journal auxiliaire des effets à recevoir...

Il convient de créer tous les journaux qui permettent le partage du travail au sein de l'entreprise en fonction de l'organisation et de la structure que cette dernière aura adoptées.

RAPPEL DE COURS

1. Les contrôles généraux

Le contrôle comptable garantit la qualité de la communication financière. Les contrôles généraux s'appliquent à l'ensemble des comptes.

■ *Les contrôles en amont*

- **Le contrôle interne** est constitué par les procédures et l'organisation mises en œuvre pour se protéger contre les risques de non-exhaustivité des enregistrements comptables et pour assurer notamment la détection des erreurs et des fraudes. Ainsi, la séparation des fonctions de décision ou opérationnelles, de détention matérielle des valeurs ou de biens, d'enregistrement et de contrôle doit-elle être respectée.

- **Le contrôle sur pièces** est un contrôle de qualité portant sur la pièce elle-même en fonction de sa nature, contrôle arithmétique, des mentions obligatoires...

■ *Le contrôle des comptes*

- **Le contrôle de la balance** consiste en un contrôle de la partie double dans le but de détecter les erreurs d'enregistrement et de calcul.

- **La justification du solde d'un compte** revient à expliquer le sens et le montant du solde de ce compte en le décomposant en différents éléments.

- **Le lettrage des comptes** concerne principalement les comptes de tiers et consiste à rapprocher les sommes figurant au débit et celles figurant au crédit (factures et règlement de ces dernières par exemple). L'analyse des sommes non lettrées permet de repérer certaines erreurs (opérations comptabilisées deux fois, enregistrements inversés, choix erroné d'un compte...).

■ *Les contrôles de cohérence et les contrôles de vraisemblance*

Les contrôles de cohérence privilégient les rapprochements entre bilan, compte de résultat et annexe afin de détecter les éventuelles contradictions. Les contrôles de vraisemblance concernent la crédibilité des informations : il s'agit de contrôles indiciaires, de comparaison de ratios...

2. Les contrôles spécifiques

Ils concernent des catégories de comptes « sensibles ».

■ *Le contrôle des comptes de trésorerie*

- **Le contrôle du compte Caisse.** Son solde est régulièrement comparé avec l'encours réel. Par ailleurs il est soit débiteur soit nul.

- **Les états de rapprochement bancaires.** Le compte banque tenu par l'entreprise et le compte de l'entreprise ouvert à la banque sont des comptes réciproques : leurs soldes sont identiques mais de sens contraire. L'état de rapprochement est opéré de façon régulière et permet de mettre en évidence les écarts et de les expliquer. Certains sont justifiés par des décalages temporels et donc « normaux », d'autres révèlent des erreurs ou des omissions qui doivent donner lieu à des écritures comptables correctrices.

■ *Le contrôle de TVA*

La TVA relève d'un contrôle de cohérence : il s'agit de vérifier en fin d'exercice, que la TVA déclarée sur les déclarations correspond à celles que l'on peut déduire des informations comptables.

■ *L'apurement des comptes d'attente*

Les comptes d'attente utilisés en cours d'exercice pour gagner du temps ou palier temporairement le manque d'informations doivent être soldés avant d'établir une situation comptable en cours d'exercice ou les comptes annuels.

■ *La vérification des comptes de virement internes*

Les comptes de virement internes doivent être également soldés avant toute centralisation comptable.

CAS

CAS 1

Application

Thème : Correction d'erreurs dans les écritures comptables

Lors de votre stage au sein du cabinet comptable Jevoitou, Monsieur Sérieux, l'expert-comptable, vous demande de vérifier les écritures suivantes comptabilisées par Monsieur Étoudoy, l'aide-comptable :

70700			2 avril N		
44571		Ventes de marchandises		2 890,00	
	41101	État, TVA collectée		566,44	
		Client Robin			3 366,44
		Facture n° 5193 - Ventes d'articles de bureau			
			8 avril N		
21540		Matériel industriel		11 000,00	
44566		État, TVA déductible sur ABS		2 156,00	
	40400	Fournisseurs d'immobilisations			13 156,00
		Facture n° 6939 - Achat d'une plieuse			

		15 avril N			
16400	51200	Emprunts auprès des établissements de crédit Banques <i>Emprunt échéance 15/04/N+5 - Crédit Agricole</i>	120 000,00		120 000,00
62380	51200	Pourboires Banques <i>Pourboire au livreur</i>	25,00		25,00
60700	41102	Achats de marchandises	500,00		
44566		État, TVA déductible sur ABS Client Artus <i>Retour de marchandises client Artus AV n° 2563</i>	98,00		598,00

Vérifier et corriger les écritures enregistrées au cours du mois d'avril N par le comptable.

CORRIGÉ

■ Écriture du 2 avril N

L'écriture de vente de marchandise au client Robin a été comptabilisée à l'envers. Il convient donc de contrepasser cette écriture et de la comptabiliser dans le « bon sens » (en créditant le compte banque). De plus, le montant imputé au compte du client Robin devrait être de : $2\,890 + 566,44 = 3\,456,44$ € et non $3\,366,44$ €.

		2 avril N			
41101	70700	Client Robin	3 366,44		2 890,00
	44571	Vente de marchandises État, TVA collectée <i>Annulation écriture erronée</i>			566,44
41101	70700	Client Robin	3 456,44		2 890,00
	44571	Ventes de marchandises État, TVA collectée <i>Facture n° 5193 – Ventes d'articles de bureau</i>			566,44

■ Écriture du 8 avril N

La TVA concerne une immobilisation, elle doit donc être au débit du compte « 44562 - TVA déductible sur immobilisations ». Il suffit donc d'opérer la correction.

		8 avril N			
44562	44566	État, TVA déductible sur immobilisations État, TVA déductible sur ABS <i>Rectification erreur d'imputation TVA sur facture n° 6939</i>	2 156,00		2 156,00

■ Écriture du 15 avril N

L'emprunt est une ressource, le compte « 164 - Emprunts auprès des établissements de crédit » doit être crédité du montant de l'emprunt. L'écriture est enregistrée à l'envers, il convient de la contrepasser et de la passer dans le sens qui convient.

		15 avril N			
51200	16400	Banques Emprunts auprès des établissements de crédit <i>Annulation écriture erronée</i>	120 000,00	120 000,00	
		15 avril N			
51200	16400	Banques Emprunts auprès des établissements de crédit <i>Emprunt échéance 15/04/N+5 - Crédit Agricole</i>	120 000,00	120 000,00	

■ Écriture du 18 avril N

Cette écriture est correctement comptabilisée. Aucune modification n'est à opérer.

■ Écriture du 24 avril N

Le retour de marchandises correspond à l'annulation de la vente pour ce montant, c'est donc le compte « 707 - Ventes de marchandises » qui doit être débité, de même c'est le compte « 44571 - État, TVA collectée » qui doit être débité. En revanche le montant crédité au compte du client Artus est correct.

		24 avril N			
70700	44571	Ventes de marchandises État, TVA collectée	500,00	98,00	
60700	44566	Achats de marchandises État, TVA déductible sur ABS <i>Correction écriture - AV N° 2563</i>	500,00	98,00	

CAS 2

Application

Thème : Rapprochement bancaire

La société Salander reçoit de sa banque, le Crédit Maritime, le relevé de compte suivant pour le mois d'octobre N :

Crédit Maritime - Agence 030 Compte n° 30190169992-32		EXTRAIT DE COMPTE au 31 octobre N Société SALANDER		
Date	Libellé	Débit	Crédit	Solde
01/10/N	À nouveau			1 891,19
03/10/N	Prélèvement - Prêt (<i>dont intérêts : 654,36</i>)	1 908,22		- 17,03
05/10/N	Virement SARL Blomski		3 627,59	3 610,56
08/10/N	Chèque 54128	289,61		3 320,95
12/10/N	Chèque 54126	440,00		2 880,95
13/10/N	Remises de chèques		587,38	3 468,33
15/10/N	Prélèvement France Telecom	1 869,28		1 599,05
16/10/N	Remise d'effets à l'escompte		2 839,59	4 438,64
16/10/N	Agios d'escompte <i>dont services bancaires 5,60 € dont TVA s/sces bancaires 1,10 €</i>	36,30		4 402,34

Crédit Maritime - Agence 030 Compte n° 30190169992-32		EXTRAIT DE COMPTE au 31 octobre N Société SALANDER		
Date	Libellé	Débit	Crédit	Solde
18/10/N	Chèque 54129	286,31		4 116,03
19/10/N	Chèque impayé Berger	662,88		3 453,15
19/10/N	Commission sur chèque impayé <i>dont TVA s/commission impayé 0,87 €</i>	5,27		3 447,88
20/10/N	Virement SARL Lisbeth		213,93	3 661,81
22/10/N	Remises cartes bancaires		5 352,40	9 014,21
22/10/N	Intérêts sur remise Cartes bancaires	72,08		8 942,13
24/10/N	Frais de tenue de compte <i>dont TVA sur frais de tenue 14,61 €</i>	89,16		8 852,97
25/11/N	Domiciliations échues	10 357,85		- 1 504,88
27/11/N	Chèque 54130	516,44		- 2 021,32
30/10/N	Remise d'effets à l'encaissement		3 515,13	1 493,81
31/10/N	Commission sur remise à l'encaissement <i>dont TVA/remise à l'encaissement 0,13 €</i>	19,78		1 474,03

Le compte 512001 - Crédit Maritime tenu par la société Salander se présente ainsi au 31 octobre N :

Compte 512001 - CRÉDIT MARITIME		Débit	Crédit
01/10/N	À nouveau	1 891,19	
05/10/N	Chèque 54126 - Fournisseur Zala		440,00
06/10/N	Chèque 54127 - Fournisseur Eriksson		158,90
09/10/N	Chèque 54128 - Fournisseur Erika		286,31
09/10/N	Prélèvement Emprunt		1 253,86
09/10/N	Intérêts sur emprunt		654,36
10/10/N	Chèque 54129 - Fournisseur Touzla		289,61
12/10/N	Chèque 54130 - ASSEDIC		516,44
12/10/N	Remises de chèques	587,38	
15/10/N	Remise d'effets à l'escompte	2 839,59	
17/10/N	Chèque 54131 - Timbres poste		150,00
18/10/N	Remise cartes bancaires	5 352,40	
20/10/N	Chèque 54132 - Note de frais D. commercial		1 290,00
23/10/N	Chèque 54133 - Réception client		278,90
25/10/N	Domiciliations échues		10 357,85
29/10/N	Remise d'effets à l'encaissement	3 515,13	
31/10/N	Virement à l'URSSAF		1 570,55

- 1) Présenter l'état de rapprochement bancaire au 31 octobre N.
- 2) Enregistrer les écritures nécessaires dans le livre journal de la société Salander.

CORRIGÉ

1) Rapprochement bancaire au 31 octobre N

Après pointage, on détermine les opérations dont chaque solde (celui du relevé et celui du compte 512001) ne tient pas compte et on établit l'état de rapprochement suivant :

Compte Crédit Maritime (Société Salander)			Compte Client Salander (Crédit Maritime)		
	Débit	Crédit		Débit	Crédit
Solde créditeur au 31/10/N		3 061,09	Solde créditeur au 31/10/N		1 474,03
Virement SARL Blomski	3 627,59		Chèque 54126 - Fournisseur Zala	158,90	
Prélèvement France Telecom		1 869,28	Chèque 54131 - Timbres poste	150,00	
Agios d'escompte		36,30	Chèque 54132 - Note de frais		
Chèque impayé Berger		662,88	D. commercial	1 290,00	
Commission sur chèque impayé		5,27	Chèque 54133 - Réception client	278,90	
Virement SARL Lisbeth	213,93		Virement à l'URSSAF	1 570,55	
Intérêts sur remise Cartes bancaires		72,08			
Frais de tenue de compte		89,16			
Commission sur remise à l'encaissement		19,78			
Différence sur chèque Erika		3,30			
Différence sur chèque Touzla	3,30				
Totaux	3 844,82	5 819,14	Totaux	3 448,35	1 474,03
Solde créditeur au 31/10/N (rapproché)	1 974,32		Solde débiteur au 31/10/N (rapproché)		1 974,32

Les soldes rapprochés sont égaux en montant mais de sens inverse.

2) Écritures de rapprochement

Il faut comptabiliser les opérations non encore prises en compte par l'entreprise, c'est-à-dire celles qui figurent dans la partie gauche de l'état de rapprochement.

		31 octobre N	
512001	Crédit Maritime	3 844,82	
411000	Client Blomski		3 627,59
411001	Client Lisbeth		213,93
401002	Fournisseur Touzla		3,30
<i>Selon état de rapprochement au 31/10/N</i>			
		31 octobre N	
401000	Fournisseur France Telecom	1 869,28	
661000	Charges d'intérêt (36,30 - 5,60 - 1,10 + 72,08)	101,68	
627000	Services bancaires (5,60 + 5,27 - 0,87 + 89,16 - 14,61 + 19,78 - 0,13)	104,20	
445660	État, TVA déductible sur ABS (1,10 + 0,87 + 14,61 + 0,13)	16,71	
411000	Client Berger	662,88	
401001	Fournisseur Erika	3,30	
512001	Crédit Maritime		2 758,05
<i>Selon état de rapprochement au 31/10/N</i>			

CAS 3

Application

Thème : Apurement des comptes d'attente

Le compte d'attente de l'entreprise individuelle MIA se présente ainsi au 31 août N :

471000 Compte d'attente					
Date	Libellés	Mouvements débit	Mouvements crédit	Soldes débit	Soldes crédit
01/08/N	Solde à nouveau			-	-
10/08/N	Cession matériel de découpe		14 352,00		14 352,00
13/08/N	Chèque n° 125666	1 495,00			12 857,00
24/08/N	Chèque n° 125667	131,88			12 725,12
28/08/N	Versement d'une caution	500,00			12 225,12

• **Le matériel de découpe cédé 10 août N** avait été acquis et mis en service le 2 janvier N-2 pour 22 000 € HT ; durée d'utilisation 5 ans, amortissement constant sur la période. Ce matériel est revendu 12 000 € HT. La dotation de N n'a pas été comptabilisée. Le compte banque a été débité de 14 352,00 €.

• **Le chèque n° 12566** est relatif à une dépense personnelle de l'entrepreneur individuel qui a utilisé le chéquier de l'entreprise. Le compte banque a été crédité.

• **Le chèque n° 12567** concerne des frais de déplacement du technicien de l'entreprise (TVA déductible 5,50 %). Le compte banque a été crédité.

• **Versement d'une caution** pour la location d'un véhicule utilitaire. Le compte banque a été crédité.

1) Présenter les écritures de régularisation relatives au compte d'attente.

2) Présenter le compte d'attente après régularisation et justifier son solde.

CORRIGÉ

1) Écritures de régularisation

■ Cession du matériel de découpe

Prix de cession :	Amortissements jusqu'à la date de cession :
14 352 / 1,196 = 12 000,00 €	N-2 : 22 000 × 20 % = 4 400,00 €
TVA sur cession :	N-1 : 22 000 × 20 % = + 4 400,00 €
12 000 × 19,60 % = 2 352,00 €	N : 22 000 × 20 % × 220/360 = + 2 688,89 €
	Total = 11 488,89 €

Valeur comptable : 22 000 - 11 488,89 = 10 511,11 €

68110	28154	31/08/N Dotations aux amortissements immo. corp. et incorp. Amortissement du matériel industriel <i>Amortissement du 1/01/N au 10/08/N</i>	2 688,89	2 688,89
-------	-------	---	----------	----------

28154 67500		31/08/N	Amortissement du matériel industriel Valeur comptable des éléments d'actif cédés	11 488,89 10 511,11	
	21540		Matériel industriel <i>Cession matériel sortie d'actif</i>		22 000,00
47100		31/08/N	Compte d'attente Produit de cession des éléments d'actif	14 352,00	12 000,00
	77500 44571		État, TVA collectée <i>Régularisation cession matériel industriel 10/08/N</i>		2 352,00

■ Chèque 12566 : dépense personnelle de l'entrepreneur individuel

10900		31/08/N	Compte de l'exploitant Compte d'attente	1 495,00	
	47100		<i>Régularisation chèque n° 125666</i>		1 495,00

■ Chèque 125667 : frais de déplacement professionnel

62500 44566		31/08/N	Voyages et déplacements 131,88/1,1055 État, TVA déductible/ABS	125,00 6,88	
	47100		Compte d'attente <i>Régularisation chèque n° 125667</i>		131,88

■ Cautionnement versé pour la location d'un camion

27550		31/08/N	Cautionnement Compte d'attente	500,00	
	47100		<i>Régularisation cautionnement - location camion</i>		500,00

2) Compte d'attente après régularisation

471000 Compte d'attente					
Date	Libellés	Mouvements débit	Mouvements crédit	Soldes débit	Soldes crédit
01/08/N	Solde à nouveau				-
10/08/N	Cession matériel de découpe		14 352,00		14 352,00
13/08/N	Chèque n° 125666	1 495,00			12 857,00
24/08/N	Chèque n° 125667	131,88			12 725,12
28/08/N	Versement d'une caution	500,00			12 225,12
31/08/N	Régul. cession matériel indust.	14 352,00		2 126,88	
31/08/N	Régularisation chèque n° 125666		1 495,00	631,88	
31/08/N	Régularisation chèque n° 125667		131,88	500,00	
31/08/N	Régularisation cautionnement		500,00	- 0,00	

Le compte est soldé (apuré).

CAS 4

Approfondissement

Thème : Suivi d'un compte client

La société Syan Centre réalise depuis plus de dix ans une partie importante de son chiffre d'affaires avec le client Genes. Celui-ci est devenu moins régulier dans ses paiements au cours de l'année N.

Lettrage du compte client Genes

4110028 Client Genes extrait du GRAND-LIVRE du 1 ^{er} au 31 décembre N				
date	libellé	débit	crédit	lettrage
01-déc	à nouveau			
01-déc	facture 412/09	6 701,11		A
01-déc	facture 079/10	2 032,20		C
01-déc	facture 088/10	1 549,64		B
01-déc	facture 201/11	1 912,05		
01-déc	facture 208/11	4 509,88		
02-déc	règlement fact 412/09, ch. BNP 008		6 701,11	A
03-déc	avoir A07/12 sur fact 208/11		811,04	
04-déc	facture 022/12	6 530,22		
08-déc	facture 087/12	1 549,64		
08-déc	avoir A13/12 sur fact 022/12		728,00	
10-déc	règlement fact 079/10, ch. BNP 127		2 032,20	C
12-déc	facture 111/12	7 039,99		
12-janv	facture 113/12	489,56		
15-déc	facture 159/12	842,31		
16-déc	règlement fact 022/12, ch. BNP 132		5 802,22	
18-déc	facture 195/12	3 927,11		
19-déc	règlement partiel fact 201/11 ch. BNP 159		600,00	
22-déc	facture 249/12	1 914,64		
23-déc	règlement fact 087/12		1 549,64	B
24-déc	règlement fact 113/12 et 159/12 ch. BNP 180		1 331,87	
26-déc	facture 287/12	1 914,67		
29-déc	facture 300/12	523,77		
31-déc	Solde débiteur	21 880,71		

- 1) Vérifier le lettrage, corriger les éventuelles erreurs en précisant la ou les anomalies et terminer le lettrage.
- 2) Présenter le relevé des factures non réglées qui sera adressé au client Genes et indiquer si le montant dû figurant sur le relevé de factures correspond au montant qui sera regroupé dans le poste « Clients et comptes rattachés » du bilan au 31 décembre N, à la clôture. (Justifier la réponse par un calcul détaillé.)

Extrait de la fiche du client Genes

Raison sociale : Genes (SARL)
 Adresse : ZI la Ronceraie
 CP : 13009 Ville : Marseille
 Pays : France
 Compte n° 4110028

Conditions commerciales
 Franco de port Remise 3 % sur le brut
 Délai de règlement : 30 jours à réception de la facture
 Moyen de paiement habituel : chèque
 Banque : BNP Marseille
 Ligne de crédit autorisé : 17 000 €

Suivi du crédit clients

Le ratio de crédit client en jours se calcule ainsi :
(créance au 31/12/N × 360)/chiffre d'affaires annuel TTC

État récapitulatif du suivi crédit client

Éléments	31/12/N-1	31/03/N	30/06/N	30/09/N	31/12/N
Durée de crédit du client Genes	30	32	33	34	?
Durée moyenne du crédit de l'ensemble des clients de Syan Centre	38				38
Durée moyenne crédit clients de la branche professionnelle	45				45

Le chiffre d'affaires annuel hors taxes réalisé en 2003 avec le client Genes s'élève à 175 135,70 €, entièrement soumis à la TVA au taux normal.

- 3) Calculer le nombre moyen de jours de crédit accordés au client Genes pour le dernier trimestre N.
- 4) Apprécier l'évolution de la durée de crédit et de l'en-cours.

CORRIGÉ**1) Contrôle du compte du client Genes****■ Vérification du lettrage**

Le lettrage B qui figure sur la ligne au 01/12 sur la facture 088/10 est à rayer. En revanche, il faut lettrer la facture 087/12 avec le règlement du 23/12.

■ Fin du lettrage du compte client Genes

4110028 Client Genes extrait du GRAND-LIVRE du 1 ^{er} au 31 décembre N				
date	libellé	débit	crédit	lettrage
01-déc	à nouveau	0,00		A B C
02-déc	règlement fact 412/09, ch. BNP 008		6 701,11	A
03-déc	avoir A07/12 sur fact 208/11		811,04	
04-déc	facture 022/12	6 530,22		E
08-déc	facture 087/12	1 549,64		B
08-déc	avoir A13/12 sur fact 022/12		728,00	E
10-déc	règlement fact 079/10, ch. BNP 127		2 032,20	C
12-déc	facture 111/12	7 039,99		
12-janv	facture 113/12	489,56		D
15-déc	facture 159/12	842,31		D
16-déc	règlement fact 022/12, ch. BNP 132		5 802,22	E
18-déc	facture 195/12	3 927,11		
19-déc	règlement partiel fact 201/11 ch. BNP 159		600,00	
22-déc	facture 249/12	1 914,64		
23-déc	règlement fact 087/12		1 549,64	B
24-déc	règlement fact 113/12 et 159/12 ch. BNP 180		1 331,87	D
26-déc	facture 287/12	1 914,67		
29-déc	facture 300/12	523,77		

2) Relevé de factures

SYAN CENTRE 91 allée Charles Chaplin 18335 Bourges cedex Échéance : 31/12/2003		GENES ZI la Ronceraie 13009 Marseille Bourges, le 27/12/2003		
RELEVÉ DE FACTURES au 25 décembre 2003				
Mois de facturation		N° de facture		Montant
octobre		088/10		1 549,64
novembre		201/11 partiel		1 312,05
novembre		208/11		4 509,88
décembre		A07/12		- 811,04
décembre		111/12		7 039,99
décembre		195/12		3 927,11
décembre		249/12		1 914,64
			Total	19 442,27
En votre aimable règlement au 31/12/2003 :				
La somme de 6 560,53 euros				

■ Justification du poste au bilan

Factures ne figurant pas sur le relevé car postérieures au 25/12 :

• 287/12 :	1 914,67 €
• 300/12 :	+ 523,77 €
Total :	2 438,44 €
Relevé :	+ 19 442,27 €
Total :	= 21 880,71 €

Montant regroupé dans le poste « Clients et comptes rattachés ».

3) Étude de l'évolution du solde du compte

Ratio au 31/12/2003 :

Créance au 31/12 : 21 880,71 € (solde du compte client)

Ratio : $21\,880,71 \times 360 / (175\,135,70 \times 1,196) = 37,60$ arrondis à 38 jours.

4) Commentaire

Durée du crédit du client Genes :

- la durée du crédit client Genes augmente régulièrement et dépasse le délai de règlement négocié ;
- cette durée correspond, au 4^e trimestre 2003, à celle habituellement pratiquée avec les autres clients ;
- toutefois, cette durée demeure inférieure à la durée moyenne consentie par la branche professionnelle.

En-cours du client Genes : l'en-cours constaté au 31 décembre N dépasse la ligne de crédit de 17 000 € autorisé.

Introduction à la comptabilité

CAS PRATIQUES

Cet ouvrage propose, pour chaque point du programme officiel d'Introduction à la comptabilité, des **rappels de cours** et des **applications corrigées**.

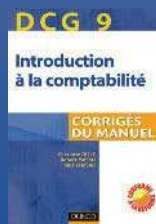
Outil de révision et d'entraînement à l'examen, il permet de se préparer efficacement à l'épreuve n° 9 du DCG.

- Le cadre comptable français.
- L'analyse comptable des opérations courantes.
- Les travaux d'inventaire.
- Les documents de synthèse et la communication financière.
- L'organisation pratique de la comptabilité.

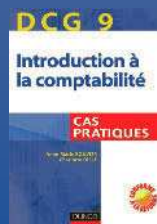
Pour se donner toutes les chances de réussir,
les trois outils indispensables :



Manuel et applications



Corrigés du manuel



Cas pratiques

www.expert-sup.com

DCG 9

ANNE-MARIE BOUVIER

Agrégée d'économie et gestion, A.-M. Bouvier est professeur en classes préparatoires au DCG.

CHARLOTTE DISLE

Agrégée d'économie et gestion, docteur en sciences de gestion, C. Disle est maître de conférences à l'IAE de Grenoble et enseignant chercheur à Grenoble École de Management.

- Candidats au DCG 9
- Étudiants en licences CCA ou de gestion
- Élèves des écoles supérieures de commerce
- Étudiants en formation continue

Avec le partenariat de

ORDRE DES EXPERTS-COMPTABLES

