

Chapitre 11 : Les comptes de produits des activités ordinaires (classe 7)

Les comptes de la classe 7 sont des comptes de gestion ayant pour objet la détermination du résultat. Ces comptes sont crédités en cours d'exercice du montant des produits et sont soldés en fin d'exercice, lors du calcul du résultat ; ils ne figurent jamais au bilan. La répartition des produits dans les comptes de la classe 7 obéit à plusieurs principes.

a) Le classement des produits par nature.

Pour des raisons de clarté et de simplicité, les produits sont, comme les charges, classés en fonction de leur nature.

b) La distinction entre produits des activités ordinaires et autres produits :

Cette distinction est indispensable pour faire apparaître séparément le résultat consécutif aux activités ordinaires (et donc récurrent) de celui qui ne l'est pas.

Les produits des activités ordinaires sont constitués des ressources qui se rapportent à l'exploitation et aux opérations financières ; les autres produits, qui en sont indépendants, constituent des éléments du résultat hors activités ordinaires.

c) La séparation des produits en plusieurs groupes :

Comme pour les charges, le Plan comptable distingue plusieurs groupes de produits, selon les soldes de gestion dans la détermination duquel ils entrent : marge brute sur marchandises, marge brute sur matières, valeur ajoutée, excédent brut d'exploitation, résultat d'exploitation, résultat financier (cf. infra). La valeur ajoutée reste une notion centrale, mais l'introduction d'un nouveau soldé de gestion, la marge brute sur matières, en modifie profondément le calcul.

Les produits pris en considération pour le calcul de celle-ci sont enregistrés dans les comptes :

- 70 Ventes ;
- 72 Production immobilisée ;
- 73 Variations des stocks de biens et de services produits.

Quant à la valeur ajoutée elle intègre, outre la marge brute sur matières :

- les subventions d'exploitation (compte 71) ;
- les autres produits (75).

En fin d'exercice :

- les soldes créditeurs des comptes 70, 72 et 73¹ sont virés au crédit² du compte 132 Marge brute (M.B.)³ ;
- les soldes créditeurs des comptes 71 et 75 sont virés au crédit du compte 133 Valeur ajoutée (V.A.), en même temps que celui du compte 132 ;
- les soldes créditeurs des comptes 78 Transferts de charges et 79 Reprises de provisions sont virés au crédit du compte 136 Résultat d'exploitation (R.E.), en même temps que le solde du compte 134 Excédent brut d'exploitation (E.B.E.)⁴ ;
- le solde créditeur du compte 77 est viré au crédit du compte 136 Résultat financier (R.F.).

On étudiera successivement les différents comptes de la classe 7.

1 Le solde du compte 73 peut être débiteur.

2 Le solde débiteur du compte 73 est viré au débit du compte 132.

3 1321 Marge brute sur marchandises ; 1322 Marge brute sur matières.

4 L'excédent brut d'exploitation est obtenu en retranchant de la valeur ajoutée les charges de personnel, c'est-à-dire en virant au compte 134, le solde créditeur du compte 133 Valeur ajoutée d'une part, le solde du compte 66 Charges de personnel, de l'autre.

1. Le compte 70 Ventes⁵

Ce compte enregistre les ressources de l'entreprise provenant de la vente de marchandises, de produits, de travaux effectués et de services vendus à des tiers. Sa subdivision est la suivante :

- 701 *Ventes de marchandises* ;
- 702 *Ventes de produits finis* ;
- 703 *Ventes de produits intermédiaires* ;
- 704 *Ventes de produits résiduels* ;
- 705 *Travaux facturés* ;
- 706 *Services vendus* ;
- 707 *Produits accessoires*.

Le compte 701 est ouvert dans les entreprises commerciales et les comptes 702 à 705 dans les entreprises industrielles.

Les produits accessoires concernent les ports, emballages perdus et autres frais, les commissions et courtages, les locations, les bonis sur reprises d'emballages et cessions d'emballages, la mise à disposition de personnel, les redevances (cf. *infra*, chapitre 12).

Les ventes sont enregistrées hors TVA, déduction faite des rabais remises et ristournes figurant sur la facture⁵ (cf. chapitre 12).

Le compte est crédité par le débit d'un compte de la classe 4 ou 5 ; il est débité des retours et rabais, remises et ristournes hors factures par le crédit du compte 41 *Clients* (cf. chapitre 12) et, en fin d'exercice, du compte 1321 *Marge brute sur marchandises* ou 1322 *Marge brute sur matières*.

2. Le compte 71 Subventions d'exploitation

Les subventions sont des aides accordées par l'État, des collectivités publiques ou des tiers, qui ne sont ni des fonds de dotation (cf. chapitre 5, compte 102), ni des subventions d'équilibre (chapitre 13, compte 88) ni des subventions d'investissement (cf. chapitre 5, compte 14). Elles sont destinées à compenser l'insuffisance du prix de vente « administré »⁶ ou à faire face à des charges d'exploitation anormalement élevées. Les abandons de créances à caractère commercial consenties en faveur de l'entreprise sont assimilés à des subventions d'exploitation.

Ces subventions peuvent être accordées sous des formes variées : primes d'embauche, primes de création d'emploi... Le Plan comptable distingue les *subventions sur produits à l'exportation* (compte 711), *sur produits à l'importation* (compte 712), *sur produits de péréquation* (compte 713), des *autres subventions d'exploitation* (718).

Le compte 71 est crédité par le débit de 4495 *État, subventions d'exploitation à recevoir*, de 4582 *Organismes internationaux, subventions à recevoir*⁷ ou bien par le débit d'un compte de trésorerie (encaissement). En fin d'exercice, il est débité par le crédit du compte 133 *Valeur ajoutée (V.A.)*.

5. Seuls seront présentés ici les principes régissant les inscriptions portées au compte 70 ; pour le détail des enregistrements, on se reportera au chapitre 12.

6. Les escomptes de règlement sont comptabilisés au débit du compte 673 *Escomptes accordés*.

7. C'est-à-dire fixé en accord avec l'Administration.

3. Le compte 72 Production immobilisée

Ce compte enregistre les travaux faits par l'entreprise pour elle-même ; ceux-ci sont évalués à leur coût de production déterminé par la comptabilité analytique ou à défaut par des calculs extra-comptables. Le Plan comptable distingue la production d'*immobilisations incorporelles* (compte 721), d'*immobilisations corporelles* (compte 722), d'*immobilisations financières* (compte 726).

Le compte 72 est crédité par le débit d'un compte d'*immobilisations en cours* ou d'*immobilisations* (cf. chapitre 6)⁸ ; en fin d'exercice, il est débité par le crédit de 1322 *Marge brute sur matières*.

4. Le compte 73 Variations des stocks de biens et services produits

Ce compte enregistre les variations des stocks de biens et services produits : en *inventaire permanent*, il retrace les entrées, les sorties, les différences d'inventaire ; en *inventaire intermittent*, il n'enregistre que le stock initial et le stock final. Ses subdivisions sont les suivantes :

- 734 *Variations des stocks de produits en cours* ;
- 735 *Variations des en-cours de services* ;
- 736 *Variations de stocks de produits finis* ;
- 737 *Variations de stocks de produits intermédiaires et résiduels*.

En *inventaire intermittent*, le compte 73 est débité du stock initial⁹ (par le crédit du compte de stock concerné) et crédité du stock final (par le débit du compte de stock concerné)¹⁰ ; en *inventaire permanent*, il est débité des sorties et des différences d'inventaire négatives (par le crédit du compte de stock concerné) et crédité des entrées et des différences d'inventaire positives (par le débit du compte de stock concerné).

Si le solde du compte 73 est créditeur, il y a stockage, s'il est débiteur, déstockage. En fin d'exercice, le solde du compte 73 est viré au compte :

- 1321 *Marge brute sur marchandises*, s'il s'agit de biens revendus en l'état ;
- 1322 *Marge brute sur matières*, dans les autres cas.

5. Le compte 75 Autres produits

Les autres produits sont des produits divers qui ne proviennent pas directement de l'activité productrice ou commerciale de l'entreprise, ni de son activité financière ou de ses relations avec l'État (subventions), mais qui relèvent néanmoins de ses activités ordinaires.

Les subdivisions du compte sont les suivantes :

- 752 *Quote-part de résultat sur opérations faites en commun* ;
- 753 *Quote-part de résultat sur exécution partielle de contrats pluri-exercices* ;
- 754 *Produits des cessions courantes d'immobilisations*¹¹ ;

8. Les coûts de production ayant été généralement, dans un premier temps, enregistrés au débit de comptes de charges (par le crédit des comptes de tiers ou de trésorerie), il aurait été possible d'en neutraliser l'incidence sur le résultat en créditant les comptes de charges concernés ; l'inscription portée au crédit du compte 72 a la même conséquence.

9. Qui correspond au solde initial d'un compte de la classe 3.

10. La valeur du stock final, que l'inventaire extra-comptable a permis de déterminer, est ainsi introduite en comptabilité.

11. Pour le fonctionnement du compte, voir chapitres 6, 13 et 15.

- 758 *Produits divers* ;
- 759 *Reprises de charges provisionnées d'exploitation*.

En cours d'exercice, le compte 75 est crédité par le débit d'un compte de la classe 4 ou 5 ; en fin d'exercice, il est débité par le crédit du compte 133 *Valeur ajoutée (V.A.)*.

6. Le compte 77 Revenus financiers et produits assimilés

Les revenus financiers et produits assimilés sont des ressources que l'entreprise tire de ses activités financières. Les subdivisions du compte 77 sont les suivantes :

- 771 *Intérêts de prêts* ;
- 772 *Revenus de participations* ;
- 773 *Escomptes obtenus* ;
- 774 *Revenus de titres de placement* ;
- 776 *Gains de change* ;
- 777 *Gains sur cessions de titres de placement* ;
- 778 *Gains sur risques financiers* ;
- 779 *Reprises de charges provisionnées financières*.

Dans le compte 773 sont enregistrées les réductions à caractère financier (escomptes de règlement) obtenues des fournisseurs, qui font toujours l'objet d'un enregistrement séparé, qu'elles figurent sur la facture d'achat ou qu'elles soient accordées ultérieurement (cf. chapitre 12).

En cours d'exercice, le compte 77 est crédité par le débit d'un compte de classe 4 ou 5 ; en fin d'exercice, il est débité par le crédit du compte 136 *Résultat financier (R.F.)*.

7. Le compte 78 Transferts de charges

Ce compte, dont on a vu le fonctionnement aux chapitres 6 et 10, est utilisé pour enregistrer des charges d'exploitation ou financières, initialement inscrites dans des comptes de la classe 6, dans les comptes (de bilan) :

- de charges immobilisées (comptes 201 *Charges immobilisées* et 202 *Charges à répartir sur plusieurs exercices*) ;
- de stocks ;
- ou de tiers (mise à la charge d'un tiers de débours et frais divers ; exemple : frais de transport préalablement enregistrés au compte 613 *Transports pour le compte de tiers*).

Ce compte n'est pas utilisé pour constater la production d'immobilisations par l'entreprise ; c'est le compte 72 *Production immobilisée* qui est, dans cette hypothèse, mouvementé (cf. chapitre 6).

Les subdivisions du compte 78 sont les suivantes :

- 781 *Transferts de charges d'exploitation* ;
- 787 *Transferts de charges financières*.

Les transferts de charges sont à mentionner dans l'état annexé.

NB : *Les comptes :*

- 759 *Reprises de charges provisionnées d'exploitation*
- 779 *Reprises sur charges provisionnées financières*
- 79 *Reprises de provisions*
seront étudiés ultérieurement.

Chapitre 12: L'enregistrement des opérations d'achats et de ventes

La comptabilisation des opérations simples d'achats et de ventes ayant été déjà étudiée (chapitres 2, 10,11), on s'arrêtera ici sur les enregistrements faisant intervenir des comptes de plusieurs classes (classes 4, 6 et 7 en particulier) et concernant :

- les réductions ;
- la facture d'avoir ;
- les majorations.

1. Les réductions de prix

La comptabilisation des réductions dépend de leur nature : commerciale ou financière¹.

a) Les réductions commerciales

On les traite d'un point de vue comptable de deux manières. Si elles figurent sur la facture de vente ou d'achat, on les déduit systématiquement du montant brut pour n'enregistrer que le *net commercial* ; si elles sont accordées postérieurement à la comptabilisation de l'opération de vente ou d'achat, elles font l'objet d'une facture d'avoir (établie par la personne qui les accorde) et donnent donc lieu à des enregistrements séparés :

- en cas d'achat, on débite le compte de fournisseurs par le crédit d'un sous-compte du compte d'achat correspondant (601, 602...), dont le numéro se termine par 9 (6019, 6029, 6049, 6059, 6089) et qui porte dans tous les cas le même intitulé : *Rabais, Remises et Ristournes obtenus* ;
- en cas de vente on débite directement le compte de ventes² par le crédit du compte de clients.

b) Les réductions financières

Dès lors qu'elles sont effectives et non simplement conditionnelles (escompte de x % si règlement sous huitaine, par exemple), elles doivent être enregistrées isolément, qu'elles figurent ou non sur la facture : pour le client, elles constituent des produits financiers (773 *Escomptes obtenus*), pour le fournisseur des charges financières (673 *Escomptes accordés*).

1. Voir l'introduction de l'ouvrage pour une définition des différents types de réductions.

2. Il n'est pas prévu de sous-comptes spécifiques.

Exemples :

1° Enregistrer chez les deux partenaires commerciaux, la facture que la Compagnie Sucrière de Gao a adressé aux Confiseries du Mali :

Cie S.Gao	Le 20/08/01
Facture N°2365-98	
Doit : Confiseries du Mali	
Sucre 5 tonnes	1 500 000
Remise 10 %	150 000
Net à payer	<u>1 350 000</u>

Enregistrement chez la Compagnie Sucrière de Gao :

20/08/01		
411 Clients	1 350 000	
702 Ventes de produits finis		1 350 000
<i>Notre facture N°2365-01</i>		

Enregistrement aux Confiseries du Mali :

20/08/01		
602 Achats de matières et fournitures liées	1 350 000	
401 Fournisseurs		1 350 000
<i>Sa facture N°2365-01</i>		

2° Enregistrer la facture suivante (payée par chèque) chez le vendeur et chez le client :

Sobebr	Cotonou	le 15/08/01
Facture N°98-8075		
Doit : Hôtel le Dioula, 24 avenue Bourguiba		
Bière	20 casiers	300 000
Vin rouge	10 casiers	350 000
S/total		650 000
Remise 10 %		<u>65 000</u>
Net commercial		585 000
Escompte 1 %		<u>5 850</u>
Net à payer		579 150

Enregistrement chez le vendeur (Sobebr) :

15/08/01		
521 Banques locales	579 150	
673 Escomptes accordés	5 850	
702 Ventes de produits finis		585 000
<i>Notre facture N°01-8075</i>		

Enregistrement chez le client (Hôtel Le Dioula):

15/08 /01		
601 Achats de marchandises	585 000	
521 Banques locales		579 150
773 Escomptes obtenus		5 850
<i>Fournisseur Sobebra, sa facture N°01-8075</i>		

2. Les retours sur achats et sur ventes: la facture d'avoir

Il arrive souvent qu'une partie des marchandises ou des matières livrées ne soit pas acceptée par le client, pour diverses raisons: non conformité à la commande, défaut de fabrication... Il les renvoie au fournisseur et enregistre un *retour sur achats*, ce dernier comptabilisant un *retour sur ventes*

Généralement des frais de transport sont engagés par le client mais ils sont mis à la charge du fournisseur. Celui-ci adresse à son client une facture d'avoir et lui rembourse la valeur des biens retournés et les frais de transport.

Pour enregistrer la facture d'avoir on passe des écritures inverses de celles d'achat ou de vente, en tenant compte, le cas échéant, des réductions commerciales et financières qui figuraient sur la facture initiale.

Exemples:

Enregistrer dans les livres de l'entreprise Séné les deux factures d'avoir suivantes, la première (du 18-3) envoyée par un fournisseur correspondant à un retour sur achats, la deuxième émise par Séné au nom d'un client, à un retour sur ventes.

Diop Le 18-03		Facture d'avoir N° A34 Avoir Séné		Séné Le 22-03		Facture d'avoir N° VV25 Avoir Fall	
Votre retour brut		60 000		Votre retour brut		50 000	
Reprise Remise 10 %		<u>6 000</u>		Reprise Remise 10 %		5 000	
Net commercial		54 000		Net commercial 1		<u>45 000</u>	
Reprise Escompte 4 %		2 160		Reprise remise 5 %		<u>2 250</u>	
Net financier		51 840		Net commercial 2		<u>42 750</u>	
Port remboursé		<u>6 000</u>		Escompte		<u>1 710</u>	
Net à votre crédit		57 840		Net financier retourné		41 040	
				Port remboursé		<u>5 000</u>	
				Net à votre crédit		46 040	

Écritures:

18 /03		
401 Fournisseurs, dettes en compte	57 840	
773 Escomptes obtenus	2 160	
601 Achats de marchandises		54 000
781 Transferts de charges d'exploitation (ou 707 Produits accessoires)		6 000
22/03		
701 Ventes de marchandises	42 750	
618 Autres frais de transport	5 000	
411 Clients		46 040
673 Escompte accordés		1 710

3. Les majorations des prix

Elles sont constituées principalement des frais accessoires sur achats et ventes (frais de transport, d'assurance transport, de commissions et courtages, etc.), des taxes sur le chiffre d'affaires et des sommes imputables aux opérations sur emballages.

3.1. Les frais accessoires d'achats et de ventes

Ce sont des frais engagés par l'entreprise pour rendre disponibles les biens achetés ou vendus.

Chez le fournisseur, les majorations (par exemple pour port « avancé » par le vendeur) sont considérées comme des *produits accessoires* et enregistrées au compte 7071 *Ports, emballages perdus et autres frais facturés*; en raison du *principe de non-compensation*, il n'y a pas lieu de créditer le compte de classe 6 dans lequel la charge (de port...) a été dans un premier temps comptabilisée.

Chez le client, les majorations sont enregistrées de la même façon que le prix d'achat lui-même (augmenté, en cas d'importation, des droits de douane afférents aux biens acquis mais net des taxes récupérables) et sont donc ventilées dans les comptes d'achats correspondant à l'opération; elles ne sont comptabilisées par nature dans les comptes ci-après de la classe 6 (chapitre 10) que par dérogation, lorsqu'elles ne sont pas affectables.

Les comptes de charges susceptibles d'être concernés par les frais accessoires d'achats et de ventes sont donc les suivants:

- 611 *Transports sur achats* (à l'exception des transports rattachables à une immobilisation);
- 612 *Transports sur ventes*;
- 613 *Transports pour le compte de tiers*;
- 6256 *Assurances transports sur achats*;
- 6257 *Assurances transports sur ventes*;
- 632 *Rémunérations d'intermédiaires et de conseils* (courtages, transit...).

Exemple:

Enregistrer les factures suivantes chez Baïdari (qui est acheteur dans un cas et vendeur dans l'autre), sachant qu'il pratique l'inventaire permanent avec un taux de marque de 20 %.

Ousseini		Facture N° A231		Baïdari		Facture n°V232	
Le 4-03	Doit		Baïdari	Le 10-03	Doit		Ouattara
Marchandises A			150 000	Marchandises B			200 000
Remise 10 %			15 000	Remise 1 10 %			20 000
			135 000				180 000
Net commercial			5 400	Net commercial 1			9 000
Escompte 4 %				Remise 2,5 %			
			129 600	Net commercial 2			171 000
Net financier			30 000	Escompte 4 %			6 840
Port			10 000	Net financier			164 160
Assurance – Port				Port			40 000
			169 600	Net à payer			204 160
Net à payer							

Écritures chez Baidari:

04/03		
601 Achats de marchandises ³	175 000	
401 Fournisseurs, dettes en compte		169 600
773 Escomptes obtenus		5 400
dito		
31 Marchandises	175 000	
6031 Variations des stocks de marchandises		175 000
10 / 03		
411 Clients	204 160	
673 Escomptes accordés	6 840	
701 Ventes de marchandises		171 000
7071 Ports, emb. perdus et autr. fr. fact.		40 000
dito		
6031 Variations des stocks de marchandises	160 000 ⁴	
31 Marchandises		160 000

3.2. La comptabilisation des taxes sur le chiffre d'affaires

On présentera sommairement ces taxes avant de s'interroger sur les enregistrements comptables dont elles font l'objet.

3.2.1. Les taxes sur le chiffre d'affaires

Les taxes sur le chiffre d'affaires (TCA) sont des impôts indirects dont sont passibles les opérations relevant généralement d'une activité autre qu'agricole ou salariée, réalisées dans les pays membres de l'OHADA : elles sont principalement représentées par la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

a) Principe de la TVA

L'originalité de la TVA réside dans le *mécanisme des déductions*. Dans le passé, les premières taxes sur le chiffre d'affaires instituées étaient perçues « en cascade » : à chaque transaction, l'impôt était calculé en appliquant le taux retenu au prix de vente total ; de la sorte, plus le nombre d'achats et de reventes concernant un bien était élevé, plus le poids de l'impôt supporté par celui-ci était lourd, ce qui avait, entre autres, l'inconvénient de pénaliser les « circuits commerciaux longs », au profit des « circuits courts ».

Dans le système de la TVA, l'objectif est de faire en sorte qu'à chaque stade de la production et de la distribution, la taxe frappe seulement la « valeur ajoutée » (c'est-à-dire le surcroît de valeur conféré au produit), de telle façon qu'à la fin du cycle suivi par le produit, la charge fiscale totale l'ayant finalement grevé soit égale au prix de vente (hors taxes) au consommateur, multiplié par le taux de la taxe : on obtient ainsi une *neutralité* de l'impôt au regard des circuits commerciaux empruntés

3. Les frais accessoires d'achat (transport, assurance) sont inscrits dans le compte d'achats ; on les enregistre dans les comptes de charges par nature (611 et 6256) quand on ne peut pas les ventiler.

4. $200\,000 (100\% - 20\%) = 160\,000$.

puisque le montant total de la taxe est indépendant du nombre de transactions intervenues dans le cycle de production et de distribution.

Pour atteindre cet objectif, le législateur a retenu le mécanisme des déductions. Complexe dans son application, ce mécanisme est simple dans son principe: aux divers stades du cycle, chaque redevable calcule (et facture à son client) une taxe correspondant au prix de vente qu'il pratique (*TVA facturée*); lors du règlement au Trésor, il impute sur cet impôt la taxe ayant grevé les éléments constitutifs de son coût de revient (*TVA récupérable*), et il ne verse que la différence entre la taxe facturée au client (qu'il a collectée pour le compte du Trésor public) et la taxe récupérable (qu'il a acquittée à ses fournisseurs), différence qui constitue la *TVA due*.

b) Les systèmes de taxes sur le chiffre d'affaires en vigueur dans les pays membres de l'OHADA

Ils reposent sur des bases communes même si, le processus d'harmonisation fiscale n'en étant qu'à ses débuts, ils présentent de notables différences d'un pays à l'autre.

L'objectif de neutralité fiscale n'est que partiellement atteint, en ce sens que le champ de la TVA n'est pas général: ne concernant pas toutes les activités économiques, elle s'applique aux opérations d'importation, de production et, dans certains cas, de revente en l'état et de prestations de services.

Le droit à la déduction n'est accordé qu'aux seuls contribuables ayant la qualité d'assujettis à la TVA; ils peuvent déduire de la *TVA facturée* (collectée) à raison de leurs ventes, la *TVA récupérable*, c'est-à-dire celle ayant grevé leurs achats de biens et de services mais aussi leurs acquisitions d'immobilisations.

Dans le cas d'entreprises qui ne sont pas assujetties à la TVA pour la totalité de leur chiffre d'affaires, le droit à déduction est exercé selon des modalités particulières. Si les biens ou services achetés sont exclusivement affectés à des opérations ouvrant droit à déduction, la taxe les ayant grevées est intégralement déductible. En revanche, si les biens et services achetés sont affectés concurremment à la réalisation d'opérations dont les unes ouvrent droit à déduction et les autres non, la taxe légalement déductible n'est déduite effectivement que pour une fraction de son montant, fraction qui est déterminée généralement en appliquant à la taxe déductible un pourcentage de déduction ou *prorata*. Ce *prorata* est égal au rapport existant entre le montant annuel des recettes relatives à des opérations ouvrant droit à déduction (opérations taxables à la TVA) et le montant annuel des recettes afférentes à l'ensemble des opérations réalisées.

La TVA est *facturée* sur les ventes de biens et de services par les entreprises *assujetties* mais aussi par celles qui, sans avoir cette qualité (et donc sans bénéficier du droit à déduction) ont reçu une autorisation à la suite d'une *option* de leur part, prévue par certaines législations nationales: le montant de la taxe est déterminé par application du taux de la taxe au chiffre d'affaires imposable, lequel comprend tous frais et taxes, à l'exclusion des taxes sur le chiffre d'affaires elles-mêmes ainsi que des taxes spécifiques indirectes pour les marchandises qui y sont soumises. Plusieurs taux sont applicables, en fonction de la nature des opérations imposables, leur nombre et leur niveau variant selon les pays: taux normal, taux réduit, auxquels peuvent s'ajouter taux majoré, taux intermédiaire...

Le droit à déduction s'exerce par *imputation* de la *taxe récupérable* sur celle *facturée* (collectée). Les redevables n'acquittent pas l'impôt opération par opération; ils procèdent à la *liquidation* de la taxe pour l'ensemble des opérations réalisées au cours d'une période déterminée (le mois) et sont conduits à opérer globalement l'imputation de la taxe qui a grevé l'ensemble des acquisitions de biens ou de services réalisées au cours de la même période: ainsi la TVA ayant grevé les achats de biens et de services de janvier est déductible de la TVA facturée au titre des ventes du même mois.

Par différence entre la *taxe facturée* et la *taxe récupérable* (déductible), les redevables obtiennent la *TVA due*; la déclaration et le paiement de celle-ci, au titre d'un mois donné, ont lieu dans le courant du mois suivant (par exemple, déclaration et règlement en février de la TVA à payer au titre de janvier).

3.2.2. Les enregistrements comptables

Plusieurs modes de comptabilisation des achats et ventes de biens et de services, dans les comptes d'immobilisations, de stocks, de charges et de produits, sont *a priori* concevables:

- achats et ventes taxes sur le chiffre d'affaires comprises;
- achats hors taxes et ventes taxes comprises;
- achats et ventes hors taxes.

C'est la troisième solution qui est retenue par le Plan comptable, mais le mode d'enregistrement diffère selon la nature des impôts et taxes concernés et le statut fiscal du redevable.

S'agissant de la TVA payée par l'entreprise sur ses achats, deux hypothèses sont à distinguer:

- si l'entreprise a la qualité d'*assujetti à la TVA* (et est à ce titre autorisée à déduire de la TVA sur ses ventes celle ayant grevé ses achats), la *TVA récupérable* sur le Trésor public est enregistrée dans un compte de tiers, le compte 44 *État et collectivités publiques*, plus précisément son compte divisionnaire 445 *État, TVA récupérable* (ou un de ses sous-comptes);
- si l'entreprise n'a pas cette qualité, la *TVA non récupérable* est inscrite dans un compte de charges, le compte 645 *Impôts et taxes indirects*, sauf si elle a grevé une immobilisation, auquel cas elle est incluse dans le coût de revient (et donc portée avec les autres éléments de celui-ci, dans un compte de classe 2).

Que l'entreprise ait ou non la qualité d'*assujetti à la TVA*, la TVA sur les ventes de biens et services (dès lors qu'elle apparaît distinctement sur les factures aux clients) est enregistrée dans un compte divisionnaire du compte 44 *État et collectivités publiques*, le compte 443 *État, TVA facturée* (ou un de ses sous-comptes).

Les *impôts et taxes indirects* autres que la TVA, qui ne sont pas légalement récupérables (taxes spécifiques à certains produits, par exemple) sont portés au débit du compte 645 *Impôts et taxes indirects* (ou d'un de ses comptes divisionnaires ou sous-comptes).

NB: *Comptabilisation des droits de douane.*

Les droits de douane entrent dans le prix d'achat des marchandises, matières et fournitures dans la mesure où ils peuvent leur être affectés de façon certaine; de ce fait, ils sont enregistrés directement dans les comptes d'achats ou de stocks, ce qui permet de valoriser les achats au coût complet; si cette affectation n'est pas possible, ils sont inscrits dans les comptes divisionnaires et sous-comptes du compte 64 Impôts et taxes.

On s'arrêtera sur les seules opérations concernant la TVA, et on s'interrogera successivement sur la comptabilisation des achats, celle des ventes et sur le paiement de la taxe.

a) La comptabilisation des achats

Elle diffèrent selon que la TVA est récupérable ou non.

– Cas où la TVA est récupérable :

Dans cette hypothèse, les achats de biens d'exploitation, de services et d'immobilisations sont enregistrés hors taxes, et la taxe récupérable, qui constitue une créance sur le Trésor public, est portée au débit du compte 445 État, TVA récupérable ; elle est calculée sur le net commercial ou le net financier (en cas d'escompte).

Exemple : Enregistrer chez Ndiaye la facture ci-après :

Nguessian Le 05 - 05	Doit	Facture N°... Ndiaye
Marchandises		500 000
Remise 10 %		50 000
Net commercial		450 000
Escompte 2 %		9 000
Net financier		441 000
TVA 20 %		88 200
Net à payer (Règlement sous huitaine)		529 200

601 Achats de marchandises	450 000	
445 État, TVA récupérable	88 200	
401 Fournisseurs		529 200
773 Escomptes obtenus		9 000

En cas d'annulation partielle ou totale de la transaction (retour de marchandises), il faut effectuer une reprise de TVA ; il en est de même si des réductions commerciales ou financières sont accordées hors factures.

Exemple :

Le 10/05 Ndiaye renvoie à Nguessian pour 100 000 frs de marchandises. Le même jour Nguessian lui adresse une facture d'avoir constatant le retour et lui accordant également un rabais de 5 % sur les marchandises conservées.

Enregistrement de la facture d'avoir chez Nguessian :

Nguessian Le 10 - 05	Avoir	Facture d'avoir N°... Ndiaye
Retour Brut		100 000
Reprise remise 10 %		- 10 000
Net commercial retour		90 000
Rabais supplémentaire :		
(450 000 - 90 000) x 5 % =		+ 18 000
Net commercial facture-avoir		108 000
Reprise escompte 2 %		- 2 160
Net financier		105 840
Reprise TVA 20 %		+ 21 168
Net à votre crédit		127 008

Écriture:

401 Fournisseurs	127 008	
773 Escomptes obtenues	2 160	
601 Achats de marchandises		108 000
445 État, TVA récupérable		21 168

NB: Cas particuliers.

1. TVA sur travaux faits par l'entreprise pour elle-même:

Dans ce cas, une TVA récupérable et une TVA facturée sont constatées simultanément; l'écriture suivante est passée:

2... Immobilisations ...	Coût de fabr. H.T.	
445 État, TVA récupérable	Coût de fabr x taux	
72 Production d'immobilisations		Coût de fabr. H.T.
443 État, TVA facturée		Coût de fabr. x taux

2. TVA sur charges transférables à un tiers:

Lorsqu'un fournisseur effectue un débours pour expédier des marchandises pour le compte d'un client et paye à cette occasion la TVA, il débite du montant de celle-ci le compte 445; au moment de la facturation au client, il impute la TVA à celui-ci en créditant le compte 443.

Exemple:

Enregistrer la facture suivante:

Ndoye	Doit	Facture N°... Sarr
Marchandises		200 000
TVA 20 %		40 000
Montant T.T.C		240 000
Transport pour votre compte (payé par caisse)		20 000
TVA 20 %		4 000
Total à payer		264 000

Écritures:

613 Transports pour compte de tiers	20 000	
445 État, TVA récupérable	4 000	
57 Caisse		24 000
----- dito -----		
411 Clients	264 000	
701 Ventes de marchandises		200 000
443 État, TVA facturée		40 000
781 Transfert de charges d'exploitation		20 000
443 État, TVA facturée		4 000

-Cas où la TVA n'est pas récupérable:

Dans cette hypothèse on l'a vu, deux hypothèses sont à distinguer:

- .si la TVA a frappé des achats de valeurs d'exploitation (marchandises, matières...), elle est portée au débit du compte 645 *Impôts et taxes indirects*;
- .si elle se rapporte à des immobilisations, elle ne donne pas lieu à enregistrement séparé: celles-ci sont comptabilisées toutes taxes comprises.

La solution retenue dans ce dernier cas est moins avantageuse fiscalement que celle qui consisterait à porter la taxe au débit du compte 645 *Impôts et taxes indirects*: au lieu de venir diminuer le bénéfice de l'exercice d'acquisition (et donc l'impôt sur le résultat), la taxe est incluse dans le coût de revient du bien et n'est passée en charges qu'au fur et à mesure de l'amortissement (cf. chapitre 15).

Exemple:

1. Dans le cas où l'entreprise Ndiaye (voir exemple précédent) ne serait pas elle-même assujettie à la TVA, donc ne bénéficierait pas du droit à déduction, elle passerait les écritures suivantes:

Facture d'expédition:

601 Achats de marchandises	450 000	
645 Impôts et taxes indirects	88 200	
401 Fournisseurs		529 200
773 Escomptes obtenues		9 000

Facture d'avoir:

401 Fournisseurs	127 008	
773 Escomptes obtenus	2 160	
601 Achats de marchandises		108 000
645 Impôts et taxes indirects		21 168

2. Une entreprise non assujettie à la TVA achète un véhicule: prix hors taxes: 5 000 000 F; TVA: 1 000 000 F.

245 Matériel de transport	6 000 000	
481 Fournisseurs d'investissements		6 000 000

b) La comptabilisation des ventes

Les entreprises *assujetties* à la TVA (et celles qui sans y être assujetties sont autorisées à la facturer) augmentent leurs prix de la taxe dont elles sont redevables à raison de leurs ventes; celle-ci ne constitue pas véritablement une charge pour elles et présente bien, de ce fait, le caractère d'un impôt indirect, dont le poids pèse sur le consommateur. Tout se passe donc comme si les entreprises concernées collectaient, pour le compte du Trésor public, les taxes qu'elles lui reversent ultérieurement. On comprend dans ces conditions que les sommes concernées, qui représentent des dettes vis-à-vis de l'État, soient inscrites au crédit d'un compte de tiers, le compte 443 *État, TVA facturée*.

Lors de la vente, l'entreprise débite donc le compte 41 *Clients* ou un compte de trésorerie, par le crédit des comptes 70 *Ventes* (pour le prix hors taxes) et 443 *État TVA facturée* (pour le montant de la taxe).

Exemples (suite):

Enregistrement chez Nguessian de la facture d'expédition du 05/05:

411 Clients	529 200	
673 Escomptes accordés	9 000	
701 Ventes de marchandises		450 000
443 État, TVA facturée		88 200

Enregistrement chez Nguessian de la facture du 10/05:

701 Ventes de marchandises	108 000	
443 État, TVA facturée	21 168	
411 Clients		127 008
673 Escomptes accordés		2 160

NB: 1. Dans le cas où la TVA est due sur les cessions d'immobilisations, une écriture du type suivant est passée⁵.

414 Créances sur cessions courantes d'immobilisations ou 485 Créances sur cessions d'immobilisations ou 52 Banques locales	} Prix de cession TTC	
444 État, TVA facturée		
754 Produits des cessions courantes ou 82 Produits des cessions d'immobilisations	} TVA Prix HT	

2. Tout comme la TVA, les taxes sur le chiffre d'affaires non récupérables que certaines entreprises collectent pour le compte du Trésor public (exemple: taxe spécifique sur les tabacs), ne constituent pas un produit pour le fournisseur mais une dette envers le Trésor public: elles sont portées au crédit du compte 446 État, autres taxes sur le chiffre d'affaires.

c) Paiement de la TVA

À la fin de chaque mois, l'entreprise qui bénéficie du droit de déduction impute sur la TVA facturée, la TVA récupérable; elle obtient ainsi la TVA due.

Pour effectuer cette imputation en comptabilité, elle débite le compte 443 État TVA facturée et crédite les comptes:

- 445 État, TVA récupérable;
- 444 État, TVA due ou crédit de TVA.

L'inscription portée au crédit du compte 444 correspond à la dette de l'entreprise vis-à-vis du Trésor public. Lors de son paiement dans le courant du mois suivant, l'entreprise débite ce compte par le crédit d'un compte de trésorerie.

Les écritures suivantes sont passées à la fin de chaque mois.

- Imputation des TCA déductibles sur les TCA collectées:

443 État, TVA facturée	X	
445 État, TVA récupérable		X
444 État, TVA due ou crédit de TVA		X

- Règlement au plus tard le 15 du mois suivant:

444 État, TVA due ou crédit de TVA	X	
52 Banques		X

NB:

1. Il peut arriver, en début d'exploitation ou à la suite d'investissements importants, que le montant de la TVA facturée soit inférieur à celui de la TVA récupérable. Dans ce cas, l'entreprise est en situation de crédit de TVA et le compte 444 est débiteur; elle détient une créance sur le Trésor public, qui sera imputée sur la taxe facturée du mois suivant.

2. Si le fournisseur (quoique facturant la TVA) n'a pas de droit à déduction, la TVA facturée est égale à la TVA due.

5. Si le bien concerné était amortissable, il faudrait faire jouer des comptes supplémentaires (cf. infra, chapitre 15).

3.3. Les opérations sur les emballages

Les livraisons peuvent être effectuées soit au moyen des emballages perdus (que les clients conserveront), soit au moyen des emballages récupérables (qu'ils rendront); ces derniers font généralement l'objet d'une *consignation* (qui s'analyse non comme une vente mais comme un simple dépôt de garantie, et n'est donc pas soumise à la TVA), qui sera remboursée par le fournisseur lors de la restitution.

Les opérations sur emballages, qui constituent un véritable chausse-trape pour les « apprentis comptables », font l'objet d'enregistrements passablement complexes. Le lecteur intéressé pourra se reporter à l'encadré ci-après.

Les opérations sur emballages

1. Les différents types d'emballages

Les emballages constituent :

- soit des immobilisations (classe 2) ;
- soit des valeurs d'exploitation (classe 3).

1.1. Les emballages de la classe 2

Sont enregistrés au compte 243 *Matériel d'emballage récupérable identifiable*, deux catégories d'éléments :

- le matériel utilisé à l'intérieur de l'entreprise, qui comprend d'une part les machines employées pour emballer les marchandises ou produits, d'autre part les emballages proprement dits (exemple : récipients servant à transporter des matières d'un atelier à l'autre) ;
- les emballages, de valeur relativement importante, destinés à être utilisés par l'entreprise d'une manière durable comme instrument de travail ; comme l'indique l'intitulé du compte, ils ont vocation à être prêtés ou consignés aux clients puis récupérés par l'entreprise, et sont susceptibles d'identification (ex : fûts numérotés, conteneurs...)°.

1.2. Les emballages de la classe 3

Le Plan comptable les qualifie d'*emballages commerciaux*. Ce sont des objets de relativement faible valeur et d'une durée d'utilisation généralement inférieure à un an (caisses, bouteilles, etc.), destinés à contenir les produits ou marchandises et à être livrés à la clientèle en même temps que leur contenu. Ils sont enregistrés au compte 335 *Emballages*, qui est subdivisé comme suit :

- 3351 *Emballages perdus* ;
- 3352 *Emballages récupérables non identifiables* ;
- 3353 *Emballages à usage mixte* ;
- 3358 *Autres emballages*.

Les *emballages perdus* (appelés aussi *emballages à vendre*) ne sont pas récupérables mais sont destinés à être vendus à la clientèle soit distinctement, soit par incorporation de leur valeur dans le prix du contenu.

Les *emballages récupérables* sont ceux susceptibles d'être provisoirement conservés par les tiers et que le fournisseur s'engage à reprendre dans des conditions déterminées ; ils sont destinés à être prêtés ou consignés aux clients. Normalement ils constituent des immobilisations (cf. *supra*, compte 243) ; toutefois selon le Plan comptable « lorsqu'ils ne sont pas commodément identifiables, unité par unité, ils peuvent, compte tenu de leur nature et des pratiques, être assimilés à des stocks ; ils sont alors comptabilisés comme tels »⁷.

6. Le plan OCAM préconisait d'enregistrer ces deux catégories d'éléments dans deux comptes distincts de la classe 2. Le SYSCOA, dont la rédaction est à cet égard ambiguë, n'ignore pas apparemment la distinction mais ne prévoit l'utilisation que d'un seul compte.

7. SYSCOA, p. 163.

Les *emballages à usage mixte* sont destinés soit à être vendus en même temps que les marchandises ou produits, soit à être prêtés ou consignés aux clients; ils peuvent être comptabilisés dans le compte 3353 en attendant leur affectation définitive aux emballages perdus ou aux emballages récupérables.

2. L'entrée des emballages dans le patrimoine

2.1. L'entrée des emballages de la classe 2

S'il s'agit d'une acquisition, on débite le compte 243 *Matériel d'emballage récupérable et identifiable* du coût d'achat (prix d'achat augmenté des frais annexes), par le crédit d'un compte de tiers ou d'un compte financier; s'il s'agit d'une fabrication par l'entreprise, le compte 243 est débité par le crédit du compte 72 *Production immobilisée*.

2.2. L'entrée des emballages commerciaux

Ces emballages constituant des valeurs d'exploitation, le schéma de comptabilisation diffère selon que l'entreprise utilise l'inventaire permanent ou l'inventaire intermittent.

a) Inventaire permanent

- Si les emballages sont achetés, dans un premier temps le compte 608 *Achats d'emballages* (ou un de ses comptes divisionnaires) est débité par le crédit d'un compte de tiers ou d'un compte financier; ensuite, le compte 335 (ou un de ses comptes divisionnaires) est débité par le crédit du compte 603 *Variations de stocks de biens achetés*;
- Si les emballages sont fabriqués, le compte 335 est débité par le crédit du compte 736 *Variations de stocks de produits finis*.

b) Inventaire intermittent

Dans le cas d'emballages achetés, l'entreprise débite lors de l'achat le compte 608 *Achats d'emballages* par le crédit d'un compte de tiers ou d'un compte financier. Le stock final est constaté à la clôture de l'exercice.

Dans le cas d'emballages fabriqués par l'entreprise, celle-ci n'enregistre pas, en cours d'exercice, les entrées en stock; elle constate, en fin d'exercice, le stock final.

3. Les opérations de consignation et de déconsignation d'emballages

Lorsqu'un fournisseur consigne des emballages à un client, il livre à ce dernier des emballages dont il reste propriétaire, contre versement d'une somme, la *consigne*, qu'il s'engage à rendre au moment où le client lui restituera les emballages. Les opérations de consignation et de restitution d'emballages sont enregistrées chez le fournisseur et chez le client; elles ne concernent, bien sûr, que les emballages récupérables et, dans le silence du Plan comptable, il semblerait qu'à ce niveau les écritures à passer soient les mêmes pour les emballages identifiables et non identifiables.

Il est à remarquer que les prêts d'emballages ne donnent lieu à aucune écriture au journal; les emballages prêtés sont suivis de façon extra-comptable sur un registre ou sur des fiches.

3.1. Les enregistrements chez le fournisseur

a) La consignation des emballages

La consigne représente une dette du fournisseur envers son client; elle est inscrite au crédit d'un compte divisionnaire du compte 41 *Clients*, le compte 4194 *Clients, dettes pour emballages et matériels consignés*.

Exemple:

Un fournisseur vend à crédit à un client pour 300 000 F de marchandises et lui consigne des emballages d'une valeur de 20 000 F. Il passera l'écriture suivante au journal:

411 <i>Clients ordinaires</i>	320 000	
701 <i>Ventes de marchandises</i>		300 000
4194 <i>Clients, dettes pour emballages et matériels consignés</i>		20 000

b) La restitution des emballages

Les emballages consignés doivent être retournés dans un certain délai; ils sont repris par le fournisseur soit au prix de consignation, soit à un prix inférieur à celui de consignation.

– Reprise au prix de consignation :

La dette du fournisseur disparaissant, il convient de contre-passer l'écriture de consignation.

Exemple (suite):

Les emballages sont repris au client au prix de 20 000 F.

4194 Clients, dettes pour emballages et matériels consignés	20 000	
411 Clients ordinaires		20 000

– Reprise à une valeur inférieure au prix de consignation :

Les emballages sont parfois repris à une valeur inférieure à celle de consignation, particulièrement si le client les restitue en mauvais état ou avec retard. La différence entre les deux valeurs est considérée comme un produit accessoire; elle est inscrite au crédit du compte 7074 *Bonis sur reprises et cessions d'emballages*.

Exemple (suite):

Les emballages consignés au client 20 000 F lui sont repris pour 15 000 F:

4194 Clients, dettes pour emballages et matériels consignés	20 000	
411 Clients ordinaires		15 000
7074 Bonis sur reprises et cessions d'emballages		5 000

3.2. Les enregistrements chez le client**a) La consignation des emballages**

La consigne représente une créance du client sur les fournisseurs; elle est inscrite au débit d'un compte divisionnaire du compte 409 *Fournisseurs débiteurs*, le compte 4094 *Fournisseurs, créances pour emballages et matériels à rendre*.

Exemple:

Si l'on reprend les données précédentes, le client passera au journal l'écriture suivante:

601 Achats de marchandises	300 000	
4094 Fournisseurs, créances pour emballages et matériels à rendre	20 000	
4011 Fournisseurs		320 000

b) La restitution des emballages

– Reprise au prix de consignation :

La créance disparaissant, on contre-passe l'écriture précédente.

Exemple (suite):

4011 Fournisseurs	20 000	
4094 Fournisseurs, créances pour emballages et matériels à rendre		20 000

– Reprise à une valeur inférieure au prix de consignation :

La différence entre les deux valeurs est inscrite au débit du compte 6224 *Malis sur emballages*

Exemple (suite):

4011 Fournisseurs	15 000	
6224 Malis sur emballages	5 000	
4094 Fournisseurs, créances pour emballages et matériels à rendre		20 000

4. La non-restitution des emballages consignés

Les emballages consignés non retournés dans les délais fixés sont considérés comme vendus par le fournisseur et achetés par le client.

4.1. Les enregistrements chez le fournisseur

Il faut distinguer le cas des emballages identifiables de celui des emballages non identifiables.

a) Emballages identifiables

La non-restitution s'analyse comme une cession d'actif ; elle fait apparaître une plus-value si les emballages ont été consignés pour un montant supérieur à leur valeur comptable ; elle est enregistrée aux comptes *81 Valeurs comptables des cessions d'immobilisations* (ou *654 Valeurs comptables des cessions courantes d'immobilisations*) et *82 Produits des cessions d'immobilisations* (ou *754 Produits des cessions d'immobilisations*) (cf. chapitre 13).

Exemple :

Admettons que les emballages consignés au client pour 20 000 F sont conservés par lui ; ils avaient une valeur comptable de 18 000 F. Écritures (à compléter pour solder les comptes d'amortissement, cf. Chapitre 15) :

<i>81 Valeurs comptables des cessions d'immobilisations</i>	<i>18 000</i>	
<i>243 Matériel d'emballage récupérable et identifiable</i>		<i>18 000</i>
<i>4194 Clients, dettes pour emballages et matériels consignés</i>	<i>20 000</i>	
<i>82 Produits des cessions d'immobilisations</i>		<i>20 000</i>

b) Emballages non identifiables

Seules les ventes d'emballages commerciaux récupérables donnent lieu à des enregistrements, qui diffèrent selon que l'entreprise pratique l'inventaire permanent ou intermittent. Il est à remarquer en revanche que les emballages perdus suivent pour leur comptabilisation le sort des marchandises ou produits livrés à la clientèle : vendus en même temps que ces marchandises et produits, ils ne figurent généralement pas sur les factures adressées aux clients et par suite ne font pas l'objet d'écritures particulières.

1- Inventaire permanent

Il faut enregistrer d'une part la sortie de stock, de l'autre, la vente.

- Pour enregistrer la sortie de stock, on crédite le compte *335 Emballages récupérables non identifiables* :
 - . par le débit du compte *6033 Variations des stocks d'autres approvisionnements*, dans le cas où les emballages ont été achetés ;
 - . par le débit du compte *736 Variations de stocks de produits finis*, dans le cas où les emballages ont été fabriqués.
- Pour enregistrer la vente, on débite *4194 Clients, dettes pour emballages et matériels consignés*, par le crédit de *7074 Bonis sur reprises et cessions d'emballages*.

Exemple :

Une entreprise ayant une activité commerciale ne récupère pas les emballages qu'elle avait consignés au client pour 20 000 F ; valeur comptable des emballages : 18 000 F.

<i>6033 Variations des stocks d'autres approvisionnements</i>	<i>18 000</i>	
<i>3352 Emballages récupérables non identifiables</i>		<i>18 000</i>
<i>4194 Clients, dettes pour emballages et matériels consignés</i>	<i>20 000</i>	
<i>7074 Bonis sur reprises et cessions d'emballages</i>		<i>20 000</i>

À la suite de ces écritures, le solde du compte *4194 Clients, dettes pour emballages et matériels consignés* indique la valeur de consignation des emballages récupérables sortis mais appartenant toujours au fournisseur, le solde du compte *3352 Emballages récupérables non identifiables* donne la valeur de ces mêmes emballages non au prix de consignation mais au coût d'achat (ou de production). Le stock d'emballages récupérables de l'entreprise comprend :

- les emballages entreposés dans l'entreprise ;
- les emballages encore consignés.

NB: S'il était tenu compte de la TVA, la deuxième écriture supra serait du type suivant:

4194 Clients, dettes pour emballages et matériels consignés	Prix de consignation	
443 État, TVA. Facturée		P. de consig. - P. de V. H. T
7074 Bonis sur reprises et cessions d'emballages		Prix de vente H. T
2- Inventaire intermittent		

Au moment de la vente des emballages, l'entreprise crédite, le compte 7074 Bonis sur reprises et cessions d'emballages, par le débit du compte 4194 Clients, dettes pour emballages et matériels consignés.

En fin d'exercice, l'entreprise constate le stock final d'emballages consignés dont elle est propriétaire, en débitant le compte 3352 Emballages récupérables non identifiables par le crédit du compte 6033 Variations des stocks d'autres approvisionnements, si les emballages ont été achetés, par le crédit du compte 736 Variations des stocks de produits finis, si les emballages ont été fabriqués. Elle annule le stock initial en créditant le compte 335 par le débit du compte 6033 ou du compte 736.

Avec cette méthode d'inventaire, l'entreprise connaît à tout moment la valeur de consignation des emballages récupérables sortis et en fin d'exercice seulement la valeur au coût d'achat ou de production des emballages consignés. À ce moment, elle détermine aussi la valeur des emballages récupérables en stock et connaît ainsi la valeur totale de son stock d'emballages récupérables non identifiables.

4.2. Les enregistrements chez le client

a) Emballages identifiables

Le client enregistre l'acquisition d'une immobilisation et l'extinction de sa créance sur le fournisseur.

Exemple (suite):

243 Matériel d'emballage récupérable et identifiable	20 000	
4094 Fournisseurs, créances pour emballages et matériel à rendre		20 000
b) Emballages non identifiables		

L'entreprise débite le compte 608 Achats d'emballages et elle annule sa créance sur le fournisseur.

Exemple (suite):

608 Emballages récupérables non identifiables	20 000	
4094 Fournisseurs, créances pour emballages et matériels à rendre		20 000

Si l'entreprise pratique l'inventaire permanent, elle enregistre l'entrée en stock en débitant le compte 3352 Emballages récupérables non identifiables par le crédit de 6033 Variations des stocks d'autres approvisionnements:

3352 Emballages récupérables non identifiables	20 000	
6033 Variations des stocks d'autres approvisionnements		20 000

NB:

1. S'il était tenu compte de la TVA, la première écriture supra serait du type suivant:

608 Emballages récupérables non identifiables	Prix d'achat HT	
443 État, TVA récupérable		Prix de cons. - Prix d'achat H. T
4094 Fournisseurs, créances pour emballages et matériels à rendre		Prix de consignation

2. Si l'emballage est détruit, une perte est constatée:

651 Pertes sur créances clients et autres débiteurs	20 000	
4094 Fournisseurs, créances pour emballages et matériels à rendre		20 000

3. Si des emballages récupérables sont vendus sans avoir été préalablement consignés, les enregistrements sont ceux de toute vente d'immobilisations (emballages identifiables) ou de valeurs d'exploitation (emballages non identifiables).

Chapitre 13: Les comptes des autres charges et des autres produits (classe 8)

Ils sont utilisés pour enregistrer des charges et des produits qui ne se rapportent pas à l'activité ordinaire, et n'ont donc pas leur place dans les classes 6 et 7; y figurent également la participation des travailleurs aux bénéfices et l'impôt sur le résultat.

En fin d'exercice :

- les soldes débiteurs des comptes de classe 8 (à l'exception de ceux des comptes 87 et 89) sont virés au débit du compte 138 Résultat hors activités ordinaires (R.H.A.O.);
- leurs soldes créditeurs sont virés au crédit du compte 138;
- les soldes débiteurs des comptes 87 Participation des travailleurs et 89 Impôts sur le résultat sont virés au débit du compte 131 Résultat net : bénéfice.

On étudiera successivement les différents comptes de la classe 8.

1. Le compte 81 Valeurs comptables des cessions d'immobilisations

Ce compte sert à déterminer la valeur comptable nette des éléments de l'actif immobilisé cédés. Pour les biens non amortissables, on l'a vu (cf. chapitre 6), cette valeur est la valeur d'entrée, sous déduction des éventuelles provisions pour dépréciation. Pour les biens amortissables, cette valeur est égale à la différence entre la valeur d'entrée brute des immobilisations cédées et le cumul des amortissements pratiqués depuis l'entrée du bien dans le patrimoine de l'entreprise jusqu'à la date de cession (cf. chapitre 15).

Le Plan comptable établit une distinction selon que les cessions portent sur des immobilisations incorporelles (compte 811), corporelles (compte 812) ou financières (compte 816).

Les cessions d'immobilisations considérées comme courantes (fréquentes et récurrentes, par exemple : cessions effectuées par un loueur de matériel) ne sont pas enregistrées au compte 81 mais au compte 654 Valeurs comptables des cessions courantes d'immobilisations (cf. *supra*, chapitre 10).

Au moment de la cession, le compte 81 est débité par le crédit du compte d'immobilisations concerné; en fin d'exercice, il est crédité pour solde par le débit du compte 138 Résultat hors activités ordinaires.

2. Le compte 82 Produits des cessions d'immobilisations

Ce compte enregistre le produit net des cessions d'immobilisations (le cas échéant, diminué des commissions et frais de vente), une distinction étant établie selon qu'elles portent sur des actifs *incorporels* (compte 821), *corporels* (compte 822) ou *financiers* (compte 826).

Les indemnités d'assurance pour réparation sont inscrites au crédit de ce compte, même si l'entreprise décide de ne pas effectuer la réparation et de mettre l'immobilisation au rebut ou de la céder en l'état.

Les cessions d'immobilisations considérées comme courantes sont enregistrées au compte 754 *Produits des cessions courantes d'immobilisations*.

Au moment de la cession, le compte 82 est crédité par le débit du compte de tiers 485 *Créances sur cessions d'immobilisations* ou d'un compte de trésorerie; en fin d'exercice, il est débité pour solde par le crédit du compte 138 *Résultat hors activités ordinaires* (R.H.A.O.).

3. Le compte 83 Charges hors activités ordinaires (HAO)

Les charges HAO sont des charges qui ne sont pas liées à l'activité ordinaire de l'entreprise et qui, de ce fait, n'ont pas un caractère récurrent. Seules les charges liées à la restructuration de l'entreprise ou à des événements extraordinaires (tels que les phénomènes naturels: tempêtes, raz de marée, tremblements de terre...) doivent être à considérer comme relevant des activités autres qu'ordinaires; toute autre charge est ordinaire, même si elle n'est pas normalement liée à l'exploitation (amendes fiscales ou pénales) ou a son origine dans des exercices antérieurs.

Les subdivisions du compte 83 sont les suivantes:

- 831 *Charges HAO constatées*;
- 834 *Pertes sur créances HAO*;
- 835 *Dons et libéralités accordés*;
- 836 *Abandons de créances consentis*;
- 839 *Charges provisionnées HAO*.

En cours d'exercice, le compte 83 est débité:

- des charges constatées, par le crédit d'un compte de la classe 4 ou 5;
- des charges non encore engagées, mais dont la survenance à moins d'un an est probable, par le crédit du compte 48 *Créances et dettes hors activités ordinaires* (HAO).

En fin d'exercice, il est crédité par le débit du compte 138 *Résultat hors activités ordinaires* (R.H.A.O.).

4. Le compte 84 Produits hors activités ordinaires (HAO)

Les produits considérés ne sont pas liés à l'activité ordinaire de l'entreprise: relevant d'événements extraordinaires (phénomènes naturels, modification de structure de

l'entreprise), ils sont dépourvus de caractère récurrent. Ils comprennent des produits constatés, des reprises de charges provisionnées (cf. *infra*, chapitre 16) et des transferts de charges (cf. chapitre 6).

Les subdivisions du compte 84 sont les suivantes :

- 841 Produits HAO constatés ;
- 845 Dons et libéralités obtenus ;
- 846 Abandons de créances obtenus ;
- 848 Transferts de charges HAO ;
- 849 Reprises de charges provisionnées HAO.

En cours d'exercice, le compte 84 est crédité :

- des reprises de charges provisionnées, par le débit du compte 4998 *Risques provisionnés sur opérations HAO* (cf. *infra*, chapitre 16) ;
- du montant des charges dont l'inscription à l'actif a été décidée, par le débit du compte 20 *Charges immobilisées*.

En fin d'exercice, il est débité pour solde par le crédit du compte 138 *Résultat hors activités ordinaires (R.H.A.O.)*.

5. Le compte 87 Participation des travailleurs

Ce compte enregistre les montants prélevés sur les bénéficiaires et affectés à un fonds légal ou contractuel, à l'avantage des travailleurs : en raison de l'objectif qui lui est assigné et des modalités de son assiette¹, la participation est considérée comme une répartition du résultat et non comme une charge de personnel.

Les subdivisions du compte 87 sont les suivantes :

- 871 Participation légale aux bénéficiaires ;
- 872 Participation contractuelle aux bénéficiaires ;
- 878 Autres participations.

Le compte 87 est débité de la part des bénéficiaires affectée aux salariés, par le crédit du compte 426 *Personnel, participation aux bénéficiaires* ; il est crédité pour solde par le débit du compte 131 *Résultat net*.

6. Le compte 88 Subventions d'équilibre

Ce compte enregistre les subventions allouées par l'État (l'un de ses démembrements ou d'autres entités) à l'entreprise pour lui permettre de compenser des pertes survenues dans des circonstances exceptionnelles. Elles sont à distinguer non seulement des *subventions d'investissement* mais aussi des *subventions d'exploitation*, en ce sens qu'elles ne sont pas directement liées à une insuffisance des prix de vente imposés.

1. La participation, qui représente une forme d'association du capital et du travail (des apporteurs de fonds et des membres du personnel), vise à intéresser financièrement les salariés à la bonne marche de l'entreprise : les sommes qui leur sont attribuées à ce titre (déterminées en application des dispositions prévues par la loi) sont en effet fonction du résultat obtenu, ce qui est censé les inciter à ne pas ménager leurs efforts pour augmenter celui-ci...

Le Plan comptable établit une partition selon qu'elles sont attribuées par l'État (compte 881), les *collectivités publiques* (compte 884), le groupe auquel appartient l'entreprise (compte 886) ou d'autres *baillleurs de fonds* (compte 888).

Au moment de l'attribution de la subvention, le compte 88 est crédité par le débit du compte de tiers ou de trésorerie; en fin d'exercice, il est débité pour solde par le crédit du compte 138 *Résultat hors activités ordinaires (R.H.A.O.)*.

7. Le compte 89 Impôts sur le résultat

Le compte 89 enregistre le montant total de l'impôt sur le résultat, dû au titre de l'exercice, quelles que soient les modalités de règlement, éventuellement augmenté des rappels d'impôt et diminué des dégrèvements. Pour bien marquer le fait que cet impôt constitue la *part de l'État dans le bénéfice*, à côté de celles des associés et éventuellement des travailleurs, il est inscrit dans un compte de classe 8 et non en classe 6 comme les autres impôts (compte 64 *Impôts et taxes*).

Les subdivisions du compte 89 sont les suivantes :

- 891 *Impôts sur les bénéfices de l'exercice*,
- 892 *Rappels d'impôts sur résultats antérieurs*,
- 895 *Impôt minimum forfaitaire (IMF)*²,
- 899 *Dégrèvements et annulations d'impôts sur résultats antérieurs*.

Le compte 89 est débité par le crédit du compte 441 *État, impôt sur les bénéfices*; en fin d'exercice; il est crédité pour solde par le débit du compte 131 *Résultat net : bénéfice*.

NB: *Les comptes :*

- 839 *Charges provisionnées HAO*
- 85 *Dotations hors activités ordinaires*
- 86 *Reprises hors activités ordinaires*
seront étudiés ultérieurement.

MCours.com

2. Versement que, dans certains pays, les sociétés doivent effectuer, que leurs résultats soient bénéficiaires ou déficitaires: dans le premier cas, il constitue un simple acompte, à valoir sur l'impôt (sur les bénéfices) qui sera ultérieurement dû; dans le second, il représente une charge définitive.