

## Je fais le point

### 1. Réalisation des travaux comptables relatifs à la constitution de l'entreprise

Les opérations comptables relatives à la constitution de l'entreprise doivent être enregistrées.

#### Rappel juridique

C'est par la réalisation des apports que les futurs associés vont avoir la qualité d'associé. En contrepartie de cet apport, chaque associé va recevoir un droit de propriété sur l'ensemble des actifs de l'entreprise proportionnellement à cet apport. Ce droit de propriété va être représenté par une part/action dans le capital de la société créée.

S'agissant d'un acte juridique passant d'un patrimoine (celui de chaque associé) à un autre patrimoine (celui de la personne morale), l'opération d'apport doit être comptabilisée dès la constitution de la société.

En comptabilité, les apports effectués par les associés (exemple : Société à responsabilité limitée SARL)/actionnaires (exemple : Société anonyme SA) devront être enregistrés.

Il existe trois catégories d'apports (apport en numéraire, apport en nature et apport en industrie).

Seuls les apports en numéraire et les apports en nature seront comptabilisés. Il n'y a pas d'écriture comptable pour les apports en industrie, et d'autre part, certaines sociétés – société anonyme – excluent cette catégorie d'apport. Les apports en nature doivent être intégralement libérés lors de la constitution de la société.

L'apport en nature peut être réalisé en propriété, en jouissance ou en usufruit

Les apports en numéraire peuvent être partiellement libérés lors de la constitution de la société.

Mais le Code de commerce a prévu une libération minimum, en fonction de la forme juridique de la société, des apports en numéraire :

Pour une SARL : la libération minimale des apports en numéraire est de 1/5 du capital de la société.

Pour une SA : la libération minimale des apports en numéraire est de 1/2 du capital de la société.

Le Code de commerce a également prévu une échéance : la libération du solde (pour une SARL ou pour une SA par exemple) doit intervenir dans les 5 ans suivant l'immatriculation de la société au registre du commerce et des sociétés (RCS).

Il faut retenir 3 étapes dans l'enregistrement comptable des apports en numéraire :

- enregistrement de la promesse d'apports ;
- enregistrement de l'appel du capital ;
- enregistrement de la libération des apports en numéraire.

#### ■ Les comptes à utiliser

101 Capital	45611. Apports en nature
1011 Capital souscrit-non appelé	45615. Apports en numéraire
1012 Capital souscrit-appelé, non versé	4562 Apporteurs capital appelé, non versé
1013 Capital souscrit – appelé, versé	45621 Actionnaires capital souscrit et appelé, non versé
4561 Associés comptes d'apports en société	45625 Associés capital appelé, non versé

## 2. L'enregistrement des opérations comptables relatives à l'augmentation de capital

### Rappel juridique

Lorsqu'une entreprise a besoin d'augmenter ses ressources stables, elle peut recourir à une augmentation de capital. Le capital de l'entreprise va alors être augmenté par la création de nouvelles actions, qui sont destinées à être achetées par les actionnaires déjà présents dans l'entreprise ou bien par de nouveaux actionnaires. La part du résultat non distribuée, présente dans les réserves peut également être incorporée dans le capital social.

### ■ Les formes d'augmentation de capital et leur enregistrement comptable

#### L'augmentation de capital par incorporation de réserves :

On est ici dans le cas d'un transfert des réserves dans le capital. La part transmise peut être ajoutée aux actions déjà existantes (ce qui augmente la valeur nominale des actions) ou bien par la création de nouvelles actions qui sont alors distribuées aux actionnaires au prorata des actions déjà possédées par les actionnaires.

#### Traitement comptable :

L'écriture comptable consiste à un virement de compte à compte entre le compte de réserves et le capital souscrit appelé versé.

↳ Exemple :

La SA Berny a un capital de 20 000 actions de valeur nominale 80 €. Les capitaux propres sont composés :

Capital	1 600 000 (20 000 x 80 €)
Réserve légale	144 000
Autres réserves	800 000
Total	2 544 000

Les actionnaires ont décidé de procéder à une augmentation de capital par incorporation d'une partie des autres réserves pour 400 000 € le 20/05/N.

Le nombre d'actions nouvelles sera de 400 000 €/80 € soit 5 000 unités.

Cette décision va donc représenter 5 000 nouvelles pour 20 000 anciennes, soit une nouvelle pour 4 anciennes.

Chaque actionnaire qui possède 4 actions va se voir attribuer 1 nouvelle action.

Ainsi les capitaux propres de l'entreprise SA Berny :

Capital :	2 000 000 (25 000 x 80 €)
Réserve légale :	144 000
Autres réserves :	400 000 (800 000 – 400 000)
Total :	2 544 000 (soit 2 544 000/25 000 = 101,76 € par actions.

### ■ L'augmentation de capital par conversion d'obligations convertibles

Certaines obligations sont convertibles en capital. Les détenteurs de la dette de l'entreprise deviennent alors actionnaires et non plus créanciers.

### ■ L'augmentation de capital par apports en nature

Pour rémunérer un apport en nature, c'est-à-dire un nouvel apport d'actifs, les entreprises peuvent également délivrer des nouvelles actions.

### ■ L'augmentation de capital par apports en numéraire

Lorsqu'une entreprise souhaite financer de nouveaux investissements, elle peut émettre une proposition de nouvelles souscriptions sur le marché primaire afin d'augmenter en numéraire son capital. L'entreprise peut alors également proposer un droit préférentiel de souscription à ses actionnaires actuels afin qu'ils puissent racheter ces nouvelles actions à un tarif avantageux.

Exemple : en reprenant le cas de l'entreprise SA Berny : on va supposer qu'elle va devoir à nouveau procéder à une augmentation de capital. Elle fait le choix de procéder cette fois à une augmentation de capital par apports en numéraire de 5 000 nouveaux titres le 10/09/N.

- montant de la valeur nominale de l'action : 80 € ;
- montant de la valeur unitaire du titre : 101,76 €.

L'entreprise pourra donc fixer son prix d'émission entre 80 € (qui correspond à la valeur nominale) et 101,76 € (valeur unitaire du titre).

On va supposer que l'entreprise a fixé le prix d'émission à 90 €.

La valeur totale de l'augmentation de capital en numéraire est donc de :  $5\,000 \times 90 = 450\,000$  €.

La prime d'émission sera donc de  $5\,000 \times (90 - 80) = 50\,000$  €.

Le montant du capital sera augmenté de  $5\,000 \times 90 = 450\,000$  €.

Traitement comptable d'une augmentation de capital par apports en numéraire : compte 4563 et 1041.

### ■ Le traitement comptable des frais d'augmentation de capital

Une augmentation de capital entraîne des frais : frais d'actes notariés, frais de publicité légale, frais liés aux droits d'enregistrement. L'article 212-9 du PCG prévoit 3 traitements différents du traitement comptable des frais d'augmentation de capital :

- l'imputation des frais sur la prime d'émission : fiscalement, les frais font l'objet, en fin d'exercice, d'une déduction extra-comptable ;
- l'inscription des frais en charges de l'exercice : il est possible de comptabiliser les frais d'augmentation de capital en charges ;
- inscription des frais d'augmentation de capital par étalement en frais d'établissement

## 3. Réalisation des opérations d'inventaire

L'inventaire a pour objectif de déterminer la situation patrimoniale de l'entreprise à la date de fin d'exercice.

Il s'agit de contrôler l'existence et la valeur des éléments actifs et passifs du patrimoine de l'entreprise au moins une fois tous les douze mois.

Il n'y a pas lieu de s'en tenir uniquement au stock de marchandises et produits.

#### L'inventaire des stocks

Un stock est un actif détenu pour être vendu dans le cours normal de l'activité ou destiné à être consommé dans le processus de production ou de prestation de services, sous forme de matières premières ou de fournitures (PCG article 211-7).

Comment distinguer un stock d'une immobilisation ?

La nature d'un bien ne permet pas de savoir s'il est stocké ou immobilisé. Seules sa destination et son utilisation par rapport à l'activité de l'entreprise permettent de faire la distinction.

Ainsi un même bien peut être un stock pour une entreprise et une immobilisation pour une autre.

Un bien stocké est détenu sur une courte période alors qu'un bien immobilisé est détenu à long terme.

## La mise à jour des stocks en comptabilité répond à l'objectif d'image fidèle de l'entreprise

### ■ L'inventaire physique des stocks

Il s'agit de compter physiquement l'ensemble des biens détenus en stock. Ce comptage est obligatoire et doit être effectué au moins une fois par an dans un délai de 3 mois à la fin de l'exercice comptable.

**Le rôle de l'inventaire physique** des stocks permet à l'entreprise de contrôler les écarts (pertes/vols/dépréciations) par rapport au niveau des stocks théoriques (informatique) et de s'assurer d'une homogénéité de la valeur des stocks entre les exercices comptables.

**Inventaire périodique** : méthode préconisée par le PCG. En effet, les achats et les ventes sont enregistrés toute l'année (classes 6 ou 7) mais les comptes de stocks (classe 3) ne sont pas mis à jour. Ce n'est qu'une fois par an, lors de la clôture des comptes, qu'ils sont corrigés à partir des informations issues de l'inventaire physique.

**Inventaire permanent** : possible aujourd'hui grâce à l'informatique. La méthode de l'inventaire permanent nécessite d'enregistrer les mouvements d'entrées et de sorties au fur et à mesure qu'ils se présentent et à arrêter à chaque fois le nouveau solde afin d'avoir un inventaire comptable constamment à jour. Il maintient un compte séparé dans le grand livre auxiliaire pour chaque marchandise en stock et le compte est mis à jour à chaque entrée ou sortie.

#### L'évaluation des stocks : coût d'acquisition et coût de production

Le coût des stocks doit comprendre tous les coûts d'acquisition, de transformation et autres coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent : article 213-30 PCG.

##### Coût d'acquisition :

Le coût d'acquisition des stocks correspond au prix d'achat majoré des coûts directement attribuables.

Le prix d'achat comprend les droits de douane et autres taxes non récupérables, après réduction des rabais commerciaux, remises, escomptes de règlement et autres éléments similaires.

Les coûts doivent être directement attribuables : ce sont les frais de transport, de manutention et autres coûts directement attribuables à l'acquisition des produits finis, des matières premières et des services.

**Coût de production** : le coût de production des stocks comprend les coûts directement liés aux unités produites, majorés des frais généraux de production fixes et variables encourus pour transformer les matières premières en produits finis : PCG article 213-32

On met dans les coûts de production : les charges nécessaires à la fabrication du bien : matières premières consommées, main-d'œuvre directe, frais généraux de production fixes et variables.

### ■ La dépréciation des stocks

La dépréciation des stocks est le risque de perte de valeur des éléments en stock. Ainsi, la dépréciation va comparer la valeur nette comptable des stocks à leur valeur actuelle.

La constatation d'une dépréciation des stocks est obligatoire en comptabilité même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice.

La dépréciation des stocks représente une charge : il faut donc effectuer une dotation aux dépréciations des stocks.

La constatation de la dépréciation des stocks en comptabilité : Compte à utiliser :

Dans le sous-compte du compte 6817 « Dotations aux dépréciations des actifs circulants » : le compte 68173 « Dotations aux dépréciations des stocks ».

D'autre part, la dépréciation doit figurer au compte 39. En fonction du type de stocks : exemples :

391 « Dépréciations des matières premières »

392 « Dépréciations des autres approvisionnements »

393 « Dépréciations des en-cours de production de biens »

L'enregistrement comptable de la dépréciation est la conséquence du principe de prudence et du principe du coût historique.

Le **principe de prudence** correspond à tout évènement de nature à menacer l'entreprise. Ainsi la dépréciation représente un risque de perte de valeur des actifs de l'entreprise.

Le **principe du coût historique** signifie que les éléments du patrimoine doivent apparaître au bilan à leur valeur d'entrée dans le patrimoine de l'entreprise.

#### 4. Les amortissements

L'amortissement consiste à répartir dans le temps (sur la durée d'utilisation) tout ou partie du coût d'acquisition ou du coût de production (base amortissable) d'une immobilisation amortissable en fonction des avantages économiques qu'elle procure à l'entreprise.

L'amortissement a pour objet de rendre compte de la dépréciation des éléments d'actif.

Les comptabilisations d'amortissements sont des opérations d'inventaire, elles interviennent donc en fin de chaque exercice comptable.

L'absence de comptabilisation des amortissements est constitutive de l'infraction délictuelle de présentation de faux bilan.

Les éléments amortissables sont une charge et vont concerner plusieurs exercices, en fonction de la consommation dans le temps des avantages économiques procurés par l'utilisation de ce bien.

Comptablement, la charge est constituée par une dotation annuelle aux amortissements.

L'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de son utilisation par l'entreprise.

Le coût de l'élément amortissable est ainsi réparti sur sa période d'utilisation. (PCG article 322-1.2)

Par conséquent, la consommation sur un seul exercice n'est pas un élément d'actif et équivaut à une charge.

L'amortissement correspond donc à un actif consommé sur plusieurs exercices.

D'autre part, pour revêtir le qualificatif d'amortissement, l'actif doit être véritablement consommé sur sa durée d'utilisation par l'entreprise.

##### ■ La durée d'utilisation de l'actif

Article 322-1.2 PCG : la durée d'amortissement est la durée d'utilisation du bien par l'entreprise.

La durée d'amortissement d'un bien va donc varier d'une entreprise à une autre, selon l'utilisation qu'elle en fait.

##### ■ La base amortissable

Article 322-1.6 PCG : la base amortissable d'un bien correspond à sa valeur brute (VB) sous déduction de sa valeur résiduelle (VR).

La valeur brute du bien correspond à sa valeur d'entrée dans le patrimoine et s'entend soit du coût de production, soit du coût d'acquisition.

La valeur résiduelle est le montant, net des coûts de sortie attendus, qu'une entité obtiendrait de la cession de l'actif sur le marché à la fin de son utilisation.

$$\text{Base amortissable} = \text{VB} - \text{VR NETTE}$$

La valeur résiduelle doit être déterminée dès l'origine.

## Les modes comptables d'amortissement

Le mode d'amortissement doit refléter au mieux le rythme de consommation des avantages économiques attendus par l'entreprise. Il peut être linéaire (en unités de temps : donc en nombre d'années) ou basé sur des unités d'œuvre consommées.

### ■ Le mode d'amortissement linéaire

L'amortissement linéaire est une technique permettant une mesure uniforme de la consommation des avantages économiques sur la durée d'utilisation du bien concerné. Il est appliqué à défaut de mode mieux adapté. Il s'exprime en unités de temps.

L'unité de temps est le nombre probable d'années d'utilisation de l'immobilisation par l'entreprise.

L'amortissement annuel est pratiqué en utilisant un taux d'amortissement déterminé de la façon suivante :

Taux linéaire =  $\frac{1}{\text{Durée probable d'utilisation}}$

Durée probable d'utilisation x 100 (exprimé en %)

Ce taux est ensuite appliqué à la base amortissable pour calculer l'annuité d'amortissement.

Annuité d'amortissement = Base amortissable x Taux

L'annuité d'amortissement peut aussi être calculée plus simplement en divisant la base amortissable par le nombre probable d'années d'utilisation par l'entreprise.

### ■ Quid si le bien est acquis en cours d'exercice ?

Si le bien est acquis en cours d'exercice, la première annuité est réduite prorata temporis pour ne tenir compte que de la période allant de la mise en service à la date de clôture de l'exercice.

Le décompte se fait en nombre de jours, soit sur des années civiles de 365 jours avec décompte exact des jours à amortir, soit sur des années de 360 jours avec des mois de 30 jours.

Dans cette dernière hypothèse :

Première annuité = Base amortissable x Taux x Nombre de jours/360

Au terme de l'utilisation, le dernier amortissement sera réduit, prorata temporis, pour ne tenir compte que de la période allant de la date de début d'exercice jusqu'à la date finale d'utilisation.

La somme des amortissements pratiqués, au terme de l'utilisation prévue, doit correspondre à la base amortissable.

### ■ Le mode d'amortissement comptable unités d'œuvre

L'unité d'œuvre est une unité de mesure de la consommation des avantages économiques utilisés lorsque l'unité de temps n'est pas suffisamment révélatrice de la consommation des avantages économiques.

↳ *Exemples d'unités d'œuvre* : kilomètres parcourus pour un véhicule, nombre de pièces pouvant être fabriqués par une machine, heures machines consommées.

Le mode d'amortissement comptable unité d'œuvre est calculé annuellement lors de la clôture de l'exercice comptable :

$$\text{Annuité d'amortissement} = \frac{\text{Base amortissable} \times \text{Nombre d'unités d'œuvre heure de l'exercice}}{\text{nombre total d'unités d'œuvre}}$$

## Les modes fiscaux d'amortissement

Afin de favoriser l'investissement dans les entreprises, l'administration fiscale prévoit dans certains cas un amortissement fiscal différent de l'amortissement comptable.

Cette **incitation fiscale** permet à l'entreprise d'amortir le bien de façon accélérée dès les premières années d'utilisation.

Base amortissable fiscale = coût d'acquisition (ou coût de production) :

- l'amortissement dégressif fiscal;
- l'amortissement exceptionnel fiscal.

### ■ L'amortissement dégressif fiscal

Les biens pouvant donner lieu à un amortissement dégressif sont fixées par le Code général des impôts.

Ne peuvent bénéficier de cet amortissement dérogatoire que ces biens, à la double condition d'avoir été acquis neufs et d'avoir une durée d'utilisation fiscale au moins égale à trois ans

L'administration fiscale détermine des durées d'usage par groupes d'immobilisations, valables quelle que soit l'entreprise.

Le taux dégressif est obtenu en multipliant le taux linéaire par un coefficient qui varie selon la durée d'utilisation fiscale du bien.

#### Le calcul des annuités en mode d'amortissement dégressif :

Le calcul des annuités d'amortissements diffère sensiblement du calcul en mode linéaire.

**Première annuité** : elle se calcule avec un prorata temporis mais ne prend en compte que les mois entiers depuis l'acquisition jusqu'à la date de clôture de l'exercice.

$$\text{Annuité fiscale} = \text{Coût d'acquisition} \times \text{Taux dégressif} \times \text{Nombre de mois}/12$$

Annuités suivantes :

L'amortissement se pratique sur la valeur nette fiscale.

Valeur nette fiscale = coût d'acquisition – somme des amortissements pratiqués.

Annuité fiscale = valeur fiscale nette x taux dégressif.

Passage au mode linéaire :

Lorsque le taux du linéaire devient supérieur au taux du dégressif pour les années restant à courir, il convient de modifier le mode de calcul des amortissements pour les annuités restantes.

### ■ L'amortissement exceptionnel fiscal

Il s'agit d'un régime spécifique d'amortissement pour certaines immobilisations.

↳ *Exemples* : logiciels acquis par les entreprises; biens destinés à la sécurité de l'entreprise et à la protection du personnel; matériels destinés à économiser l'énergie ou les équipements de production d'énergies renouvelables.

## Le plan d'amortissement

Pour élaborer un plan d'amortissement comptable : il est nécessaire de réunir plusieurs informations.

### ■ Cas d'une immobilisation non décomposable

Cas le plus simple : à une immobilisation correspond un plan d'amortissement.

Le plan d'amortissement se construit par ligne. Il est établi dans son intégralité dès la première année. Chaque ligne représente un exercice comptable.

Le plan reprend le détail des informations nécessaires aux calculs des amortissements.

La valeur nette comptable correspond à la valeur brute (coût d'acquisition ou de production) moins les amortissements cumulés.

Elle figure à l'actif net du bilan dans la colonne « Montant net ».

### ■ Cas d'une immobilisation décomposable

Lorsqu'une immobilisation est décomposable, les éléments qui la composent ont des durées de vie différentes ou un mode de consommation des avantages économiques différent.

La nature même d'une immobilisation décomposable impose l'élaboration d'autant de plans d'amortissement que de composants.

Il faudra donc déterminer à la fois le coût et la valeur résiduelle de chaque composant afin de calculer leur base amortissable ainsi que les paramètres du plan d'amortissement (mode, durée).

## Les modifications du plan d'amortissement

Principe : article 322-4 PCG : le plan d'amortissement, une fois établi, est intangible, sauf dans deux hypothèses :

- lorsque le bien a subi une dépréciation ;
- lorsque le rythme ou la durée de consommation des avantages économiques est modifié de façon significative par rapport à ce qui avait été prévu à l'origine.

Dans ce cas, le plan d'amortissement, défini à la date d'entrée du bien à l'actif, ne reflète plus aucune réalité économique. La modification est alors significative. Dans le but de rétablir la réalité économique, le plan d'amortissement doit être modifié.

La modification du plan est prospective, c'est-à-dire orientée vers l'avenir. Les amortissements déjà pratiqués restent acquis. Il est exclu de modifier les amortissements constatés en comptabilité. Par contre, il est nécessaire de rétablir pour l'avenir la réalité économique.

## 5. Les opérations d'inventaire relatives aux tiers

L'analyse des créances à l'inventaire nécessite en particulier d'analyser le poste des créances clients.

Il existe différents types de créances

### ■ Les créances douteuses : risque de perte

Les créances douteuses sont des créances certaines dans leur principe possédées par une entreprise à l'encontre de clients qui présentent une solvabilité douteuse ou envers des clients avec lesquels elle est en litige.

Cela correspond à l'hypothèse où la solvabilité du client va être douteuse car à l'échéance du terme, le client n'effectue pas le règlement.

Par conséquent, le montant de la créance figurant au bilan de l'entreprise ne représente plus le montant réel qu'elle va pouvoir recouvrer.

Par application du principe de prudence, l'entreprise devra évaluer ce risque de perte et procéder à une dépréciation de la créance.

#### • La comptabilisation d'une créance douteuse :

Compte 416 « clients douteux ou litigieux » à débiter.

Compte 411 « créances clients » à créditer.

S'il existe un risque de perte probable, l'entreprise doit procéder à la comptabilisation d'une dépréciation.

L'entreprise doit alors déprécier de manière totale ou partielle le montant hors taxes de la créance.

#### • La comptabilisation de la dépréciation :

Compte 68174 « dotations aux provisions pour dépréciation des créances » à débiter.

Compte 491 « provisions pour dépréciation des comptes de clients » à créditer.

D'autre part, si la dépréciation présente un caractère exceptionnel au regard de la nature de l'activité ou du volume des affaires traités, de recourir au compte 6876 « Dotations pour dépréciations exceptionnelles ».