

Chapitre 4 Travaux d'inventaire et établissement des comptes annuels

1

Première partie : Les enregistrements d'inventaire

2

Inventaire

- « Toute entité contrôle, au moins une fois tous les douze mois, les données d'inventaire. L'inventaire est une relevé de tous les éléments d'actif et de passif, au regard desquels sont mentionnés la quantité et la valeur de chacun d'eux » (PCG 410-8)
- « Le bilan, le compte de résultat et l'annexe qui forment un tout indissociable, sont établis à la clôture de l'exercice au vu des enregistrements comptables et de l'inventaire (PCG 130-01)

3

L'inventaire source d'informations

- Les travaux d'inventaire conduisent à la connaissance :
- du patrimoine à une date donnée, celle de l'inventaire, c'est-à-dire à la clôture de l'exercice
 - des résultats générés par l'activité de l'entreprise pendant une période donnée, c'est-à-dire au cours de l'exercice.

4

L'image fidèle, gage de fiabilité des informations

Cette image fidèle est notamment permise par:

- Le redressement des comptes : il s'agit de prendre en compte des événements ou des situations pour modifier certains comptes et les rendre conformes à la réalité économique
- L'autonomie de l'exercice : il s'agit d'imputer à un exercice toutes les charges et les produits de cet exercice mais uniquement ceux-ci

5

Plan des opérations d'inventaire

Il comprend :

- L'inventaire physique des éléments du patrimoine
- L'enregistrement des écritures dites d'inventaire
- L'établissement des documents de synthèse

6

1. Les enregistrements relatifs aux amortissements

1.1 Actifs amortissables

Un actif amortissable est un actif dont l'utilisation par l'entité est déterminable, c'est-à-dire limitée dans le temps.

Cette limitation peut résulter :

- De critères physiques (usure)
- Techniques (obsolescence)
- Juridiques (durée de protection légale)

Si plusieurs critères interviennent, on retient la durée la plus courte

7

Exemple

- Une machine dont la durée de vie « physique » est de 10 ans mais qui deviendra obsolète au bout de 5, devra être amortie sur 5 ans
- Un brevet d'invention sera amorti sur la durée de protection légale qu'il confère
- L'utilisation d'un terrain ou d'un droit au bail ne sont pas déterminables. Il s'agit d'actifs non amortissables

8

1.2 Amortissement

« L'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant en fonction de son utilisation probable » (PCG 322-1).

Le montant amortissable est réparti selon le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'utilisation de l'actif.

(Définition introduite par le règlement CRC 2002-10)

Des textes particuliers (de nature fiscale) autorisent par ailleurs la comptabilisation d'amortissements dérogatoires qui ne correspondant pas à l'objet normal de l'amortissement (PCG 322-2)

9

1.3 Plan d'amortissement

Il s'agit de la traduction comptable de la répartition de la valeur amortissable d'un actif selon le rythme de consommation des avantages économiques attendus (PCG 322-1-3).

1.3.1 Base amortissable

Il s'agit de la valeur brute de l'actif diminuée de sa valeur résiduelle (montant, net des coûts de sortie prévus, qu'une entreprise obtiendrait en cédant le bien en fin d'utilisation)

Rque : La valeur résiduelle n'est prise en compte que si elle est significative et mesurable. Elle n'est pas pris en compte pour le calcul des amortissements fiscaux

10

1.3.2 Durée d'amortissement

- Il s'agit de la durée réelle d'utilisation du bien par l'entreprise compte tenu :
 - De la nature du bien lui-même
 - De l'utilisation envisagée par l'entreprise



Les durées d'usage de référence de l'administration fiscale ne peuvent être utilisées pour le calcul de l'amortissement comptable que par les PME (PCG article 332-4-5).

Critères à respecter (2 parmi les 3 suivants :

Total bilan < 3 650 000 €, CA < 7 300 000 €, nb salariés < 50)

11

Principales durées d'usage retenues par l'administration fiscale

- Bâtiments commerciaux : 20 à 50 ans
- Bâtiments industriels : 20 ans
- Matériel et outillage : 5 à 10 ans
- matériels de bureau : 5 à 10 ans
- Matériel de transport automobile : 4 à 5 ans
- Mobilier : 10 ans

-Si la durée d'utilisation est > à cette durée de référence, les annuités fiscales sont supérieures aux annuités comptables qui doivent donc être complétées par des amortissements dérogatoires

- Dans le cas inverse, des réintégrations doivent être effectuées au résultat comptable pour le calcul du résultat fiscal

12

1.3.3 Annuité d'amortissement et Valeur nette comptable

- L'annuité d'amortissement est le montant de l'amortissement annuel résultant de la durée fixée et de la méthode d'amortissement choisie. Elle correspond à la dotation aux amortissements comptabilisée en charges
- La valeur nette comptable : c'est la différence, pour une année donnée, entre la valeur brute de l'immobilisation et le cumul des annuités d'amortissement

13

1.3.4 Méthodes d'amortissement

- Le mode d'amortissement retenu doit donner une estimation satisfaisante du rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif et appliqué à tous les actifs de même nature ayant des conditions d'utilisation identiques. L'amortissement peut ainsi être réalisé sur la base d'unités d'œuvre (kilomètres parcourus, nb de pièces fabriquées...)
- A défaut de mode d'amortissement plus approprié, l'amortissement linéaire doit être appliqué par défaut.

14

Méthode linéaire

- Le taux linéaire est égal à $1/N$, N étant la durée prévue d'utilisation.
- Le taux est appliqué à la base amortissable = valeur-brute - valeur résiduelle
- Le bien est amorti à compter du jour de mise en service du bien (avec calcul d'un prorata temporis pour la première année si nécessaire si le bien est mis en service en cours d'année : on ne retient pour la première année que le temps écoulé entre la mise en service du bien et la date de clôture des comptes).
- Les années suivantes les annuités sont calculées sur des années entières
- En cas de mise en service en cours d'année, une (n+1)^{ème} annuité est nécessaire pour finir d'amortir un bien de durée d'utilisation prévue n.

15

Exemple 1

Machine acquise le 25/03/N
 Mise en service le 20/04/N
 Durée probable d'utilisation 5 ans
 Coût d'acquisition : 95 000 € HT
 Valeur résiduelle prévue : 10% de la valeur brute

16

Hypothèse : amortissement linéaire

Taux d'amortissement linéaire : $1/5 = 0.2 = 20\%$
Base amortissable = valeur brute – valeur résiduelle =
 valeur brute – 10% valeur brute = 90% valeur brute =
 $0.9 * 95\ 000 = 85\ 500$
Annuité de première année : $85\ 500 * 0.2 * (250/360)$
 = 11 875
 Calcul des 250 jours : 10 jours en avril + 8 mois de 30 jours
Annuité « ordinaire » : $85\ 500 * 0.2 = 17\ 100$
Annuité de dernière année : $85\ 500 * 0.2 * (110/360) = 5\ 225$
 (complément de la première année)
 N.B. : les années comptables sont constituées de 360 jours (12 mois de 30 jours)

17

Tableau d'amortissement linéaire

Année	Base d'amortissement	Annuités	Cumul des annuités	Valeur nette comptable
N	85 500	11 875	11 875	83 125
N+1	85 500	17 100	28 975	66 025
N+2	85 500	17 100	46 075	48 925
N+3	85 500	17 100	63 175	31 825
N+4	85 500	17 100	80 275	14 725
N+5	85 500	5 225	85 500	9 500

Fiscalement, les modes d'amortissement possibles sont

- L'amortissement linéaire
- L'amortissement dégressif pour certains biens (article 39A du CGI) acquis à l'état neuf dont : immeubles à usage industriel de construction légère, installations de sécurité, biens d'équipement industriel, de transport (hors véhicule de tourisme et camionnettes). On applique alors à la valeur nette du bien, un taux dégressif. L'amortissement commence au premier jour du mois d'acquisition. Si durée d'utilisation \geq 3 ans
- Il existe des règles fiscales spécifiques pour certains biens (amortissement exceptionnel des logiciels des biens visant à économiser l'énergie, des véhicules non polluants...)

19

1.3.5 Amortissements dérogatoires

Rappel : il s'agit d'amortissements qui ne correspondent pas à l'objet normal de l'amortissement mais de dispositions fiscales.

Ils sont calculés pour chaque exercice par comparaison de l'annuité comptable et de l'annuité fiscale.

Si annuité fiscale $>$ annuité comptable \rightarrow dotation aux amortissements dérogatoires

Si annuité comptable $>$ annuité fiscale \rightarrow reprise sur amortissements dérogatoires (s'il n'y en a pas de préexistant ou qu'ils sont insuffisants \rightarrow réintégration au résultat fiscal.

Les amortissements dérogatoires sont enregistrés dans un compte de provisions réglementées (145)

20

1.4 Enregistrement comptable de l'amortissement

L'amortissement est la constatation :

- d'une charge calculée (débit d'un compte de charges 681, charges d'exploitation)
- de la dépréciation d'un acompte d'actif (crédit d'un compte 28, compte d'actif soustractif : colonne amortissements et dépréciations de l'actif)

Suite Ex 1: Enregistrement de la première annuité d'amortissement de la machine dont nous avons présenté le plan d'amortissement :

Enregistrement comptable au 31/12/N

Comptes débités / crédités	Date	Comptes	Débit	Crédit
	31/12/N			
681 Dotation aux amortissements, dépréciations et provisions.		28. Amortissement des immob....	11 875	11 875

Ex 2: Enregistrement de la première annuité d'amortissement d'une immobilisation acquise et mise en service le 01/01/N
Valeur brute : 100 000, valeur résiduelle 0, durée d'utilisation : 10 ans. Méthode linéaire.

Enregistrement comptable au 31/12/N

Comptes débités / crédités	Date	Comptes	Débit	Crédit
	31/12/N			
681 Dotation aux amortissements ...		28. Amortissement des immob....	10 000	10 000

31/12/N

Actif (Emplois)	Valeur brute	Amortissements et dépréciations	Valeur nette
Actif immobilisé Ex : Autres immos	100*	10**	90
Actif circulant			
TOTAL ACTIF			

* Solde débiteur du compte d'immobilisation (2)
** Solde créditeur du compte amortissement (28)

Charges	Produits
Dotations aux amortissements 10	

24

31/12/N+1			
Actif (Emplois)	Valeur brute	Amortissements et dépréciations	Valeur nette
Actif immobilisé Ex : Autres immos	100	20=10+10	80
Actif circulant			
TOTAL ACTIF			

Charges	Produits
Dotations aux amortissements 10	

25

31/12/N+2			
Actif (Emplois)	Valeur brute	Amortissements et dépréciations	Valeur nette
Actif immobilisé Ex : Autres immos	100	30=20+10	70
Actif circulant			
TOTAL ACTIF			

Charges	Produits
Dotations aux amortissements 10	

25

31/12/N+9			
Actif (Emplois)	Valeur brute	Amortissements et dépréciations	Valeur nette
Actif immobilisé Ex : Autres immos	100	100=90+10	0
Actif circulant			
TOTAL ACTIF			

Charges	Produits
Dotations aux amortissements 10	

27

Même si le bien est totalement amorti (valeur nette comptable nulle) il doit continuer à apparaître au bilan tant qu'il est utilisé.
Sauf pour les frais d'établissement et les frais de recherche et développement

En cas de dotation aux amortissements dérogatoires, on utilise le compte 687 (dotations aux amortissements, dépréciations et provisions – charges exceptionnelles) et plus particulièrement :

- 687 Dotation amortissements, dépréciations, provisions (exceptionnelles)
- et le compte d'amortissement dérogatoires (145) qui est crédité
- (Débit du compte 145 et crédit d'un compte 787 en cas de reprise).

28

Ex : Immobilisation de 216 000€ acquise et mise en service le 1^{er} janvier N pour lequel aucun composant n'est identifiable. Durée d'utilisation prévue 12 ans. Durée d'usage fiscale 9 ans. Valeur résiduelle nulle.

Elle ne bénéficie pas de l'amortissement dégressif. Ce n'est pas une PME en dessous des seuils.

Pas d'unité d'œuvre pertinente pour le calcul de l'annuité comptable

Annuité comptable : $216\,000/12 = 18\,000$

Annuité fiscale : $216\,000/9 = 24\,000$

Enregistrement comptable au 31/12/N				
Comptes débités / crédités	Date	Comptes	Débit	Crédit
	31/12/N			
681 Dotation aux amortissements ...		28 Amortissement	18 000	18 000
687 Dotationaux provisions (exceptionnelles)		145 Amortissements dérogatoires	6 000	6 000

Actif (Emplois)	B	A et D	N	Passif (Ressources)
Actif immobilisé				Capitaux propres
Immobilisations incorp.	216	18	198	Capital
Immobilisations corp.				Réserves
Immobilisations fi.				Résultat
				Provisions réglementés
Actif circulant				Provisions
Stocks				Dettes
Créances				TOTAL PASSIF
Disponibilités				
TOTAL ACTIF				

Charges	Produits
Dotation aux amort. 18	
Dotation aux prov. 6	
Résultat Y-24	

Diagramme illustrant les flux de données : une flèche part de 'Dotation aux amort. 18' vers 'Immobilisations incorp.' dans le tableau de bilan. Une autre flèche part de 'Dotation aux prov. 6' vers 'Provisions réglementés' dans le tableau de bilan. Une troisième flèche part de 'Résultat Y-24' vers 'Résultat' dans le tableau de bilan. Des numéros 31 et 32 sont placés à la fin de chaque tableau.

2. Les enregistrements relatifs aux dépréciations

2.1 Définitions

L'amortissement permet de calculer, à la clôture de chaque exercice, la valeur nette comptable du bien (VNC). Dans certains cas, la valeur actuelle du bien peut être inférieure à sa VNC. Cette perte de valeur est comptabilisée par une dépréciation

« La dépréciation d'un actif est la constatation que sa valeur actuelle est devenue inférieure à sa valeur nette comptable » (PCG 322-1-4)

« La valeur actuelle est la plus élevée de la valeur vénale et de la valeur d'usage » (PCG 322-1-8) ³²

2.2 Etapes de détermination:

- Existe-t-il un indice de perte de valeur ? Si oui on passe à l'étape suivante
- La valeur nette comptable est-elle supérieure à la valeur actuelle (max de la valeur vénale et de la valeur d'usage) ? Si oui on passe à l'étape suivante
- Constatation d'une dépréciation pour la différence (VNC-Valeur actuelle)

Dans la pratique, avant de calculer une valeur d'usage on regarde si valeur vénale > VNC. Dans ce cas, aucune dépréciation ne sera de toute façon constatée et le calcul de la valeur d'usage est inutile

Remarque :

Les dépréciations concernent les :

- Les immobilisations (amortissables ou non) mais également :
- Les stocks
- Les créances
- Les valeurs mobilières de placement

2.3 Enregistrement comptable

La dépréciation est la constatation :

- d'une charge calculée (débit d'un compte de charges 681, dotations aux dépréciations):
- de la dépréciation d'un compte d'actif (crédit d'un compte 29 pour les immob, 39 pour les stocks, 491 pour les créances, 59 pour les VMP).

Pour les créances

Avant constatation de la dépréciation, le montant de la créance est d'abord porté en créances douteuses par le crédit du compte client et le débit d'un compte « clients douteux » (416)

Exemple : une créance client de 5 000 est susceptible de n'être recouvrée que pour un montant de 4 500

Comptes débités / crédités	Date	Comptes	Débit	Crédit
	31/12/N			
416 Clients douteux ou litigieux		411 Clients	5 000	5 000
681 Dotations aux..... dépréciations		491 Dépréciation des comptes clients	500	500

Ex précédent. Enreg au 31/12/N d'une dépréciation de 500

Actif (Emplois)	Valeur brute	Amortissements et dépréciations	Valeur nette
Actif immobilisé			
Actif circulant créances Clients douteux et litigieux	5000	500	4500
TOTAL ACTIF			

Charges	Produits
Dotations aux dépréciations 500	

37

Une dépréciation peut être ajustée postérieurement à sa constatation, pour être augmentée, diminuée ou annulée.

La diminution ou l'annulation d'une dépréciation implique la constatation :

- d'un produit calculé (crédit d'un compte de produits 781, reprises sur dépréciations)
- de la diminution ou annulation de la dépréciation d'un compte d'actif (débit du compte de dépréciation)

38

Exemple (suite) : On estime le 31/12/N+1 que la dépréciation ne sera finalement que de 200€ (montant susceptible d'être recouvré : 4 800)

Comptes débités / crédités	Date	Comptes	Débit	Crédit
	31/12/N			
491 Dépréciation des comptes clients			300	
		781 reprise sur dépréciations		300

39

Ex précédent. Enreg au 31/12/N d'une reprise de 300

Actif (Emplois)	Valeur brute	Amortissements et dépréciations	Valeur nette
Actif immobilisé			
Actif circulant créances Clients douteux et litigieux	5000	500-300 =200	4 800
TOTAL ACTIF			

Charges	Produits
	Reprise sur dépréciations 300

40

3. Les enregistrements relatifs aux provisions

3.1 définitions

Le règlement CRC 2000-06 relatif aux passifs a modifié la définition et les critères de comptabilisation des provisions dans le but de mettre fin à des utilisations trop générales des provisions dans le cadre d'une interprétation extensive du principe de prudence, au détriment du principe de séparation des exercices.

Ces modifications permettent également un rapprochement avec la norme IAS 37

41

Une provision est « un passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise. » (PCG art. 212-3).

Par ailleurs le règlement CRC 2005-09 du 3 novembre 2005 a modifié la terminologie française relative aux provisions :

- Les provisions pour dépréciations ont été rebaptisées « dépréciations » (c.f supra), ne répondant plus à la définition d'un passif.
- Les provisions pour risques et dépréciations sont rebaptisées « provisions »

42

Actif (Emplois)	B	A et D	N	Passif (Ressources)
Actif immobilisé				Capitaux propres
Immobilisations incorp.				Capital
Immobilisations corp.				Réserves
Immobilisations fi.				Résultat
Actif circulant				Provisions réglementés
Stocks				
Créances				Provisions
Disponibilités				Provisions pour risques
TOTAL ACTIF				Provisions pour charges
				Dettes
				TOTAL PASSIF

43

43

Il faut distinguer les provisions des « charges à payer » mais également des « passifs éventuels » :

- Les charges à payer sont des « passifs certains dont il est parfois nécessaire d'estimer le montant ou l'échéance avec une incertitude moindre que pour les provisions » (c.f. infra)
- Les passifs éventuels correspondent soit à
 - des obligations qui ne sont que potentielles
 - des obligations probables et certaines mais pour lesquelles la sortie de trésorerie n'est ni probable ni certaine ou (cas plus rare dont l'échéance ou le montant ne peut faire l'objet d'une évaluation fiable). Ils ne font l'objet que d'une information en annexe.

44

	Obligation à la date de clôture	Sortie de ressources	Echéance ou montant	Classification au bilan
Dettes			Précis	
Charge à payer	Certaine		Non précise mais incertitude faible	Dettes
Provision	Certaine ou probable	Certaine ou probable	Non précis mais estimation fiable	Provision
Passif éventuel	Ni probable ni certaine	-----	-----	annexe
	Certaine ou probable (cas exceptionnel)	Probable ou certaine	Non précis et fiabilité de l'évaluation non suffisante	annexe

3.2 Evaluation

Les provisions sont évaluées « pour le montant correspondant à la meilleure estimation de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation [...] » (PCG 323-2)

« Même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice, il est procédé à la comptabilisation de provisions qui remplissent les conditions fixées à l'article 312-1.-2 » (PCG 312-2)

46

Exemple

Suite à un litige aux prud'hommes, une entreprise considère qu'elle a :

- une probabilité de 80% de devoir verser une indemnité de 10 000€
- une probabilité de 20% de devoir verser une indemnité de 20 000€

⇒ une provision est constituée pour 10 000€

« en présence de plusieurs hypothèses d'évaluation de la sortie de ressources, le montant à provisionner est, en général, celui qui correspond à l'hypothèse la plus probable » (PCG 323-2)

3.3 comptabilisation

Lors de la constitution de la provision, son montant est porté au crédit d'un sous-compte du compte 15 Provisions dont :

- 151 Provisions pour risque
- 153 Provisions pour pensions
- 154 Provisions pour restructurations
- 157 Prov. pour charges à répartir sur plusieurs ex.
- 158 Autres provisions pour charges

Lors de la constitution d'une provision (compte 15 et sous-comptes), le compte de provisions est crédité par le débit :

- du compte 681 « Dotations ...aux provisions d'exploitation » lorsqu'elle concerne l'exploitation ;
- du compte 686 « Dotations... aux provisions financières » lorsqu'elle affecte l'activité financière;
- du compte 687 « Dotations aux ...provisions exceptionnelles » lorsqu'elle a un caractère exceptionnel »

(sous-comptes du compte 68. dotations aux amortissements, dépréciations et provisions).

Ex : Suite de l'exemple.
Comptabilisation de la provision au 31/12

Comptes débités / crédités	Date	Comptes	Débit	Crédit
	31/12/N			
687 Dotation aux ...provisions exceptionnelles		151 Provisions pour risques	10 000	10 000

Impact sur le bilan et compte de résultat N

Actif (Emplois)	B	A et D	N	Passif (Ressources)
Actif immobilisé				Capitaux propres
Immobilisations incorp.				Capital
Immobilisations corp.				Réserves
Immobilisations fi.				Résultat ↘
				Provisions réglementés X-10
Actif circulant				Provisions ↗ + 10
Stocks				Dettes
Créances				TOTAL PASSIF
Disponibilités				
TOTAL ACTIF				

Charges	Produits
Dotation aux prov. 10	
Résultat X-10	

51

L'ajustement des provisions a lieu a chaque clôture d'exercice. Elles sont soit augmentées par le débit des sous-comptes 68 correspondant (c.f. supra) soit diminuées ou supprimées par le crédit des comptes :

- 781 « Reprises sur.... provisions d'exploitation »
- 786 « Reprises sur.... provisions financières »
- 787 « Reprises sur ...provisions exceptionnelles »

(sous-comptes du compte 78. reprises sur amortissements, dépréciations et provisions).

Ex : Suite de l'exemple.
Hypothèse 1 : l'indemnité, versée le X/X/N+1 s'élève à 10 000 €
Le 31/12/N+1 (ou le X/X/N+1): la provision n'étant plus justifiée, elle est totalement reprise .

Comptes débités	Date	Comptes crédités	Débit	Crédit
	X/X/N+1			
671 Charges exceptionnelles sur opération de gestion		512 Banque	10 000	10 000
	31/12/N+1 ou d°			
151 Provisions pour risques		787 Reprise ...sur provisions exceptionnelles	10 000	10 000

Impact sur le bilan et compte de résultat N+1

Actif (Emplois)	B	A et D	N	Passif (Ressources)
Actif immobilisé				Capitaux propres
Immobilisations incorp.				Capital
Immobilisations corp.				Réserves
Immobilisations fi.				Résultat
				Provisions réglementés Y
Actif circulant				Provisions ↘ 10-10 = 0
Stocks				Dettes
Créances				TOTAL PASSIF
Disponibilités				
TOTAL ACTIF				

Charges	Produits
Indemnité 10	
	Reprise sur prov. 10
Résultat Y	

Quand la provisions est correctement évaluée, l'impact de la charge de l'indemnité est nul sur l'exercice N+1

54

Suite de l'exemple, hypothèse 2 : l'indemnité, versée le X/X/N+1 s'élève à 12 000 €
Le 31/12/N+1 (ou le X/X/N+1): la provision n'étant plus justifiée, elle est totalement reprise .

Comptes débités	Date	Comptes crédités	Débit	Crédit
671 Charges exceptionnelles sur opération de gestion	X/X/N+1	512 Banque	12 000	12 000
15 Provisions pour risques	31/12/N+1 ou d°	787 Reprises sur amortissements dépréciations et provisions (exceptionnels)	10 000	10 000

Impact sur le bilan et compte de résultat N+1

Actif (Emplois)	B	A et D	N	Passif (Ressources)
Actif immobilisé				Capitaux propres
Immobilisations incorp.				Capital
Immobilisations corp.				Réserves
Immobilisations fi.				Résultat
				Provisions réglementés
				Y-2
Actif circulant				Provisions ↘
Stocks				10-10
Créances				=0
Disponibilités				Dettes
TOTAL ACTIF			-12	TOTAL PASSIF

Charges	Produits
Indemnité 12	Reprise sur prov. 10
Résultat Y-2	

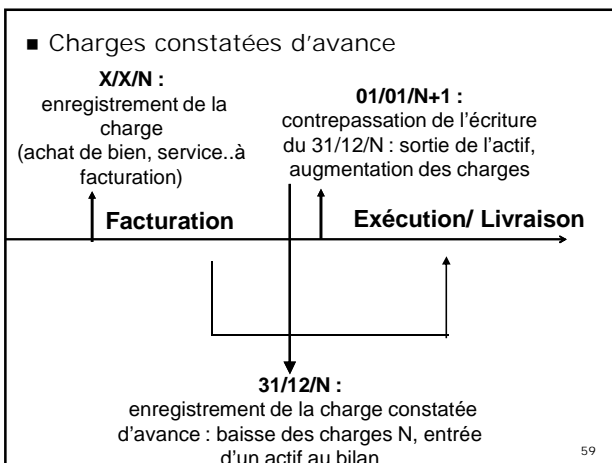
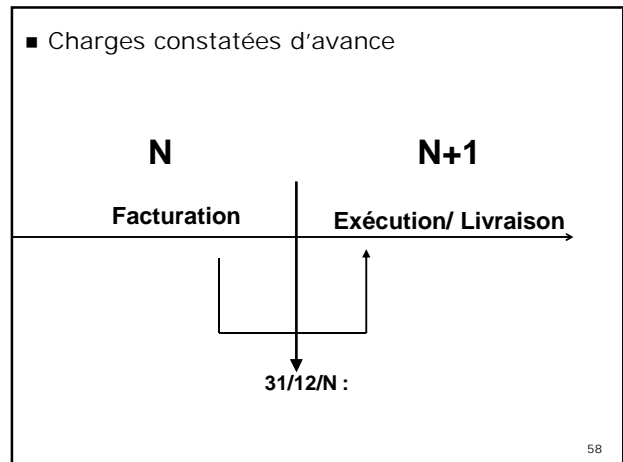
Ici l'impact sur N+1 est de +2k€ mais l'essentiel de la (12k€) porte bien sur l'exercice N (10k€)

4. Les enregistrements liés à l'application du principe de la séparation des exercices : ajustement des produits et des charges (leur enregistrement comptable ne sera pas abordé ici)

4.1 Les charges constatées d'avance

« Les charges constatées d'avance sont des actifs qui correspondent à des achats de biens ou de services dont la fourniture ou la prestation interviendra ultérieurement. » (PCG Art 211.1.5)

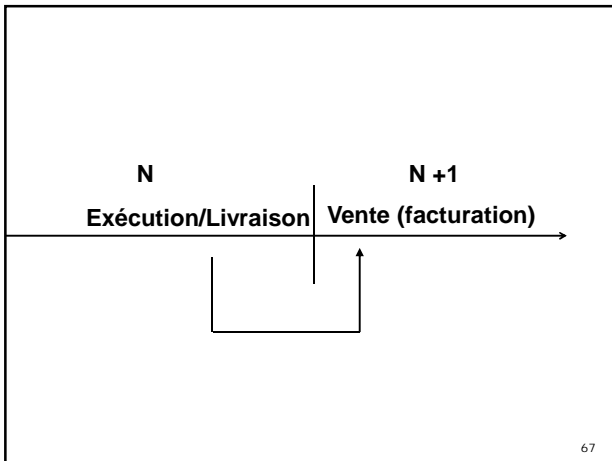
- Les charges correspondant à ces achats de biens et de services ont été enregistrés sur l'exercice N (à facturation).
- Mais leur exécution ou livraison n'interviendra que sur N+1
- L'enregistrement d'une charge constatée d'avance au compte 486 charges constatées d'avance (qui est un compte de régularisation actif) va permettre le report de la charge sur l'exercice N+1



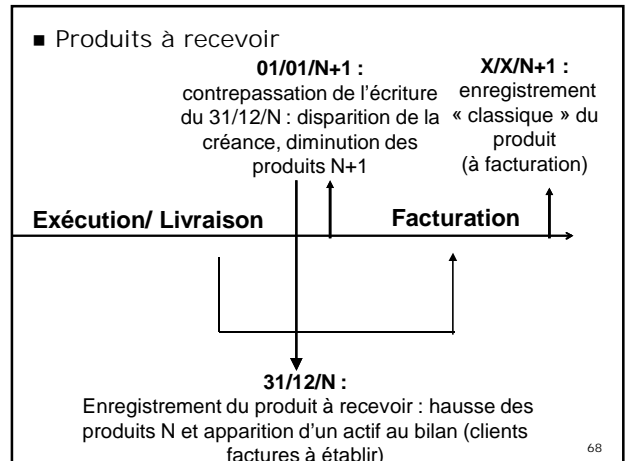
4.2 Les charges à payer

Les charges à payer sont des « passifs certains dont il est parfois nécessaire d'estimer le montant ou l'échéance avec une incertitude moindre que pour les provisions » (c.f. infra)

Elles sont notamment dues à des décalages entre exécution ou livraison d'un achat (sur un exercice N) et sa facturation (postérieure au 31/12/N)



67



68

5. Les enregistrements liés aux stocks

5.1 Définitions

« Les stocks constituent l'ensemble des biens ou des services qui interviennent dans le cycle d'exploitation de l'entreprise pour être :

- Soit vendus en l'état ou au terme d'un processus de production
- soit consommés au premier usage » (PCG)

Il s'agit de stocks de : marchandises, approvisionnements, produits, biens cours de fabrication, services en cours d'élaboration.

69

Impact sur le bilan et compte de résultat N

Actif (Emplois)	B	A et D	N	Passif (Ressources)
Actif immobilisé				Capitaux propres
Immobilisations incorp.				Capital
Immobilisations corp.				Réserves
Immobilisations fi.				Résultat
Actif circulant				
Stocks				Provisions
Créances				
Disponibilités				Dettes
TOTAL ACTIF				TOTAL PASSIF

70

5.2 Traitement comptable des variations de stock

- Les comptes de stock sont des comptes de bilan (actif circulant) :

- 31 Matières premières
- 32 Autres approvisionnements
- 33 En-cours de production de biens
- 34 En-cours de production de services
- 35 Stocks de produits
- 37 Stocks de marchandises

- Dans la Méthode de l'inventaire intermittent, les stocks et leur valorisation entre le début de la clôture de l'exercice sont traités uniquement à l'inventaire.

71

- Dans la Méthode de l'inventaire intermittent, les stocks et leur valorisation entre le début de la clôture de l'exercice sont traités uniquement à l'inventaire.
- La valeur N-1 des stocks est sortie des comptes de stock (crédit) quand la nouvelle valeur (valeur au 31/12/N) y fait son entrée (débit).
- La variation des stocks est quant à elle enregistrée:
 - en augmentation (en cas de variation positive) ou en diminution (en cas de variation négative) des produits de l'exercice pour les éléments produits par l'entreprise (ex : produits finis)
 - en diminution (en cas de variation positive) ou en augmentation (en cas de variation négative) des charges de l'exercice pour les éléments achetés par l'entreprise (ex : matières premières)

Nous ne détaillerons pas ces écritures

72

Deuxième partie : Les comptes annuels

73

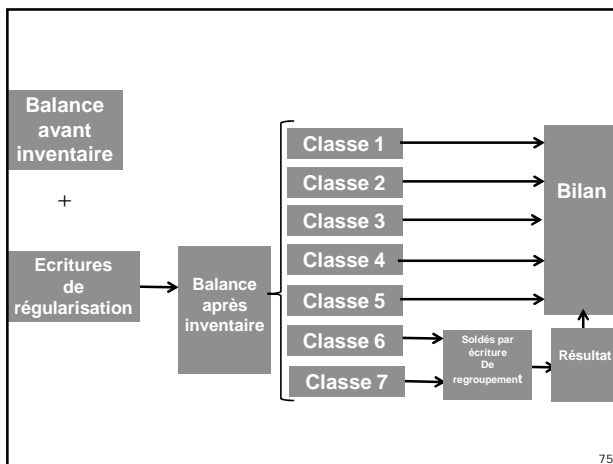
1. Les différentes étapes de l'établissement des comptes

Les enregistrements comptables relatifs aux travaux d'inventaire modifient les soldes de certains comptes.

Il convient donc d'établir une balance (document dressant l'ensemble des soldes des comptes de l'entreprise) après inventaire.

Les soldes sont ensuite regroupés en postes (du bilan et du compte de résultat) et les postes en rubriques.

74



75

2. L'établissement du compte de résultat

Rappel :

- Le compte de résultat est le document de synthèse qui retrace de façon détaillée les charges et les produits survenus dans l'exercice.
- Il permet donc d'éclairer sur le résultat des décisions de gestion.

76

2.1 La structure du compte de résultat.

Les charges et les produits sont présentés dans 3 rubriques :

- Charges et produits d'exploitation
- Charges et produits financiers
- Charges et produits exceptionnels

Ce compte de résultat peut être présenté « en compte » (charges à gauche et produits à droite) ou « en liste » (de façon à faire apparaître des résultats partiels (présentation la plus courante).

77

Exemple de compte de résultat (en compte)

Charges (classe 6)		Produits (classe 7)	
Charges d'exploitation		Produits d'exploitation	
Charges financières		Produits financiers	
Charges exceptionnelles		Produits exceptionnels	
Impôts sur les bénéfices			
Résultat (Bénéfice)	ou	Résultat (Perte)	
Total		Total	

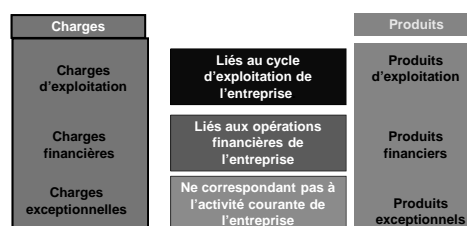
78

Exemple de compte de résultat (en liste)

Produits d'exploitation	
- Charges d'exploitation	
= Résultat d'exploitation (A)	
Produits financiers	
- Charges financières	
= Résultat financier (B)	
Produits exceptionnels	
- Charges exceptionnelles	
= Résultat exceptionnel (C)	
- Participation des salariés (d)	
- Impôts sur les bénéfices (e)	
Résultat de l'exercice (A+B+C-d-e)	

79

Les produits et les charges sont classés selon leur nature :



80

2.2 Correspondance entre les comptes et postes du compte de résultat.

- Préalable : compléments sur les différents comptes de produits et de charges :

Les comptes :

60 Achats
 61 et 62 services extérieurs
 63 Impôts taxes et versements assimilés
 64 Charges de personnel
 65 Autres charges de gestion courante
 +681 DADP – charges d'exploitation
 Constituent la rubrique « charges d'exploitation » du compte de résultat

81

Les comptes :

66 Charges financières
 + 686 DADP – financières
 Constituent la rubrique « charges financières » du compte de résultat

Les comptes :

67 Charges exceptionnelles
 + 687 DADP – exceptionnelles
 Constituent la rubrique « charges exceptionnelles » du compte de résultat

Les comptes

691 Participation des salariés aux résultats
 695 Impôt sur les bénéfices
 Correspondent aux lignes du même nom dans le compte de résultat

82

Les comptes :

70 Ventes
 71 Production stockée
 72 Production immobilisée
 74 Subvention d'exploitation
 75 Autres produits de gestion courante
 +781 Reprises sur dépréciations et prov.- produits d'exploitation
 +791 *Transferts de charges d'exploitation*
 Constituent la rubrique « produits d'exploitation » du compte de résultat

83

Les comptes :

76 Produits financiers
 +786 Reprises sur dépréciations et prov.- produits financiers
 +796 *Transferts de charges financières*
 Constituent la rubrique « produits financiers » du compte de résultat

84

Les comptes :

- 77 Produits exceptionnels
 - +787 Reprises sur dépréciations et prov.- produits exceptionnels
 - +797 Transferts de charges exceptionnelles
- Constituent la rubrique « produits exceptionnels » du compte de résultat

Ces comptes sont regroupés en postes au sein de chacune de ces rubriques

85

	Exercice N	Exercice N-1
Produits d'exploitation (1)		
Valeur de marchandises		
Produits sur ventes de services (2)		
Montant net du chiffre d'affaires	X	X
moins : Impôts et taxes		
Produits exceptionnels		
Produits financiers		
Subventions de diverses natures		
Reprises sur dépréciations, provisions (et amortissements), transferts de charges		
Autres produits		
Total I	X	X
Charges d'exploitation (2)		
Autres de non-branches (3)		
Variations de stocks (4)		
Autres de nature courante et autres approvisionnements (5)		
Variations de stocks (6)		
* Autres achats et charges externes		
Impôts, taxes et versements assimilés		
Salaires et traitements		
Charges sociales		
Dotation aux amortissements et dépréciations :		
- Sur immobilisations : déduction des amortissements (7)		
- Sur provisions, déduction des dépréciations		
- Sur stock-circulant : déduction des dépréciations		
Dotation aux provisions		
Autres charges		
Total II	X	X
* Y compris :		
- Reprises sur dépréciations		
- Reprises de crédibilité courantes		

86

	Exercice N	Exercice N-1
1. RESULTAT FINANCEMENT (1)		
Quota pour le dividende sur opérations faites en commun		
Intérêts sur emprunts bancaires	X	X
Revenus de valeurs mobilières et autres	X	X
Produits financiers		
Dotations aux amortissements et reprises de l'actif immobilisé (3)		
Autres intérêts et produits assimilés (4)		
Reprises sur dépréciations et provisions, transferts de charges		
Différence positive de change		
Autres produits		
Total V	X	X
Charges financières		
Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions		
Salaires et charges assimilées (5)		
Différence négative de change		
Charges sur les services de valeurs mobilières et placement		
Total VI	X	X
2. RESULTAT FINANCIER (V - VI)		
3. RESULTAT COURANT (1 - II - III - IV + V - VI)		
Produits exceptionnels		
Sur opérations de gestion		
Sur opérations en capital		
Reprises sur dépréciations et provisions, transferts de charges		
Total VII	X	X
Charges exceptionnelles		
Sur opérations de gestion		
Sur opérations en capital		
Dotation aux amortissements, dépréciations et provisions		
Total VIII	X	X
4. RESULTAT EXCEPTIONNEL (VII - VIII)		
Participations et valeurs mobilières détenues		
Impôts sur les bénéfices (9)		
Total des produits (I - III - V + VII)	X	X
Total des charges (II - IV - VI - VIII - IX - X)	X	X
Résultat net (1 - II - III - IV + V - VI - VII - VIII - IX - X)		

87

2.3 Les écritures de clôture des comptes.

Après l'établissement du compte de résultat, il convient de solder tous les comptes de gestion (charges et produits) le résultat de l'exercice dans un compte spécifique : 12. Résultat de l'exercice

Cette opération consiste à :

- Débiter tous les comptes de produits (et de charges) créditeurs
- Créditer tous les comptes de charges (et de produits) débiteurs
- Débiter ou créditer pour la différence, le compte 12. **Résultat de l'exercice**

Ceci permet non seulement de déterminer le résultat qui apparaîtra au bilan mais aussi de faire « repartir à zéro » les comptes de produits et de charges pour l'exercice suivant.

88

Exemple :

A la fin de l'exercice N, L'entreprise X (activité de négoce) présente des comptes de produits créditeurs pour un total de 152 000 € et des comptes de charges débiteurs pour un total de 115 000€ (bénéfice : 37 000)

Comptes débités	Date	Comptes crédités	Débit	Crédit
707 Ventes de marchandises Etc	31/12/N		152 000	
		607 Achats de marchandises Etc..		115 000
		12 Résultat de l'exercice		37 000

N.B : écriture passée après établissement du compte de résultat

89

3. L'établissement du bilan

Rappel

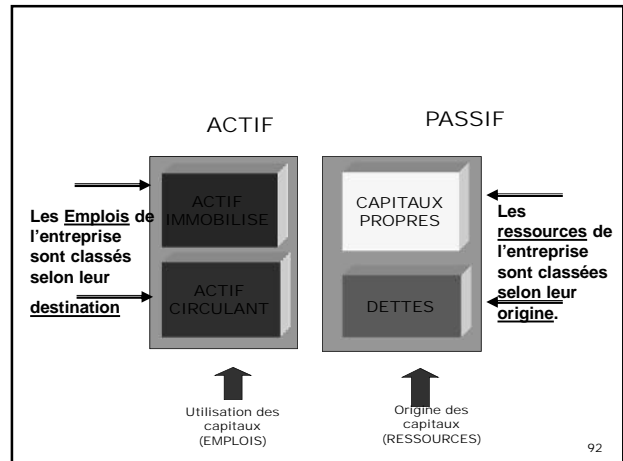
Le Bilan est le document comptable qui donne la représentation, à une date donnée, du patrimoine de l'entreprise.

Il fait apparaître les moyens mis en œuvre par l'entreprise pour réaliser son activité, et la manière dont ils sont financés.

3.1 La structure du bilan

Actif (Emplois)	B	A	N	Passif (Ressources)
Actif immobilisé				Capitaux propres
Actif circulant				Provisions
				Dettes
TOTAL ACTIF				TOTAL PASSIF

91



92

L'actif (emploi ou droits) est classés par destinations



93 93

Le passif (ressources ou obligations) est classés en fonction de son origine



94

Le bilan est présenté en tableau (Actif à gauche, passif à droite).

Il est présenté avant affectation du résultat (Le PCG prévoit également un modèle après affectation, mais sa production n'est pas prévue pas le code de Commerce).

Les comptes de bilan dont les soldes sont débiteurs sont inscrits à l'actif sauf

- Le résultat de l'exercice (toujours au passif, même si c'est une perte, donc même si son solde est débiteur, mais avec un signe -)
- Le report à nouveau débiteur (119) (idem).

95

Les comptes de bilan dont les soldes sont créditeurs sont inscrits au passif sauf

- Les comptes d'amortissement et de provisions (colonne amortissement et dépréciations) (compte 28, 29, 39, 49, 59) qui viennent en déduction des postes d'actif bruts correspondants pour permettre la détermination des actifs nets (3^{ème} colonne).

96

3.2 Correspondance entre les comptes et les postes du bilan

- Préalable : compléments sur les différents comptes de bilan et les rubriques du bilan:

Les comptes de la classe 2 :

2 Immobilisations constituent la rubrique « Actif immobilisé » (total I) de l'actif

Les comptes de la classe :

3 Stocks et en-cours

4 Comptes de tiers débiteurs (créances)

5 Comptes financiers débiteurs

+ le compte 486 Charges constatées d'avance constituent la rubrique « Actif circulant » (total II) de l'actif

Les comptes

481 Charges à répartir sur plusieurs exercices

169 Primes des remboursement des obligations

476 Différences de conversion- actif

constituent les totaux III, IV et V de l'actif.

Nous ne nous détaillerons pas sur ces postes

Attention :

Les soldes (créditeurs) des comptes 28, 29, 39, 49, 59 sont inscrits correspondent aux amortissements et dépréciations des actifs correspondants (colonne du milieu, actif soustractif)

98

Les comptes

10 Capital et réserves

11 Report à nouveau

12 résultat de l'exercice

13 Subventions d'investissement

14 Provisions réglementées

constituent la rubrique « capitaux propres » (total I) du passif.

Les comptes

15 Provisions constituent la rubrique

« provisions » (total II) du passif.

99

Les comptes

16 Emprunts et dettes assimilées

17 Dettes rattachées à des participations

+ Les comptes de la classe :

4 Comptes de tiers créditeurs (autres que 49)

5 Comptes financiers créditeurs (autres que 59)

+ le compte 487 Produits constatés d'avance constituent la rubrique « Dettes » (total III) du passif

Le compte 477 Différences de conversion- passif

constitue le total IV du passif (Ecart de conversion passif).

- Ces comptes sont regroupés en postes au sein de chacune de ces rubriques

100

ACTIF	Exercice N		Exercice N-1	
	Debit	Crédit (à déduire)	Debit	Crédit
Capital inscrit - sous appelé				
ACTIF IMMOBILISÉ (01)				
Immobilisations incorporelles :				
Frais d'établissement				
Frais de recherche et de développement				
Concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires				
Fonds communaux (1)				
Autres				
Immobilisations incorporelles en cours				
Autres et accessoires				
Immobilisations corporelles				
Terrains				
Concessions				
Installations techniques, matériel et outillage industriels				
Autres				
Immobilisations corporelles en cours				
Autres et accessoires				
Immobilisations financières (2) :				
Participations (3)				
Créances rattachées à des participations				
Tiers rattachés de l'exercice de participation				
Autres titres immobilisés				
Prêts				
Autres				
Total I	X	X	X	X

(1) Debit et crédit en euros.
(2) Debit et crédit en euros.

101

ACTIF	Exercice N		Exercice N-1	
	Debit	Amortissements et dépréciations (à déduire)	Debit	Crédit
ACTIF CIRCULANT				
Stocks et espèces (01) :				
Matières, quantités en cours, objets-développés				
Essences de production [matières et services] (02)				
Produits intermédiaires et fins				
Marchandises				
Avances et acomptes versés sur commandes				
Créances (3) :				
Et (autres Clients (03) et Comptes rattachés (04))				
Autres				
Capital inscrit - appelé, sous versé				
Valeurs rattachées de placement (05) :				
Autres propres				
Autres titres				
Instrument de trésorerie				
Dépôts				
Charges constatées d'avance (06)				
Total II	X	X	X	X
Charges à répartir sur plusieurs exercices (08)	X	X	X	X
Primes de remboursement des emprunts (09)	X	X	X	X
Ecart de conversion Actif (V)	X	X	X	X
TOTAL GÉNÉRAL (I + II + III + IV + V)	X	X	X	X

(0) Base commune (Euro ou Franc).
(1) Y compris de tout déductif (autres taxes, d'impôt, et autres).
(2) Y compris de tout déductif (autres taxes, d'impôt, et autres).
(3) Y compris de tout déductif (autres taxes, d'impôt, et autres).
(4) Y compris de tout déductif (autres taxes, d'impôt, et autres).
(5) Y compris de tout déductif (autres taxes, d'impôt, et autres).
(6) Y compris de tout déductif (autres taxes, d'impôt, et autres).
(7) Y compris de tout déductif (autres taxes, d'impôt, et autres).
(8) Y compris de tout déductif (autres taxes, d'impôt, et autres).
(9) Y compris de tout déductif (autres taxes, d'impôt, et autres).

102

PASSIF	Exercice N	Exercice N-1
CAPITAUX PROPRES *		
Capital (sans verse) (1) (2)		
Primes d'émission de titres d'épargne		
Excès de réévaluation (3)		
Reserves (4)		
Reserve légale		
Reserves statutaires ou contractuelles		
Reserves réglementées		
Autres		
Rapport à exercer (5)		
Résultat de l'exercice (à valoir ou en plus) (6)		
Subventions d'équipement		
Provisions réglementées		
Total I	X	X
PROVISIONS		
Provisions pour dépréciation		
Provisions pour dangers		
Total II	X	X
DÉBITES (1) (2)		
Engagements rattachés aux immobilisations		
Autres engagements rattachés		
Engagements et dettes envers les établissements de crédit (3)		
Engagements et dettes financières diversifiés (4)		
Avances et emprunts reçus sur concours ou cours		
Dettes Financières et Comptes courants (5)		
Dettes fiscales et sociales		
Dettes sur immobilisations et Equipements attachés		
Autres dettes		
Des débiteurs de rattachement		
Produits constatés (Finances (1))		
Total III	X	X
Excès de comptes Débit (IV)	X	X
TOTAL GÉNÉRAL (I + II + III + IV)	X	X
(1) (2) (3) (4) (5) (6) (7) (8) (9) (10) (11) (12) (13) (14) (15) (16) (17) (18) (19) (20) (21) (22) (23) (24) (25) (26) (27) (28) (29) (30) (31) (32) (33) (34) (35) (36) (37) (38) (39) (40) (41) (42) (43) (44) (45) (46) (47) (48) (49) (50) (51) (52) (53) (54) (55) (56) (57) (58) (59) (60) (61) (62) (63) (64) (65) (66) (67) (68) (69) (70) (71) (72) (73) (74) (75) (76) (77) (78) (79) (80) (81) (82) (83) (84) (85) (86) (87) (88) (89) (90) (91) (92) (93) (94) (95) (96) (97) (98) (99) (100)		

103

4. L'annexe

La loi du 30 avril 1983 a introduit un 3^{ème} document dans les comptes annuels : l'annexe. Celle-ci répond à un besoin d'information financière et comporte toutes les explications nécessaires à une meilleure compréhension du bilan et du compte de résultat en complétant ou en commentant les informations qu'ils contiennent.

Sa présentation est peu normalisée. Le PCG donne une liste d'informations à fournir dès lors qu'elles sont **d'importance significative**.

104

Elle comprend des informations sur :

- Les règles et méthodes comptables
- Les notes sur le bilan et le compte de résultat
- Les autres informations significatives

Nous ne détaillerons pas ce troisième document dans le cadre de ce cours.

105