

Béatrice et Francis
GRANDGUILLOT

LES
CARRÉS
DCG

9

Introduction à la comptabilité

100 %
utile

43 fiches de cours
avec applications corrigées
pour réussir votre épreuve

6^e édition
2015/2016
À jour du nouveau
Plan comptable
général

 *Gualino*

lextenso éditions

Béatrice et Francis Grandguillot

Introduction à la comptabilité

43 fiches de cours
avec applications corrigées
pour réussir votre épreuve

6^e édition
2015/2016
À jour du nouveau
Plan comptable
général

 *Gualino*

lextenso éditions



De véritables fiches de cours pour :

- acquérir toutes les connaissances qui figurent au programme, les revoir facilement à tout moment et les mémoriser ;
- savoir bien utiliser vos connaissances pour résoudre avec succès les applications proposées (les corrigés sont fournis).

Béatrice et Francis Grandguillot

sont professeurs de comptabilité et de gestion dans plusieurs établissements d'enseignement supérieur.

Ils sont également auteurs de nombreux ouvrages dans ces matières.



© Gualino éditeur, Lextenso éditions 2015
70, rue du Gouverneur Général Éboué
92131 Issy-les-Moulineaux cedex
ISBN 978 - 2 - 297 - 04869 - 9
ISSN 2269-2304

1 La méthode comptable

Fiche 1	La normalisation comptable et le Plan comptable général	7
Fiche 2	L'analyse des opérations et le mécanisme de la partie double	13
Fiche 3	Les notions de patrimoine, d'activité et le résultat de l'entreprise	17
Fiche 4	L'organisation comptable de base	23

2 L'analyse comptable des opérations courantes

Fiche 5	La taxe sur la valeur ajoutée (TVA)	27
Fiche 6	Les achats et les ventes de biens	31
Fiche 7	Les frais de port	39
Fiche 8	La consignation des emballages récupérables	41
Fiche 9	Les prestations de services	43
Fiche 10	Les opérations commerciales avec l'étranger	47
Fiche 11	La caisse et la banque	55
Fiche 12	Les effets de commerce, la mobilisation des créances et l'affacturage	57

Fiche 13	Le suivi du compte « Banques » : l'état de rapprochement	65
Fiche 14	La rémunération du personnel et les taxes assises sur les rémunérations versées aux salariés	67
Fiche 15	La comptabilisation de la déclaration de TVA	73
Fiche 16	Les immobilisations incorporelles et corporelles	77
Fiche 17	Les immobilisations produites par l'entreprise	83
Fiche 18	La méthode de comptabilisation par composants	85
Fiche 19	Les immobilisations financières	87
Fiche 20	Les valeurs mobilières de placement	91
Fiche 21	L'emprunt bancaire	95
Fiche 22	Les subventions d'exploitation, d'équilibre et d'investissement	99
Fiche 23	Le crédit-bail	103

3 Les travaux d'inventaire

Fiche 24	Les principes et l'organisation des travaux d'inventaire	105
Fiche 25	L'inventaire intermittent et les variations des stocks	109
Fiche 26	Le calcul des amortissements	115
Fiche 27	La comptabilisation des amortissements	123
Fiche 28	L'échelonnement des subventions d'investissement	129
Fiche 29	Les dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles	133
Fiche 30	Les dépréciations des autres éléments d'actif	139
Fiche 31	Les provisions	145
Fiche 32	L'ajustement des charges et des produits	149

Fiche 33	Les écarts de conversion	155
Fiche 34	Les sorties d'immobilisations	159
Fiche 35	La clôture et la réouverture des comptes	171
Fiche 36	La notion d'affectation du résultat	177

4 L'organisation pratique de la comptabilité

Fiche 37	Les pièces comptables, l'organisation et les contrôles comptables	181
-----------------	---	-----

5 Les documents de synthèse

Fiche 38	Le bilan : règles générales d'établissement	189
Fiche 39	Le compte de résultat : règles générales d'établissement	199
Fiche 40	L'annexe : règles générales d'établissement	207
Fiche 41	Le tableau des soldes intermédiaires de gestion	215
Fiche 42	La détermination de la capacité d'autofinancement	219
Fiche 43	Le tableau de financement	221

AVERTISSEMENT

Dans cet ouvrage, les numéros des articles du Plan comptable général relatifs aux comptes annuels sont conformes au règlement 2014-03 de l'Autorité des normes comptables (ANC) du 5 juin 2014 relatif au *nouveau Plan comptable général*, homologué par arrêté du 8 septembre 2014 publié au JO le 15 octobre 2014. Ce dernier remplace le règlement CRC 99-03 et les autres règlements publiés depuis 1999.

La normalisation comptable et le Plan comptable général (PCG)

FICHE
1

1 ♦ DÉFINITION ET RÔLE DE LA COMPTABILITÉ GÉNÉRALE

La comptabilité générale est définie comme *un système d'organisation de l'information financière* qui permet de saisir, de classer, d'enregistrer des données de base chiffrées et de présenter des états financiers (comptes annuels) reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière à une date donnée et du résultat de l'exercice de l'entreprise issu de son activité.

États financiers		
Bilan	Compte de résultat	Annexe
État du patrimoine de l'entreprise à une date donnée	État reflétant l'activité de l'entreprise pendant 12 mois et qui permet de déterminer le résultat de l'exercice	État comptable qui comporte des informations significatives complétant et expliquant le contenu du bilan et du compte de résultat

La comptabilité générale (ou comptabilité financière) constitue :

- un outil de contrôle des opérations ;
- un moyen de preuve juridique en cas de litige ;
- une obligation légale (toute entité doit tenir une comptabilité) ;
- un moyen de calcul de l'assiette des impôts (base) ;
- une source d'information d'ordre financier sur la situation et l'évolution de l'entreprise ;
- une aide à la prise de décision sur le plan financier.

La comptabilité générale distingue deux types de travaux comptables : les *opérations courantes* et les *opérations de fin d'exercice* (travaux d'inventaire).

Les experts-comptables et les commissaires aux comptes sont les garants de l'intégrité du système d'information comptable.

2 ♦ LA NORMALISATION COMPTABLE

La normalisation comptable est un ensemble de normes qui définit des règles, des principes, des méthodes d'élaboration et de présentation des comptes des entreprises de manière à les rendre plus fiables, transparents et comparables dans le temps d'une entité à l'autre, à l'intérieur d'un même pays ou d'un pays à l'autre, dans l'objectif de renseigner au mieux les utilisateurs. Pour être applicables, les normes doivent être intégrées au droit comptable, donc réglementées d'où l'élaboration de référentiels comptables.

A – L'Autorité des normes comptables

L'Autorité des normes comptables (ANC) a été créée en France en 2009. Elle est l'unique régulateur comptable. Ses missions sont :

- d'édicter, par des règlements, l'ensemble des *règles comptables* ;
- de donner un avis sur tout *projet de texte* contenant des dispositions de nature comptable et sur les *projets de normes* comptables internationales ;
- d'assurer la *coordination et la synthèse* des travaux théoriques et méthodologiques en matière comptable en formulant notamment des recommandations.

Les règlements adoptés par l'ANC sont publiés au Journal officiel après homologation par arrêté du ministre des Finances et des Comptes publics, après avis du ministre de la Justice.

B – Les sources des règles comptables

Les règles comptables proviennent de plusieurs sources.

Les sources législatives et réglementaires françaises
<p><i>Code de commerce</i> : articles L. 123-12 à L. 123-28 et R. 123-172 à R. 123-208</p> <p><i>Plan comptable général</i> (PCG) : règlement 2014-03 mis à jour par tout nouveau règlement de l'ANC</p>
La doctrine française
<p><i>Avis, communiqués et recommandations</i> de l'ANC</p> <p><i>Avis et recommandations</i> de l'Ordre des experts-comptables (OEC) et de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC), dont plusieurs membres font partie de l'ANC</p> <p><i>Règlements, instructions, avis et recommandations</i> de l'Autorité des marchés financiers (AMF) dont une représentante fait partie de l'ANC</p>
Les sources comptables européennes et internationales
<p><i>Règlements et directives</i> adoptés par la Commission européenne et le Conseil de l'Union européenne</p> <p><i>Normes IFRS</i> élaborées par l'IASB et soumises à un mécanisme d'adoption européen</p>

C – Les référentiels comptables

Deux référentiels comptables sont actuellement applicables en France par les sociétés commerciales : le référentiel français et le référentiel IFRS.

Leur application dépend du type de société (société cotée ou non) et de la nature des comptes à établir (comptes individuels ou sociaux et comptes consolidés).

Nature des comptes	Type de société	Référentiel
Comptes individuels	Société non cotée et société cotée	Référentiel français : normes comptables PCG (règlement 2014-03)
Comptes consolidés	Société non cotée	Référentiel français : règlement CRC 99-02 ou sur option référentiel IFRS
	Société cotée	Référentiel IFRS

D – Les allègements des obligations comptables des petites entreprises

L'ordonnance du 30 janvier 2014 comporte trois mesures qui viennent *alléger les obligations comptables* des micro et petites entreprises (personnes physiques ou morales soumises au Code de commerce). Elles s'appliquent aux comptes des exercices clos depuis le 31 décembre 2013. Le décret du 17 février 2014 fixe les seuils qui définissent les micro et les petites entreprises au sens comptable. Le tableau ci-dessous présente les différents allègements des 2 catégories d'entreprises :

Catégories d'entreprises (commerçants personnes physiques ou morales)	Allègements comptables
Micro-entreprise	
Elle ne dépasse pas, pendant 2 exercices successifs, 2 des 3 seuils suivants : – total de bilan ≤ 350 000 € – CA net ≤ 700 000 € – salariés ≤ 10	Dispense de l'annexe Présentation simplifiée du bilan et du compte de résultat Dépôt des comptes annuels au greffe du Tribunal de commerce mais non rendus publics sur option
Petite entreprise	
Elle ne dépasse pas, pendant 2 exercices successifs, 2 des 3 seuils suivants : – total de bilan ≤ 4 M€ – CA net ≤ 8 M€ – salariés ≤ 50	Présentation simplifiée du bilan, du compte de résultat et de l'annexe

Sont exclus de ces dispositions les établissements bancaires, les entreprises d'assurance et mutuelles, les sociétés cotées. Par ailleurs, notons que ces mesures sont en conformité avec les dispositions de la nouvelle directive comptable unique du 26 juin 2013 transposée en droit national par l'ordonnance et le décret du 23 juillet 2015 relatifs aux dispositions comptables des commerçants.

3 ♦ LE PLAN COMPTABLE GÉNÉRAL (PCG)

A – Définition et évolution

Le PCG regroupe l'ensemble des dispositions réglementaires applicables obligatoirement en France à toutes les entreprises industrielles et commerciales ainsi qu'aux autres entités tenues d'établir des comptes annuels. Il est présenté sous formes d'articles et contient exclusivement les dispositions relatives à la comptabilité générale qui a pour objet d'enregistrer toutes les opérations affectant le patrimoine de l'entreprise.

Le règlement 2014-03 de l'ANC du 5 juin 2014 relatif au nouveau PCG, homologué par arrêté du 8 septembre 2014 publié au JO le 15 octobre 2014 abroge le règlement CRC99-03.

Le nouveau PCG est restructuré à partir d'un nouveau plan thématique et d'une nouvelle numérotation des articles pour le rendre plus accessible aux utilisateurs. Par exemple, certains anciens articles ont été scindés, certains règlements intégrés dans le nouveau PCG ont été découpés en articles. En revanche, aucune modification aux dispositions comptables n'a été apportée puisque le nouveau PCG a été construit à droit constant. Il est organisé en 4 grands livres divisés en 9 titres et chapitres, sections, sous-sections et articles. Il évolue de manière continue et permanente par intégration au fur et à mesure des nouveaux règlements de l'ANC.

L'ANC a également publié en juin 2014 *le recueil des normes comptables françaises* qui rassemble en un seul document l'ensemble des textes comptables réglementaires sous forme d'articles (nouveau PCG), et non réglementaires sous forme de commentaires (avis, recommandations, communiqués...), portant sur l'élaboration des comptes annuels et rédigés par les institutions chargées de la normalisation comptable. Il est organisé en trois parties :

- les dispositions comptables du Code de commerce ;
- le nouveau PCG ;
- trois tables de concordance qui permettent de se repérer dans la nouvelle présentation.

La mise à jour du recueil est effectuée en continu. Elle est en libre accès sur le site de l'ANC (www.anc.gouv.fr)

B – Les principes comptables

Les principes codifiés et inscrits dans le PCG sont actuellement les suivants :

Image fidèle	Ce principe n'est pas défini précisément par le PCG. Il est lié aux principes de régularité et de sincérité.
---------------------	--

Comparabilité	La comptabilité doit permettre d'effectuer des comparaisons périodiques et d'apprécier l'évolution de l'entreprise dans une perspective de continuité d'activité. Pour cela, l'activité de l'entreprise est scindée en périodes successives et indépendantes de 12 mois, appelées « exercice ».
Continuité d'activité	Les comptes annuels doivent être établis et interprétés dans la perspective que l'entité poursuive ses activités.
Régularité	La comptabilité doit être conforme aux règles et procédures en vigueur.
Sincérité	Les informations comptables doivent donner à leurs utilisateurs une description adéquate, loyale, claire, précise et complète des opérations, événements et situations.
Prudence	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.
Permanence des méthodes	Par souci de cohérence, la présentation des comptes annuels et les méthodes d'évaluation retenues ne peuvent être modifiées d'un exercice à l'autre, sauf si un changement exceptionnel intervient dans la situation de l'entreprise ou pour obtenir une meilleure information financière.

Dans le cadre de la transposition de la directive comptable unique, **le principe de permanence des méthodes** sera mis à jour au 1^{er} janvier 2016 dans le Code de commerce. Il sera rédigé ainsi : « *Sauf dans des cas exceptionnels, afin de donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise et dans les conditions prévues par un règlement de l'Autorité des normes comptables, les méthodes comptables retenues et la structure du bilan et du compte de résultat ne peuvent être modifiées d'un exercice à l'autre* ».

C – La codification comptable

1) Les classes

Le cadre de la comptabilité générale s'articule en **3 parties** et **8 classes** de comptes :

Comptes de bilan	Comptes de gestion	Comptes spéciaux
Classe 1 : comptes de capitaux Classe 2 : comptes d'immobilisations Classe 3 : comptes de stocks et d'en-cours Classe 4 : comptes de tiers Classe 5 : comptes financiers	Classe 6 : comptes de charges Classe 7 : comptes de produits	Classe 8 : comptes spéciaux

2) La numérotation des comptes

Chaque compte est constitué d'un **numéro** (plus il comporte de chiffres, plus il est précis) et d'un **intitulé**.

Les comptes du Plan comptable général utilisent la **structure décimale**.

6	Comptes de charges	→	Classe
62	<i>Autres services extérieurs</i>	→	Compte principal
627	Services bancaires et assimilés	→	Compte divisionnaire
6276	<i>Location de coffres</i>	→	Sous-compte

La subdivision maximale prévue est de six chiffres. L'entreprise peut créer des subdivisions supplémentaires en cas de besoin.

Les principales dispositions particulières concernant la numérotation des comptes sont les suivantes :

(.0)	Les comptes ayant un zéro (.0) final au troisième rang ou suivant sont des comptes de regroupement, par exemple : « 410 Clients et Comptes rattachés ».
(.8)	Dans les comptes d'immobilisations au bilan, le chiffre (.8) au deuxième rang identifie les amortissements pour dépréciation, par exemple : « 2813 Amortissements des constructions ».
(.9)	Dans les comptes de bilan, le chiffre (.9) au deuxième rang identifie les dépréciations ; par exemple : « 391 Dépréciations des matières premières ».
(.9)	Le neuf (.9) au troisième rang d'un compte indique que celui-ci fonctionne en sens inverse par rapport aux comptes ayant le même radical à deux chiffres, par exemple : « 609 Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats ».

3) Les systèmes comptables

Il existe trois systèmes de présentation des comptes :

Système de base	Système de droit commun comportant les dispositions minimales que doivent tenir les entreprises de moyenne ou grande taille : <i>comptes imprimés en caractères normaux</i> .
Système abrégé	Système comportant les dispositions minimales des entreprises dont la taille ne justifie pas une présentation selon le système de base : <i>comptes imprimés en caractères gras exclusivement</i> .
Système développé	Système facultatif proposant des comptes annuels plus détaillés : <i>comptes du système de base et comptes imprimés en caractères italiques</i> .

L'ANC doit prochainement fixer par règlement *les conditions de présentation simplifiée des comptes annuels* des nouvelles catégories d'entreprise (micro et petites entreprises) conformément aux dispositions de la directive comptable unique, transposée en droit national le 23 juillet 2015, avec application aux exercices ouverts à partir de 2016.

Ce règlement *sera intégré* dans le nouveau PCG ainsi que dans le recueil des normes comptables françaises.

L'analyse des opérations et le mécanisme de la partie double

FICHE
2

1 ♦ LA COMPTABILITÉ PAR ENGAGEMENT ET LES FLUX

L'activité économique de l'entreprise s'exprime par des *échanges ou des transactions*, appelés « *opérations* », réalisés avec des tiers.

Le principe de comptabilisation développé dans ce livre correspond à la *comptabilité par engagement*. Elle consiste à *enregistrer* chronologiquement toutes les opérations qui concernent l'entité et qui ont une incidence sur son patrimoine (enrichissement ou appauvrissement) à leur date d'engagement et non à leur date de règlement. Il est donc tenu compte *des créances et des dettes* de l'entreprise.

Les opérations comptables sont décrites comme des flux.

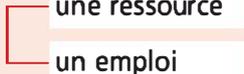
Chaque opération se caractérise par *deux flux* : le plus souvent un flux de biens ou de services et un flux monétaire ou financier.

Chaque flux a un sens : il est *entrant ou sortant*.

2 ♦ LES NOTIONS D'EMPLOIS ET DE RESSOURCES

Pour chaque opération, on distingue :

- le flux qui procure *une ressource* ⇒ l'origine du flux ou le moyen de financement
- le flux qui représente *l'emploi* ⇒ la destination du flux ou l'utilisation de financement

Une opération ⇒ deux flux 

Pour chaque opération, l'égalité économique suivante est constatée :

$$\text{Emplois} = \text{Ressources}$$

◆ Application

Les opérations suivantes ont été réalisées :

- Achats de marchandises au comptant par chèque bancaire : 250 €
- Ventes de marchandises à crédit : 430 €
- Retrait d'espèces pour alimenter la caisse : 200 €

Opération	Nature des flux	Emploi/Ressource
Achats de marchandises par chèque bancaire	Flux de biens entrant Flux monétaire sortant	Emploi Ressource
Ventes de marchandises à crédit	Flux de biens sortant Flux financier entrant	Ressource Emploi
Retrait d'espèces pour alimenter la caisse	Flux monétaire sortant Flux monétaire entrant	Ressource Emploi

3 ◆ LE COMPTE

A – Définition

Le compte est l'instrument de classement dans lequel sont portés les emplois et les ressources des opérations. Il permet de suivre en détail *l'évolution en termes monétaires* d'un élément constitutif du patrimoine ou de l'activité de l'entreprise.

Le compte est identifié par un *numéro et un intitulé* fournis par le PCG.

Il se présente sous la forme d'un tableau composé de *deux parties* appelées respectivement :

- débit (partie gauche) ;
- crédit (partie droite).

Débit (D)	Crédit (C)

Débiter un compte signifie porter une somme au débit ; **crédit**er un compte signifie porter une somme au crédit.

B – Le solde du compte

Le solde du compte est égal à la **différence**, pour une période donnée, entre le total des mouvements débit et le total des mouvements crédit.

Il existe trois **natures** différentes :

- Solde nul ⇒ Total débit = Total crédit (le compte est dit « soldé »)
- Solde débiteur ⇒ Total débit > Total crédit
- Solde créditeur ⇒ Total crédit > Total débit

À l'**arrêt** d'un compte, le solde se trouve du **côté opposé** à sa nature.

À la **réouverture** d'un compte, le solde se trouve du **côté de sa nature**.

Attention ! Le solde d'un compte n'est jamais négatif, c'est-à-dire précédé du signe (-).

♦ Application

Calculer les soldes des comptes en T suivants :

D	C	D	C	D	C
411 Clients		707 Ventes de mses		512 Banques	
2 770	1 000	2 810	13 800	630	1 550
	1 770	420	6 700	2 800	870
			12 940	1 300	
411 Clients		707 Ventes de mses		512 Banques	
2 770	1 000	2 810	13 800	630	1 550
	1 770	420	6 700	2 800	870
TD 2 770	2 770 TC		12 940	1 300	
Compte soldé		TD 3 230	33 440 TC	TD 4 730	2 420 TC
		SC 30 210		2 310 SD	

4 ♦ LE MÉCANISME DE LA PARTIE DOUBLE

Chaque opération est comptabilisée sous deux aspects : la Ressource et l'Emploi ; par conséquent, **dans deux comptes différents au minimum** :

- un compte qui enregistre la ressource ;
- un compte qui enregistre l'emploi.

Pour chaque opération :

$$\text{Emplois} = \text{Ressources}$$

Par convention :

⇒ toutes les ressources s'inscrivent au crédit des comptes

⇒ tous les emplois s'inscrivent au débit des comptes

Pour chaque opération :

$$\text{Débit} = \text{Crédit}$$

◆ Application

Les opérations suivantes ont été effectuées ce jour :

1 - Achat de mobilier : 350 €, réglé par chèque bancaire.

2 - Versement d'espèces en banque : 150 €.

3 - Ventes de marchandises au comptant : 1 275 €, par chèque bancaire.

Emploi	Ressource	Traduction comptable					
1 - Acquisition de mobilier	Chèque bancaire	D	2184 Mobilier	C	D	512 Banques	C
			350			350	
			↑			↑	
			Débit = Crédit Emploi = Ressource				
2 - Dépôt d'espèces en banque	Retrait d'espèces de la Caisse	D	512 Banques	C	D	530 Caisse	C
			150			150	
			↑			↑	
			Débit = Crédit Emploi = Ressource				
3 - Loyer	Virement bancaire	D	512 Banques	C	D	707 Ventes de marchandises	C
			1 275			1 275	
			↑			↑	
			Débit = Crédit Emploi = Ressource				

Les notions de patrimoine, d'activité et le résultat de l'entreprise

FICHE
3

1 ♦ GÉNÉRALITÉS

La comptabilité permet de mesurer, à une date donnée, **le bénéfice ou la perte** réalisé par l'entreprise de deux manières différentes, simultanées et complémentaires, à travers deux états de synthèse : le bilan et le compte de résultat.

2 ♦ LE BILAN

A – Définition

Le bilan est un document comptable obligatoire qui fait partie des comptes annuels. C'est une **image financière de l'entreprise à une date déterminée**.

Le bilan est défini selon deux approches :

Approche patrimoniale du bilan	Approche fonctionnelle du bilan
<p>Le bilan représente la situation patrimoniale de l'entreprise à un moment donné.</p> <p>Il décrit :</p> <ul style="list-style-type: none">– les éléments actifs : éléments identifiables du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entreprise ;– les éléments passifs : éléments du patrimoine ayant une valeur économique négative pour l'entreprise. <p>Il fait apparaître les capitaux propres qui mesurent la valeur nette du patrimoine :</p> <p>Capitaux propres = Éléments actifs – Éléments passifs</p>	<p>Le bilan décrit :</p> <ul style="list-style-type: none">– l'ensemble des emplois dont l'entreprise dispose à une date donnée ;– l'ensemble des ressources financières que l'entreprise s'est procurée. <p>L'ensemble des emplois constitue l'actif du bilan. L'ensemble des ressources constitue le passif du bilan.</p> <p>Emplois = Ressources Actif = Passif</p>

B – La structure schématique du bilan

Le bilan est un tableau divisé en *deux parties*. Chaque partie est structurée en rubriques et en postes. Chaque rubrique comporte plusieurs postes qui possèdent des caractères communs :

Actif immobilisé	Biens et créances destinés à être utilisés ou à rester de façon durable dans l'entreprise.	Capitaux propres	Ressources de financement mises à la disposition de l'entreprise de façon permanente.
Actif circulant	Biens et créances liés au cycle d'exploitation et qui n'ont pas pour objet d'être maintenus durablement dans l'entreprise.	Dettes	Ressources de financement externes mises à la disposition de l'entreprise de façon temporaire.

La présentation schématique du bilan est la suivante :

Actif (emplois)		Bilan		(ressources) Passif	
Éléments d'actifs ou ensemble des emplois	Actif immobilisé Immobilisations incorporelles Immobilisations corporelles Immobilisations financières Actif circulant Stocks et en-cours Créances Valeurs mobilières de placement Disponibilités		Capitaux propres Capital Réserves Résultat ± Dettes Dettes financières Dettes d'exploitation Dettes diverses		Capitaux propres et éléments passifs ou ensemble des ressources de financement
		Total général		Total général	

Le bilan regroupe les comptes des classes 1 à 5 du PCG.

C – Le résultat

Le bilan de fin d'exercice, après 12 mois d'activité, permet de constater le résultat de l'entreprise par déséquilibre entre l'actif et le passif :

$$\text{Actif} - \text{Passif} = \text{Résultat}$$

$$\begin{matrix} \text{Résultat} = \text{Bénéfice} & \text{si} & \text{Actif} > \text{Passif} \\ \text{Perte} & & \text{si} & \text{Actif} < \text{Passif} \end{matrix}$$

Le résultat, bénéfique ou perte, fait partie des capitaux propres. Il est affecté du signe + en cas de bénéfique et du signe – en cas de perte.

3 ♦ LE COMPTE DE RÉSULTAT

A – Définition

Le compte de résultat est un document comptable obligatoire qui fait partie des comptes annuels. *Il décrit pour une période donnée (l'exercice) l'activité de l'entreprise.*

Établi à la fin de l'exercice, le compte de résultat regroupe :

- *l'ensemble des coûts engagés*, appelés charges au cours d'un exercice pour les besoins de l'activité de l'entreprise ;
- *l'ensemble des revenus*, appelés produits *générés* par son activité pour le même exercice.

Il permet de *déterminer le résultat de l'exercice* qui doit être identique à celui constaté au bilan de fin d'exercice.

B – La structure schématique du compte de résultat

Le compte de résultat est scindé en *deux parties*. Chaque partie est structurée en rubriques et en postes. Actuellement, le PCG a prévu *trois grandes familles de charges et de produits* classées en six rubriques symétriques comportant plusieurs postes et correspondant à trois activités différentes :

Activité d'exploitation	
Charges d'exploitation	Produits d'exploitation
Coûts occasionnés par l'activité normale de l'entreprise	Revenus issus de l'activité normale de l'entreprise
Activité financière	
Charges financières	Produits financiers
Coûts de financement de l'entreprise	Revenus financiers procurés par des placements ou des paiements anticipés
Activité exceptionnelle	
Charges exceptionnelles	Produits exceptionnels
Coûts non liés à l'activité normale de l'entreprise	Revenus occasionnés essentiellement par la cession d'actifs immobilisés

La directive comptable unique, transposée en droit national par l'ordonnance et le décret du 23 juillet 2015 relatifs aux obligations comptables des commerçants prévoit une évolution de la structure du compte de résultat comme :

- le classement des charges et des produits par nature ou par fonction ;
- la suppression de la catégorie des charges et des produits exceptionnels. Les éléments de cette catégorie seront reclassés dans de nouvelles rubriques du résultat courant. Un règlement de l'ANC est attendu pour intégrer ces dispositions dans le PCG.

La présentation schématique du compte de résultat est la suivante :

Charges (coûts)		Compte de résultat		(revenus) Produits	
Coûts ou emplois de l'activité	Charges d'exploitation		Produits d'exploitation		Revenus ou ressources de l'activité
	Charges financières		Produits financiers		
	Charges exceptionnelles		Produits exceptionnels		
	Impôt sur les bénéfices		Résultat de l'exercice (perte)		
	Résultat de l'exercice (bénéfice)				
		Total général		Total général	

Le compte de résultat regroupe les comptes des classes 6 et 7 du PCG.

C – Le résultat

Le résultat de l'exercice s'obtient à l'aide du calcul suivant :

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

$$\begin{array}{l} \text{Résultat} = \text{Bénéfice} \text{ si } \text{Produits} > \text{Charges} \\ \text{Perte} \quad \quad \text{si } \text{Produits} < \text{Charges} \end{array}$$

Le bénéfice est placé du côté des charges et la perte est placée du côté des produits pour équilibrer le compte de résultat.

4 ♦ LA DOUBLE DÉTERMINATION DU RÉSULTAT

Au cours de l'exercice comptable (période de 12 mois), l'entreprise réalise deux types d'opérations :

- *les opérations de gestion*
 - Charges ⇒ qui appauvrissent le patrimoine
 - Produits ⇒ qui enrichissent le patrimoine
- *les opérations de patrimoine* qui modifient uniquement la structure du patrimoine sans dégager de résultat.

En conséquence, toutes les opérations comptabilisées au cours d'un exercice font varier le patrimoine de l'entreprise mais *seules les opérations de gestion génèrent un résultat*.

La comparaison entre le bilan établi au premier jour de l'exercice et celui présenté au dernier jour de l'exercice fait apparaître *une variation du patrimoine* exprimant l'enrichissement ou l'appauvrissement constaté au cours de l'exercice et *correspondant au résultat* (bénéfice ou perte) déterminé au compte de résultat.

$$\begin{array}{l} \text{Résultat} = \text{Produits} - \text{Charges} \\ \quad \quad = \text{Variation de patrimoine entre le début et la fin de l'exercice} \end{array}$$

♦ Application

Le bilan de départ de la société Zoé se présente ainsi :

Actif		Bilan		Passif	
Actif circulant			Capitaux propres		
Disponibilités	50 000		Capital	50 000	
Total	50 000		Total	50 000	

La société a réalisé les opérations suivantes :

- 1 – Emprunt à sa banque : 6 000 €
- 2 – Achat de marchandises à crédit : 8 000 €
- 3 – Ventes à crédit des marchandises achetées : 18 000 €
- 4 – Constat des salaires payés au personnel : 4 600 €

Analyse des opérations :

Opérations	Opérations de gestion	Opérations de patrimoine	Variation du patrimoine	Résultat
1		X	Modification de structure Dettes : + 6 000 Disponibilités : + 6 000	Nul
2	X		Appauvrissement Dettes : + 8 000	Augmentation des coûts Charges : + 8 000 ⇒ Perte
3	X		Enrichissement Créances : + 18 000	Augmentation des revenus Produits : + 18 000 ⇒ Bénéfice
4	X		Appauvrissement Disponibilités : – 4 600	Augmentation des coûts Charges : + 4 600 ⇒ Perte

Tableaux de synthèse :

Actif		Bilan au 31 décembre N		Passif	
Actif circulant				Capitaux propres	
Créances	18 000	Capital	50 000	Résultat	5 400
Disponibilités	51 400	Dettes		Dettes financières	6 000
		Dettes d'exploitation	8 000		
Total	69 400	Total	69 400		

Bénéfice = 69 400 – 64 000

Charges		Compte de résultat		Produits	
Charges d'exploitation	12 600	Produits d'exploitation	18 000		
Résultat de l'exercice (Bénéfice)	5 400				
Total	18 000	Total	18 000		

Bénéfice = 18 000 – 12 600

L'organisation comptable de base

FICHE
4

1 ♦ LE PRINCIPE DU SYSTÈME CLASSIQUE

Chaque opération comptable doit être justifiée par un *document*.

Les documents fournissent les données introduites dans le système d'organisation comptable : ils s'intitulent alors *pièces justificatives*.

Le système « *classique* » à journal unique représente l'organisation comptable de base. Il s'articule autour de trois documents :

Journal ⇒ Grand livre ⇒ Balance

2 ♦ LE JOURNAL

Le journal est un document comptable obligatoire ; il enregistre *chronologiquement* les mouvements affectant le patrimoine de l'entreprise.

Chaque écriture comporte la date de l'opération, les numéros et les intitulés des comptes mouvementés, la (ou les) valeur(s) portée(s) au débit et au crédit, le libellé (nature et référence de la pièce justificative, nom du tiers...). Pour chaque écriture on constate :

Débit = Crédit

La présentation d'une écriture (ou « *article* ») est la suivante :

		Date		
N° du compte	Intitulé du (ou des) compte(s) débité(s)		Valeur débit	
N° du compte	Intitulé du (ou des) compte(s) crédité(s)			Valeur crédit
Libellé (pièce justificative) ; nom du tiers concerné				

Pour chaque totalisation, l'égalité suivante doit être respectée :

$$\text{Total débit} = \text{Total crédit}$$

3 ♦ LE GRAND LIVRE

Le grand livre est un document comptable obligatoire ; il regroupe *l'ensemble des comptes* d'une entreprise. Ces comptes sont alimentés en renseignements à partir du journal. Le grand livre éclate donc les écritures du journal dans les différents comptes concernés.

Le grand livre peut être enrichi par la création de *grands livres auxiliaires (GLA)*, regroupant un ensemble de comptes spécialisés par nature, appelés comptes individuels (fournisseurs, clients...).

4 ♦ LA BALANCE

La balance générale est un *tableau* dans lequel sont reportés les comptes du grand livre dans l'ordre du PCG.

Sa présentation est la suivante :

Numéros	Intitulés	Mouvements		Soldes	
		Débit	Crédit	Débit	Créditeur
		Total des débits = Total des crédits		Soldes débiteurs = Soldes créditeurs	

Les totaux du journal doivent être *égaux* au total des mouvements de la balance. Cette égalité est issue du report des écritures du journal dans le grand livre.

Les balances auxiliaires (ou relevés nominatifs) sont des documents récapitulatifs de tous les comptes individuels (clients, fournisseurs...) ; elles sont établies à partir des GLA.

♦ Application

Liste des opérations effectuées et à comptabiliser :

1 - Apport d'un capital déposé à la banque :	30 000 €
2 - Achats de marchandises à crédit :	9 200 €
3 - Ventes de ces mêmes marchandises à crédit :	10 400 €
4 - Virement bancaire pour création d'un compte postal :	1 000 €
5 - Règlement de la prime d'assurance par chèque postal :	50 €
6 - Acquisition d'un véhicule par chèque bancaire :	11 000 €

Journal

512	Banques	1		30 000	
101	Capital				30 000
	<i>CH n° ...</i>				
607	Achats de marchandises	2		9 200	
401	Fournisseurs				9 200
	<i>FA n° ...</i>				
411	Clients	3		10 400	
707	Ventes de marchandises				10 400
	<i>FA n° ...</i>				
514	Chèques postaux	4		1 000	
512	Banques				1 000
	<i>VIR n° ...</i>				
616	Primes d'assurance	5		50	
514	Chèques postaux				50
	<i>CH n° ...</i>				
2182	Matériel de transport	6		11 000	
512	Banques				11 000
	<i>CH n° ... ; FA n° ...</i>				

Grand livre

D	512 Banques	C	D	101 Capital	C	D	401 Fournisseurs	C
	30 000	1 000		30 000			9 200	
		11 000	SC 30 000			SC 9 200		
	SD 18 000							
D	607 Achats de marchandises	C	D	707 Ventes de marchandises	C	D	411 Clients	C
	9 200			10 400			10 400	
	SD 9 200		SC 10 400				SD 10 400	
D	514 Chèques Postaux	C	D	616 Primes d'assurance	C	D	2182 Matériel de transport	C
	1 000	50		50			11 000	
	SD 950			SD 50			SD 11 000	

Balance

Numéros	Intitulés	Mouvements		Soldes	
		Débit	Crédit	Créditeur	Débiteur
101	Capital		30 000		30 000
2182	Matériel de transport	11 000		11 000	
401	Fournisseurs		9 200		9 200
411	Clients	10 400		10 400	
512	Banques	30 000	12 000	18 000	
514	Chèques postaux	1 000	50	950	
607	Achats de marchandises	9 200		9 200	
616	Primes d'assurance	50		50	
707	Ventes de marchandises		10 400		10 400
	Total	61 650	61 650	49 600	49 600

Tableaux de synthèse**Bilan au 31 décembre N**

Actif immobilisé		Capitaux propres	
Matériel de transport	11 000	Capital	30 000
Actif circulant		Résultat	1 150
Créances	10 400	Dettes	
Disponibilités ¹	18 950	Dettes d'exploitation	9 200
Total	40 350	Total	40 350

(1) Total du SD des comptes Banques et Chèques postaux : $18\,000 + 950 = 18\,950$

Compte de résultat

Charges d'exploitation¹	9 250	Produits d'exploitation	10 400
Résultat de l'exercice (Bénéfice)	1 150		
Total	10 400	Total	10 400

(1) Total du SD des comptes Achats et Primes d'assurance : $9\,200 + 50 = 9\,250$

La taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

FICHE
5

1 ♦ DÉFINITION

La TVA est un *impôt indirect sur la consommation*, calculé sur le chiffre d'affaires, collecté par l'intermédiaire de l'assujetti pour le compte de l'État et supporté par le consommateur final.

2 ♦ LES OPÉRATIONS IMPOSABLES

Les personnes qui effectuent de manière *indépendante, à titre habituel et onéreux*, des livraisons de biens ou de services dans le cadre d'une activité économique sont assujetties à la TVA. *Les redevables sont des personnes assujetties ou non* qui acquittent la taxe.

Il existe trois catégories d'opérations imposables :

Opérations imposables par nature

Livraisons de biens corporels (meubles et immeubles) et prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel.

Opérations imposables par décision de la loi

Importations, acquisitions intracommunautaires, certaines livraisons à soi-même*, de biens ou de services, achats de certains produits à des non redevables.

Opérations imposables sur option

Opérations normalement exonérées (locations de locaux nus à usage professionnel, cessions d'immeubles achevés depuis plus de 5 ans...).

* D'après la loi du 20 décembre 2014 relative à la simplification de la vie des entreprises et portant diverses dispositions de simplification et de clarification du droit et des procédures administratives, la livraison à soi-même d'immobilisations affectées aux besoins de l'entreprise n'est plus taxable si l'assujetti est un déducteur intégral.

Certaines opérations sont totalement exonérées de la TVA *sans option possible* (exportations, livraisons intracommunautaires...).

3 ♦ LA BASE D'IMPOSITION

Le taux de TVA s'applique sur la base d'imposition ou sur le prix hors taxes :

$$\text{TVA facturée} = \text{Base d'imposition} \times \text{Taux de TVA}$$

La base d'imposition diffère selon le caractère de l'opération :

Opérations	Base d'imposition	
	Éléments inclus	Éléments exclus
Livraison de biens meubles et de prestations de services	Prix de vente HT + Frais accessoires aux livraisons de biens (commissions, frais de transport, d'emballages...) + Droits de douane + Taxes parafiscales + Intérêts pour délai de paiement.	TVA, réductions de prix, taxes et frais avancés par le fournisseur pour le compte du client et remboursés par ce dernier.
Livraison d'immeubles	Prix de cession ou marge dans certains cas.	
Livraison à soi-même taxable	Coût de revient pour les biens fabriqués (dont tous les frais engagés pour les constructions d'immeubles...). Valeur vénale ou coût d'achat pour les biens prélevés.	
Importation	Valeur en douane.	
Achat à des non assujettis	Prix d'achat majoré des impôts spécifiques éventuels (droits sur les alcools).	

4 ♦ LES TAUX DE TVA APPLICABLES EN FRANCE CONTINENTALE

On distingue quatre taux applicables en France continentale depuis le 1^{er} janvier 2015 :

Taux normal 20 %
Concerne les prestations de services, certains services à la personne et la plupart des produits manufacturés.
Taux intermédiaire 10 %
S'applique aux ventes à consommer sur place et à emporter, fournitures de logement et de repas, services d'aide à la personne non taxés à 20 %, travaux dans les logements achevés depuis plus de 2 ans sauf ceux taxés à 5,5 %, activités et opérations agricoles et sylvicoles...
Taux réduit 5,5 %
Produits destinés à l'alimentation humaine, appareillages pour handicapés, services rendus aux personnes âgées ou handicapées, abonnements relatifs aux livraisons d'électricité et fournitures de chaleur, fournitures de repas dans les cantines scolaires, livres, droits d'entrée dans les cinémas et les spectacles vivants...
Taux particulier 2,10 %
Concerne essentiellement les médicaments remboursables, la presse.

♦ Application

Une facture relative à la vente d'un bien, au taux applicable de 20 %, comporte les éléments suivants :

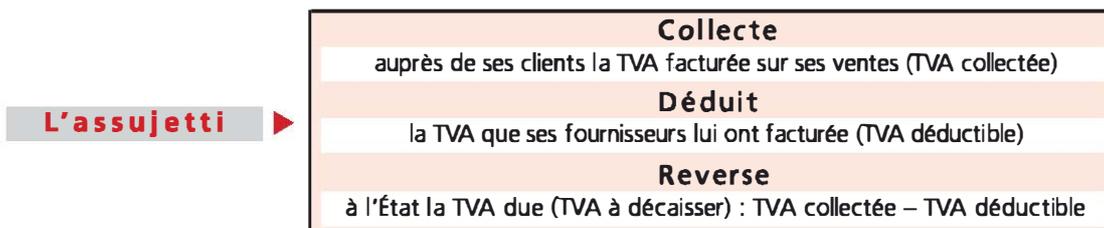
Prix catalogue :	1 200 €	Frais d'installation :	80 €
Réduction de prix :	120 €	Frais de port :	45 €

Base d'imposition : $1\,200 - 120 + 80 + 45 = 1\,205$ €

TVA facturée : $1\,205 \times 20\% = 241$ €

5 ♦ LE MÉCANISME DE LA TVA

En principe, la TVA est collectée par l'assujetti (fournisseur), pour le compte de l'État, à *chaque étape du circuit économique* d'après le mécanisme suivant :



Toutefois, dans certains cas prévus par la loi, la TVA est à la fois due et déductible par le client assujetti, il s'agit du **mécanisme d'autoliquidation de la TVA**. Les opérations concernées sont notamment les acquisitions intracommunautaires, les livraisons à soi-même taxables, les contrats de sous-traitance dans le secteur du BTP...

La TVA ne constitue pas une charge pour l'assujetti. Elle n'affecte donc pas le résultat de son activité.

6 ♦ LE FAIT GÉNÉRATEUR ET L'EXIGIBILITÉ

Les règles applicables aux différentes opérations sont les suivantes :

Opérations	Fait générateur	Exigibilité
Livraison de biens corporels	Livraison du bien	
Prestations de services et travaux immobiliers en France	Achèvement de la prestation de services	Encaissement du prix, sauf option TVA sur les débits
Livraison à soi-même taxable	Première utilisation du bien meuble ou achèvement de l'immeuble	
Acquisition intracommunautaire	Livraison du bien	Le 15 du mois suivant celui au cours duquel le fait générateur est intervenu, ou la date de la facture si elle est antérieure.
Importation	Dédouanement	

7 ♦ LA COMPTABILISATION DE LA TVA COLLECTÉE ET DE LA TVA DÉDUCTIBLE

La TVA n'est pas une charge pour l'entreprise. Elle représente soit une dette, soit une créance comptabilisée dans les comptes de tiers appropriés. En conséquence, les produits, les charges et les immobilisations soumis à la TVA sont comptabilisés pour leur montant hors taxes.

Opérations	Analyse de la TVA	Comptabilisation
Ventes	TVA collectée	Dette envers l'État comptabilisée au <i>crédit</i> du compte « 44571 TVA collectée ».
Achats et consommations externes	TVA déductible	Créance sur l'État comptabilisée au <i>débit</i> du compte « 44566 TVA sur autres biens et services ».
Acquisitions d'immobilisations	TVA déductible	Créance sur l'État comptabilisée au <i>débit</i> du compte « 44562 TVA sur immobilisations ».

La TVA non déductible portant sur l'achat de biens et de services (véhicule de tourisme par exemple) est un *élément du prix d'achat* et non un impôt.

8 ♦ LES OBLIGATIONS DES ASSUJETTIS

Les assujettis sont soumis à *certaines formalités et obligations* telles que :

- la déclaration d'existence et renseignements relatifs à l'activité professionnelle à fournir au centre de formalités des entreprises dans les 15 premiers jours d'activité ;
- l'attribution, par l'administration, d'un numéro individuel d'identification pour faciliter le contrôle des échanges intracommunautaires ;
- l'obligation de délivrer une facture aux clients assujettis ou non ;
- les obligations comptables :
 - distinction entre les opérations imposables ou non et les opérations en suspension de taxe,
 - comptabilisation des factures en faisant apparaître le montant hors taxes et le montant de la TVA,
 - répartition des recettes par taux de TVA ;
- les obligations de déclaration et de paiement de la TVA.

L'établissement de la déclaration périodique de la TVA ainsi que sa comptabilisation font l'objet de la fiche 15.

Les achats et les ventes de biens

FICHE
6

1 ♦ LES DOCUMENTS COMPTABLES

Les achats et les ventes font l'objet de documents comptables constituant des *pièces justificatives*.



Les factures peuvent être émises et reçues soit sur support papier, soit sous une **forme électronique quelle qu'elle soit** avec accord du destinataire. L'authenticité de leur origine, l'intégrité de leur contenu et leur lisibilité doivent être garanties de leur émission jusqu'à leur conservation.

La **facture électronique** peut être émise selon trois procédures :

- l'échange de données informatisées (EDI) ;
- la signature électronique avec certificat électronique qualifié ;
- tout autre dispositif technique sous réserve de la mise en place d'un contrôle interne permanent et documenté.

2 ♦ LES COMPTES DU PCG

Les comptes d'achats et de ventes sont utilisés en fonction de l'activité exercée par l'entreprise.

« 60 Achats »	« 70 Ventes »
601 Achats stockés – Matières premières	701 Ventes de produits finis
602 Achats stockés – Autres approvisionnements	702 Ventes de produits intermédiaires
604 Achats d'études et prestations de services	703 Ventes de produits résiduels
605 Achats de matériel, équipements et travaux	707 Ventes de marchandises
606 Achats non stockés de matières et fournitures	
607 Achats de marchandises	

3 ♦ LA STRUCTURE DE LA FACTURE

La facture est, en principe, **établie par le fournisseur** dès la réalisation de la vente et **transmise au client**. Elle comporte plusieurs éléments de calculs. Des délais légaux de paiement des factures, entre professionnels, sont fixés ; ils sont plafonnés à 60 jours calendaires ou 45 jours fin de mois sauf accords dérogatoires validés par décret pour certains secteurs.

Néanmoins, il est possible d'établir **une seule facture** dite facture périodique ou récapitulative regroupant plusieurs livraisons de biens pour lesquelles la TVA devient exigible au cours d'un même mois civil. Dans ce cas, le délai légal de paiement est réduit à 45 jours à compter de l'émission de la facture.

A – Les différentes réductions de prix

Les réductions commerciales	Réductions de prix liées à la politique commerciale de l'entreprise. Elles peuvent être habituelles ou occasionnelles. Il s'agit : – d'un rabais : réduction pratiquée exceptionnellement du fait d'un défaut de qualité, de la non conformité ou d'un retard de livraison de l'objet vendu ; – d'une remise : réduction pratiquée habituellement en considération de l'importance de la vente ou de la profession du client ; – ou d'une ristourne : réduction pratiquée souvent en fin d'année, calculée sur l'ensemble des opérations réalisées avec le même tiers.
La réduction financière	Réduction de prix liée aux conditions de paiement : paiement comptant ou avant le délai de paiement prévu (paiement anticipé). Il s'agit de l'escompte .

B – Les calculs relatifs à la facture

Les réductions de prix se calculent successivement, c'est-à-dire les unes après les autres ou en **cascade**, sur le montant net précédent. La TVA se calcule sur le dernier net ou sur le prix brut en cas d'absence de réduction. Les calculs s'ordonnent de la manière suivante :

Réductions commerciales successives obtenues ou accordées	}	Prix brut	1 500,00
		Remise 10 %	– 150,00
			1 350,00
		Remise 10 %	– 135,00
Achat net ou Vente nette (NC) ←		Net commercial	= 1 215,00
Obtenu ou Accordé ←		Escompte 2 %	– 24,30
		Net financier	= 1 190,70
Déductible ou Collectée ←		TVA 20 %	+ 238,14
Dette ou Créance (NAP) ←		Net à payer (TTC)	= 1 428,84

Attention ! L'indemnité forfaitaire de recouvrement de 40 € pour retard de paiement doit être mentionnée obligatoirement sur les factures. Elle s'ajoute aux pénalités de retard et est due par facture payée en retard. Le délai de paiement maximal de principe est fixé à 60 jours à compter de la date d'émission de la facture. Une amende administrative qui peut atteindre 375 000 € en cas de non respect des délais de paiement entre professionnels est prévue.

4 ♦ LA COMPTABILISATION DES FACTURES

Les achats représentent une charge et entraînent un appauvrissement. Ils augmentent les dettes envers les fournisseurs ou diminuent la trésorerie de l'entreprise.

Les ventes constituent un produit et entraînent un enrichissement. Elles augmentent les créances sur les clients ou la trésorerie de l'entreprise.

Les réductions commerciales qui figurent sur la facture ne sont jamais enregistrées ; c'est donc le net commercial HT qui est comptabilisé.

L'escompte est toujours enregistré pour son montant HT.

La TVA déductible représente pour l'acheteur une créance vis-à-vis du Trésor public.

La TVA collectée constitue pour le vendeur une dette vis-à-vis du Trésor public.

Le traitement comptable est le suivant (dans le cas d'un paiement différé) :

Chez le fournisseur (vendeur)	Chez le client (acheteur)
À débiter : 411 Clients (NAP) : 665 Escomptes accordés À créditer : 70. Ventes de ... (NC) : 44571 TVA collectée	À débiter : 60. Achats de ... (NC) : 44566 TVA sur ABS À créditer : 765 Escomptes obtenus : 401 Fournisseurs (NAP)

♦ Application

L'entreprise Rocq adresse à son client Hall, le 15 janvier, la facture suivante :

- marchandises 8 000 € ;
- remise de 30 % ;
- escompte 2 % ;
- TVA taux normal (20 %) ;
- règlement comptant par chèque bancaire.

		15/1			
		Prix brut	8 000,00		
		Remise 30 %	- 2 400,00		
		Net commercial	5 600,00		
		Escompte 2 %	- 112,00		
		Net financier	= 5 488,00		
		TVA 20 %	+ 1 097,60		
		Net à payer	= 6 585,60		
Chez le client Hall	607	Achats de marchandises		5 600,00	
	44566	TVA sur ABS		1 097,60	
	765	Escomptes obtenus			112,00
	512	Banques			6 585,60
		Rocq FA n°..., CH n° ...			
Chez le fournisseur Rocq	512	Banques		6 585,60	
	665	Escomptes accordés		112,00	
	707	Ventes de marchandises			5 600,00
	44571	TVA collectée			1 097,60
			Hall FA n°..., CH n° ...		

Attention ! Le net financier n'est jamais comptabilisé.

5 ♦ LES AVANCES ET LES ACOMPTES

Avant l'exécution d'une commande, une avance ou un acompte peut être constaté. **Une facture d'acompte** est établie pour son **montant HT**, car l'exigibilité de la TVA intervient à la date de la livraison. Lors de la comptabilisation, un compte spécifique est créé. Le traitement comptable est le suivant :

Chez le fournisseur (vendeur)	Chez le client (acheteur)
1 Encaissement de l'avance ou de l'acompte	1 Versement de l'avance ou de l'acompte
À débiter : 5.. Compte de trésorerie concerné	À débiter : 4091 Fournisseurs – Avances et acomptes versés sur commandes
À créditer : 4191 Clients – Avances et acomptes reçus sur commandes	À créditer : 5.. Compte de trésorerie concerné
2 Établissement de la facture des biens	2 Réception de la facture des biens
Le compte « 4191 Clients – Avances et acomptes reçus sur commandes » est soldé par son débit .	Le compte « 4091 Fournisseurs – Avances et acomptes versés sur commandes » est soldé par son crédit .

♦ Application

L'entreprise Ribot reçoit le 26 août la facture d'acompte n° 125 de son fournisseur Tobir d'un montant de 200 € réglée ce jour par chèque bancaire.

Le 15 septembre, réception de la facture n° 7288, de son fournisseur Tobir, comportant les éléments suivants : marchandises 5 000 € HT, TVA 20 %, acompte 200 €.

		26/8	
4091	Fournisseurs – Avances et acomptes versés sur commandes	200,00	
512	Banques Tobir FA d'acompte n° 125, CH n° ...		200,00
607	Achats de marchandises	5 000,00	
44566	TVA sur ABS	1 000,00	
401	Fournisseurs		5 800,00
4091	Fournisseurs – Avances et acomptes versés sur commandes Tobir FA n° 7 288		200,00

6 ♦ LES FACTURES D'AVOIR

La facture d'avoir est une **facture rectificative**. Elle représente une somme d'argent que le fournisseur doit à son client.

A – Les retours de biens aux conditions initiales

Lors de retours de marchandises, de matières ou de produits aux **conditions initiales** de la facturation, ce sont les mêmes comptes qui fonctionnent mais en **sens inverse**. En effet, il s'agit d'annuler en partie ou en totalité l'opération Achat/Vente.

♦ Application

L'entreprise Rocq adresse à son client Hall, le 30 janvier, l'avoir suivant : retour de marchandises 2 000 €, (conditions initiales : remise de 30 %, escompte 2 %, TVA 20 %).

		<table border="1"> <tr><td>Prix brut</td><td>2 000,00</td></tr> <tr><td>Remise 30 %</td><td>- 600,00</td></tr> <tr><td>Net commercial</td><td>1 400,00</td></tr> <tr><td>Escompte 2 %</td><td>- 28,00</td></tr> <tr><td>Net financier</td><td>= 1 372,00</td></tr> <tr><td>TVA 20 %</td><td>+ 274,40</td></tr> <tr><td>Net à payer</td><td>= 1 646,40</td></tr> </table>		Prix brut	2 000,00	Remise 30 %	- 600,00	Net commercial	1 400,00	Escompte 2 %	- 28,00	Net financier	= 1 372,00	TVA 20 %	+ 274,40	Net à payer	= 1 646,40		
Prix brut	2 000,00																		
Remise 30 %	- 600,00																		
Net commercial	1 400,00																		
Escompte 2 %	- 28,00																		
Net financier	= 1 372,00																		
TVA 20 %	+ 274,40																		
Net à payer	= 1 646,40																		
Chez le client Hall	765	<table border="1"> <tr><td colspan="2">30/1</td></tr> <tr><td>Escomptes obtenus</td><td>28,00</td></tr> <tr><td>Fournisseurs</td><td>1 646,40</td></tr> <tr><td>Achats de marchandises</td><td>1 400,00</td></tr> <tr><td>TVA sur ABS</td><td>274,40</td></tr> <tr><td>Rocq AV n°...</td><td></td></tr> </table>	30/1		Escomptes obtenus	28,00	Fournisseurs	1 646,40	Achats de marchandises	1 400,00	TVA sur ABS	274,40	Rocq AV n°...						
	30/1																		
	Escomptes obtenus		28,00																
	Fournisseurs		1 646,40																
Achats de marchandises	1 400,00																		
TVA sur ABS	274,40																		
Rocq AV n°...																			
401																			
607																			
44566																			
Chez le fournisseur Rocq	707	<table border="1"> <tr><td colspan="2">30/1</td></tr> <tr><td>Ventes de marchandises</td><td>1 400,00</td></tr> <tr><td>TVA collectée</td><td>274,40</td></tr> <tr><td>Clients</td><td>1 646,40</td></tr> <tr><td>Escomptes accordés</td><td>28,00</td></tr> <tr><td>Hall AV n°...</td><td></td></tr> </table>	30/1		Ventes de marchandises	1 400,00	TVA collectée	274,40	Clients	1 646,40	Escomptes accordés	28,00	Hall AV n°...						
	30/1																		
	Ventes de marchandises		1 400,00																
	TVA collectée		274,40																
Clients	1 646,40																		
Escomptes accordés	28,00																		
Hall AV n°...																			
44571																			
411																			
665																			

B – Les réductions supplémentaires

Elles doivent être comptabilisées dans des *comptes spécifiques* qu'elles aient un caractère commercial ou financier :

Chez le fournisseur (vendeur)	Chez le client (acheteur)
Réductions commerciales supplémentaires	Réductions commerciales supplémentaires
À débiter : 709 RRR accordés par l'entreprise : 44571 TVA collectée	À débiter : 401 Fournisseurs
À créditer : 411 Clients	À créditer : 609 RRR obtenus sur achats : 44566 TVA sur ABS
Escompte supplémentaire	Escompte supplémentaire
À débiter : 665 Escomptes accordés : 44571 TVA collectée	À débiter : 401 Fournisseurs
À créditer : 411 Clients	À créditer : 765 Escomptes obtenus : 44566 TVA sur ABS

♦ Application

L'entreprise Lupin accorde le 4 avril une ristourne de 200 € HT, TVA 20 % à son client Giquel.

Chez le client Giquel	401	Fournisseurs	4/4	240,00	200,00
	609 44566	RRR obtenus sur achats TVA sur ABS Lupin AV n° ...				40,00
Chez le fournisseur Lupin	709	RRR accordés par l'entreprise	4/4	200,00	240,00
	44571 411	TVA collectée Clients Giquel AV n° ...				40,00

C – L'escompte conditionnel

Un escompte conditionnel peut figurer sur la facture initiale accompagné de la mention : *Seule la TVA correspondant au prix effectivement payé ouvre droit à déduction*. Dans ce cas, le fournisseur est dispensé d'établir une facture d'avoir si le client règle par anticipation.

♦ Application

Le 10 avril, l'entreprise Lupin vend des marchandises pour 750 € HT, TVA 20 % à Robert. La mention suivante figure sur la facture : « Escompte 2 % en cas de règlement sous huitaine ». Cette dernière est réglée le 15 avril par chèque bancaire.

411 707 44571	Clients	10/4	900,00	750,00
	Ventes de marchandises TVA collectée Robert FA n° ...				150,00
512 665 44571 411	Banques	15/4	882,00	900,00
	Escomptes accordés TVA collectée Clients Robert CH n° ...				15,00 3,00

Attention ! Le compte de TVA, collectée ou déductible, suit le mouvement du compte auquel il se rapporte.

Les frais de port

FICHE
7

1 ♦ GÉNÉRALITÉS

La livraison des biens peut *occasionner des frais de transport* qui sont soit à la charge du fournisseur, soit à la charge du client, en fonction des *conditions* de transport :

Situation	Condition	Facturation
Transport à la charge du fournisseur, effectué par lui-même ou par un sous-traitant	Franco de port	Le port est inclus dans le prix de vente. Il ne figure pas sur la facture de vente.
Transport organisé par le fournisseur, avec ses propres moyens, et facturé au client	Port forfaitaire	Le fournisseur facture au client les frais supportés pour un montant forfaitaire.
Transport organisé par le fournisseur, pour le compte du client, par l'intermédiaire d'un tiers	Port payé	Le fournisseur refacture au client le montant des frais de port déboursés (débours).
Transport organisé par le client par l'intermédiaire d'un tiers	Port dû	Le transporteur facture directement les frais de port au client.

2 ♦ LE TRAITEMENT COMPTABLE CHEZ LE FOURNISSEUR

Le fournisseur facture les frais de port uniquement dans les conditions port forfaitaire et port payé.

A – Le port forfaitaire

Le port est un *produit annexe* assujéti à la TVA. Il est comptabilisé dans un compte spécifique.

Facturation des biens vendus et des frais de transport
À débiter : 411 Clients
À créditer : 70. Ventes de ...
: 7085 Ports et frais accessoires facturés
: 44571 TVA collectée (sur les ventes et sur le transport)

B – Le port payé

Le fournisseur distingue les deux étapes suivantes :

Étape 1 Facturation du transporteur	À débiter : 624 Transports de biens : 44566 TVA sur ABS À créditer : 401 Fournisseurs ou Compte de trésorerie concerné
Étape 2 Facturation au client, en même temps que les biens vendus : montant exact des frais de port et éclatement de la TVA en 2 comptes	À débiter : 411 Clients À créditer : 707 Ventes de marchandises : 44571 TVA collectée (<i>sur les ventes</i>) : 624 Transports de biens : 44566 TVA sur ABS (<i>sur le transport</i>)

3 ♦ LE TRAITEMENT COMPTABLE CHEZ LE CLIENT

Quel que soit le mode de transport, il représente toujours une charge. Elle est portée au **débit** soit du compte « 624 Transports de biens », soit dans une subdivision du compte « 608 Frais accessoires d'achat » et supporte la TVA.

♦ Application

1/6 Règlement, par chèque, de la facture du transporteur : 100 € HT, TVA 20 %.

4/6 Livraison à Jules de marchandises pour 700 € HT, port forfaitaire 50 € HT, TVA 20 % ; facture jointe.

9/6 Envoi de la facture à Polard : marchandises 1 800 € HT, port payé 100 € HT, TVA 20 %.

		1/6			
624	Transports de biens		100,00		
44566	TVA sur autres biens et services		20,00		
512	Banques			120,00	
	<i>FA n° ..., CH n° ...</i>				
		4/6			
411	Clients		900,00		
707	Ventes de marchandises			700,00	
7085	Ports et frais accessoires facturés			50,00	
44571	TVA collectée			150,00	
	<i>Jules FA n°...</i>				
		9/6			
411	Clients		2 280,00		
707	Ventes de marchandises			1 800,00	
44571	TVA collectée			360,00	
624	Transports de biens			100,00	
44566	TVA sur ABS			20,00	
	<i>Polard FA n°...</i>				

La consignation des emballages récupérables

FICHE
8

1 ♦ GÉNÉRALITÉS

Les emballages récupérables consignés aux clients apparaissent distinctement sur la facture de vente de biens. La consignation d'emballages récupérables fait l'objet d'une comptabilisation particulière chez le fournisseur et chez le client.

La consignation d'emballages récupérables peut engendrer trois opérations :



2 ♦ LE TRAITEMENT COMPTABLE DES CONSIGNATIONS D'EMBALLAGES

Les mouvements des emballages sont enregistrés, pour le prix de consignation, dans des comptes spécifiques :

- pour le fournisseur : « 4196 Clients – Dettes sur emballages et matériels consignés » ;
- pour le client : « 4096 Fournisseurs – Créances pour emballages et matériel à rendre ».

En principe, les opérations de consignation sont *exonérées de TVA*.

A – La consignation d'emballages

Chez le fournisseur (vendeur)	Chez le client (acheteur)
À débiter : 411 Clients	À débiter : 60. Achats de ...
À créditer : 70. Ventes de ...	: 44566 TVA sur ABS
: 44571 TVA collectée	: 4096 Fournisseurs – Créances pour
: 4196 Clients – Dettes sur emballages et	emballages et matériel à rendre
matériels consignés	À créditer : 401 Fournisseurs

B – La restitution des emballages

Restitution des emballages au prix exact de consignation	
Chez le fournisseur (vendeur)	Chez le client (acheteur)
À débiter : 4196 Clients – Dettes sur emballages et matériels consignés À créditer : 411 Clients	À débiter : 401 Fournisseurs À créditer : 4096 Fournisseurs – Créances pour emballages et matériel à rendre
Restitution des emballages à un prix inférieur au prix de consignation	
À débiter : 4191 Clients – Dettes sur emballages et matériels consignés À créditer : 7086 Bonis s/reprises d'emballages consignés* : 44571 TVA collectée : 411 Clients	À débiter : 401 Fournisseurs : 6136 Malis s/emballages* : 44566 TVA sur ABS À créditer : 4096 Fournisseurs – Créances pour emballages et matériel à rendre

* Pour un montant égal à : Prix de consignation – Prix de reprise

C – La non restitution des emballages

Les emballages *non restitués* par le client sont considérés comme *vendus* par le fournisseur.

Chez le fournisseur (vendeur)	Chez le client (acheteur)
À débiter : 4196 Clients – Dettes sur emballages et matériels consignés À créditer : 7088 Autres produits des activités annexes : 44571 TVA collectée	À débiter : 6026 Emballages* : 44566 TVA sur ABS À créditer : 4096 Fournisseurs – Créances pour emballages et matériel à rendre

* 6718 Autres charges exceptionnelles, si emballages mis au rebut

◆ Application

15/10 L'entreprise vend des marchandises pour 1 000 € HT, TVA 20 %, emballages consignés 120 €.

28/10 Les emballages consignés sont repris pour 80 % de leur valeur.

		15/10	
411	Clients	1 320,00	
707	Ventes de marchandises		1 000,00
44571	TVA collectée		200,00
4196	Clients – Dettes sur emballages et matériels consignés		120,00
	FA n°...		
		28/10	
4196	Clients – Dettes sur emballages et matériels consignés	120,00	
7086	Bonis sur reprises d'emballages consignés		20,00
44571	TVA collectée		4,00
411	Clients		96,00
	<i>Boni TTC : 120 – 96 = 24 ; montant HT 24 / 1,20 = 20</i>		

Les prestations de services

FICHE
9

1 ♦ LES ACHATS DE PRESTATIONS

Il s'agit de *charges externes liées à l'activité normale* de l'entreprise.

Le PCG distingue :

les services extérieurs liés à l'investissement	⇒ Compte principal : 61 Services extérieurs
les services extérieurs liés à l'activité	⇒ Compte principal : 62 Autres services extérieurs

2 ♦ LES VENTES DE PRESTATIONS DE SERVICES

Il s'agit de *produits constitutifs du chiffre d'affaires* relatifs à des travaux effectués ou à des services rendus.

Le PCG prévoit les subdivisions suivantes du compte « 70 Ventes de produits fabriqués, prestations de services, marchandises » :

« 70 Ventes de produits fabriqués, prestations de services, marchandises »
704 Travaux
705 Études
706 Prestations de services
708 Produits des activités annexes

3 ♦ LE FAIT GÉNÉRATEUR ET L'EXIGIBILITÉ DE LA TVA

En principe, le fait générateur et l'exigibilité de la taxe *ne coïncident pas*.

Fait générateur	Achèvement de la prestation de service.
Exigibilité pour le fournisseur	Encaissement du prix (avances, acomptes, règlement de la facture)
Déductibilité pour le client	Paiement du prix (avances, acomptes, règlement de la facture)

La base d'imposition correspond au montant HT de l'encaissement.

La TVA est calculée sur chaque paiement fractionné, le cas échéant.

4 ♦ LE TRAITEMENT COMPTABLE

A – Les avances et les acomptes

Le fournisseur peut demander à son client le versement *d'une avance à la commande ou d'un acompte pendant l'exécution de la commande ou des travaux.*

Une facture d'acompte est alors établie pour le montant TTC encaissé et celui de la TVA sur acompte.

La TVA encaissée au titre de l'acompte est *exigible*.

Chez le fournisseur (vendeur)	Chez le client (acheteur)
1 Encaissement de l'avance ou de l'acompte	1 Versement de l'avance ou de l'acompte
À débiter : 5.. Compte de trésorerie concerné	À débiter : 4091 Fournisseurs – Avances et acomptes versés sur commandes
À créditer : 4191 Clients – Avances et acomptes reçus sur commandes	À créditer : 5.. Compte de trésorerie concerné
2 TVA collectée sur l'avance ou l'acompte	2 TVA déductible sur l'avance ou l'acompte
À débiter : 4458 TCA à régulariser	À débiter : 44566 TVA sur ABS
À créditer : 44571 TVA collectée	À créditer : 4458 TCA à régulariser

Le compte 4458 sera soldé lors de la facturation.

B – La facturation avec règlement différé

La TVA facturée ne sera exigible qu'au moment de l'encaissement de la facture.

En conséquence, il est nécessaire d'utiliser un compte d'attente.

On distingue deux étapes :

Chez le fournisseur (vendeur)	Chez le client (acheteur)
1 Enregistrement de la facture	1 Enregistrement de la facture
À débiter : 4191 Clients – Avances et acomptes reçus sur commandes (<i>pour solde</i>) : 411 Clients À créditer : 70. Ventes de ... : 4458 TCA à régulariser (<i>pour solde</i>) : 44574 TVA collectée sur encaissements	À débiter : 61/62 Services extérieurs ... : 44564 TVA déductible sur encaissements : 4458 TCA à régulariser (<i>pour solde</i>) À créditer : 401 Fournisseurs : 4091 Fournisseurs – Avances et acomptes versés sur commandes (<i>pour solde</i>)
2 Encaissement de la facture	2 Paiement de la facture
À débiter : 5.. Compte de trésorerie concerné : 44574 TVA collectée sur encaissements (<i>pour solde</i>) À créditer : 411 Clients (<i>pour solde</i>) : 44571 TVA collectée	À débiter : 401 Fournisseurs (<i>pour solde</i>) : 44566 TVA sur ABS À créditer : 44564 TVA déductible sur encaissements (<i>pour solde</i>) : 5.. Compte de trésorerie concerné

C – La facturation avec règlement simultané

La TVA est facturée et exigible en même temps. Le traitement comptable est donc identique à celui relatif à la vente ou à l'achat de biens au comptant.

♦ Application

La société BPJ est spécialisée dans la maintenance de machines d'usinage.

5/2 Le client Faro verse, par chèque bancaire, un acompte de 800 € dont 133,33 € de TVA.

1/3 La facture est adressée au client Faro, montant HT : 3 000 €, TVA 20 %.

31/3 Le client Faro adresse à la société BPJ un chèque bancaire pour règlement de la facture pour solde.

512	Banques	5/2	800,00	800,00
4191	Clients – Avances et acomptes reçus sur commandes Faro FA d'acompte n° ...			
4458	TCA à régulariser	5/2	133,33	133,33
44571	TVA collectée Faro FA d'acompte n° ...			

		1/3		
4191	Clients – Avances et acomptes reçus sur commandes		800,00	
411	Clients ¹		2 800,00	
706	Prestations de services			3 000,00
4458	TCA à régulariser			133,33
44574	TVA collectée sur encaissements ²			466,67
	Faro FA n° ...			
	(1) (3 000 x 1,20) – 800			
	(2) (2 800 / 1,20) 0,20 ou (3 000 x 0,20) – 133,33			
		31/3		
512	Banques		2 800,00	
44574	TVA collectée sur encaissements		466,67	
411	Clients			2 800,00
44571	TVA collectée			466,67
	Faro CH n° ...			

5 ♦ L'OPTION POUR L'EXIGIBILITÉ DE LA TVA SUR LES DÉBITS

Les redevables de la TVA sur les encaissements peuvent opter pour le paiement de la TVA d'après les débits. **La TVA est alors exigible dès la facturation.** Toutefois, la TVA reste exigible par le fournisseur lors de l'encaissement d'avances ou d'acomptes. Cette option permet en outre une simplification des travaux comptables, ainsi qu'un droit à déduction de la TVA pour le client dès la facturation.

Attention ! Des règles spécifiques de territorialité s'appliquent aux prestations de services intracommunautaires :

- **si le preneur est assujéti à la TVA**, le lieu de taxation est celui de l'établissement du preneur. En conséquence, le preneur assujéti est redevable de la TVA. Il doit autoliquider la TVA et la faire figurer sur la déclaration de TVA. Dans ce cas, l'exigibilité intervient lors de la réalisation de la prestation ou de l'encaissement d'acomptes ;
- **si le preneur n'est pas assujéti à la TVA**, le lieu de taxation est celui de l'établissement du prestataire. Certaines prestations de services font l'objet de dérogations à ce principe général.

6 ♦ LE CAS DE SOUS-TRAITANCE DANS LE SECTEUR DU BÂTIMENT

Un **mécanisme d'autoliquidation** de la TVA s'applique pour les contrats de sous-traitance, conclus depuis le 1/1/2014, entre un donneur d'ordre assujéti et un sous-traitant. Sont concernés : **les travaux de construction**, y compris ceux de réparations, de nettoyage, d'entretien, de transformation et de démolition en relation avec un bien immobilier. Ainsi, **le donneur d'ordre devient redevable de la TVA**. En conséquence, la TVA est donc **à la fois due et déductible** pour le preneur assujéti de services. C'est lui-même qui doit la calculer et la déclarer. Le sous-traitant doit établir la facture **sans TVA** et porter sur celle-ci la mention « **Autoliquidation** ».

Les opérations commerciales avec l'étranger

FICHE
10

1 ♦ PRINCIPE

Les opérations commerciales réalisées avec les entreprises étrangères comprennent :



2 ♦ LES OPÉRATIONS INTRACOMMUNAUTAIRES

Les échanges intracommunautaires concernent les **28 pays de l'Union européenne** (19 d'entre eux font partie de la zone euro).

Les règles de facturation relatives aux opérations intracommunautaires sont harmonisées au sein de l'Union européenne.

Les dispositions concernent essentiellement :

Le délai d'établissement de la facture

La facture doit être établie au plus tard le 15 du mois qui suit celui au cours duquel s'est produit le fait générateur. Cette règle s'applique aux acquisitions intracommunautaires et aux livraisons intracommunautaires.

La dispense de la facturation des acomptes

Il n'est plus obligatoire d'émettre une facture d'acompte au titre des livraisons intracommunautaires exonérées de TVA.

L'exigibilité de la TVA

Pour les acquisitions intracommunautaires et les livraisons intracommunautaires exonérées, la TVA est exigible à l'émission de la facture ou au plus tard le 15 du mois suivant celui du fait générateur, si aucune facture n'est émise avant.

Attention ! Les échanges intracommunautaires réalisés entre les 19 pays ayant adopté l'euro n'entraînent aucune différence de change puisque les opérations sont libellées dans la même monnaie (l'euro). Les échanges intracommunautaires réalisés entre les 9 pays situés hors zone euro peuvent engendrer des différences de change.

Pour caractériser les opérations intracommunautaires, les comptes « 60 Achats », « 70 Ventes », « 40 Fournisseurs » et « 411 Clients » sont *subdivisés en positionnant* le chiffre « 2 » en quatrième ou cinquième position selon le cas.

A – Les livraisons intracommunautaires

Il s'agit des ventes de biens meubles corporels effectuées par une entreprise française à destination d'une entreprise d'un autre État membre de l'Union européenne.

Les livraisons intracommunautaires *sont exonérées de TVA en France*.

Les factures doivent comporter :

- en principe, le numéro intracommunautaire d'identification du vendeur et celui de l'acheteur ;
- la mention *Exonération de TVA*.

Le traitement comptable est le suivant :

Facturation intracommunautaire

À débiter : 41112 Clients Union européenne

À créditer : 70712 Ventes de marchandises intracommunautaires

B – Les acquisitions intracommunautaires

Il s'agit d'achats de biens meubles corporels effectués par une entreprise française auprès d'une entreprise d'un autre État membre de l'Union européenne.

Les acquisitions intracommunautaires *sont soumises à la TVA en France*.

La TVA intracommunautaire est à la fois *due et déductible* (principe d'autoliquidation). Elle est calculée par l'acquéreur. La mention « *Autoliquidation* » doit être portée sur la facture.

Le fait générateur intervient à la date de la livraison du bien.

La TVA est exigible *au plus tard le 15 du mois suivant celui de la livraison*.

La comptabilisation diffère suivant la date de réception de la facture :

Facture reçue avant la date limite d'exigibilité de la TVA	
À débiter	: 60.12 Achats de ... intracommunautaires : 445662 TVA déductible intracommunautaire
À créditer	: 4452 TVA due intracommunautaire : 40112 Fournisseurs Union européenne

Facture reçue après la date limite d'exigibilité de la TVA		
Étape 1	À la date d'exigibilité de la TVA	À débiter : 445662 TVA déductible intracommunautaire À créditer : 4452 TVA due intracommunautaire
Étape 2	À la date de réception de la facture	À débiter : 60.12 Achats de ... intracommunautaires À créditer : 40112 Fournisseurs Union européenne

♦ Application

28/3 Livraison de marchandises du fournisseur italien Paco d'un montant de 600 €.

25/4 Réception de la facture du fournisseur Paco, TVA 20 %.

10/5 Envoi d'une facture au client allemand Kruder d'un montant de 1 300 €.

5/6 Le client Kruder règle sa facture par virement bancaire.

- Fournisseur Paco (fournisseur zone euro) ⇒ La facture est reçue après le 15/4 ; la TVA est donc exigible le 15/4

		15/4	
445662	TVA déductible intracommunautaire	120,00	
4452	TVA due intracommunautaire		120,00
	<i>Paco TVA sur facture à recevoir (600 x 20 %)</i>		
		25/4	
60712	Achats de marchandises intracommunautaires	600,00	
40112	Fournisseurs Union européenne		600,00
	<i>Paco FA n° ...</i>		

• Client Kruder (client zone euro)				
		10/5		
41112	Clients Union européenne		1 300,00	
70712	Ventes de marchandises intracommunautaires Kruder FA n° ...			1 300,00
		5/6		
512	Banques		1 300,00	
41112	Clients Union européenne Paco FA n° ...			1 300,00

3 ♦ LES OPÉRATIONS D'IMPORTATIONS ET D'EXPORTATIONS

Les opérations d'import-export représentent des échanges réalisés entre une entreprise située en France et une entreprise établie dans un État *hors de l'Union européenne*. Elles sont libellées en monnaies étrangères et doivent être converties et comptabilisées en euros.

A – La facturation relative aux importations

Les dettes en monnaies étrangères doivent être converties en euros sur la base du dernier cours du change à la date de facturation. Les importations sont soumises à la TVA française.

La TVA, calculée sur la valeur en douane, est exigible au moment du dédouanement. Elle est perçue par l'administration des douanes. La TVA qui peut être déduite est celle qui est due à l'importation. Les opérations de dédouanement peuvent être effectuées soit par l'entreprise importatrice, soit par un commissionnaire agréé en douane ou encore par un transitaire. La comptabilisation nécessite deux étapes :

Étape 1 Réception de la facture	
À débiter	: 60. Achats de ...
À créditer	: 401 Fournisseurs
Étape 2 Droits de douane et TVA due à l'importation	
À débiter	: 60. Achats de ... (droits de douane) : 44566 TVA sur ABS (calculée sur la valeur en douane : Prix facturé + Droits de douanes)
À créditer	: 5.. Compte de trésorerie concerné (droits de douane) : 443 Opérations particulières avec l'État (TVA due à l'administration des douanes)

Attention ! Lorsque la facturation est *simultanée* à la livraison, l'écriture de facturation et celle du paiement de la TVA s'enregistrent à la même date. Depuis le 1^{er} janvier 2015, les entreprises qui bénéficient de la procédure simplifiée de dédouanement (PDU) peuvent opter pour l'autoliquidation de la TVA due à l'importation.

B – La facturation relative aux exportations

Les créances en monnaies étrangères doivent être converties en euros sur la base du dernier cours du change à *la date de facturation*.

Les exportations sont *exonérées de TVA*.

La traduction comptable est la suivante :

Facturation
À débiter : 411 Clients
À créditer : 70 Ventes de ...

4 ♦ LES RÈGLEMENTS DES CRÉANCES ET DES DETTES EN MONNAIES ÉTRANGÈRES

Les règlements des créances et des dettes en monnaies étrangères sont convertis en euros sur la base du dernier cours de change *du jour de règlement*.

A – Le calcul du résultat de change

Les opérations commerciales réalisées avec *les États hors Union européenne et les États membres de l'Union européenne mais hors zone euro entraînent des résultats de change* lorsque le taux de change a varié entre la date de la facturation et celle du règlement.

$$\text{Résultat de change} = \text{Montant du règlement} - \text{Montant de la dette ou de la créance initiale}$$

On distingue les situations suivantes :

Variation du cours de change	Créance (exportation)	Dette (importation)
Augmentation entre la date de facturation et celle du règlement	Montant de la créance < Montant de l'encaissement = Gain de change	Montant de la dette < Montant du règlement = Perte de change
Diminution entre la date de facturation et celle du règlement	Montant de la créance > Montant de l'encaissement = Perte de change	Montant de la dette > Montant du règlement = Gain de change

B – La comptabilisation

Le gain de change constitue un produit financier et la perte de change une charge financière.

Païement de la dette	
Constatation d'un gain de change	À débiter : 401 Fournisseurs ou 40112 Fournisseurs UE (pour solde) À créditer : 766 Gains de change : 5.. Compte de trésorerie (Dette initiale – Gain)
Constatation d'une perte de change	À débiter : 401 Fournisseurs ou 40112 Fournisseurs UE (pour solde) : 666 Pertes de change À créditer : 5.. Compte de trésorerie (Dette initiale + Perte)
Encaissement de la créance	
Constatation d'un gain de change	À débiter : 5.. Compte de trésorerie (Créance initiale + Gain) À créditer : 766 Gains de change : 411 Clients ou 41112 Clients UE (pour solde)
Constatation d'une perte de change	À débiter : 5.. Compte de trésorerie (Créance initiale – Perte) : 666 Pertes de change À créditer : 411 Clients ou 41112 Clients UE (pour solde)

◆ Application

3/9 Reçu du client Danois Jorgen un virement bancaire de 16 225,96 DKK, en règlement de la facture du mois dernier comptabilisée pour 2 530 € (cours du jour : 1 € = 7,4431 DKK).

8/9 Marchandises achetées au fournisseur chinois Nga : 82 863 CNY (cours du jour : 1 € = 9,7486 CNY).
Le passage en douane a lieu le 15/9, droits de douane 200 €, TVA taux normal.

16/9 Vente de marchandises au client russe Sviato pour 100 022 RUB (cours du jour : 1 € = 45,4645 RUB).

30/9 Paiement par virement bancaire de la facture du fournisseur Nga (cours du jour : 1 € = 10,6092 CNY).

- 3/9 Encaissement de créance en monnaies étrangères sur un client de l'Union européenne hors zone euro
 Montant de la créance : 2 530 €
 Montant du virement : $16\,225,96 / 7,4431 = 2\,180\,€$
 Perte de change : $2\,530 - 2\,180 = 350\,€$

	3/9		
512	Banques		2 180,00
666	Pertes de change		350,00
41112	Clients Union européenne Jorgen VIR n° ...		2 530,00

- 8/9 Importation
 Montant de la dette : $82\,863 / 9,7486 = 8\,500\text{ €}$
 TVA exigible et déductible le 15/9 : $(8\,500 + 200) 20\% = 1\,740\text{ €}$

		8/9		
607	Achats de marchandises		8 500,00	
401	Fournisseurs			8 500,00
<i>Nga FA n° ...</i>				
		15/9		
607	Achats de marchandises		200,00	
44566	TVA sur ABS		1 740,00	
512	Banques			200,00
443	Opérations particulières avec l'État			1 740,00
<i>Nga document douane n° ...</i>				

- 16/9 Exportation
 Montant de la créance : $100\,022 / 45,4645 = 2\,200\text{ €}$

		16/9		
411	Clients		2 200,00	
707	Ventes de marchandises			2 200,00
<i>Sviato FA n° ...</i>				

- 30/9 Paiement d'une dette en monnaies étrangères
 Montant de la dette : $8\,500,00\text{ €}$
 Montant du virement : $82\,863 / 10,6092 = 7\,810,49\text{ €}$
 Gain de change : $8\,500,00 - 7\,810,49 = 689,51\text{ €}$

		30/9		
401	Fournisseurs		8 500,00	
766	Gains de change			689,51
512	Banques			7 810,49
<i>Nga VIR n° ...</i>				

1 ♦ LES INSTRUMENTS DE PAIEMENT

Espèces	Les règlements ou les encaissements en espèces sont justifiés par une pièce de caisse, document interne établi par l'entreprise.
Chèque	Écrit par lequel une personne, le tireur, titulaire d'un compte bancaire, donne l'ordre à son banquier, le tiré, de payer à vue une somme déterminée à une autre personne appelée le bénéficiaire (tireur lui-même ou un tiers).
Virement	Opération qui permet le transfert de fonds d'un compte bancaire à un autre compte bancaire à l'aide d'un ordre de virement. Depuis le 1/2/2014, le virement est harmonisé dans l'espace économique européen et la Suisse sous l'appellation virement SEPA.
Carte bancaire	Carte émise par la banque et qui permet au titulaire d'un compte bancaire de retirer des espèces, de réaliser des paiements auprès d'entreprises affiliées ou adhérentes à un réseau interbancaire.

2 ♦ LES MOUVEMENTS DE TRÉSORERIE

L'enregistrement des opérations de trésorerie consiste à comptabiliser dans les comptes appropriés les différents règlements et encaissements effectués à l'aide des instruments de paiement.

Débit	512 Banques ou 514 Chèques postaux ou 530 Caisse	Crédit
	Opérations d'encaissement	Opérations de décaissement

Attention ! Le solde du compte « Caisse » n'est jamais créditeur.

3 ♦ L'ENCAISSEMENT DES CHÈQUES

L'entreprise peut utiliser le *compte d'attente* « 5112 Chèques à encaisser » qui est dans un premier temps *débité* du montant des chèques reçus puis dans un deuxième temps *crédité* pour solde lors de la réception de l'avis de crédit.

◆ Application

27/8 Total des chèques reçus en règlement des clients : 2 500 €.

30/8 Réception de l'avis de crédit concernant la remise de ces chèques

		27/8			
5112	Chèques à encaisser		2 500,00		
411	Clients			2 500,00	
	<i>CH n° ..., CH n° ..., CH n° ...</i>				
		30/8			
512	Banques		2 500,00		
5112	Chèques à encaisser			2 500,00	
	<i>Avis de crédit n° ...</i>				

4 ◆ LES CARTES BANCAIRES DE CRÉDIT

En cas de décaissements effectués par carte bancaire, le compte banque est **crédité** du montant de la transaction, à la réception des avis de débit.

Les encaissements à l'aide de cartes bancaires de crédit nécessitent l'utilisation d'un compte spécifique ; leur comptabilisation s'effectue en deux étapes :

Étape 1 Ventes	À débiter : 5115 Cartes de crédit à encaisser À créditer : 707 Ventes de marchandises : 44571 TVA collectée
Étape 2 Réception des avis de crédit la banque retient un taux de commission (entre 0,50 et 0,90 %)	À débiter : Banques (<i>Montants encaissés – Commissions</i>) : 627 Services bancaires et assimilés (<i>exonérés de TVA</i>) À créditer : 5115 Cartes de crédit à encaisser (<i>pour solde</i>)

◆ Application

25/6 Ventes au comptant réglées par factures : 995 € HT, TVA 20 %.

30/6 Réception de l'avis de crédit concernant ces factures, commission : 4 €.

		25/6			
5115	Cartes de crédit à encaisser		1 194,00		
707	Ventes de marchandises			995,00	
44571	TVA collectée			199,00	
	<i>FA n° ..., n° ... ; Factures n° ..., n° ...</i>				
		30/6			
512	Banques		1 190,00		
627	Services bancaires et assimilés		4,00		
5115	Cartes de crédit à encaisser			1 194,00	
	<i>Avis de crédit n° ...</i>				

Les effets de commerce, la mobilisation des créances et l'affacturage

FICHE
12

1 ♦ LES DOCUMENTS COMPTABLES

Les effets de commerce ou traites constituent *des instruments de paiement et de crédit* ; ils se composent principalement de lettres de change et de billets à ordre :

Lettre de change relevé LCR	Écrit par lequel une personne, le tireur, donne l'ordre à une autre personne, le tiré, de payer à une certaine échéance, une somme déterminée à un bénéficiaire, qui est le tireur lui-même ou un tiers.
Billet à ordre relevé BOR	Écrit par lequel une personne, appelée souscripteur, s'engage à payer à une certaine échéance, une somme déterminée à une autre personne appelée bénéficiaire.

2 ♦ LA CRÉATION DES EFFETS DE COMMERCE

La LCR est enregistrée *après son acceptation*. Le BOR est comptabilisé *dès son émission*. Pour le suivi des effets de commerce un compte spécifique est créé.

Chez le fournisseur (vendeur)	Chez le client (acheteur)
À débiter : 413 Clients – Effets à recevoir	À débiter : 401 Fournisseurs
À créditer : 411 Clients	À créditer : 403 Fournisseurs – Effets à payer

3 ♦ L'ENCAISSEMENT DES EFFETS À RECEVOIR

À l'échéance, la banque se charge de l'encaissement et retient une commission ; l'opération se déroule en deux étapes :

Étape 1 Remise à l'encaissement avant l'échéance (<i>endossement des effets à l'ordre de la banque</i>)
À débiter : 5113 Effets à l'encaissement (<i>montant des valeurs nominales</i>)
À créditer : 413 Clients – Effets à recevoir (<i>montant des valeurs nominales</i>)

Étape 2 Réception de l'avis de crédit après l'échéance (Net porté en compte)	
Valeur nette = Valeur nominale – (Commissions HT + TVA)	
À débiter	: 512 Banques (<i>net porté en compte</i>) : 6275 Frais sur effets (<i>commissions HT</i>) : 44566 TVA sur ABS (<i>TVA sur commissions</i>)
À créditer	: 5113 Effets à l'encaissement (<i>pour solde</i>)

4 ♦ LA NÉGOCIATION OU L'ESCOMPTE DES EFFETS À RECEVOIR

Lorsque l'entreprise a besoin de liquidités avant la date d'échéance des effets, elle peut les négocier ou les remettre à l'escompte auprès de sa banque. Cette dernière retient des agios. Il s'agit d'une opération de mobilisation de créances.

L'opération se déroule en deux étapes :

Étape 1 Remise à l'escompte avant l'échéance (Endossement des effets à l'ordre de la banque)	
À débiter	: 5114 Effets à l'escompte (<i>montant des valeurs nominales</i>)
À créditer	: 413 Clients – Effets à recevoir (<i>montant des valeurs nominales</i>)
Étape 2 Réception de l'avis de crédit (Net porté en compte)	
Valeur nette = Valeur nominale – Agios : [Escompte + (Commissions HT + TVA)]	
À débiter	: 512 Banques (<i>net porté en compte</i>) : 661 Charges d'intérêts (<i>montant de l'escompte</i>) : 6275 Frais sur effets (<i>commissions HT</i>) : 44566 TVA sur ABS (<i>TVA sur commissions</i>)
À créditer	: 5114 Effets à l'escompte (<i>pour solde</i>)

5 ♦ LE PAIEMENT DES EFFETS À PAYER

La banque règle les effets arrivés à échéance sur ordre du tiré ou du souscripteur.

Réception de l'avis de débit	
À débiter	: 403 Fournisseurs – Effets à payer (<i>pour solde</i>)
À créditer	: 512 Banques (<i>montant des valeurs nominales réglées</i>)

Attention ! La banque ne prélève aucun agio pour ce service.

♦ Application

20/3 Acception de la LCR n° 318 du fournisseur Caram : 3 230 €.

21/3 Remise à l'escompte des LCR n° 47 : 2 450 € et n° 54 : 1 645 €.

26/3 Réception de l'avis de crédit (remise du 21/3) : escompte 38 €, commissions 16 € HT, TVA 20 %.

31/3 Reçu du client Pol la LCR n° 72 acceptée : 1 675 €.

401	Fournisseurs	20/3	3 230,00	
403	Fournisseurs – Effets à payer Caram LCR n° 318			3 230,00
5114	Effets à l'escompte	21/3	4 095,00	
413	Clients – Effets à recevoir Bordereau n° ... : LCR n° 47 et 54			4 095,00
512	Banques	26/3	4 037,80	
661	Charges d'intérêt		38,00	
6275	Frais sur effets		16,00	
44566	TVA sur ABS		3,20	
5114	Effets à l'escompte Avis de crédit n° ...			4 095,00
413	Clients – Effets à recevoir	31/3	1 675,00	
411	Clients Pol LCR n° 72			1 675,00

6 ♦ LES AUTRES FORMES DE MOBILISATION DES CRÉANCES

A – Définitions

En dehors de l'escompte des effets à recevoir, il existe d'autres formes de mobilisations de créances.

Lettre de change relevé magnétique LCRM	L'entreprise regroupe plusieurs créances de clients différents sur un support magnétique qu'elle transmet à sa banque. La LCR magnétique escomptée est assimilée à un crédit bancaire de droit commun et non pas à un escompte d'effet de commerce. En effet, l'absence d'un support papier ne permet pas de bénéficier des garanties régies par le droit cambiaire.
Crédit de mobilisation des créances commerciales CMCC	L'entreprise négocie avec sa banque un montant de crédit en fonction des créances présentées ; en contrepartie, elle souscrit un billet à ordre de la banque, correspondant au montant des créances, qui est escompté.
Créances professionnelles loi Dailly	L'entreprise cède tout ou partie de ses créances professionnelles à un établissement bancaire à titre de garantie du crédit que ce dernier lui accorde.

Ces mobilisations de créances constituent des **concours bancaires courants**, c'est-à-dire des dettes à l'égard des banques, contractées en raison des besoins de trésorerie liés à l'exploitation.

B – Le traitement comptable des LCR magnétiques et des CMCC

Le traitement comptable nécessite trois étapes :

Étape 1		Escompte des LCR magnétiques ou du billet à ordre
Valeur nette = Valeur nominale – [Intérêts + (Commissions HT + TVA)]		
À débiter	:	512 Banques (<i>net encaissé</i>) 6616 Intérêts bancaires (<i>montant des intérêts</i>) 6275 Frais sur effets (<i>commissions HT</i>) 44566 TVA sur ABS (<i>TVA sur commissions</i>)
À créditer	:	519 Concours bancaires courants (<i>total des valeurs nominales des LCR magnétiques ou du BO</i>)
Étape 2		Règlement des clients
À débiter	:	512 Banques
À créditer	:	411 Clients (<i>pour solde</i>)
Étape 3		Remboursement du crédit
À débiter	:	519 Concours bancaires courants (<i>pour solde</i>)
À créditer	:	512 Banques

◆ Application

10/5 Réception de l'avis de crédit relatif à l'escompte de notre LCR magnétique : nominal 2 000 €, escompte 65 €, commissions 25 € HT, TVA 20 %.

10/6 Règlement des clients ayant donné lieu à la LCR magnétique.

15/6 Règlement de l'établissement financier.

		10/5			
512	Banques		1 905,00		
661	Charges d'intérêt		65,00		
6275	Frais sur effets		25,00		
44566	TVA sur ABS		5,00		
519	Concours bancaires courants			2 000,00	
	<i>Avis de crédit n° ...</i>				
512	Banques	10/6	2 000,00		
411	Clients			2 000,00	
	<i>Avis de crédit n° ...</i>				

519 512	Concours bancaires courants Banques Avis de débit n° ...	15/6		2 000,00	2 000,00
------------	--	------	--	----------	----------

C – Le traitement comptable des cessions de créances loi Dailly

La cession de créances loi Dailly nécessite les quatre étapes suivantes :

Étape 1 Cession des créances portées sur le bordereau de cession de créances professionnelles
À débiter : 4116 Clients – Créances professionnelles cédées À créditer : 411 Clients
Étape 2 Crédit accordé par la banque
À débiter : 512 Banques (<i>net porté en compte</i>) : 6616 Intérêts bancaires (<i>montant des intérêts</i>) À créditer : 519 Concours bancaires courants
Étape 3 Encaissement des créances pour le compte de la banque
À débiter : 512 Banques À créditer : 4116 Clients – Créances professionnelles cédées (<i>pour solde</i>)
Étape 4 Remboursement du crédit
À débiter : 519 Concours bancaires courants (<i>pour solde</i>) À créditer : 512 Banques

♦ Application

10/11 La société Crion cède des créances pour un montant de 3 450 € à sa banque. Le décompte de l'opération est le suivant : net porté en compte 3 325 €, escompte 125 €.

15/12 Les clients effectuent leurs règlements par virement bancaire.

		10/11			
4116	Clients – Créances professionnelles cédées		3 450,00		
411	Clients			3 450,00	
	<i>Bordereau n° ...</i>				
		10/11			
512	Banques		3 325,00		
661	Charges d'intérêt		125,00		
519	Concours bancaires courants			3 450,00	
	<i>Avis de crédit n° ... :</i>				
		15/12			
512	Banques		3 450,00		
4116	Clients – Créances professionnelles cédées			3 450,00	
	<i>Avis de crédit n° ... :</i>				
		15/12			
519	Concours bancaires courants		3 450,00		
512	Banques			3 450,00	
	<i>Avis de débit n° ...</i>				

7 ♦ L'AFFACTURAGE

A – Définition

L'affacturage ou le *factoring* correspond à une technique financière par laquelle une personne dénommée *adhérent* transfère ses créances commerciales à un établissement financier appelé *affactureur* ou *factor* qui se charge d'en opérer le recouvrement, moyennant une certaine *rémunération* (Commission d'affacturage soumise à la TVA + Commission de financement) et en garantit la bonne fin, même si elles sont impayées.

B – Le traitement comptable de l'affacturage

Le traitement comptable se déroule en deux étapes :

Étape 1	Transfert des créances au <i>factor</i> (cession des créances)
À débiter	: 467 Autres comptes débiteurs
À créditer	: 411 Clients

Étape 2 Mise à disposition des fonds (financement du *factor*)

$$\text{Valeur nette} = \text{Créances cédées} - [(\text{Commissions d'affacturage} + \text{TVA}) + \text{Commission de financement}]$$

À débiter : 512 Banques (*net porté en compte*)
 : 668 Autres charges financières (*commission de financement*)
 : 6225 Rémunérations d'affacturage (*commissions HT*)
 : 44566 TVA sur ABS (*TVA sur rémunération d'affacturage*)
 À créditer : 467 Autres comptes débiteurs (*pour solde*)

♦ **Application**

15/6 La société Quincy cède des créances pour un montant de 18 000 € à son factor.

18/6 Réception du bordereau d'affacturage adressé par le factor : nominal 18 000 €, commission d'affacturage 1 080 € HT, TVA 20 %, commission de financement 117 €. Le financement est effectué par chèque bancaire.

467	Autres comptes débiteurs	15/6	18 000,00	
411	Clients			18 000,00
	Cession de créances			
		18/6		
512	Banques		16 587,00	
668	Autres charges financières		117,00	
6225	Rémunérations d'affacturage		1 080,00	
44566	TVA sur ABS		216,00	
467	Autres comptes débiteurs			18 000,00
	CH n° ...			

Le suivi du compte « Banques » : l'état de rapprochement

FICHE
13

1 ♦ GÉNÉRALITÉS

L'entreprise doit *vérifier régulièrement* son compte « 512 Banques » avec les relevés bancaires afin de contrôler la réciprocité et la simultanéité des enregistrements effectués dans chaque comptabilité. En pratique, il existe souvent des *différences* dues aux décalages de date d'enregistrement des opérations, aux erreurs ou omissions effectuées par l'entreprise ou par la banque. L'état de rapprochement est fait généralement tous les mois.

Attention ! Le compte tenu par la banque fonctionne à l'inverse de celui tenu par l'entreprise.

2 ♦ L'ÉTAT DE RAPPROCHEMENT

L'entreprise effectue un *pointage* des opérations communes, ce qui lui permet de repérer et d'identifier les *différences* qui feront l'objet de l'état de rapprochement. Ce dernier se présente ainsi :

Compte « 512 Banques » au grand livre		
Libellés	Débit	Crédit
Solde fin de période au ...	X	ou X
=		
Solde débiteur ou créditeur du compte « 512 Banques »		

Corriger ce solde

à l'aide des opérations figurant sur le relevé de compte et non encore enregistrées dans la comptabilité

Compte envoyé par la banque		
Libellés	Débit	Crédit
Solde fin de période au ...	X	ou X
=		
Solde créditeur ou débiteur du dernier relevé		

Corriger ce solde

à l'aide des opérations figurant dans la comptabilité de l'entreprise et non enregistrées par la banque

Puis, l'entreprise doit *calculer les nouveaux soldes et vérifier leur concordance*.

SD compte 512 Banques = SC relevé bancaire

ou

SC compte 512 Banques = SD relevé bancaire

3 ♦ LA COMPTABILISATION DES OPÉRATIONS MANQUANTES

L'entreprise ajuste son compte « Banques » en comptabilisant les *opérations manquantes*.

Écritures relatives aux encaissements	À débiter : 512 Banques À créditer : 411 Clients : 7.. Comptes de produits : 5113 Effets à l'encaissement : 5114 Effets à l'escompte
Écritures relatives aux décaissements	À débiter : 627 Services bancaires et assimilés : 6.. Comptes de charges : 44566 TVA sur ABS : 401 Fournisseurs : 4.. Comptes de tiers : 403 Fournisseurs – Effets à payer : 661 Charges d'intérêts À créditer : 512 Banques

♦ Application

Le 30/10, le compte « 512 Banques » présente un SD de 5 450,50 € ; celui mentionné par le relevé bancaire est créditeur de 8 126,58 €. Après avoir effectué un pointage, les différences suivantes sont constatées :

- le chèque de 1 500 € à l'ordre du fournisseur Leyne n'a pas encore été encaissé ;
- le virement bancaire de 1 200 € effectué par le client Roy ainsi que le prélèvement de commissions pour 23,92 € TTC (TVA 20 %) n'ont pas été enregistrés par le service comptable.

Compte « 512 Banques » au grand livre			Compte envoyé par la banque		
Opérations	Débit	Crédit	Opérations	Débit	Crédit
Solde au 30/10	5 450,50		Solde au 30/10		8 126,58
Virement SEPA client	1 200,00		CH n° ...	1 500,00	
Commissions TTC		23,92		1 500,00	8 126,58
Solde débiteur	6 650,50	23,92	Solde créditeur	6 626,58	
		6 626,58			

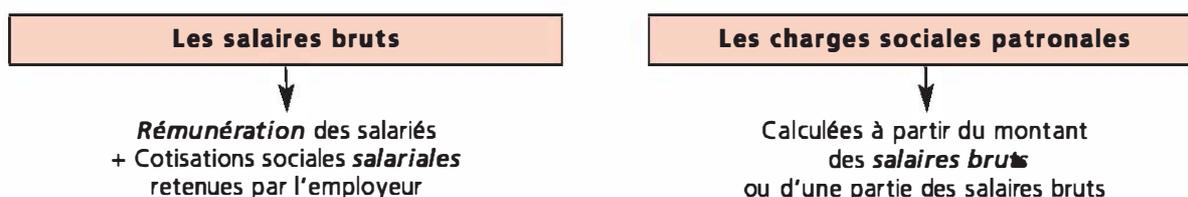
		30/10			
512	Banques			1 200,00	
411	Clients				1 200,00
	État n° ...				
		30/10			
627	Services bancaires (HT : 23,92 / 1,20 = 19,93)			19,93	
44566	TVA sur ABS (23,92 – 19,93)			3,99	
512	Banques				23,92
	État n° ...				

La rémunération du personnel et les taxes assises sur les rémunérations versées aux salariés

FICHE
14

1 ♦ GÉNÉRALITÉS

Les charges de personnel comprennent :



Le salarié ne perçoit pas l'intégralité de son salaire brut ; son salaire net à payer est égal à :

$$\text{Salaire brut} - \text{Cotisations salariales} - \text{Autres retenues} + \text{Indemnités} = \text{Salaire net à payer}$$

Le bulletin de paie, justificatif de la rémunération versée, est remis à chaque salarié par l'employeur.

2 ♦ LE CALCUL DES CHARGES DE PERSONNEL

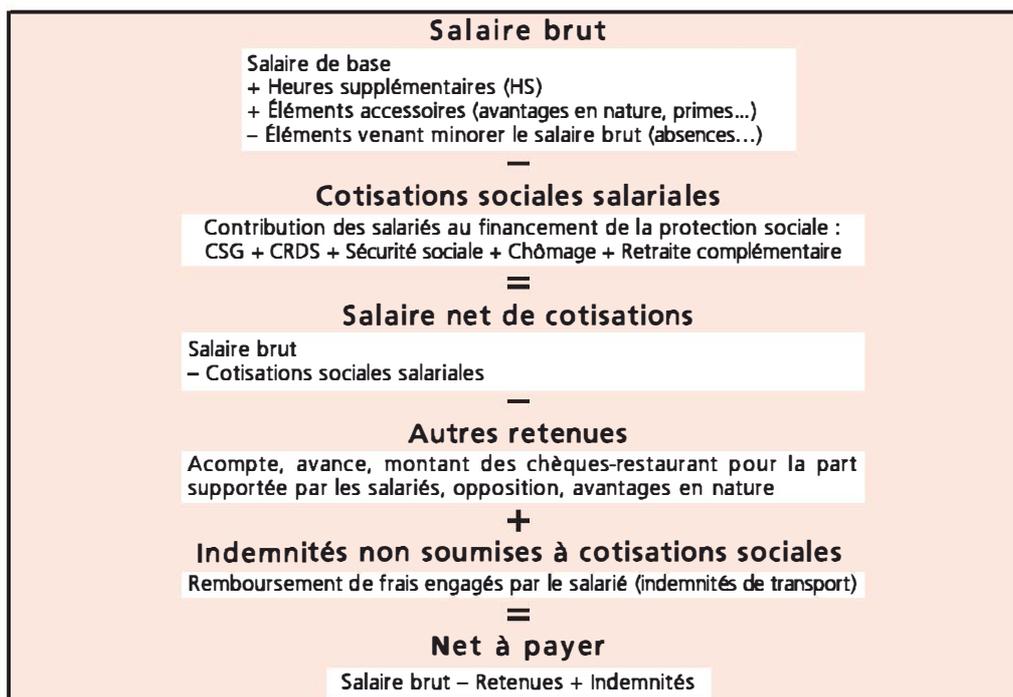
A – Le principe du plafonnement

La base de calcul de certaines cotisations est *plafonnée* à un certain montant. Le plafond est fixé chaque année, le 1^{er} janvier, par décret. On distingue *trois tranches* : A, B, C.

Elles sont délimitées chacune par un plancher et un plafond, soit depuis le 1^{er} janvier 2015 :



B – Les éléments du calcul des salaires



Le double des bulletins de paie doit être conservé par l'entreprise pendant 5 ans. Par ailleurs, la tenue d'un livre de paie (récapitulatif des éléments de calcul de la paie) est facultative.

C – Les charges sociales patronales

Les cotisations sociales patronales, contribution au financement de la protection sociale des salariés, constituent une *charge d'exploitation* qui vient augmenter les « charges de personnel ».

D – La déclaration et le règlement des organismes sociaux

L'employeur *déclare et verse simultanément* aux organismes sociaux les cotisations sociales des salariés et les cotisations patronales. On distingue :

- l'Union de recouvrement des cotisations de Sécurité sociale et d'Allocations familiales (URSSAF). Le recouvrement des cotisations d'assurance chômage est assuré par l'URSSAF. Depuis le 1/1/2015, la télédéclaration et le télépaiement sont obligatoires si les sommes versées l'année précédente sont > 20 000 € ou si elles sont versées mensuellement ;

– les Caisses adhérentes de l'Association des régimes de retraite complémentaire, salariés non cadres, (ARRCO) et de l'Association générale des institutions de retraite des cadres (AGIRC).

La périodicité, mensuelle ou trimestrielle, varie en fonction de l'effectif de l'entreprise.

Actuellement, une déclaration unifiée des cotisations sociales (DUCS) permet de transmettre sur un support unique les déclarations auprès des différents organismes sociaux.

En 2016, *la déclaration sociale nominative (DSN) électronique* remplacera la majorité des déclarations périodiques adressées aux organismes sociaux ainsi que la DUCS.

Depuis le 1^{er} janvier 2015, quelle que soit la taille de l'entreprise, les rémunérations au niveau du SMIC sont exonérées de charges patronales de sécurité sociale.

3 ♦ LA COMPTABILISATION DES CHARGES DE PERSONNEL

Les coûts relatifs aux rémunérations du personnel ainsi que les charges sociales patronales sont comptabilisés dans les subdivisions du compte « 64 Charges de personnel ».

On distingue les *étapes* suivantes :

1 Avances et acomptes versés au personnel	À débiter : 425 Personnel – Avances et acomptes À créditer : 512 Banques
2 Salaire brut + Indemnités non soumises à cotisations	À débiter : 641 Rémunérations du personnel À créditer : 421 Personnel – Rémunérations dues
3 Retenues sur salaires (Avances + Acomptes versés + Oppositions + Cotisations salariales + Avantages en nature)	À débiter : 421 Personnel – Rémunérations dues À créditer : 425 Personnel – Avances et acomptes (pour solde) 427 Personnel – Oppositions 431 Sécurité sociale (subdivisé selon les besoins) 437 Autres organismes sociaux (subdivisé selon les besoins) 641 Rémunérations du personnel (avantages en nature)
4 Règlement des salaires	À débiter : 421 Personnel – Rémunérations dues (pour solde égal au net à payer) À créditer : 512 Banques
5 Charges sociales patronales	À débiter : 645 Charges de sécurité sociale et de prévoyance 647 Autres charges sociales (chèques-restaurant) À créditer : 431 Sécurité sociale (subdivisé selon les besoins) 437 Autres organismes sociaux (subdivisé selon les besoins)
6 Règlement des organismes sociaux (Part salariale + Part patronale)	À débiter : 431 Sécurité sociale 437 Autres organismes sociaux À créditer : 512 Banques

◆ Application

Vous disposez des éléments suivants relatifs à la paie du personnel pour le mois de juin :

– acomptes versés :	49 500 €
– salaires bruts (dont 89 000 € d'avantages en nature) :	446 000 €
– cotisations de Sécurité sociale :	55 800 €
– assurance chômage :	10 704 €
– retraites complémentaires :	30 896 €
– indemnités de transport :	6 030 €

Les charges sociales patronales afférentes sont :

– cotisations de sécurité sociale patronales :	108 000 €
– assurance chômage :	33 004 €
– retraites complémentaires :	44 496 €

Les salaires sont réglés à la fin du mois par virements et les organismes sociaux le 15 du mois suivant par télépaiements.

	30/6			
425	Personnel – Avances et acomptes	49 500		
512	Banques		49 500	
	<i>CH n°</i>			
	30/6			
641	Rémunérations du personnel	452 030		
421	Personnel – Rémunérations dues		452 030	
	<i>D'après livre de paie (446 000 + 6 030)</i>			
	30/6			
421	Personnel – Rémunérations dues	235 900		
431	Sécurité sociale		66 504	
437	Autres organismes sociaux		30 896	
425	Personnel – Avances et acomptes		49 500	
641	Rémunérations du personnel		89 000	
	<i>D'après livre de paie</i>			
	30/6			
421	Personnel – Rémunérations dues	216 130		
512	Banques		216 130	
	<i>VIR n° ..., n° ..., n° ... ; (452 030 – 235 900)</i>			
	30/6			
645	Charges de sécurité sociale et de prévoyance	185 500		
431	Sécurité sociale		141 004	
437	Autres organismes sociaux		44 496	
	<i>D'après état des charges patronales</i>			
	15/7			
431	Sécurité sociale (55 800 + 108 000)	163 800		
437	Autres organismes sociaux (41 600 + 77 500)	119 100		
512	Banques		282 900	
	<i>Certificats de prélèvements n° ..., n° ...</i>			

Attention ! Pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés et bénéficiaires du Crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE), l'ANC préconise de comptabiliser le CICE au *crédit* du compte « 649 Produit d'impôt CICE ». Pour les entreprises non soumises à l'impôt sur les sociétés, le CICE ne génère aucune écriture comptable.

4 ♦ LES CHARGES FISCALES ASSISES SUR LES RÉMUNÉRATIONS VERSÉES AUX SALARIÉS

L'entreprise supporte *différentes taxes, contributions ou participations* en tant qu'employeur. La base d'imposition de chacune correspond à l'assiette des cotisations de Sécurité sociale.

A – La nature des taxes ou des participations

On distingue principalement :

La taxe sur les salaires
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Employeur non assujéti à la TVA ▶ Taux variable de 4,25 % à 20 % suivant des tranches
La contribution à la formation professionnelle continue
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Tout employeur, quel que soit l'effectif ▶ Taux applicable pour la collecte 2016 : 0,55 % pour les entreprises de moins de 10 salariés ; 1 % pour celles de 10 salariés et plus
La participation à l'effort de construction
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Employeur occupant au minimum 20 salariés ▶ Taux de 0,45 %
Le versement transport
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Employeur ayant plus de 9 salariés ▶ Taux variable selon l'agglomération
La taxe d'apprentissage et la contribution supplémentaire à l'apprentissage
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Tout employeur qui exerce une activité industrielle, commerciale ou artisanale ▶ <i>Taxe proprement dite</i> : taux de 0,68 % (0,44 % pour l'Alsace-Moselle) ▶ <i>Contribution supplémentaire à l'apprentissage</i> pour les entreprises d'au moins 250 salariés, si le nombre moyen de salariés en contrat de professionnalisation ou d'apprentissage représente moins de 5 % de l'effectif annuel moyen (quota d'alternants) : taux variable de 0,40 % à 0,05 % selon le quota d'alternants (pour l'Alsace-Moselle 52 % des taux normaux)

B – La comptabilisation

Les charges fiscales assises sur les salaires sont comptabilisées dans les subdivisions du compte « 63 Impôts, taxes et versements assimilés » suivant le destinataire (administration des impôts ou organismes collecteurs).

Lorsque l'entreprise est autorisée à effectuer des dépenses libératoires, elle bénéficie d'*exonération partielle ou totale* de la taxe ou de la participation concernée.

La comptabilisation des taxes ou des participations peut comprendre les *étapes* suivantes :

Étape 1	Constatation de la charge destinée à l'administration fiscale	À débiter : 631 Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (administration des impôts) À créditer : 447 Autres impôts, taxes et versements assimilés
Étape 2	Constatation de la charge destinée à un organisme collecteur	À débiter : 633 Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes) À créditer : 437 Autres organismes sociaux
Étape 3	Versements au tiers collecteur	À débiter : 447 Autres impôts, taxes et versements assimilés ou 437 Autres organismes sociaux À créditer : 512 Banques

◆ Application

Une entreprise de 30 salariés a enregistré 632 000 € de rémunérations brutes en N (2015). L'entreprise déclare la contribution à la formation professionnelle le 31 janvier N + 1 et la verse le 1^{er} mars N + 1 à l'organisme collecteur agréé.

Le taux de la contribution est de 1 % pour les entreprises de plus de 9 salariés
 $632\,000 \times 1\% = 6\,320 \text{ €}$

633	Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organisme)	31/1/N + 1	6 320,00	
437	Autres organismes sociaux	Déclaration DADS n° ...		6 320,00
437	Autres organismes sociaux	1/3/N + 1	6 320,00	
512	Banques	VIR n° ...		6 320,00

La comptabilisation de la déclaration de TVA

FICHE
15

1 ♦ LA DÉCLARATION DE TVA

Selon le régime du réel normal, les redevables de la TVA **sont tenus d'établir une déclaration de TVA** (imprimé CA3) et de **payer spontanément** l'impôt dû au Trésor public.

Sa périodicité est en principe **mensuelle**. Elle doit être établie entre le 15 et le 24 du mois suivant la période concernée. L'assujetti reporte sur la déclaration pour le mois :

- le montant des opérations réalisées imposables ou non ;
- les éléments de calcul de la TVA à déclarer.

Les sommes portées sur la déclaration sont arrondies à l'euro le plus proche.

Le paiement de la TVA est **simultané** à l'envoi de la déclaration.

Attention ! La télédéclaration et le téléversement sont obligatoires depuis le 1/10/2014 pour toutes les entreprises soumises ou non à l'IS.

2 ♦ LA DÉTERMINATION DE LA TVA À DÉCLARER

A – La TVA nette due

Le calcul de la TVA due pour le mois (M) est le suivant :

TVA collectée sur les ventes
+ TVA due sur acquisitions intracommunautaires
= TVA brute due
-
TVA déductible sur les biens constituant des immobilisations
+ TVA déductible sur les autres biens et services (y compris sur acquisitions intracommunautaires)
= Total TVA déductible
=
TVA nette due

Attention ! Désormais, pour mentionner le montant de la TVA déductible sur la déclaration de TVA, il suffit que l'assujetti possède les factures correspondantes à la date de dépôt de sa déclaration même si les factures parviennent après l'échéance de la période d'imposition concernée.

B – Le crédit de TVA

Lorsque le montant de la TVA déductible est *supérieur* au montant de la TVA brute due, l'entreprise constate un crédit de TVA (créance sur l'État). Le crédit de TVA peut être reporté sur la prochaine déclaration ou remboursé sur demande si son montant est ≥ 760 €.

Depuis le 1/10/2014, *toutes les entreprises doivent télétransmettre* leur demande de remboursement.

3 ♦ LA COMPTABILISATION DE LA DÉCLARATION DE TVA

A – La TVA à décaisser

Il faut *solder* pour le mois considéré les comptes de TVA et *comptabiliser* la TVA nette due.

TVA à décaisser	
TVA brute due > TVA déductible	
À débiter	: 44571 TVA collectée (pour solde)
	: 4452 TVA due intracommunautaire (pour solde)
À créditer	: 44562 TVA sur immobilisations (pour solde)
	: 44566 TVA sur ABS (pour solde)
	: 445662 TVA déductible intracommunautaire (pour solde)
	: 44551 TVA à décaisser (TVA nette due)

B – Le paiement de la TVA à décaisser

Lors de la transmission de la télédéclaration et du télépaiement de la dette au Trésor public, la TVA à décaisser est **soldée**.

Paiement de la TVA à décaisser	
À débiter	: 44551 TVA à décaisser (pour solde)
À créditer	: 5.. Compte de trésorerie concerné

♦ Application

Les opérations suivantes ont été réalisées par la société DJ au cours du mois de novembre ; TVA 20 % :

– Ventes de marchandises HT en France :	86 500 €
– Ventes de marchandises HT en UE :	27 700 €
– Achats de marchandises HT en France :	65 250 €
– Achats de marchandises HT en UE (factures jointes à la livraison) :	700 €
– Paiement d'acomptes TTC à des prestataires de services établis en France :	2 400 €

La déclaration est transmise le 23 décembre par voie électronique.

• TVA à déclarer

TVA collectée sur les ventes en France :	86 500 x 20 % =	17 300
+ TVA due sur acquisitions intracommunautaires :	700 x 20 % =	140
= TVA brute due		17 440
TVA déductible sur les achats de marchandises en France :	65 250 x 20 % =	13 050
+ TVA déductible sur acquisitions intracommunautaires :		140
+ TVA déductible sur acomptes versés :	(2 400 / 1,20) x 20 % =	400
= Total TVA déductible sur ABS		13 590

TVA nette due : 17 440 – 13 590 = 3 850

Les livraisons intracommunautaires sont exonérées de TVA.

• Comptabilisation de la télédéclaration de TVA

		23/12		
44571	TVA collectée		17 300,00	
4452	TVA due intracommunautaire		140,00	
44566	TVA sur ABS			13 450,00
445662	TVA déductible intracommunautaire			140,00
44551	TVA à décaisser			3 850,00
	CA3 n° ...	23/12		
44551	TVA à décaisser		3 850,00	
512	Banques			3 850,00
	CA3 n° ..., certificat de prélèvement n° ...			

C – Le crédit de TVA

L'entreprise constate *une créance sur l'État*. Les comptes de TVA utilisés pour le mois considéré sont *soldés*.

Crédit de TVA	
TVA brute due < TVA déductible	
À débiter	: 44571 TVA collectée (<i>pour solde</i>)
	: 4452 TVA due intracommunautaire (<i>pour solde</i>)
	: 44567 Crédit de TVA
À créditer	: 44562 TVA sur immobilisations (<i>pour solde</i>)
	: 44566 TVA sur ABS (<i>pour solde</i>)
	: 445662 TVA déductible intracommunautaire (<i>pour solde</i>)

Si le crédit de TVA est reporté sur une déclaration suivante, il viendra en diminution de la prochaine TVA due à l'État et le compte 44567 sera *soldé*.

◆ Application

Les soldes au 31/10 des comptes de TVA utilisés par la société Rack sont les suivants :

– 4452 TVA due intracommunautaire :	2 460 €
– 44562 TVA sur immobilisations :	4 530 €
– 44566 TVA sur ABS :	82 800 €
– 44562 TVA collectée :	63 600 €

La déclaration est télétransmise le 16 novembre.

- TVA à déclarer

$$(63\,600 + 2\,460) - (4\,530 + 82\,800 + 2\,460) = -23\,730$$

TVA brute due < TVA déductible = Crédit de TVA

- Comptabilisation de la télédéclaration de TVA

		16/11		
44571	TVA collectée		63 600,00	
4452	TVA due intracommunautaire		2 460,00	
44567	Crédit de TVA		23 730,00	
44562	TVA sur immobilisations			4 530,00
44566	TVA sur ABS			82 800,00
445662	TVA déductible intracommunautaire			2 460,00
	CA3 n° ...			

Les immobilisations incorporelles et corporelles

FICHE
16

1 ♦ DÉFINITION

Les immobilisations incorporelles et corporelles sont des éléments sur lesquels l'entreprise exerce un **droit de propriété** ou dispose de leur **contrôle**.

Ce sont des **actifs** qui sont destinés à servir **durablement** dans l'entreprise.

Immobilisations non financières	Immobilisations incorporelles	Actif non monétaire sans substance physique et frais liés à la constitution ou au développement de l'entreprise.
	Immobilisations corporelles	Actif physique détenu , soit pour être utilisé dans la production ou la fourniture de biens ou services, soit pour être loué à des tiers, soit à des fins de gestion interne et dont l'entité attend qu'il soit utilisé au-delà de l'exercice en cours.

Pour répondre à la définition d'un actif et être comptabilisé comme tel, plusieurs critères sont retenus :

Critères de définition d'un actif	Critères de comptabilisation d'un actif
L'immobilisation doit être : <ul style="list-style-type: none">– identifiable ;– contrôlée ;– procurer des avantages économiques futurs.	L'entreprise doit : <ul style="list-style-type: none">– bénéficier des avantages économiques futurs procurés par l'actif ;– évaluer le coût de l'actif avec une fiabilité suffisante.

Les éléments qui ne répondent pas à ces critères sont des **charges**, ainsi que ceux qui ont une durée de vie **inférieure à 12 mois** ou encore ceux dont la valeur HT est inférieure à **500 €**, même s'ils sont considérés comme des actifs.

2 ♦ LA CLASSIFICATION DU PLAN COMPTABLE GÉNÉRAL

Les 2 catégories d'immobilisations incorporelles et corporelles sont des éléments constitutifs de l'*actif immobilisé* et représentent chacune une *rubrique*. Elles sont regroupées dans des comptes de la *classe 2* du plan de comptes et sont classées d'après leur nature :

20 Immobilisations incorporelles	
201 Frais d'établissement	Dépenses engagées à l'occasion d'opérations qui conditionnent l'existence ou le développement de l'entreprise (prospection, publicité...). La méthode préférentielle est la comptabilisation en charges.
203 Frais de recherche et de développement	Seuls les frais de développement qui se rapportent à des projets nettement individualisés ayant de sérieuses chances de réussite et dont le coût est distinctement établi sont concernés.
205 Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires	Dépenses faites pour l'obtention de l'avantage que constitue la protection accordée à l'inventeur, à l'auteur, au bénéficiaire du droit d'exploitation d'un brevet, d'une licence... Dépenses d'acquisition ou de création de logiciels, de conception et de développement de sites actifs.
206 Droit au bail	Montant versé ou dû au locataire précédent en considération du transfert à l'acheteur des droits résultant tant des conventions que de la propriété commerciale.
207 Fonds commercial	Éléments incorporels du fonds de commerce, y compris le droit au bail, qui ne font pas l'objet d'une évaluation et d'une comptabilisation séparées au bilan.
208 Autres immobilisations incorporelles	Fichier clientèle dissociable du fonds commercial...
21 Immobilisations corporelles	
211 Terrains	Valeur des terrains : terrains nus et/ou aménagés, sous-sols et sur-sols, carrières, terrains bâtis...
212 Agencements et aménagements de terrains	Dépenses faites en vue de l'aménagement des terrains : clôtures, mouvements de terres...
213 Constructions	Bâtiments, installations, agencements et aménagements, ouvrages d'infrastructure.
214 Constructions sur sol d'autrui	Valeur des constructions édifiées sur le sol d'autrui.
215 Installations techniques, matériel et outillage industriels	Installations complexes spécialisées, matériels industriels et outillage, leurs agencements et aménagements.
218 Autres immobilisations corporelles	Installations générales, agencements, aménagements lorsqu'ils sont incorporés dans des immobilisations dont l'entité n'est pas propriétaire ; matériel de transport, matériel de bureau et d'informatique, mobilier et emballages récupérables identifiables.

Le coût d'acquisition HT de la plieuse :

Prix d'achat HT	28 000
Remise 5 %	- 1 400
Net commercial	= 26 600
Escompte 2 %	- 532
Net financier	= 26 068
Frais de montage	+ 1 200
Montant HT	= 27 268

Les frais de formation du personnel sont inscrits en charges car ils interviennent après la mise en état de fonctionner de la plieuse.

B – Les acquisitions à titre gratuit

Les immobilisations incorporelles et corporelles acquises par l'entreprise, à titre gratuit, entrent dans le patrimoine à leur *valeur vénale*.

Valeur vénale

= 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* (coûts directement attribuables à la sortie d'un actif sauf charges financières et charge d'impôt sur résultat).

4 ♦ LA COMPTABILISATION DES ACQUISITIONS D'IMMOBILISATIONS À TITRE ONÉREUX

Pour distinguer les opérations d'investissements de celles liées à l'activité, le PCG prévoit, outre les comptes d'immobilisations des *comptes spécifiques de créances et de dettes*.

A – Les avances et les acomptes

Un fournisseur d'immobilisation peut demander, à la commande, le versement d'une avance ou d'un acompte. Il établit alors une facture d'acompte pour son *montant HT* car l'exigibilité de la TVA interviendra à la livraison.

Versement de l'avance ou de l'acompte

À débiter : 237 ou 238 Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations incorporelles ou corporelles
 À créditer : 5.. Compte de trésorerie concerné

B – La facturation

Le **coût d'acquisition** de l'immobilisation est porté dans le compte d'immobilisation concerné.

L'escompte n'est jamais comptabilisé.

L'avance ou l'acompte versé, le cas échéant, **minore** le montant de la dette ou du décaissement.

Le traitement comptable est le suivant :

Réception de la facture	
À débiter	: 20. ou 21. Compte d'immobilisation concerné (<i>coût d'acquisition HT</i>) : 44562 TVA sur immobilisation
À créditer	: 404 Fournisseurs d'immobilisations (<i>net à payer</i>) : 237 ou 238 Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations incorporelles ou corporelles (<i>pour solde, le cas échéant</i>)

Attention ! La TVA sur l'acquisition des véhicules de tourisme n'est pas récupérable. Le compte d'immobilisation concerné est donc débité pour le montant TTC.

5 ♦ LA COMPTABILISATION DES ACQUISITIONS D'IMMOBILISATIONS À TITRE GRATUIT

L'opération est **exonérée de TVA** et n'entraîne pas de dette, ni de décaissement. **Un produit exceptionnel** est, en principe, constaté.

Entrée de l'immobilisation dans le patrimoine	
À débiter	: 20. ou 21. Compte d'immobilisation concerné
À créditer	: 778 Autres produits exceptionnels

♦ Application

La société Spock a reçu les factures suivantes :

5/9 Facture n° 0936 du fournisseur Copior relative à l'acquisition d'un photocopieur :

Prix brut HT : 3 000 €

Frais d'installation : 400 €

Ramettes de papier : 35 €

TVA 20 %

Acompte versé en août : 300 €

10/9 Facture n° 318 du Garage du Centre relative à l'acquisition d'un véhicule de tourisme :

Prix brut HT : 8 000 €

Escompte 2 % pour règlement comptant par chèque bancaire

TVA 20 %

Par ailleurs, le 20/9, la société a reçu à titre gratuit du mobilier de bureau dont le prix de vente à des conditions normales de marché est estimé à 4 200 € ; coût d'enlèvement : 280 €.

• Facture n° 0936

Les ramettes de papier sont comptabilisées en charges.

Le coût d'acquisition HT du photocopieur est de 3 400 € : 3 000 + 400

Le net à payer dû au fournisseur est égal au montant TTC (3 435 x 1,20) minoré de l'acompte versé (4 122 – 300)

		5/9		
2183	Matériel de bureau et matériel informatique	3 400,00		
606	Achats non stockés de matières et fournitures	35,00		
44562	TVA sur immobilisations	680,00		
44566	TVA sur ABS	7,00		
238	Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles			300,00
404	Fournisseurs d'immobilisations			3 822,00
<i>Copior FA n° 0936</i>				

• Facture n° 318

Le coût d'acquisition HT du véhicule est de 7 840 € : 8 000 – 2 %

La TVA n'est pas déductible.

Le coût d'acquisition TTC est de 9 408 €

		10/9		
2182	Matériel de transport	9 408,00		
512	Banques <i>Garage du Centre FA n° 318, CH n° ...</i>			9 408,00

• Mobilier

La valeur vénale est de 3 920 € : 4 200 – 280

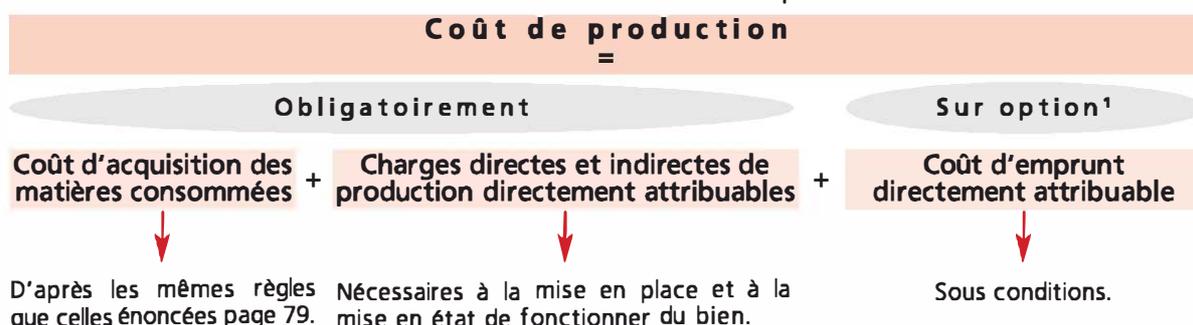
		20/9		
2184	Mobilier	3 920,00		
778	Autres produits exceptionnels <i>Acquisition gratuite de mobilier</i>			3 920,00

Les immobilisations produites par l'entreprise

FICHE
17

1 ♦ PRINCIPES

L'entreprise fabrique ou crée *pour elle-même* une immobilisation incorporelle ou corporelle. Le coût d'entrée de cette immobilisation s'effectue au coût de production.



(1) L'autre option consiste à les comptabiliser en charges.

2 ♦ LA COMPTABILISATION

La production d'une immobilisation pour elle-même constitue un *produit d'exploitation* destiné à équilibrer les charges de production correspondantes. L'entreprise doit constater une production immobilisée au compte « 72 Production immobilisée ».

D'un point de vue fiscal, il s'agit d'une livraison à soi-même (LASM) d'immobilisation affectée aux besoins de l'entreprise. L'imposition à la TVA sur LASM d'immobilisations corporelles est désormais supprimée lorsque l'assujetti aurait pu déduire l'intégralité de la TVA s'il avait acquis l'immobilisation auprès d'un autre assujetti.

En revanche, elle est maintenue si l'assujetti n'est pas un déducteur intégral. Dans ce cas uniquement, l'entreprise doit collecter la TVA sur le montant porté dans le compte « 72 Production immobilisée » et déduire la TVA à concurrence de la fraction de TVA admise en déduction. La fraction de TVA non déductible vient majorer le compte d'immobilisation concerné.

Pour les immobilisations incorporelles, l'opération n'est jamais soumise à la TVA.

La comptabilisation nécessite une ou deux étapes, selon la durée de production de l'immobilisation :

Immobilisation produite sur un exercice par un déducteur intégral	
Mise en service du bien	
À débiter	: 20. ou 21. Compte d'immobilisation concerné (coût de production total HT)
À créditer	: 72 Production immobilisée (coût de production total HT)

Immobilisation produite sur plusieurs exercices par un déducteur intégral	
Étape 1 Constatation de l'en-cours de production à la fin de chaque exercice	
À débiter	: 23 Immobilisations en cours (coût de production des travaux effectués sur l'exercice)
À créditer	: 72 Production immobilisée (coût de production des travaux effectués sur l'exercice)
Étape 2 Mise en service du bien	
À débiter	: 20. ou 21. Compte d'immobilisation concerné (coût de production total HT)
À créditer	: 23 Immobilisations en cours (pour solde) : 72 Production immobilisée (coût de production constaté sur l'exercice d'achèvement du bien)

◆ Application

La société Max a construit pour elle-même des coffres de rangement, mis en service le 15/10/N.

La construction a débuté en décembre N – 1.

Le coût de production total des coffres a été réparti de la manière suivante :

N – 1 :	1 200 €
N :	2 800 €

La société Max déduit intégralement la TVA.

2184	Mobilier	15/10/N	4 000,00	
231	Immobilisations en cours			1 200,00
72	Production immobilisée			2 800,00
	Coffres achevés, fiche analytique n° ...			

La méthode de comptabilisation par composants

FICHE
18

1 ♦ PRINCIPES

L'entreprise doit distinguer parmi ses immobilisations corporelles qui ont une durée de vie limitée dans le temps celles qui sont *décomposables* ou non.

Pour être décomposable, l'immobilisation acquise neuve ou d'occasion doit être constituée d'*éléments identifiables* ayant chacun une *durée d'utilisation différente* devant faire l'objet de *remplacement à intervalles réguliers* ou procurant des avantages économiques selon un *rythme différent*.

2 ♦ L'IDENTIFICATION DES COMPOSANTS

A – Les composants significatifs

D'après l'administration fiscale, un composant est jugé significatif selon trois critères :

Coût d'acquisition	> 500 €
Valeur relative par rapport à l'immobilisation	> 15 % du prix de revient total de l'immobilisation pour les biens meubles > 1 % du prix de revient total de l'immobilisation pour les immeubles
Durée d'utilisation en fonction de la nature du composant	< 80 % de la durée d'utilisation de l'immobilisation > 12 mois

B – La ventilation du coût d'entrée

Le coût d'entrée des immobilisations est ventilé par composants *dès leur acquisition*.

La décomposition de l'immobilisation s'effectue donc au *sein* du coût d'entrée.

Parmi les composants formant l'immobilisation, il y a lieu de distinguer :

La structure	Partie non décomposée de l'immobilisation
Les composants de 1 ^{re} catégorie	Autres éléments principaux destinés à être remplacés
Sur option : les composants de 2 ^e catégorie	Dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de grosses réparations ou de grandes révisions

C – Les dépenses ultérieures

Certaines dépenses ultérieures, telles que les dépenses de remplacement de composants, d'amélioration (échange standard), de gros entretien, doivent être identifiées comme des composants de l'immobilisation à condition qu'elles répondent aux critères d'identification des composants, de définition et de comptabilisation d'un actif. La valeur globale de l'immobilisation est alors modifiée.

3 ♦ LA COMPTABILISATION

Chaque composant doit être comptabilisé *séparément* dans des subdivisions du compte d'immobilisation concerné.

Entrée de l'immobilisation dans le patrimoine	
À débiter	: 21..1 Compte d'immobilisation concerné – Structure : 21..2 Compte d'immobilisation concerné – Composant : 21..3 Compte d'immobilisation concerné – Composant : 44562 TVA sur immobilisations
À créditer	: 404 Fournisseurs d'immobilisations

♦ Application

2/6 Acquisition d'un camion frigorifique pour 42 000 € HT, TVA 20 %. D'après l'étude technique, plusieurs composants sont identifiés : carrosserie (structure) : 10 600 € ; moteur : 14 180 € ; habitacle : 17 220 € .

		2/6		
2182.1	Matériel de transport – Structure		10 600,00	
2182.2	Matériel de transport – Moteur		14 180,00	
2182.3	Matériel de transport – Habitacle		17 220,00	
44562	TVA sur immobilisations		8 400,00	
404	Fournisseurs d'immobilisations			50 400,00
	FA n° ...			

Les immobilisations financières

FICHE
19

1 ♦ DÉFINITION

Les immobilisations financières comprennent des prêts, des créances assimilables à des prêts et des titres que l'entreprise désire *conserver durablement*.

2 ♦ CLASSIFICATION DU PLAN COMPTABLE GÉNÉRAL

Les immobilisations financières font partie de l'actif immobilisé et représentent une *rubrique*. Elles sont regroupées dans les comptes de la *classe 2* du plan de comptes et sont classées d'après leur nature.

On distingue essentiellement :

26 Participations et créances rattachées à des participations	
261 Titres de participation	Titres dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entreprise (exercer une influence sur la société ou en assurer le contrôle).
267 Créances rattachées à des participations	Créances nées à l'occasion de prêts octroyés à des entités dans lesquelles le prêteur détient une participation.
27 Autres immobilisations financières	
271 Titres immobilisés autres que les TIAP (droit de propriété)	Titres (droit de propriété) donnés en nantissement ou faisant l'objet d'un blocage temporaire supérieur à un an.
272 Titres immobilisés (droit de créance)	Titres (droit de créance) faisant l'objet d'un blocage temporaire supérieur à un an (obligations et bons).

27 Autres immobilisations financières	
273 Titres immobilisés de l'activité de portefeuille (TIAP)	Portefeuille de titres acquis pour en retirer rapidement une rentabilité satisfaisante (aucune intervention dans la gestion des entreprises).
274 Prêts	Prêts à long et moyen terme accordés par l'entreprise à des tiers.
275 Dépôts et cautionnements versés	Sommes versées à des tiers à titre de garantie et indisponibles jusqu'à la réalisation d'une condition suspensive.
276 Autres créances immobilisées	Créances qui seront récupérées à long, moyen et court terme, ainsi que les intérêts courus.

3 ♦ LES PRÊTS

Les prêts sont consentis le plus souvent à titre exceptionnel à des salariés. Ils représentent des créances financières durables.

Les prêts peuvent être accordés avec *intérêts* et donc procurer des *revenus financiers* au prêteur.

Le traitement comptable nécessite deux opérations distinctes :

Versement des fonds à la date de réalisation du prêt	
À débiter	: 274 Prêts (valeur nominale)
À créditer	: 512 Banques (valeur nominale)
Encaissement des annuités aux dates d'échéance	
Annuité = Amortissement du prêt + Intérêts	
À débiter	: 512 Banques (annuité)
À créditer	: 274 Prêts (amortissement) : 762 Produits des autres immobilisations financières (intérêts)

♦ Application

15/6/N La société accorde un prêt de 15 000 € au salarié Goin remboursable en 3 ans.

15/6/N + 1 Le salarié rembourse le tiers de sa dette et verse 250 € d'intérêts.

274	Prêts Banques VIR n° ...	15/6/N	15 000,00	|	15 000,00
512					

512 274 762	15/6/N + 1	5 250,00	5 000,00 250,00
	Banques Prêts Produits des autres immobilisations financières <i>Gain annuité (15 000/3) + 250 : Avis de crédit n° ...</i>		

4 ♦ LES ACQUISITIONS DE TITRES

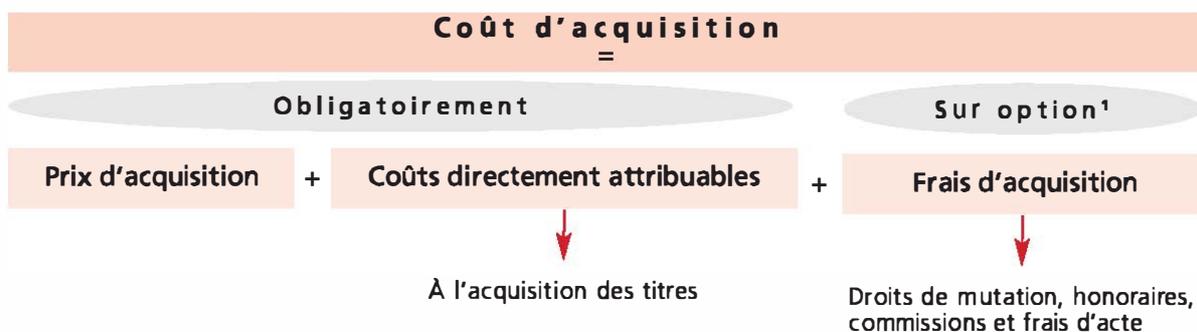
A – Définition

Les titres sont des *valeurs mobilières* émises par des sociétés par actions et par les SARL sous conditions. Ils comprennent :

Les actions	Droit de propriété avec revenu variable (dividende).
Les obligations	Droit de créance avec revenu fixe (intérêt).

B – La valeur d'entrée dans le patrimoine

Les titres classés en immobilisations financières entrent dans le patrimoine à leur coût d'acquisition.



(1) L'autre option consiste à les comptabiliser en charges.

Attention ! Fiscalement, pour les sociétés soumises à l'IS, les frais d'acquisition sur titres de participation sont obligatoirement incorporés au prix de revient quelle que soit l'option comptable choisie.

C – La comptabilisation

L'opération d'acquisition de titres est **exonérée de TVA**. Toutefois, certains frais d'acquisition (commissions bancaires...) sont soumis à la TVA. Le coût d'acquisition est porté dans le compte de titres concerné.

Le traitement comptable est le suivant :

Entrée de titres dans le patrimoine	
À débiter	: 26/27.Titres ... : 6271 Frais sur titres (<i>sur option</i>) : 44566 TVA sur ABS (<i>TVA sur frais</i>)
À créditer	: 512 Banques

◆ Application

8/9 Achat de 300 actions BDA au coût unitaire de 180 € pour un placement sur 3 ans, frais d'acquisition prélevés par la banque 612 € (dont 102 € de TVA).

25/9 Acquisition de 400 actions Lile au coût unitaire de 200 €, dans l'objectif d'une prise de contrôle. Les frais d'acquisition s'élèvent à 810 € (dont 135 € de TVA).

La société a opté pour l'activation des frais d'acquisition pour les titres de participation et pour leur inscription en charges pour les autres titres.

• Actions BDA

Ce sont des titres immobilisés autres que des TIAP.

		8/9		
271	Titres immobilisés autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille (droit de propriété)	54 000,00		
6271	Frais sur titres	510,00		
44566	TVA sur ABS	102,00		
512	Banques		54 612,00	
Actions BDA (180 x 300)				

• Actions Lile

Ce sont des titres de participation.

Coût d'acquisition : $(400 \times 200) + (810 - 135) = 80\ 673$

		25/9		
261	Titres de participation	80 675,00		
44566	TVA sur ABS	135,00		
512	Banques		80 810,00	
Actions Lile				

B – La comptabilisation des acquisitions

L'opération d'acquisition de VMP est **exonérée de TVA**. Toutefois, certains frais d'acquisition (commissions bancaires...) sont soumis à la TVA.

Le traitement comptable est le suivant :

Entrée des VMP dans le patrimoine	
À débiter	: 503 Actions ou 506 Obligations : 6271 Frais sur titres (<i>sur option</i>) : 44566 TVA sur ABS (<i>TVA sur frais</i>)
À créditer	: 512 Banques ou 464 Dettes sur acquisitions de VMP

3 ♦ LES REVENUS DES VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT

Les revenus (dividendes ou intérêts) dégagés par la possession de VMP constituent un **produit financier** :

Encaissement de revenus issus des VMP	
À débiter	: 512 Banques
À créditer	: 764 Revenus des valeurs mobilières de placement

♦ Application

10/6 Achat de 200 actions d'une SICAV monétaire au prix unitaire de 88 € pour placer un excédent de trésorerie sur 3 mois. Les commissions bancaires s'élèvent à 160 € HT, TVA 20 %.

20/6 Encaissement de dividendes distribués par la SICAV AD pour un montant de 562 €.

La société a opté pour l'activation des frais d'acquisition.

503	Actions	10/6	17 760,00	
44566	TVA sur ABS		32,00	
512	Banques			17 792,00
	SICAV monétaire : $(200 \times 88) + 160 = 17\,760$			
512	Banques	20/6	562,00	
764	Revenus des VMP			562,00
	Avis de crédit n° ... : SICAV AD			

4 ♦ LES CESSIONS DE VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT

A – Le résultat de cession

Lors de la cession de VMP, l'entreprise doit déterminer *le résultat de cession* réalisé par l'opération :

$$\text{Résultat de cession} = \text{Prix de cession} - \text{Coût d'acquisition}$$

Le résultat de cession de VMP a un caractère *financier* et traduit :

- soit une plus-value ⇒ Prix de cession > Coût d'acquisition
- soit une moins-value ⇒ Prix de cession < Coût d'acquisition

Les frais de cession peuvent être enregistrés soit en charges, soit imputés sur le prix de cession.

Lorsqu'une entreprise cède des titres de *même nature* acquis à des coûts différents, *la valeur d'entrée des titres cédés* est estimée soit d'après la méthode du Coût unitaire moyen pondéré (CUMP), soit d'après la méthode « Premier entré, Premier sorti » (PEPS).

B – La comptabilisation des cessions

La cession des VMP nécessite la comptabilisation de deux opérations :

- la cession au prix de cession ;
- la sortie des VMP du patrimoine pour la valeur d'entrée des titres cédés.

La nature du résultat de cession détermine la nature du compte à utiliser pour la comptabilisation des deux opérations :

- plus-value ⇒ Produits financiers
- moins-value ⇒ Charges financières

Cession de VMP avec plus-value	
Étape 1 Cession	<p>À débiter : 512 Banques ou 465 Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement (<i>prix de cession</i>)</p> <p>À créditer : 767 Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement (<i>prix de cession</i>)</p>
Étape 2 Sortie du patrimoine	<p>À débiter : 767 Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement (<i>valeur d'entrée des titres cédés</i>)</p> <p>À créditer : 50. VMP (<i>valeur d'entrée des titres cédés</i>)</p>

Le *solde créditeur* du compte 767 représente le montant de la *plus-value* réalisée.

Cession de VMP avec moins-value	
Étape 1 Cession	À débiter : 512 Banques ou 465 Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement À créditer : 667 Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement (prix de cession)
Étape 2 Sortie du patrimoine	À débiter : 667 Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement (valeur d'entrée des titres cédés) À créditer : 50. VMP (valeur d'entrée des titres cédés)

Le **solde débiteur** du compte 667 représente le montant de la **moins-value** réalisée.

◆ Application

La société Zäig fournit les informations suivantes :

12/6 Le portefeuille des VMP comprend :

- 180 actions P au coût unitaire de 90 €
- 150 actions P au coût unitaire de 82 €

20/6 Cession de 220 actions P au prix unitaire de 84 €

La valeur d'entrée des titres cédés est estimée d'après la méthode PEPS.

• Valeur d'entrée des titres cédés

180 x 90 =	16 200
40 x 82 =	3 280
<u>220</u>	<u>19 480</u>

• Résultat de cession

$$(220 \times 84) - 19\,480 = -1\,000 \text{ € (moins-value)}$$

465	Créances sur cessions de VMP	18 480,00	
667	Charges nettes sur cessions de VMP	18 480,00	
	<i>Cession de 220 actions P</i>		
667	Charges nettes sur cessions de VMP	19 480,00	
503	Actions	19 480,00	
	<i>Sortie du patrimoine de 220 actions P</i>		

L'emprunt bancaire

FICHE
21

1 ♦ DÉFINITION

L'emprunt bancaire est un emprunt *indivi* c'est-à-dire accordé par un seul prêteur, la banque, et *remboursable à terme*. Il représente une ressource externe de financement et plus particulièrement une *dette financière* à plus ou moins long terme.

La somme empruntée est appelée *principal ou encore capital emprunté*. La rémunération à la charge de l'entreprise représente les *intérêts*.

2 ♦ LE REMBOURSEMENT DE L'EMPRUNT

Le versement effectué au titre du remboursement de l'emprunt comprend :

- l'amortissement ⇒ Partie ou totalité de la dette remboursée à l'échéance
- les intérêts ⇒ Rémunération du prêteur

$$\text{Amortissement} + \text{Intérêts} = \text{Annuité de remboursement}$$

Il existe trois modalités de remboursement des emprunts.

Remboursement par amortissements constants Intérêts décroissants Annuités décroissantes	$A = \frac{V_0}{n}$	$I_p = V_p \times i$	$a_p = A + I_p$
Remboursement par annuités constantes Intérêts décroissants Amortissements croissants	$a = V_0 \frac{i}{1 - (1 + i)^{-n}}$	$I_p = V_p \times i$	$A_p = a - I_p$

Remboursement <i>in fine</i>	De la première à l'avant-dernière annuité :
Intérêts constants	$I_p = V_0 \times i$ $a_p = I$ $A = 0$ pour la dernière annuité : $a_p = I + V_0$ $A = V_0$

V_0 : capital emprunté ; n : nombre de périodes de remboursement ; i : taux d'intérêt ; p : période quelconque ; I : montant des intérêts payés pour chaque période ; A : amortissement ; a : annuité

La banque remet à l'entreprise emprunteuse un tableau d'amortissement qui comprend les éléments suivants :

Échéances	Capital restant dû	Intérêts	Amortissements	Annuités

Somme des amortissements = Capital emprunté

Somme des intérêts = Coût total de l'emprunt

3 ♦ LA COMPTABILISATION DE L'EMPRUNT

Le traitement comptable de l'emprunt comprend deux opérations courantes distinctes.

Lors de la réalisation de l'emprunt :

- l'emprunt constitue une dette financière ;
- la banque facture, le plus souvent, des frais de dossier qui sont exonérés de TVA et comptabilisés en charges d'exploitation ;
- le montant perçu correspond au montant net des frais versé par la banque.

Lors du remboursement de l'emprunt :

- la dette initiale est remboursée pour le montant correspondant à l'amortissement ;
- les intérêts payés constituent une charge financière ;
- le montant versé à la banque correspond à l'annuité.

Réalisation de l'emprunt	
À la date de l'encaissement des fonds	
À débiter	: 512 Banques (<i>net perçu</i>) : 627 Services bancaires (<i>frais de dossier</i>)
À créditer	: 164 Emprunts auprès des établissements de crédit

Remboursement de l'emprunt	
À la date d'échéance	
À débiter	: 164 Emprunts auprès des établissements de crédit (<i>amortissement : A_p</i>) : 6611 Intérêts des emprunts et dettes (<i>I_p</i>)
À créditer	: 512 Banques (<i>annuité : a</i>)

Attention ! Pour le mode *in fine*, seuls les intérêts sont comptabilisés à chaque échéance ; l'amortissement est enregistré lors de la dernière échéance.

♦ Application

Le 31 mars N, la société Cibor règle la première annuité relative à un emprunt contracté le 1^{er} avril N – 1 aux conditions suivantes :

Montant : 50 000 €
Frais de dossier : 500 €
Taux : 5 %
Remboursable sur 5 ans
par amortissements constants

- Comptabilisation de la réalisation de l'emprunt

	1/4/N – 1			
512	Banques	49 500,00		
627	Services bancaires	500,00		
164	Emprunts auprès des établissements de crédit			50 000,00
	Avis de crédit n° ... :			

• Tableau d'amortissement de l'emprunt

Échéances	Capital restant dû	Intérêts I	Amortissements A	Annuités a
31 mars N	50 000,00	2 500,00	10 000,00	12 500,00
31 mars N + 1	40 000,00	2 000,00	10 000,00	12 000,00
31 mars N + 2	30 000,00	1 500,00	10 000,00	11 500,00
31 mars N + 3	20 000,00	1 000,00	10 000,00	11 000,00
31 mars N + 4	10 000,00	500,00	10 000,00	10 500,00
Total		7 500,00	50 000,00	57 500,00

Amortissement = $50\ 000 / 5 = 10\ 000$

$$I_1 = 50\ 000 \times 5\ \% = 2\ 500$$

$$a_1 = 10\ 000 + 2\ 500 = 12\ 500$$

$$I_2 = 40\ 000 \times 5\ \% = 2\ 000$$

$$a_2 = 10\ 000 + 2\ 000 = 12\ 000$$

$$I_3 = 30\ 000 \times 5\ \% = 1\ 500$$

$$a_3 = 10\ 000 + 1\ 500 = 11\ 500$$

$$I_4 = 20\ 000 \times 5\ \% = 1\ 000$$

$$a_4 = 10\ 000 + 1\ 000 = 11\ 000$$

$$I_5 = 10\ 000 \times 5\ \% = 500$$

$$a_5 = 10\ 000 + 500 = 10\ 500$$

• Comptabilisation de la première annuité

		31/3/N	
164	Emprunts auprès des établissements de crédit	10 000,00	
6611	Intérêts des emprunts et dettes	2 500,00	
512	Banques		12 500,00
<i>Avis de débit n° ... : Tableau d'amortissement</i>			

Les subventions d'exploitation, d'équilibre et d'investissement

FICHE
22

1 ♦ DÉFINITION

Les subventions sont des *aides financières non remboursables* accordées aux entreprises par l'État ou les collectivités publiques.

Le Plan comptable général distingue *trois catégories* de subventions :

Subventions d'exploitation	Elles permettent à l'entreprise de compenser l'insuffisance de certains produits d'exploitation ou de faire face à certaines charges d'exploitation.
Subventions d'équilibre	Elles permettent à l'entreprise de compenser la perte globale que celle-ci aurait constatée si elle n'avait pas bénéficié de cette subvention.
Subventions d'investissement	Elles permettent à l'entreprise d'acquérir ou de créer des valeurs immobilisées (subventions d'équipement) et de financer des activités à long terme (autres subventions d'investissement).

2 ♦ LES SUBVENTIONS ET LA TVA

Les subventions sont soumises à la TVA si elles remplissent une des deux conditions suivantes :

- elles constituent *la contrepartie* d'une vente ou d'une prestation de service réalisée au profit de la collectivité publique versante ;
- elles constituent *un complément de prix* d'une vente ou d'une prestation de service et permet au client de payer un prix inférieur à celui du marché.

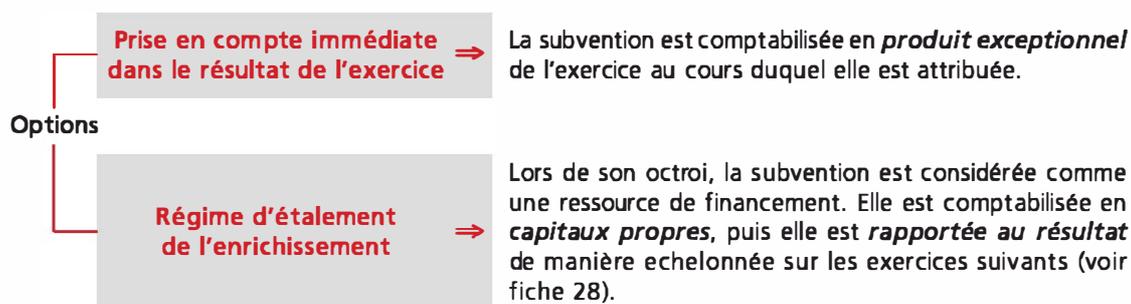
En conséquence, *ne sont pas soumises à la TVA les subventions destinées* :

- à couvrir une partie des charges d'exploitation ;
- à financer un bien d'investissement ;
- à compenser un déficit.

		25/11		800,00		800,00
512 441	Banques État – Subventions à recevoir <i>Pôle emploi CH n° ...</i>					

B – Les subventions d'investissement

L'entreprise a le choix entre deux options pour comptabiliser l'octroi de la subvention :



Octroi de la subvention	
Option 1 Produit exceptionnel	À débiter : 441 État – Subventions à recevoir À créditer : 777 Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice
Option 2 Élément des capitaux propres	À débiter : 441 État – Subventions à recevoir À créditer : 131 Subventions d'équipement ou : 138 Autres subventions d'investissement
Encaissement de la subvention	
À débiter : 512 Banques À créditer : 441 État – Subventions à recevoir	

◆ Application

15/6 L'hôtel Héol reçoit une notification du Conseil régional relative à l'octroi d'une subvention concernant la solarisation de la piscine de plein air.

Le coût de l'investissement HT (capteurs + couverture) est de 15 000 €. Le montant de la subvention s'élève à 30 %.

10/10 La subvention est encaissée.

L'entreprise a opté pour le régime d'étalement.

441	État – Subventions à recevoir	4 500,00		
131	Subventions d'équipement Notification n° ... ; 15 000 x 30 %		4 500,00	
512	Banques	4 500,00		
441	État – Subventions à recevoir Conseil régional CH n° ...		4 500,00	

1 ♦ PRINCIPE

Le crédit-bail est une technique de financement des investissements qui consiste à *louer des biens* mobiliers ou immobiliers contre versement d'une *redevance* à une société de crédit-bail.

L'opération nécessite trois intervenants : *l'entreprise (crédit-preneur)* choisit le bien auprès d'un fournisseur. Après analyse et acceptation du dossier, le *crédit-bailleur* achète le bien au *fournisseur* et le loue à l'entreprise.

En fin de contrat, l'entreprise locataire a la possibilité *d'acquérir* les biens pour un prix fixé à l'avance ; cette opération s'intitule *levée de l'option d'achat*.

2 ♦ LA COMPTABILISATION

A – Les redevances

Les redevances constituent une *charge d'exploitation*. Elles sont soumises à la TVA et ouvrent droit à déduction. Si le bien concerné est exclu du droit à déduction, les redevances sont comptabilisées TTC.

Les redevances	
Redevance = Amortissement du bien + Rémunération de la société de crédit-bail + Prime de risque	
À débiter	: 6122 Crédit-bail mobilier : ou : 6125 Crédit-bail immobilier : 44566 TVA sur ABS
À créditer	: 512 Banques

Attention ! Lorsqu'un ou plusieurs loyers sont versés à titre de garantie et indisponibles jusqu'à la réalisation du contrat, ils sont comptabilisés au débit du compte 275 Dépôts et cautionnements versés.

B – La levée de l'option d'achat

À la fin du contrat, si le locataire lève l'option d'achat, il devient propriétaire du bien.

Le coût d'acquisition du bien **est égal au prix de cession** inscrit au contrat.

Le traitement comptable est identique à celui relatif à l'acquisition d'une immobilisation.

La levée de l'option d'achat	
À débiter	: 21. Compte d'immobilisation concerné : 44562 TVA sur immobilisations
À créditer	: 512 Banques

◆ Application

2/5/N La société Nora souscrit un contrat de crédit-bail, d'une durée de 4 ans, pour un matériel destiné à lutter contre le bruit. Elle verse un dépôt de garantie de 2 000 €.

10/5/N Paiement de la facture relative à la redevance mensuelle du matériel : 1 000 € HT, TVA 20 %.

La société Nora lève l'option d'achat le 10/5/N + 3 pour un montant de 12 000 HT, TVA 20 %. Le même jour, le crédit-bailleur rembourse le dépôt de garantie.

275	Dépôts et cautionnements versés	2/5/N	2 000,00	
512	Banques			2 000,00
	CH n° ...			
6122	Crédit-bail mobilier	10/5/N	1 000,00	
44566	TVA sur ABS		200,00	
512	Banques			1 200,00
	FA n° ... ; CH n° ...			
215	Installations techniques, matériel et outillage industriels	10/5/N + 3	12 000,00	
44562	TVA sur immobilisations		2 400,00	
512	Banques			14 400,00
	FA n° ... ; CH n° ...			
512	Banques	10/5/N + 3	2 000,00	
275	Dépôts et cautionnements versés			2 000,00
	CH n° ...			

Les principes et l'organisation des travaux d'inventaire

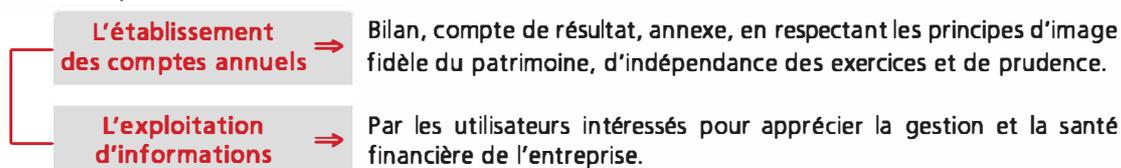
FICHE
24

1 ♦ PRINCIPES

Le Plan comptable général définit actuellement l'inventaire comme un *relevé de tous les éléments d'actif et de passif* au regard desquels sont mentionnées la quantité et la valeur de chacun d'eux à la date d'inventaire. **À partir du 1/1/2016**, la définition de l'inventaire sera la suivante : « l'inventaire est le contrôle annuel de l'existence et de la valeur de tous les éléments d'actif et de passif à la date de clôture ».

Les données d'inventaire sont conservées et organisées de manière à justifier le contenu de chacun des postes du bilan.

L'inventaire permet :



L'inventaire doit être réalisé au moins tous les 12 mois, à la clôture de l'exercice ; celle-ci ne correspond pas nécessairement à la fin de l'année civile.

2 ♦ LES TRAVAUX D'INVENTAIRE

A – La nature des travaux

On distingue *deux types de travaux interdépendants* :

Les travaux d'inventaire	
Travaux extra-comptables	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Recenser les éléments actifs et passifs</i> à l'aide d'un inventaire physique. • <i>Estimer les événements qui modifient la valeur comptable des comptes</i> en application des principes d'image fidèle, de prudence et d'indépendance des exercices. • <i>Calculer la valeur d'inventaire</i> des éléments actifs et passifs.
Travaux comptables	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Comptabiliser</i> les opérations d'inventaire : ajustements et régularisations nécessaires des comptes d'actif, de passif, de charges et de produits en fonction des travaux extra-comptables et compte tenu des règles existantes. • <i>Solder</i> les comptes de gestion et déterminer le résultat. • <i>Établir</i> les comptes annuels.

Les opérations d'inventaire comprennent essentiellement :

- la régularisation des stocks ;
- le suivi des amortissements, des dépréciations et des provisions ;
- la régularisation des charges et des produits ;
- la sortie du patrimoine des immobilisations et des VMP ;
- l'ajustement des comptes banques (voir fiche 13).

B – Les comptes d'inventaire

La plupart des opérations d'inventaire nécessite l'utilisation de *comptes spécifiques* qui sont mouvementés uniquement au cours de la période d'inventaire.

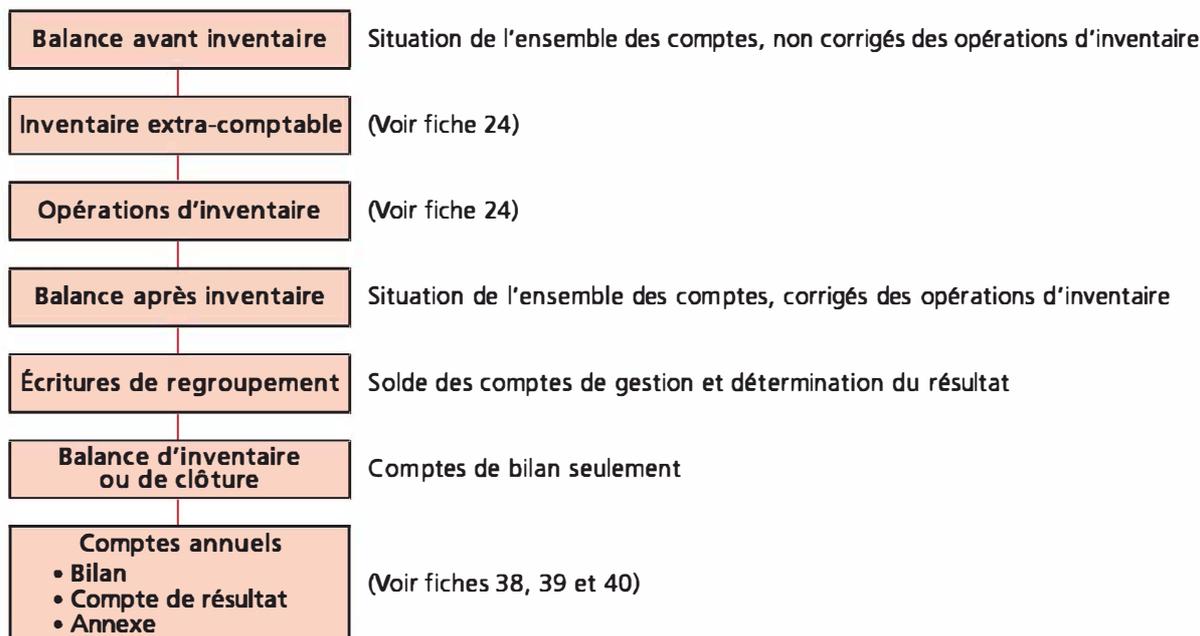
Les principaux comptes d'inventaire sont présentés dans le tableau ci-dessous :

Typologie des comptes d'inventaire	Caractéristiques	Comptes du PCG
Charges calculées	Elles sont calculées par l'entreprise elle-même en application des règles comptables ou fiscales relatives aux amortissements, dépréciations et provisions. Elles sont non décaissables.	68 Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions
Produits calculés	Ils sont calculés par l'entreprise elle-même en application des règles comptables ou fiscales relatives aux amortissements, dépréciations et provisions. Ils sont non encaissables.	78 Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions

Typologie des comptes d'inventaire	Caractéristiques	Comptes du PCG
Provisions réglementées	Éléments du passif correspondant à des réserves provisoires constituées en application de dispositions légales.	14 Provisions réglementées
Provisions	Éléments du passif dont le montant ou l'échéance n'est pas fixé de façon précise.	15 Provisions
Comptes d'actif soustractifs	Ils permettent le suivi comptable des amortissements et des dépréciations des éléments d'actif concernés. Ils sont inscrits à l'actif du bilan en diminution de la valeur des éléments d'actif correspondants pour déterminer leur valeur d'inventaire.	28 Amortissements des immobilisations 29 Dépréciations des immobilisations 39 Dépréciations des stocks et en-cours 49 Dépréciations des comptes de tiers 59 Dépréciations des comptes financiers
Comptes transitoires	Ils servent à actualiser les montants en euros des créances et des dettes en monnaie étrangère, à l'inventaire, dans l'attente d'une régularisation ultérieure.	476 Différences de conversion – Actif 477 Différences de conversion – Passif
Dettes et créances à venir	Ils servent à rattacher les charges et les produits à l'exercice concerné.	1688 Intérêts courus 2768 Intérêts courus 4.8 Comptes de tiers concernés
Comptes de régularisation actif et passif		486 Charges constatées d'avance 487 Produits constatés d'avance

3 ♦ L'ORGANISATION DES TRAVAUX D'INVENTAIRE

Les travaux d'inventaire s'organisent de la manière suivante :



Rappelons que désormais les micro-entreprises au sens comptable sont dispensées d'établir l'annexe.

4 ♦ LE LIVRE D'INVENTAIRE

Le livre d'inventaire est un livre *comptable*. Il regroupe les données d'inventaire.

Les comptes annuels sont, en principe, *transcrits chaque année* sur le livre d'inventaire, sauf lorsqu'ils sont publiés en annexe au registre du commerce et des sociétés.

Sa tenue est optionnelle jusqu'au 31/12/2015.

Le livre d'inventaire est supprimé pour les exercices ouverts à compter du 1/1/2016.

L'inventaire intermittent et les variations des stocks

FICHE
25

1 ♦ DÉFINITION DES STOCKS

Les stocks sont des biens ou des services qui interviennent dans le *cycle d'exploitation* de l'entreprise pour être soit vendus, soit consommés au premier usage. Ils représentent des *actifs*.

2 ♦ LA CLASSIFICATION DU PCG

Les stocks font partie de *l'actif circulant* et sont regroupés dans les comptes de la *classe 3* du plan de comptes. Ils sont classés par nature et par ordre chronologique du cycle d'exploitation :

Comptes de stocks
31 Matières premières (et fournitures)
32 Autres approvisionnements
33 En-cours de production de biens
34 En-cours de production de services
35 Stocks de produits finis
37 Stocks de marchandises

3 ♦ L'INVENTAIRE INTERMITTENT

La comptabilité générale préconise la méthode de l'inventaire intermittent pour le suivi des stocks. Elle consiste à n'enregistrer *aucun mouvement de stocks au cours de l'exercice* dans les comptes concernés. *Les stocks sont évalués et comptabilisés à la clôture de l'exercice.*

En conséquence, à la clôture des comptes :

- les stocks initiaux sont annulés ;
- les stocks finals sont évalués après avoir réalisé un inventaire physique ; ils sont ensuite enregistrés dans les comptes correspondants ;

– la variation globale de chacun des stocks entre le début et la fin de l'exercice peut être ainsi constatée.

4 ♦ L'ÉVALUATION DES STOCKS

Les stocks d'approvisionnements et de marchandises sont évalués au coût d'acquisition :

$$\text{Coût d'acquisition} = \text{Prix d'achat HT} - \text{Réductions commerciales et escomptes de règlement} + \text{Coûts directement attribuables}$$

Les stocks de produits et les en-cours de production sont évalués au coût de production :

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

Le coût d'acquisition et le coût de production sont, en principe, fournis par la comptabilité analytique et sont calculés par l'une des *trois méthodes préconisées par le PCG* :

Coût unitaire moyen pondéré (CUMP) en fin de période

$$\frac{\text{Valeur du stock initial} + \text{Valeur des achats}}{\text{Quantité du stock initial} + \text{Quantité achetée}}$$

Coût unitaire moyen pondéré (CUMP) après chaque entrée

$$\frac{\text{Valeur du stock précédent} + \text{Valeur des achats}}{\text{Quantité du stock initial} + \text{Quantité achetée}}$$

FIFO (First in, First out) ou PEPS (Premier entré, Premier sorti)

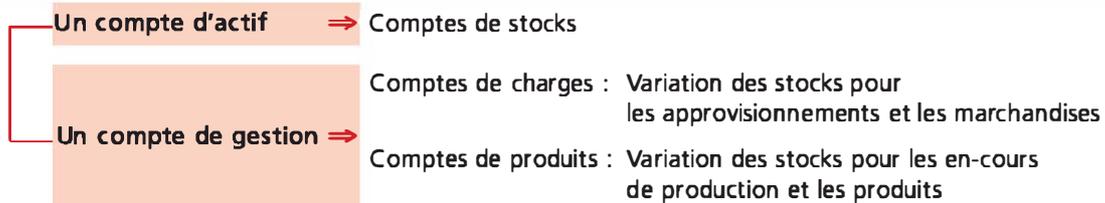
Les lots les plus anciens sortent les premiers jusqu'à épuisement total

Les escomptes de règlement doivent être déduits du coût d'acquisition des stocks, bien qu'ils soient comptabilisés en produits financiers au cours de l'exercice. Ceci implique un calcul pour la détermination du stock final.

$$\text{Stock final avant déduction des escomptes} - \text{Escomptes de règlement comptabilisés en produits financiers} = \text{Stock final net d'escompte}$$

5 ♦ LA COMPTABILISATION DES STOCKS

Le traitement comptable des stocks à l'inventaire s'effectue en *deux étapes* à l'aide de deux types de comptes :



Étape 1 Annulation des stocks initiaux	
Annulation des stocks initiaux concernant les approvisionnements et marchandises	<p>À débiter : 6031 Variation des stocks de matières premières (et fournitures) : 6032 Variation des stocks des autres approvisionnements : 6037 Variation des stocks de marchandises</p> <p>À créditer : 31 Matières premières (et fournitures) : 32 Autres approvisionnements : 37 Stocks de marchandises</p>
Annulation des stocks initiaux concernant les en-cours de production et produits	<p>À débiter : 7133 Variation des en-cours de production de biens : 7134 Variation des en-cours de production de services : 7135 Variation des stocks de produits</p> <p>À créditer : 33 En-cours de production de biens : 34 En-cours de production de services : 35 Stocks de produits</p>
Étape 2 Création des stocks finals	
Création des stocks finals concernant les approvisionnements et marchandises	<p>À débiter : 31 Matières premières (et fournitures) : 32 Autres approvisionnements : 37 Stocks de marchandises</p> <p>À créditer : 6031 Variation des stocks de matières premières (et fournitures) : 6032 Variation des stocks des autres approvisionnements : 6037 Variation des stocks de marchandises</p>
Création des stocks finals concernant les en-cours de production et produits	<p>À débiter : 33 En-cours de production de biens : 34 En-cours de production de services : 35 Stocks de produits</p> <p>À créditer : 7133 Variation des en-cours de production de biens : 7134 Variation des en-cours de production de services : 7135 Variation des stocks de produits</p>

♦ Application

À la fin de l'exercice, l'état des stocks nets d'escompte de la société Gral est le suivant :

	Stocks au 31/12/N - 1	Stocks au 31/12/N
- stocks de matières premières :	2 800	7 250
- stocks de marchandises :	6 300	3 750
- stocks de produits finis :	11 250	15 000

		31/12	
6031	Variation des stocks de matières premières	2 800,00	
6037	Variation des stocks de marchandises	6 300,00	
7135	Variation des stocks de produits finis	11 250,00	
310	Matières premières (et fournitures)		2 800,00
370	Stocks de marchandises		6 300,00
355	Produits finis		11 250,00
	Annulation des stocks		
		31/12	
310	Matières premières (et fournitures)	7 250,00	
370	Stocks de marchandises	3 750,00	
355	Produits finis	15 000,00	
6031	Variation des stocks de matières premières		7 250,00
6037	Variation des stocks de marchandises		3 750,00
7135	Variation des stocks de produits finis		15 000,00
	Création des stocks		

6 ♦ LES VARIATIONS DES STOCKS ET LE COMPTE DE RÉSULTAT

Le *solde* de chaque compte de variation *exprime la variation globale* de la valeur du stock net d'escompte concerné entre le début et la fin de l'exercice.

A – Les variations relatives aux achats d'approvisionnements et de marchandises

La nature du solde du compte « 603 Variation des stocks » permet de déterminer le *signe* de la variation dans le compte de résultat.

La variation des stocks peut être aussi calculée et interprétée arithmétiquement :

$$\text{Stock initial} - \text{Stock final}$$

Comptes	Nature du solde	Signe	Conséquences
603 Variation des stocks	Solde débiteur Stock initial > Stock final	(+)	Augmentation de charges ⇒ Consommation de stocks
	Solde créditeur Stock initial < Stock final	(-)	Diminution de charges ⇒ Surstockage

Les variations des stocks relatives aux achats d'approvisionnements et de marchandises viennent *corriger* le montant des achats pour obtenir le **coût d'achat des marchandises vendues** ou le **coût d'achat des matières et approvisionnements consommés** qui entre dans la formation du résultat.

$$\begin{array}{c}
 \text{Achats} \\
 \pm \\
 \text{Variation des stocks} \\
 = \\
 \text{Coût d'achat des marchandises vendues} \\
 \text{et/ou} \\
 \text{Coût d'achat des matières et approvisionnements consommés}
 \end{array}$$

B – Les variations relatives aux en-cours de production et produits

La nature du solde du compte 713 Variation des stocks permet de déterminer le *signe* de la variation dans le compte de résultat.

La variation des stocks peut être aussi calculée et interprétée arithmétiquement :

$$\text{Stock final} - \text{Stock initial}$$

Comptes	Nature du solde	Signe	Conséquences
713 Variation des stocks	Solde créditeur Stock final > Stock initial	(+)	Augmentation des produits ⇒ Surstockage
	Solde débiteur Stock final < Stock initial	(-)	Diminution des produits ⇒ Consommation de stocks

Les variations des stocks relatives à la production viennent *corriger* la production vendue pour obtenir la **production de l'exercice** ; celle-ci entre dans la formation du résultat.

$$\begin{array}{c}
 \text{Production vendue} \\
 \pm \\
 \text{Variation des stocks (production stockée)} \\
 = \\
 \text{Production de l'exercice}
 \end{array}$$

◆ Application

La société Gral (voir données page 107) désire connaître la variation globale de chacun des stocks ainsi que son incidence sur le résultat de l'exercice N.

Compte 6031 :				
2 800 – 7 250	⇒ SC 4 450	⇒ Diminution des charges	⇒ Augmentation du résultat	
Compte 6037 :				
6 300 – 3 750	⇒ SC 2 550	⇒ Augmentation des charges	⇒ Diminution du résultat	
Compte 7135 :				
15 000 – 11 250	⇒ SD 3 750	⇒ Diminution des produits	⇒ Diminution du résultat	

Le calcul des amortissements

FICHE
26

1 ♦ DÉFINITIONS

Le respect du principe de prudence, énoncé par le Plan comptable général, oblige l'entreprise à constater à chaque inventaire *l'amortissement annuel des immobilisations amortissables* afin de présenter une image fidèle de son patrimoine.

L'amortissement d'une immobilisation est défini par le Plan comptable général comme la *répartition systématique* de son montant amortissable en fonction de son utilisation.

Une immobilisation amortissable est une immobilisation dont l'utilisation est *déterminable*.

L'application de ces deux définitions implique de maîtriser les notions suivantes :

Utilisation déterminable	L'utilisation d'une immobilisation est déterminable lorsque <i>l'usage attendu est limité dans le temps</i> du fait de critères physique (usure), technique (obsolescence), juridique (durée de protection). Les biens dont la durée d'utilisation est indéterminable ne sont pas amortissables (droit au bail, fonds commercial, marques, terrains et immobilisations financières).
Mesure de l'utilisation	La mesure de l'utilisation se réfère à la <i>durée réelle d'utilisation</i> du bien dans l'entreprise. L'utilisation du bien se mesure par la <i>consommation des avantages économiques attendus</i> de l'actif. Elle peut être déterminée par une unité de mesure telle que : l'unité de temps (durée d'utilisation) ou l'unité d'œuvre (nombre de pièces produites...).
Valeur amortissable	Le montant amortissable d'un actif est sa <i>valeur brute</i> (coût d'entrée du bien) sous déduction, le cas échéant, de sa valeur résiduelle. La répartition de la valeur amortissable de l'immobilisation s'effectue selon <i>le rythme de consommation des avantages économiques attendus</i> de l'actif par l'entreprise.
Valeur résiduelle	La valeur résiduelle est le montant, déduction faite des coûts de sortie attendus, que l'entreprise obtiendrait de la cession de l'actif sur le marché à la fin de son utilisation : Valeur résiduelle = Prix de cession – Coûts de sortie Elle doit être déterminée <i>lors de l'entrée</i> de l'actif dans le patrimoine. Elle n'est prise en compte dans la valeur amortissable que si elle est à la fois <i>significative et mesurable</i> .

2 ♦ LE PLAN D'AMORTISSEMENT COMPTABLE

A – Le plan établi à l'origine

Le plan d'amortissement est établi pour chaque bien amortissable *dès l'entrée du bien à l'actif*. Il sert à *répartir la valeur amortissable* du bien sur une période déterminée en fonction de son utilisation.

Pour les immobilisations décomposables (voir fiche 18), la structure et chacun des composants font l'objet d'un plan d'amortissement spécifique et sont amortis sur leur propre durée d'utilisation. Il existe donc plusieurs plans pour une seule immobilisation.

Le plan d'amortissement se présente sous la forme d'un tableau prévisionnel.

Dates	Base à amortir	Annuité	Amortissements cumulés	Valeur nette comptable
Date d'inventaire de chaque exercice compris dans la période d'amortissement	Coût d'entrée dans le patrimoine : Valeur brute ou Valeur d'origine (VO)	Amortissement annuel : Base amortissable x Taux d'amortissement	Somme des annuités	Valeur d'origine – Amortissements cumulés

En outre, pour évaluer *la base amortissable* et le montant *des amortissements comptables*, il faut tenir compte des éléments suivants :

Le mode d'amortissement	<i>le mieux adapté</i> au rythme de consommation des avantages économiques futurs, indépendamment des modes d'amortissement fiscalement admis. À défaut, le mode linéaire est retenu.
Les durées réelles	d'utilisation, <i>définies par l'entreprise</i> , indépendamment des durées d'usage fiscales, sauf pour les PME sous conditions.
La valeur résiduelle	pouvant <i>modifier</i> la base amortissable, le cas échéant.
Le point de départ	de l'amortissement correspondant à la <i>date de début de consommation des avantages économiques</i> attendus (le plus souvent, la date de mise en service du bien).

B – La révision du plan d'amortissement

Le plan d'amortissement établi à l'origine peut être modifié, ultérieurement, à la suite de certains événements significatifs.

Événements	Conséquences
<ul style="list-style-type: none"> • Changements des conditions d'exploitation du bien • Changements techniques • Évolution du marché 	} Modification de l'utilisation prévue
<ul style="list-style-type: none"> • Dépenses ultérieures améliorant l'état ou le niveau de performance du bien • Renouvellement d'un composant pour une valeur différente de sa VO • Remplacement d'un élément d'une immobilisation non identifié à l'origine comme composant • Constatation d'une dépréciation de l'actif, lorsque la valeur actuelle de l'immobilisation est devenue inférieure à sa VNC (voir fiche 29) 	} Modification de la base amortissable

3 ♦ LES MODES D'AMORTISSEMENT

A – Les modes d'amortissement comptables

D'après les règles comptables, le mode d'amortissement est déterminé en fonction **des caractéristiques propres** de l'entreprise ; **à défaut, le mode linéaire est utilisé** (voir page 114) en prenant en compte la durée réelle d'utilisation de l'immobilisation.

Selon le mode choisi, l'amortissement peut être **variable ou constant**.

♦ Application

Le 25/9/N, la société Galès acquiert une machine-outil de 24 000 € HT mise en service le 1/10/N. Durée d'utilisation : 5 ans. La machine devrait permettre de fabriquer :

6 000 pièces en N

15 000 pièces en N + 1

20 000 pièces en N + 2

21 000 pièces en N + 3

18 000 pièces en N + 4

La valeur résiduelle de la machine est estimée à 4 000 €. La date d'inventaire est le 31/12.

Base amortissable : $24\,000 - 4\,000 = 20\,000$ €

Dates	Base à amortir	Annuités	Amortissements cumulés	VNC (VO – Amortissements)
31/12/N	20 000	$(20\,000 \times 6\,000) / 80\,000 = 1\,500$	1 500	22 500
31/12/N + 1	20 000	$(20\,000 \times 15\,000) / 80\,000 = 3\,750$	5 250	18 750
31/12/N + 2	20 000	$(20\,000 \times 20\,000) / 80\,000 = 5\,000$	10 250	13 750
31/12/N + 3	20 000	$(20\,000 \times 21\,000) / 80\,000 = 5\,250$	15 500	8 500
31/12/N + 4	20 000	$(20\,000 \times 18\,000) / 80\,000 = 4\,500$	20 000	4 000

La VNC n'est pas nulle, elle correspond à la valeur résiduelle. Elle sera soldée lors de la sortie du patrimoine de la machine.

B – Les modes d'amortissement fiscaux

Le Code général des impôts (CGI) distingue deux modes d'amortissement : le *mode linéaire* et le *mode dégressif* qui prennent en compte les *durées d'usage fiscales*. Leurs modalités de calcul sont résumées dans le tableau suivant :

Éléments	Mode linéaire	Mode dégressif																			
Champ d'application	Mode de droit commun (minimal obligatoire) applicable à toutes les immobilisations amortissables, y compris les frais d'établissement (pour eux seuls, durée de 5 ans maximum).	Réservé à certains biens acquis neufs et dont la durée de vie est > 3 ans : – biens d'équipement industriel ; – immeubles à usage industriel de construction légère ; – certaines installations ; – machines de bureau ; – matériel de transport d'une charge utile > 2t .																			
Taux d'amortissement	Taux <i>constant</i> déterminé en fonction de la durée d'usage fiscale : $T \% = \frac{100}{\text{Durée d'utilisation}}$	Taux <i>dégressif</i> : $T \% = \text{Taux linéaire} \times \text{Coefficient}$ Le <i>coefficient est variable</i> selon la durée d'usage du bien : <table border="1" style="margin-left: 20px;"> <thead> <tr> <th rowspan="2">Durée</th> <th colspan="3">Biens acquis</th> </tr> <tr> <th>jusqu'au 31/12/2000</th> <th>entre le 1/1/2001 et le 3/12/2008* et à partir du 1/1/2010</th> <th>entre le 4/12/2008 et le 31/12/2009</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>3 ou 4 ans</td> <td>1,5</td> <td>1,25</td> <td>1,75</td> </tr> <tr> <td>5 ou 6 ans</td> <td>2</td> <td>1,75</td> <td>2,25</td> </tr> <tr> <td>+ de 6 ans</td> <td>2,5</td> <td>2,25</td> <td>2,75</td> </tr> </tbody> </table>	Durée	Biens acquis			jusqu'au 31/12/2000	entre le 1/1/2001 et le 3/12/2008* et à partir du 1/1/2010	entre le 4/12/2008 et le 31/12/2009	3 ou 4 ans	1,5	1,25	1,75	5 ou 6 ans	2	1,75	2,25	+ de 6 ans	2,5	2,25	2,75
Durée	Biens acquis																				
	jusqu'au 31/12/2000	entre le 1/1/2001 et le 3/12/2008* et à partir du 1/1/2010	entre le 4/12/2008 et le 31/12/2009																		
3 ou 4 ans	1,5	1,25	1,75																		
5 ou 6 ans	2	1,75	2,25																		
+ de 6 ans	2,5	2,25	2,75																		

* Coefficients majorés de 0,25 pour les matériels et outillages acquis ou fabriqués à compter du 1/1/2004 affectés à des opérations de recherches scientifiques et techniques.

Éléments	Mode linéaire	Mode dégressif
Base de calcul de l'amortissement	Base de calcul constante égale à la valeur d'origine : – pour les biens acquis à titre onéreux : VO = Coût d'acquisition HT – pour les biens créés par l'entreprise : VO = Coût de production	Base de calcul dégressive égale : – à la valeur d'origine pour la première annuité ; – à la valeur nette comptable (VNC) du bien à la clôture de l'exercice précédent pour les autres annuités.
Point de départ de l'amortissement	Date de mise en service de l'immobilisation.	Premier jour du mois d'acquisition.
Calcul de l'annuité	Annuité constante : VO x t % Sauf : – la première annuité dont le montant est réduit prorata temporis pour les biens acquis en cours d'exercice. Le temps est décompté en jours (360 j par an, 30 j par mois) ; – la dernière annuité qui est le complément de la première annuité.	Annuité dégressive : – première annuité : VO x t % – autres annuités : VNC x t % Pour les biens acquis en cours d'exercice, le montant de la première annuité est réduit prorata temporis . Le temps est décompté en mois ; la dernière annuité n'est pas le complément de la première.
Durée de l'amortissement	Amortissement étalé sur la durée d'usage fiscale du bien plus un exercice pour les biens acquis en cours d'exercice.	Amortissement effectué sur la durée d'usage fiscale du bien . Pour que la valeur nette comptable soit nulle à la fin de la dernière année, il faut appliquer la règle suivante : – si : $\text{Taux dégressif} \leq \frac{100}{\text{Nombre d'années restant à courir}}$ – alors : $\text{Annuités restantes} = \frac{\text{VNC}}{\text{Nombre d'années restant à courir}}$ Ces annuités deviennent linéaires.

La structure et les composants d'une immobilisation décomposable peuvent bénéficier du mode dégressif. Dans ce cas, le coefficient dégressif est calculé d'après la durée d'usage pour la structure et d'après la durée réelle pour les composants.

C – Le traitement des avantages des modes d’amortissement fiscaux

Les deux modes d’amortissement fiscaux présentent, le plus souvent, des avantages fiscaux par rapport aux modes d’amortissement comptables pratiqués. Pour en bénéficier, l’entreprise doit pour chaque bien concerné :

Calculer

- les *amortissements comptables* obligatoires ;
- les *amortissements fiscaux* admis ;
- les *amortissements dérogatoires* pour tenir compte de la différence entre les règles comptables et les règles fiscales portant sur la base amortissable, la durée d’utilisation et le mode d’amortissement.

Il est alors nécessaire d’établir : un plan d’amortissement comptable, un plan d’amortissement fiscal et un tableau comparatif des annuités fiscales et comptables afin de calculer l’amortissement dérogatoire :

$$\text{Annuité fiscale} - \text{Annuité comptable} = \text{Amortissement dérogatoire}$$

- Si
- Annuité fiscale > Annuité comptable ⇒ Augmentation de l’amortissement dérogatoire
 - Annuité fiscale < Annuité comptable ⇒ Diminution de l’amortissement dérogatoire

Les PME qui ne dépassent pas deux des trois seuils suivants : total du bilan : 4 000 000 € ; chiffre d’affaires : 8 000 000 € ; nombre de salariés : 50, **bénéficie d’une mesure de simplification** qui les autorise à conserver dans les comptes individuels les durées d’usage. Cette mesure leur évite de calculer les amortissements dérogatoires portant sur la durée d’utilisation.

D – La déduction fiscale exceptionnelle pour investissement productif

Les entreprises soumises à un régime réel d’imposition qui acquièrent ou fabriquent entre le 15/4/2015 et le 14/4/2016 des biens productifs éligibles à l’amortissement dégressif bénéficient d’une déduction fiscale exceptionnelle. Précisons qu’elle s’applique également aux biens d’équipement éligibles pris en crédit-bail ou en location avec option d’achat entre les mêmes dates. Elle est égale à 40 % de la valeur d’origine (hors charges financières) des biens éligibles et répartie linéairement sur la durée normale d’utilisation du bien. Par exemple, pour un bien productif de 90 000 €, amorti en dégressif sur 4 ans, la déduction exceptionnelle par an est égale à : $90\,000 \times 40\% \times 1/4 = 8\,000$ €.

La date à retenir comme point de départ est celle de l’amortissement dégressif. La déduction exceptionnelle ne doit pas être comptabilisée ; elle n’est pas donc pas déductible du résultat comptable. En revanche, elle est déduite de manière extra-comptable du résultat imposable. La déduction exceptionnelle doit être distinguée de l’amortissement proprement dit. Ainsi, elle n’impacte pas la valeur nette comptable des biens concernés.

♦ Application

La société Leduc acquiert le 10/4/N un matériel de bureau pour 30 000 € mis en service le 15/4. La société décide de l'amortir sur 5 ans, en mode linéaire. Cependant, elle souhaite bénéficier de l'amortissement dégressif fiscal sur une durée d'usage de 4 ans. Date d'inventaire le 31/12.

- Plan d'amortissement comptable
 - annuité constante : $30\,000 / 5 = 6\,000$ €
 - première annuité pour 8,5 mois : $6\,000 \times 8,5 / 12 = 4\,250$ €

Date	Base à amortir	Annuités	Amortissements cumulés	VNC
31/12/N	30 000	4 250	4 250	25 750
31/12/N + 1	30 000	6 000	10 250	19 750
31/12/N + 2	30 000	6 000	16 250	13 750
31/12/N + 3	30 000	6 000	22 250	7 750
31/12/N + 4	30 000	6 000	28 250	1 750
31/12/N + 5	30 000	1 750	30 000	0

- Plan d'amortissement fiscal
 - taux dégressif : $(100 / 4) \times 1,25 = 31,25$ %
 - première annuité pour 9 mois : $30\,000 \times 31,25\% \times 9 / 12 = 7\,031,25$ €

Date	Base à amortir	Annuités	Amortissements cumulés	VNC
31/12/N	30 000,00	7 031,25	7 031,25	22 968,75
31/12/N + 1	22 968,75	7 656,25 *	14 687,50	15 312,50
31/12/N + 2	15 312,50	7 656,25	22 343,75	7 656,25
31/12/N + 3	7 656,25	7 656,25	30 000,00	0

* $31,25\% < 100/3$ donc les annuités restantes sont égales à $22\,968,75/3 = 7\,656,25$.

- Amortissement dérogatoire

Date	Annuité fiscale	Annuité comptable	Annuité dérogatoire
31/12/N	7 031,25	4 250,00	2 781,25
31/12/N + 1	7 656,25	6 000,00	1 656,25
31/12/N + 2	7 656,25	6 000,00	1 656,25
31/12/N + 3	7 656,25	6 000,00	1 656,25
31/12/N + 4		6 000,00	– 6 000,00
31/12/N + 5		1 750,00	– 1 750,00
	30 000,00	30 000,00	0

4 ♦ LES AMORTISSEMENTS EXCEPTIONNELS FISCAUX

Les amortissements exceptionnels fiscaux sont constitués en application de *textes particuliers* en vue de favoriser certains investissements (logiciels, immeubles construits dans certaines zones, sites internet, robots industriels acquis ou créés par une PME entre le 1/10/2013 et le 31/12/2015). Ils prennent la forme soit d'un amortissement accéléré, soit d'un amortissement sur 12 mois ou encore sur 24 mois pour les robots industriels. L'objectif est de procurer aux entreprises *une économie d'impôt* en majorant l'annuité fiscalement déductible. La différence entre l'amortissement comptable et l'amortissement exceptionnel fiscal est constatée en amortissement dérogatoire. Les éléments de calcul sont présentés dans le plan d'amortissement suivant :

Date	Annuité d'amortissement fiscale	Annuité d'amortissement comptable	Amortissement dérogatoire	
			+	-

Attention ! L'amortissement exceptionnel fiscal d'un logiciel s'effectue sur 12 mois à partir du premier jour du mois d'achat ; celui d'un robot industriel s'effectue sur 24 mois à partir de la date de mise en service.

♦ Application

La société Franchi acquiert le 1/10/N un site internet pour 8 000 € HT.

Sa durée d'utilisation est de 4 ans. Le mode d'amortissement retenu est le mode linéaire. Ce bien bénéficie d'un amortissement fiscal de 100 % sur 12 mois. Date d'inventaire le 31/12.

Taux linéaire : $100 / 4 = 25 \%$

Annuité constante : $8\,000 \times 25 \% = 2\,000 \text{ €}$

Première annuité linéaire : $2\,000 \times 3 / 12 = 500 \text{ €}$

Première annuité fiscale : $8\,000 \times 3 / 12 = 2\,000 \text{ €}$

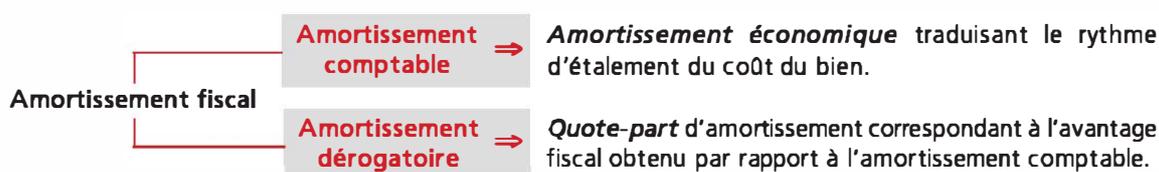
Date	Annuité d'amortissement fiscale	Annuité d'amortissement comptable	Amortissement dérogatoire	
			+	-
31/12/N	2 000	500	1 500	
31/12/N + 1	6 000	2 000	4 000	
31/12/N + 2		2 000		2 000
31/12/N + 3		2 000		2 000
31/12/N + 4		1 500		1 500
	8 000	8 000	5 500	5 500

La comptabilisation des amortissements

FICHE
27

1 ♦ PRINCIPE

Les entreprises, autres que les PME concernées par la mesure de simplification, qui souhaitent bénéficier des *avantages fiscaux* présentés fiche 26 doivent *comptabiliser l'amortissement fiscal* en distinguant :



Les PME qui appliquent les durées fiscales pour leurs immobilisations non décomposables ne comptabilisent que l'amortissement comptable.

2 ♦ L'AMORTISSEMENT COMPTABLE

À chaque inventaire, *l'annuité* d'amortissement comptable correspondant au plan d'amortissement doit être comptabilisée. Elle constitue à la fois *une charge d'exploitation non décaissable* et un *amoindrissement de la valeur du bien*.

Annuité comptable	
À débiter	: 6811 Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles
À créditer	: 28.. Amortissements des immobilisations ...

Attention ! Un bien totalement amorti continue de figurer au bilan tant qu'il est utilisé par l'entreprise.

3 ♦ L'AMORTISSEMENT DÉROGATOIRE

Les amortissements dérogatoires, qui ne correspondent pas à l'objet normal d'un amortissement, constituent un élément des capitaux propres et sont **assimilés à des provisions réglementées**. Le traitement comptable de l'amortissement dérogatoire diffère selon que l'amortissement fiscal **excède ou non** l'amortissement comptable.

A – L'annuité fiscale est supérieure à l'annuité comptable

À l'inventaire, l'amortissement dérogatoire est constaté en **charge exceptionnelle non décaissable**.

Dotation complémentaire	
Annuité fiscale – Annuité comptable = Amortissement dérogatoire (+)	
À débiter	: 6872 Dotations aux provisions réglementées (immobilisations)
À créditer	: 145 Amortissements dérogatoires

B – L'annuité fiscale est inférieure à l'annuité comptable

À l'inventaire, l'amortissement dérogatoire est **réintégré** dans le résultat de l'exercice. Cette réintégration est constatée en **produit exceptionnel non encaissable**.

Reprise d'amortissement dérogatoire	
Annuité fiscale – Annuité comptable = Amortissement dérogatoire (-)	
À débiter	: 145 Amortissements dérogatoires
À créditer	: 7872 Reprises sur provisions réglementées (immobilisations)

Attention ! Les amortissements dérogatoires n'affectent pas la valeur nette comptable des biens.

♦ Application

La société Leduc désire connaître, à partir du tableau suivant relatif à un matériel de bureau acquis 30 000 €, les écritures d'inventaire à comptabiliser au 31/12/N et au 31/12/N + 4 ainsi que les montants portés au bilan au 31/12/N + 4.

Date	Annuité fiscale	Annuité comptable	Annuité dérogatoire
31/12/N	7 031,25	4 250,00	2 781,25
31/12/N + 1	7 656,25	6 000,00	1 656,25
31/12/N + 2	7 656,25	6 000,00	1 656,25
31/12/N + 3	7 656,25	6 000,00	1 656,25
31/12/N + 4		6 000,00	- 6 000,00
31/12/N + 5		1 750,00	- 1 750,00
	30 000,00	30 000,00	0

• À l'inventaire N

Il y a lieu de constater un amortissement comptable pour 4 250 € et un amortissement dérogatoire de 2 781,25 €.

		31/12/N	
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles	4 250,00	
28183	Amortissements du matériel de bureau et matériel informatique <i>Plan d'amortissement n° ...</i>		4 250,00
6872	Dotations aux provisions réglementées (immobilisations)	2 781,25	
145	Amortissements dérogatoires <i>Plan d'amortissement n° ...</i>		2 781,25

• À l'inventaire N + 4

Il y a lieu de constater un amortissement comptable pour 6 000 € et une diminution d'amortissement dérogatoire de 6 000 €.

		31/12/N + 2	
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles	6 000,00	
28183	Amortissements du matériel de bureau et matériel informatique <i>Plan d'amortissement n° ...</i>		6 000,00
145	Amortissements dérogatoires	6 000,00	
7872	Reprises sur provisions réglementées (immobilisations) <i>Plan d'amortissement n° ...</i>		6 000,00

- Montants portés au bilan au 31/12/N + 4

Solde créditeur du compte 28183

D	28183	C
		4 250,00
		6 000,00
		6 000,00
		6 000,00
SC	28 250,00	28 250,00 TC

Solde créditeur du compte 145

D	145	C
6 000,00		2 781,25
		1 656,25
		1 656,25
		1 656,25
TD	6 000,00	8 412,11 TC
SC	1 750,00	

Présentation schématique du bilan

Actif	Valeur brute	Amortissement à déduire	Net	Passif	Exercice N
Matériel de bureau	30 000	28 250	1 750	Provisions réglementées	1 750

4 ♦ LES AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS DÉCOMPOSABLES

A – Principe

La comptabilisation des amortissements comptables et dérogatoires des immobilisations décomposables s'effectue en appliquant les règles énoncées précédemment (voir pages 119 et 120).

Attention ! Les PME ne bénéficient d'aucune mesure de simplification en ce qui concerne les immobilisations décomposables.

♦ Application

La société Werlin met en service le 1/1/N une machine-outil de 45 000 € décomposée en 2 éléments :

- la structure dont la durée d'utilisation est de 6 ans et le mode d'amortissement linéaire ;
- le moteur d'un montant de 18 000 €, éligible au mode linéaire, et dont le remplacement est prévu au bout de 3 ans.

Date d'inventaire : 31/12.

- Première annuité de la structure
Base amortissable : 45 000 – 18 000 = 27 000 €
Annuité comptable : 27 000 / 6 = 4 500 €
- Première annuité du composant moteur
18 000 / 3 = 6 000 €

		31/12/N		
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles	10 500,00		
2815.1	Amortissements des installations techniques, matériel et outillage industriels – Structure		4 500,00	
2815.2	Amortissements des installations techniques, matériel et outillage industriels – Moteur		6 000,00	
	<i>Plan d'amortissement n° ...</i>			

B – Le remplacement d'un composant

Le renouvellement d'un composant dont le coût est supérieur à celui d'origine modifie à la fois le plan d'amortissement du composant et la valeur brute globale de l'immobilisation.

Le traitement comptable nécessite deux étapes :

Étape 1	Entrée du nouveau composant dans le patrimoine
À débiter : 21...1 Immobilisations corporelles – Composant (coût du remplacement HT) : 44562 TVA sur immobilisations À créditer : 404 Fournisseurs d'immobilisations ou 5.. Compte de trésorerie concerné (coût du remplacement TTC)	
Étape 2	Annulation des amortissements du composant remplacé
Amortissements cumulés = Valeur brute	
À débiter : 28...1 Amortissements – Composant (total des amortissements cumulés) À créditer : 21...1 Immobilisations corporelles – Composant (valeur brute)	

Si le composant est *remplacé avant la durée d'utilisation prévue, sa VNC n'est pas nulle*. Il faut alors constater la VNC en charge exceptionnelle.

Sortie du composant de l'actif pour sa VNC	
À débiter	: 675 Valeurs comptables des éléments d'actif cédés
À créditer	: 21...1 Immobilisations corporelles – Composant (<i>valeur nette comptable</i>)

◆ Application

La société *Welin* remplace fin $N + 2$ le moteur de la machine-outil pour 21 000 € HT, TVA 20 %.

		31/12/N + 2	
215.2	Installations techniques, matériel et outillage industriels – Moteur	21 000,00	
44562	TVA sur immobilisations	4 200,00	
404	Fournisseurs d'immobilisations		25 200,00
	<i>FA n° ...</i>		
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles	6 000,00	
2815.2	Amortissements des installations techniques, matériel et outillage industriels – Moteur		6 000,00
	<i>Plan d'amortissement n° ... du moteur remplacé</i>		
2815.2	Amortissements des installations techniques, matériel et outillage industriels – Moteur	18 000,00	
215.2	Installations techniques, matériel et outillage industriels – Moteur		18 000,00
	<i>Solde des amortissements et du moteur remplacé</i>		

Au 31/12/N + 2, la valeur globale de l'immobilisation est de :
 $27\ 000 + 21\ 000 = 48\ 000\ €$

5 ◆ LES AMORTISSEMENTS EXCEPTIONNELS FISCAUX

Le traitement comptable des amortissements exceptionnels fiscaux est *identique* à celui des amortissements fiscaux présentés pages 124 et 125.

L'échelonnement des subventions d'investissement

FICHE
28

1 ♦ PRINCIPE

Lorsque l'entreprise *opte pour le régime d'étalement* de l'enrichissement procuré par la subvention d'investissement, cette dernière est comptabilisée, lors de son octroi, dans une subdivision du compte « **13 Subventions d'investissement** » ; puis à l'inventaire, elle est *rapportée au résultat, sur plusieurs exercices, au fur et à mesure* qu'elle remplit son objet.

Le régime d'étalement diffère suivant que la subvention finance une immobilisation amortissable ou non :

Régime d'étalement	
Subvention finançant une immobilisation non amortissable	Avec clause d'inaliénabilité
	Répartition par fractions égales en fonction du nombre d'années pendant lesquelles l'immobilisation est inaliénable aux termes du contrat.
	À défaut de clause d'inaliénabilité
	Répartition par fractions égales au 1/10 ^e du montant de la subvention.
Subvention finançant une immobilisation amortissable	<p>Reprise sur la même durée et au même rythme que l'amortissement relatif à l'immobilisation concernée :</p> $\text{Fraction rapportée au résultat} = \text{Dotations aux amortissements} \times \text{Pourcentage de la subvention}$ <p>Pour les immobilisations décomposées, c'est le rythme réel d'amortissement de la structure et de chacun des composants qui est appliqué.</p>

◆ Application

La société Deule met en service le 1/10/N un matériel de 28 000 €, amorti en mode linéaire sur 4 ans et subventionné à 40 %.

Montant de la subvention : $28\,000 \times 40\% = 11\,200$ €

Taux linéaire : $100 / 4 = 25\%$

Première annuité : $28\,000 \times 25\% \times 3/12 = 1\,750$ €

Date	Annuité comptable	Fraction de la subvention rapportée au résultat
N	1 750	$1\,750 \times 40\% = 700$
N + 1	7 000	$7\,000 \times 40\% = 2\,800$
N + 2	7 000	$7\,000 \times 40\% = 2\,800$
N + 3	7 000	$7\,000 \times 40\% = 2\,800$
N + 4	5 250	$5\,250 \times 40\% = 2\,100$
	28 000	11 200

2 ◆ LA COMPTABILISATION

A – La fraction de subvention virée au compte de résultat

À l'inventaire de chaque exercice concerné, le montant de la fraction de subvention rapportée au résultat constitue *un produit exceptionnel* et vient *amoindrir le montant de la subvention* inscrit dans les capitaux propres.

Reprise de la subvention	
À débiter	: 139 Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat
À créditer	: 777 Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice

Attention ! Seul le montant net de la subvention non encore inscrite au compte de résultat figure au bilan. Il est obtenu par différence entre le solde créditeur du compte 131 et le solde débiteur du compte 139.

B – Le solde des comptes de subventions

Lorsque la dernière fraction de la subvention a été rapportée au résultat, les soldes des comptes 131 et 139 sont égaux. *Il faut alors les solder l'un par l'autre.*

Virement pour solde des comptes de subventions	
À débiter	: 131 Subventions d'équipement
À créditer	: 139 Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat

♦ Application

La société Deule désire connaître à partir du tableau suivant, relatif à un matériel acquis 28 000 € et subventionné pour 11 200 €, les écritures d'inventaire à comptabiliser au 31/12/N et au 31/12/N + 4 ainsi que le montant de la subvention porté au bilan au 31/12/N.

Date	Annuité comptable	Fraction de la subvention rapportée au résultat
N	1 750	1 750 x 40 % = 700
N + 1	7 000	7 000 x 40 % = 2 800
N + 2	7 000	7 000 x 40 % = 2 800
N + 3	7 000	7 000 x 40 % = 2 800
N + 4	5 250	5 250 x 40 % = 2 100
	28 000	11 200

• À l'inventaire N

Il y a lieu de constater l'annuité d'amortissement pour 1 750 € et la reprise de la subvention pour 700 €.

		31/12/N	
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles	1 750,00	
2815	Amortissements des installations techniques, matériel et outillage industriels Plan d'amortissement n° ...		1 750,00
139	Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat	700,00	
777	Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice Reprise de la subvention, tableau n° ...		700,00

- À l'inventaire N + 4

Il y a lieu de constater la dernière annuité d'amortissement pour 5 250 €, la dernière reprise de la subvention pour 2 100 € et de solder les comptes de subventions pour 11 200 €.

		31/12/N + 4	
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles	5 250,00	
2815	Amortissements des installations techniques, matériel et outillage industriels <i>Plan d'amortissement n° ...</i>		5 250,00
139	Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat	2 100,00	
777	Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice <i>Reprise de la subvention, tableau n° ...</i>		2 100,00
131	Subventions d'équipement	11 200,00	
139	Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat <i>Pour solde</i>		11 200,00

- Montant net de la subvention porté au bilan au 31/12/N

SC du compte 131	–	SC du compte 139	
11 200	–	700	= 10 500 €

Les dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles

FICHE
29

1 ♦ LA DÉMARCHÉ

La dépréciation d'une immobilisation incorporelle ou corporelle est la constatation que sa valeur actuelle est devenue *notablement inférieure* à sa valeur nette comptable. Elle n'a pas un caractère définitif. La détermination de la dépréciation nécessite trois étapes :

1 – Recherche d'un indice de perte de valeur

Apprécier l'existence d'un indice interne ou externe prouvant que l'actif a perdu sensiblement de sa valeur.

2 – Réalisation d'un test de dépréciation

Si un indice de perte existe, *comparer* la valeur actuelle (VA) à la valeur nette comptable (VNC) élément par élément.

3 – Constatation de la dépréciation

Si la valeur actuelle est inférieure à la VNC, *calculer* la dépréciation :
Dépréciation = VNC – VA

2 ♦ DÉFINITION DES VALEURS

Les modalités d'évaluation de la dépréciation nécessitent la connaissance des définitions des valeurs suivantes :

Valeur actuelle VA	Valeur la plus élevée de la valeur vénale (VV) ou de la valeur d'usage (VU).
Valeur vénale VV	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.
Valeur d'usage VU	Valeur des avantages économiques futurs attendus de l'utilisation et de la sortie de l'immobilisation. Elle est calculée à partir des estimations de ces avantages économiques futurs attendus. Dans la plupart des cas, elle est déterminée en fonction des flux nets de trésorerie attendus.

3 ♦ LA MÉTHODE D'ÉVALUATION DE LA DÉPRÉCIATION

Pour calculer la dépréciation d'une immobilisation, il est conseillé de suivre la démarche suivante :

Si $VV > VNC$ ⇒ Pas de dépréciation

Si $VV < VNC$ ⇒ Calculer la VU pour la comparer à la VV afin de déterminer la VA la plus élevée des deux :

Si $VA > VNC$ ⇒ Pas de dépréciation

Si $VA < VNC$ ⇒ Dépréciation

Dépréciation = Valeur nette comptable – Valeur actuelle

♦ Application

À l'issue d'un test de dépréciation, un terrain a une VNC de 90 000 €, une VV de 75 000 € et une VU de 69 000 € au 31/12/N.

$VV < VNC : 75\ 000 < 90\ 000$
 $VV > VU : 75\ 000 > 69\ 000$
 $VA = VV : 75\ 000$
 $VA < VNC : 75\ 000 < 90\ 000 \Rightarrow$ Dépréciation
 $VNC - VA : 90\ 000 - 75\ 000 = 15\ 000\ €$

4 ♦ LA COMPTABILISATION DE LA CONSTITUTION DE LA DÉPRÉCIATION

La dépréciation constitue une *charge d'exploitation calculée* et une *diminution de la valeur* du bien concerné. Le traitement comptable est le suivant :

Constitution de la dépréciation à l'inventaire N

À débiter : 6816 Dotations aux dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles

À créditer : 290 Dépréciations des immobilisations incorporelles ou 291 Dépréciations des immobilisations corporelles

5 ♦ L'AJUSTEMENT DES DÉPRÉCIATIONS SUR LES EXERCICES N + 1 ET N + ...

Tant que l'immobilisation continue d'être utilisée, il faut à chaque inventaire analyser l'évolution de l'indice de perte et estimer la nouvelle VA afin d'ajuster la dépréciation en conséquence.

Ajustement = Nouvelle dépréciation – Ancienne dépréciation

L'ajustement traduit soit une augmentation, soit une diminution ou une annulation des dépréciations. Le traitement comptable, selon la situation, est le suivant :

Augmentation de l'indice de perte
Nouvelle dépréciation > Ancienne dépréciation
L'écriture est identique à celle relative à la constitution de la dépréciation.
Diminution ou disparition de l'indice de perte
Nouvelle dépréciation < Ancienne dépréciation
À débiter : 290 Dépréciation des immobilisations incorporelles ou 291 Dépréciations des immobilisations corporelles
À créditer : 7816 Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles

Attention ! Les ajustements des dépréciations ne se compensent jamais entre eux. Pour les exercices ouverts à compter du 1/1/2016, les dépréciations afférentes au fonds commercial ne seront plus rapportées au résultat.

♦ Application

À la suite du test de dépréciation effectué à la clôture de l'exercice N, la VA du terrain est évaluée à 75 000 € alors que sa VNC est de 90 000 €. Lors de l'exercice suivant, l'indice de perte n'existe plus.

	31/12/N		
6816	Dotations aux dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles	15 000,00	
2911	Dépréciations du terrain		15 000,00
	<i>D'après test de dépréciation (90 000 – 75 000)</i>		
	31/12/N + 1		
2911	Dépréciations du terrain	15 000,00	
7816	Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles		15 000,00
	<i>Annulation de la dépréciation</i>		

6 ♦ L'INCIDENCE DES DÉPRÉCIATIONS SUR LES IMMOBILISATIONS AMORTISSABLES

A – La dépréciation et les plans d'amortissement

La constatation d'une dépréciation sur un actif amortissable *modifie la base amortissable* pour l'exercice suivant et nécessite la *révision* du plan d'amortissement :

Nouvelle base à amortir pour l'exercice suivant	=	Valeur nette comptable avant dépréciation	-	Dépréciation
--	---	---	---	--------------

Les ajustements ultérieurs de la dépréciation modifieront à nouveau la base amortissable et le plan d'amortissement de l'immobilisation.

Cependant, le montant de la reprise des dépréciations est *limité* :

$$\text{Valeur nette comptable} + \text{Reprises} \leq \text{Valeur nette comptable sans dépréciation} \\ (\text{Valeur brute} - \text{Amortissements cumulés})$$

L'application de ces règles nécessite l'élaboration de 2 plans d'amortissement :

- l'un qui ne tient pas compte des dépréciations et de leurs ajustements (base amortissable correspondant à la valeur d'origine diminuée de la valeur résiduelle, le cas échéant) ;
- l'autre qui intègre les dépréciations et leurs ajustements (modification de la base amortissable).

◆ Application

Le plan d'amortissement initial d'un matériel amorti en linéaire sur 4 ans est le suivant :

Date	Base à amortir	Annuités	Amortissements cumulés	VNC
N	4 000	1 000	1 000	3 000
N + 1	4 000	1 000	2 000	2 000
N + 2	4 000	1 000	3 000	1 000
N + 3	4 000	1 000	4 000	0

À la fin de l'exercice N + 1, il y a lieu de constater une dépréciation de 1 400 €.

À la fin de l'exercice N + 2, le test dépréciation permet de déterminer une reprise de 900 €.

VNC au 31/12/N + 1 avant la dépréciation	2 000
Dépréciation	- 1 400
Nouvelle base amortissable	= 600
Annuité N + 2 : 600/2	- 300
VNC au 31/12/N + 2 avant la reprise	= 300
Reprise	+ 900
Valeur actuelle	= 1 200

On constate que : 1 200 > 1 000

En conséquence, la reprise doit être limitée à : 1 000 - 300 = 700 €

Plan d'amortissement révisé

Date	Base à amortir	Annuités	Amortissements cumulés	Dépréciations		VNC
				Dotations	Reprises	
N	4 000	1 000	1 000			3 000
N + 1	4 000	1 000	2 000	1 400		600
N + 2	600	300	2 300		700	1 000
N + 3	1 000	1 000	3 300			0

Au 31/12/N + 3, on constate des amortissements cumulés pour 3 300 €, une dépréciation pour 700 € (1 400 – 700) et donc une VNC nulle.

B – La comptabilisation du transfert de la dépréciation en amortissement

Pour éviter un retard de déductibilité fiscale de la dépréciation, il est autorisé de transférer en compte d'amortissement exceptionnel une quote-part de la dépréciation à la clôture de chaque exercice et sur la durée d'utilisation restant à courir du bien.

Le transfert de la quote-part de la dépréciation nécessite deux étapes :

Transfert de la dépréciation en amortissement exceptionnel	
$\text{Montant du transfert} = \frac{\text{Dotations aux amortissements calculées sur la nouvelle base amortissable}}{\text{Dotations aux amortissements qui auraient été comptabilisées en l'absence de dépréciation}}$	
Constatation de la reprise de la dépréciation pour le montant du transfert	<p>À débiter : 291 Dépréciations des immobilisations corporelles</p> <p>À créditer : 7816 Reprises sur dépréciations exceptionnelles</p>
Constatation de la dotation aux amortissements pour le montant du transfert	<p>À débiter : 6871 Dotations aux amortissements exceptionnels des immobilisations</p> <p>À créditer : 28. Amortissements des immobilisations</p>

♦ Application

Un matériel de bureau acquis le 1^{er} janvier N pour 2 000 € est amortissable en mode linéaire sur une durée d'utilisation de 5 ans.

Fin N + 2, une dépréciation non déductible fiscalement de 300 € est comptabilisée.

Aucun ajustement n'est enregistré de fin N + 3 à fin N + 4.

Annuité d'amortissement de N à N + 2 : $2\ 000/5 = 400$
 Base à amortir en N + 3 : $2\ 000 - [(400 \times 3) + 300] = 500$
 Annuité calculée sur la nouvelle base : $500/2 = 250$
 Montant annuel du transfert de N + 3 à N + 4 : $400 - 250 = 150$

		31/12/N + 3 et 4	
29183	Dépréciations du matériel de bureau et matériel informatique	150,00	
7876	Reprises sur dépréciations exceptionnelles		150,00
<i>Transfert de la dépréciation</i>			
		31/12/N + 3 et 4	
6871	Dotations aux amortissements exceptionnels des immobilisations	150,00	
28183	Amortissements du matériel de bureau et matériel informatique		150,00
<i>Transfert de la dépréciation</i>			

Au 31/12/N + 4, le total des amortissements est de 2 000 € et la dépréciation est nulle.

Les dépréciations des autres éléments d'actif

FICHE
30

1 ♦ PRINCIPE

Les dépréciations des autres éléments d'actif et leurs ajustements ne sont pas soumis aux mêmes règles comptables d'évaluation que les dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles. Par contre, leur comptabilisation est identique.

2 ♦ LES DÉPRÉCIATIONS DES STOCKS

Certains stocks ont une *valeur actuelle inférieure à leur valeur comptable*. Il est alors nécessaire de constater une *dépréciation* pour chaque stock final concerné. Le traitement comptable, à la clôture de chaque exercice, nécessite deux étapes :

Étape 1	Création de la dépréciation relative aux stocks finals Dépréciation = Valeur comptable du stock final – Valeur d'inventaire
À débiter	: 6817 Dotations aux dépréciations des actifs circulants
À créditer	: 39.. Dépréciations des stocks et en-cours
Étape 2	Reprise de la dépréciation relative aux stocks initiaux Annulation des dépréciations constituées
À débiter	: 39.. Dépréciations des stocks et en-cours
À créditer	: 7817 Reprises sur dépréciations des actifs circulants

Attention ! Aucun ajustement n'est à effectuer d'un exercice à l'autre.

♦ Application

À l'inventaire N, le stock final de marchandises a subi une dépréciation de 785 €. La dépréciation au 31/12/N – 1 s'élevait à 585 €.

		31/12/N		
6817 397	Dotations aux dépréciations des actifs circulants Dépréciations des stocks de marchandises <i>Dépréciation du stock final</i>	785,00	785,00	
397 7817	Dépréciations des stocks de marchandises Reprises sur dépréciations des actifs circulants <i>Annulation de la dépréciation du stock initial</i>	585,00	585,00	

3 ♦ LES DÉPRÉCIATIONS DES CRÉANCES

Des créances subissent une **perte probable** due aux **risques** de non recouvrement. Il est nécessaire de constater une **dépréciation** et d'en suivre l'**évolution** sur les exercices ultérieurs.

A – Les dépréciations des nouveaux clients douteux sur l'exercice N

À l'inventaire considéré, l'entreprise peut établir un état de ses nouveaux clients douteux :

Nom du client	Créances		% de la dépréciation	Montant
	HT	TVA		
...

Le traitement comptable, à la clôture de l'exercice, nécessite deux étapes :

Étape 1	Constataion de la créance douteuse
	Reclassement
À débiter : 416 Clients douteux	
À créditer : 411 Clients	
Étape 2	Constataion de la dépréciation relative à la créance douteuse
	Dépréciation = Créance HT x % du risque de perte
À débiter : 6817 Dotations aux dépréciations des actifs circulants	
À créditer : 491 Dépréciations des comptes clients	

♦ Application

À l'inventaire N, la créance du client Adel est douteuse : montant TTC 1 200 €, perte probable est de 25 %.

		31/12/N		
416 411	Clients douteux Clients <i>Adel : reclassement</i>	1 200,00	1 200,00	

6817		31/12/N					
491		Dotations aux dépréciations des actifs circulants		250,00			
		Dépréciations des comptes clients				250,00	
		<i>Adel : (1 200 / 1,20) x 25 %</i>					

B – L'ajustement des dépréciations des anciens clients douteux sur les exercices N + 1 et N + ...

Les dépréciations constatées lors de l'inventaire précédent doivent être ajustées, à l'aide d'un état récapitulatif, en fonction de *l'évolution du risque de perte* pour chaque ancien client douteux :

Noms	Créance initiale TTC	Règlement effectué en N	Solde créance HT	Nouvelle dépréciation		Ancienne dépréciation	Ajustement	
				%	montant		+	-

$$\text{Ajustement} = \text{Nouvelle dépréciation} - \text{Ancienne dépréciation}$$

Le traitement comptable de l'ajustement, selon sa nature, est le suivant :

Augmentation du risque de perte
Nouvelle dépréciation > Ancienne dépréciation
L'écriture est identique à celle relative à la constitution de la dépréciation.

Diminution ou disparition du risque de perte
Nouvelle dépréciation < Ancienne dépréciation
À débiter : 491 Dépréciations des comptes clients
À créditer : 7817 Reprises sur dépréciations des actifs circulants

♦ Application

À l'inventaire N + 1, la perte probable sur Adel n'est plus que de 10 % (dépréciation N : 250 €).

491		31/12/N + 1					
7817		Dépréciations des comptes clients		150,00			
		Reprises sur dépréciations des actifs circulants				150,00	
		<i>Adel : [(1 200 / 1,20) x 10 %] - 250 = - 150 €</i>					

C – La régularisation des anciens clients douteux pour solde

Lorsque le client effectue au cours de l'exercice un règlement pour *solde de tout compte*, il faut *régulariser définitivement* sa situation. Le traitement comptable, à la clôture de l'exercice, nécessite deux étapes si le client douteux n'a réglé que partiellement sa dette :

Étape 1	Annulation de la dépréciation devenue sans objet (pour solde)
L'écriture est identique à celle relative à la diminution ou la disparition de la dépréciation	
Étape 2	Annulation de la créance douteuse et constatation d'une perte
À débiter : 654 Pertes sur créances irrécouvrables (<i>montant HT non perçu</i>) : 44571 TVA collectée (<i>TVA non perçue</i>)	
À créditer : 416 Clients douteux (<i>Perte + TVA = Solde créance</i>)	

◆ Application

Au cours de l'exercice N + 2, le client Adel a versé 540 € pour solde.

	31/12/N + 2		
491	Dépréciations des comptes clients	100,00	
7817	Reprises sur dépréciations des actifs circulants <i>Adel : annulation de la dépréciation (250 – 150)</i>		100,00
	31/12/N + 2		
654	Pertes sur créances irrécouvrables	550,00	
44571	TVA collectée	110,00	
416	Clients douteux		660,00
	<i>Solde de la créance Adel : 1 200 – 540 = 660 €</i>		
	<i>Perte : 660 / 1,2 = 550 €</i>		

D – La créance totalement irrécouvrable dans l'exercice

La perte étant définitive et non probable, il n'y a pas lieu de créer une dépréciation.

Client devenu insolvable dans l'exercice	
À débiter : 6714* Pertes devenues irrécouvrables dans l'exercice (<i>HT</i>) : 44571 TVA collectée (<i>TVA non perçue</i>)	
À créditer : 411 Clients (<i>solde créance TTC</i>)	

* Ou 654 Pertes sur créances irrécouvrables

◆ Application

Au 31/12/N, le client Firmin est classé insolvable. Le montant de la créance est de 4 800 € TTC.

		31/12/N		
6714	Pertes devenues irrécouvrables dans l'exercice	4 000,00		
44571	TVA collectée	800,00		
411	Clients <i>Firmin insolvable</i>		4 800,00	

4 ♦ LES DÉPRÉCIATIONS DES TITRES

Certains titres (titres de participation, titres immobilisés ou valeurs mobilières de placement) ont une **valeur actuelle inférieure à leur valeur comptable**. Il est alors nécessaire de constater une dépréciation et d'en suivre l'évolution sur les exercices ultérieurs.

A – La création de la première dépréciation sur l'exercice N

Les titres sont évalués catégorie par catégorie (même société émettrice et mêmes droits). Selon la nature des titres, la valeur d'inventaire est fondée sur des **critères différents** (valeur d'utilité, cours moyen du dernier mois, valeur probable de négociation...). L'entreprise peut établir un état de ses titres en portefeuille afin d'estimer la dépréciation :

Nature des titres	Coût d'acquisition	Nombre	Valeur d'inventaire	Dépréciation	
				Unitaire	Totale
...

Le traitement comptable est le suivant :

Création de la dépréciation	
Dépréciation = Coût d'acquisition des titres de même catégorie – Valeur d'inventaire	
À débiter	: 6866 Dotations aux dépréciations des éléments financiers
À créditer	: 296 Dépréciations des participations et créances rattachées à des participations
	: 297 Dépréciations des autres immobilisations financières
	: 590 Dépréciations des valeurs mobilières de placement

Attention ! Les plus-values latentes résultant de la comparaison de la valeur d'inventaire avec la valeur d'entrée des titres ne sont jamais comptabilisées et ne doivent pas compenser les moins-values.

♦ Application

Au 31/12/N, les 300 titres BT, classés en VMP ont une valeur d'inventaire unitaire de 182 €. Leur coût d'acquisition unitaire est de 198 €.

		31/12/N		
6866		Dotations aux dépréciations des éléments financiers	4 800,00	
590		Dépréciations des valeurs mobilières de placement		4 800,00
		<i>Dépréciation titres BT: (198 – 182) 300 = 4 800</i>		

B – L'ajustement des dépréciations sur les exercices N + 1 et N + ...

Les risques de perte peuvent évoluer, voire disparaître. Il convient d'ajuster les dépréciations en conséquence, à l'aide d'un état récapitulatif :

Nature des titres	Coût d'acquisition	Nbre	Valeur unitaire d'inventaire	Nouvelle dépréciation		Ancienne dépréciation	Ajustement	
				Unitaire	Totale		+	-

$$\text{Ajustement} = \text{Nouvelle dépréciation} - \text{Ancienne dépréciation}$$

Le traitement comptable de l'ajustement, selon la nature, est le suivant :

Augmentation du risque de perte	
Nouvelle dépréciation > Ancienne dépréciation	
L'écriture est identique à celle relative à la constitution de la dépréciation.	
Diminution ou disparition du risque de perte	
Nouvelle dépréciation < Ancienne dépréciation	
À débiter	: 296 Dépréciations des participations et créances rattachées à des participations : 297 Dépréciations des autres immobilisations financières : 590 Dépréciations des valeurs mobilières de placement
À créditer	: 7866 Reprises sur dépréciations des éléments financiers

◆ Application

Au 31/12/N + 1, la valeur d'inventaire unitaire des 300 titres BT est de 186 €.

		31/12/N + 1		
590		Dépréciations des valeurs mobilières de placement	1 200,00	
7866		Reprises sur dépréciations des éléments financiers		1 200,00
		<i>Ajustement dépréciation titres BT: [(198 – 186) 300] – 4 800 = – 1 200</i>		

1 ♦ DÉFINITION

Une provision est un passif externe dont le montant à l'échéance n'est pas fixé de façon précise. Les provisions sont destinées à couvrir **des risques et des charges probables** nettement précisés quant à leur objet que des événements survenus ou en cours rendent probables.

Pour répondre à la définition d'une provision et être comptabilisée comme telle, trois critères sont retenus :

Trois critères



- ⇒ **l'existence d'une obligation** légale, réglementaire, contractuelle ou implicite **envers un tiers** et qui résulte d'un **événement antérieur à la date de clôture**
- ⇒ l'obligation devra provoquer une **sortie probable ou certaine de ressource au bénéfice du tiers sans contrepartie équivalente** de celui-ci
- ⇒ le montant de la provision devra correspondre à la **meilleure évaluation possible** à la date de clôture

2 ♦ LA CLASSIFICATION DU PLAN COMPTABLE GÉNÉRAL

Les provisions constituent un **élément du passif** et représentent une **rubrique**. Elles sont regroupées dans le compte « 15 Provisions ».

Attention ! Les dépenses de gros entretien ou de grandes révisions faisant l'objet de programmes pluriannuels peuvent sur option être comptabilisées en composant de 2^e catégorie, amorti sur sa propre durée de vie.

Le PCG distingue deux types de provisions :

Provisions pour risques	Provisions pour charges
Risques probables, identifiés, inhérents à l'activité de l'entreprise	Charges probables importantes et prévisibles
1511 Provisions pour litiges	153 Provisions pour pensions et obligations similaires
1512 Provisions pour garanties données aux clients	154 Provisions pour restructurations
1513 Provisions pour pertes sur marchés à terme	155 Provisions pour impôts
1514 Provisions pour amendes et pénalités	156 Provisions pour renouvellement des immobilisations (entreprises concessionnaires)
1515 Provisions pour pertes de change	157 Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices
1516 Provisions pour pertes sur contrats	158 Autres provisions pour charges
1518 Autres provisions pour risques	

3 ♦ LA COMPTABILISATION

En application du principe de prudence, l'entreprise a l'obligation d'évaluer, de comptabiliser et d'ajuster les provisions.

A – La constitution de la provision sur l'exercice N

La provision constitue *une charge* d'exploitation, financière ou exceptionnelle, *calculée* selon la nature de l'activité qu'elle concerne, et un *passif*.

Constitution de la provision	
À débiter	: 68.5 Dotations aux provisions ...
À créditer	: 15.. Provisions ...

♦ Application

La société Capel est en litige avec un salarié qui a saisi le conseil des prud'hommes. Le 15/12/N, l'avocat de la société estime à 15 000 € le versement probable de dommages et intérêts.

Il s'agit d'une provision pour litiges comptabilisée en charges exceptionnelles.

6875	31/12/N		
1511	Dotations aux provisions exceptionnelles	15 000,00	
	Provisions pour litiges		15 000,00
	État des provisions n° ...		

B – L'ajustement des provisions sur les exercices N + 1 et N + ...

Tant que le risque ne s'est pas réalisé ou que la charge n'est pas survenue au cours d'un exercice, il faut *analyser*, à chaque inventaire, la nouvelle situation et *ajuster la provision* en conséquence :

$$\text{Ajustement} = \text{Nouvelle provision} - \text{Ancienne provision}$$

Le traitement comptable de l'ajustement, selon sa nature, est le suivant :

Augmentation du risque ou de la charge probable Nouvelle provision > Ancienne provision
L'écriture est identique à celle relative à la constitution de la provision.
Diminution du risque ou de la charge probable Nouvelle provision < Ancienne provision
À débiter : 15.. Provisions ... À créditer : 78.5 Reprises sur provisions ...

♦ Application

Le 12/12/N + 1, l'avocat de la société Capel l'informe qu'après l'analyse des nouvelles pièces du dossier, elle ne risque de verser que 12 000 € de dommages et intérêts.

Ajustement : 15 000 – 12 000 = 3 000 €

1511 7875	Provisions pour litiges Reprises sur provisions exceptionnelles État des provisions n° ...	31/12/N + 1 3 000,00	3 000,00
--------------	--	-------------------------	----------

C – La réalisation du risque ou la survenance de la charge sur les exercices N + 1 ou N + ...

Lorsque le *risque se réalise* ou que la *charge survient* au cours d'un exercice, la provision antérieurement constituée doit être *soldée* à la clôture de ce même exercice. En effet, les raisons qui ont motivé cette provision ont cessé d'exister.

On distingue deux types d'opérations dans l'exercice :

- une opération courante
- une opération d'inventaire

Constatation de la charge au cours de l'exercice	
À débiter	: 6.. Compte de charge concerné (<i>si opération assujettie à la TVA : montant HT</i>) : 44566 TVA sur ABS (<i>éventuellement montant de TVA</i>)
À créditer	: 4.. Compte de tiers concerné ou 5.. Compte de trésorerie concerné

Annulation de la provision à la clôture de l'exercice	
À débiter	: 15.. Provisions ...
À créditer	: 78.5 Reprises sur provisions ...

◆ Application

Le 10/10/N + 2, la société Capel est condamnée à verser, pour licenciement sans cause réelle et sérieuse, 10 000 € de dommages et intérêts.

641 421	<div style="text-align: right; font-size: small;">31/12/N + 2</div> Rémunérations du personnel Personnel – Rémunérations dues <i>Salarié X : dommages et intérêts</i>	10 000,00	10 000,00
1511 7875	<div style="text-align: right; font-size: small;">31/12/N + 2</div> Provisions pour litiges Reprises sur provisions exceptionnelles <i>Pour solde</i>	12 000,00	12 000,00

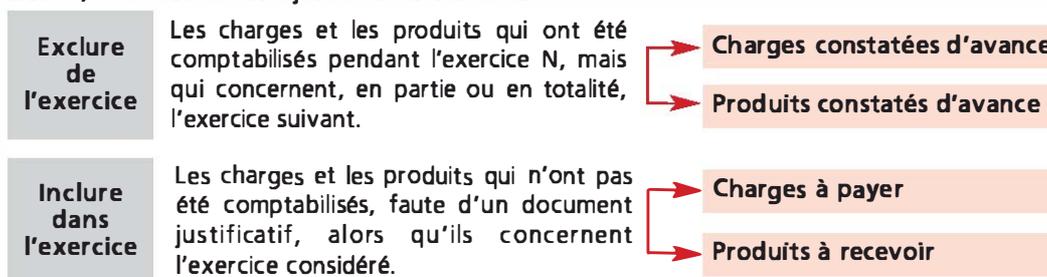
L'ajustement des charges et des produits

FICHE
32

1 ♦ PRINCIPE

Les ajustements de charges et de produits consistent à *rattacher à un exercice déterminé* toutes les charges et tous les produits qui le concernent réellement, mais eux seuls, afin de respecter le principe de l'indépendance des exercices.

Toutefois, les produits et les charges comptabilisés au cours de l'exercice ne correspondent pas nécessairement à ceux qui lui incombent. En conséquence, il est obligatoire, à la clôture de l'exercice N, d'effectuer les ajustements suivants :



2 ♦ LES CHARGES ET LES PRODUITS CONSTATÉS D'AVANCE

A – Les caractéristiques

Les principales caractéristiques des charges et des produits constatés d'avance sont résumées dans le tableau présenté page suivante.

Caractéristiques	Charges constatées d'avance	Produits constatés d'avance
Champ d'application	Achats de biens ou de services enregistrés dont la fourniture, la prestation ou l'utilisation effective interviendra ultérieurement.	Produits comptabilisés avant que les fournitures et prestations aient été fournies ou effectuées.
Évaluation	Montant des charges imputables sur les exercices ultérieurs.	Montant des produits imputables sur les exercices ultérieurs.
Traitement comptable	Réduction ou annulation des charges concernées et constatation d'un actif enregistré dans <i>un compte de régularisation actif</i> destiné à répartir les charges dans le temps.	Réduction ou annulation des produits concernées et constatation d'un passif enregistré dans <i>un compte de régularisation passif</i> destiné à répartir les produits dans le temps.
Incidence sur la TVA	Aucune régularisation : la TVA a été comptabilisée lors de l'enregistrement de la facture.	Aucune régularisation : la TVA a été comptabilisée lors de l'enregistrement de la facture.

B – La comptabilisation

Charges constatées d'avance
Quote-part des charges HT exclue de l'exercice à clôturer
À débiter : 486 Charges constatées d'avance
À créditer : 6.. Comptes de charges concernées

Le compte 486 constitue le dernier poste de l'actif circulant.

Produits constatés d'avance
Quote-part des produits HT exclue de l'exercice à clôturer
À débiter : 7.. Comptes de produits concernés
À créditer : 487 Produits constatés d'avance

Le compte 487 constitue le dernier poste des dettes au bilan.

◆ Application

L'entreprise Giron constate les faits suivants lors de son inventaire en date du 31/12/N :

- *il reste des fournitures de bureau non stockées achetées au cours de l'exercice pour 72 € HT, TVA 20 % ;*
- *une facture a été adressée le 25/12/N à un client, pour un montant de 1 000 € HT, TVA 20 %, alors que les marchandises sont encore en magasin.*

	31/12			
486	Charges constatées d'avance		72,00	
6064	Fournitures administratives <i>Fournitures de bureau non utilisées</i>			72,00
	31/12			
707	Ventes de marchandises		1 000,00	
487	Produits constatés d'avance <i>Facture établie, marchandises en stock</i>			1 000,00

3 ♦ LES CHARGES À PAYER ET LES PRODUITS À RECEVOIR

A – Les caractéristiques

Les principales caractéristiques des charges à payer et des produits à recevoir sont résumées dans le tableau ci-dessous :

Caractéristiques	Charges à payer	Produits à recevoir																											
Champ d'application	Réception des biens ou consommation des services au cours de l'exercice à clôturer alors que la pièce justificative n'a pas été comptabilisée.	Biens ou prestations fournis ou effectués au cours de l'exercice à clôturer alors que la pièce justificative n'a pas été comptabilisée.																											
Évaluation	Montants des charges suffisamment connus et évaluables imputables sur l'exercice à clôturer.	Montants des produits suffisamment connus et évaluables imputables sur l'exercice à clôturer.																											
Traitement comptable	Comptabilisation des charges HT concernées et constatation des dettes TTC à venir rattachées aux comptes de tiers correspondants.	Comptabilisation des produits HT concernés et constatation des créances TTC à venir rattachées aux comptes de tiers correspondants.																											
	<table border="1" style="width: 100%;"> <thead> <tr> <th colspan="2">Comptes de dettes à venir</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>1688</td> <td>Intérêts courus</td> </tr> <tr> <td>408</td> <td>Fournisseurs – Factures non parvenues</td> </tr> <tr> <td>4286</td> <td>Personnel – Autres charges à payer</td> </tr> <tr> <td>4386</td> <td>Organismes sociaux – Charges à payer</td> </tr> <tr> <td>4486</td> <td>État – Charges à payer</td> </tr> <tr> <td>4686</td> <td>Divers – Charges à payer</td> </tr> </tbody> </table>	Comptes de dettes à venir		1688	Intérêts courus	408	Fournisseurs – Factures non parvenues	4286	Personnel – Autres charges à payer	4386	Organismes sociaux – Charges à payer	4486	État – Charges à payer	4686	Divers – Charges à payer	<table border="1" style="width: 100%;"> <thead> <tr> <th colspan="2">Comptes de créances à venir</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>2768</td> <td>Intérêts courus</td> </tr> <tr> <td>418</td> <td>Clients – Produits non encore facturés ou</td> </tr> <tr> <td>4687</td> <td>Débiteurs – Produits à recevoir</td> </tr> <tr> <td>4287</td> <td>Personnel – Produits à recevoir</td> </tr> <tr> <td>4387</td> <td>Organismes sociaux – Produits à recevoir</td> </tr> <tr> <td>4487</td> <td>État – Produits à recevoir</td> </tr> </tbody> </table>	Comptes de créances à venir		2768	Intérêts courus	418	Clients – Produits non encore facturés ou	4687	Débiteurs – Produits à recevoir	4287	Personnel – Produits à recevoir	4387	Organismes sociaux – Produits à recevoir	4487
Comptes de dettes à venir																													
1688	Intérêts courus																												
408	Fournisseurs – Factures non parvenues																												
4286	Personnel – Autres charges à payer																												
4386	Organismes sociaux – Charges à payer																												
4486	État – Charges à payer																												
4686	Divers – Charges à payer																												
Comptes de créances à venir																													
2768	Intérêts courus																												
418	Clients – Produits non encore facturés ou																												
4687	Débiteurs – Produits à recevoir																												
4287	Personnel – Produits à recevoir																												
4387	Organismes sociaux – Produits à recevoir																												
4487	État – Produits à recevoir																												
Incidence sur la TVA	La TVA est comptabilisée dans un compte de régularisation lorsque la déductibilité n'est pas encore intervenue.	La TVA est comptabilisée dans un compte de régularisation lorsque l'exigibilité n'est pas encore intervenue.																											

B – La comptabilisation

Charges à payer	
Quote-part des charges HT concernant l'exercice à clôturer	
À débiter	: 6.. Comptes de charges concernés (si opération assujettie à la TVA : montant HT) : 44586 TCA sur factures non parvenues (montant de la TVA, le cas échéant)
À créditer	: 4.8. Comptes de dettes à venir (si opération assujettie à la TVA : montant TTC) : 1688 Intérêts courus

Produits à recevoir	
Quote-part des produits HT concernant l'exercice à clôturer	
À débiter	: 4.8. Comptes de créances à venir (si opération assujettie à la TVA : montant TTC) : 2768 Intérêts courus
À créditer	: 7.. Comptes de produits concernés (si opération assujettie à la TVA : montant HT) : 44587 TCA sur factures à établir (montant de la TVA, le cas échéant)

◆ Application

L'entreprise Giron constate les faits suivants lors de son inventaire au 31/12/N :

- des intérêts relatifs à un emprunt sont versés à terme échu le 1/7 de chaque année ; le capital restant dû est de 16 000 € ; taux : 4 % l'an ;
- la facture des marchandises expédiées au client Reins sera établie en janvier N + 1 : montant 1 500 € HT, TVA 20 %.

661	Charges d'intérêts	31/12		320,00		
1688	Intérêts courus (16 000 x 4 %) 6/12				320,00	
		31/12				
4181	Clients – Facture à établir			1 800,00		
44587	TCA sur factures à établir				300,00	
707	Ventes de marchandises Reins facture à établir				1 500,00	

4 ♦ LA RÉGULARISATION DES RABAIS, REMISES ET RISTOURNES

Selon la nature de l'opération, les rabais, remises et ristournes à accorder ou à obtenir sont assimilés respectivement à des charges à payer ou à des produits à recevoir.

Rabais, remises et ristournes à accorder	
Concernant l'exercice à clôturer	
À débiter	: 709 RRR accordés par l'entreprise (<i>montant HT</i>) : 44587 TCA sur factures à établir (<i>montant de la TVA</i>)
À créditer	: 4198 RRR à accorder et autres avoirs à établir (<i>montant TTC</i>)

Les rabais, remises et ristournes à obtenir	
Concernant l'exercice à clôturer	
À débiter	: 4098 RRR à obtenir et autres avoirs non encore reçus (<i>montant TTC</i>)
À créditer	: 609 RRR obtenus sur achats (<i>montant HT</i>) : 44586 TCA sur factures non parvenues (<i>montant de la TVA</i>)

♦ Application

L'entreprise Giron constate les faits suivants lors de son inventaire au 31/12/N :

- les ristournes à accorder aux clients relatives aux ventes de l'exercice s'élèvent à 700 € HT, TVA 20 % ; les avoirs seront établis en N + 1 ;
- les ristournes à recevoir des fournisseurs concernant les achats de l'exercice s'élèvent à 450 € HT, TVA 20 %.

		31/12	
709	RRR accordés par l'entreprise	700,00	
44587	TCA sur factures à établir	140,00	
4198	RRR à accorder et autres avoirs à établir		840,00
Ristournes à accorder			
		31/12	
4098	RRR à obtenir et autres avoirs non encore reçus	540,00	
609	RRR obtenus sur achats		450,00
44586	TCA sur factures non parvenues		90,00
Ristournes à recevoir			

5 ♦ LA CONTREPASSATION

À l'ouverture de l'exercice suivant, il faut *contrepasser* les écritures de régularisation de charges et de produits (voir fiche 35, page 170).

Les écarts de conversion

FICHE
33

1 ♦ PRINCIPE

Au cours de l'exercice, les dettes et les créances en monnaies étrangères sont **converties et comptabilisées en euros** sur la base du **dernier cours de change** (voir fiche 10).

À l'inventaire, ces dettes et ces créances non éteintes doivent être **actualisées** au dernier cours de change. Lorsque l'actualisation a pour effet de modifier les montants en euros précédemment comptabilisés, il y a lieu de constater des **écarts de conversion** qui correspondent soit à des gains latents, soit à des pertes latentes.

Variation du cours de change entre la date de facturation (enregistrement de la créance ou de la dette) et celle de l'inventaire
=
Écart de conversion

2 ♦ LE CALCUL DES ÉCARTS DE CONVERSION

Les écarts de conversion sont évalués pour chaque créance et chaque dette intéressée, par **différence** entre le cours à l'enregistrement de la créance ou de la dette et le cours à l'inventaire.

Écarts de conversion		
Gain latent	Créance	Cours à l'inventaire > Cours à l'enregistrement ⇒ Augmentation de la créance
	Dettes	Cours à l'inventaire < Cours à l'enregistrement ⇒ Diminution de la dette
Perte latente	Créance	Cours à l'inventaire < Cours à l'enregistrement ⇒ Diminution de la créance
	Dettes	Cours à l'inventaire > Cours à l'enregistrement ⇒ Augmentation de la dette

3 ♦ LA COMPTABILISATION

À la clôture de l'exercice, les écarts de conversion constatés sont comptabilisés dans des **comptes transitoires** dans l'attente d'une régularisation au cours de l'exercice suivant. Par mesure de prudence, une **provision pour risques** est constituée pour le montant des pertes latentes.

Constatation du gain latent	
Augmentation des créances et Diminution des dettes	
À débiter	: 411 Clients : 401 Fournisseurs
À créditer	: 477 Différences de conversion – Passif

La comptabilisation des pertes latentes nécessite deux étapes :

Étape 1 Constatation de la perte latente	
Diminution des créances et Augmentation des dettes	
À débiter	: 476 Différences de conversion – Actif
À créditer	: 411 Clients : 401 Fournisseurs
Étape 2 Constitution de la provision pour risques	
À débiter	: 6865 Dotations aux provisions financières
À créditer	: 1515 Provisions pour pertes de change

Attention ! Lors du règlement effectif de la créance ou de la dette, sur l'exercice suivant, le cours à l'inventaire est exclu du calcul du résultat de change.

La provision pour perte de change sera **soldée et rapportée au résultat** à la clôture de l'exercice sur lequel interviendra le règlement de la dette ou de la créance.

♦ Application

Au 31/12/N, avant l'inventaire, la société Xanis fournit l'état de ses dettes et de ses créances en monnaies étrangères :

– client américain Bryce : 12 000 dollars
au cours de : 1 USD = 0,751 €

– fournisseur suisse Füssli : 8 000 francs suisse
 au cours de : 100 CHF = 83,23 €

À l'inventaire N, les cours des devises sont les suivants :

- 1 USD = 0,794 €
- 100 CHF = 87,03 €

• Client Bryce

La créance avant inventaire était de :

$$12\ 000 \times 0,751 = 9\ 012 \text{ €}$$

La créance à l'inventaire est de :

$$12\ 000 \times 0,794 = 9\ 528 \text{ €}$$

La créance a augmenté de :

$$9\ 528 - 9\ 012 = 516 \text{ €}$$

Il s'agit d'un gain latent.

	31/12/N		
411	Clients	516,00	
477	Différences de conversion – Passif Bryce		516,00

• Fournisseur Füssli

La dette avant inventaire était de :

$$8\ 000 \times (83,23 / 100) = 6\ 656 \text{ €}$$

La dette à l'inventaire est de :

$$8\ 000 \times (87,03 / 100) = 6\ 960 \text{ €}$$

La dette a augmenté de :

$$6\ 960 - 6\ 656 = 304 \text{ €}$$

Il s'agit d'une perte latente.

	31/12/N		
476	Différences de conversion – Actif	304,00	
401	Fournisseurs Füssli		304,00
	31/12/N		
6865	Dotations aux provisions financières	304,00	
1515	Provisions pour pertes de change Füssli : perte de change		304,00

4 ♦ LA CONTREPASSATION

À l'ouverture de l'exercice N + 1, il faut contrepasser les écritures relatives aux différences de conversion (voir fiche 35, page 172).

Les sorties d'immobilisations

FICHE
34

1 ♦ PRINCIPE

Une immobilisation sort du patrimoine de l'entreprise :

- soit à la suite de **sa cession**, car l'entreprise n'en est plus propriétaire, et n'en possède plus le contrôle ;
- soit à la suite de **sa destruction ou de sa mise au rebut** puisqu'elle est inutilisable.

La sortie de l'immobilisation de l'actif nécessite de **régulariser**, à l'inventaire, l'ensemble des comptes relatifs à cette immobilisation. Sont concernés :

- le compte d'immobilisation, dans tous les cas ;
 - les comptes d'amortissements comptable et dérogatoire
 - le compte de dépréciation
 - le compte de subvention
- } le cas échéant.

2 ♦ LA CESSION DES IMMOBILISATIONS

La cession d'une immobilisation est une **opération exceptionnelle** qui concerne la politique d'investissement de l'entreprise.

Le traitement comptable de la cession comporte deux types d'opérations à des dates différentes :

- **une opération courante** ⇒ La cession constatée à la date de remise du bien
- **des opérations d'inventaire** ⇒ La sortie du patrimoine à la clôture de l'exercice

Attention ! Le traitement comptable d'un bien décomposable est identique à celui d'un bien non décomposable.

A – La comptabilisation de la cession

L'**enrichissement** correspondant au prix de cession HT constitue un **produit exceptionnel** et entraîne :

- une créance ou une entrée de trésorerie pour le prix de cession HT ou TTC ;
- l'exigibilité de la TVA pour les cessions soumises à la TVA.

Cession d'immobilisations incorporelles, corporelles ou financières	
À débiter	: 462 Créances sur cessions d'immobilisations ou : 5.. Compte de trésorerie concerné
	} (HT ou TTC si cession assujettie à la TVA)
À créditer	: 775 Produits des cessions d'éléments d'actif (prix de cession HT) : 44571 TVA collectée (si cession assujettie à la TVA)

Attention ! Les biens exclus du droit à déduction de la TVA lors de l'acquisition ne sont pas soumis à la TVA lors de leur cession.

En principe, les cessions de terrains à bâtir et d'immeubles neufs sont assujettis de plein droit à la TVA.

◆ Application

La société Marzin a cédé :

- le 13/8/N, 150 titres de participation XB au prix unitaire de 140 € ;
- le 1/10/N, un duplicopieur pour 4 200 € HT, TVA 20 % ; règlement par chèque bancaire.

- Cession de titres de participation non soumise à la TVA

462	13/8/N		
775	Créances sur cessions d'immobilisations	21 000,00	
	Produits des cessions d'éléments d'actif		21 000,00
	Cession titres XB : 140 x 150		

- Cession d'un matériel de bureau soumise à la TVA

512	1/10/N		
775	Banques	5 040,00	
44571	Produits des cessions d'éléments d'actif		4 200,00
	TVA collectée		840,00
	Cession duplicopieur, CH n° ...		

B – La comptabilisation de la sortie du patrimoine des immobilisations non amortissables

Rappelons que les immobilisations non amortissables sont : le droit au bail, le fonds commercial, les marques, les terrains (sauf les carrières et les terrains de gisement), les immobilisations financières et qu'elles peuvent faire l'objet de dépréciations.

Leur sortie du patrimoine engendre les deux opérations suivantes :

l'annulation de l'immobilisation pour sa valeur d'entrée	La perte de patrimoine qui en résulte constitue une charge exceptionnelle
l'annulation de la dépréciation constituée antérieurement	La dépréciation devenue sans objet est rapportée au résultat

Étape 1 Annulation de l'immobilisation	
Valeur d'origine = Valeur nette comptable	
À débiter	: 675 Valeurs comptables des éléments d'actif cédés (VNC)
À créditer	: 2... Comptes d'immobilisations concernés (VO)
Étape 2 Annulation de la dépréciation	
À débiter	: 29.. Dépréciation des immobilisations ...
À créditer	: 7816 Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles : 7866 Reprises sur dépréciations des éléments financiers

Lorsque les titres cédés proviennent de **lots acquis à des dates différentes** et donc à des coûts différents, leur valeur d'entrée est estimée soit au coût unitaire moyen pondéré (CUMP), soit d'après la méthode Premier entré, Premier sorti (PEPS) qui est privilégiée sur le plan fiscal.

♦ Application

Les titres de participation XB cédés le 13/8 par la société Marzin ont fait l'objet d'une dépréciation de 1 800 € et ont été acquis pour 25 000 €. Date d'inventaire 31/12/N.

	31/12/N			
675	Valeurs comptables des éléments d'actif cédés	25 000,00		
261	Titres de participation		25 000,00	
	Sortie des titres XB			
	31/12/N			
2961	Dépréciations des titres de participation	1 800,00		
7866	Reprises sur dépréciations des éléments financiers		1 800,00	
	Annulation de la dépréciation des titres XB			

C – La comptabilisation de la sortie du patrimoine des immobilisations amortissables totalement amorties

Lorsque l'immobilisation est totalement amortie à la date de cession, *sa VNC est nulle* et aucune perte de patrimoine n'est constatée. Il suffit de *solder* le compte d'immobilisation et celui d'amortissement correspondant, *l'un par l'autre*.

Annulation de l'immobilisation et des amortissements	
Total des amortissements pratiqués = Valeur d'origine du bien	
À débiter	: 28... Amortissements des immobilisations ... (solde créditeur)
À créditer	: 2... Comptes d'immobilisations concernés (solde débiteur)

◆ Application

La société Tinga a cédé le 15/6/N une machine-outil, totalement amortie, pour 5 400 € HT, dont la valeur d'acquisition était de 38 000 €. Date d'inventaire 31/12.

		31/12/N	
2815	Amortissements des installations techniques, matériel et outillage industriels	38 000,00	
215	Installations techniques, matériel et outillage industriels <i>Annulation de la machine-outil</i>		38 000,00

D – La comptabilisation de la sortie du patrimoine des immobilisations amortissables partiellement amorties et non dépréciées

Lorsque l'immobilisation est partiellement amortie à la date de cession, *sa VNC n'est pas nulle* ; elle traduit la *perte de patrimoine* que l'entreprise subit à la suite de la cession.

Les travaux de régularisation nécessitent deux opérations :

la constatation d'une annuité d'amortissement complémentaire

l'annulation de l'immobilisation, des amortissements pratiqués jusqu'à la date de cession et la constatation de la perte de patrimoine

Étape 1 Annuité d'amortissement complémentaire	
Calculée du premier jour de l'exercice à la date de cession	
À débiter : 6811 Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles	
À créditer : 28.. Amortissements des immobilisations ...	
Étape 2 Annulation de l'immobilisation et constatation de la perte de patrimoine	
Valeur d'origine – Amortissements cumulés = Valeur nette comptable	
À débiter : 675 Valeurs comptables des éléments d'actif cédés (VNC)	
: 28.. Amortissements des immobilisations ... (amortissements cumulés : solde créditeur)	
À créditer : 2... Comptes d'immobilisations concernés (VO : solde débiteur)	

♦ **Application**

Le duplicopieur, cédé le 1/10/N par la société Marzin pour 4 200 € HT, a été acquis le 1/3/N – 2 pour 9 000 € HT et amorti selon le mode linéaire. La durée d'utilisation prévue était de 5 ans. Date d'inventaire 31/12.

- Annuité complémentaire du 1^{er} janvier N au 30 septembre N
 $9\,000 \times 20\% \times 9/12 = 1\,350 \text{ €}$
- Amortissements cumulés depuis l'acquisition jusqu'à la cession

D	28183	C
	1 500,00	Annuité N – 2 du 1/3 au 31/12
	1 800,00	Annuité N – 1
	1 350,00	Annuité N
SC	4 650,00	4 650,00 TC

- Valeur nette comptable
 $9\,000 - 4\,650 = 4\,350 \text{ €}$

		31/12	
28183	Amortissements du matériel de bureau et matériel informatique	4 650,00	9 000,00
675	Valeurs comptables des éléments d'actif cédés	4 350,00	
2183	Matériel de bureau et matériel informatique <i>Annulation duplicopieur</i>		

E – La comptabilisation de la sortie du patrimoine des immobilisations amortissables partiellement amorties et dépréciées

Rappelons que la constatation d'une dépréciation entraîne la modification du plan d'amortissement :

- la base amortissable d'origine est réduite du montant de la dépréciation :

$$\text{Valeur d'origine} - \text{Dépréciation}$$

- les amortissements constatés à partir de cette nouvelle base amortissable sont inférieurs à ceux qui auraient été pratiqués si le bien n'avait pas été déprécié ;
- la valeur nette portée au bilan est égale à :

$$\text{Valeur d'origine} - \text{Amortissements cumulés} - \text{Dépréciation}$$

La sortie d'une immobilisation partiellement amortie et dépréciée entraîne trois opérations de régularisation :

la constatation d'une annuité d'amortissement complémentaire	Voir traduction comptable page 161
l'annulation de la dépréciation	Voir traduction comptable page 159
l'annulation de l'immobilisation, des amortissements pratiqués jusqu'à la date de cession et la constatation de la perte de patrimoine	Voir traduction comptable page 161 Le montant porté au débit du compte 675 est égal à :

VO – Amortissements cumulés

◆ Application

La société Lesur a cédé, le 1/1/N + 2, un véhicule utilitaire acquis le 1/1/N, dont elle vous fournit l'extrait du plan d'amortissement :

Date	Base à amortir	Annuités	Amortissements cumulés	Dépréciations		VNC
				Dotations	Reprises	
31/12/N	30 000	6 000	6 000			24 000
31/12/N + 1	30 000	6 000	12 000	3 000		15 000
31/12/N + 2	15 000	5 000	17 000			10 000

- Annuité complémentaire du 1/1/N + 2 au 30/6/N + 2
 $5\,000 \times 6 / 12 = 2\,500 \text{ €}$
- Amortissements cumulés au 31/12/N + 2
 $12\,000 + 2\,500 = 14\,500 \text{ €}$
- Montant du compte 675
 $30\,000 - 14\,500 = 15\,500 \text{ €}$

		31/12/N + 2	
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles	2 500,00	
28182	Amortissements du matériel de transport <i>Annuité complémentaire véhicule utilitaire</i>		2 500,00
29182	Dépréciations du matériel de transport	3 000,00	
7816	Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles <i>Annulation dépréciation véhicule utilitaire</i>		3 000,00
28182	Amortissements du matériel de transport	14 500,00	
675	Valeurs comptables des éléments d'actif cédés	15 500,00	
2182	Matériel de transport <i>Sortie du véhicule utilitaire</i>		30 000,00

Attention ! Pour les cessions d'actifs immobiliers exonérées de TVA (terrains non à bâtir, immeubles achevés depuis plus de 5 ans), la TVA initialement déduite fait l'objet d'une régularisation globale pour chacune des années restantes de la période de régularisation (20 ans) avec un coefficient de déduction égal à 0. Le montant de la TVA à reverser majore le montant porté au compte « 675 Valeurs comptables des éléments d'actif cédés » et est inscrite au crédit du compte « 44551 TVA à décaisser ».

F – La comptabilisation de la sortie du patrimoine des immobilisations ayant fait l'objet d'amortissements dérogatoires

Outre les opérations de sortie de patrimoine présentées pages 159 et 160, les amortissements dérogatoires doivent être **soldés et rapportés au résultat**. Ils n'affectent pas la VNC.

On distingue deux situations :

Annuité fiscale > Annuité comptable	
Étape 1 Comptabilisation de l'annuité complémentaire	
À débiter : 6872 Dotations aux provisions réglementées (immobilisations)	
À créditer : 145 Amortissements dérogatoires	
Étape 2 Annulation des amortissements dérogatoires	
À débiter : 145 Amortissements dérogatoires	
À créditer : 7872 Reprises sur provisions réglementées (immobilisations)	
Annuité fiscale < Annuité comptable	
Annulation des amortissements dérogatoires	
À débiter : 145 Amortissements dérogatoires	
À créditer : 7872 Reprises sur provisions réglementées (immobilisations)	

◆ Application

La société APM a cédé, le 1/3/N, un logiciel de calcul en bâtiment acquis le 1/9/N – 1, pour 4 800 €.

Il a fait l'objet d'un d'amortissement exceptionnel sur 12 mois, l'amortissement économique est linéaire sur 4 ans. Date d'inventaire 31/12.

L'extrait du tableau d'amortissement est le suivant :

Date	Annuité d'amortissement fiscale	Annuité d'amortissement comptable	Amortissement dérogatoire	
			+	-
31/12/N – 1	$4\,800 \times 4 / 12 = 1\,600$	$4\,800 \times 25 \% \times 4 / 12 = 400$	1 200	
31/12/N	$4\,800 \times 8 / 12 = 3\,200$	$4\,800 \times 25 \% = 1\,200$	2 000	

- Annuité comptable complémentaire du 1/1/N au 1/3/N
 $1\,200 \times 2 / 12 = 200 \text{ €}$
- Annuité dérogatoire complémentaire du 1/1/N au 1/3/N
 $2\,000 \times 2 / 12 = 333,33 \text{ €}$
- Amortissements comptables cumulés
 $400 + 200 = 600 \text{ €}$

- Valeur nette comptable
4 800 – 600 = 4 200 €
- Amortissements dérogatoires à solder
1 200 + 333,33 = 1 533,33 €

		31/12/N	
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles	200,00	
2805	Amortissements des concessions et droits similaires, brevets, licences, logiciels... <i>Annuité complémentaire logiciel</i>		200,00
6872	Dotations aux provisions réglementées (immobilisations)	333,33	
145	Amortissements dérogatoires <i>Annuité logiciel</i>		333,33
2805	Amortissements des concessions et droits similaires, brevets, licences, logiciels...	600,00	
675	Valeurs comptables des éléments d'actif cédés	4 200,00	
205	Concessions et droits similaires, brevets, licences, logiciels...s <i>Annulation logiciel</i>		4 800,00
145	Amortissements dérogatoires	1 533,33	
7872	Reprises sur provisions réglementées (immobilisations) <i>Pour solde</i>		1 533,33

G – La comptabilisation de la sortie du patrimoine des immobilisations subventionnées

Outre les opérations de sortie du patrimoine présentées pages 159, 160, 161 et 162, il est nécessaire :

- de déterminer le solde de la subvention d'investissement = SC du compte 131 – SD du compte 139
- de rapporter au résultat de l'exercice le solde de la subvention d'investissement L'exercice concerné est celui au cours duquel intervient la cession
- de solder les comptes 131 et 139 L'un par l'autre

On distingue deux étapes de comptabilisation :

Étape 1 Solde de la subvention rapporté au résultat de l'exercice
À débiter : 139 Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat
À créditer : 777 Quote-part des subventions d'investissement virée au compte de résultat
Étape 2 Solde des comptes de subvention
À débiter : 131 Subventions d'équipement
À créditer : 139 Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat

◆ Application

La société Guido a cédé le 15/11/N un terrain acquis pour 45 000 € en N – 7.

En N – 5, la société a perçu une subvention d'équipement de 20 000 €.

Il n'existe aucune clause d'inaliénabilité. Date d'inventaire : 31/12/N.

- Solde de la subvention
 SC du compte 131 : 20 000 €
 SD du compte 139 : $20\,000 \times 7 / 10 = 14\,000$ €
- Montant de la subvention à rapporter au résultat
 $20\,000 - 14\,000 = 6\,000$ €

		31/12/N	
675	Valeurs comptables des éléments d'actif cédés	45 000,00	
211	Terrains		45 000,00
	<i>Annulation terrain</i>		
139	Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat	6 000,00	
777	Quote-part des subventions d'investissement virée au compte de résultat		6 000,00
	<i>Solde de la subvention rapportée au résultat</i>		
131	Subventions d'investissement	20 000,00	
139	Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat		20 000,00
	<i>Pour solde</i>		

H – La cession des immobilisations éligibles à la déduction fiscale exceptionnelle pour investissement productif

Lorsqu'une entreprise cède un bien productif pour lequel elle bénéficie de la déduction fiscale

exceptionnelle (voir page 120), il y a lieu de distinguer deux situations :

- **le bien productif cédé est totalement amorti** (selon le mode dégressif) : l'entreprise a bénéficié de la totalité de la déduction exceptionnelle autorisée, soit 40 % de la valeur d'origine du bien, répartie linéairement sur la durée normale d'utilisation du bien. Elle reste définitivement acquise à l'entreprise ;
- **le bien productif cédé n'est pas totalement amorti** : la déduction fiscale exceptionnelle n'est pas acquise en totalité mais à hauteur de la part déduite du résultat imposable calculée *prorata temporis*, jusqu'à la date de cession.

Rappelons que la déduction exceptionnelle n'est pas retenue pour le calcul de la valeur nette comptable, ni comptabilisée.

♦ Application

Une entreprise a acquis le 16 octobre 2015 une machine industrielle, éligible à la déduction fiscale exceptionnelle, pour 180 000 € HT. La durée d'utilisation est de cinq ans.

Première hypothèse : le bien est cédé le 1^{er} juillet 2021

Déduction exceptionnelle acquise :

- en 2015 : $180\,000 \times 40\% \times 1/5 \times 3/12 = 3\,600 \text{ €}$
 - de 2016 à 2019 : $180\,000 \times 40\% \times 1/5 = 14\,400 \text{ € par an}$
 - en 2020 : $180\,000 \times 40\% \times 1/5 \times 9/12 = 10\,800 \text{ €}$
- soit un total de 72 000 € ($180\,000 \times 40\%$)

Deuxième hypothèse : le bien est cédé le 1^{er} juillet 2018

Déduction exceptionnelle acquise :

- en 2015 : $180\,000 \times 40\% \times 1/5 \times 3/12 = 3\,600 \text{ €}$
 - de 2016 à 2017 : $180\,000 \times 40\% \times 1/5 = 14\,400 \text{ € par an}$
 - en 2018 : $180\,000 \times 40\% \times 1/5 \times 6/12 = 7\,200 \text{ €}$
- soit un total de 39 600 €

La déduction prend fin à la date de cession du bien.

I – Le résultat de cession

Le résultat de cession des immobilisations *qui affecte le résultat de l'exercice* apparaît par différence entre les comptes 675 et 775.

La plus ou moins-value de cession qui en résulte *n'est jamais comptabilisée* mais fondue dans le résultat de l'exercice, contrairement à celle issue des cessions de VMP (voir fiche 20).

3 ♦ LA DESTRUCTION OU LA MISE AU REBUT D'IMMOBILISATIONS

Lorsqu'une immobilisation est détruite ou mise au rebut, sa *valeur actuelle est nulle* et l'entreprise *subit une perte*. La perception d'une indemnité d'assurance est assimilée à un prix de cession.

On distingue trois opérations de régularisation :

- la constatation d'une annuité complémentaire ;
- la constatation de la perte de valeur de l'immobilisation portée en amortissements exceptionnels ;
- l'annulation de l'immobilisation et des amortissements pratiqués d'égal montant.

♦ Application

Le 1/7/N, la société Proxi met au rebut un ordinateur acquis le 1/1/N – 2 pour 4 000 €. La durée d'utilisation prévue est de 4 ans et le mode d'amortissement est linéaire. Date d'inventaire 31/12.

- Annuité complémentaire du 1/1/N au 30/6/N : $4\,000 \times 25\% \times 6 / 12 = 500 \text{ €}$
- Amortissements cumulés jusqu'au 1/7/N : $4\,000 \times 25\% \times 2,5 = 2\,500 \text{ €}$
- Perte : $4\,000 - 2\,500 = 1\,500 \text{ €}$

		31/12/N	
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles	500,00	
28183	Amortissements des matériel de bureau et matériel informatique		500,00
<i>Annuité complémentaire ordinateur</i>			
		31/12/N	
6871	Dotations aux amortissements exceptionnels des immobilisations	1 500,00	
28183	Amortissements des matériel de bureau et matériel informatique		1 500,00
<i>Perte sur ordinateur</i>			
		31/12/N	
28183	Amortissements des matériel de bureau et matériel informatique	4 000,00	
2183	Matériel de bureau et matériel informatique		4 000,00
<i>Pour solde</i>			

La clôture et la réouverture des comptes

FICHE
35

1 ♦ PRINCIPE

L'entreprise doit faire apparaître dans ses livres, en fin d'exercice, le bénéfice ou la perte qui résulte de son activité pour l'exercice qui s'achève.

Une fois le résultat déterminé, l'entreprise procède à la *clôture* de l'exercice achevé et à la *réouverture* du nouvel exercice pour respecter le *principe d'indépendance des exercices*.

L'ensemble de ces travaux comptables est effectué à l'aide des balances après inventaire et d'inventaire (voir fiche 24).

2 ♦ LA DÉTERMINATION DU RÉSULTAT

Les opérations de détermination du résultat, encore appelées *écritures de regroupement*, consistent à *solder l'ensemble des comptes de gestion* et à *comptabiliser le résultat de l'exercice*.

Le traitement comptable s'effectue en trois étapes :

Solder les comptes soustractifs des classes 6 et 7
afin de déterminer les achats nets et les ventes nettes

Solder les comptes de charges et de produits
à l'aide de comptes internes

Comptabiliser le résultat de l'exercice
par différence entre les comptes internes

Attention ! Les comptes de gestion redémarrent à zéro au début de chaque exercice comptable.

Étape 1 Solder les comptes soustractifs	
Comptes 609, 619 et 629	<p>À débiter : 609 Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats (<i>solde créditeur</i>) : 619/629 Rabais, remises et ristournes obtenus sur ... (<i>solde créditeur</i>)</p> <p>À créditer : 60 Achats de ... : 61/62 Comptes de services extérieurs concernés</p>
Compte 709	<p>À débiter : 70. Ventes de ...</p> <p>À créditer : 709 Rabais, remises et ristournes accordés par l'entreprise (<i>solde débiteur</i>)</p>
Étape 2 Solder les comptes de charges et de produits	
Classe 6	<p>À débiter : 126 Transfert global des charges : 603 Variations des stocks (<i>en cas de solde créditeur</i>)</p> <p>À créditer : 6.. Comptes de charges (<i>solde débiteur</i>)</p>
Classe 7	<p>À débiter : 7.. Comptes de produits (<i>solde créditeur</i>)</p> <p>À créditer : 127 Transfert global des produits : 713 Variation des stocks (<i>en cas de solde débiteur</i>)</p>
Étape 3 Comptabilisation du résultat	
<p>Bénéfice</p> <p>SC du compte 127 > SD du compte 126</p>	<p>À débiter : 127 Transfert global des produits (<i>pour solde</i>)</p> <p>À créditer : 126 Transfert global des charges (<i>pour solde</i>) : 120 Résultat de l'exercice (bénéfice)</p>
<p>Perte</p> <p>SC du compte 127 < SD du compte 126</p>	<p>À débiter : 127 Transfert global des produits (<i>pour solde</i>) : 129 Résultat de l'exercice (perte)</p> <p>À créditer : 126 Transfert global des charges (<i>pour solde</i>)</p>

Attention ! Les comptes de gestion peuvent être soldés en une seule écriture ; dans ce cas, le résultat apparaît directement dans le compte 120 ou 129.

Le compte 120 ou 129 est porté au bilan et au compte de résultat dans le poste approprié (voir fiche 3).

3 ♦ LES OPÉRATIONS DE CLÔTURE ET DE RÉOUVERTURE DES EXERCICES

Les opérations de clôture et de réouverture concernent *uniquement les comptes de bilan* qui ont *une durée de vie indépendante de l'exercice*, contrairement aux comptes de gestion.

A – La clôture de l'exercice achevé

L'entreprise doit effectuer deux types de travaux.

1) La clôture des comptes de bilan

L'opération consiste, pour chacun d'eux, à **totaliser** le débit et le crédit puis à **calculer leur solde**.

2) La clôture du journal

L'entreprise a le choix entre deux méthodes :

Méthode 1 Une seule écriture : solder les comptes de bilan les uns par les autres	
À débiter : 1. à 5. Comptes de bilan (<i>solde créditeur</i>)	
À créditer : 1. à 5. Comptes de bilan (<i>solde débiteur</i>)	

Méthode 2 Deux écritures : solder les comptes de bilan à l'aide d'un compte prévu par le PCG	
Annulation des comptes de bilan à solde créditeur	À débiter : 1. à 5. Comptes de bilan (<i>solde créditeur</i>) À créditer : 891 Bilan de clôture
Annulation des comptes de bilan à solde débiteur	À débiter : 891 Bilan de clôture À créditer : 1. à 5. Comptes de bilan (<i>solde débiteur</i>)

B – La réouverture du nouvel exercice

L'entreprise doit effectuer trois types de travaux.

1) La réouverture des comptes de bilan

L'opération consiste à inscrire dans chaque compte de bilan le **solde dégagé** à la clôture, **du côté de sa nature**.

2) La réouverture du journal

L'entreprise a le choix entre deux méthodes :

- **en une seule écriture** : les comptes de bilan qui ont un solde débiteur sont débités, ceux qui ont un solde créditeur sont crédités ;
- **en deux écritures** : en utilisant le compte « 890 Bilan d'ouverture » prévu par le PCG.

♦ Application

Le 31/12/N, les opérations suivantes de régularisation ont été enregistrées :

- perte latente de change relative à une créance sur un client : 200 € ;
- loyer du parking payé le 1/11/N pour les 3 mois à venir : 2 700 €.

Les écritures de régularisation enregistrées en N doivent être, à l'ouverture de l'exercice N + 1, contrepassées.

	1/1/N + 1		
411	Clients	200,00	
476	Différences de conversion – Actif		200,00
	<i>Contrepassation de la perte latente</i>		
	1/1/N + 1		
613	Locations	900,00	
486	Charges constatées d'avance		900,00
	<i>Contrepassation : loyer 2 700 / 3</i>		

3) Les travaux de contrepassation de certaines écritures d'inventaire

Les opérations concernées sont :

- *les charges et les produits constatés d'avance* qui doivent être transférés dans l'exercice qui les concerne ;
- *les charges à payer et les produits à recevoir* qui sont annulés pour être enregistrés en opérations courantes lors de la comptabilisation du document comptable ;
- *les différences de conversion actif et passif* qui sont annulées pour conserver en comptabilité la valeur d'entrée des créances et des dettes.

Contrepassation des écritures de régularisation	
Charges constatées d'avance	<p><i>À débiter</i> : 6.. Comptes de charges concernés</p> <p><i>À créditer</i> : 486 Charges constatées d'avance</p>
Charges à payer	<p><i>À débiter</i> : 1688 Intérêts courus : 4.8 Comptes de dettes à venir</p> <p><i>À créditer</i> : 6.. Comptes de charges concernés : 44586 TCA sur factures non parvenues</p>
RRR à accorder	<p><i>À débiter</i> : 4198 RRR à accorder et autres avoirs à établir</p> <p><i>À créditer</i> : 709 RRR accordés par l'entreprise : 44587 TCA sur factures à établir</p>
Produits constatés d'avance	<p><i>À débiter</i> : 487 Produits constatés d'avance</p> <p><i>À créditer</i> : 7.. Comptes de produits concernés</p>
Produits à recevoir	<p><i>À débiter</i> : 7.. Comptes de produits concernés : 44587 TCA sur factures à établir</p> <p><i>À créditer</i> : 2768 Intérêts courus : 4.8 Comptes de créances à venir</p>
RRR à obtenir	<p><i>À débiter</i> : 609 RRR obtenus sur achats : 44586 TCA sur factures non parvenues</p> <p><i>À créditer</i> : 4098 RRR à obtenir et autres avoirs non encore reçus</p>
Différences de conversion – Actif	<p><i>À débiter</i> : 401 Fournisseurs ou 411 Clients</p> <p><i>À créditer</i> : 476 Différences de conversion – Actif</p>
Différences de conversion – Passif	<p><i>À débiter</i> : 477 Différences de conversion – Passif</p> <p><i>À créditer</i> : 401 Fournisseurs ou 411 Clients</p>

Attention ! À l'issue de ces opérations, les comptes de régularisation, les comptes de dettes et créances à venir et les comptes transitoires sont soldés.

1 ♦ L'AFFECTATION DU RÉSULTAT DANS UNE ENTREPRISE INDIVIDUELLE SOUMISE À L'IMPÔT SUR LE REVENU

L'affectation du résultat de l'exercice N s'effectue lors de la *réouverture de l'exercice suivant* (N + 1).

Le capital individuel de l'entreprise est *modifié* par l'affectation du résultat.

Le résultat de l'exercice vient augmenter ou diminuer le capital de l'entreprise :

Cas d'un bénéfice Le compte 120 est soldé, le capital est augmenté

Cas d'une perte Le compte 129 est soldé, le capital est diminué

Par ailleurs, lors de l'affectation du résultat, le compte « **108 Compte de l'exploitant** » qui enregistre les retraits et les apports personnels de l'exploitant doit être *soldé et viré au capital*.

Le traitement comptable diffère selon la nature du résultat et la nature du solde du compte de l'exploitant :

Affectation du résultat	
Cas d'un bénéfice	À débiter : 120 Résultat de l'exercice (bénéfice) À créditer : 101 Capital
Cas d'une perte	À débiter : 101 Capital À créditer : 129 Résultat de l'exercice (perte)
Compte de l'exploitant : SD	À débiter : 101 Capital À créditer : 108 Compte de l'exploitant
Compte de l'exploitant : SC	À débiter : 108 Compte de l'exploitant À créditer : 101 Capital

◆ Application

Monsieur Hélias, entrepreneur individuel, a constaté pour l'exercice N un bénéfice de 14 700 €. Le compte 108 présente au 1/1/N + 1 un SD de 8 200 €.

120	Résultat de l'exercice (bénéfice)	14 700,00	
108	Compte de l'exploitant		8 200,00
101	Capital		6 500,00
	<i>Affectation du bénéfice</i>		

Attention ! Depuis le 1^{er} janvier 2011, l'entrepreneur individuel peut choisir le statut de l'Entrepreneur Individuel à Responsabilité Limitée (EIRL). Sur le plan fiscal, l'EIRL soumis en principe à l'impôt sur le revenu peut opter, sous conditions, pour l'impôt sur les sociétés. Dans ce cas, le bénéfice net comptable est soit prélevé par l'EIRL sous forme de dividendes, soit conservé dans l'entreprise sous forme de réserves. L'Ordre des experts-comptables préconise un traitement comptable de l'affectation du résultat identique à celui d'une société.

2 ◆ L'AFFECTATION DU RÉSULTAT DANS UNE SOCIÉTÉ

A – L'affectation de la perte ou du bénéfice

Dans les 6 mois de la clôture de son exercice, l'assemblée générale ordinaire (AGO) des associés ou des actionnaires doit approuver les comptes de l'exercice écoulé et **statuer sur le projet d'affectation** du résultat net d'impôt (Bénéfice comptable avant impôt – Impôt sur les bénéfices), selon les dispositions légales et statutaires.

Cas d'une perte	Elle est portée au compte de report à nouveau dans l'attente d'être absorbée par des bénéfices ultérieurs.
Cas d'un bénéfice	Après avoir absorbé, le cas échéant, la perte de l'exercice précédent, le bénéfice est affecté : – à des réserves obligatoires (légales...) et à des réserves facultatives ; – à des dividendes (calculés sur le bénéfice distribuable) ; – à un report à nouveau pour le reliquat de bénéfice restant après distribution.

Le traitement comptable diffère selon la nature du résultat :

Affectation du résultat	
Cas d'une perte	<p>À débiter : 119 Report à nouveau (solde débiteur)</p> <p>À créditer : 129 Résultat de l'exercice (perte)</p>
Cas d'un bénéfice	<p>À débiter : 120 Résultat de l'exercice (bénéfice)</p> <p>: 110 Report à nouveau (solde créditeur) (<i>reliquat bénéfice N - 1</i>)</p> <p>À créditer : 106 Réserves</p> <p>: 457 Associés - Dividendes à payer</p> <p>: 119 Report à nouveau (solde débiteur) (<i>perte antérieure, le cas échéant</i>)</p> <p>: 110 Report à nouveau (solde créditeur) (<i>reliquat bénéfice N</i>)</p>

B – Le paiement des dividendes

Les modalités de paiement des dividendes sont fixées par l'assemblée générale ordinaire.

Les dividendes doivent être payés, en principe en numéraire et en une seule fois, **dans les 9 mois** après la clôture de l'exercice.

Paiement des dividendes en numéraire
<p>À débiter : 457 Associés – Dividendes à payer (<i>pour solde</i>)</p> <p>À créditer : 512 Banques</p>

C – La contribution additionnelle de 3 % sur les dividendes

Depuis le 17/8/2012, les sociétés soumises à l'IS (sauf les PME au sens communautaire et les organismes de placement collectif) sont assujetties à une contribution de 3 % sur les montants distribués. Il s'agit notamment des dividendes, des sommes mises à la disposition des associés à titre d'avances, de prêts ou d'acomptes.

En sont exclues, les distributions sous forme d'actions et celles entre sociétés du même groupe. Cette contribution n'est pas déductible du résultat imposable.

La contribution sur les dividendes doit être **payée spontanément** à l'échéance du premier acompte d'IS suivant le mois de la mise en paiement des dividendes.

Le traitement comptable est le suivant :

Étape 1 Constatation de la contribution	
À la date de la décision de la distribution des dividendes	
À débiter	: 6953 Contribution additionnelle liée aux distributions
À créditer	: 444 État – Impôts sur les bénéfices
Étape 2 Paiement de la contribution	
À la date de paiement de l'acompte d'IS concerné	
À débiter	: 444 État – Impôts sur les bénéfices
À créditer	: 512 Banques

◆ Application

Le bénéfice net d'impôt de la SARL Kléris pour l'exercice N est de 23 000 €.

L'Assemblée générale ordinaire du 25/5/N + 1 a décidé l'affectation suivante :

Réserve légale : 3 000 €

Dividendes : 19 800 €

Le reliquat de bénéfice résultant de l'affectation du résultat N – 1 est de 75 €.

Les dividendes sont versés, en numéraire, aux associés le 5/8/N + 1 par virements bancaires.

Les échéances d'acomptes d'IS sont le 15 mars, le 15 juin, le 15 septembre et le 15 décembre.

		25/5/N + 1		
110	Report à nouveau (solde créditeur)		75,00	
120	Résultat de l'exercice (bénéfice)		23 000,00	
106	Réserves			3 000,00
457	Dividendes à payer			19 800,00
110	Report à nouveau (solde créditeur)			275,00
	Affectation du résultat N			
		25/5/N + 1		
6953	Contribution additionnelle liée aux distributions		594,00	
444	État – Impôts sur les bénéfices			594,00
	<i>Contribution : 19 800 x 3 %</i>			
		5/8/N + 1		
457	Dividendes à payer		19 800,00	
512	Banques			19 800,00
	<i>VIR n° ..., n° ..., n° ..., n° ...</i>			
		15/9/N + 1		
444	État – Impôts sur les bénéfices		594,00	
512	Banques			594,00
	<i>Certificat de télépaiement n° ...</i>			

Les pièces comptables, l'organisation et les contrôles comptables

FICHE
37

1 ♦ L'ORGANISATION COMPTABLE

L'organisation comptable d'une entreprise est structurée à partir de trois éléments :

un plan de comptes	voir fiche 1
des pièces comptables	pièces justificatives et livres comptables
un système comptable	ensemble des procédés et méthodes d'enregistrement des opérations comptables

Le PCG préconise pour chaque entreprise d'établir une documentation décrivant les procédures et l'organisation comptable dans le but de comprendre le circuit de l'information comptable et de contrôler le système de traitement comptable.

2 ♦ LES PIÈCES COMPTABLES

A – Les pièces justificatives

Les pièces justificatives fournissent les *données introduites* dans le système d'organisation comptable.

Toute pièce justificative est *datée et porte un numéro de référence*.

Les pièces justificatives sont triées par nature, classées et numérotées par ordre chronologique (factures reçues, factures émises, pièces de caisse...).

Il existe deux types de pièces justificatives :

- **les pièces externes** qui émanent de tiers (factures d'achat, notes, extraits de compte...);
- **les pièces internes** (factures de vente, pièces de caisse, chèques...).

Elles doivent être conservées pendant **10 ans**.

Les avancées technologiques et législatives permettent aux entreprises la mise en place progressive de processus de **dématérialisation des supports d'information**, à partir de procédés sécurisés de télétransmission, ainsi qu'un **archivage électronique**, tout en respectant les exigences comptables et fiscales. Parmi les pièces justificatives dématérialisées, citons notamment :

- les factures ;
- les déclarations sociales et leur paiement ;
- les déclarations fiscales ;
- les bulletins de paie ;
- ...

B – Les livres comptables obligatoires

Rappelons que toute entreprise doit tenir un **livre-journal** et un **grand livre** (voir fiche 4) qui sont soumis à certaines contraintes légales résumées dans le tableau ci-dessous :

Forme et authentification	Le grand livre n'est tenu à aucune forme particulière. Le livre-journal doit être tenu : – soit sous forme de registre cousu et collé ou de registre à feuilles mobiles qui peuvent être cotés et paraphés (forme ancienne) ; – soit sous forme de documents informatiques écrits offrant toute garantie en matière de preuve ; – soit sous forme de support informatique à condition d'apposer une signature électronique fiable. Il peut être tenu désormais sous format électronique comme le livre-journal.
Tenue	Les livres doivent être établis sans blanc ni altération d'aucune sorte quelle que soit leur forme. Ils doivent être tenus en français et en euro.
Conservation	Les livres doivent être conservés pendant 10 ans dans un lieu accessible permettant tout contrôle par l'administration fiscale ou le commissaire aux comptes par exemple.

Attention ! À partir des exercices ouverts à compter du 1/1/2016, le livre d'inventaire est supprimé.

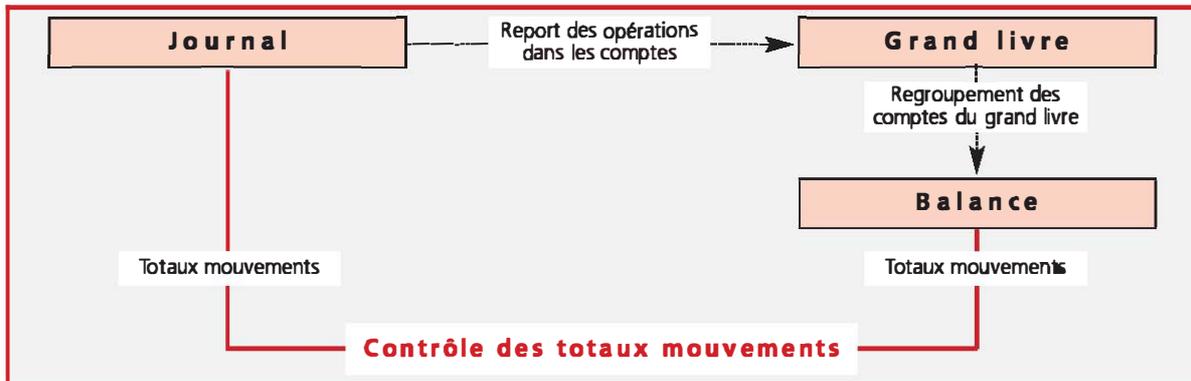
3 ♦ LES SYSTÈMES COMPTABLES

On distingue deux systèmes comptables généralement informatisés :

- le système classique : système élémentaire ;
- le système centralisateur : système mieux adapté aux besoins spécifiques de chaque entreprise.

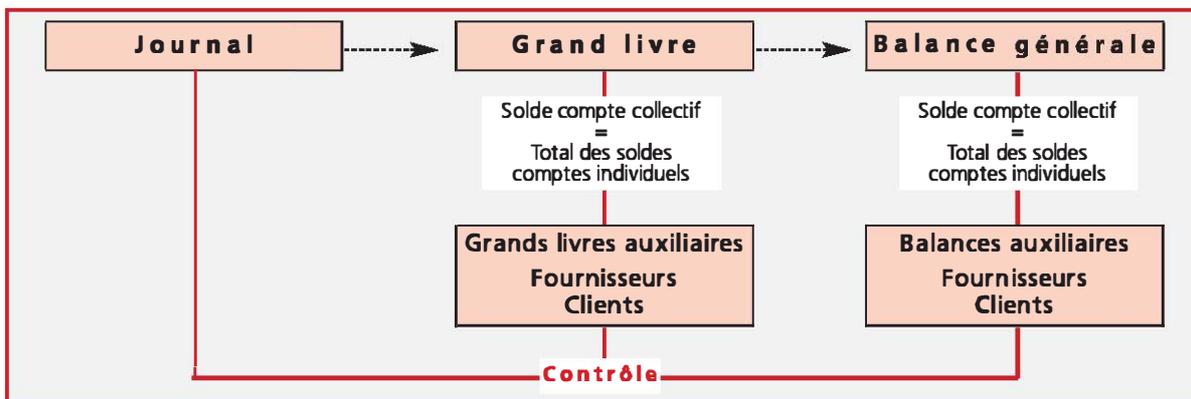
A – Le système classique

Le système classique représente l'organisation de base (voir fiche 4).



B – Le système classique avec GLA et balances auxiliaires

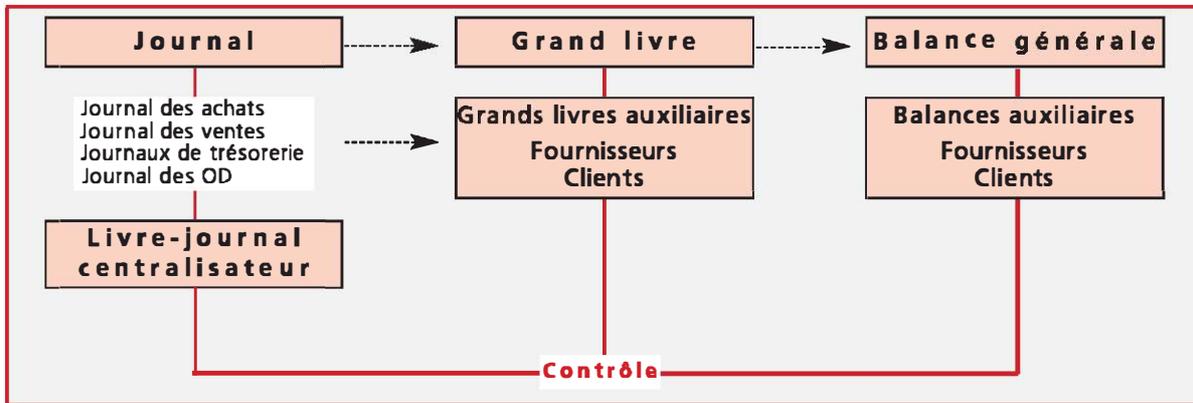
Le système classique est enrichi en informations avec la création de grands livres auxiliaires (GLA) et de balances auxiliaires (voir fiche 4).



C – Le système centralisateur

Le système centralisateur est l'organisation comptable adoptée par la plupart des entreprises. Il permet la *division du travail* puisque le journal unique est *éclaté en plusieurs journaux*, appelés *journaux divisionnaires* (JD) ou journaux auxiliaires (JA), selon les besoins de l'entreprise. *Le journal garde un rôle centralisateur en fin de mois.*

Son organisation est la suivante :



1) Les journaux divisionnaires

Les journaux divisionnaires expriment *le détail des opérations* enregistrées par ordre chronologique d'après les pièces comptables, et en partie double. Aucune présentation normalisée n'est imposée.

Chaque journal divisionnaire est *spécialisé* dans un type d'opération.

À titre d'exemple, le JD des achats se présente ainsi :

Les opérations *peu fréquentes* (salaires, charges sociales, déclarations fiscales...) sont enregistrées

Date	Libellé	Documents		À créditer		À débiter					
				401	765	601	602	607	44566	Divers	
		Nature	N°						Somme	N°	

dans *un journal des opérations diverses*.

2) Les comptes de virements internes

Une opération peut concerner *deux journaux divisionnaires différents*. Afin d'éviter le double enregistrement de cette opération, il y a lieu d'utiliser dans chaque journal le compte de liaison « *58 Virements internes* » en contrepartie du ou des comptes concernés (par exemple, un virement de fonds d'un compte banque à un autre compte banque).

3) Le livre-journal centralisateur

Le livre-journal centralisateur est un document comptable *obligatoire* qui enregistre à *chaque fin de mois les totaux de chaque journal divisionnaire*.

Néanmoins, selon un règlement de l'ANC, les personnes physiques ou morales bénéficiant de la présentation simplifiée des comptes annuels peuvent centraliser leurs écritures comptables trimestriellement.

♦ Application

Le 15/10, l'entreprise Clairoux remet la facture n° 310 à son client JARO : marchandises 1 000 €, TVA 20 %, réglée ce jour par chèque bancaire n° 089.

Elle possède entre autres, un JD des Ventes au comptant et un JD de Banques-recettes.

JD Ventes au comptant

Date	Libellé	Documents		À débiter		À créditer			
				58	665	707	44571	Divers	
		Nature	N°					Somme	N°
15/10	JARO	FA	310	1 200		1 000	200		

JD Banques-recettes

Date	Libellé	Documents		À débiter		À créditer			
				512	665	58	Divers		
		Nature	N°				Somme	N°	
15/10	JARO	CH	089	1 200		1 200			

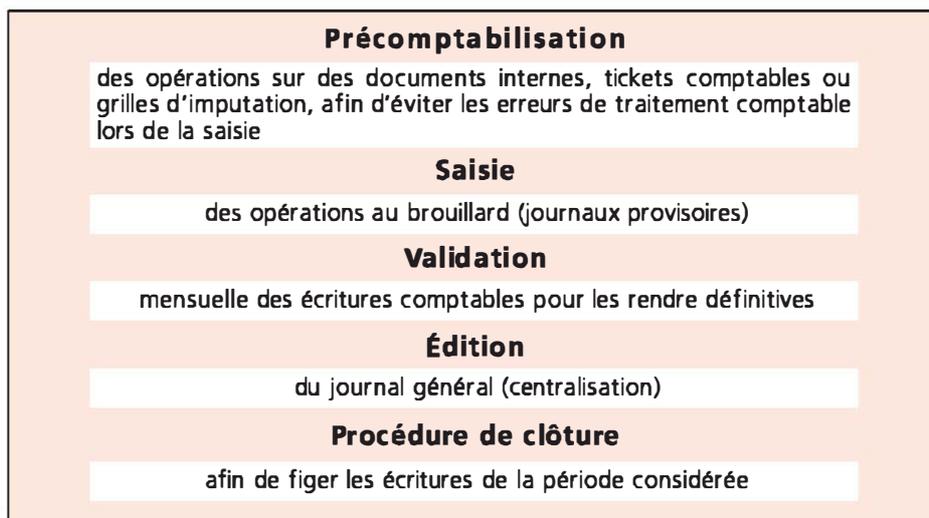
	30/10		
58	Virements internes	1 200,00	
707	Ventes de marchandises		1 000,00
44571	TVA collectée		200,00
	<i>Centralisation du JD des ventes au comptant</i>		
	30/10		
512	Banques	1 200,00	
58	Virements internes		1 200,00
	<i>Centralisation du JD de Banques-recettes</i>		

D – La comptabilité informatisée

Les entreprises ont le choix entre *plusieurs outils informatiques de gestion* plus ou moins complexes, selon leur taille, leurs besoins et le niveau d'informatisation souhaité (progiciel traditionnel, progiciel de gestion intégré, fournisseur d'applications hébergées). La tenue de la comptabilité au moyen de systèmes de traitement informatisés est soumise à des règles relatives :

- à la **documentation** concernant les analyses, la programmation et l'exécution des traitements ;
- à la **garantie** en matière de preuve et d'intangibilité des enregistrements ;
- à la **conservation** des données et des programmes (sauvegarde, archivage) ;
- **aux informations** à fournir à l'administration fiscale en cas de contrôle.

En principe, les différentes étapes d'une comptabilité informatisée s'ordonnent comme suit :



4 ♦ LES CONTRÔLES COMPTABLES

La comptabilité d'une entreprise doit être vérifiée afin d'en garantir sa *fiabilité*.

Les contrôles comptables peuvent être effectués *soit en interne, soit par une personne extérieure* (contrôleur fiscal, commissaire aux comptes...).

L'essentiel des mesures de contrôle comptable a déjà été étudié dans l'ouvrage. Citons notamment :

Le contrôle du respect des principes comptables
Le contrôle des comptes : règles de la partie double (D = C)
Le contrôle des pièces justificatives avec les écritures et vice-versa
Le contrôle des existants réels avec les soldes des comptes
Le contrôle de la balance générale et des balances auxiliaires
Le contrôle des comptes de TVA avec la déclaration
Le contrôle du compte « 512 Banques » avec le relevé bancaire
Le contrôle des comptes de virements internes (D = C)
Le contrôle de l'inventaire extra-comptable avec les écritures d'inventaire
Le contrôle de la documentation relative à l'organisation comptable, aux analyses et à la programmation
Le contrôle du résultat : double détermination
...

5 ♦ LE CONTRÔLE FISCAL

Dans le cadre d'un contrôle fiscal, toutes les entreprises qui tiennent leur comptabilité au moyen d'un système informatisé sont dans l'obligation, depuis le 1/1/2014, de remettre aux vérificateurs une copie des *fichiers des écritures comptables* (FEC), sous forme dématérialisée pour présenter leur comptabilité. La remise doit s'effectuer au début des opérations de contrôle.

Le FEC contient ***toutes les écritures comptables*** détaillées enregistrées au cours de l'exercice y compris celles d'inventaire et de report à nouveau. Les écritures doivent être classées par ordre chronologique de validation. Les informations minimales à faire figurer dans le FEC dépendent du régime d'imposition de l'entreprise.

Le FEC doit faire l'objet d'une procédure d'archivage.

Le bilan : règles générales d'établissement

FICHE
38

1 ♦ DÉFINITION ET STRUCTURE SIMPLIFIÉE DU BILAN

Le bilan représente la *situation financière* de l'entreprise à une date donnée. Il récapitule les *éléments actifs, les éléments passifs et les capitaux propres*. Le bilan s'établit à partir des *soldes des comptes d'actif et des comptes de passif* de la balance après inventaire.

La structure simplifiée du bilan par rubriques, présentée en tableau, est la suivante :

Actif	Exercice N			Exercice N - 1	Passif	Exercice N	Exercice N - 1
	Brut	Amortissements et Dépréciations (à déduire)	Net				
Capital souscrit-non appelé Actif immobilisé Classe 2 : Immobilisations					Capitaux propres Comptes 10 à 14		
Total I					Total I		
Actif circulant Classe 3 : Stocks Classe 4 : Créances Classe 5 : Comptes financiers					Provisions Compte 15		
Total II					Total II		
Charges à répartir sur plusieurs exercices (III) Primes de remboursement des emprunts (IV)					Dettes Compte 16 Classes 4 et 5		
Total III					Total III		
Écarts de conversion Actif (V)					Écarts de conversion Passif (IV)		
Total général (I + II + III + IV + V)					Total général (I + II + III + IV)		

Attention ! Les comptes d'actif ont un SD, sauf les comptes d'actif soustractifs « 28 Amortissements des immobilisations ; 29, 39, 49, 59 Dépréciation des ... » qui ont un SC ; ces derniers viennent en déduction des comptes concernés pour déterminer leur valeur nette. Les comptes de passif ont un SC, sauf les comptes « 119 Report à nouveau (SD) » ; « 129 Résultat de l'exercice (perte) » et « 108 Compte de l'exploitant (SD) » qui viennent en déduction des capitaux propres.

2 ♦ LE TABLEAU DE CORRESPONDANCE DES COMPTES EN SYSTÈME DE BASE

A – L'actif

ACTIF	Exercice N			Exercice N – 1
	Brut	Amortissements et dépréciations (à déduire)	Net	Net
Capital souscrit - non appelé	109.			
ACTIF IMMOBILISÉ (a):				
Immobilisations incorporelles :				
Frais d'établissement	201.			
Frais de recherche et de développement	203.			
Concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires.....	205.			
Fonds commercial (1)	206. 207.			
Autres.....	208.			
Immobilisations incorporelles en cours	232.			
Avances et acomptes	237.			
Immobilisations corporelles :				
Terrains	211. 212.			
Constructions.....	213. 214.			
Installations techniques, matériel et outillage industriels.....	215.			
Autres.....	218.			
Immobilisations corporelles en cours	231.			
Avances et acomptes	238.			
Immobilisations financières (2) :				
Participations (b)	261. 266.			
Créances rattachées à des participations	267. 268.			
Titres immobilisés de l'activité de portefeuille.....	273.			
Autres titres immobilisés	271. 272. 27682.			
Prêts	274. 27684.			
Autres.....	275. 2761. 27685. 27688.			
TOTAL I	X	X	X	X

ACTIF CIRCULANT				
Stocks et en-cours (a) :				
Matières premières et autres approvisionnements	31.	32.		
En-cours de production [biens et services] (c)	33.	34.		
Produits intermédiaires et finis	35.			
Marchandises	37.			
Avances et acomptes versés sur commandes	4091.			
Créances (3) :				
Créances Clients (a) et Comptes rattachés (d)	411.	413.	416.	417. 418.
Autres	4096.	4097.	4098.	425. 4287. 4387. 441. 443D.
	444D.	4452.	4456.	44581. 44582. 44583.
	44586.	4487.	451D.	455D. 456D (sauf 4562).
	458D.	462.	465.	467. 4687. 478D.
Capital souscrit - appelé, non versé	4562.			
Valeurs mobilières de placement (e) :				
Actions propres	502.			
Autres titres	50	(sauf 502.	509.)	
Instruments de trésorerie	52.			
Disponibilités	51D	(sauf 5186.	519.)	53. 54.
Charges constatées d'avance (3)	486.			
TOTAL II	X	X	X	X
Charges à répartir sur plusieurs exercices (III)	481.			
Primes de remboursement des emprunts (IV)	169.			
Écarts de conversion Actif (V)	476.			
TOTAL GÉNÉRAL (I + II + III + IV + V)	X	X	X	X
(1) Dont droit au bail				
(2) Dont à moins d'un an (brut)				
(3) Dont à plus d'un an (brut)				

(a) Les actifs avec clause de réserve de propriété sont regroupés sur une ligne distincte portant la mention « dont ... avec clause de réserve de propriété ». En cas d'impossibilité d'identifier les biens, un renvoi au pied du bilan indique le montant restant à payer sur ces biens. Le montant à payer comprend celui des effets non échus.

(b) Si des titres sont évalués par équivalence, ce poste est subdivisé en deux sous-postes « Participations évaluées par équivalence » et « Autres participations ». Pour les titres évalués par équivalence, la colonne « Brut » présente la valeur globale d'équivalence si elle est supérieure au coût d'acquisition. Dans le cas contraire, le prix d'acquisition est retenu. La dépréciation globale du portefeuille figure dans la 2^e colonne. La colonne « Net » présente la valeur globale d'équivalence positive ou une valeur nulle.

(c) À ventiler, le cas échéant, entre biens, d'une part, et services d'autre part.

(d) Créances résultant de ventes ou de prestations de services.

(e) Poste à servir directement s'il n'existe pas de rachat par l'entité de ses propres actions.

B – Le passif

PASSIF	Exercice N	Exercice N – 1
CAPITAUX PROPRES *		
Capital [dont versé] (a).....	101. 108. (dont versé = 1013).	
Primes d'émission, de fusion, d'apport.....	104.	
Écarts de réévaluation (b).....	105.	
Écart d'équivalence (c).....	107.	
Réserves :		
Réserve légale	1061.	
Réserves statutaires ou contractuelles.....	1063.	
Réserves réglementées	1062. 1064.	
Autres	1068.	
Report à nouveau (d).....	110. ou 119.	
Résultat de l'exercice [bénéfice ou perte] (e).....	120. ou 129.	
Subventions d'investissement.....	13.	
Provisions réglementées.....	14.	
TOTAL I	X	X
PROVISIONS		
Provisions pour risques.....	151.	
Provisions pour charges	15 (sauf 151).	
TOTAL II	X	X
DETTES (1) (g)		
Emprunts obligataires convertibles	161. 16881.	
Autres emprunts obligataires.....	163. 16883.	
Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit (2).....	164. 16884 .512C. 514C. 517C. 5186. 519.	
Emprunts et dettes financières divers (3)	165. 166. 1675. 168 (sauf 16881. 16883. 16884.). 17. 426. 45C (sauf 457).	

Avances et acomptes reçus sur commandes en cours.....	4191.	
Dettes Fournisseurs et Comptes rattachés (f).....	401. 403. 4081. 4088 (en partie).	
Dettes fiscales et sociales.....	421. 422. 424. 427. 4282. 4284. 4286. 43 (sauf 4387). 442. 443C. 444C. 4455. 4457. 44584. 44587. 446. 447. 4482. 4486. 457.	
Dettes sur immobilisations et Comptes rattachés.....	269. 279. 404. 405. 4084. 4088 (en partie).	
Autres dettes.....	4196. 4197. 4198. 464. 467C. 4686. 478C. 509	
Instruments de trésorerie.....	52	
Produits constatés d'avance (1).....	487	
TOTAL III		
Écarts de conversion Passif (IV).....	477.	
TOTAL GÉNÉRAL (I + II + III + IV)		
(1) Dont à plus d'un an Dont à moins d'un an		
(2) Dont concours bancaires courants et soldes créditeurs de banques		
(3) Dont emprunts participatifs		

* Le cas échéant, une rubrique « Autres fonds propres » est intercalée entre la rubrique « Capitaux propres » et la rubrique « Provisions » avec ouverture des postes constitutifs de cette rubrique sur des lignes séparées (montant des émissions de titres participatifs, avances conditionnées...). Un total I bis fait apparaître le montant des autres fonds propres entre le total I et le total II du passif du bilan. Le total général est complété en conséquence.

- (a) Y compris capital souscrit non appelé.
- (b) A détailler conformément à la législation en vigueur.
- (c) Poste à présenter lorsque des titres sont évalués par équivalence.
- (d) Montant entre parenthèses ou précédé du signe moins (-) lorsqu'il s'agit de pertes reportées.
- (e) Montant entre parenthèses ou précédé du signe moins (-) lorsqu'il s'agit d'une perte.
- (f) Dettes sur achats ou prestations de services.
- (g) A l'exception, pour l'application du (1), des avances et acomptes reçus sur commandes en cours.

Le résultat est calculé par différence entre :

Total actif (colonne Net) – Total passif = Résultat
--

La double détermination du résultat doit être vérifiée (résultat identique à celui du compte de résultat).

Le bilan peut s'établir en liste.

3 ♦ LE BILAN EN SYSTÈME DÉVELOPPÉ

L'entreprise doit présenter le bilan conformément au système dont elle relève ou au système développé.

Le système développé fournit une *analyse détaillée des créances et des dettes* ; elles font l'objet d'une ventilation entre celles qui sont liées directement à l'exploitation et les autres.

♦ Application

Liste des soldes des comptes d'actif et des comptes de passif de l'entreprise Ti Fanch :

N°	Intitulés	SD	SC
101	Capital		600 000
1061	Réserve légale		50 000
1068	Autres réserves		210 000
164	Emprunts auprès des établissements de crédit		350 000
211	Terrains	245 000	
213	Constructions	600 000	
215	Matériel industriel	224 480	
2183	Matériel de bureau et matériel informatique	38 450	
2184	Mobilier	45 410	
2813	Amortissements des constructions		200 200
2815	Amortissements du matériel industriel		180 135
28183	Amortissements du matériel de bureau et matériel informatique		37 000
28184	Amortissements du mobilier		42 806
370	Stocks de marchandises	92 264	
401	Fournisseurs		145 340
403	Fournisseurs – Effets à payer		23 205
411	Clients	649 696	
413	Clients – Effets à recevoir	135 520	
416	Clients douteux ou litigieux	154 180	
421	Personnel – Rémunérations dues		125 400
431	Sécurité sociale		36 248
437	Autres organismes sociaux		12 586
44551	TVA à décaisser		23 325
486	Charges constatées d'avance	6 345	
487	Produits constatés d'avance		10 353
491	Dépréciations des comptes clients		131 000
503	Actions	281 200	
512	Banques	37 875	
530	Caisse	13 021	
5903	Dépréciations des actions		2 000

Immobilisations corporelles :
Autres (brut) : $38\,450 + 45\,410 = 83\,860$ €
Autres (amortissements) : $37\,000 + 42\,806 = 79\,806$ €
Créances clients et comptes rattachés : $649\,696 + 135\,520 + 154\,180 = 939\,396$ €
Disponibilités : $37\,875 + 13\,021 = 50\,896$ €

Art. 821 – 1 Modèle de bilan (en tableau) (système de base)

ACTIF	Exercice N			Exercice N – 1
	Brut	Amortissements et dépréciations (à déduire)	Net	Net
Capital souscrit - non appelé.....				
ACTIF IMMOBILISÉ (a):				
Immobilisations incorporelles :				
Frais d'établissement				
Frais de recherche et de développement.....				
Concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires.....				
Fonds commercial (1)				
Autres				
Immobilisations incorporelles en cours.....				
Avances et acomptes.....				
Immobilisations corporelles :				
Terrains.....	245 000		245 000	
Constructions	600 000	200 200	399 800	
Installations techniques, matériel et outillage industriels.....	224 480	180 135	44 345	
Autres	83 860	79 806	4 054	
Immobilisations corporelles en cours.....				
Avances et acomptes.....				
Immobilisations financières (2) :				
Participations (b).....				
Créances rattachées à des participations				
Titres immobilisés de l'activité de portefeuille.....				
Autres titres immobilisés.....				
Prêts.....				
Autres				
TOTAL I	1 153 340	460 141	693 199	

ACTIF CIRCULANT				
Stocks et en-cours (a) :				
Matières premières et autres approvisionnements				
En-cours de production [biens et services] (c)				
Produits intermédiaires et finis.....				
Marchandises	92 264		92 264	
Avances et acomptes versés sur commandes				
Créances (3) :				
Créances Clients (a) et Comptes rattachés (d)	939 396	131 000	808 396	
Autres				
Capital souscrit - appelé, non versé.....				
Valeurs mobilières de placement (e) :				
Actions propres				
Autres titres	281 200	2 000	279 200	
Instruments de trésorerie				
Disponibilités	50 896		50 896	
Charges constatées d'avance (3).....	6 345		6 345	
TOTAL II.....	1 370 101	133 000	1 237 101	
Charges à répartir sur plusieurs exercices (III)				
Primes de remboursement des emprunts (IV)				
Écarts de conversion Actif (V)				
TOTAL GÉNÉRAL (I + II + III + IV + V).....	2 523 441	593 141	1 930 300	
(1) Dont droit au bail				
(2) Dont à moins d'un an (brut)				
(3) Dont à plus d'un an (brut)				

(a) Les actifs avec clause de réserve de propriété sont regroupés sur une ligne distincte portant la mention « dont ... avec clause de réserve de propriété ». En cas d'impossibilité d'identifier les biens, un renvoi au pied du bilan indique le montant restant à payer sur ces biens. Le montant à payer comprend celui des effets non échus.

(b) Si des titres sont évalués par équivalence, ce poste est subdivisé en deux sous-postes « Participations évaluées par équivalence » et « Autres participations ». Pour les titres évalués par équivalence, la colonne « Brut » présente la valeur globale d'équivalence si elle est supérieure au coût d'acquisition. Dans le cas contraire, le prix d'acquisition est retenu. La dépréciation globale du portefeuille figure dans la 2^e colonne. La colonne « Net » présente la valeur globale d'équivalence positive ou une valeur nulle.

(c) À ventiler, le cas échéant, entre biens, d'une part, et services d'autre part.

(d) Créances résultant de ventes ou de prestations de services.

(e) Poste à servir directement s'il n'existe pas de rachat par l'entité de ses propres actions.

Dettes fournisseurs et comptes rattachés : $145\,340 + 23\,205 = 168\,545$ €

Dettes fiscales et sociales : $125\,400 + 36\,248 + 12\,586 + 23\,325 = 197\,559$ €

Résultat : Total actif (1 930 300) – Total passif provisoire (1 586 457) = 343 843 €

La double détermination sera vérifiée avec le résultat calculé dans le compte de résultat (voir fiche 39).

Art. 821 – 1 (suite) Modèle de bilan (en tableau) (système de base)

PASSIF	Exercice N	Exercice N – 1
CAPITAUX PROPRES *		
Capital [dont versé] (a)	600 000	
Primes d'émission, de fusion, d'apport		
Écarts de réévaluation (b)		
Écart d'équivalence (c)		
Réserves :		
Réserve légale	50 000	
Réserves statutaires ou contractuelles		
Réserves réglementées		
Autres	210 000	
Report à nouveau (d)		
Résultat de l'exercice [bénéfice ou perte] (e)	343 843	
Subventions d'investissement		
Provisions réglementées		
TOTAL I	1 203 843	
PROVISIONS		
Provisions pour risques		
Provisions pour charges		
TOTAL II		
DETTES (1) (g)		
Emprunts obligataires convertibles		
Autres emprunts obligataires		
Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit (2)	350 000	
Emprunts et dettes financières divers (3)		

Avances et acomptes reçus sur commandes en cours.....		
Dettes Fournisseurs et Comptes rattachés (f).....	168 545	
Dettes fiscales et sociales.....	197 559	
Dettes sur immobilisations et Comptes rattachés ¹		
Autres dettes.....		
Instruments de trésorerie.....		
Produits constatés d'avance (1).....	10 353	
TOTAL III	726 457	
Écart de conversion Passif (IV).....		
TOTAL GÉNÉRAL (I + II + III + IV)	1 930 300	
(1) Dont à plus d'un an Dont à moins d'un an		
(2) Dont concours bancaires courants et soldes créditeurs de banques		
(3) Dont emprunts participatifs		

* Le cas échéant, une rubrique « Autres fonds propres » est intercalée entre la rubrique « Capitaux propres » et la rubrique « Provisions » avec ouverture des postes constitutifs de cette rubrique sur des lignes séparées (montant des émissions de titres participatifs, avances conditionnées...). Un total I *bis* fait apparaître le montant des autres fonds propres entre le total I et le total II du passif du bilan. Le total général est complété en conséquence.

(a) Y compris capital souscrit non appelé.

(b) À détailler conformément à la législation en vigueur.

(c) Poste à présenter lorsque des titres sont évalués par équivalence.

(d) Montant entre parenthèses ou précédé du signe moins (-) lorsqu'il s'agit de pertes reportées.

(e) Montant entre parenthèses ou précédé du signe moins (-) lorsqu'il s'agit d'une perte.

(f) Dettes sur achats ou prestations de services.

(g) À l'exception, pour l'application du (1), des avances et acomptes reçus sur commandes en cours.

Attention ! Rappelons que les petites entreprises (y compris les micro-entreprises) au sens comptable peuvent désormais présenter un bilan et un compte de résultat simplifiés.

Le compte de résultat : règles générales d'établissement

FICHE
39

1 ♦ DÉFINITION ET STRUCTURE SIMPLIFIÉE DU COMPTE DE RÉSULTAT

Le compte de résultat décrit l'*activité* ou l'*exploitation* de l'entreprise pour une période donnée. Il récapitule les charges et les produits de l'exercice ; leur solde constitue le résultat de l'exercice. Il s'établit à partir des soldes des comptes de charges et de produits de la balance après inventaire.

La structure simplifiée du compte de résultat par rubriques, présentée en tableau, est la suivante :

Charges	Exercice N	Produits	Exercice N
Charges d'exploitation Comptes 60 – 609 Comptes 603 (+ ou –) Comptes (61 – 619) et (62 – 629) Comptes 63 + 64 + 65 + 681		Produits d'exploitation Comptes 707 – 7097 Comptes (701 à 706 – 7091 à 7096) et (708 – 7098) Comptes 713 (+ ou –) Comptes 72 + 74 + 75 + 781 et 791	
Total I		Total I	
Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun (II) Compte 655		Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun (II) Compte 755	
Charges financières Comptes 66 + 686		Produits financiers Comptes 76 + 786 et 796	
Total III		Total III	
Charges exceptionnelles Comptes 67 + 687		Produits exceptionnels Comptes 77 + 787 et 797	
Total IV		Total IV	
Participation des salariés (V)			
Impôts sur les bénéfices (VI) Compte 655			
Total des charges		Total des produits	
Solde créditeur = bénéfice		Solde débiteur = perte	
TOTAL GÉNÉRAL		TOTAL GÉNÉRAL	

Attention ! Les comptes de charges ont un SD, sauf les comptes « 603 Variations des stocks (approvisionnements et marchandises) » qui peuvent avoir un SC ; ils sont alors précédés du signe – ou mis entre (). La directive comptable unique transposée en droit interne depuis le 23 juillet 2015 prévoit la suppression de la catégorie des charges et des produits exceptionnels.

Les comptes de produits ont un SC, sauf les comptes « 713 Variations des stocks (en-cours de production, produits) » qui peuvent avoir un SD ; ils sont alors précédés du signe – ou mis entre ().

2 ♦ LE TABLEAU DE CORRESPONDANCE DES COMPTES EN SYSTÈME DE BASE

A – Les charges

Charges (hors taxes)	Exercice N	Exercice N – 1
Charges d'exploitation (1) :		
Achats de marchandises (a)	607.(– 6097).	
Variation des stocks (b)	6037.	
Achats de matières premières et autres approvisionnements (a)	601.(– 6091) 602.(– 6092) 6081.6082.	
Variation des stocks (b)	6031.6032.	
Autres achats et charges externes *	604 à 606.(– 609.)61.(– 619) 62.(– 629)	
Impôts, taxes et versements assimilés	63.	
Salaires et traitements	641.644.648.	
Charges sociales	645.646.647.	
Dotations aux amortissements et dépréciations :		
Sur immobilisations : dotations aux amortissements (c)	6811.6812.	
Sur immobilisations : dotations aux dépréciations	6816.	
Sur actif circulant : dotations aux dépréciations	6817.	
Dotations aux provisions	6815.	
Autres charges	65 (sauf 655).	
TOTAL I		
Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun (II)	655	
Charges financières :		
Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions	686.	
Intérêts et charges assimilées (2)	66 (sauf 666.667).	
Différences négatives de change	666.	
Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement	667.	
TOTAL III		

Charges exceptionnelles :		
Sur opérations de gestion.....	671.	
Sur opérations en capital.....	675.678.	
Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions.....	687.	
TOTAL IV		
Participation des salariés aux résultats (V)	691.	
Impôts sur les bénéfices (VI)	695.689.698.699.	
Total des charges (I + II + III + IV + V + VI)		
Solde créditeur = bénéfice (3)		
TOTAL GÉNÉRAL		
* Y compris :		
– redevances de crédit-bail mobilier.....	6122.	
– redevances de crédit-bail immobilier.....	6125.	
(1) Dont charges afférentes à des exercices antérieurs. Les conséquences des corrections d'erreurs significatives, calculées après impôt, sont présentées sur une ligne séparée sauf s'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres		
(2) Dont intérêts concernant les entités liées		
(3) Compte tenu d'un résultat exceptionnel avant impôts de		
(a) Y compris droits de douane.		
(b) Stock initial moins stock final : montant de la variation en moins entre parenthèse ou précédé du signe (-).		
(c) Y compris éventuellement dotations aux amortissements des charges à répartir.		

B – Les produits

Produits (hors taxes)	Exercice N	Exercice N – 1
Produits d'exploitation (1) :		
Ventes de marchandises.....	707.(– 7097).708 (en partie).	
Production vendue [biens et service] (a)	701. à 706.(– 7091 à 7096) 708 (en partie).	
Sous-total A – Montant net du chiffre d'affaires		
<i>dont à l'exportation</i>		

Production stockée (b)	713.	
Production immobilisée	72.	
Subventions d'exploitation.....	74.	
Reprises sur dépréciations, provisions (et amortissements), transferts de charges.	781.791.	
Autres produits.....	75 (sauf 755).	
Sous-total B		
TOTAL I (A + B)		
Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun (II)	755	
Produits financiers :		
De participation (2).....	761.	
D'autres valeurs mobilières et créances de l'actif immobilisé (2).....	762.	
Autres intérêts et produits assimilés (2).....	763.764.765.768.	
Reprises sur dépréciations et provisions, transferts de charges.....	786.796.	
Différences positives de change.....	766.	
Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement.....	767.	
TOTAL III		
Produits exceptionnels :		
Sur opérations de gestion.....	771.	
Sur opérations en capital.....	775.777.778.	
Reprises sur dépréciations et provisions, transferts de charges.....	787.797.	
TOTAL IV		
Total des produits (I + II + III + IV)		
Solde débiteur = perte (3).....		
TOTAL GÉNÉRAL		
(1) Dont produits afférents à des exercices antérieurs. Les conséquences des corrections d'erreurs significatives, calculées après impôt, sont présentées sur une ligne séparée sauf s'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres		
(2) Dont produits concernant les entités liées		
(3) Compte tenu d'un résultat exceptionnel avant impôts de		
(a) À inscrire, le cas échéant, sur des lignes distinctes.		
(b) Stock final moins stock initial : montant de la variation en moins entre parenthèses ou précédé du signe (-).		

Le résultat est calculé par différence entre :

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

La double détermination du résultat doit être vérifiée (résultat identique à celui du bilan).

Le compte de résultat peut s'établir en liste.

3 ♦ LE COMPTE DE RÉSULTAT EN SYSTÈME DÉVELOPPÉ

L'entreprise doit présenter le compte de résultat conformément au système dont elle relève ou au système développé.

Le système développé fournit une analyse détaillée des charges et des produits. Deux colonnes de montants « N » sont prévues, afin de dégager des totaux partiels tel que :

- le coût d'achat des marchandises vendues dans l'exercice ;
- la consommation de l'exercice en provenance des tiers ;
- la production.

♦ Application

Liste des soldes des comptes de charges et de produits de l'entreprise Ti Fanch :

N°	Intitulés	SD	SC
607	Achats de marchandises	770 000	
6037	Variation des stocks de marchandises		15 334
6097	RRR obtenus sur achats de marchandises		20 255
615	Entretien et réparations	61 177	
616	Primes d'assurances	69 800	
626	Frais postaux et de télécommunications	46 855	
627	Services bancaires et assimilés	7 545	
6351	Impôts directs (sauf impôts sur les bénéfices)	85 650	
641	Rémunérations du personnel	1 120 000	
645	Charges de sécurité sociale et de prévoyance	652 834	
661	Charges d'intérêts	33 000	
665	Escomptes accordés	58 000	
675	Valeurs comptables des éléments d'actif cédés	20 000	
681 12	Dotations aux amortissements – Immobilisations corporelles	74 200	
6817	Dotations aux dépréciations des actifs circulants	33 000	
6866	Dotations aux dépréciations des éléments financiers	500	
707	Ventes de marchandises		3 331 070
7097	RRR accordés par l'entreprise sur ventes de marchandises	45 000	
764	Revenus des VMP		14 245
765	Escomptes obtenus		10 500
775	Produits de cessions d'éléments d'actif		30 000

Achats nets de marchandises : $770\,000 - 20\,255 = 749\,745\text{ €}$
 Autres achats et charges externes : $61\,177 + 69\,800 + 46\,855 + 7\,545 = 185\,377\text{ €}$
 Intérêts et charges assimilés : $33\,000 + 58\,000 = 91\,000\text{ €}$
 Ventes nettes de marchandises : $3\,331\,070 - 45\,000 = 3\,286\,070\text{ €}$
 Autres intérêts et produits assimilés : $14\,245 + 10\,500 = 24\,745\text{ €}$
 Résultat : total des produits (3 340 815) – Total des charges (2 996 972) = 343 843 €
 La double détermination se vérifie : le résultat est identique à celui du bilan (voir fiche 38).

Art. 821-3 Modèle de compte de résultat (en tableau) (système de base)

Charges (hors taxes)	Exercice N	Exercice N – 1
Charges d'exploitation (1) :		
Achats de marchandises (a)	749 745	
Variation des stocks (b)	– 15 334	
Achats de matières premières et autres approvisionnements (a)		
Variation des stocks (b)		
Autres achats et charges externes *	185 377	
Impôts, taxes et versements assimilés	85 650	
Salaires et traitements	1 120 000	
Charges sociales	652 834	
Dotations aux amortissements et dépréciations :		
Sur immobilisations : dotations aux amortissements (c)	74 200	
Sur immobilisations : dotations aux dépréciations		
Sur actif circulant : dotations aux dépréciations	33 000	
Dotations aux provisions		
Autres charges		
TOTAL I	2 885 472	
Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun (II)		
Charges financières :		
Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions	500	
Intérêts et charges assimilées (2)	91 000	
Différences négatives de change		
Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement		
TOTAL II	91 500	

Charges exceptionnelles :		
Sur opérations de gestion.....		
Sur opérations en capital.....	20 000	
Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions.....		
TOTAL IV	20 000	
Participation des salariés aux résultats (V)		
Impôts sur les bénéfices (VI)		
Total des charges (I + II + III + IV + V + VI)	2 996 972	
Solde créditeur = bénéfice (3)	343 843	
TOTAL GÉNÉRAL	3 340 815	
* Y compris :		
– redevances de crédit-bail mobilier.....		
– redevances de crédit-bail immobilier.....		
(1) Dont charges afférentes à des exercices antérieurs. Les conséquences des corrections d'erreurs significatives, calculées après impôt, sont présentées sur une ligne séparée sauf s'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres		
(2) Dont intérêts concernant les entités liées		
(3) Compte tenu d'un résultat exceptionnel avant impôts de		
(a) Y compris droits de douane.		
(b) Stock initial moins stock final : montant de la variation en moins entre parenthèse ou précédé du signe (-).		
(c) Y compris éventuellement dotations aux amortissements des charges à répartir.		

Art. 821-3 (suite) Modèle de compte de résultat (en tableau) (système de base)

Produits (hors taxes)	Exercice N	Exercice N – 1
Produits d'exploitation (1) :		
Ventes de marchandises.....	3 286 070	
Production vendue [biens et service] (a)		
Sous-total A – Montant net du chiffre d'affaires	3 286 070	
<i>dont à l'exportation</i>		

Production stockée (b)		
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation.....		
Reprises sur dépréciations, provisions (et amortissements), transferts de charges.		
Autres produits.....		
Sous-total B		
TOTAL I (A + B)	3 286 070	
Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun (II)		
Produits financiers :		
De participation (2).....		
D'autres valeurs mobilières et créances de l'actif immobilisé (2).....		
Autres intérêts et produits assimilés (2).....	24 745	
Reprises sur dépréciations et provisions, transferts de charges.....		
Différences positives de change		
Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement.....		
TOTAL III	24 745	
Produits exceptionnels :		
Sur opérations de gestion.....		
Sur opérations en capital	30 000	
Reprises sur dépréciations et provisions, transferts de charges		
TOTAL IV	30 000	
Total des produits (I + II + III + IV)	3 340 815	
Solde débiteur = perte (3).....		
TOTAL GÉNÉRAL	3 340 815	
(1) Dont produits afférents à des exercices antérieurs. Les conséquences des corrections d'erreurs significatives, calculées après impôt, sont présentées sur une ligne séparée sauf s'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres		
(2) Dont produits concernant les entités liées		
(3) Compte tenu d'un résultat exceptionnel avant impôts de		
(a) À inscrire, le cas échéant, sur des lignes distinctes.		
(b) Stock final moins stock initial : montant de la variation en moins entre parenthèses ou précédé du signe (-).		

L'annexe : règles générales d'établissement

FICHE
40

1 ♦ GÉNÉRALITÉS

L'annexe est un état comptable fournissant des informations nécessaires à la *compréhension* du bilan et du compte de résultat.

Elle complète et commente l'information donnée par le bilan et le compte de résultat.

Actuellement, l'annexe comporte toutes les informations d'importance *significative* destinées à compléter et à commenter celles données par le bilan et par le compte de résultat. Une inscription dans l'annexe ne peut pas se substituer à une inscription dans le bilan et le compte de résultat. Le Plan comptable général préconise pour certaines informations *l'utilisation de tableaux* sachant qu'ils ne dispensent pas de commentaires significatifs.

Rappelons que les *micro-entreprises* au sens comptable sont désormais dispensées d'établir l'annexe et que les *petites entreprises* au sens comptable peuvent présenter une annexe simplifiée.

2 ♦ LA PRÉSENTATION DES TABLEAUX EN SYSTÈME DE BASE

Le Plan comptable général préconise pour certaines informations l'utilisation de tableaux sachant qu'ils ne dispensent pas de commentaires significatifs.

En système de base, il existe *sept tableaux* :

- Tableau des immobilisations (art. 832-1) ;
- Tableau des amortissements (art. 832-2) ;
- Tableau des dépréciations (art. 832-3) ;
- Tableau des provisions (art. 832-4) ;
- État des échéances des créances et des dettes à la clôture de l'exercice (art. 832-5) ;
- Tableau des filiales et participations (art. 832-6) ;
- Tableau du portefeuille des titres immobilisés de l'activité portefeuille – TIAP (art. 832-7).

A – Le tableau des immobilisations

Situations et mouvements (b)	A	B	C	D
	Valeur brute à l'ouverture de l'exercice	Augmentations	Diminutions	Valeur brute à la clôture de l'exercice (c)
Rubriques (a)				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Immobilisations financières				
Total				

(a) À développer si nécessaire selon la nomenclature des postes du bilan. Lorsqu'il existe des frais d'établissement, ils doivent faire l'objet d'une ligne séparée.

(b) Les entités subdivisent les colonnes pour autant que de besoin [cf. ci-dessous développement des colonnes B (augmentations) et C (diminutions)].

(c) La valeur brute à la clôture de l'exercice est la somme algébrique des colonnes précédentes ($A + B - C = D$).

B – Le tableau des amortissements

Situations et mouvements (b)	A	B	C	D
	Amortissements cumulés au début de l'exercice	Augmentations Dotations de l'exercice	Diminutions d'amortissements de l'exercice	Amortissements cumulés à la fin de l'exercice (c)
Rubriques (a)				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Immobilisations financières				
Total				

(a) À développer si nécessaire selon la même nomenclature que celle du tableau des immobilisations.

(b) Les entités subdivisent les colonnes pour autant que de besoin [cf. ci-dessous développement des colonnes B (augmentations) et C (diminutions)].

(c) Les amortissements cumulés à la fin de l'exercice sont égaux à la somme algébrique des colonnes précédentes ($A + B - C = D$).

C – Le tableau des dépréciations

Situations et mouvements (b)	A	B	C	D
	Dépréciations au début de l'exercice	Augmentations Dotations de l'exercice	Diminutions Reprises de l'exercice	Dépréciations à la fin de l'exercice (c)
Rubriques (a)				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Immobilisations financières				
Stocks				
Créances				
Valeurs mobilières de placement.....				
Total				

(a) À développer si nécessaire.

(b) Les entités subdivisent les colonnes pour autant que de besoin.

(c) Le montant des dépréciations à la fin de l'exercice est égal à la somme algébrique des colonnes précédentes (A + B - C = D).

D – Le tableau des provisions

Situations et mouvements (b)	A	B	C		D
	Provisions au début de l'exercice	Augmentations Dotations de l'exercice	Diminutions		Provisions à la fin de l'exercice (c)
			Montants utilisés au cours de l'exercice	Montants non utilisés repris au cours de l'exercice	
Rubriques (a)					
Provisions réglementées					
Provisions pour risques					
Provisions pour charges					
Total					

(a) À développer si nécessaire (le cas échéant, il convient de mettre en évidence entre autres les provisions pour pensions et obligations similaires, les provisions pour impôts, les provisions pour renouvellement des immobilisations concédées...).

(b) Les entités subdivisent les colonnes pour autant que de besoin [cf. ci-dessous développement des colonnes B (augmentations) et C (diminutions)].

(c) Le montant des provisions à la fin de l'exercice est égal à la somme algébrique des colonnes précédentes (A + B - C = D).

E – L'état des échéances des créances et des dettes à la clôture de l'exercice

Créances (a)	Montant brut	Liquidité de l'actif	
		Échéances à 1 an au plus	Échéances à plus 1 an
Créances de l'actif immobilisé :			
Créances rattachées à des participations			
Prêts (1)			
Autres			
Créances de l'actif circulant :			
Créances Clients et Comptes rattachés			
Autres			
Capital souscrit – appelé, non versé			
Charges constatées d'avance			
Total			
(1) Prêts accordés en cours d'exercice			
Prêts récupérés en cours d'exercice			

(a) Non compris les avances et acomptes versés sur commandes en cours.

Dettes (b)	Montant brut	Degré d'exigibilité du passif		
		Échéances à 1 an au plus	Échéances à plus 1 an	Échéances à plus 5 ans
Emprunts obligataires convertibles (2)				
Autres emprunts obligataires (2)				
Emprunts (2) et dettes auprès des établissements de crédit dont :				
– à 2 ans au maximum à l'origine				
– à plus de 2 ans à l'origine				
Emprunts et dettes financières divers (2) (3).....				
Dettes Fournisseurs et Comptes rattachés.....				
Dettes fiscales et sociales				
Dettes sur immobilisations et Comptes rattachés				
Autres dettes (3).....				
Produits constatés d'avance				
Total				
(2) Emprunts souscrits en cours d'exercice				
Emprunts remboursés en cours d'exercice				
(3) Dont.... envers les associés (indication du poste concerné)				

(b) Non compris les avances et acomptes reçus sur commandes en cours.

F – Le tableau des filiales et participations

Informations financières (5) Filiales et participations (1)	Capital (6)	Réserves et report à nouveau avant affectation des résultats (6) (9)	Quote-part du capital détenue (en pourcentage)	Valeurs comptables des titres détenus (7)		Prêts et avances consentis par la société et non encore remboursés (8)	Montant des cautions et avals donnés par la société	Chiffre d'affaires hors taxes du dernier exercice écoulé (9)	Résultats (bénéfice ou perte du dernier exercice clos) (9)	Dividendes encaissés par la société au cours de l'exercice	Observations
				Brute	Nette						
A. Renseignements détaillés concernant les filiales et les participations ci-dessous (2) (3). 1. Filiales (à détailler)..... (+ de 50 % du capital détenu par la société). 2. Participations (à détailler)..... (10 à 50 % du capital détenu par la société).											
B. Renseignements globaux concernant les autres filiales ou participations 1. Filiales non reprises au § A. a. Filiales françaises (ensemble)..... b. Filiales étrangères (ensemble) (4)..... 2. Participations non reprises au § A. a. Dans les sociétés françaises (ensemble).. b. Dans les sociétés étrangères (ensemble).											
(1) Pour chacune des filiales et des entités avec lesquelles la société a un lien de participation, indiquer s'il y a lieu le numéro d'identification national (numéro SIREN). (2) Dont la valeur d'inventaire excède un certain pourcentage (déterminé par la réglementation) du capital de la société astreinte à la publication. Lorsque la société a annexé à son bilan, un bilan des comptes consolidés conformément à la réglementation, cette société ne donne des renseignements que globalement (§ B) en distinguant (a) filiales françaises (ensemble) et (b) filiales étrangères (ensemble). (3) Pour chaque filiale et entité avec laquelle la société a un lien de participation indiquer la dénomination et le siège social. (4) Les filiales et participations étrangères qui, par suite d'une dérogation, ne seraient pas inscrites au § A sont inscrites sous ces rubriques. (5) Mentionner au pied du tableau la parité entre l'euro et les autres devises. (6) Dans la monnaie locale d'opération. (7) Si le montant inscrit a été réévalué, indiquer le montant de l'écart de réévaluation dans la colonne Observations. (8) Mentionner dans cette colonne le total des prêts et avances (sous déduction des remboursements) à la clôture de l'exercice et, dans la colonne Observations, les provisions constituées le cas échéant. (9) S'il s'agit d'un exercice dont la clôture ne coïncide pas avec celle de l'exercice de la société, le préciser dans la colonne Observations.											

G – Le tableau du portefeuille des TIAP**Valeur estimative du portefeuille de TIAP**

Exercice Décomposition de la valeur estimative	Montant à l'ouverture de l'exercice			Montant à la clôture de l'exercice		
	Valeur comptable brute	Valeur comptable nette	Valeur estimative	Valeur comptable brute	Valeur comptable nette	Valeur estimative
Fractions du portefeuille évaluées :						
– au coût de revient						
– au cours de bourse						
– d'après la situation nette						
– d'après la situation nette réestimée..						
– d'après une valeur de rendement ou de rentabilité						
– d'après d'autres méthodes (à préciser)						
Valeur estimative du portefeuille ...						

Variation de la valeur du portefeuille de TIAP

Mouvements de l'exercice	Valeur du portefeuille	Valeur comptable nette	Valeur estimative
Montant à l'ouverture de l'exercice			
Acquisition de l'exercice			
Cession de l'exercice (en prix de vente)			
Reprises de dépréciations sur titres cédés			
Plus-values sur cessions de titres :			
– détenus au début de l'exercice			
– acquis dans l'exercice			
Variation de la dépréciation du portefeuille			
Autres variations de plus-values latentes :			
– sur titres acquis dans l'exercice			
– sur titres acquis antérieurement			
Autres mouvements comptables (à préciser)			
Montant à la clôture de l'exercice			

3 ♦ L'ANNEXE EN SYSTÈME DÉVELOPPÉ

Le système développé prévoit *trois tableaux supplémentaires*, étudiés dans les fiches suivantes, qui permettent l'analyse des comptes annuels :

- Tableau des soldes intermédiaires de gestion (art. 832-8 : voir fiche 41) ;
- Détermination de la capacité d'autofinancement (art. 832-9 : voir fiche 42) ;
- Modèle de tableau des emplois et des ressources (art. 832-10 : voir fiche 43).

Attention ! Dans le cadre de la transposition en droit interne des dispositions de la directive comptable unique, l'ordonnance et le décret du 23 juillet 2015 relatifs aux obligations comptables des commerçants prévoient *des modifications importantes* relatives au contenu de l'annexe pour tenir compte notamment :

- de la présentation imposée des informations ;
- des obligations d'information selon les catégories comptables des entreprises avec un socle d'informations minimales pour toute entreprise.

Ainsi, le contenu de l'annexe des petites entreprises au sens comptable est unifié et constitue le socle commun d'informations.

Un règlement de l'ANC fixera le contenu de l'annexe pour chaque catégorie d'entreprise.

♦ Application

La société Besnard vous communique des informations comptables afin d'étudier l'évolution des différents comptes d'immobilisations et d'amortissements entre l'ouverture et la clôture de l'exercice N.

Actif	Exercice N			Exercice N – 1
	Brut	Amortissements et dépréciations (à déduire)	Net	Net
ACTIF IMMOBILISÉ :				
Immobilisations incorporelles	101 000		101 000	101 000
Immobilisations corporelles	630 000	220 000	410 000	439 000
Immobilisations financières	42 000		42 000	42 000
TOTAL I.....	773 000	220 000	553 000	582 000

Le montant des amortissements cumulés des immobilisations corporelles au 31 décembre N – 1 s'élevait à 145 000 €. Les opérations réalisées au cours de l'exercice sont les suivantes :

- un terrain a été acquis pour 60 000 € ;
- du matériel informatique totalement amorti a été mis hors service ; prix d'acquisition 10 000 € ;
- un outillage acquis 4 000 €, amorti pour 1 500 €, a été cédé 2 800 € HT.

Tableau des immobilisations

Situations et mouvements (b)	A	B	C	D
	Valeur brute à l'ouverture de l'exercice	Augmentations	Diminutions	Valeur brute à la clôture de l'exercice (c)
Rubriques (a)				
Immobilisations incorporelles	101 000	—	—	101 000
Immobilisations corporelles	584 000	60 000	14 000	630 000
Immobilisations financières	42 000	—	—	42 000
Total	727 000	60 000	14 000	773 000

(a) A développer si nécessaire selon la nomenclature des postes du bilan. Lorsqu'il existe des frais d'établissement, ils doivent faire l'objet d'une ligne séparée.

(b) Les entités subdivisent les colonnes pour autant que de besoin [cf. ci-dessous développement des colonnes B (augmentations) et C (diminutions)].

(c) La valeur brute à la clôture de l'exercice est la somme algébrique des colonnes précédentes (A + B - C = D).

Immobilisations corporelles :

B = Acquisition du terrain : 60 000

C = Annulation du matériel informatique et de l'outillage : 10 000 + 4 000 = 14 000

D = Valeur brute au bilan exercice N : 630 000

A = Valeur brute au bilan exercice N - 1 = D + C - B : 584 000 = 630 000 + 14 000 - 60 000

Art. 832-2 Tableau des amortissements

Situations et mouvements (b)	A	B	C	D
	Amortissements cumulés au début de l'exercice	Augmentations Dotations de l'exercice	Diminutions d'amortissements de l'exercice	Amortissements cumulés à la fin de l'exercice (c)
Rubriques (a)				
Immobilisations incorporelles	—	—	—	—
Immobilisations corporelles	145 000	86 500	11 500	220 000
Immobilisations financières	—	—	—	—
Total	145 000	86 500	11 500	220 000

(a) A développer si nécessaire selon la même nomenclature que celle du tableau des immobilisations.

(b) Les entités subdivisent les colonnes pour autant que de besoin [cf. ci-dessous développement des colonnes B (augmentations) et C (diminutions)].

(c) Les amortissements cumulés à la fin de l'exercice sont égaux à la somme algébrique des colonnes précédentes (A + B - C = D).

Immobilisations corporelles :

A = Amortissements cumulés des immobilisations corporelles au 31 décembre N - 1 : 145 000

C = Annulation des amortissements du matériel informatique et de l'outillage : 10 000 + 1 500 = 11 500

D = Amortissements à déduire au bilan exercice N : 220 000

B = Dotations de l'exercice = D + C - A : 86 500 = 220 000 + 11 500 - 145 000

Le tableau des soldes intermédiaires de gestion

FICHE
41

1 ♦ DÉFINITION

Le tableau des soldes intermédiaires de gestion (SIG) permet de *comprendre la formation du résultat net* et de suivre l'évolution de la *performance* et de la *rentabilité* de l'activité de l'entreprise.

2 ♦ LA NATURE DES SOLDES ET LEUR CALCUL

Les soldes intermédiaires de gestion comprennent *neuf soldes successifs* calculés à partir des éléments du compte de résultat. Ils se définissent et se déterminent comme suit :

Marge commerciale
Ressource dégagée par l'activité commerciale de l'entreprise Ventes nettes de marchandises – Coût d'achat des marchandises vendues
Production de l'exercice
Niveau d'activité de production de l'entreprise Production vendue ± Production stockée + Production immobilisée
Valeur ajoutée
Richesse créée par l'entreprise Marge commerciale + Production de l'exercice – Consommation de l'exercice en provenance des tiers
Excédent brut d'exploitation (EBE)
Performance économique de l'entreprise Valeur ajoutée + Subventions d'exploitation – Impôts et taxes – Charges de personnel

Résultat d'exploitation
Ressource nette dégagée par l'activité normale de l'entreprise Excédent brut d'exploitation + Reprises et transferts sur charges d'exploitation + Autres produits de gestion – Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions d'exploitation – Autres charges de gestion
Résultat courant avant impôt
Rentabilité de l'activité économique et financière de l'entreprise Résultat d'exploitation ± Quotes-parts des résultats en commun + Produits financiers – Charges financières
Résultat exceptionnel
Ressources dégagées par les opérations non courantes de l'entreprise Produits exceptionnels – Charges exceptionnelles
Résultat net de l'exercice
Ressources qui restent à la disposition de l'entreprise et le revenu des associés après impôt Résultat courant avant impôt ± Résultat exceptionnel – Participation des salariés – Impôt sur les bénéfices
Plus-values et moins-values sur cessions d'éléments d'actif
Résultat sur cessions d'éléments d'actif immobilisé déjà inclus dans le résultat exceptionnel Produits des cessions d'éléments d'actif – Valeurs comptables des éléments d'actif cédés

Attention ! L'excédent brut d'exploitation (EBE) peut être négatif ; il s'agit alors d'une insuffisance brute d'exploitation (IBE) qui traduit une rentabilité insuffisante. Notons que l'évolution attendue de la structure du compte de résultat en conformité avec les dispositions de la transposition de la directive comptable unique aura une incidence sur la hiérarchie des soldes intermédiaires de gestion.

♦ Application

L'entreprise Chimor vous communique les éléments suivants :

Achats de marchandises	26 400
Achats stockés – Matières (et fournitures)	46 000
Autres services extérieurs	19 000
Charges de sécurité sociale et de prévoyance	9 100
Charges exceptionnelles sur opération de gestion	250
Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles	900
Impôts, taxes et versements assimilés	2 300
Intérêts des emprunts et dettes	240
Produits des cessions d'éléments d'actif	100
Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement	50
Rémunérations du personnel	29 000
Reprises sur provisions financières	20
Revenus des valeurs mobilières de placement	130
Services extérieurs	40 000
Subventions d'exploitation	200
Valeurs comptables des éléments d'actif cédés	50
Ventes de marchandises	75 400
Ventes de produits finis	95 000
Variation des en-cours de production de biens	+ 12 000
Variation des stocks de marchandises	+ 8 000
Variation des stocks de matières (et fournitures)	- 1 000

- Coût d'achat des marchandises vendues
 $26\,400 + 8\,000 = 34\,400 \text{ €}$
- Consommation de l'exercice en provenance des tiers
 $(46\,000 - 1\,000) + 40\,000 + 19\,000 = 104\,000 \text{ €}$
- Charges de personnel
 $29\,000 + 9\,100 = 38\,100 \text{ €}$
- Produits financiers
 $130 + 50 + 20 = 200 \text{ €}$
- Charges exceptionnelles
 $250 + 50 = 300 \text{ €}$

Produits (Colonne 1)		Charges (Colonne 2)		Soldes intermédiaires (Colonne 1 – Colonne 2)		N	N – 1
Ventes de marchandises.....	75 400	Coût d'achat des marchandises vendues.....	34 400	Marge commerciale.....	41 000	.....	.....
Production vendue.....	95 000	ou Déstockage de production (a).	0	Production de l'exercice.....	107 000	.....	.....
Production stockée.....	12 000						
Production immobilisée.....		Total.....	0				
Total	107 000						
Production de l'exercice.....	107 000	Consommation de l'exercice en provenance de tiers.....	104 000	Valeur ajoutée.....	44 000	.....	.....
Marge commerciale.....	41 000						
Total	148 000						
Valeur ajoutée.....	44 000	Impôts, taxes et versements assimilés (b).....	2 300	Excédent brut (ou insuffisance brute) d'exploitation.....	3 800	.....	.....
Subventions d'exploitation.....	200						
		Charges de personnel.....	38 100				
Total	44 200	Total	40 400				
Excédent brut d'exploitation.....	3 800	ou Insuffisance brute d'exploitation.....	0	Résultat d'exploitation (bénéfice ou perte).....	2 900	.....	.....
Reprises sur charges et transferts de charges.....	0	Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions.....	900				
Autres produits.....	0	Autres charges.....	0				
Total	3 800	Total	900				
Résultat d'exploitation.....	2 900	ou Résultat d'exploitation.....	0	Résultat courant avant impôts (bénéfice ou perte).....	2 860	.....	.....
Quotes-parts de résultats sur opérations faites en commun.....	0	Quotes-parts de résultats sur opérations faites en commun.....	0				
Produits financiers.....	200	Charges financières.....	240				
Total	3 100	Total	240				
Produits exceptionnels.....	100	Charges exceptionnelles.....	300	Résultat exceptionnel (bénéfice ou perte).....	- 200	.....	.....
• Résultat courant avant impôts..	2 860	ou Résultat courant avant impôts.....	0	Résultat de l'exercice (bénéfice ou perte) c).....	2 660	.....	.....
Résultat exceptionnel.....	0	ou Résultat exceptionnel.....	200				
		Participation des salariés.....	0				
		Impôts sur les bénéfices.....	0				
Total	2 860	Total	200				
Produits des cessions d'éléments d'actif.....	100	Valeur comptable des éléments cédés.....	50	Plus-values et moins-values sur cessions d'éléments d'actif.....	50	.....	.....

(a) En déduction des produits dans le compte de résultat.

(b) Pour le calcul de la valeur ajoutée, sont assimilés à des consommations externes les impôts indirects à caractère spécifique inscrits au compte 635 « Impôts, taxes et versements assimilés » et acquittés lors de la mise à la consommation des biens taxables.

(c) Soit total général des produits – total général des charges.

La détermination de la capacité d'autofinancement

FICHE
42

1 ♦ DÉFINITION

La capacité d'autofinancement (CAF) est l'**excédent de ressources internes** dégagées par l'entreprise durant l'exercice pour **rémunérer** les associés, **renouveler** et **accroître** les investissements, **augmenter** le fonds de roulement et **rembourser** les dettes. Elle permet de mesurer la **capacité de développement** de l'entreprise, ainsi que son **indépendance financière**.

2 ♦ LE CALCUL DE LA CAPACITÉ D'AUTOFINANCEMENT

La CAF est calculée à partir du compte de résultat et de l'**excédent brut d'exploitation**.

La CAF est la **différence** entre les **produits encaissables** (sauf produits des cessions d'éléments d'actif) et les **charges décaissables**.

La correspondance des comptes avec les éléments constitutifs de la CAF est la suivante :

Excédent brut d'exploitation (ou insuffisance brute d'exploitation)	
+ Transferts de charges (d'exploitation)	791
+ Autres produits (d'exploitation)	75
- Autres charges (d'exploitation)	65
± Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun	755 - 655
+ Produits financiers (a)	76 et 796
- Charges financières (b)	66
+ Produits exceptionnels (c)	771 et 778 et 797
- Charges exceptionnelles (d)	671 et 678
- Participation des salariés aux résultats	691
- Impôts sur les bénéfices	695
= CAPACITÉ D'AUTOFINANCEMENT	

- (a) Sauf reprises sur dépréciations et provisions.
 (b) Sauf dotations aux amortissements, dépréciations et provisions financiers.
 (c) Sauf : – produits des cessions d'immobilisations,
 – quotes-parts des subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice,
 – reprises sur dépréciations et provisions exceptionnelles.
 (d) Sauf : – valeur comptable des immobilisations cédées,
 – dotations aux amortissements, dépréciations et provisions exceptionnels.

◆ Application

La société Chimor fournit les renseignements suivants :

<i>Charges exceptionnelles sur opération de gestion</i>	250
<i>Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles</i>	900
<i>Excédent brut d'exploitation</i>	3 800
<i>Intérêts des emprunts et dettes</i>	240
<i>Produits des cessions d'éléments d'actif</i>	100
<i>Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement</i>	50
<i>Reprises sur provisions financières</i>	20
<i>Revenus des valeurs mobilières de placement</i>	130
<i>Valeurs comptables des éléments d'actif cédés</i>	50

Excédent brut d'exploitation (ou insuffisance brute d'exploitation)	3 800
+ Transferts de charges (d'exploitation)	
+ Autres produits (d'exploitation)	
– Autres charges (d'exploitation)	
± Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun	
+ Produits financiers (a)	180
– Charges financières (b)	240
+ Produits exceptionnels (c)	
– Charges exceptionnelles (d)	250
– Participation des salariés aux résultats	
– Impôts sur les bénéfices	
= CAPACITÉ D'AUTOFINANCEMENT	3 490

1 ♦ DÉFINITION

Le tableau de financement fait apparaître les *variations d'emplois et de ressources* survenues pendant un exercice. Il permet de suivre *l'évolution du patrimoine* de l'entreprise et facilite l'analyse des décisions stratégiques qu'elle a mise en œuvre.

Il s'établit à partir de deux bilans successifs et de renseignements complémentaires fournis dans l'annexe.

2 ♦ LA STRUCTURE DU TABLEAU DE FINANCEMENT

Le tableau de financement se compose des deux parties suivantes :

A – Tableau I : tableau des emplois et des ressources

Il est consacré *aux ressources et aux emplois stables de l'exercice* ; il permet d'expliquer comment s'est formée la variation du fonds de roulement net global (FRNG).

Le fonds de roulement net global représente la part *des ressources durables consacrée à financer des emplois circulants*. Il constitue une marge de sécurité financière pour l'entreprise.

B – Tableau II : tableau des variations du fonds de roulement net global

Il permet d'expliquer comment la variation positive du fonds de roulement net global a été utilisée ou comment la variation négative du fonds de roulement net global a été couverte. Il permet d'apprécier la gestion du cycle d'exploitation de l'entreprise.

◆ Application

La société Robin fournit le tableau de financement suivant :

- l'entreprise a-t-elle investi au cours de l'exercice N ?
- quels sont les moyens de financement utilisés ?
- le fonds de roulement net global a-t-il augmenté ou diminué en N – 1 et N ?
- le besoin en fonds de roulement a-t-il augmenté ou diminué en N – 1 et N ?

I. Tableau de financement en compte

EMPLOIS	Exercice N	Exercice N – 1	RESSOURCES	Exercice N	Exercice N – 1
Distributions mises en paiement au cours de l'exercice	5 620	4 160	Capacité d'autofinancement de l'exercice	71 295	46 545
Acquisitions d'éléments de l'actif immobilisé :			Cessions ou réductions d'éléments de l'actif immobilisé :		
Immobilisations incorporelles			Cessions d'immobilisations :		
Immobilisations corporelles	127 256	48 000	– incorporelles		
Immobilisations financières			– corporelles	4 480	8 640
Charges à répartir sur plusieurs exercices (a)	3 960		Cessions ou réductions d'immobilisations financières		
Réduction des capitaux propres (réduction de capital, retraits)			Augmentation des capitaux propres :		
Remboursements de dettes financières (b)	20 352	19 200	Augmentation de capital ou apports ..	45 360	
			Augmentation des autres capitaux propres		
			Augmentation des dettes financières (b) (c)	30 840	24 000
Total des emplois	157 188	71 360	Total des ressources	151 975	79 185
Variation du fonds de roulement net global (ressource nette)		7 825	Variation du fonds de roulement net global (emploi net)	5 213	

(a) Montant brut transféré au cours de l'exercice.

(b) Sauf concours bancaires courants et soldes créditeurs de banques.

(c) Hors primes de remboursement des obligations.

II. Tableau de financement en compte

Variation du fonds de roulement net global	Exercice N			Exercice N-1
	Besoins 1	Dégagement 2	Solde 2-1	Solde
Variation « Exploitation »				
Variation des actifs d'exploitation :				
Stocks et en-cours.....	9 280			
Avances et acomptes versés sur commandes.....		1 600		
Créances Clients, Comptes rattachés et autres créances d'exploitation (a) ..	36 667			
Variation des dettes d'exploitation :				
Avances et acomptes reçus sur commandes en cours				
Dettes Fournisseurs, Comptes rattachés et autres dettes d'exploitation (b)....		45 784		
Totaux	45 947	47 384		
A. Variation nette « Exploitation » : (c)			1 437	2 240
Variation « Hors exploitation »				
Variation des autres débiteurs (a) (d)	200			
Variation des autres créditeurs (b)		27 824		
Totaux	200	27 824		
B. Variation nette « Hors exploitation » (c)			27 624	- 2 560
Total A + B :				
Besoins de l'exercice en fonds de roulement				- 320
ou				
Dégagement net de fonds de roulement dans l'exercice			29 061	
Variation « Trésorerie »				
Variation des disponibilités.....		1 920		
Variation des concours bancaires courants et soldes créditeurs de banques	25 768			
Totaux	25 768	1 920		
C. Variation nette « Trésorerie » (c)			- 23 848	- 7 505
Variation du fonds de roulement net global				
(Total A + B + C) :				
Emploi net				7 825
ou				
Ressource nette			5 213	

(a) Y compris charges constatées d'avance selon leur affectation à l'exploitation ou non.

(b) Y compris produits constatés d'avance selon leur affectation à l'exploitation ou non.

(c) Les montants sont assortis du signe (+) lorsque les dégagements l'emportent sur les besoins et du signe (-) dans le cas contraire.

(d) Y compris valeurs mobilières de placement.

Nota : Cette partie II du tableau peut être adaptée au système de base. Dans ce cas, les variations portent sur l'ensemble des éléments ; aucune distinction n'est faite entre exploitation et hors exploitation.

- Investissement au cours de l'exercice N

Les investissements représentent des emplois stables et concernent donc le tableau I.

La société Robin a acquis, au cours de l'exercice N, 127 256 € d'immobilisations corporelles.

- Moyens de financement utilisés

Les moyens de financement utilisés pour financer les emplois stables sont des ressources stables et concernent donc le tableau I.

Pour financer ses investissements, la société Robin a notamment augmenté son capital au cours de l'exercice N de 45 360 € et a emprunté 30 840 €.

- Variation du fonds de roulement net global en N – 1 et N

La variation du fonds de roulement net global s'apprécie à la lecture du tableau I :

- lorsque les ressources durables de l'exercice sont supérieures aux emplois stables de l'exercice, le fonds de roulement net global augmente ; c'est le cas pour l'exercice N – 1 :

Ressources stables	–	Emplois stables	=	Ressource nette
79 185	–	71 360	=	7 825 €

On constate une amélioration du fonds de roulement net global ;

- lorsque les ressources durables de l'exercice sont inférieures aux emplois stables de l'exercice, le fonds de roulement net global diminue ; c'est le cas pour l'exercice N :

Emplois stables	–	Ressources stables	=	Emploi net
157 188	–	151 975	=	5 213 €

On constate une dégradation du fonds de roulement net global.

- Variation du besoin en fonds de roulement en N – 1 et N

La variation du besoin en fonds de roulement s'apprécie d'après les données du tableau II (un solde est calculé pour chaque rubrique) :

- lorsque les besoins sont supérieurs aux dégagements, le solde est négatif ce qui signifie un accroissement du besoin en fonds de roulement ; c'est le cas pour l'exercice N – 1. Le solde est négatif (– 320 €) ; on assiste donc à un accroissement du besoin en fonds de roulement ;

- lorsque les besoins sont inférieurs aux dégagements, le solde est positif ce qui signifie une diminution du besoin en fonds de roulement ; c'est le cas pour l'exercice N. Le solde est positif (+ 29 061 €) ; on constate donc une diminution du besoin en fonds de roulement.

Introduction à la comptabilité

43

fiches de cours pour réussir votre examen

Ce livre est un véritable **outil d'acquisition** des connaissances pour préparer votre épreuve.

Les auteurs y ont mis l'expérience qu'ils ont de l'examen pour vous permettre :

- d'**acquérir** toutes les connaissances qui figurent au programme, les revoir facilement à tout moment et les mémoriser ;
- de **savoir bien utiliser** vos connaissances pour résoudre avec succès les applications proposées (les corrigés sont fournis).

Le public

- Candidats au DCG
- Étudiants de l'INTEC
- Étudiants de l'enseignement supérieur de gestion
- Étudiants des licences économie-gestion et des licences professionnelles



9 782297 048699

Prix : 15 €

ISBN 978-2-297-04869-9

www.lextenso-editions.fr

Gualino

lextenso éditions