

Chapitre 2: Les mécanismes comptables

Irremplaçable instrument de synthèse, le bilan est impuissant à livrer toutes les informations intéressant la marche de l'entreprise :

- s'agissant des éléments de l'actif et du passif, il renseigne sur le niveau des emplois et des ressources au moment où il est dressé, mais il ne dit rien des variations (augmentations ou diminutions) les ayant affectés ;*
- s'agissant du résultat, fruit d'un grand nombre de mouvements de valeurs, de flux de sens contraires, il en fait apparaître le montant au terme d'une période, mais non la composition.*

Par ailleurs, il est pratiquement impossible de dresser le bilan ou de déterminer le résultat après chacune des multiples opérations que réalise une entreprise: son établissement représente une étape du travail comptable, en fait son aboutissement, et concrètement les comptables dissocient la saisie (l'enregistrement) des informations, de leur traitement (qui conduit notamment à arrêter le bilan), la première étant continue, le second, périodique.

Dès lors qu'il n'est pas possible, pour porter une appréciation sur la gestion de l'entreprise, d'attendre la fin de l'exploitation et la liquidation (cf. infra, chapitre 4), le temps est découpé en périodes égales, les exercices, au terme desquels l'information quotidiennement saisie fait l'objet d'un traitement, de façon en particulier à déterminer l'état du patrimoine et le résultat. Pour cette saisie continue, on utilise des comptes, qui sont de plusieurs sortes.

Il y a ceux qui correspondent à chacun des éléments de l'actif et du passif, à chacun des éléments du patrimoine. Ces comptes, dits comptes de bilan (ou de situation), enregistrent les mouvements de valeurs les concernant et permettent de connaître à un moment donné, comme le ferait un recensement (ou un inventaire), les valeurs existantes, c'est-à-dire les « stocks » d'emplois ou de ressources dont dispose alors l'entreprise. Grâce à eux est tenue ce que les comptables nationaux appellent une comptabilité de stocks (comptabilité des valeurs existantes).

Il y a ceux qui correspondent à des subdivisions du compte « Résultat », compte de bilan faisant apparaître les ressources de l'exercice provenant de l'activité de l'entreprise. Ces comptes d'analyse du résultat, dits comptes de gestion, enregistrent les mouvements de valeurs concernant ses différentes composantes (positives ou négatives), mais leur rôle se borne à consigner des flux: en fin de période, ils permettent de connaître les catégories de flux d'emplois ou de ressources ayant contribué au résultat, mais ils n'apportent pas d'information sur les stocks d'emplois ou de ressources dont dispose alors l'entreprise. Grâce à eux est tenue ce que les comptables nationaux appellent une comptabilité de flux.

L'information portée dans les comptes de bilan et de gestion est traitée à la fin de l'exercice :

- les flux enregistrés dans les comptes de gestion sont regroupés dans le compte de résultat, de façon à dégager diverses grandeurs significatives, dont le résultat qui apparaîtra au bilan ;*
- les valeurs inscrites dans les comptes de bilan font l'objet de calculs permettant de déterminer, pour chacun d'eux, un stock d'emplois ou de ressources, et le bilan est ensuite dressé en rassemblant et en classant: à l'actif, les emplois, au passif, les ressources.*

Grâce aux comptes, dont nous présenterons les différentes catégories, l'information est ainsi saisie, traitée mais aussi contrôlée, puisque leurs mécanismes de fonctionnement sont tels qu'ils permettent de vérifier l'exactitude des écritures.

1. Les comptes de bilan

Après avoir présenté les comptes de bilan, on s'interrogera sur leur tenue et sur la nature des opérations qui y sont inscrites.

1.1. La présentation des comptes de bilan

Les comptes de bilan permettent d'enregistrer les opérations concernant chacun des éléments de l'actif et du passif. Tous les mouvements de valeurs intéressant un même élément sont regroupés dans un compte; on dit que l'on a *ouvert* un compte.

Le compte se présente sous la forme d'un tableau à deux colonnes, ce qui permet d'inscrire les opérations sans avoir à utiliser les signes arithmétiques (+ et -); une colonne enregistre l'existant (avoir, dette...) au début de la période (on parle de « *solde à nouveau* » ou de « *report à nouveau* ») et les augmentations de valeurs au cours de celle-ci, l'autre les diminutions de valeurs intervenues dans le même temps.

Par convention, et pour des raisons historiques, la colonne de gauche est appelée *débit*, la colonne de droite *crédit*. *Débit*er un compte consiste à inscrire une somme à son débit, le *créditer* à l'inscrire à son crédit. Chaque compte porte un *intitulé* (désignation de l'élément de l'actif ou du passif, par exemple: Banque, Caisse, Capital...); pour chaque opération enregistrée, on inscrit la *date*, le *libellé* (désignation de l'opération, par référence aux documents commerciaux utilisés), et le *montant* du mouvement de valeurs.

Le temps étant découpé en périodes (exercices), les comptes sont *soldés* (ou *arrêtés* ou *balancés*) à la fin de chacune d'elles. Pour tirer le *solde* d'un compte, on fait d'abord la somme des débits d'une part, des crédits de l'autre (que l'on appelle les *totaux* ou *masses* du compte); on calcule ensuite leur différence. Le solde et le compte sont dits *créditeurs* si le total des crédits est supérieur à celui des débits; dans le cas contraire, ils sont dits *débiteurs*; si le total des débits est égal à celui des crédits, on dit que le compte est *soldé* (solde nul).

Le solde est inscrit dans la colonne dont le total est le plus faible, de manière à ce qu'en l'ajoutant à la masse correspondante, on obtienne au débit et au crédit deux totaux égaux (que l'on souligne d'un double trait pour éviter toute confusion avec les inscriptions ultérieures): un solde débiteur figure donc au crédit, un solde créditeur au débit.

Le solde en fin de période mesure la valeur des existants à cette date (valeur des immobilisations, montant de l'avoir en banque...); il indique le « stock » d'emplois ou de ressources disponibles pour l'avenir.

Au début de la nouvelle période d'enregistrement, il faut *rouvrir* chaque compte de bilan: le solde (solde à nouveau ou report à nouveau, qui renseigne sur l'importance de l'emploi ou de la ressource disponible à cet instant) est inscrit du côté inverse de celui où il avait été porté pour balance (pour équilibrer le compte) en fin de période: le solde à nouveau débiteur est inscrit au débit, le solde à nouveau créditeur au crédit.

En pratique, un compte pourra se présenter comme suit :

Débit		Compte Client X		Crédit	
Dates	Libellés	Sommes	Dates	Libellés	Sommes
1 ^{er} mai	Solde à nouveau	50 000	5 mai	Traite au 30 juin	50 000
3	Facture n° 6910	100 000	7	Chèque BICIS n° A 113 239	70 000
13	Facture n° 7215	70 000	10	Facture d'avoir n° 7020	20 000
24	Facture n° 7623	80 000	14	Chèque BNDS n° B 83 398	50 000
			25	Facture d'avoir n° 7217	5 000
			31	Solde débiteur	105 000
		300 000			300 000
1 ^{er} juin	Solde à nouveau	105 000			

Remarque :

Le compte ci-dessus est dit à *format fermé* (ou à *colonnes séparées*) ; des présentations légèrement différentes peuvent être également utilisées (*format ouvert, format à colonnes mariées ou rapprochées*).

Dans un souci de rapidité, il est fréquent de recourir à une schématisation sous forme de *compte en T* (ne faisant apparaître ni dates, ni libellés).

Débit	Intitulé	Crédit

1.2. La tenue des comptes de bilan

Au terme d'une évolution historique, se sont imposés les principes dits de la « *partie double* », sur lesquels repose aujourd'hui le fonctionnement des comptes.

1.2.1. De la comptabilité « en partie simple » à la comptabilité « en partie double »

L'évolution de la technique comptable est liée au développement du commerce et de l'industrie, et aux besoins qui sont apparus peu à peu.

Historiquement, on a commencé à utiliser le compte à deux colonnes pour décrire les opérations de la caisse : on enregistrait d'un côté du compte l'encaisse initiale et les recettes, de l'autre les dépenses, de sorte que l'on obtenait aisément le solde à la fin de la période considérée. On parle de *comptabilité de caisse* pour désigner cette comptabilité sommaire.

Ce procédé, qu'il est possible d'utiliser pour suivre l'évolution d'éléments du patrimoine autres que la caisse (stocks, immobilisations...), se caractérise par le fait qu'une information ne donne lieu à enregistrement que dans un seul compte à la fois (le compte *Caisse* ou éventuellement un autre compte) : on est en présence d'une comptabilité « *en partie simple* » (« à *partie simple* »).

Avec le développement, à partir du XIV^e siècle, des opérations de crédit (prêts, emprunts, achats à crédit, ventes à crédit...), la nécessité s'est fait sentir de tenir non seulement le compte de caisse mais aussi, et simultanément, les comptes des *tiers*, c'est-à-dire les comptes des personnes en relations d'affaires avec l'entreprise (prêteurs, emprunteurs, clients, fournisseurs...), de façon à suivre précisément l'évolution des créances et des dettes de celles-ci. La comptabilité « *en partie double* » (ou « *à partie double* ») était née, qui conduit, pour enregistrer une information, à utiliser non pas *un* compte mais *deux* (au moins). Les historiens considèrent que cette comptabilité est apparue en Italie, vers le milieu du XIV^e siècle; la découverte de l'imprimerie devait permettre d'en généraliser peu à peu l'usage: le traité de Luca Pacioli, *Summa di arithmetica, geometria, proportioni e proportionalita*, édité en 1494, en énonça les principes fondamentaux.

1.2.2. Le principe de la comptabilité en partie double

Cette comptabilité repose sur une *double analyse*: pour chaque opération on fait apparaître la *ressource* qui est à son origine, l'*emploi* qui en est la conséquence, étant entendu que la première peut provenir d'une diminution d'emploi (par exemple, prélèvement sur l'avoir en banque), le second d'une diminution de ressource (par exemple, remboursement d'une dette de l'entreprise). Quelques exemples permettront d'illustrer la méthode.

Exemples:

1. Acquisition d'une machine à crédit.
La *ressource* est représentée par la dette contractée auprès du fournisseur.
L'*emploi* est constitué par la machine.
2. Acquisition d'une machine payée comptant par chèque bancaire.
La *ressource* provient d'un prélèvement sur l'avoir en banque.
L'*emploi* est constitué par la machine.
3. Règlement par chèque bancaire d'une dette envers un fournisseur.
La *ressource* provient d'un prélèvement sur l'avoir en banque.
L'*emploi* correspond à une extinction de la dette.
4. Règlement d'un client par chèque bancaire.
La *ressource* correspond à une extinction de la dette du client.
L'*emploi* est représenté par l'augmentation de l'avoir en banque.

Emplois et ressources, qui représentent les deux facettes d'une même opération, sont nécessairement de même montant, et cette égalité fondamentale est à la base de la partie double.

Les comptables n'emploient pas les termes d'emplois et de ressources: ils distinguent le *débit* (colonne gauche du compte), du *crédit* (colonne droite) et pour comprendre la correspondance, il faut remonter à l'origine de la partie double. Quand les entreprises ont ressenti la nécessité d'ouvrir des comptes de tiers, la pratique s'est établie de tenir ceux-ci en se plaçant du *point de vue des tiers* (et non de celui de l'entreprise qui dresse les comptes): la somme que doit un tiers (et qui constitue pourtant une créance pour l'entreprise) est inscrite dans les comptes de celle-ci au *débit* (c'est-à-dire du côté des dettes)¹; la créance détenue par un tiers (qui n'est autre

1. *Debere* en latin signifie devoir et *debet*: il doit.

qu'une dette de l'entreprise) est inscrite quant à elle au *crédit* (c'est-à-dire du côté des créances)². Inversement quand les tiers remboursent leurs dettes, les comptes sont crédités, quand ils recouvrent leurs créances, les comptes sont débités.

Si l'on se place du point de vue de l'entreprise tenant les livres, le vocabulaire adopté conduit donc à accorder aux mots *débit* et *crédit* un sens inverse de celui que leur donne l'usage courant: les créances de l'entreprise, qui sont pour elle un avoir, une forme d'emploi, sont inscrites au *débit*, et les diminutions de cet avoir, qui constituent un type de ressource, au *crédit*; ses dettes, qui sont pour elle une forme de ressource sont inscrites au *crédit*, et les diminutions de cette ressource, qui constituent un type d'emploi, au *débit*.

Ce vocabulaire a été par la suite étendu à l'ensemble des comptes ouverts par l'entreprise pour suivre l'évolution de son patrimoine :

- c'est au *débit* que sont enregistrés les emplois (les avoirs), ainsi que ces formes particulières d'emplois que sont les diminutions de ressources ;
- c'est au *crédit* que sont enregistrées les ressources, ainsi que ces formes particulières de ressources que sont les diminutions d'emplois.

Par suite, dans le langage comptable, l'égalité fondamentale :

$$\text{Emplois} = \text{Ressources, s'énonce: Débits} = \text{Crédits.}$$

En d'autres termes, en vertu du principe de la partie double, chaque opération fait l'objet de deux écritures, au moins: toute inscription dans un compte (au *débit* ou au *crédit*) est accompagnée d'une inscription de *même montant* mais de *sens opposé* dans un autre compte (au *crédit* ou au *débit*), ou de plusieurs inscriptions dans plusieurs comptes, inscriptions dont le montant est égal au total de la première.

Exemple :

Un banquier accorde en t_1 , par caisse, un prêt de 1 000 000 F à une entreprise; dans ses livres, il débite le compte de l'entreprise (compte de tiers, emploi) et il crédite le compte de caisse (ressource).

En t_2 , l'entreprise rembourse le prêt; le banquier débite le compte de caisse (emploi) et il crédite le compte de l'entreprise (ressource).

	Entreprise	Crédit		Caisse	Crédit
t1	1 000 000				1 000 000
t2	1 000 000		1 000 000		

1.2.3. Le fonctionnement des comptes de bilan

a) Les informations portées dans les comptes de bilan

À un moment donné, le bilan fait apparaître, à l'actif, les emplois de l'entreprise, au passif ses ressources, lesquels constituent en fait des emplois nets et ressources nettes, c'est-à-dire des soldes ou, si l'on préfère, des « *stocks* ». Au cours d'une période, en effet, les éléments regroupés à l'actif du bilan connaissent des mouvements de sens contraires en emplois (augmentations des avoirs) et ressources (diminutions des avoirs), de sorte cependant qu'en fin de période chaque poste enregistre un emploi net (le total des emplois le concernant étant supérieur à celui des ressources) : par exemple, des fonds entrent en caisse (emplois) et entraînent des

2. Du latin *credere* (*creditum*, via l'italien *credito*) qui signifie croire, et donc: faire confiance (comme on fait confiance à celui auquel on accorde un prêt...).

augmentations de l'encaisse ; d'autres en sortent (ressources), mais le montant des entrées est nécessairement supérieur (ou égal) à celui des sorties parce que si l'encaisse peut être nulle, elle ne peut être négative ; la caisse a donc vocation à faire apparaître un emploi net, et par suite à figurer à l'actif.

Inversement, au cours d'une période, les éléments regroupés au passif connaissent eux aussi des mouvements de sens contraires, en ressources (augmentations des capitaux propres et des dettes) et en emplois (diminutions des capitaux propres et dettes), de sorte qu'en fin de période chaque poste fasse apparaître une ressource nette (le total des ressources le concernant étant supérieur à celui des emplois).

b) La règle de fonctionnement des comptes de bilan

Elle se déduit aisément du principe de base de la partie double. Les comptes d'actif retracent des emplois et des diminutions d'emplois (qui sont autant de ressources) ; ils sont par suite *débités* pour constater une augmentation de valeurs et *crédités* pour enregistrer une diminution ; ces comptes, qui font apparaître des emplois nets, sont nécessairement débiteurs.

Les comptes de passif retracent des ressources et des diminutions de ressources (qui sont autant d'emplois) ; ils sont par suite *crédités* pour constater une augmentation de valeurs et *débités* pour enregistrer une diminution ; ces comptes, qui enregistrent des ressources nettes, sont nécessairement créditeurs.

En d'autres termes, dans les comptes d'actif, débit signifie « plus », crédit « moins » ; dans les comptes de passif, crédit signifie « plus », débit « moins », ce que résume le tableau suivant :

Actif		Passif	
Débit	Crédit	Débit	Crédit
+ (↑)	- (↓)	- (↓)	+ (↑)

On remarque que les termes de débit et de crédit n'ont pas la même signification selon qu'il s'agit d'un compte issu de l'actif ou du passif.

Les comptes d'actif ont normalement un solde débiteur, ceux de passif un solde créditeur, et le bilan est établi en regroupant à l'actif les soldes débiteurs (emplois nets), au passif les soldes créditeurs (ressources nettes).

1.2.4. Exemple de fonctionnement des comptes de bilan

Le bilan simplifié d'une entreprise se présente comme suit au 31 décembre N-1 (en milliers de francs) :

Bilan au 31 décembre N-1

Actif		Passif	
Immobilisations incorporelles	8 500	Capital	20 000
Bâtiments	16 000	Résultat	2 247
Mobilier	871	Dettes financières	5 000
Marchandises	1 324	Fournisseurs	710
Clients	862		
Banque	321		
Caisse	79		
Total	27 957	Total	27 957

Au cours du mois de janvier de l'année N, l'entreprise réalise les opérations suivantes (en milliers de francs) :

1. Règlement d'un fournisseur par chèque bancaire	150
2. Retrait de la banque pour alimenter la caisse	100
3. Règlements effectués par les clients, moitié en espèces, moitié par chèque bancaire	600
4. Versement à la banque de sommes prélevées sur la caisse	350
5. « Consolidation » de la créance sur l'entreprise détenue par un fournisseur, qui est transformée en prêt à moyen terme à concurrence de	200

On se propose d'enregistrer ces opérations dans les comptes de bilan. Le bilan au 31 décembre regroupe à l'actif les soldes débiteurs des comptes de bilan, au passif leurs soldes créditeurs. Au 1^{er} janvier, on ouvre les comptes d'actif en portant à leur débit leurs soldes débiteurs, les comptes de passif en portant à leur crédit leurs soldes créditeurs ; en d'autres termes, les comptes sont ouverts du côté où ils figurent au bilan : les comptes d'actif à gauche (débit), les comptes de passif à droite (crédit). Par la suite, toute augmentation de valeurs est portée du même côté que ce solde initial, toute diminution du côté inverse :

Débit	Comptes d'actif	Crédit
Solde initial		Diminutions de valeurs
Augmentations de valeurs		

Débit	Comptes de passif	Crédit
Diminutions de valeurs		Solde initial
		Augmentations de valeurs

Ouverture et fonctionnement des comptes

Le solde initial a été inscrit sans autre précision ; les enregistrements consécutifs aux opérations 1, 2, 3, 4 et 5 ont été identifiés par des numéros ; au terme de la période d'enregistrement, on a fait apparaître les soldes débiteurs (SD) et les soldes créditeurs (SC).

Immobilisations corporelles		Bâtiments		Mobilier	
8 500	SD : 8 500	16 000	SD : 16 000	871	SD : 871
<u>8 500</u>	<u>8 500</u>	<u>16 000</u>	<u>16 000</u>	<u>871</u>	<u>871</u>
Marchandises		Clients		Banque	
1 324	SD : 1 324	862	600 (3) SD : 262	321	150 (1) 100 (2)
<u>1 324</u>	<u>1 324</u>	<u>862</u>	<u>862</u>	(3) 300 (4) 350	SD : 721
				<u>971</u>	<u>971</u>
Caisse		Capital		Dettes financières	
79		SC : 20 000	20 000	SC : 5 200	5 000
100 (2)					200 (2)
300 (3)	350 (4)	<u>20 000</u>	<u>20 000</u>	<u>5 200</u>	<u>5 200</u>
	SD : 129				
<u>479</u>	<u>479</u>				

Fournisseurs		Résultats	
150 (1)	710	SC: 2 247	2 247
200 (5)			
SC: 360		<u>2 247</u>	<u>2 247</u>
<u>710</u>	<u>710</u>		

Pour dresser le bilan en fin de période d'enregistrement, il suffirait :

- de tirer le solde de chaque compte, c'est-à-dire de rechercher les « stocks » d'emplois ou de ressources à la disposition de l'entreprise à cet instant;
- de regrouper et de classer :
 - . à l'actif les soldes débiteurs (emplois nets),
 - . au passif les soldes créditeurs (ressources nettes).

Les opérations précédentes conduisent à une modification de la structure du patrimoine, mais elles sont sans incidence sur la situation nette, sur le résultat. On constate qu'elles sont toutes enregistrées au moyen de deux comptes de bilan :

- soit deux comptes d'actif (opérations n° 2, 3 et 4);
- soit deux comptes du passif (opération n° 5);
- soit un compte d'actif et un compte de passif (opération n° 1).

Les opérations inscrites dans les seuls comptes de bilan n'affectant pas le résultat, il faut rechercher leur spécificité, pour pouvoir faire ressortir, par opposition, celle des opérations génératrices de résultat.

1.3. Le caractère réversible des emplois et ressources inscrits dans les comptes de bilan

Les comptes de bilan qui, en cours de période, enregistrent en emplois et en ressources des mouvements de sens contraires, font apparaître en fin de période des emplois et ressources nets qui sont autant d'existants, de « stocks » (de biens, de créances...), que l'exercice qui s'achève « léguera » aux suivants (les soldes à nouveau) et qui sont susceptibles de recevoir de nouvelles affectations; pour cette raison, ces emplois et ressources, que l'on qualifie parfois de *réversibles* (ou intermédiaires), doivent être distingués de ceux inscrits dans les comptes de gestion et de résultat.

2. Les comptes de gestion et de résultat

La comptabilisation des opérations génératrices de résultat nécessite l'utilisation de comptes particuliers, les comptes de gestion et de résultat, que l'on étudiera successivement.

2.1. Les opérations génératrices de résultat

Pour enregistrer ces opérations qui, conformément au principe de la partie double, sont analysées en termes d'emplois et de ressources, de débits et de crédits, il faut faire intervenir, outre un ou plusieurs comptes d'actif ou de passif, un compte où

sera consignée la variation de la situation nette, un compte de résultat ou des subdivisions de celui-ci. Deux exemples illustreront la méthode.

Premier exemple :

Soit une entreprise, qui achète en t_1 une marchandise MA pour 300, en t_3 une marchandise MB pour 800, et qui revend MA en t_2 , pour 350, MB en t_4 , pour 790.

Ces opérations sont réglées au comptant par caisse. Les achats sont enregistrés au moyen de deux comptes de bilan, le compte « Marchandises » (dont on admettra que le solde initial est nul), et le compte « Caisse » (solde initial: 1 200).

	D	C	D	C
	Caisse		Marchandises	
	A nouveau: 1 200			
t_1 MA		300	300	
t_3 MB		800	800	

Pour la vente de MA, on enregistre un emploi de 350 au débit du compte « Caisse », mais en ce qui concerne la ressource à l'origine de l'opération, on ne peut inscrire 350 au crédit du compte « Marchandises », car ce compte serait créditeur, ce qui est impossible (il ne peut y avoir « moins que rien » en stock...). On le crédite donc de 300 et, on enregistre l'augmentation de situation nette, le bénéfice de 50, dans un compte de différence, un compte de résultat.

De la même façon, pour la vente de MB, on créditera le compte « Marchandises » de 800 (valeur d'achat) et on inscrit, outre un emploi de 790 au débit du compte « Caisse », un emploi (perte) de 10 au compte de résultat.

	D	C	D	C	D	C
	Caisse		Marchandises		Compte de différence (résultat)	
t_1 Achat MA		300	300			
t_2 Vente MA	350			300		50
t_3 Achat MB		800	800			
t_4 , Vente MB	790			800	10	
SC :				40		
					<u>50</u>	<u>50</u>

Faute de pouvoir enregistrer dans le compte « Marchandises » des achats et ventes faits à des valeurs différentes, il faut donc, pour comptabiliser une opération génératrice de résultat, faire intervenir (outre des comptes de bilan) un *compte spécifique*, celui de *résultat*: le bénéfice (augmentation de la situation nette), qui constitue une ressource, est inscrit à son crédit, la perte (diminution de la situation nette), qui représente un emploi, à son débit³. Pour obtenir le bénéfice net dégagé par les opérations, il suffit de solder ce compte: le solde créditeur (qui dans l'exemple s'élève à 40) correspond à une ressource nette, un bénéfice net. Si le bilan était alors dressé, c'est ce solde qui y serait inscrit (au passif, parmi les ressources).

Deuxième exemple :

Soit une entreprise qui, au cours d'une période comptable, encaisse des ventes de services pour 1 000 et règle des salaires pour 800, ces paiements étant faits par banque.

La vente est à l'origine d'une ressource qui ne peut être inscrite dans aucun compte de bilan autre que celui de « Résultat »; elle a pour conséquence un emploi, qui est inscrit au débit du compte « Banque ».

3. En pratique, la méthode consistant à enregistrer au compte « Marchandises » toute opération d'achat (entrée en stock) ou de vente (sortie de stock) n'est guère utilisée (cf. *infra*, méthode de l'inventaire permanent): c'est le montant total de l'achat qui est traité comme une diminution de situation nette (et enregistré au débit du compte de résultat, en fait d'une de ses subdivisions), et celui de la vente comme une augmentation (et enregistré au crédit d'un compte qui est une subdivision du compte de résultat, cf. *infra*).

La ressource qui permet le versement des salaires provient d'un prélèvement sur le compte bancaire: elle est portée au crédit de ce compte. L'emploi correspondant, qui ne se traduit par l'apparition d'aucun élément d'actif, d'aucun « stock » ne peut être inscrit dans aucun compte de bilan autre que celui de « Résultat » :

D	Banque	C	D	Résultat	C
1 000					1 000
		800	800		
			SC: 200		
			<u>1 000</u>		<u>1 000</u>

À supposer que seules ces deux opérations aient été réalisées, l'exploitation de la période dégagerait une ressource nette (bénéfice net) de 200 (solde créditeur), qui serait à porter au passif du bilan.

Sur ces deux exemples, on constate que pour comptabiliser les opérations qui n'ont pas pour seul effet de faire varier simultanément deux *existants*, deux « stocks⁴ » (au moins) d'emplois et de ressources, il faut faire intervenir un *compte de résultat* : à son débit sont portées les diminutions de situation nette, à son crédit les augmentations ; son solde, qui indique une ressource nette (ou un emploi net), est repris au bilan. Ce compte fonctionne selon les mêmes principes que ceux de bilan.

En pratique, toutefois, le compte de résultat n'est pas mouvementé dès la phase de l'enregistrement. En cours de période, les opérations concernées sont portées, et classées en fonction de leur *nature*, dans des subdivisions de celui-ci, les *comptes de gestion*. En fin de période, est réalisée la *synthèse* des informations qui y ont été consignées, de façon à dégager certaines grandeurs significatives, et notamment le résultat qui apparaîtra au bilan: dans ce but, sont utilisés plusieurs comptes, dont l'ensemble forme le *compte de résultat*.

2.2. Les comptes de gestion

Après avoir présenté les différentes catégories de comptes de gestion, on s'interrogera sur les caractéristiques des opérations qui y sont inscrites, ainsi que sur leur mode de fonctionnement.

2.2.1. Les différentes catégories de comptes de gestion

- a) Les opérations génératrices de résultat font apparaître soit des ressources nouvelles (augmentations de la situation nette), soit des emplois nouveaux (diminutions de la situation nette). Pour les besoins de l'analyse, les comptes de gestion issus du compte « Résultat » ont été « spécialisés » : de même que les comptes de bilan sont de deux sortes et qu'il y a des comptes ayant vocation à faire apparaître des emplois nets (comptes d'actif) et d'autres des ressources nettes (comptes du passif), de même il y a deux grandes catégories de comptes de gestion :
- dans les *comptes de charges* sont consignés les emplois (qui ont pour caractéristique d'être *définitifs, non récupérables*) ;
 - dans les *comptes de produits* sont enregistrées les ressources (qui ont pour caractéristique d'être *définitives, non restituables*).

4. Au sens de la comptabilité nationale.

b) Trois grandes catégories de charges et produits sont habituellement distinguées⁵ :

- les charges et les produits d'exploitation sont engendrés par l'activité industrielle et/ou commerciale courante (exemples : charges de personnel, ventes de marchandises...);
- les charges et les produits financiers ont leur origine dans les opérations de financement et de placement (exemples : intérêts versés, dividendes reçus...);
- les charges et les produits exceptionnels correspondent à des opérations hors gestion courante et présentent généralement un caractère occasionnel, inhabituel (exemple : dégâts causés par des inondations...).

2.2.2. Le caractère définitif des emplois et ressources inscrits dans les comptes de gestion

Le résultat mesure la variation d'un existant, la situation nette : le compte de résultat, qui est un compte de différence, enregistre uniquement les mouvements de valeurs, les *flux*, permettant de passer d'un niveau de situation nette à un autre, sans renseigner lui-même sur ces niveaux.

De la même façon, les comptes de gestion, subdivisions du compte de résultat, enregistrent uniquement des *flux*, des variations de situation nette, à l'exclusion de tout « *stock* », de tout existant. De ce fait, en fin de période, leurs soldes ne peuvent eux-mêmes mesurer que des *variations nettes*, des *flux nets d'emplois ou de ressources*, dont la somme algébrique correspond à la variation globale de la situation nette pour l'ensemble de la période, c'est-à-dire au résultat.

Ces soldes, par leur nature, se différencient nettement de ceux des comptes de bilan. Ces comptes enregistrant l'existant initial et les mouvements de la période, leur solde correspond à un stock, à un existant final, qui constitue l'existant initial de la nouvelle période (*solde à nouveau*) : ils sont à la base d'une *comptabilité de stocks*. À l'inverse, les soldes des comptes de gestion mesurent non des existants mais des flux nets (par exemple : total des salaires ou total des ventes de la période) et correspondent à autant de composantes du résultat global : ces comptes enregistrent les seuls charges et produits d'une période et, au début de la suivante, aucun solde à nouveau n'est à y inscrire. Ils sont à la base d'une *comptabilité de flux* : l'on y consigne des emplois et des ressources qui sont à rattacher totalement à la période d'enregistrement, des *emplois* et des *ressources définitifs*. Aux *emplois* et *ressources réversibles* portés dans les comptes de bilan, sont donc à opposer les *emplois définitifs, non récupérables* (charges) et les *ressources définitives, non restituables* (produits), inscrits dans les comptes de gestion.

2.2.3. Le fonctionnement des comptes de gestion

Ces comptes se présentent comme les comptes de bilan : le même vocabulaire et les mêmes principes de fonctionnement leur sont applicables. Les comptes de charges enregistrent à leur débit les emplois définitifs (non récupérables), les comptes de produits à leur crédit les ressources définitives (non restituables)⁶.

5. Selon des modalités et avec un vocabulaire qui varient d'un pays à l'autre, et d'un plan comptable à l'autre.

6. Les comptes de charges seraient crédités et ceux de produits débités dans les cas, rares en pratique, de diminutions de charges d'une part, de produits de l'autre.

Une opération génératrice de résultat intéressant à la fois une « zone » d'actif ou de passif et une « zone » de charges ou de produits, les comptes de gestion fonctionnent en relation avec les comptes de bilan, conformément au principe de la partie double :

- une charge portée au débit d'un compte de gestion a pour contrepartie un crédit dans un compte de bilan, qui correspond soit à une augmentation de la valeur d'un élément du passif, soit à une diminution de celle d'un élément de l'actif ;
- un produit porté au crédit d'un compte de gestion a pour contrepartie un débit dans un compte de bilan, qui correspond soit à une augmentation de la valeur d'un élément de l'actif soit à une diminution de celle d'un élément du passif.

Il y a donc identité de traitement entre comptes d'actif et de charges d'une part, comptes de passif et de produits de l'autre.

Compte actif		Compte passif	
Débit	Crédit	Débit	Crédit
+ (↑)	- (↓)	- (↓)	+ (↑)

Compte de charges		Compte de produits	
Débit	Crédit	Débit	Crédit
+ (↑)	Rare (corrections d'erreurs...) - (↓)	Rare (corrections d'erreurs...) - (↓)	+ (↑)

Cette identité se comprend aisément :

- les comptes d'actif, comme les comptes de charges, enregistrent des emplois (et des diminutions d'emplois), les uns réversibles, les autres définitifs ; ils font apparaître en fin de période des emplois nets, c'est-à-dire des soldes débiteurs ;
- les comptes de passif, comme les comptes de produits, enregistrent des ressources (et des diminutions de ressources), les unes réversibles, les autres définitives ; ils font apparaître en fin de période des ressources nettes, c'est-à-dire des soldes créditeurs.

	Comptes de bilan	Comptes de gestion
Emplois (soldes débiteurs)	Emplois réversibles (actifs)	Emplois définitifs (charges)
Ressources (soldes créditeurs)	Ressources réversibles (passifs)	Ressources définitives (produits)

Périodiquement, il importe de faire la synthèse de l'information enregistrée de façon continue dans les comptes de gestion.

2.3. Le compte de résultat

Si le résultat peut être déterminé à partir de la comptabilité des stocks, c'est sur la comptabilité des flux que repose, dans la pratique, son calcul. Le compte de résultat

permet, en effet, d'opérer la synthèse des flux enregistrés au cours d'une période, en distinguant les différentes composantes du résultat global.

2.3.1. La double détermination du résultat, conséquence de l'enregistrement en partie double

Le résultat peut être déterminé à partir du bilan; il peut l'être aussi à partir des comptes de gestion. En effet toute opération ayant une incidence sur le résultat fait jouer nécessairement un compte de bilan (au moins) et un compte de gestion (au moins).

Pour établir les deux formules permettant d'obtenir le résultat, il faut partir du principe de la partie double. Chaque opération faisant l'objet d'une analyse en termes d'emplois et de ressources, pour une période donnée, le total des emplois (débits) est nécessairement égal à celui des ressources (crédits): $Débits = Crédits$ (1).

Les débits et les crédits peuvent être inscrits :

- soit dans des comptes ayant vocation à être débiteurs (comptes d'actif et de charges);
- soit dans des comptes ayant vocation à être créditeurs (comptes de passif et produits).

Désignons par :

- Dd , le sous-total des débits inscrits dans les comptes débiteurs;
- Dc , le sous-total des débits inscrits dans les comptes créditeurs;
- Cd , le sous-total des crédits inscrits dans les comptes débiteurs;
- Cc , le sous-total des crédits inscrits dans les comptes créditeurs.

L'égalité précédente (1) peut s'écrire :

$$Dc + Dd = Cc + Cd, \text{ d'où l'on tire : } Dd - Cd = Cc - Dc.$$

Pour une période, le total des soldes débiteurs ($Dd - Cd$) est égal à celui des soldes créditeurs ($Cc - Dc$) ou, si l'on préfère, le total des emplois nets est égal au total des ressources nettes :

$$\text{Emplois nets} = \text{Ressources nettes}.$$

Emplois (E) et ressources (R) se différenciant selon leur caractère réversible (*rév.*) ou définitif (*déf.*), cette égalité s'écrit :

$$(E \text{ nets rév.}) + (E \text{ nets déf.}) = (R \text{ nets rév.}) + (R \text{ nets déf.}) \quad (2).$$

Il en résulte que : $(R \text{ nets rév.}) - (E \text{ nets rév.}) = (R \text{ nets déf.}) - (E \text{ nets déf.})$.

La différence est la même entre, d'une part les emplois nets réversibles (actifs) et les ressources nettes réversibles (passifs), d'autre part les ressources nettes définitives (produits) et les emplois nets définitifs (charges); cette différence n'est autre que le résultat de la période.

Le résultat peut être obtenu par deux voies.

- Il est la synthèse de la *comptabilité des stocks* (comptes de bilan) selon la formule :

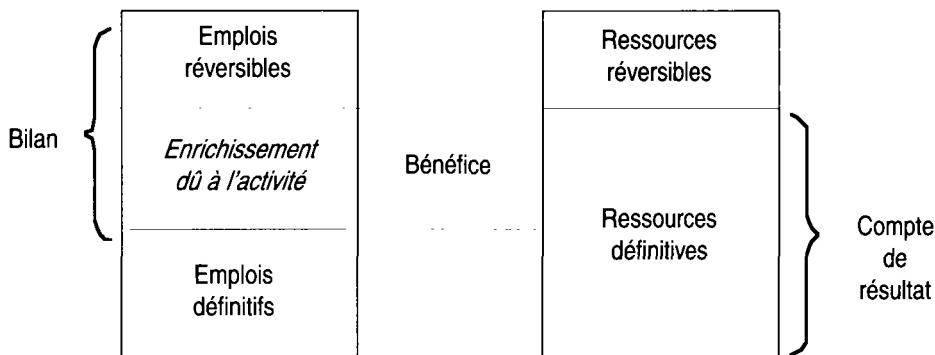
$$\text{Emplois nets réversibles} - \text{Ressources nettes réversibles} = \pm \text{Résultat}.$$

- Il est la synthèse de la *comptabilité des flux* (comptes de gestion) selon la formule :

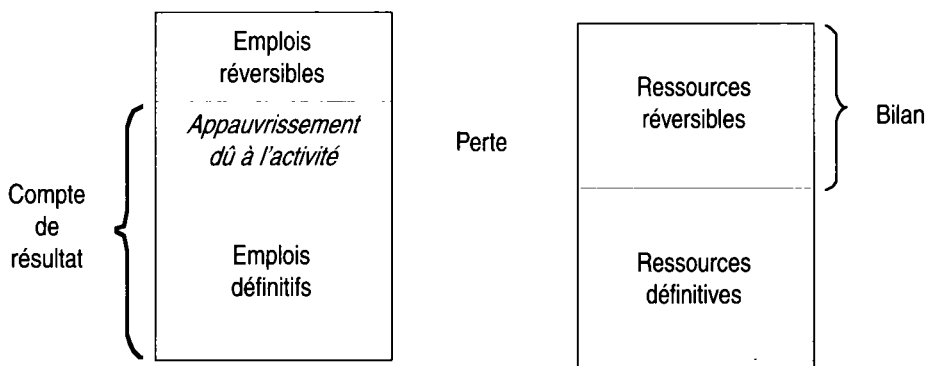
$$\text{Ressources nettes définitives} - \text{Emplois nets définitifs} = \pm \text{Résultat}.$$

Il est possible d'illustrer schématiquement ces deux formules, dans le cas d'un bénéfice et dans celui d'une perte.

Dans le cas d'un bénéfice, les ressources définitives (biens et services vendus) excèdent les emplois définitifs (biens et services consommés), ce qui permet une augmentation du patrimoine de l'entreprise.



Dans le cas d'une perte, les emplois définitifs excèdent les ressources définitives, ce qui a pour conséquence un amoindrissement du patrimoine de l'entreprise.



Si la première méthode (bilan) permet de mesurer le résultat, seule la seconde fait apparaître les composantes de celui-ci: après en avoir exposé les mécanismes, on étudiera sa mise en œuvre dans le cadre du Plan comptable.

Remarque: La relation (2) confirme la règle de fonctionnement des comptes précédemment établie. On a en effet: $(E \text{ nets } rév.) + (E \text{ nets } déf.) = (R \text{ nettes } rév.) + (R \text{ nettes } déf.)$.

La comptabilité étant tenue en partie double, pour que cette égalité fondamentale soit toujours respectée, il est nécessaire que les comptes d'actif et de charges fonctionnent de la même manière, et que les comptes de passif et de produits fonctionnent également de façon identique, mais inverse de la précédente.

2.3.2. Les mécanismes de la synthèse des flux

Pour faire la synthèse des flux, on utilise des subdivisions du compte de résultat: les distinctions établies au sein des charges et des produits ménagent en effet la possibilité d'effectuer des regroupements par étapes, en dégageant des grandeurs significatives, dont le nombre et la définition varient d'un pays à l'autre (et d'un plan comptable à l'autre).

a) Les résultats, différence entre les soldes des comptes de gestion

Les opérations génératrices de résultat ayant été enregistrées en cours de période dans les comptes de gestion, il convient, à l'issue de celle-ci, de les « arrêter », pour faire apparaître leurs soldes. Les emplois définitifs nets sont donnés par les soldes des comptes de gestion débiteurs (comptes de charges), les ressources définitives nettes par les soldes des comptes de gestion créditeurs (comptes de produits), et le résultat est égal à la différence entre les uns et les autres :

$$\begin{aligned} \text{Soldes créditeurs} - \text{Soldes débiteurs} &= \pm \text{Résultat} \\ \text{Produits} - \text{Charges} &= \pm \text{Résultat} \end{aligned}$$

C'est pour pratiquer ce calcul, en plusieurs étapes, par la voie comptable, que l'on utilise des comptes, qui correspondent à autant de composantes du résultat. À la suite d'écritures comptables dites de *virement*, ces comptes regroupent :

- en ressources, à leur crédit, les soldes créditeurs des comptes de gestion ;
- en emplois, à leur débit, les soldes débiteurs de ces comptes, de sorte que leurs propres soldes mesurent bien les composantes concernées.

b) Le virement des soldes des comptes de gestion

Le virement est un procédé comptable qui permet de transférer une somme du débit d'un compte au débit d'un autre compte, ou encore du crédit d'un compte au crédit d'un autre. Plus précisément, pour déterminer chaque composante, les soldes des comptes de gestion sont virés dans le compte correspondant (issu du compte de résultat) : on crédite les comptes de charges du montant de leur solde débiteur par son débit ; on débite les comptes de produits du montant de leur solde créditeur par son crédit.

Exemple :

Soit une entreprise enregistrant un seul type de charges et de produits et utilisant un compte unique de résultat. Au cours d'un exercice :

- le compte de charges a enregistré des charges de 1 000 ;
- le compte de produits des produits de 2000.

Pour déterminer le résultat, il faut passer deux écritures de virement et tirer le solde du compte de résultat.

<i>Compte de charge</i>	<i>Compte de résultat</i>	<i>Compte de produits</i>
1 000		
1 000	1 000	2 000
	SC: 1 000	
<u>1 000</u>	<u>2 000</u>	<u>2 000</u>
<u>1 000</u>	<u>2 000</u>	<u>2 000</u>

Le solde du compte de résultat indique la différence entre produits et charges : il est créditeur et correspond à un bénéfice ; s'il était débiteur, on serait en présence d'une perte.

On observe :

- qu'après les écritures de virement, les comptes de gestion sont soldés (leur solde est nul) ;
- que le compte de résultat (ou les comptes correspondant à ses composantes) fonctionne comme eux : les charges (emplois) sont portées à son débit, les ressources (produits), à son crédit.

Dans les faits cependant, les écritures à passer pour obtenir le résultat différent selon la méthode d'inventaire des stocks que l'on utilise.

2.3.3. Les méthodes d'inventaire

Il existe deux méthodes d'inventaire: *l'inventaire permanent* et *l'inventaire intermittent*, que nous allons étudier brièvement⁷. Elles se différencient selon le mode d'enregistrement des achats et des ventes. Si l'entreprise souhaite connaître à tout moment la valeur de ses stocks, elle doit pratiquer l'inventaire permanent; dans l'hypothèse contraire, elle peut se satisfaire de l'inventaire intermittent.

• La méthode de l'inventaire permanent

— Le principe de la méthode

Lorsque cette méthode est mise en œuvre, les entrées (achats) et sorties (ventes) concernant chaque catégorie de stocks sont enregistrées dans le compte de stocks correspondant, de sorte que son solde (débité ou nul) indique à tout moment la valeur des éléments disponibles. Ce compte est bien sûr débité des entrées et crédité des sorties qui, les unes comme les autres, sont valorisées au *coût d'achat*⁸ (le cas échéant au *coût de production*).

Le solde des comptes de stocks indique le *stock théorique* résultant de la différence entre les entrées et les sorties qui ont été enregistrées. À un moment donné, il n'est pas nécessairement égal au stock réel, dont la valeur est obtenue après recensement des éléments effectivement en magasin (recensement appelé *inventaire extra-comptable*): il se peut en effet que des disparitions imputables à des vols ou à des destructions n'aient pas été comptabilisées.

L'avantage de la méthode, que les entreprises des pays membres de l'OHADA ont la faculté (mais non l'obligation) d'employer, est clair: comme son nom l'indique, elle permet de connaître en permanence la valeur des éléments en stock. Son utilisation peut cependant s'avérer difficile, car elle nécessite la mise en place d'une organisation comptable élaborée, permettant de connaître le coût d'achat (ou de production) de chaque vente.

— Le jeu des comptes

a) Enregistrements en cours d'exercice

Lors d'un achat, deux écritures sont passées.

- . D'abord on enregistre l'achat proprement dit; selon la nature des biens achetés, on débite les comptes 601 *Achats de marchandises*, 602 *Achats de matières et fournitures liées*, 604 *Achats d'autres approvisionnements* ou 608 *Achats d'emballages* des prix d'achats nets des réductions commerciales (augmentés éventuellement des frais de douanes, en cas d'importation), par le crédit du compte 40 *Fournisseurs et comptes rattachés* (si l'achat a lieu à crédit) ou d'un compte de trésorerie (dans l'hypothèse d'un achat au comptant).
- . Ensuite, on enregistre l'entrée en stock des biens achetés à leur coût d'achat (de production)⁹; on débite les comptes 31 *Marchandises*, 32 *Matières premières* et

7. Pour la présentation de ces méthodes, on anticipera sur les développements ultérieurs et on utilisera les intitulés et numéros de quelques-uns des comptes prévus par le Plan comptable.

8. Prix d'achat éventuellement majoré de certains frais annexes.

9. Les méthodes d'évaluation des stocks seront étudiées au chapitre 7.

fournitures liées ou 33 Autres approvisionnements, par le crédit du compte 603 Variations des stocks.

Lors d'une vente, deux écritures sont également passées.

- . On constate la vente en débitant du prix de vente, un compte de trésorerie (banque, caisse) ou de tiers (clients), par le crédit d'un compte de produit (ventes).
- . On constate la sortie de stock en débitant, du coût d'achat (de production) des stocks sortis, le compte 603 Variations des stocks (ou ses sous-comptes), par le crédit des comptes 31 Marchandises, 32 Matières et fournitures ou 33 Autres approvisionnements.

b) Enregistrements en fin d'exercice

Le compte 603 et ses subdivisions sont virés pour solde, en même temps que les autres comptes de charges, au débit du compte de résultat.

Exemple :

Une entreprise A, qui dispose d'un stock initial de marchandises de 100 000 francs et d'une encaisse de 75 000 francs, effectue les opérations suivantes :

- 1-Achat de marchandises par caisse pour 50 000 francs ;
- 2-Vente de marchandises à crédit pour 150 000 francs : coût d'achat des marchandises vendues : 125 000 francs.

Ces opérations sont enregistrées en inventaire permanent de la façon suivante :

Marchandises		Caisse		Ventes	
AN ¹⁰ : 100 000		AN : 75 000			150 000 (2)
(1) 50 000	125 000 (2')		50 000 (1)	SC : 150 000	
	SD : 25 000		SD : 25 000		
150 000	150 000	75 000	75 000	150 000	150 000

Clients		Achats de marchandises		Variations des stocks de marchandises	
(2) 150 000		(1) 50 000		(2') 125 000	50 000 (1')
	SD : 150 000		SD : 50 000		SD : 75 000
150 000	150 000	50 000	50 000	125 000	125 000

• La méthode de l'inventaire intermittent

— Le principe de la méthode

Aucune opération n'est enregistrée en cours d'exercice dans les comptes de stocks (et seuls les comptes « Achats » et « Ventes » sont donc appelés à jouer) : au début de l'exercice, on y inscrit la valeur du stock initial, qui a été déterminée grâce à un inventaire extra-comptable (recensement et valorisation des éléments) à l'issue du précédent exercice ; en fin d'exercice, après avoir à nouveau effectué un inventaire

10. AN : solde à nouveau.

extra-comptable, on y porte la valeur du stock final, et on pratique une écriture de régularisation (cf. ci-après), de sorte que leur solde débiteur indique bien ce stock final.

Avec cette méthode, il n'est pas nécessaire de déterminer le coût d'achat de chaque élément vendu. Connaissant la valeur du stock initial et du stock final, ainsi que les coûts globaux des achats, on peut aisément calculer, pour l'ensemble de la période, le coût des stocks vendus; on a en effet l'égalité suivante:

$$\begin{aligned} \text{Coût des stocks vendus} &= \text{Stock initial} + \text{Coût des achats de la période} - \text{Stock final.} \\ &= \text{Coût des achats de la période} + \text{ou - variation des stocks.} \end{aligned}$$

— Le jeu des comptes

a) Enregistrements en cours d'exercice

Le stock initial ayant été inscrit, en début d'exercice au débit du compte de stocks correspondant, lors de l'achat d'un élément, on débite du prix d'achat les comptes d'achats stockables: 601 *Achats de marchandise*, 602 *Achats de matières et fournitures liées*, 604 *Achats stockés de matières et fournitures consommables*, 608 *Achats d'emballages*, par le crédit du compte 40 *Fournisseurs et comptes rattachés* ou d'un compte de trésorerie (banque ou caisse).

Lors d'une vente, on crédite (du prix de vente) un compte « Ventes » (compte de produits), par le débit d'un compte de tiers (clients) ou d'un compte de trésorerie (banque ou caisse). Les comptes de stocks et le compte 603 *Variations des stocks* ne sont pas mouvementés.

b) Enregistrements de fin d'exercice

Un inventaire extra-comptable permet de déterminer, en fin d'exercice, la valeur du stock final (S. F.). Pour introduire en comptabilité cette valeur et calculer le coût des stocks vendus au cours de la période, on utilise le compte 603 *Variations des stocks* et plusieurs écritures sont passées.

Le *stock initial* (S.I.), qui est inscrit au débit du compte de stocks concerné (31 *Stocks de marchandises*, 32 *Stock de matières et fournitures liées*, 33 *Autres approvisionnements*), est viré au débit du compte 603, lequel est par ailleurs crédité de la valeur du stock final, par le débit du compte de stocks correspondant. Le compte 603 est enfin viré pour solde (avec les charges) au compte 13 *Résultat net de l'exercice*.

Exemple (suite):

En reprenant les données de l'exemple précédent, et en considérant que le stock final est de 25 000, les enregistrements seront les suivants:

Achats de marchandises		Caisse		Ventes	
(1) 50 000		AN: 75 000	50 000 (1)		150 000 (2)
	SD: 50 000		SD: 25 000	SD: 150 000	
50 000	50 000	75 000	75 000	150 000	150 000
Variation des stocks de marchandises		Clients		Marchandises	
<i>100 000</i>	<i>25 000</i>	(2) 150 000		AN: 100 000	<i>100 000</i>
	SD: 75 000		SD: 150 000	<i>25 000</i>	SD: 25 000
100 000	100 000	150 000	150 000	125 000	125 000

NB: Les enregistrements de fin d'exercice sont notés en caractères italiques.

Quelle que soit la méthode d'inventaire mise en œuvre, il serait possible de n'utiliser qu'un compte de résultat et, en comparant l'ensemble des charges à l'ensemble des produits, de déterminer par période un seul résultat global. Dans les faits, pour pouvoir guider la gestion, on s'efforce d'obtenir une information plus détaillée: le Plan comptable propose de mesurer le résultat en plusieurs étapes, de façon à faire apparaître ses différentes composantes appelées « soldes significatifs de gestion ».

2.3.4. La détermination du résultat: les soldes significatifs de gestion

Des comptes de détermination du résultat¹¹ sont utilisés pour faire la synthèse des informations contenues dans les comptes de produits et de charges; ils regroupent à leur débit les soldes des comptes de charges, à leur crédit ceux des comptes de produits; leur solde indique, s'il est débiteur, une consommation nette de ressources (perte), s'il est créditeur, un excédent net (profit).

Les soldes significatifs de gestion prévus par le Plan comptable sont les suivants: *marge brute sur marchandises, marge brute sur matières, valeur ajoutée, excédent brut d'exploitation, résultat d'exploitation, résultat financier, résultat des activités ordinaires, résultat hors activités ordinaires (HAO) et résultat net de la période.*

Le jeu des enregistrements permettant d'obtenir ces soldes sera présenté, à toutes fins utiles, en utilisant les comptes prévus par le Plan comptable, dont l'étude fera l'objet de la deuxième partie. À ce stade toutefois, seul le principe des écritures de virements devra retenir l'attention du lecteur.

• La détermination de la marge brute sur marchandises

La marge brute sur marchandises, qui est calculée dans les *entreprises commerciales* (c'est-à-dire qui revendent les biens dans l'état où elles les ont achetés), est égale à la différence entre la valeur des marchandises vendues et leur prix d'achat corrigé de la variation de stocks. Pour l'obtenir, il suffit de virer au débit du compte 1321 *Marge brute sur marchandises*, les soldes des comptes 601 *Achats de marchandises* et 6031 *Variations des stocks de marchandises*, et à son crédit le solde du compte 701 *Ventes de marchandises*.

Exemple:

Si l'on reprend les données de l'exemple précédent, la détermination de la marge brute se fait comme suit:

601 Achats de march.		6031 Var. stocks de march.		1321 Marge brute s/ march.		701 Ventes de march.	
50 000	<i>50 000</i>	75 000	<i>75 000</i>	<i>75 000</i>	<i>50 000</i>	<i>150 000</i>	150 000
				MB = 25 000 (SC)			
50 000	50 000	75 000	75 000	50 000	150 000	150 000	150 000

NB: Les écritures de virements sont notées en caractères italiques.

11. On reviendra plus en détail au chapitre 19 sur les soldes significatifs de gestion et la détermination du résultat.

• **La détermination de la marge brute sur matières:**

Cette marge, qui est calculée dans les *entreprises industrielles et de services*, est égale à la différence entre la valeur des productions vendues (corrigée de la variation de stocks) et leur coût d'achat (corrigé de la variation des stocks).

Elle est obtenue, selon le même procédé que ci-dessus: virement au débit du compte 1322 *Marge brute sur matières* des soldes des comptes 602 *Achats de matières premières et fournitures liées* et 6032 *Variations des stocks de matières premières et fournitures liées*, et à son crédit, des soldes des comptes 702 *Ventes de produits finis*, 703 *Ventes de produits intermédiaires*, 704 *Ventes de produits résiduels*, 705 *Travaux facturés*, 706 *Services vendus*, 72 *Production immobilisée*, 73 *Variations des stocks de biens et services produits*. Le jeu des écritures est le suivant:

	<u>1322 Marge br. s/mat.</u>				<u>702 Ventes de produits</u>
602 Achats de mat.	X	X	→	X	
6032 Variations des stocks de mat.	X	X	→	X	
				Y ←	Y
					Y
				Y ←	Y
					Y
				Y ←	Y
					Y
				Y ←	Y
					Y
				Y ←	Y
					Y
				Y ←	Y
					Y

Solde = Marge br. s/ mat.

• **La détermination de la valeur ajoutée:**

La notion de valeur ajoutée retenue par le Plan comptable est différente de celle utilisée en comptabilité nationale¹². La valeur ajoutée est mesurée par la différence entre la production de la période et les consommations de biens et services nécessaires à celle-ci.

12. Selon la conception *macroéconomique*, la valeur ajoutée est la valeur que l'activité de l'entreprise permet de produire. L'entreprise, chaînon dans un processus de production, se procure à l'extérieur des biens et services qu'elle « consomme » pour fonctionner; ce sont les *consommations intermédiaires*; elle restitue des produits dont la valeur est en principe supérieure. La valeur ajoutée est la différence: valeur à la sortie moins valeur à l'entrée; elle constitue la *rémunération des facteurs de production* (travail, capital...) qui ont été utilisés. On peut, de ce fait, en donner deux définitions:

- c'est la somme des rémunérations des facteurs de production;
- c'est la différence entre la valeur de la production et la valeur des consommations intermédiaires pendant l'exercice.

Les comptables d'entreprise, qui utilisent la notion pour apprécier la qualité de la gestion, s'appuient sur la deuxième définition mais les termes de la différence qu'ils retiennent ne sont pas ceux des comptables nationaux.

Pour la calculer comptablement, on ouvre, en fin d'exercice, un compte 133 *Valeur ajoutée* et on vire :

- à son débit les soldes débiteurs des comptes de gestion où sont consignées les consommations intermédiaires ;
- à son crédit les soldes créditeurs des comptes de marge brute et de certains comptes de produits.

Le jeu des comptes permettant de déterminer la valeur ajoutée est le suivant :

<u>Autres achats (604, 605, 608)</u>		<u>133 Valeur ajoutée</u>		<u>1321 M.b. sur marchandises</u>
X	X	→ X	Y ←	Y
<u>6033 Var. stocks autres app.</u>				<u>1322 M.b. sur matières</u>
X	X	→ X	Y ←	Y
<u>61 Transports</u>				<u>707 Produits accessoires</u>
X	X	→ X	Y ←	Y
<u>62, 63 Services extérieurs</u>				<u>71 Subventions d'exploitation</u>
X	X	→ X	Y ←	Y
<u>64 Impôts et taxes</u>				<u>75 Autres produits</u>
X	X	→ X	Y ←	Y
<u>65 Autres charges</u>				
X	X	→ X		
Solde = Valeur ajoutée				

• La détermination de l'excédent brut d'exploitation

Partant de valeur ajoutée, l'*excédent brut d'exploitation* (EBE) s'obtient en déduisant les charges de personnel. Il permet d'apprécier le *surplus monétaire* dégagé par l'entreprise. Les comptes sont mouvementés comme suit :

<u>66 Charges de personnel</u>		<u>134 EBE</u>		<u>133 Valeur ajoutée</u>
X	X	→ X	Y ←	Y
Solde = Excédent brut d'exploitation				

• Détermination du résultat d'exploitation

Le résultat d'exploitation (RE) est égal à l'EBE amputé des dotations d'exploitation (aux amortissements et aux provisions) et augmenté des reprises correspondantes¹³. Le jeu des écritures est le suivant :

13. Il s'agit de charges (dotations aux amortissements et dotations aux provisions) et de diminutions de charges (reprises d'amortissements et reprises de provisions) que l'on étudiera en troisième partie (chap. 15 et 16).

681 Dotations aux amortissements		135 RE		134 EBE	
X	X	X	Y	Y	Y
691 Dotations aux provisions				798 Reprises d'amortissements	
X	X	X	Y	Y	Y
				791 Reprises de provisions	
			Y	Y	Y
				78 Transfert de charges ¹⁴	
			Y	Y	Y

Solde = Résultat d'exploitation

• La détermination du résultat financier

Le résultat financier correspond à la somme algébrique des charges et produits financiers. Le jeu des écritures est le suivant :

67 Frais financiers		136 Résultat financier		77 Revenus financiers	
X	X	X	Y	Y	Y

Solde = Résultat financier

• La détermination du résultat des activités ordinaires

Ce résultat est la somme algébrique du résultat d'exploitation et du résultat financier. Pour le calculer comptablement, on vire au débit du compte 137 *Résultat des activités ordinaires* les soldes débiteurs des comptes 135 et 136 et à son crédit leurs soldes créditeurs. Le jeu des écritures est le suivant :

135 Résultat d'exploitation		137 Résultat des act. ord.		135 Résultat d'exploitation	
Y_d^{15}	Y_d	Y_d	Y_c	Y_c^{16}	Y_c
136 Résultat financier				136 Résultat financier	
Y_d	Y_d	Y_d	Y_c	Y_c	Y_c

Solde = Résultat des activités ordinaires

• La détermination du résultat hors activités ordinaires

Elle est faite en considération l'ensemble des charges et des produits *hors activités ordinaires* (HAO). Le jeu des écritures est le suivant :

14. Compte de produits mouvementé, dans le cas général, pour compenser l'inscription initialement portée dans un compte de charges, alors que l'opération correspondante ne s'analyse pas comme une charge définitive pour l'entreprise (chap. 11 et 13).

15. L'indice « d » correspond au solde débiteur.

16. L'indice « c » correspond au solde créditeur.

8... Charges exceptionnelles		138 Résultat HAO		8... Produits exceptionnels	
X	X	X	Y	Y	Y
	X →		← Y		
Solde = Résultat HAO					

• La détermination du résultat net (131 ou 139)

C'est ce résultat qui figure au bilan ; il égale à la somme algébrique du résultat des activités ordinaires et du résultat des activités hors activités ordinaires, minorée de la participation des travailleurs (compte 87) et de l'impôt sur le résultat (compte 89). Deux comptes distincts sont utilisés, selon que le résultat est un bénéfice ou une perte : les comptes 131 *Résultat net (bénéfice)* et 139 *Résultat net (perte)* sont dressés par virement des soldes débiteurs ou créditeurs des comptes 137, 138, 87, 89.

Le jeu des écritures est le suivant :

87 Participation des travailleurs		131 Résultat net		137 Résultat des act. ordinaires	
X	X	X	Y	Y	Y
	X →		← Y		
89 Impôt sur le résultat				138 Résultat HAO	
X	X	X	Y	Y	Y
	X →		← Y		
Solde = Résultat net					

*

* *

Les comptes de gestion et de résultats permettant ainsi d'enregistrer quotidiennement les informations et d'en effectuer à certaines dates la synthèse, il est possible de reprendre périodiquement l'essentiel de l'information qui y est consignée dans un document appelé balance, et de s'assurer à cette occasion que toutes les écritures ont bien été passées en respectant le principe de la partie double.

3. La vérification de la partie double : la balance

Après avoir présenté la balance et dégagé son intérêt, on donnera un exemple simple d'établissement de ce document.

3.1. Présentation de la balance

La balance est un tableau dressé à intervalles réguliers, par exemple tous les mois : elle présente l'ensemble des comptes classés selon un plan conventionnel, et fait apparaître pour chacun d'eux, les montants totaux (ou masses) des débits et des crédits ainsi que le solde, qui peut être soit débiteur soit créditeur.

Comptes	Masses		Soldes	
	Débits	Crédits	Débits	Crédits
Comptes de bilan Comptes de gestion				
Totaux	$\Sigma D = \Sigma C$		$\Sigma SD = \Sigma SC$	

Traditionnellement, les comptes ne sont définitivement arrêtés qu'à la fin de l'exercice, c'est-à-dire généralement après douze mois d'activité; les chiffres inscrits à un moment donné dans la balance se rapportent donc à toutes les opérations qui ont été comptabilisées depuis le début de l'exercice: la balance est dite *cumulée* ou *cumulative*.

La balance présente des propriétés arithmétiques simples. Toutes les opérations étant enregistrées en partie double:

- le total des masses débitrices est égal à celui des masses créditrices;
- le total des soldes débiteurs est égal à celui des soldes créditeurs.

3.2. Intérêt de la balance

L'intérêt de la balance est double.

1° Elle permet un contrôle de l'exactitude des écritures, ce qui n'a concrètement de portée que lorsque la comptabilité est tenue manuellement (sans faire appel à l'informatique):

- l'égalité des masses permet de s'assurer qu'à tout débit comptabilisé correspond un crédit de même montant;
- l'égalité des soldes débiteurs et créditeurs indique que les soldes ont été convenablement calculés et qu'ils ont été inscrits dans la bonne colonne.

Il faut observer toutefois que le respect de ces égalités est une condition nécessaire mais non suffisante de l'exactitude des écritures:

- deux ou plusieurs erreurs peuvent se compenser;
- une inscription peut avoir été portée, par suite d'une erreur dite d'*imputation*, dans un compte qui n'est pas le bon, sans que les totaux soient affectés;
- une opération peut ne pas avoir été comptabilisée sans que les deux égalités soient compromises.

2° Rassemblant les informations éparses dans tous les comptes, la balance fournit sans attendre la fin de l'exercice, une vue approximative de la situation et des résultats.

Des situations mensuelles (bilans provisoires) peuvent être dressées à partir des balances successives, en regroupant les soldes des comptes de bilan. Le résultat de l'activité depuis le début de l'exercice peut être obtenu par deux voies, en faisant la différence:

- soit entre les totaux des soldes des comptes en gestion (produits - charges);
- soit entre les totaux des soldes des comptes de bilan.

Ces différentes informations sont utiles pour la gestion dans la mesure où, disponibles rapidement en cours d'exercice, elles permettent de prendre sans tarder les décisions qui s'imposent. Il faut souligner toutefois leur caractère approximatif: certaines corrections indispensables à une appréciation satisfaisante de la situation et du résultat (notamment

pour prendre en considération la dépréciation de divers éléments de l'actif) ne sont pas d'habitude pratiquées en cours mais seulement en fin d'exercice.

3.3. Exemple d'établissement d'une balance

Au 1^{er} janvier N, une entreprise est créée; le bilan de départ se présente comme suit (en unités monétaires) :

Actif		Passif	
Bâtiments	10 000	Capital	15 500
Matériel et outillage ind. et com.	5 000	Fournisseurs	3 600
Marchandises	2 500	Emprunts	5 000
Clients	4 000		
Banque	2 000		
Caisse	6 00		
Total	24 100	Total	24 100

En janvier de l'année N, les opérations suivantes sont effectuées :

- | | |
|---|-------|
| 1) Achats de marchandises à crédit | 2 600 |
| 2) Achats de marchandises au comptant par banque | 1 500 |
| 3) Ventes de marchandises à crédit | 1 800 |
| 4) Ventes de marchandises au comptant (paiement par banque) | 2 500 |
| 5) Règlement d'un client par banque | 500 |
| 6) Achat d'un matériel dont le paiement est différé | 150 |
| 7) Règlement d'un fournisseur par banque | 400 |
| 8) Paiement par banque d'une note de téléphone | 120 |
| 9) Paiement par banque du matériel acheté en 6 ^o | 150 |

L'entreprise pratique l'inventaire intermittent.

Ouvrons les comptes de bilan et de gestion et enregistrons les opérations (qui seront identifiées par leurs numéros) :

<u>Bâtiments</u>		<u>Matériel et outillage I. et C.</u>		<u>Marchandises</u>	
10 000	SC : 10 000	5 000		2 500	SD : 2 500
10 000	10 000	(6) 150	SD : 5 000	2 500	2 5000
<u>Clients</u>		5 150	5 150	<u>Caisse</u>	
4 000		<u>Banque</u>		600	600
(6) 1 800	500	2 000	1 500	600	6 000
	SD : 5 300	(4) 2 500	400 (7)	<u>Capital</u>	
5 800	5 800	(5) 500	120 (8)	SC 15 000	15 5000
<u>Fournisseurs</u>			150 (9)	15 000	15 5000
(7) 400	3 600		SD 2 830	<u>Emprunts</u>	
(9) 150	2 600 (1)	5 000	5 000	SC 5 000	5 000
SD : 5 800	- 150 (6)			5 000	5 000
6 350	6 350				

Achats de marchandises		Ventes de marchandises		Services extérieurs	
(1) 2 600			1 800 (3)	(8) 120	120
(2) 1 500	SD: 4 100	SC: 4 300	2 500 (4)		
4 100	4 100	4 300	4 300	120	120

Calculons les totaux (débits et crédits) de chaque compte, tirons les soldes débiteurs (SD) et créditeurs (SC), et présentons la balance (dans un ordre conventionnel qui sera justifié plus tard).

Balance au 31 janvier de l'année N

Comptes	Masses		Soldes	
	Débits	Crédits	Débits	Crédits
Capital		15 500		15 500
Bâtiments	10 000		10 000	
Matériel et outillage I. et C.	5 150		5 150	
Marchandises	2 500		2 500	
Fournisseurs	550	6 350		5 800
Clients	5 800	50	5 300	
Emprunts		5 000		5 000
Banque	5 000	2 170	2 830	
Caisse	600		600	
Achats de marchandises	4 100			
Autres services consommés	120		4 100	
Ventes de marchandises		4 300	120	4 300
Total	33 280	33 280	30 600	30 600

Le total des débits est égal à celui des crédits et le total des soldes débiteurs est égal à celui des soldes créditeurs, ce qui constitue une présomption d'exactitude des écritures comptables.

Il est possible d'établir une situation mensuelle et de calculer un résultat provisoire.

Actif		Passif	
Bâtiments	10 000	Capital	15 500
Matériel et outillage I et C	5 150	Fournisseurs	3 800
Marchandises	2 500	Emprunts	5 000
Clients	5 300	Résultat	80
Banque	2 830		
Caisse	6 00		
Total	26 380	Total	26 380

Résultat provisoire = ventes - (achats + services extérieurs) = 4 300 - (4 100 + 120) = 80.

*

* *

Pour enregistrer les opérations sans en omettre aucune, effectuer les vérifications qui s'imposent et établir périodiquement des synthèses, les entreprises doivent pouvoir compter sur une organisation rigoureuse.

Annexe 1 : application pratique (méthode de l'inventaire permanent)

Le bilan de l'entreprise individuelle SONAC se présente comme suit au 1^{er} janvier 2001 (en milliers de francs):

Bilan au 1^{er} janvier 2001

Actif		Passif	
Immobilisations incorporelles	9 000	Capital	17 000
Bâtiments	1 000	Résultat	1 000
Mobilier et matériel	7 500	Autres emprunts et dettes assimilées	12 300
Marchandises	2 500	Fournisseurs	2 900
Clients	1 600		
Banque	1 400		
Caisse	200		
Total	33 200	Total	33 200

Les opérations effectuées du 1^{er} janvier au 31 décembre 2001 sont résumées ci-après (chiffres en milliers de francs):

1. Prélèvement par le propriétaire, au moyen d'un chèque bancaire, de la totalité du bénéfice
2. Achats de marchandises au comptant par banque 300
3. Achats de marchandises à crédit 9 700
4. Ventes au comptant (paiement par chèque; coût d'achat des marchandises vendues: 4160) 5 200
5. Ventes au comptant (paiement par caisse; coût d'achat des marchandises vendues: 5840) 7 300
6. Ventes à crédit (coût d'achat des marchandises vendues: 2 240) 2 800
7. Acquisition de mobiliers à crédit 600
8. Acquisition d'un véhicule payé par chèque 1 200
9. Règlements effectués en banque par les clients 3 000
10. Versement à la banque de sommes prélevées sur la caisse 6 500
11. Règlements des fournisseurs par chèques 10 400
12. Impôts payés par chèques 150
13. Renvois par les clients de march. non conformes (coût d'achat des march. retournées: 160) 200
14. Frais de personnel payés par chèques 1 100
15. Frais de transports payés par chèques 100
16. Encaissement (en espèces) de produits accessoires 800
17. Remboursement d'une partie des emprunts par chèques 700

L'entreprise utilise la méthode de l'inventaire permanent.

Travail à faire :

- 1° Ouvrir les comptes et enregistrer les opérations.
- 2° Présenter la balance des comptes (après la 17^e opération et avant la détermination du résultat de l'exercice).
- 3° Déterminer les soldes significatifs de gestion (sans tenir compte de l'impôt sur le résultat).
- 4° Présenter la balance après détermination du résultat.
- 5° Présenter le bilan de fin d'exercice.

Solution

1° Ouverture des comptes et enregistrement des opérations

Immobilisations corporelles		Matériel de transport		Bâtiments	
9 000	SD: 9 000	(8) 1 200	SD: 1 200	11 000	SD: 11 000
9 000	9 000	1 200	1 200	11 000	11 000
Matériel et mobilier		Marchandises		Clients	
(8) 7 500	SD: 8 100	2 500	4 160 (4)	1 600	
(7) 600		(2) 300	5 840 (5)	(6) 2 800	3 000 (9)
8 100	8 100	(3) 9 700	2 240 (6)		200 (13)
		(13) 160	SD: 420		SD: 1 200
		12 660	12 660	4 400	4 400
Banque		Caisse		Capital	
1 400	1 000 (1)	200		SC: 17 000	17 000
(4) 5 200	300 (2)	(5) 7 300		17 000	17 000
(9) 3 000	1 200 (8)	(16) 8 00	6 500 (10)		
(10) 6 500	10 400 (11)		SD: 1 800		
	150 (12)	8 300	8 300		
	1 100 (14)			Achat de marchandises	
	100 (15)			(2) 300	
	700 (17)			(3) 9 700	
	SD: 1 150				SD: 10 000
16 100	16 100			10 000	10 000
Autres emprunts et dettes		Fournisseurs		Résultats antérieurs	
(17) 700	12 300	(11) 10 400	2 900	(1) 1 000	1 000
SC: 11 600		SC: 2 800	9 700 (3)	1 000	1 000
16 100	16 100		600 (7)		
		13 200	13 200		
Variations des stocks		Transports		Charges de personnel	
(4) 4 160	300 (2)	(15) 100	SD: 100	(14) 1 100	SD: 1 100
(5) 5 840	9 700 (3)	100	100	1 100	1 100
(6) 2 240	160 (13)				
	SD: 2 080				
12 240	12 240				
Impôts et taxes		Ventes de marchandises		Produits accessoires	
(12) 150	SD: 150	(13) 200	5 200 (4)	SC: 800	800 (16)
150	150		7 300 (5)	800	800
		SC: 15 100	2 800 (6)		
		15 300	15 300		

2° Balance au 31 décembre 2001 (avant détermination du résultat)

Comptes	Masses		Soldes	
	Débits	Crédits	Débits	Crédits
Capital		17 000		17 000
Autres emprunts et dettes assimilées	700	12 300		11 600
Immobilisations corporelles	9 000		9 000	
Bâtiments	11 000		11 000	
Matériel et mobilier	8 100		8 100	
Matériel de transport	1 200		1 200	
Marchandises	16 660	12 240	420	
Fournisseurs	10 400	13 200		2 800
Clients	4 400	3 200	1 200	
Banque	16 100	14 950	1 150	
Caisse	8 300	6 500	1 800	
Achats de marchandises	10 000		10 000	
Variations des stocks de marchandises	12 240	10 160	2 080	
Transports	100		100	
Charges de personnel	1 100		1 100	
Impôts et taxes	150		150	
Ventes de marchandises	200	15 300		15 100
Produits et accessoires		800		800
Résultats antérieurs	1 000	1 000		
Totaux	106 550	106 550	47 300	47 300

3° Soldes caractéristiques de gestion

a) Détermination de la marge brute

Achat de marchandises		Marge brute sur marchandises		Ventes de marchandises	
300		10 000		200	5 200
9 700	SD : 10 000	2 080	15 100		7 300
10 000	10 000	MB: 3 020		SC : 15 100	2 800
		15 100	15 100	15 300	15 300
Variations des stocks					
4 160	300				
5 840	9 700				
2 240	160				
	SD : 2 080				
12 240	12 240				

b) Détermination de la valeur ajoutée

Transports		Valeur ajoutée		Marge brute sur marchandises	
100	SD: 100	100	MB 3 020	12 080	15 100
100	100		800	SC: 3 020	15 100
		150		15 100	15 100
		Valeur ajoutée : 3 570			
		3 820	3 820		

Impôts et taxes		Produits accessoires	
150	SD: 150	SD: 800	800
150	150	800	800

c) Détermination de l'excédent d'exploitation

Charges de personnel		Excédent brut d'exploitation		Valeur ajoutée	
1 100	SD: 1 100	1 100	VA : 3 570	SC: 3 570	3 570
1 100	1 100	EBE : 2 470		3 570	3 570
		3 570	3 570		

d) Détermination du résultat d'exploitation

Résultat d'exploitation		Excédent brut d'exploitation	
RE 2 470	2 470	SC: 2 470	2 470
2 470	2 470	2 470	2 470

e) Détermination du résultat des activités courantes

Résultat des activités ordinaires		Résultat d'exploitation	
RAO 2 470	2 470	SC: 2 470	2 470
2 470	2 470	2 470	2 470

f) Détermination du résultat net

Résultat net (bénéfice)		Résultat des activités ordinaires	
RN 2 470	2 470	SC: 2 470	2 470
2 470	2 470	2 470	2 470

4° Balance au 31 décembre 2001 (après détermination du résultat)

Comptes	Masses		Soldes	
	Débits	Crédits	Débits	Crédits
Capital		17 000		17 000
Autres emprunts et dettes assimilées	700	12 300		11 600
Immobilisations corporelles	9 000		9 000	
Bâtiments	11 000		11 000	
Matériel et mobilier	8 100		8 100	
Matériel de transport	1 200		1 200	
Marchandises	12 660	12 240	420	
Fournisseurs	10 400	13 200		2 800
Clients	4 400	3 200	1 200	
Banque	16 100	14 950	1 150	
Caisse	8 300	6 500	1 800	
Achats de marchandises	10 000	10 000		
Variations des stocks de marchandises	12 240	12 240		
Transports consommés	100	100		
Charges de personnel	1 100	1 100		
Impôts et taxes	150	150		
Ventes de marchandises	15 300	15 300		
Produits et accessoires	800	800		
Résultats antérieurs	1 000	1 000		
Marge brute	15 100	15 100		
Valeur ajoutée	3 820	3 820		
Excédent brut d'exploitation	3 570	3 570		
Résultat d'exploitation	2 470	2 470		
Résultat des activités ordinaires	2 470	2 470		
Résultat net (bénéfice)		2 470		2 470
Total	149 980	149 980	33 870	33 870

On observe qu'après les écritures de détermination du résultat, tous les comptes de gestion et de résultats sont soldés, à l'exception du compte « Résultat net ».

5° Bilan

Bilan au 31 décembre 2001

Actif		Passif	
Immobilisations incorporelles	9 000	Capital	17 000
Bâtiments	11 000	Résultat net	2 470
Mobilier et matériel	8 100	Autres emprunts et dettes assimilées	11 600
Matériel et transport	1 200	Fournisseurs	2 800
Marchandises	420		
Clients	1 200		
Banque	1 150		
Caisse	1 800		
Total	33 870	Total	33 870

Annexe 2: application pratique (méthode de l'inventaire intermittent)

Reprenons les données précédentes dans le cas où l'entreprise utilise la méthode de l'inventaire intermittent, en admettant:

- que le coût d'achat des marchandises vendues n'est pas connu,
- que la valeur du stock final de marchandises, fournie par l'inventaire extra-comptable, s'élève à 420.

Solution:

1° Ouverture de comptes et enregistrement des opérations

Immobilisations corporelles		Matériel de transport		Bâtiments	
9 000	SD: 9 000	(8) 1 200	SD: 1 200	11 000	SD: 11 000
9 000	9 000	1 200	1 200	11 000	11 000
Matériel et immobilier		Clients		Capital	
(8) 7 500	SD: 8 100	1 600		SC: 17 000	17 000
600		(6) 2 800	3 000 (9)	17 000	17 000
8 100	8 100		200 (13)		
			SD: 1 200		
Banque		4 400	4 400	Achat de marchandises	
1 400	1 000 (1)	Caisse		300	
(4) 5 200	300 (2)	200		9 700	
(9) 3 000	1 200 (8)	(5) 7 300			160
(10) 6 500	10 400 (11)	(16) 800	6 500 (10)		SD: 9 840
	150 (12)		SD: 1 800	10 000	10 000
	1 100 (14)	8 300	8 300	Résultats antérieurs	
	100 (15)			(1) 1 000	1 000
	700 (17)	Fournisseurs		1 000	1 000
	SD: 1 150	(11) 10 400	2 900	Transports	
16 100	16 100	SC: 2 800	9 700 (3)	100	SD: 100
Autres emprunts et dettes		13 200	600 (10)	100	100
(17) 700	12 300	Charges de personnel		Produits accessoires	
SC: 11 600		(14) 1 100	SD: 1 100	SD: 800	800 (16)
16 100	16 100	1 100	1 100	800	800
Impôts et taxes		Ventes de marchandises			
(12) 150	SD: 150	(13) 200	5 200 (4)		
150	150		7 300 (5)		
		SC: 15 100	2 800 (6)		
		15 300	15 300		

2° Balance au 31 décembre 2001 (avant détermination du résultat)

Comptes	Masses		Soldes	
	Débets	Crédits	Débets	Crédits
Capital		17 000		17 000
Autres emprunts et dettes assimilées	700	12 300		11 600
Immobilisations corporelles	9 000		9 000	
Bâtiments	11 000		11 000	
Matériel et mobilier	8 100		8 100	
Matériel de transport	1 200		1 200	
Marchandises	2 500		2 500	
Achat de marchandises	10 000		10 000	
Fournisseurs	10 400	13 200		2 800
Clients	4 400	3 200	1 200	
Banque	16 100	14 950	1 150	
Caisse	8 300	6 500	1 800	
Transports	100	100		
Charges de personnel	1 100	1 100		
Impôts et taxes	150	150		
Ventes de marchandises	200	15 300		15 100
Produits et accessoires		800		800
Résultats antérieurs	1 000	1 000		
Total	84 250	84 250	47 300	47 300

3° Soldes caractéristiques de gestion

- Détermination de la marge brute

Avant de tirer les soldes des comptes de gestion, il faut déterminer la variation de stocks de marchandises, sachant que la valeur du stock final, donnée par l'inventaire extra-comptable, est de 420.

Marchandises		Variations des stocks de marchandises	
2 500	2 500	2 500	420
420	SD: 420 (SF)		SD: 2 080
2 920	2 920	2 500	2 500

- Autres soldes caractéristiques de gestion: cf. exercice précédent (b, c, d, e, f).

4° Balance au 31 décembre 2001 (après détermination du résultat)

Le compte Achats de marchandises ainsi que tous les comptes de gestion de résultats sont soldés, à l'exception du compte Résultat net (bénéfice).

Comptes	Masses		Soldes	
	Débites	Crédits	Débites	Crédits
Capital		17 000		17 000
Autres emprunts et dettes assimilées	700	12 300		11 600
Immobilisations corporelles	9 000		9 000	
Bâtiments	11 000		11 000	
Matériel et mobilier	8 100		8 100	
Matériel de transport	1 200		1 200	
Marchandises	2 920	2 500	420	
Achats de marchandises	10 000	10 000		
Fournisseurs	10 400	13 200		2 800
Clients	4 400	3 200	1 200	
Banque	16 100	14 950	1 150	
Caisse	8 300	6 500	1 800	
Variations des stocks de marchandises	2 500	2 500		
Transports	100	100		
Charges de personnel	1 100	1 100		
Impôts et taxes	150	150		
Ventes de marchandises	15 300	15 300		
Produits et accessoires	800	800		
Résultats antérieurs	1 000	1 000		
Marge brute	15 100	15 100		
Valeur ajoutée	3 020	3 020		
Excédent brut d'exploitation	3 570	3 570		
Résultat d'exploitation	3 720	3 720		
Résultat des activités ordinaires	2 470	2 470		
Résultat net (bénéfice)		2 470		2 470
Total	130 950	130 950	33 870	33 870

5° Bilan : cf. exercice précédent.