

Partie II Compléments : Table des matières

<u>Chapitre I : Les opérations sur immobilisations financières et placements de trésorerie</u>	3
1.1. Acquisition d'immobilisations financières : rappel	3
1.1.1. Entreprises liées	4
1.1.2. Entreprises avec lesquelles il existe un lien de participation	5
1.1.3. Autres immobilisations financières	6
1.1.4. Synthèse	7
1.2. Réductions de valeur sur immobilisations financières	9
1.3. Les options sur action	12
1.3.1 Définition	12
1.3.2. Comptabilisation chez le détenteur de l'option	12
1.3.3. Comptabilisation chez l'émetteur de l'option	14
1.3.4. Exemple de comptabilisation d'une option call chez l'émetteur de l'option	15
1.4. Attribution de Stock Options au personnel par émission d'actions propres	20
1.4.1. Principes	20
1.4.2. Comptabilisation	20
1.5. Rachat d'actions propres	21
1.5.1. Principes	21
1.5.2. Comptabilisation	22
1.6. Dépôt à terme	25
<u>Chapitre II : Les opérations commerciales</u>	26
2.1. Achats – Ventes : rappel	26
2.2. Les RRR et escomptes	27
2.2.1. Comptabilisation chez l'acheteur	27
2.2.2. Comptabilisation chez le vendeur	29
2.3. Factures à recevoir, factures à établir, factures d'acompte, ventes au comptant	31
2.3.1. Factures à recevoir	31
2.3.2. Factures à établir	31
2.3.3. Factures d'acompte	32
2.3.4. Ventes au comptant	32

2.4. Créances douteuses	33
2.5. Commandes en cours d'exécution	37
2.5.1. Définition	37
2.5.2. Evaluation des commandes en cours d'exécution	38
2.5.3. Comptabilisation en fin d'exercice	39
2.5.4. Réductions de valeur sur commandes en cours d'exécution	40
<u>Chapitre III : Impôts différés relatifs à certains types de plus-values de réalisation</u>	45
3.1. Principes	45
3.2. Comptabilisation	46
<u>Chapitre IV : Réduction et amortissement du capital</u>	50
4.1. Principes	50
4.2. Réduction de capital par apurement de pertes existantes	51
4.2.1. Apurement de pertes reportées	51
4.2.2. Apurement de pertes de l'exercice	51
4.3. Réduction de capital par anticipation sur les pertes prévisibles	52
4.4. Réduction de capital par remboursement aux actionnaires	53
4.5. Réduction de capital par dispense de versements du capital non encore appelé	53
4.6. Amortissement du capital	54
<u>Chapitre V : Rémunérations et charges sociales</u>	56
5.1. Rappel : comptabilisation des rémunérations	56
5.2. Prêts au personnel	58
5.3. Intervention pour un abonnement de train	58
5.4. Saisie-arrêt sur rémunérations	58
5.5. Pécules de vacances	59
5.5.1. Principes	59
5.5.2. Comptabilisation	59
5.6. Intervention d'un secrétariat social	61
<u>Bibliographie</u>	63

Chapitre I : Les opérations sur immobilisations financières et placements de trésorerie

Classe 2 : 28 Immobilisations financières

- 280 Participations dans des entreprises liées**
+ 50% des actions ou influence décisive
- 281 Créances sur des entreprises liées**
- 282 Participations dans des entreprises avec lesquelles il existe un lien de participation**
+ de 10% des actions, mais pas d'influence décisive et - ou = à 50% des titres
- 283 Créances dans des entreprises avec lesquelles il existe un lien de participation**
- 284 Autres actions et parts**
- ou = à 10% des actions
- 285 Autres créances**
- 288 Cautionnements versés en numéraire**

Classe 5 : 50 Actions propres

- 51 Actions et parts**
- 52 Titres à revenu fixe**
- 53 Dépôts à terme**
- 54 Valeurs échues à l'encaissement**
- 55 Etablissements de crédit**
- 56 Postchèque**
- 57 Caisses**
- 58 Virements internes**

1.1. Acquisition d'immobilisations financières : rappel

Les immobilisations financières correspondent à des actifs financiers sous forme de droits sociaux ou de créances. Il faut distinguer les immobilisations financières () des autres droits sociaux détenus à titre de placements de trésorerie (). En effet, ces immobilisations financières ont pour but de créer un et spécifique avec d'autres entreprises contrairement aux placements de trésorerie qui poursuivent un but de .

Une détention directe ou indirecte d'une entreprise est présumée constituer une participation, sauf preuve du contraire à mentionner en annexe.

Le droit comptable classe les entreprises en trois catégories suivant le type de lien de participation existant entre elles.

1.1.1. Entreprises liées

Sont considérées comme sociétés liées à une autre société (Code Société, art. 11) :

- a) les sociétés qu'elle contrôle (filiales) ;
- b) les sociétés qui la contrôlent ;
- c) les sociétés avec lesquelles elle forme un consortium (il y a consortium lorsque les sociétés sont placées sous une direction unique et qu'elles ne sont pas filiales entre elles) ;
- d) les autres sociétés qui, à la connaissance de l'organe de gestion de l'entreprise, sont contrôlées par les sociétés visées en a), b) et c).

Cette définition est axée sur la notion de « contrôle ». Avoir le contrôle d'une société signifie avoir le pouvoir de droit ou de fait d'exercer une influence décisive sur la désignation des administrateurs ou gérants ou sur l'orientation de sa gestion (Code Société, art. 5 §1).

Le contrôle est de droit (Code Société, art. 5 §2) :

- en cas de détention de la _____ de l'entreprise ;
- lorsqu'un associé a le droit de nommer ou de révoquer la _____ des administrateurs ou gérants ;
- lorsqu'en vertu _____, un associé dispose du pouvoir de contrôle ;
- en cas de contrôle conjoint (contrôle exercé ensemble par un nombre limité d'associés).

Le contrôle est de fait lorsqu'il résulte d'éléments autres que ceux visés ci-dessus. Par exemple, il y a contrôle de fait sur une entreprise si, aux avant-dernière et dernière assemblées générales, un associé a exercé des droits de vote représentant la _____ (Code Société, art. 5 §3).

Il est à noter que pour la détermination du pouvoir de contrôle, les droits de vote détenus indirectement par l'intermédiaire d'une filiale sont ajoutés aux droits de vote détenus directement (Code Société, art. 7).

En général, une détention de plus de 50 % des actions sera comptabilisée dans les comptes 280 « Participation dans des entreprises liées ».

Exemple : une entreprise acquiert une participation de 70 % dans une autre entreprise pour une valeur de 100.000 € :

Hypothèse 1 : Les actions sont entièrement libérées en espèce.

D					
C					

Hypothèse 2 : Les actions sont libérées à 25 %.

D					
C					
C					

NB : Les créances vis-à-vis des entreprises liées sont comptabilisées au compte 281.

1.1.2. Entreprises avec lesquelles il existe un lien de participation

Sont considérées dans cette catégorie d'entreprises, les entreprises autres que les entreprises liées (Code Société, art. 14) :

- a) dans lesquelles l'entreprise détient directement ou dont les filiales détiennent une participation ;
- b) qui, à la connaissance de l'organe de gestion de l'entreprise, détiennent directement ou dont les filiales détiennent une participation dans le capital de l'entreprise ;
- c) qui, à la connaissance de l'organe de gestion de l'entreprise, sont filiales des entreprises visées en b).

Cette définition est axée sur la détention d'une participation.

En général, une détention de 10 à 50 % des actions sera comptabilisée dans les comptes 282 « Participation dans des entreprises avec lesquelles il existe un lien de participation ».

Exemple : une entreprise acquiert une participation de 30 % dans une autre entreprise pour un prix de 50.000 :

Hypothèse 1 : Les actions sont entièrement libérées en espèce.

D					
C					

Hypothèse 2 : Les actions sont libérées à 25 %.

D					
C					
C					

NB : Les créances vis-à-vis des entreprises avec lesquelles il existe un lien de participation sont comptabilisées au compte 283.

1.1.3. Autres immobilisations financières

Ce sont des moyens affectés de manière durable dans d'autres entreprises sous forme de droits sociaux. Ceux-ci sont non constitutifs d'une participation puisque cette détention est à 10 %.

En général, une détention de moins de 10 % des actions sera comptabilisée dans les comptes 284 « Autres actions et parts ».

Exemple : une entreprise acquiert une participation de 5 % dans une autre entreprise pour un prix de 4000 € :

Hypothèse 1 : Les actions sont entièrement libérées en espèce.

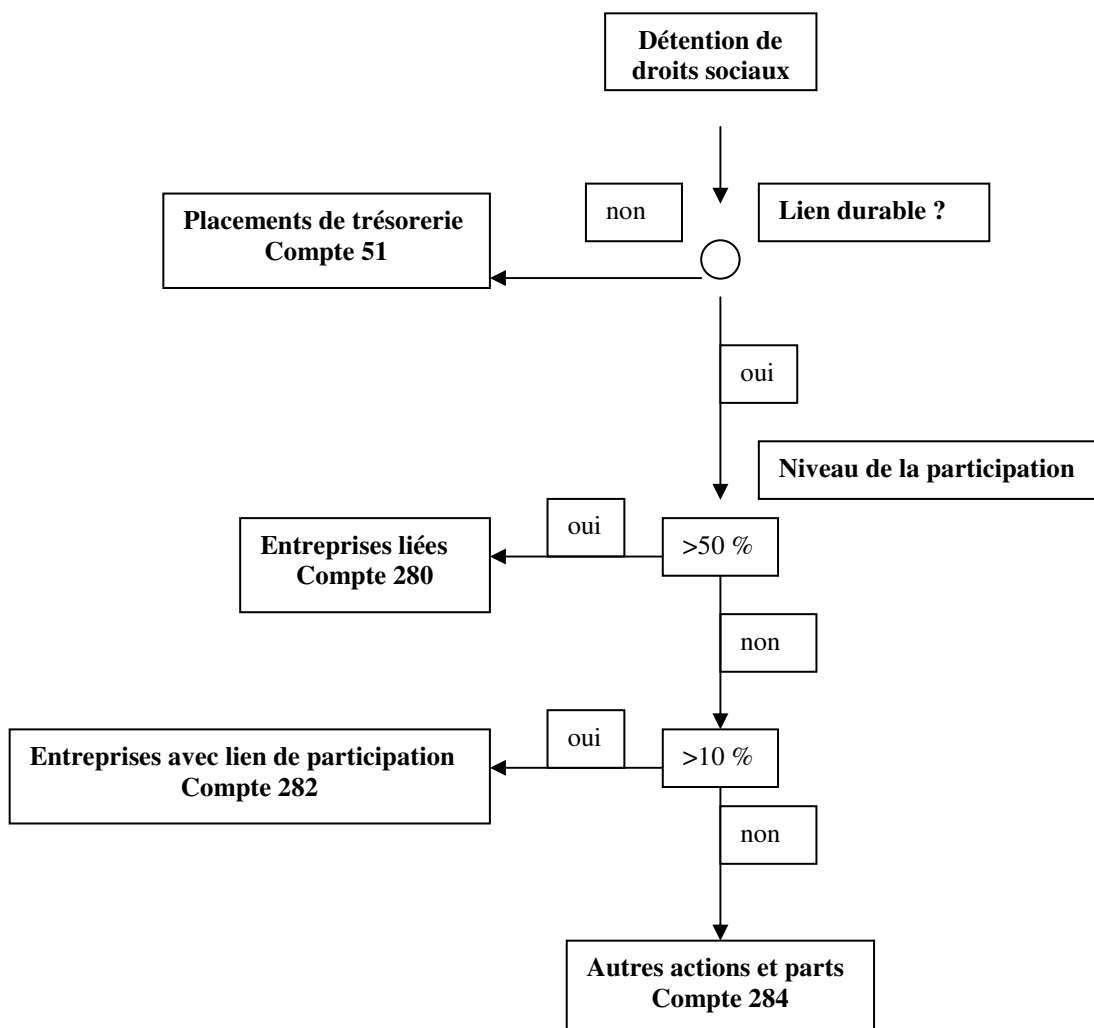
D					
C					

Hypothèse 2 : Les actions sont libérées à 40 %.

D					
C					
C					

NB : Les créances vis-à-vis des autres actions et parts sont comptabilisées au compte 285.

1.1.4. Synthèse



Exercice 1

L'entreprise UNIF possède la série d'immobilisations suivantes :

- 1) 80 % du capital de la société ABEX ;
- 2) 10 % du capital de la société BOREN en vue de créer un lien durable ;
- 3) 100 % du capital de la société CREA ;
- 4) 5 % du capital de la société DAT et sa filiale CREA en possède également 15 % ;
- 5) 25 % du capital de la société ELTA mais elle n'exerce pas une influence décisive ;
- 6) un prêt consenti à la société ABEX ;
- 7) 8 % du capital de la société FINNE, la filiale CREA détient 52 % des actions de FINNE.

Si vous étiez le chef comptable de la société UNIF, dans quels comptes comptabiliserez-vous ces différentes détentions d'immobilisations financières ?

1.2. Réductions de valeur sur immobilisations financières

Une réduction de valeur constate la dépréciation subie par des actifs non amortissables. Son but est donc de corriger la valeur comptable des actifs concernés, en l'occurrence ici des immobilisations financières, pour la ramener à un niveau conforme aux principes de prudence et de sincérité. En outre, selon l'article 66 §2 du Code des Sociétés, « les immobilisations financières font l'objet de réductions de valeur en cas de dépréciations durables justifiées par la situation, la rentabilité ou les perspectives de la société dans laquelle la participation ou les actions sont détenues ».

Exemple de comptabilisation

Le 16 avril 2007, l'entreprise AXON acquiert une participation majoritaire (80 %) dans la société DPME pour un montant de 2.000.000 € libéré au minimum légal, soit 500.000 € :

--	--	--	--	--

Le 31 décembre 2007, à la suite de la publication des résultats semestriels négatifs et sans espoir de redressement à court terme de la société DPME, l'entreprise AXON constate une réduction de valeur de 30 % sur sa participation dans la société DPME :

--	--	--	--	--

Une réduction de valeur doit être constatée uniquement sur le montant libéré de la participation. Qu'en est-il du montant non libéré de la participation dans la société DPME ?

--	--	--	--	--

Pourquoi faut-il créer une provision ? Lorsque l'entreprise DPME demandera à l'entreprise AXON de libérer le solde de sa participation, une réduction de valeur sur ce montant devra être comptabilisée. Or, elle constitue une charge probable et en respect du
 , une provision doit être constituée.

Le 17 juin 2008, l'entreprise AXON libère le solde de sa participation dans la société DPME :

--	--	--	--	--

Dès lors, Il faut acter une réduction de valeur sur le montant qui vient d'être libéré :

--	--	--	--	--

Ainsi, le compte 2809 « Réduction de valeur actée sur participation dans des entreprises liées » totalise bien en tout 600.000 € soit la dépréciation de 30 % de la participation totale (2.000.000 €).

Utilisation de la provision

--	--	--	--	--

En effet, une fois la réduction de valeur comptabilisée, l'entreprise AXON doit « utiliser » (c'est-à-dire annuler) la provision qu'elle avait constitué à cet effet.

Conclusion

Lorsqu'une participation est au moment d'acter une réduction de valeur sur celle-ci, il n'y a pas lieu de constituer une provision. Par contre, en cas de comptabilisation d'une réduction de valeur sur une participation qui n'est pas entièrement libérée, il faut respecter le qui impose de tenir compte de toute charge probable. Il faudra ainsi constituer une provision sur le pourcentage de dépréciation du de la participation.

Exercice 2

Le 3 juin 2008, la société BASS prend une participation majoritaire dans une autre S.A., XEN, pour un montant de 1.000.000 € libéré du minimum légal, soit 250.000 €.

Le 31 décembre 2008, à la suite de la publication des résultats semestriels de XEN négatifs et sans espoir de redressement à court terme, la société BASS ne peut que constater une réduction de valeur de 60% de sa participation dans XEN.

Le 23 juillet 2009, XEN demande à BASS de libérer le solde de sa participation. Celle-ci s'exécute.

Le 31 décembre 2009, la société BASS constate un redressement spectaculaire de XEN et procède donc à une reprise de la réduction de valeur, pour sa totalité.

Comptabilisez toutes les écritures relatives à cette participation chez BASS.

1.3. Les options sur action

1.3.1 Définition

Par _____, on entend le contrat par lequel l'émetteur de l'option s'engage, moyennant paiement immédiat par le titulaire de l'option d'un prix, à acheter ou à vendre au titulaire de l'option, au gré de ce dernier et à un prix préalablement déterminé ou déterminable (prix d'exercice), à une date ou durant une période déterminée, un bien (bien sous-jacent) [Avis CNC - 167/1].

Ainsi, une _____ donne à son détenteur le droit d'acheter une quantité déterminée d'un actif, pendant une période ou à un moment précis, et à un prix fixé au préalable. Le vendeur s'engage à céder le ou les actifs au prix d'exercice lorsque le détenteur de l'option souhaite exercer son droit. De même, une _____ donne à son détenteur le droit de vendre une quantité déterminée d'actions au prix d'exercice convenu et oblige l'acheteur à l'acquérir.

La valeur de l'option comporte deux éléments :

- une valeur intrinsèque, correspondant à la valeur qu'elle aurait si elle était exercée immédiatement ;
- une valeur temporelle (time value), correspondant à la différence positive entre le cours de l'option et sa valeur intrinsèque. Elle reflète ainsi l'estimation des chances de voir la valeur sous-jacente évoluer dans un sens favorable pour le titulaire de l'option [Avis CNC - 167/1].

1.3.2. Comptabilisation chez le détenteur de l'option

a) Acquisition de l'option

--	--	--	--	--

Le détenteur de l'option détient un droit sur l'émetteur de celle-ci, droit qui représente une valeur économique. S'agissant d'options standardisées, négociables à tout moment selon les modes prévus pour la cession de valeurs mobilières, et donc revêtant toutes les caractéristiques des valeurs mobilières [Avis CNC - 167/1], elles sont comptabilisées à l'actif en « Placements de trésoreries ».

Si la valeur de réalisation des options est inférieure à la valeur d'acquisition, il y a lieu de comptabiliser une réduction de valeur. Cette réduction de valeur doit être reprise si la valeur de marché remonte [Avis CNC - 167/1].

Les éventuelles plus ou moins values réalisées doivent être comptabilisées en résultat financier.

b) Revente de l'option avant l'échéance

La comptabilisation de la revente de l'option est similaire à toute autre cession de titres de placement. L'éventuelle plus-value ou moins-value sera comptabilisée dans les résultats financiers (comptes P.C.M.N. 652 ou 752).

c) Levée de l'option

Pour les options call, la valeur d'acquisition des titres est déterminée en additionnant le prix d'exercice et le prix d'achat de l'option. Les réductions de valeur éventuellement comptabilisées doivent être reprises lors de la levée.

Pour les options put, la valeur des titres et de l'option doit être retirée du patrimoine (à leur valeur comptable nette). Une plus-value ou une moins-value se dégagera selon le prix d'exercice.

d) Non levée de l'option

La valeur comptable de l'option doit être prise en charge au titre de frais financiers.

1.3.3. Comptabilisation chez l'émetteur de l'option

a) Comptabilisation de l'engagement

L'option, c'est-à-dire l'engagement d'achat ou de vente, doit être enregistrée dans la comptabilité de l'entreprise dans les comptes d'engagements hors bilan. Elle restera à cette même valeur jusqu'à son échéance.

--	--	--	--	--

b) Comptabilisation de la prime perçue par l'émetteur de l'option

La prime perçue par l'émetteur lui est définitivement acquise, que l'option soit ou non levée à l'échéance.

Deux approches sont possibles [Avis CNC - 167/1] :

- Dans la première approche, le principe est que la prime obtenue est définitivement acquise et qu'elle est totalement indépendante du risque de l'option et de l'évolution ultérieure de ce risque. Dans ce cas, le prix doit être considéré, dès sa réception, comme un résultat acquis et être comptabilisé sous la forme d'une provision.
- Dans la seconde approche, la prime obtenue est considérée comme une indemnité pour le risque pris par le souscripteur durant toute la durée de l'option. La prime perçue est dès lors considérée comme obtenue au moment de l'échéance de l'option et prise à ce moment seulement en résultat. Le report se fait par comptabilisation en compte de régularisation.

c) Levée de l'option

En cas de levée de l'option d'achat par le titulaire, l'émetteur de l'option - ayant opéré à découvert - devra se procurer les titres sous-jacents au prix du marché et les recéder au prix d'exercice. Il en résultera très souvent une moins-value de réalisation.

2) Au 31 décembre

- Hypothèse A

--	--	--	--	--

- Hypothèse B

--	--	--	--	--

3) A l'échéance de l'option

--	--	--	--	--

- Hypothèse 1 (l'option n'est pas exercée)

Hypothèse A

--	--	--	--	--

Hypothèse B

--	--	--	--	--

- Hypothèse 2 (l'option est exercée)

Hypothèse A

--	--	--	--	--

--	--	--	--	--

Hypothèse B

--	--	--	--	--

--	--	--	--	--

B) Deuxième approche

1) Emission de l'option

--	--	--	--	--

--	--	--	--	--

2) Au 31 décembre

- Hypothèse A

Pas d'écriture étant donné que le cours de l'option au 31 décembre est inférieur au montant de la prime différée.

- Hypothèse B

--	--	--	--	--

3) A l'échéance de l'option

--	--	--	--	--

- Hypothèse 1 (l'option n'est pas exercée)

Hypothèse A

--	--	--	--	--

Hypothèse B

--	--	--	--	--

- Hypothèse 2 (l'option est exercée)

Hypothèse A

--	--	--	--	--

--	--	--	--	--

Hypothèse B

--	--	--	--	--

--	--	--	--	--

Synthèse

Les résultats seront influencés selon que l'on adopte la première ou la seconde approche. Dans l'exemple, nous avons :

Exercice	Première approche		Seconde approche	
	n	n+1	n	n+1
Hypothèse 1 A	5	20	0	25
Hypothèse 1 B	-5	30	-5	30
Hypothèse 2 A	5	-20	0	-15
Hypothèse 2 B	-5	-10	-5	-10

La Commission des Normes Comptables ne souhaite pas écarter la première méthode de comptabilisation de la prime perçue, mais préfère la seconde en regard du principe de prudence. D'autant plus que ce principe de revêt une importance particulière vue la volatilité du cours des options.

Exercice 3

La société HALLOW émet une option call avec un prix d'émission de 40 € (prix d'exercice du call fixé à 200 €).

Au 31 décembre, le cours du call est de 46 €.

Le 30 mars, l'option est exercée et le cours du sous-jacent est de 250 €.

Comptabilisez toutes les écritures relatives à l'option call chez HALLOW.

1.4. Attribution de Stock Options au personnel par émission d'actions propres

1.4.1. Principes

Une société peut, lorsqu'elle a distribué _____ au cours des trois derniers exercices, procéder à une augmentation de capital par l'émission d'actions _____, destinées en tout ou en partie, à l'ensemble des membres du personnel ou à l'ensemble du personnel de leurs filiales (Code des Sociétés, art. 609 §1).

Cependant, le montant maximal de ce type d'augmentation de capital réalisée, pendant un exercice en cours et les quatre exercices antérieurs, ne peut _____ du capital social, en ce compris l'augmentation envisagée. Les actions souscrites sont _____ et _____ à partir de la souscription (Code des Sociétés, art. 609 §1).

Enfin, le prix d'émission de ces actions _____ par le rapport du conseil d'administration et par le rapport du commissaire, du réviseur ou de l'expert comptable externe, prévus par l'article 596 du Code des Sociétés.

1.4.2. Comptabilisation

a) Attribution des stock-options

La remise d'options au personnel ne nécessite pas d'écriture comptable. En effet, l'attribution des options n'engendre _____ pour l'entreprise émettrice.

Cependant, les diverses informations concernant le plan de stock-options doivent être mentionnées dans _____ aux comptes annuels, notamment parce qu'il n'existe un engagement d'émission d'actions qu'au moment de l'exercice des stock-options (rubrique VIII.D). Ainsi, d'un point de vue comptable, tant que les stock-options ne sont pas exercées,

seule une information est requise dans l'annexe et représentée par une écriture de droits et d'engagements hors bilan.

--	--	--	--	--

b) Exercice des options

L'entreprise doit comptabiliser une augmentation de capital classique à concurrence du prix d'exercice des options concernées, multiplié par le nombre d'options levées.

--	--	--	--	--

L'écriture de droits et d'engagements hors bilan peut être soldée.

--	--	--	--	--

1.5. Rachat d'actions propres (Code Société, art. 620 à 630)

1.5.1. Principes

L'acquisition par une société anonyme de ses propres actions, parts bénéficiaires ou certificats s'y rapportant, par voie d'achat ou d'échange, est soumise aux conditions suivantes (Code Société, art. 620) :

- l'acquisition est soumise à une décision préalable de _____ ;
- la valeur nominale ou, à défaut, le pair comptable des actions ou parts bénéficiaires acquises ne peut dépasser _____ ;
- les sommes affectées à cette acquisition doivent être susceptibles d'être _____ ;
- l'opération ne peut porter que sur des actions _____ ou sur des certificats s'y rapportant ;

- l'offre d'acquisition doit être faite _____, sauf pour les acquisitions qui ont été décidées à l'unanimité par une assemblée générale à laquelle tous les actionnaires étaient présents ou représentés.

Il est à noter qu'une décision de l'assemblée générale n'est pas requise lorsque la société acquiert ses propres actions afin de les distribuer à son personnel (Code Société, art. 620), lesquelles doivent être cédées dans _____ à compter de leur acquisition (Code Société, art. 622).

Ces conditions ne sont pas applicables aux actions acquises en vue de immédiate, en exécution d'une décision de l'assemblée générale pour réduire le capital (Code Société, art. 621).

Les droits de vote afférents aux actions propres sont _____ (Code Société, art. 622).

1.5.2. Comptabilisation

a) Rachat d'actions propres pour destruction

Un rachat d'actions propres est décidé pour un montant de 50.000 € (soit 400 actions à 125 €, valeur nominale 100 €). Le paiement se fait par virement bancaire :

--	--	--	--	--

Aussi longtemps que les actions ou parts bénéficiaires sont comptabilisées à l'actif du bilan, une réserve indisponible doit être constituée, dont le montant est égal à la valeur de ces actions propres (Code Société, art. 623).

--	--	--	--	--

Si le montant du résultat reporté ou du résultat de l'exercice n'est pas suffisant, il y a un transfert direct des réserves disponibles aux réserves indisponibles.

--	--	--	--	--

Les actions achetées sont détruites. Le capital souscrit est réduit de la valeur nominale des actions propres détruites et le solde est déduit de la réserve indisponible.

--	--	--	--	--

Le solde de la réserve indisponible encore existante est rendu disponible.

--	--	--	--	--

b) Rachat d'actions propres pour revente au personnel

Durant l'année 2008, une société achète 1.000 actions propres à un prix de 15 EUR par action, paiement par virement. La valeur nominale d'une action s'élève à 10 EUR.

--	--	--	--	--

Une réserve indisponible doit être constituée.

--	--	--	--	--

Les actions sont vendues au personnel à un prix de 12 EUR par action.

--	--	--	--	--

La réserve indisponible est rendue disponible.

--	--	--	--	--

Exercice 4

Durant l'année 2008, une société achète 500 actions propres à un prix de 25 EUR par action, paiement par virement. La valeur nominale d'une action s'élève à 20 EUR.

Comptabilisez toutes les écritures relatives au rachat d'actions propres dans les deux cas suivant :

Hypothèse 1 : destruction des actions.

Hypothèse 2 : revente au personnel à un prix de 18 €.

1.6. Dépôt à terme

Le plan comptable prévoit 3 catégories :

530 Plus d'un an

531 De 1 mois à un an

532 De moins d'un mois

Dépôt à terme (6 mois) de 5.000 € au taux de 5 % :

--	--	--	--	--

A l'échéance :

--	--	--	--	--

Exercice 5

Une entreprise acquiert en bourse 1.000 actions au cours de 82,5 €. Les frais d'achat (courtage, droit de cote, taxes) s'élèvent à 1.250 €. Quelques mois plus tard, la moitié des titres est revendue au cours de 95 €. Frais de vente : 750 €.

Journalisez en considérant successivement deux hypothèses :

- 1) les frais d'acquisition sont pris en charge par le résultat ;
- 2) les frais d'acquisition sont intégrés dans la valeur d'acquisition.

Chapitre II : Les opérations commerciales

Classe 6 :	600 à 607	Approvisionnements et marchandises
	608	Remises, ristournes et rabais obtenus (-)
	650	Charges financières
	653	Charge d'escompte de créances
Classe 7 :	700	Chiffre d'affaires
	708	Remises, ristournes et rabais accordés (-)
	750	Produits financiers
	756	Escomptes obtenus des fournisseurs
Classe 4 :	40	Créances commerciales
	400	Clients
	401	Effets à recevoir
		4010 en portefeuille
		4011 à l'encaissement
		4012 à l'escompte
	404	Factures à établir
	44	Dettes commerciales
	440	Fournisseurs
	441	Effets à payer
	444	Factures à recevoir

2.1. Achats – Ventes : rappel

Exemple : Une entreprise achète des marchandises pour 10.000 € HTVA 21 %.

Chez l'acheteur

--	--	--	--	--

Chez le vendeur

--	--	--	--	--

2.2. Les RRR et escomptes

Exemple : Une entreprise achète des marchandises pour 10.000 € HTVA 21 %.

Hyp. 1 : remise de 10 % accordée.

Hyp. 2 : escompte ferme de 5 %.

Hyp. 3 : escompte conditionnel de 5 %.

Hyp. 4 : quelques jours après l'envoi de la facture relative à l'achat, le vendeur informe l'acheteur d'une réduction de 15 % de sa dette commerciale (note de crédit).

Hyp. 5 : l'acheteur retourne à son fournisseur les marchandises car elles ont subi des dommages lors de leur transport.

Hyp. 6 : le vendeur informe son client que les frais de transport ont été oubliés dans la facture initiale : 3.000 € (note de débit).

Hyp. 7 : l'acheteur remplit la condition pour bénéficier de l'escompte conditionnel (paiement dans un délai de 8 jours).

2.2.1. Comptabilisation chez l'acheteur

Hypothèse 1 : remise immédiate

REMISE = -

-

--	--	--	--	--

$$10.000 - 1.000 (10 \%) = \quad \quad \quad \times 1.21 =$$

Hypothèse 2 : escompte ferme

ESCOMPTE = - (pour paiement rapide par ex.)

-

(avec condition)

--	--	--	--	--

$$10.000 - 500 (5 \%) = \quad \quad \quad \times 0.21 = \quad \quad \quad \text{et } 9.500 + 1995 =$$

Hypothèse 3 : escompte conditionnel

--	--	--	--	--

$$10.000 - 500 (5 \%) = \quad \times 0.21 =$$
$$9.500 + 1995 = 11.495 + 500 =$$

→ car au moment de la facture, on n'est pas sûr d'obtenir l'escompte

→ pas de trace en compta (Principe de)

Hypothèse 4 : note de crédit

--	--	--	--	--

Hypothèse 5 : retour de marchandises

--	--	--	--	--

Hypothèse 6 : note de débit

--	--	--	--	--

Hypothèse 7 : suite de l'escompte conditionnel

--	--	--	--	--

2.2.2. Comptabilisation chez le vendeur

Hypothèse 1 : remise immédiate

--	--	--	--	--

Hypothèse 2 : escompte ferme

--	--	--	--	--

$$10.000 - 500 (5 \%) = \quad \times 0.21 = \quad \text{et } 9.500 + 1995 =$$

Hypothèse 3 : escompte conditionnel

--	--	--	--	--

$$10.000 - 500 (5 \%) = \quad \times 0.21 =$$
$$9.500 + 1995 = 11.495 + 500 =$$

Hypothèse 4 : note de crédit

--	--	--	--	--

Hypothèse 5 : retour de marchandises

--	--	--	--	--

Hypothèse 6 : note de débit

--	--	--	--	--

Hypothèse 7 : suite de l'escompte conditionnel

--	--	--	--	--

Exercice 6

Une entreprise achète des marchandises pour 80.000 € HTVA.

- Hyp. 1 : pas de RRR ni escompte pour paiement comptant
- Hyp. 2 : remise de 5 % accordée
- Hyp. 3 : escompte ferme de 2 %
- Hyp. 4 : escompte conditionnel de 4 %
- Hyp. 5 : l'acheteur remplit la condition pour bénéficier de l'escompte conditionnel (paiement dans un délai de 8 jours)
- Hyp. 6 : l'acheteur retourne à son fournisseur les marchandises car elles ont subi des dommages lors de leur transport
- Hyp. 7 : le vendeur informe son client que les frais de transport ont été oubliés dans la facture initiale : 500 € (note de débit)
- Hyp. 8 : quelques jours après l'envoi de la facture relative à l'achat, le vendeur informe l'acheteur d'une réduction de 8 % de sa dette commerciale (note de crédit)

Passez les écritures relatives aux situations suivantes, aussi bien chez l'acheteur que chez le vendeur (T.V.A. 21%) :

2.3. Factures à recevoir, factures à établir, factures d'acompte, ventes au comptant

2.3.1. Factures à recevoir

Il est fréquent que des marchandises soient réceptionnées (ou que des services soient prestés) alors que la facture relative ne soit réceptionnée que plusieurs jours après.

Afin de prendre en considération les coûts dans la bonne période comptable (), il faut comptabiliser l'achat dans le compte « factures à recevoir ». Ce compte sera ensuite soldé lors de la réception de la facture.

Par exemple, les marchandises ont été livrées, mais nous n'avons pas encore reçu la facture (20.000 € HTVA 21%) :

--	--	--	--	--

Au moment de la réception de la facture :

--	--	--	--	--

2.3.2. Factures à établir

Par exemple, les marchandises ont été livrées, mais pas encore facturées (10.000 € HTVA 21%) :

--	--	--	--	--

Au moment de la facturation :

--	--	--	--	--

2.3.3. Factures d'acompte

Une facture d'acompte de 2.000 € HTVA 21 % sur une commande à court terme d'un montant de 10.000 € HTVA 21 % est comptabilisée et payée :

--	--	--	--	--

L'acompte payé est transféré lors de la livraison des marchandises :

--	--	--	--	--

2.3.4. Ventes au comptant

Toutes les ventes réalisées au comptant d'une journée peuvent être comptabilisées en une fois dans le compte « 4001 Clients au comptant ». Ce compte permet d'éviter le calcul de la TVA pour chaque opération.

Par exemple, les ventes réalisées au comptant de la journée s'élèvent à 4.840 € TVAC (21%) :

--	--	--	--	--

--	--	--	--	--

2.4. Créances douteuses

Il arrive parfois qu'un client ne paie pas la somme qu'il doit malgré plusieurs rappels. Il arrive aussi qu'il doive faire aveu de faillite, c'est-à-dire déclarer qu'il ne peut plus faire face à ses engagements.

Dès ce moment, il faut distinguer en comptabilité les créances courantes et les créances devenues douteuses. Ces risques sont isolés par la création des comptes de « créances douteuses » (407).

A la fin de l'exercice comptable, on doit enregistrer une réduction de valeur de manière à faire comptabiliser parmi les charges de l'exercice qui se clôture la somme que l'on estime irrécupérable. La difficulté consiste à estimer au mieux celle-ci.

Exemple de comptabilisation

Vente de Marchandises pour 2.000 € :

--	--	--	--	--

Le client est considéré comme douteux :

--	--	--	--	--

A la fin de l'année, j'estime que ma créance n'est récupérable qu'à concurrence de 60%.

--	--	--	--	--

Il est à noter que les réductions de valeur sont .

Au bilan, les créances doivent apparaître pour leur valeur nette, les réductions de valeur sont donc déduites des postes d'actif. Au compte de résultats, les dotations aux réductions de valeur figurent parmi les charges de l'exercice en clôture.

Concernant le recouvrement, 4 hypothèses peuvent survenir :

Hypothèse 1 : la créance est récupérée à concurrence de 60%.

--	--	--	--	--

Banque :

TVA : on récupère la TVA sur la partie de la vente non récupérée :

Hypothèse 2 : la créance est récupérée à concurrence de 50%.

--	--	--	--	--

Banque :

TVA : on récupère la TVA sur la partie de la vente non récupérée :

Hypothèse 3 : la créance est récupérée à concurrence de 70%.

--	--	--	--	--

Banque :

TVA : on récupère la TVA sur la partie de la vente non récupérée :

Hypothèse 4 : la créance est définitivement irrécouvrable.

--	--	--	--	--

TVA : on récupère la TVA sur la partie de la vente non récupérée :

Il est à noter que la TVA n'est récupérable que lorsque la société débitrice est déclarée (faillite par exemple) et que le curateur ou le liquidateur fait parvenir au créancier une attestation d'irrécouvrabilité.

Exercice 7

La société BURO SA vend le 3 mai 2008 des marchandises à crédit pour 200.000 € HTVA. Son client fait faillite et on s'attend à perdre la moitié de la créance. Quatre hypothèses sont envisageables :

- 1) BURO SA reçoit 121.000 € pour solde de tout compte (TVA comprise) ;
- 2) le curateur verse 181.500 € ;
- 3) le curateur verse 96.800 € ;
- 4) le curateur verse 145.805 €.

Passez les écritures de vente, de client douteux, de réduction de valeur ainsi que les écritures pour les différentes hypothèses, TVA 21 %.

03/05/2008 : Vente

--	--	--	--	--

La créance devient douteuse (faillite du client)

--	--	--	--	--

→

Prévision de la perte :

--	--	--	--	--

50 % de la créance HTVA

4 Hypothèses :

1- On perd effectivement 50 % : 100.000 (récupération de 100.000)

--	--	--	--	--

2- On perd moins que 50 % : 50.000 (récupération de 150.000)

→ on gagne 50.000 sur ce qui était prévu

--	--	--	--	--

3- On perd plus que 50 % : 79.500 (récupération de 80.000)

→ on perd 20.000 F supplémentaire p. r. à la prévision initiale (100.000)

--	--	--	--	--

4- On perd moins que 50 % : 79.500 (récupération de 120.500)

→ on gagne 20.500 sur ce qui était prévu

--	--	--	--	--

2.5. Commandes en cours d'exécution

37 COMMANDES EN COURS D'EXECUTION

370 Valeur d'acquisition

371 Bénéfice pris en compte

379 Réductions de valeur actées (-)

63 AMORTISSEMENTS, REDUCTIONS DE VALEUR ET PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES

632 Réductions de valeur sur commandes en cours d'exécution

6320 dotations

6321 reprises (-)

71 VARIATIONS DES STOCKS ET DES COMMANDES EN COURS D'EXECUTION

717 des commandes en cours d'exécution

7170 Valeur d'acquisition

7171 Bénéfice pris en compte

2.5.1. Définition

Sont repris sous ce poste 37 (Art. 95 de l'AR du Code des Sociétés) :

- a. les travaux d'exécution effectués sur pour compte d'un tiers mais non encore réceptionnés;
- b. les en-cours, réalisés sur commande pour compte d'un tiers mais non encore livrés, sauf s'il s'agit de produits qui sont fabriqués en série¹;
- c. les services de prestation exécutés sur commande pour compte d'un tiers, mais non encore livrés, sauf s'il s'agit de services prestés de façon standardisée.

Les commandes font l'objet de devis ou cahiers de charges très détaillés stipulant notamment la qualité, les délais, les modalités de paiement (acomptes, ...) et les formules de révision de prix.

¹ Alors que la production en série constitue un risque commercial pour le fabricant, l'exécution sur commande comporte un risque de coût de revient. En effet, le produit ou le service est vendu avant d'être effectué : il appartient donc à l'entreprise de maîtriser ses coûts pour que la marge commerciale normale précalculée soit maintenue.

2.5.2. Evaluation des commandes en cours d'exécution

Ces stocks sont évalués à leur . Ce prix de fabrication des commandes en cours d'exécution peut être majoré d'un pris en compte pour tenir compte du bénéfice qui peut être considéré comme acquis (la méthode du "). Cette prise en compte doit être calculée de manière raisonnable. L'entreprise peut également attendre pour montrer le bénéfice jusqu'au moment du transfert de la propriété (la méthode de "). Une attitude différente peut être adoptée commande par commande (Art. 71 de l'AR du Code des Sociétés).

Les intérêts sur les capitaux d'emprunt sont éventuellement repris dans le pour autant que ces intérêts concernent des commandes dont l'exécution s'étend sur plus d'un an et qu'ils soient relatifs à la période normale d'exécution de ces commandes. Il est nécessaire d'en faire mention à . (Art. 38 AR Code des sociétés.)

Une provision pour risques et frais doit être comptabilisée si des risques de perte et de frais découlent de l'exécution ultérieure des commandes en cours d'exécution, et dans la mesure où ces risques ne sont pas couverts par des réductions de valeur (Art. 71 AR Code des sociétés).

2.5.2.1. La méthode de "l'achèvement des travaux" (ou "Completed Contract Method")

Cette méthode qui s'attache à l'achèvement des travaux a les caractéristiques suivantes:

- tous les frais encourus durant l'exécution des contrats sont incorporés à l'actif jusqu'à l'achèvement de ceux-ci;
- les factures de vente dressées au cours de l'exécution ou les acomptes que l'on reçoit des clients restent au passif jusqu'à la fin de la période d'achèvement;
- l'entreprise n'enregistre pas le moindre produit sur les contrats aussi longtemps que le processus de production n'est pas terminé.

Cette méthode a pour avantage principal de ne présenter un résultat qu'à l'achèvement des travaux. L'inconvénient majeur réside dans le fait que les produits repris dans comptes annuels ne donnent pas une vue correcte des activités de l'entreprise au cours de la période considérée.

2.5.2.2. La méthode du "pourcentage d'avancement des travaux" (ou Percentage of Completion Method)

Cette méthode enregistre les résultats comptables au fur et à mesure de l'évolution des travaux et porte au compte de résultats les charges et produits relatifs à ces différents contrats en cours pour l'exercice au cours duquel ils ont été supportés ou obtenus.

Cette méthode donne une image claire de l'activité économique de l'entreprise. L'inconvénient de cette méthode réside dans le principe de l'anticipation des bénéfices. Des bénéfices qui ont été réalisés (et comptabilisés) antérieurement peuvent ultérieurement être annihilés par des frais imprévus.

Cette valorisation est cependant incompatible avec la norme IAS 2, qui limite la valeur aux coûts directs et indirects de production, sauf pour les contrats de construction (voir IAS 11).

2.5.3. Comptabilisation en fin d'exercice

En fin d'exercice, les commandes en cours sont évaluées à un coût de revient de 4.000 € et un bénéfice considéré comme certains de 250 € peut être comptabilisé :

a) avec prise en compte du bénéfice :

--	--	--	--	--

--	--	--	--	--

b) sans prise en compte du bénéfice :

--	--	--	--	--

Lors de l'exercice suivant, la commande est terminée et facturée pour 5.000 € HTVA 21 %.

--	--	--	--	--

a) avec prise en compte du bénéfice :

--	--	--	--	--

--	--	--	--	--

Impact sur le résultat =

b) sans prise en compte du bénéfice :

--	--	--	--	--

Impact sur le résultat =

2.5.4. Réductions de valeur sur commandes en cours d'exécution

En ce qui concerne les commandes en cours d'exécution, des réductions de valeur ou des provisions pour risques et frais doivent être comptabilisées si des risques de perte ou de frais découlent de l'exécution ultérieure des commandes en cours d'exécution. (Com.IR 92 24/110).

Des réductions de valeur doivent également être comptabilisées si le prix de fabrication majoré du montant estimé des frais encore à faire est

Ces réductions de valeur ne peuvent cependant être maintenues à la fin de l'exercice comptable lorsqu'elles excèdent une appréciation actuelle (Com.IR 92 24/114, Art. 49; 70; 72 AR Code des sociétés).

Des réductions de valeur complémentaires doivent être comptabilisées pour tenir compte de l'évolution de la valeur marchande d'une part et des risques inhérents aux produits concernés et à l'activité exercée d'autre part (Art. 70; 72; 75 AR Code des sociétés).

Comptabilisation de réductions de valeur:

--	--	--	--	--

Utilisation de réductions de valeur:

--	--	--	--	--

Reprise de réductions de valeur:

--	--	--	--	--

Exercice 8

Un client a passé une commande pour un montant de 85.000 € lors de l'exercice N, étalée sur 3 ans avec paiement d'un acompte de 30.000 € pendant l'exercice N+1 et paiement du solde en N+2.

Le coût de revient de cette commande (achats de marchandises et de matières premières) est estimé à 15.000 € en N, 30.000 € en N+1 et 30.000 € en N+2. Un bénéfice de 10.000 € est donc prévu.

En fin d'exercice N+1, il s'avère que le coût de revient réel est de 32.000 €.

Comptabilisez cette commande selon les 2 méthodes (TVA 21 %) et déterminez l'impact au compte de résultats pour chaque exercice comptable.

1) La méthode de l'achèvement des travaux

Année N

--	--	--	--	--

--	--	--	--	--

Impact au compte de résultats :

Année N+1

--	--	--	--	--

--	--	--	--	--

--	--	--	--	--

Impact au compte de résultats :

Année N+2

--	--	--	--	--

--	--	--	--	--

--	--	--	--	--

Impact au compte de résultats :

2) La méthode du pourcentage d'avancement des travaux

Année N

--	--	--	--	--

--	--	--	--	--

--	--	--	--	--

Prorata des travaux réalisés :

Impact au compte de résultats :

Année N+1

--	--	--	--	--

--	--	--	--	--

--	--	--	--	--

Prorata des travaux réalisés :

Impact au compte de résultats :

Année N+2

--	--	--	--	--

--	--	--	--	--

--	--	--	--	--

--	--	--	--	--

--	--	--	--	--

Impact au compte de résultats :

Exercice 9

Un client a passé une commande pour un montant de 110.000 € lors de l'exercice N, étalée sur 3 ans avec paiement d'un acompte de 20.000 € pendant l'exercice N, de 40.000 € pendant N+1 et paiement du solde en N+2.

Le coût de revient de cette commande (achats de marchandises et de matières premières) est estimé à 18.000 € en N, 40.000 € en N+1 et 37.000 € en N+2. Un bénéfice de 15.000 € est donc prévu.

En fin d'exercice N, il s'avère que le coût de revient réel est de 19.000 €.

En fin d'exercice N+1, il s'avère que le coût de revient réel est de 42.000 €.

Comptabilisez cette commande selon les 2 méthodes (TVA 21 %) et déterminez l'impact au compte de résultats pour chaque exercice comptable.

Chapitre III : Impôts différés relatifs à certains types de plus-values de réalisation

Classe 1	13 Réserves 132 Réserves immunisées
	16 Provisions et impôts différés 168 Impôts différés 1682 Impôts différés afférents à des plus-values réalisées sur immobilisations corporelles
Classe 6	68 Transferts aux impôts différés et aux réserves immunisées 680 Transfert aux impôts différés 689 Transfert aux réserves immunisées
Classe 7 :	78 Prélèvements sur les impôts différés et les réserves immunisées 780 Prélèvements sur les impôts différés 789 Prélèvements sur les réserves immunisées

3.1. Principes (article 76 AR Code des Sociétés)

En règle générale, les plus-values réalisées sur les actifs affectés à l'activité professionnelle sont considérées comme des produits et sont donc imposables au taux plein. Cependant, un (sur des immobilisations investies depuis plus de dans l'entreprise ou en cas de plus-value) est possible sous condition de et de maintien de la plus-value dans le patrimoine de l'entreprise. Ce régime, facultatif, diffère le paiement de l'impôt sur les plus-values et le répartit sur plusieurs années, proportionnellement aux amortissements afférents aux investissements effectués à titre de remploi.

L'intérêt de recourir aux impôts différés est donc , à concurrence des montants d'amortissements des immobilisations acquises en remploi des plus-values. Ils se rapprochent dès lors de la catégorie des « » car ils couvrent des charges fiscales que l'entreprise devra supporter au cours d'exercices ultérieurs.

--	--	--	--	--

2) Transférer la partie relative aux impôts différés au compte 168 et la partie réserve immunisée au compte 132 par le biais des comptes d'imputation aux impôts différés :

--	--	--	--	--

Cette division se fait à base du taux d'imposition durant l'année de la vente.

3) Remploi (a) et porter en résultats (c) tant la partie impôts différés que la partie réserves immunisées au prorata de l'amortissement (b) du nouvel actif

(a)

--	--	--	--	--

Le prix de vente est réinvesti. Les terrains n'entrent pas en ligne de compte comme réinvestissement.

(b)

--	--	--	--	--

(c)

--	--	--	--	--

4) En cas de modification éventuelle du taux d'imposition, le transfert peut s'effectuer directement du compte 168 au compte 132 et inversement.

Exercice 10

Une société vend en 2007 une machine pour 200.000 € HTVA 21 %. Cet actif a été acquis en 2000 pour 450.000 € et amorti au taux linéaire de 10%.

Elle acquiert par remploi au cours du même exercice comptable une machine pour 300.000 € HTVA 21 %, amortie au taux de 20% linéaire.

Comptabilisez toutes les écritures relatives à ce remploi.

Lors de la vente du bien :

--	--	--	--	--

Valeur résiduelle :

Plus-value réalisée :

Transfert de la plus-value à la réserve et aux impôts différés (En prenant pour hypothèse un taux d'ISOC de 40%) :

--	--	--	--	--

Quotité imposable :

Remploi des fonds (respect de la condition requise) :

--	--	--	--	--

Amortissement de l'actif désigné comme emploi :

--	--	--	--	--

Taxation de la quote-part en fonction de l'amortissement du emploi :

--	--	--	--	--

Exercice 11

Une société vend en 2008 un immeuble pour 300.000 €. Cet actif a été acquis en 1994 pour 550.000 € et amorti au taux linéaire de 5 %.

Elle acquiert par emploi au cours du même exercice comptable un entrepôt pour 220.000 €, amorti au taux linéaire de 5 % (paiement par chèque).

Comptabilisez toutes les écritures relatives à ce emploi.

Chapitre IV : Réduction et amortissement du capital

Classe 1 :	100	Capital souscrit
	101	Capital non appelé
	13	Réserves
		13111 Autres réserves indisponibles: réserve pour une perte prévisible
		13119 Réserves indisponibles capital amorti
	141	Perte reportée
Classe 4 :	419	Autres créances diverses
	474	Actions à rembourser
	489	Autres dettes diverses: capital à rembourser
Classe 6 et 7 :	690	Perte reportée de l'exercice précédent
	697	Actions à rembourser
	791	Prélèvement sur le capital et les primes d'émission
	792	Prélèvement sur les réserves

4.1. Principes

Une société peut décider de réduire son capital souscrit.

Cependant, toute réduction du capital social ne peut être décidée que par l'assemblée générale dans les conditions requises pour les modifications aux statuts moyennant le traitement égal des actionnaires qui se trouvent dans des conditions identiques (article 612, Code des Sociétés).

La réduction de capital peut notamment servir à :

- anticiper sur les pertes prévisibles ;
- apurement de pertes existantes ;
- procéder à un remboursement aux actionnaires ;
- dispenser le versement du capital non encore appelé.

4.2. Réduction de capital par apurement de pertes existantes

4.2.1. Apurement de pertes reportées

L'assemblée générale extraordinaire de la société vote la proposition de diminuer le capital par apurement des pertes reportées pour 25.000 €.

A la date de l'acte notarié de la réduction du capital, on effectue les écritures comptables suivantes :

--	--	--	--	--

--	--	--	--	--

Remarque : cette réduction de capital ne modifie pas _____ étant donné que la réduction de capital se fait au bénéfice de la liquidation ou de la diminution du compte 141 « Perte reportée » figurant également dans les fonds propres.

4.2.2. Apurement de pertes de l'exercice

Lors de l'exercice, la société réalise une perte de 5.000 € et décide de l'apurer par un prélèvement sur le capital. La réduction de capital s'effectue lors de l'affectation du résultat.

--	--	--	--	--

4.3. Réduction de capital par anticipation sur les pertes prévisibles

L'assemblée générale extraordinaire de la société EXTRA décide de diminuer le capital par apurement des pertes reportées figurant au bilan (4.000 €) et, dans le même temps, de constituer une réserve pour les pertes prévisibles (2.000 €).

A la date de l'acte notarié de la réduction du capital, on effectue les écritures comptables suivantes :

--	--	--	--	--

En fin d'exercice comptable, la perte reportée est supprimée du bilan.

--	--	--	--	--

De même, on imputera également, dans l'affectation des résultats, la perte de cet exercice comptable (2.200 €) sur la réserve constituée pour pertes prévisibles.

--	--	--	--	--

Le solde éventuel du compte 13111 « Autres réserves indisponibles : réserve pour une perte prévisible » ne peut être utilisé que pour couvrir des pertes ultérieures ou pour être affecté à une augmentation ultérieure de capital. En aucun cas, ce solde ne peut être aux actionnaires.

4.4. Réduction de capital par remboursement aux actionnaires

La réduction de capital par remboursement aux actionnaires entraîne une . Ce type de réduction de capital est très rare étant donné le besoin de financement continu des entreprises.

Pour ce type de réduction, un délai d'attente de après la publication de la décision de remboursement dans le Moniteur belge doit être respecté avant d'effectuer le remboursement.

Au moment de la décision de remboursement, une dette apparaît envers les actionnaires.

--	--	--	--	--

A l'expiration du délai d'attente, le montant dû est remboursé.

--	--	--	--	--

4.5. Réduction de capital par dispense de versements du capital non encore appelé

La réduction de capital par une dispense de l'obligation de faire des versements pour la partie du capital non encore appelé nécessite également un délai d'attente de . Pendant ce temps, il faut comptabiliser une créance à l'actif de la société.

--	--	--	--	--

--	--	--	--	--

A l'expiration du délai d'attente, la dispense peut être comptabilisée.

--	--	--	--	--

4.6. Amortissement du capital

Les statuts peuvent prévoir qu'une partie des bénéfices sera affectée à l'amortissement du capital par voie de remboursement au pair des actions désignées par tirage au sort, sans que le capital exprimé ne soit réduit (article 615, Code des Sociétés).

L'amortissement ne peut être réalisé qu'à l'aide de _____ (article 615, Code des Sociétés).

Les actions sont remplacées par des actions de jouissance. Les actionnaires dont les actions sont amorties conservent leurs droits dans la société, à l'exclusion du _____ de l'apport ainsi qu'à l'exclusion du droit de participation à un premier dividende perçu sur des actions non amorties dont le montant est déterminé par les statuts (article 615, Code des Sociétés).

Il s'agit d'une opération entièrement différente d'une réduction de capital réalisée par remboursement aux actionnaires. En effet, il s'agit d'une _____. Ce remboursement constituant une attribution aux actionnaires d'un bénéfice, il doit être opéré par le biais du compte d'affectations et de prélèvements.

--	--	--	--	--

Les actions sont amorties avec retenue de 25% de _____, puisque le fisc considère une telle opération comme une destination de bénéfices.

Si le remboursement est effectué à l'aide d'une réserve préalablement constituée, la comptabilisation précédente doit être suivie d'un prélèvement sur la réserve.

--	--	--	--	--

Le capital souscrit peut être réparti selon qu'il est ou non amorti :

--	--	--	--	--

Exercice 12

L'assemblée générale extraordinaire de la société MAGIC décide de procéder à l'apurement des pertes reportées au bilan (5.300 €) par une réduction de capital. Dans le même temps et suite aux résultats peu encourageants attendus pour cet exercice, elle a également décidé de constituer une réserve pour les pertes prévisibles de 4.100 €).

En fin d'exercice comptable, la perte de l'exercice s'élève à 4.250 €.

Comptabilisez toutes les écritures relatives à cette réduction du capital.

Exercice 13

L'assemblée générale extraordinaire de la société NOEL décide de procéder à une réduction de capital par remboursement aux actionnaires pour un montant de 7.500 €.

Comptabilisez toutes les écritures relatives à cette réduction du capital.

Exercice 14

La société SPRING, qui dispose d'un capital souscrit de 300.000 € et de réserves disponibles pour 55.000 €, décide d'amortir son capital pour 100.000 €. Cette opération s'effectue par affectation du bénéfice de l'exercice à concurrence de 70.000 € et par prélèvement sur une réserve indisponible préalablement constituée à partir des réserves disponibles de 30.000 €.

Comptabilisez toutes les écritures relatives à l'amortissement du capital.

Chapitre V : Rémunérations et charges sociales

Classe 6 : 62 Rémunérations, charges sociales et pensions

- 620 Rémunérations et avantages sociaux directs**
- 621 Cotisations patronales d'assurances sociales**
- 622 Primes patronales pour assurances extra-légales**
- 623 Autres frais de personnel**

Classe 4 : 45 Dettes fiscales, salariales et sociales

- 453 Précomptes retenus**
- 454 Office Nationale de la Sécurité Sociale**
- 455 Rémunérations**
- 456 Pécules de vacances**
- 459 Autres dettes sociales**

5.1. Rappel : comptabilisation des rémunérations

La rémunération brute est comptabilisée dans le journal des postes divers.

Exemple :

Une entreprise comptabilise la prise en charge des salaires de l'ensemble de son personnel, à savoir 4 employés et 8 ouvriers. La masse salariale brute totale s'élève à 10.000 € pour les employés et à 18.000 € pour les ouvriers. La prime d'assurance pour les employés s'élève à 141 €, et à 194 € pour les ouvriers. Le taux de précompte professionnel est de 35% et les cotisations ONSS se présentent comme suit :

Ouvriers : rémunération nette	Employés : rémunération nette
Ouvriers : rémunération coût	Employés : rémunération coût

Les cotisations sociales des travailleurs s'élèvent à 13,07 % des rémunérations brutes (portées à 108 % pour les salaires des ouvriers).

Nbre de travailleurs dans l'entreprise	Ouvriers		Employés	
	Cot. Travailleur (%) sur 108 %	Cot. Employeur (%)	Cot. Travailleur (%)	Cot. Employeur (%)
1-9	13,07	39,08	13,07	33,08
10-19	13,07	40,97	13,07	34,77
20 et plus	13,07	40,82	13,07	34,82

Prise en charge des rémunérations

--	--	--	--	--

Paiement de la rémunération nette

--	--	--	--	--

Remarques :

- 1) La cotisation patronale à l'ONSS est enregistrée à la fin du trimestre. Le solde de l'ONSS est payé par trimestre.
- 2) Les rémunérations des intérimaires et des personnes mises à la disposition de la société ainsi que les rémunérations directes et indirectes et les pensions des administrateurs, gérants et associés actifs qui ne sont pas attribuées en vertu d'un contrat de travail sont portées sous le compte 618 "Personnel intérimaire et personnes mises à la disposition de l'entreprise" (AR Code des sociétés, art. 96)

5.2. Prêts au personnel

Les avances ou prêts accordés au personnel et portant sur une période plus longue ne sont pas considérés comme une rémunération mais comme une créance sur le personnel.

--	--	--	--	--

Ce prêt est remboursé sur la rémunération à la fin de chaque période salariale.

--	--	--	--	--

5.3. Intervention pour un abonnement de train

--	--	--	--	--

5.4. Saisie-arrêt sur rémunérations

Reprenons l'exemple du point 5.1 en y ajoutant une saisie de 1.500 € :

--	--	--	--	--

--	--	--	--	--

5.5. Pécules de vacances

5.5.1. Principes

Les travailleurs ont droit à un pécule de vacances _____ leurs prestations. Pour les ouvriers, ce pécule est payé par les _____. Pour les employés, le simple pécule et le double pécule sont payés directement par _____. A la fin de l'exercice, il faut donc déterminer la dette ainsi née à l'égard des travailleurs et la comptabiliser.

Pour les employés, le pécule de vacance est fixé à _____ des _____

_____. Il est à noter que le double pécule de vacances même, les primes de fin d'année, le treizième mois (voire quatorzième mois) et les autres rémunérations similaires doivent être exclues de la base de calcul de la provision. Les traitements et rémunérations des employés qui ont quitté l'entreprise dans le courant de l'année sont également exclus (en effet, ils perçoivent leur pécule de vacances de manière anticipée au moment de leur départ).

Pour les ouvriers, le pécule de vacance est fixé à _____

_____. Le pécule de vacances est donc estimé annuellement sur la base des rémunérations de l'année précédente.

5.5.2. Comptabilisation

Exemple

En fin d'exercice N, le compte 6202 rémunérations des 6 employés présente un solde de 145.000 €. Le double pécule de vacances a été comptabilisé dans un compte 62024 distinct. Par contre, le treizième mois pris en charge s'élève à 25.000 € (compte 6202). Pour les 8 ouvriers, le compte 6203 présente un solde de 165.000 €. Le taux de précompte professionnel est de 35%.

Quelle sera la dotation à prendre en considération pour le pécule de vacances ?

145.000

+ cotisation patronale à l'ONSS :

165.000

+ cotisation patronale à l'ONSS :

Soit un montant de .

31/12/N :

--	--	--	--	--

En N+1 :

Enregistrement du pécule de vacances des employés (montant brut exact : 24.000 €)

--	--	--	--	--

Réception de l'avis ONSS pour les ouvriers de la caisse de vacance :

7.350 € de cotisation patronale à payer

--	--	--	--	--

Utilisation de la provision pour pécule :

--	--	--	--	--

5.6. Intervention d'un secrétariat social

Le secrétariat social se charge du calcul de la ventilation des rémunérations des travailleurs, pour le compte d'un employeur. Il peut également se charger du paiement des montants ONSS et du précompte professionnel.

Reprenons notre exemple du point 5.1 mais avec l'intervention d'un secrétariat social.

Un décompte salarial est comptabilisé à la fin de chaque période salariale et une facture est rédigée par le secrétariat social pour la gestion effectuée.

--	--	--	--	--

Ensuite, la société comptabilise la prise en charge des rémunérations sur base du décompte effectué par le secrétariat social.

--	--	--	--	--

Le décompte salarial est payé avec la facture pour les frais d'administration.

--	--	--	--	--

Exercice 15

Une entreprise comptabilise la prise en charge des salaires de l'ensemble de son personnel, à savoir 13 employés et 40 ouvriers. La masse salariale brute totale s'élève à 40.000 € pour les employés et à 100.000 € pour les ouvriers. La prime d'assurance pour les employés s'élève à 400 €, et à 600 € pour les ouvriers. Le taux de précompte professionnel est de 35%

Comptabilisez la prise en charge des rémunérations

Exercice 16

En fin d'exercice 2010, le compte 6202 rémunérations des 16 employés présente un solde de 375.000 €. Le double pécule de vacances a été comptabilisé dans un compte 62024 distinct. Par contre, le treizième mois pris en charge s'élève à 85.000 € (compte 6202). Pour les 8 ouvriers, le compte 6203 présente un solde de 175.000 €. Le taux de précompte professionnel est de 35%.

Quelle sera la dotation à prendre en considération pour le pécule de vacances ?

Comptabilisez toutes les écritures relatives au pécule de vacance, sachant que le montant réel du pécule de vacance s'élève à 55.500 € et que les cotisations patronales pour les ouvriers sont de 7.650 €.

Exercice 17

La société passe par un secrétariat social pour établir le calcul de la ventilation des rémunérations des travailleurs et payer les montants ONSS et du précompte professionnel.

Un décompte salarial mentionne les montants suivants :

Précompte professionnel : 2.716,3 €

ONSS : 4.576,2 € (dont 3.337,2 € de cotisations patronales)

Une facture est rédigée par le secrétariat social pour la gestion effectuée :

1.200 € HTVA 21 %.

Comptabilisez toutes les écritures, sachant que la masse salariale brute totale s'élève à 9.000 €, et jusqu'au paiement des rémunérations et de la facture par virement bancaire.

Bibliographie

American Accounting Association, “A statement of accounting theory”, 1968, p. 1

Antoine J. et Cornil JP. (2002), « Lexique thématique de la comptabilité », De Boeck, 484 pages.

Avis de la commission des normes comptables

De Lembre, Vander Linden, Mercier, Honoré, Vansteeger (2005), « Comptabilité Pratique », Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés, Editions Kluwer, 376 pages.

Code des sociétés

Deloitte (2006), « IFRS : la pratique », Kluwer, 703 pages.

Logiciel Expert/Windows