

# Éléments de corrigé

## CAPET 2018 – Épreuve de sciences de gestion, option B

<b>Dossier 1 – Travaux relatifs à la gestion du GAEC</b>
--

### 1<sup>ère</sup> partie : Gestion d'immobilisations

1) Procéder à l'enregistrement comptable de la mise au rebut de l'ancienne chambre froide en date du 20 janvier 2017.

681120		20/01/2017 <b>DAP – Charges exploitat°</b>	61,11 €	
	281540	<b>Amort des ITMOI</b>		61,11 €
		<i>Dotation complémentaire</i> <i>6 600 x 1/6 x 20 / 360</i>		
687100		<b>DAP – Charges except°</b>	213,89 €	
	281540	<b>Amort des ITMOI</b>		213,89 €
		<i>Amortissement exceptionnel ramenant la</i> <i>VNC à zéro</i> <i>275 – 61,11</i>		
281540		<b>Amort des ITMOI</b>	6 600,00 €	
	215400	<b>ITMOI</b>		6 600,00 €
		<i>Mise au rebut</i>		

2) Enregistrer la facture de location.

613500		20/01/2017 <b>Locations mobilières</b>	1 350,00 €	
445660		<b>TVA déductible sur ABS</b>	270,00 €	
	512000	<b>Banque</b>		1 620,00 €
		<i>Paiement de la location de la chambre froide</i>		

3) Vérifier le montant de la première trimestrialité de l'emprunt fournie en annexe et préciser comment celle-ci se décompose.

Taux annuel = 3 % => Taux trimestriel équivalent =  $1,03^{\frac{1}{4}} = 1,00742 = 0,742 \%$

Vérification :  $6\ 000 \times 0,00742 / [1 - 1,00742^{-12}] = 524,43 \text{ €}$

Cette annuité va se décomposer, pour le 1<sup>er</sup> trimestre 2017, en :

- un montant d'intérêt de  $6\ 000 \times 0,00742 = 44,50 \text{ €}$  (accepter 44,52 € avec valeur du taux arrondi)
- et un montant d'amortissement du capital de  $524,43 - 44,50 = 479,93 \text{ €}$

4) Enregistrer la libération des fonds et le paiement de la première trimestrialité.

512000		01/02/2017		
	164000	Banque	Emprunt	6 000,00 €
		<i>Libération des fonds</i>		6 000,00 €
164000		01/05/2017		
661100		Emprunt	Intérêts des emprunts	479,93 € 44,50 €
	512000		Banque	524,43 €
		<i>Paiement de la première trimestrialité</i>		

5) Procéder à l'enregistrement de l'octroi de la subvention ainsi qu'à son versement.

441100		01/03/2017		
	131300	Subvention à recevoir	Subvention d'investissement – Départ°	2 000,00 €
		<i>Octroi de la subvention selon courrier</i>		2 000,00 €
512000		03/04/2017		
	441100	Banque	Subvention à recevoir	2 000,00 €
		<i>Réception des fonds de la subvention</i>		2 000,00 €

6) Rappeler les modalités de virement de la subvention au résultat.

Il s'agit ici d'une subvention d'investissement puisqu'elle finance partiellement l'acquisition d'un équipement. Son montant doit alors être transféré de façon progressive dans le résultat de l'entreprise pour bénéficier d'une imposition étalée. Il convient donc de virer tous les ans une quote-part de subvention pour un montant égal au calcul suivant :

**Montant de la subvention x (Amortissements fiscaux de l'année / Valeur d'origine du bien)**

Dans le cas où le bien acquis ne serait pas amortissable, la subvention est rapportée au résultat sur 10 ans.

7) Enregistrer la facture d'acquisition de la nouvelle chambre froide.

215400		15/03/2017		
445620		ITMOI – Chambre froide		9 000,00 €
		TVA déductible sur immos		1 800,00 €
	238500	Av & Acptes sur immos corpo		3 800,00 €
	512000		Banque	3 500,00 €
	404000	Fourn Immos – ABC Froid		3 500,00 €
		<i>Acq Chambre froide IGLOO</i>		
		<i>Paiement moitié à réception</i>		

## 2<sup>ème</sup> partie : Calculs des coûts de production

### 8) Calculer le coût de revient d'un saint-nectaire vendu « non affiné » et d'un saint-nectaire vendu affiné.

Pour calculer le coût de revient, on doit d'abord procéder à la répartition des charges indirectes.

**Attention** : En charges directes, il n'est fait mention que **des 922 € de charges de distribution**. Toutes les autres charges sont indirectes mais des montants fournis, il faut rajouter les achats d'animaux (**3 120 €**).

On a donc un total de charges indirectes de :

$243\,511 + 44\,720 + 114\,900 - 922 + 3\,120 = \mathbf{405\,329\ €}$  répartis ainsi dans le tableau de répartition primaire.

#### Détail des calculs pour la répartition des charges dans les centres :

Approvisionnement des surfaces = **10 965 €**

Frais d'élevage (il faut retrancher les charges directes de 922 €) =  $60\,310 - 922 = \mathbf{59\,388\ €}$

Mécanisation (il faut ajouter les amortissements des matériels) =  $40\,310 + 28\,600 = \mathbf{68\,910\ €}$

Bâtiments (il faut ajouter les amortissements des bâtiments) =  $26\,650 + 16\,120 = \mathbf{42\,770\ €}$

Frais généraux (il faut retrancher les salaires) =  $49\,090 - 20\,490 = \mathbf{28\,600\ €}$

Salaires = **20 490 €** (pas de retraitement)

Rémunération capitaux = **8 320 €**

Rémunération travail de l'exploitant = **106 580 €**

*Voir tableau page suivante*

Pour la répartition secondaire :

On constate une prestation croisée qui nécessite de poser le système d'équations suivant :

Soit GP et GG les valeurs respectives des centres Gestion de Production et Gestion GAEC

$$\begin{array}{l} \text{Soit} \left\{ \begin{array}{l} \text{GP} = 34\,700 + 60\% \text{ GG} \\ \text{GG} = 45\,410 + 10\% \text{ GP} \end{array} \right. \\ \text{Soit} \left\{ \begin{array}{l} \text{GP} = 34\,700 + 60\% \text{ GG} \\ \text{GC} = 45\,410 + 10\% (34\,700 + 60\% \text{ GC}) = 45\,410 + 3\,470 + 6\% \text{ GC} \end{array} \right. \\ \text{Soit} \left\{ \begin{array}{l} \text{GP} = 34\,700 + 60\% \text{ GG} \\ 0,94 \text{ GC} = 48\,880 \end{array} \right. \end{array}$$

On obtient : **GP = 65 900** et **GG = 52 000**

Charges	Total :	Gestion de la production	Gestion du GAEC	culture céréales et foin	élevage / production lait	fabrication fromage	affinage	distribution
Approvisionnement des surfaces	10 965,00	0,00	0,00	10 965,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Frais d'élevage	59 306,00	0,00	0,00	0,00	59 306,00	0,00	0,00	0,00
Frais de transformation	59 388,00	0,00	0,00	0,00	0,00	47 510,40	11 877,60	0,00
Mécanisation (dont amortissement)	68 910,00	0,00	3 445,50	34 455,00	13 782,00	17 227,50	0,00	0,00
Bâtiments (dont amortissements)	42 770,00	2 138,50	2 138,50	2 138,50	17 108,00	8 554,00	10 692,50	0,00
Frais généraux sauf salaires	28 600,00	22 880,00	2 860,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2 860,00
Salaires	20 490,00	1 024,50	0,00	5 122,50	4 098,00	5 122,50	4 098,00	1 024,50
Rémunération capitaux propres	8 320,00	3 328,00	4 992,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Rémunération travail des exploitants	106 580,00	5 329,00	31 974,00	5 329,00	21 316,00	21 316,00	10 658,00	10 658,00
<b>TOTAL répartition primaire :</b>	<b>405 329,00</b>	<b>34 700,00</b>	<b>45 410,00</b>	<b>58 010,00</b>	<b>115 610,00</b>	<b>99 730,40</b>	<b>37 326,10</b>	<b>14 542,50</b>
Gestion de la production	0,00	<b>-65 900,00</b>	6 590,00	6 590,00	6 590,00	19 770,00	19 770,00	6 590,00
Centre gestion du GAEC	0,00	31 200,00	<b>-52 000,00</b>	2 600,00	2 600,00	2 600,00	2 600,00	10 400,00
<b>Total répartition secondaire :</b>				<b>67 200,00</b>	<b>124 800,00</b>	<b>122 100,00</b>	<b>59 696,00</b>	<b>31 532,50</b>
Unité d'œuvre				1/2 sur céréales 1/2 s/ le reste	litres de lait obtenus	fromages fabriqués	saint-nectaires affinés	Produits distribués
Nb d'UO					520 000,00	37 000,00	30 800,00	39 810,00
<b>Coût de l'UO</b>					<b>0,24 €</b>	<b>3,30 €</b>	<b>1,94 €</b>	<b>0,79 €</b>

On passe alors aux différents calculs de coûts.

**a. Coût d'achat des céréales consommées**

Déterminé par la fiche de stock de céréales

<i>Éléments</i>	<i>Q</i>	<i>CU</i>	<i>Total</i>	<i>Éléments</i>	<i>Q</i>	<i>CU</i>	<i>Total</i>
SI	50,00	150,00 €	7 500,00	C°	<b>190,00</b>	<b>164,40 €</b>	<b>31 236,00</b>
Production	200,00		<b>33 600,00</b>	SF	60,00	164,40 €	9 864,00
TOTAL	250,00	<b>164,40 €</b>	41 100,00	TOTAL	250,00	164,40 €	41 100,00

\* Pour rappel, la production (Entrées) correspond à la moitié du centre Culture.

**b. Coût de production des fromages non affinés**

<i>Éléments</i>	<i>Q</i>	<i>CU</i>	<i>Total</i>
Céréales consommées	190,00	164,40 €	31 236,00
CI entretien cultures			<b>33 600,00</b>
CI Production lait	520 000,00	0,24 €	124 800,00
CI Production fromages	37 000,00	3,30 €	122 100,40
TOTAL	37 000,00	<b>8,43 €</b>	<b>311 736,40</b>

**c. Stock de fromages non affinés**

<i>Éléments</i>	<i>Q</i>	<i>CU</i>	<i>Total</i>	<i>Éléments</i>	<i>Q</i>	<i>CU</i>	<i>Total</i>
SI	744,00	9,50 €	7 068,00	C°	36 800,00	8,45 €	310 960
Production	37 000,00	8,43 €	311 910	SF	944,00	8,45 €	7 977
TOTAL	37 744,00	<b>8.45 €</b>	318 978	TOTAL	37 744,00	8,45 €	318 937

Différence d'arrondi OK

Consommation des fromages non affinés fabriqués : 6 000 sont vendus et 30 800 sont affinés soit un total de 36 800.

**d. Coût de revient des fromages non affinés vendus**

<i>Éléments</i>	<i>Q</i>	<i>CU</i>	<i>Total</i>
Fromages vendus	6 000,00	8,45 €	50 700
CI distribution	6 000,00	0,79 €	4 740
Commercialisation			922
TOTAL	6 000,00	<b>9,4 €</b>	56 362

**e. Coût de production des saint-nectaires**

<i>Éléments</i>	<i>Q</i>	<i>CU</i>	<i>Total</i>
Fromages consommés	30 800,00	8,45 €	260 260
CI Affinage	30 800,00	1,94 €	59 696,00
TOTAL	30 800,00	<b>10,39 €</b>	319 956

**f. Fiche de stock des saint-nectaires**

<i>Éléments</i>	<i>Q</i>	<i>CU</i>	<i>Total</i>	<i>Éléments</i>	<i>Q</i>	<i>CU</i>	<i>Total</i>
SI	4 400,00	10,90 €	47 960,00	Ventes	33 810,00	10,45 €	353 315,00
Production	30 800,00	10,39 €	319 956,00	SF	1 390,00	10,45 €	14 526,00
TOTAL	35 200,00	<b>10,45 €</b>	367 916,00	TOTAL	35 200,00	<b>10,45 €</b>	367 841,00

*Différence d'arrondi OK*

**g. Coût de revient des saint-nectaires vendus**

<i>Éléments</i>	<i>Q</i>	<i>CU</i>	<i>Total</i>
Saint-nectaires vendus	33 810,00	10,45 €	353 315,00
CI distribution	33 810,00	0,79 €	26 710,00
TOTAL	33 810,00	<b>11,24 €</b>	380 025,00

**9) En tenant compte des avantages et des limites de la méthode des centres d'analyse, conclure quant à la pertinence de cette méthode au sein du GAEC.**

**Avantages de la méthode :**

La méthode permet de retenir la **totalité des coûts** engendrés par l'activité (l'exploitation) de l'entreprise, même si ceux-ci ne font pas l'objet d'un enregistrement en comptabilité financière (**éléments supplémentifs**).

Elle va permettre d'obtenir des résultats très pertinents si l'activité est une production de masse ou en grandes séries.

Si les résultats sont pertinents, il en résultera généralement une bonne prise de décision pour améliorer la performance de l'entreprise.

Enfin, la méthode permet de responsabiliser des subordonnés à qui l'on délègue certains pouvoirs de décision (centres de responsabilité) ce qui ne présente pas tellement d'intérêt ici.

Analyse fonctionnelle qui permet donc une vision par fonction, plutôt « parlante » pour un chef d'entreprise (par opposition à une vision transversale ou par processus)

**Inconvénients :**

La mise en œuvre de la méthode peut s'avérer fastidieuse surtout si l'on identifie un grand nombre de centres d'analyse. Le temps passé (et le budget correspondant) n'est pas toujours adapté aux bénéfices (dans les décisions) que l'on en retire. Parfois, le calcul de coût, long et fastidieux, n'est fait que « pour le faire ».

Le choix d'une unité d'œuvre pertinente par centre peut s'avérer complexe, et parfois arbitraire. Or le choix d'UO est déterminant dans les résultats obtenus.

De plus, lorsque les charges indirectes sont prépondérantes (ce qui est le cas ici), des choix arbitraires ont des conséquences encore plus importantes sur le niveau des coûts obtenus... Les résultats obtenus ne seront pas forcément pertinents si la majorité des charges sont des charges indirectes.

La méthode n'est pas adaptée si l'entreprise est organisée en processus.

La mise en œuvre peut être perçue par les salariés comme un outil de sanction.

Enfin, lorsqu'il existe plusieurs produits dont les processus sont différents, il peut apparaître des effets de subventionnement.

#### **Pertinence de la méthode au sein du GAEC :**

Ici, on peut constater que le montant de charges directes est relativement faible par rapport au coût total (environ 10 %), donc la pertinence des coûts va reposer sur la répartition des charges indirectes et leur mode d'affectation au coût des fromages : d'où l'importance des choix d'unités d'œuvre.

Il n'est pas certain que ces choix ne soient pas arbitraires pour certains (ex. centre culture)

En revanche, comme il n'y a qu'un seul produit, les charges, même si elles sont qualifiées d'indirectes, seront obligatoirement affectées au coût des fromages. Il n'y aura donc pas de modification du coût unitaire de production en fonction de telle ou telle unité d'œuvre. **On peut alors se questionner sur la pertinence d'un calcul si fastidieux**, pour obtenir un coût complet que l'on pourrait obtenir tout simplement en additionnant toutes les charges. Il est vrai que ce calcul permet quand même d'obtenir des coûts stade de fabrication / stade de fabrication. Mais il est certain que ce n'est peut-être pas l'outil parfaitement adapté aux attentes d'un dirigeant de GAEC, qui veut juste savoir quelle sera au final la rémunération possible de son travail.

NB : Beaucoup d'autres choses sont acceptables, du moment que c'est justifié.

**Ce corrigé a essayé d'être le plus complet possible, mais il n'est pas attendu, d'un candidat restreint par le temps, une réponse aussi exhaustive.**

### **3<sup>ème</sup> partie : Calcul du coût de revient du lait et de la rémunération du travail permise**

**10) Calculer le coût de production de l'atelier, en € pour 1 000 litres de lait ainsi que le prix de valorisation de 1 000 litres de lait selon la norme de la profession, de 1,5 SMIC par exploitant.**

La méthode indique qu'il faut prendre en compte une rémunération des exploitants de :  
 $1,5 \times 4 \times \text{SMIC}$ , soit  $1,5 \times 4 \times 17\,763,20 = 106\,579,20$  € C'est bien ce qui apparaît dans le compte de résultat analytique.

Coût de production pour 1 000 litres de lait :  
 $(243\,511 + 44\,720 + 8\,320 + 106\,579,20) / 520 = 775,25$  €

**Pour déterminer le prix normé, il faut enlever au coût de production les autres produits et les aides, tel que l'explique le graphique 1a.**

Prix de revient du lait =  $775,25 - (18\,600 + 24\,960) / 520 = 691,48$  €

**11) Retrouver, selon cette même norme, la rémunération du travail permise par le produit en euros pour 1 000 litres de lait. Calculer ensuite la rémunération du travail réellement permise (en tenant compte du produit réel des ventes) en nombre de SMIC par exploitant.**

**Calcul de la rémunération du travail permise (selon norme) :**

A la lecture du graphique, on constate que la rémunération permise est égale aux charges supplétives soit un total annuel de 114 900 € soit  $\frac{114\,900}{520} = 220,96$  € par 1 000 litres de lait.

On retrouve effectivement cette valeur en partant du coût de production auquel il faut enlever les amortissements et charges courantes :

Coût de production = 775,25

- Amortissements =  $44\,720 / 520 = 86$

- Charges courantes =  $243\,511 / 520 = 468,29$

} 

554,29
--------

= Rémunération permise = **220,96 €**

**Calcul de la rémunération du travail réellement permise :**

Ventes réelles de l'année :  $(6\,000 \times 10) + (33\,810 \times 12,50) = 482\,625$

+ Autres produits et aides :  $18\,600 + 24\,960 = 43\,560$

- Amortissements = **44 720**

- Charges courantes = **243 511**

= Rémunération réellement permise = **237 954**

Soit  $\frac{237\,954}{520} = 457,60$  €

*On est donc très au-dessus de la rémunération permise par la norme professionnelle*

Non explicitement demandé dans le questionnaire, mais intéressant à déterminer :

A quel nombre N de SMIC cela correspond :

237 954 doivent couvrir  $(4 \times N \times 17\,763,20) + 8\,320$

Soit N = **3,2 SMIC par exploitant**

**12) Conclure sur les apports de ce calcul par rapport au travail réalisé dans la seconde partie (méthode des centres d'analyse).**

La méthode des centres d'analyse permet la **détermination d'un prix de vente** en fonction du coût de revient trouvé et d'un taux de marge choisi. Or, ce coût peut être sujet à de fortes variations compte tenu du prix de vente (ou d'achat) du lait qui constitue l'élément principal de la production.



**Cette méthode permet donc de déterminer le niveau de rémunération envisageable en fonction du prix du lait.** Il s'apparente ainsi à la détermination du montant de charges supplétives qu'il convient d'intégrer dans le calcul de coûts pour répondre aux attentes de l'exploitation.

Ainsi, dans la méthode des centres d'analyse, la rémunération (correspondant à la marge) est obtenue par différence entre le prix de vente et le coût de revient. Mais celle-ci peut s'avérer être insuffisante pour permettre à l'exploitant agricole de vivre convenablement.

**La méthode proposée par l'institut de l'élevage calcule cette rémunération en l'incorporant comme élément supplétif dans le coût de production.** Cela induit donc une augmentation mécanique du coût de revient et donc un résultat unitaire généralement plus faible (à prix de vente constant). Mais cela permet d'envisager une rémunération suffisante de l'exploitant.

Cette méthode répond exactement à la problématique de gestion d'un agriculteur : c'est-à-dire : « combien et comment mon exploitation me permet-elle une rémunération ».

Elle est simple à mettre en œuvre (on procède par blocs agrégés de charges) et permet une analyse assez rapide de la situation.

## Dossier 2 – Travaux relatifs à la gestion de la société commerciale

### 1<sup>ère</sup> Partie : Réflexion sur la mise en place d'un prix adapté

- 1) **Rédiger une note d'environ une page qui l'aidera dans son choix en mettant en évidence les conséquences comptables, fiscales et stratégiques.**

**Sur la forme :** on veillera d'abord à évaluer la qualité rédactionnelle (fautes d'orthographe, langage technique adéquat).

Puis, on s'attachera au formalisme de la note :

- Un émetteur – le candidat,
- Un destinataire – M. Bellonte,
- Une phrase d'introduction du type « Vous m'avez demandé de réfléchir à la fixation du prix de vente entre le GAEC et la SARL »,
- Un corps de note soit basé sur les attentes de la question (I – Conséquences comptables, II – Conséquences fiscales, III – Conséquences stratégiques), soit axé sur les variations du prix (I- Incidences d'une hausse du prix – avec déclinaison des conséquences, II – Incidences d'une baisse du prix),
- Une phrase de conclusion.

**Sur le fond :** Nous sommes sur la détermination d'un prix de transfert, c'est-à-dire un prix de cession interne mais entre deux entités d'un même groupe. D'où des conséquences comptables et fiscales. Tout ce qui est propre à la détermination d'un prix de cession interne reste donc valable (considérations stratégiques), mais il existe en plus des considérations fiscales. Le sujet énonce clairement une réflexion sur **l'incidence sur ces trois axes, c'est-à-dire y compris en matière d'imposition.**

### Conséquences comptables :

Les deux entités sont des entités juridiques distinctes. Il faudra donc établir une facture de vente, et enregistrer obligatoirement cette facture. Pour la boutique, il s'agit alors d'un achat de marchandises (achat/revente) alors que pour le GAEC, il s'agit d'une vente de produits finis.

Plus ce prix de transfert est élevé, et plus le résultat du GAEC est augmenté, au détriment de celui de la SARL.

Pour le groupe, l'achat/vente s'annule, c'est donc neutre sur le résultat global.

### Conséquences stratégiques :

Ici le candidat peut évoquer toutes les théories sur la fixation des prix de cession interne. On notera que 18€ peut être analysé comme un prix du marché diminué d'une légère marge (qui pourrait être analysé comme une économie sur les « coûts de transaction » - Coase). Donc cette méthode de fixation n'est pas aberrante, puisqu'en effet il y a existence d'un marché.

Ici, le GAEC est nettement privilégié au détriment de la boutique. Mais cela peut se justifier du fait que l'agriculteur considère que le « travail réel » provient plutôt du GAEC et non de la distribution. Ce qui lui importe, c'est que la boutique soit juste rentable, même avec un résultat faible (c'est ce que précise l'énoncé).

D'autre part, nous ne connaissons pas la structure des parts du GAEC. Les autres agriculteurs n'accepteraient peut-être pas de voir les « résultats » transférés vers la boutique.

Toutefois, puisqu'il y a deux structures juridiques différentes, cela entraîne des conséquences fiscales non négligeables qui méritent d'être étudiées.

### Conséquences fiscales :

Il s'agit donc de faire un état des lieux de la situation initiale, puis d'analyser si une optimisation fiscale peut être envisagée et enfin si stratégiquement cette opportunité fiscale est intéressante.

### **Situation initiale :**

Prix de vente de 20 € TTC = Prix de vente HT de  $20 / 1,055 = 18,96$  HT

Comparé au coût de revient de 18,50 €, cela amène donc à **une marge actuelle de 0,46 € par fromage vendu pour la SARL.**

Par comparaison, le résultat unitaire dégagé par le GAEC est de :

$18 - 11,24$  (valeur trouvée question 7) = **6,76 €** par fromage.

Si on extrapole sur la quantité de fromages vendus (33 810), on obtient donc les résultats suivants :

GAEC = Bénéfice de  $33\ 810 \times 6,76 = 228\ 555,60$  € (auquel on peut rajouter le bénéfice sur les fromages non affinés mais sans incidence complémentaire sur l'analyse).

SARL = Bénéfice de  $33\ 810 \times 0,46 = 15\ 552,60$  €

Une optimisation fiscale est-elle envisageable ?

Actuellement (et en l'absence d'informations contradictoires), le résultat du GAEC est soumis en intégralité à **l'impôt sur les revenus**, catégorie **Bénéfices Agricoles**. Ce résultat est réparti proportionnellement entre les membres du GAEC, imposé par tranches (barème progressif).

En revanche, puisque nous n'avons pas d'indication complémentaire, on peut considérer que le résultat de la **SARL est soumis à l'impôt sur les sociétés** (pas d'option IR comme ce qui pourrait être

le cas car SARL de famille). Les **dividendes versés** seront imposés à l'**impôt sur les revenus, catégorie Revenus de Capitaux Mobiliers**.

La recherche d'une optimisation fiscale vise à réduire le montant total de l'impôt versé.

Dans quel cas l'optimisation fiscale peut-elle être intéressante ?

Compte tenu des bénéfices actuels, l'optimisation fiscale va être intéressante si le taux marginal d'imposition à l'IR est supérieur à 15 % (taux d'IS, régime des PME), ce qui est sans doute légitimement le cas, compte tenu des bénéfices réalisés par le GAEC. En effet, la baisse du prix négocié permettrait de réduire le bénéfice du GAEC et d'augmenter mécaniquement celui de la SARL. Sachant que le taux réduit d'IS s'applique jusqu'à 38 120 €, on peut donc réduire le prix négocié jusqu'à :

$38\,120 / 33\,810 \text{ fromages} = 1,12 \text{ € de bénéfice}$  soit un prix négocié de  $18,96 - 1,12 - 0,50 = 17,34 \text{ €}$

Cette optimisation peut éventuellement être encore améliorée si le taux marginal d'imposition à l'IR du foyer Bellonte est supérieur à 33, 1/3 %. Dans ce cas, on pourrait transférer plus de bénéfices sur la SARL mais en bloquant ceux-ci à cause du prix négocié qui ne pourrait être inférieur à 11,24 € (coût de revient).

Stratégiquement, cette opportunité fiscale est-elle intéressante ?

Dans une certaine mesure, l'amélioration des résultats de la SARL peut être une bonne chose notamment si celle-ci doit améliorer sa structure financière (optique d'endettement ou d'augmentation de capital). Cette opportunité peut être aussi intéressante pour une optimisation fiscale à long terme.

Toutefois, les associés du GAEC, ne sont peut-être pas forcément tous associés de la SARL et n'accepteraient pas forcément le transfert de « leurs » bénéfices.

## 2<sup>ème</sup> partie : Travaux comptables et fiscaux

### 2) En vue de la préparation de la clôture de l'exercice, effectuer l'enregistrement des factures d'achats et de vente et du bulletin de salaire de Madame Bellonte.

		04/12/2017		
<b>60715</b>		<b>Achats de marchandises – bleus 500 g°</b>	<b>196 €</b>	
<b>60711</b>		<b>Achats de marchandises – bleus 1 kg°</b>	<b>792 €</b>	
<b>44566</b>		<b>TVA déductible</b>	<b>54,34 €</b>	
	<b>401CHAZ</b>	<b>Fournisseur GAEC Chazelles</b>		<b>1042,34</b>
		<i>Facture bleus du 4/12</i>		

On considère (voir énoncé) que l'entreprise profite de l'escompte de 3%. Elle paye donc comptant.

		04/12/2017		
<b>401CHAZ</b>		<b>Fournisseur GAEC Chapelles</b>	<b>1042,34 €</b>	
	<b>44566</b>	<b>TVA déductible</b>		<b>1,63 €</b>
	<b>765</b>	<b>Escomptes obtenus</b>		<b>29,64 €</b>
	<b>512</b>	<b>Banque</b>		<b>1011,07 €</b>
		<i>Paiement comptant facture bleus du 4/12</i>		

60725	401BAL	08/12/2017	Achats de marchandises – cantal E2° 500g	125,55 €	Prendre montants HT moins remise 10% à chaque fois
60721		Achats de marchandises – cantal E2° 1kg	167,40 €		
60735		Achats de marchandises – cantal V 500g°	58,50 €		
60745		Achats de marchandises – fourmes 500 g°	88,20 €		
44566		TVA déductible sur ABS à 5,5%	24,18 €		
4096		emballages consignés	40,00 €		
			<b>Frs Bélard</b>	<b>503,83 €</b>	
		<i>Facture d'achat Belard 8/12/2017</i>			

6241 <sup>ou 608</sup>	4091EMB 401EMB	21/12/2017	frais de livraison	48,00 €	
60261		achats emballages – boites carton	64,00 €		
60265		achats emballage – caisses bois	504,00 €		
606		achats non stockés - adhésifs	17,05 €		
			Acomptes versés – Frs Emball'Brusszou		100,00 €
		Frs Emball'Brusszou °		533,05 €	
		<i>achats d'emballages divers Emball'Brusszou</i>			
44566	4452	21/12/2017	TVA déductible sur ABS 20%	126,61 €	
			TVA à payer intra com		126,61 €
		<i>TVA due intracom sur emballages</i>			

411FROM	70751 70752 708 <i>ou</i> 624 4457 4457	15/12/2017	Client fromagerie de Paris	390,63 €	
			Ventes saint-nectaire 7 sem		114,00 €
			Ventes saint-nectaire 5 sem		215,00 €
			Transport sur ventes		35,40 €
			TVA collectée 5,5%		18,15 €
			TVA collectée 20%		12,60 €
			<i>Facture de ventes du 15/12</i>		

411KASE	70751 70752 708	19/12/2017	Client La Käserie	226,00 €	
			Ventes saint-nectaire 7 sem		114,00 €
			Ventes saint-nectaire 5 sem		72,00 €
			Transport sur ventes		40,00 €
		<i>Facture de ventes liv intracom du 19/12</i>			

512 ou 53	7075 7072 7071 7074 4457	31/12/2017 <b>Banque</b> ou caisse Ventes saint-nectaire Ventes cantal Ventes bleus Ventes fourmes TVA collectée 5,5% <i>Ventes comptant décembre 2017</i>	9 676,10 €	6 960,28 € 1 148,82 € 386,73 € 675,83 € 504,44 €
512	7075 7072 4457	31/12/2017 <b>Banque</b> Ventes saint-nectaire Ventes cantal TVA collectée 5,5% <i>Ventes Internet décembre 2017</i>	4 824,00 €	3 998,10 € 574,41 € 251,49 €
411FROM	4181	02/01/2018 <b>Client fromagerie parisienne</b> Factures à établir <i>Annule compte de régule facture établie</i>	449,71 €	449,71 €
641 645	431 437 421	28/12/2017 <b>Rémunération du personnel</b> <b>Charges de SS et de prévoyance</b> URSSAF Retraite et prévoyance <b>Personnel – rémunérations dues</b> <i>Salaire décembre Mme Bellonte</i>	1 280,00 € 543,43 €	614,60 € 124,80 € 1 084,03 €
421	512	28/12/2017 <b>Personnel – rémunérations dues</b> <b>Banque</b> <i>Virement 28/12 salaire Mme Bellonte</i>	1 084,03 €	1 084,03 €

Ecriture de 2018

#### Justifications écritures :

Facture GAEC Chazelles : pas de difficulté particulière. Cependant l'entreprise va payer comptant en profitant d'un escompte de 3%. Celui-ci est enregistré en 765, car on considère que c'est un produit financier (à la différence d'une remise commerciale). Toutefois, lors de l'évaluation des stocks, celui-ci doit être retranché de la valeur des marchandises.... Aussi, certains préfèrent le retrancher du compte de marchandises. C'est un peu l'analyse qu'on a pour la TVA applicable puisqu'elle suit le régime des marchandises correspondantes (ici 5,5 par exemple) et **qu'elle vient en déduction de la TVA initialement déduite.**

Facture Balard : les remises ne s'enregistrent pas, les 10% doivent être répercutées sur chaque ligne de ventes. Les emballages consignés sont enregistrés en 4096.

Facture Emball'brusszou : il s'agit d'une acquisition intra-communautaire, la TVA sera auto liquidée en France. Elle est exigible à la réception de la facture, et au plus tard le 15 du mois suivant la livraison. Pour les frais de livraison de 48 €, en principe c'est un accessoire des achats, la TVA suivra le même régime que celui des biens concernés. Il faudra en tenir compte lors de l'auto liquidation. La TVA est donc à 5,5%. Ils peuvent être enregistrés soit dans les comptes d'achat correspondants, soit dans le compte 624, soit dans le compte 608. Pour les emballages : ils sont enregistrés en 6026, on peut accepter un regroupement entre les boîtes et les caisses si le plan comptable utilisé n'est pas très développé (souvent le cas dans un petit GAEC). L'adhésif peut être assimilé à un achat non stocké.

Facture Fromagerie de Paris : il y a des remboursements de débours : soit normalement un remboursement précis d'une somme payée au centime près. Le plan comptable admet alors qu'on puisse créditer le compte de charges correspondantes (et la TVA déductible le cas échéant). L'inconvénient est qu'elle disparaît alors dans les comptes. Sinon, cette comptabilisation peut aussi se faire en 624 ou 608. En ce qui concerne le régime de TVA, puisqu'il s'agit d'un remboursement de frais précis, ce n'est pas un accessoire, il faudra imposer exactement la TVA initialement déduite. Donc à 20%.

Facture la Käserie : c'est une livraison intracom, pour laquelle nous avons le numéro d'identification, il y a donc exonération de la TVA. La livraison étant un accessoire de la vente, elle suit le même régime fiscal, donc exonération.

Bulletin de salaire : pas de souci

Facture du 2 janvier : comme la livraison est intervenue en décembre il faudra passer une écriture d'inventaire (question 4). Certains candidats ont pu le faire dans cette question, ne pas leur en tenir rigueur). Donc en principe, l'enregistrement de la facture n'est qu'une régularisation du compte 4181.

Ventes au comptant et Internet : Les montants étant TTC, il faut retrouver le HT (/1,055).

### **3) Rédiger une note à l'attention de Monsieur Bellonte lui présentant les différentes méthodes d'évaluation des stocks en justifiant quel choix doit être effectué pour les fromages vendus dans la boutique.**

En comptabilité, tous les stocks doivent être évalués, qu'il s'agisse de marchandises, de matières premières, d'en cours de production ou encore de produits finis. Cette évaluation est importante car elle permet de déterminer la valeur globale des stocks figurant au bilan.

On différencie l'évaluation des achats stockés (ici pour les bleu, les cantal, les formes et les saint nectaire en ce qui concerne la boutique) de celle des en-cours et des produits (les saint-nectaire pour le GAEC).

Les stocks de matières premières, marchandises et approvisionnements doivent être évalués à leur coût d'acquisition (comprenant tous les coûts d'acquisition, de transformation et également tous autres coûts supportés pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent ; c'est-à-dire somme du prix d'achat de ces biens et de l'ensemble des frais accessoires d'achat qui y sont directement rattachables), alors que les stocks de produits (en-cours ou finis) doivent être évalués à leur coût de production.

Le coût de production d'en-cours ou de produits finis est la somme du coût d'acquisition des matières consommées dans le processus de production/transformation et des charges directes et indirectes supportées par l'entreprise pendant ce processus. On ne doit cependant pas tenir compte des conséquences de la sous ou sur-activité (utilisation de l'IR).

**Méthodes de valorisation** : deux méthodes sont autorisées : le coût moyen pondéré (moyenne effectuée du coût sur une période) et la méthode du premier entré premier sorti (toutes les sorties

de stocks au cours de l'exercice sont valorisées au coût de l'article le plus ancien, c'est-à-dire celui entré en premier dans les stocks). On considère que les stocks vendus sont, par priorité, les plus anciens. La méthode du CUMP s'applique plutôt à des biens fongibles (on ne peut pas différencier les lots) alors que celle du PEPS s'applique lorsque les lots sont identifiables.

En raison du caractère périssable des différents fromages, et puisque les lots sont identifiables, il pourrait être plus judicieux de les évaluer selon la méthode du premier entré, premier sorti.

#### **4) Procéder à l'enregistrement des écritures d'inventaire que vous jugerez nécessaires ; préciser les incidences fiscales.**

Facture du 2 janvier : la livraison a eu lieu en décembre, elle doit être comptabilisée sur 2017. Le produit sera donc bien pris en compte dans le calcul du résultat comptable, puis fiscal. Pour la TVA, comme il s'agit d'un bien, la TVA est exigible lors de la livraison, c'est-à-dire en décembre. Il faut donc passer une écriture de facture à établir (compte 4181) avec de la TVA collectée. Le remboursement du débours est une annulation de la charge engagée et de la TVA correspondante (annulation déductibilité immédiate) à 20%, car dans ce cas ne suit pas celle de la vente.

Stocks : Le lot de saint-nectaire du 26 décembre devra être détruit. Il ne doit donc pas être comptabilisé en stock. En revanche, il faudra passer **une écriture de perte** exceptionnelle sur ce lot. Il ne s'agit plus d'une dépréciation de stock, car **la perte est irrémédiable**. L'évaluation du stock de saint-nectaire au coût d'acquisition (prix de transfert de 18 €) = 216 €. Celle du stock de bleu de 1 kg = 118,80 €, celle du stock de cantal E2 1kg = 55,80 €, celle du cantal vieux à 39 €, celle des cantal vieux 500 g à 34,80 €. Les stocks d'emballages sont respectivement de 81,88 € et 739,20 €. Ne connaissant pas la valeur des stocks initiaux, on ne peut passer qu'une écriture sur les deux écritures « normales » d'inventaire, ce qui revient à considérer que les stocks initiaux sont nuls. Comptablement et fiscalement, cette constatation de stock vient diminuer le résultat.

Prélèvements fromages : lorsque c'est pour sa consommation personnelle, il faut comptabiliser un produit avec TVA (ce qui annulera la TVA déduite initialement), en contrepartie du compte courant d'associé (compte 455). Attention toutefois, ce compte devra impérativement rester créditeur (ou à 0) **faute de quoi il s'agirait d'un abus de biens sociaux**. Cette problématique ne se poserait pas s'il y avait option pour l'IR. Pour les cadeaux, il n'y a pas d'écriture comptable particulière (l'achat a déjà été comptabilisé). Fiscalement, il n'y a pas de régularisation de TVA à effectuer puisque la valeur des fromages est inférieure à 65€ TTC, la déduction est donc autorisée. Pour le résultat fiscal, c'est identique, la déductibilité est acceptée.

Fromages détruits : voir question suivante

Bail commercial : le loyer trimestriel a été payé le 1<sup>er</sup> décembre, donc 2 mois concernent l'exercice suivant. Il faut constater des charges constatées d'avance. Comptablement cela va annuler la charge précédemment constatée (c'est bien ce que l'on cherche) et fiscalement ces deux trimestres ne viendront pas diminuer le résultat de 2017. Local non aménagé = pas de TVA.

Étude de marché à Tokyo : Il s'agit d'une prestation immatérielle effectuée par un prestataire à Tokyo. Cette prestation a lieu entre deux assujettis (B to B). Le lieu de recouvrement de la TVA est chez le bénéficiaire (ici la SARL), en auto liquidation. D'autre part, le règlement a été effectué, donc on considère fiscalement que la prestation a été effectuée (il faut la comptabiliser sur 2017 et la TVA est exigible).

Écritures à effectuer :

4551	7075 44571	31/12/2017 <b>Comptes courants d'associés Bellonte</b> <b>Ventes de saint-nectaire</b> <b>TVA collectée</b> <i>Prélèvements sur stocks conso perso</i>	56,97 €	54,00 € 2,97 €
4181	626 7075 44571 44566	31/12/2017 <b>Clients – factures à établir</b> <b>Frais de transport</b> <b>Ventes de marchandises - saint-sectaire</b> <b>TVA collectée</b> <b>TVA déductible</b> <i>Facture fromagerie de Paris à établir</i>	449,71 €	35,40 € 386,00 € 21,23 € 7,08 €
375 3711 3721 3735 3721 3261 3265	60375 603711 603721 603735 603721 603261 603265	31/12/2017 <b>Stocks de marchandises – saint-nectaire</b> <b>Stocks de marchandises – bleu 1 kg</b> <b>Stocks de marchandises – cantal E2 1kg</b> <b>Stocks de marchandises – cantal V 500g</b> <b>Stocks de marchandises – fourme 500g</b> <b>Stocks d’emballages perdus</b> <b>Stocks d’emballages récupérables</b> <b>Δ Stocks de march. – saint-nectaire</b> <b>Δ Stocks de march. – bleu 1 kg</b> <b>Δ Stocks de march. – cantal E2 1kg</b> <b>Δ Stocks de march. – cantal V 500g</b> <b>Δ Stocks de march. – fourme 500g</b> <b>Δ Stocks d’emballages perdus</b> <b>Δ Stocks d’emballages récupérables</b> <i>Stocks au 31/12/2017</i>	216,00 € 118,80 € 55,80 € 39,00 € 34,80 € 81,88 € 739,20 €	216,00 € 118,80 € 55,80 € 39,00 €
617 44566	4081 4451	31/12/2017 <b>Études et recherches</b> <b>TVA déductible sur ABS</b> <b>Fournisseurs factures non parvenues</b> <b>TVA à payer</b> <i>Facture Tokyo non parvenue</i>	1 300,00 € 260,00 €	1 300,00 € 260,00 €
486	6132	31/12/2017 <b>Charges constatées d’avance</b> <b>Locations immobilières</b> <i>Charges constatées d’avance – loyer</i>	1 400,00 €	1 400,00 €



**5) Indiquer à Monsieur Bellonte les conséquences comptables et fiscales de la destruction du lot de saint-nectaire et procéder aux enregistrements nécessaires.**

La destruction des fromages entraîne la disparition d'un actif = le lot en stock. C'est donc **une perte exceptionnelle** qu'il faut comptabiliser. Cette perte est **irréversible**, à la différence d'une dépréciation. Le lot va donc disparaître des stocks (physiquement et comptablement). La contrepartie est une diminution du résultat comptable ET fiscal, cette perte étant bien déductible fiscalement. Au niveau de la TVA : il n'y a pas lieu d'effectuer de régularisation, la TVA avait été déduite lors de l'achat, mais pourra ne pas être collectée, du fait d'un risque inhérent à l'activité.

<b>6718</b>		31/12/2017 <b>Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion</b> <b>Transferts de charges</b> <i>Lot Listeria 22 * 16 =</i>	<b>352,00 €</b>
	<b>791</b>	<b>3<sup>ème</sup> partie : Système d'information</b>	<b>352,00 €</b>

**6) Après avoir défini une base de données en troisième forme normale, identifier ses intérêts et son inconvénient essentiel.**

Une base de données est en troisième forme normale lorsque son schéma relationnel respecte la 1<sup>ère</sup>, la 2<sup>ème</sup> forme et la 3<sup>ème</sup> forme normale.

La 1<sup>ère</sup> forme normale :

- toute relation dispose d'une clé primaire ;
- tous les attributs sont en dépendance fonctionnelle avec la clé ;
- tous les attributs contiennent une valeur unique (atomique).

La 2<sup>ème</sup> forme normale :

- toutes les dépendances fonctionnelles sont élémentaires par rapport à la clé, un attribut ne dépend pas d'une partie seulement de la clé

La 3<sup>ème</sup> forme normale :

- tout attribut est en dépendance fonctionnelle directe par rapport à la clé

Un schéma relationnel est donc normalisé lorsque chacune des relations :

- dispose d'une clé, qui permet de distinguer chaque occurrence,
- contient des attributs élémentaires (1FN),
- en dépendance de TOUTE la clé (2FN),
- et RIEN QUE de la clé (3FN).

Les avantages sont :

- de limiter les redondances de données (multiples écritures) ;
- donc de diminuer la volumétrie globale, ce qui réduit l'espace disque nécessaire, mais plus encore la taille du cache ;
- d'interdire les incohérences de données venant des redondances (une partie seulement a été mise à jour sans que l'on sache laquelle est valide) ;
- de limiter le nombre et la durée des mises à jour.

L'inconvénient essentiel tient aux temps d'accès plus longs si les requêtes sont très complexes du fait des nombreuses jointures.

**7) Dans le protocole de communication http, définir ce qu'est un cookie et rappeler son rôle.**

Un cookie est un petit fichier texte (il ne contient que des caractères alphanumériques) enregistré sur le disque dur de l'internaute par le serveur du site visité. Lors de chaque interrogation du serveur web (ou serveur http), le navigateur (Firefox, Google Chrome, Internet Explorer ...) retourne le fichier texte au serveur web.

L'intérêt essentiel d'un cookie est d'identifier un internaute sur un serveur web. Les utilisations du cookie sont donc diverses :

- Les cookies permettent de maintenir les données relatives à l'utilisateur durant sa navigation, mais aussi à travers plusieurs visites. Ainsi, les cookies sont utilisés pour implémenter un panier d'achat électronique.
- Les cookies sont utilisés pour mémoriser l'information sur l'utilisateur d'un site, dans le but de lui montrer un contenu approprié dans le futur. Par exemple, le moteur de recherche Google permet à ses utilisateurs (même s'ils ne sont pas enregistrés) de choisir le nombre de résultats qu'ils veulent voir sur chaque page de résultats.
- Les cookies sont également utilisés pour suivre la navigation sur un site. Avec un fichier de journalisation, il est possible d'obtenir la liste des pages visitées par un internaute et l'ordre de consultation de ces pages.
- Les cookies permettent également de pister les internautes sur plusieurs sites. Les entreprises de publicité utilisent les cookies pour déterminer des profils d'utilisateurs anonymes.

**8) Rédiger les requêtes suivantes en SQL**

**a. la liste des clients (prénom, nom, e-mail) qui ont une commande soit en attente, soit confirmée ;**

```
SELECT PrénomClient, NomClient, EmailClient
FROM INTERNAUTE, CLIENT, COMMANDE
WHERE INTERNAUTE.NumCookie = CLIENT.NumCookie
AND CLIENT.NumClient = COMMANDE.NumClient
WHERE EtatCommande = « en attente » OR « confirmé » ;
```

**b. le nombre de consultations par produit en février 2018 (numéro du produit, désignation et nombre de consultations) ;**

```
SELECT DateDernièreConnexion, PRODUIT.NumProduit, Designation, SUM(NombreConsultations)
AS [Nombre de consultations]
FROM INTERNAUTE, PRODUIT, CONSULTATION
WHERE PRODUIT.NumProduit = CONSULTATION.NumProduit
AND INTERNAUTE.NumCookie = CONSULTATION.NumCookie
AND DateDernièreConnexion BETWEEN #01/02/2018# AND #28/02/2018#
GROUP BY PRODUIT.NumProduit, Designation ;
```

**c. le nombre de commandes par client en 2017 (nom et prénom du client, nombre de commandes) ;**

```
SELECT CLIENT.NumClient, NomClient, COUNT(NumCommande) AS [Nombre de commandes]
FROM CLIENT, COMMANDE
WHERE CLIENT.NumClient = COMMANDE.NumClient
AND Year(DateCommande) = 2017 (1)
GROUP BY CLIENT.NumClient, NomClient ;
```

(1) ou AND DateCommande BETWEEN #01/01/2017# AND #31/12/2017#

ou AND DateCommande >= #01/01/2017# AND DateCommande <= #31/12/2017#

Remarque : La restriction sur DateCommande peut s'effectuer après le GROUP BY à la condition d'utiliser HAVING à la place de AND

**d. le nombre d'internautes qui ont dépassés 10 visites du site web mais qui ne sont pas des clients identifiés.**

```
SELECT COUNT(NumCookie)
FROM INTERNAUTE
WHERE NombreVisites > 10
AND NumCookie NOT IN (SELECT NumCookie FROM CLIENT) ;
```

**9) Proposer un algorithme de la fonction promotion décrite en annexe 15**

FONCTION Promotion (DateCréationCompte : date, NbreCommandes : numérique) : numérique

Début

SI DateCréationCompte >= #01/01/2015# ALORS

    SI NbreCommandes <= 3 ALORS

        Promotion ← 5

    SINON

        SI NbreCommandes <= 6 ALORS

            Promotion ← 15

        SINON

            Promotion ← 25

        FIN SI

    FIN SI

SINON

    SI NbreCommandes <= 3 ALORS

        Promotion ← 10

    SINON

        SI NbreCommandes <= 6 ALORS

            Promotion ← 20

        SINON

            Promotion ← 30

        FIN SI

    FIN SI

FINSI

REVOYER PrimeAnnuelle

Fin

## Dossier 3 – Création d'une nouvelle entité

### 1<sup>ère</sup> partie : Elaboration de documents prévisionnels

- 1) Déterminer le montant de l'apport nécessaire en capital. Celui-ci sera évalué par rapport aux dépenses nécessaires à la mise en place de l'activité au 1er avril.

**Les dépenses nécessaires sont :**

La publicité :  $1\ 000 \times 1,20 = 1\ 200,00$

L'assurance : 3 000 (non soumis à TVA)

Le matériel d'animation :  $2\ 000 \times 1,20 = 2\ 400,00$

Les frais de constitution :  $500 \times 1,20 + 300 = 900,00$

**TOTAL = 7 500,00**

- 2) Établir le budget de trésorerie par période trimestrielle pour l'année 2017.

➤ **budget des encaissements**

Budget des encaissements			
Nombre d'entrées annuelles prévues		3360	
	Trimestre 2	Trimestre 3	Trimestre 4
Nombre de billets	924,00	1260,00	504,00
CA	4620	6300	2520
Commission sur billets vendus	46,2	63	25,2
CA Net	4573,8	6237	2494,8
Apport en capital	6000		1500
<b>TOTAL</b>	<b>10573,8</b>	<b>6237</b>	<b>3994,8</b>

➤ **Budget des décaissements**

Budget des dépenses			
	Trimestre 2	Trimestre 3	Trimestre 4
Salaires nets	2700	2700	
Cotisations patronales		2340	2340
Publicité	1200		
Impression tickets	250	250	
Electricité	360	360	720
Assurance	3000		
Matériel animation	2400		
Frais constitution	900		
<b>TOTAL</b>	<b>10810</b>	<b>5650</b>	<b>3060</b>

➤ **Etablir le budget de trésorerie.**

Budget de trésorerie			
	Trimestre 2	Trimestre 3	Trimestre 4
Encaissements	10573,8	6237	3994,8
Décaissements	10810	5650	3060
Trésorerie début	0	-236,2	350,8
Trésorerie fin	-236,2	350,8	1285,6

**3) À partir des résultats obtenus aux deux questions précédentes, réaliser un commentaire en vue de conseiller monsieur Bellonte.**

Globalement, la constitution de la nouvelle société va permettre de dégager **un excédent de trésorerie d'ici la fin de l'année civile**. Toutefois on remarque que **le premier trimestre va faire ressortir une trésorerie négative**. Même si le montant semble faible au regard du chiffre d'affaires, cela doit interpeller Monsieur Bellonte car, s'agissant de prévisions, si le nombre d'entrées n'est pas suffisant, cela impactera encore plus fortement le découvert.

**Quelles solutions s'offrent à lui ?**

**Sur les recettes, on peut essayer de négocier avec les associés un versement anticipé de leur part de capital.**

**Sur les dépenses, il semblerait opportun de négocier un étalement de la charge d'assurance car c'est la dépense principale et celle-ci est versée intégralement dès le début de l'activité. On peut faire aussi le choix de limiter la campagne de publicité mais cela pourrait conduire à une baisse de CA.**

**4) Quels sont les avantages et inconvénients du régime de franchise de TVA ?**

Dans le cadre de la franchise de TVA, **l'entreprise ne facture pas de TVA à ses clients.**

Par conséquent, lorsque l'on est en franchise de TVA, **on peut proposer des prix inférieurs à la concurrence** qui doit facturer de la TVA, tout en ayant une marge meilleure que ses concurrents.

**Inconvénients : si les clients sont des entreprises ou des assujettis à la TVA, l'entreprise en franchise de TVA devient moins performante car elle est obligée d'aligner ses tarifs sur les prix HT de ses concurrents, les clients récupérant la TVA initialement facturée.**

De plus, **le régime de franchise de TVA présente un sérieux inconvénient lorsqu'on investit puisque la TVA n'est pas récupérable**. Ainsi, dans le cas de Monsieur Bellonte, on constate que ses diverses acquisitions de matériel lui génèrent 400 € de TVA (auxquels on pourrait ajouter les 200 € sur la publicité) qu'il ne peut récupérer.

### 3<sup>ème</sup> partie : Réalisation de la constitution

#### 5) Procéder aux écritures de constitution.

45615	1012	01/04/2017 Associés - Compte d'apport en numéraire Capital souscrit - appelé, non versé <i>Promesse d'apport</i>	7 500	7 500
512	45615 4564	01/04/2017 Banques Associés - Compte d'apport en numéraire Associés – Versement anticipés <i>Réalisation de l'apport</i>	6 000	3 750 2 250
1012	1013	01/04/2017 Capital souscrit - appelé, non versé Capital appelé, versé <i>Création définitive du capital</i>	3 750	3 750
2011	512	01/04/2017 Frais de constitution Banque <i>Frais de constitution en immobilisation</i>	900	900

#### 6) Indiquer si au regard de la définition d'un actif, l'inscription en immobilisation des frais de constitution est cohérente. Indiquer si elle présente des inconvénients autres que comptables.

Les frais de constitution peuvent s'enregistrer :

- En **charges**
- En **immobilisation** (incorporelle amortissable sur 5 ans maximum)

Il s'agit en réalité d'une **exception à la définition d'un actif** prévue par le code de commerce. En effet, un actif est un élément :

- **Identifiable** : susceptible d'être vendu, loué, transféré ou résultant d'un droit légal ou contractuel même si ce droit n'est pas séparable.
- **Contrôlé** : la propriété juridique n'est plus nécessaire. Il s'agit pour l'entité d'être capable de récupérer des avantages économiques et d'assumer les risques de l'« actif »
- Procurant des **avantages économiques** : notion large recouvrant le potentiel de flux de trésorerie ou d'économies futures.

Au regard de la définition, le critère « identifiable » n'est pas rempli : l'inscription à l'actif résulte donc d'une exception, raison pour laquelle **l'inscription en charges est une méthode préférentielle**.

Par ailleurs, craignant des opportunités laissées par le choix comptable de distribution de dividendes fictifs (l'inscription en immobilisation permet de favoriser le résultat comptable et donc potentiellement distribuable et ce uniquement du fait d'un choix comptable discutable), la

règlementation **interdit la distribution de dividendes tant que les frais de constitution ne sont pas totalement amortis**. Il s'agit d'un inconvénient majeur.

**Synthèse : les frais de constitution peuvent s'enregistrer en immobilisation par exception à la définition d'un actif (le critère « identifiable » n'est pas rempli alors que ceux de « contrôle » et « d'avantages économiques » sont bien présents) ou en charges (méthode préférentielle). L'inscription en immobilisation rend impossible la distribution de dividende tant que les frais ne sont pas totalement amortis.**

En 2018, suite à l'assemblée générale qui a approuvé les comptes 2017, l'expert-comptable propose à M. Bellonte de passer l'écriture suivante : 6226 + 2801... à 201... pour le montant en date du premier janvier 2018.

**7) Présenter le principe comptable remis en cause au travers de cette écriture. Justifier la position de l'expert-comptable.**

**Le principe de permanence des méthodes** qui consiste à imposer la conservation des méthodes d'évaluation et de présentation des comptes permet de rendre les comptes comparables.

Ce principe souffre cependant de nombreuses exceptions : changement de réglementation, changement dans la situation du commerçant, **changement pour une méthode préférentielle**.

Il s'agit dans le cas présent d'un changement de méthode comptable (stricto sensu), et plus particulièrement pour une méthode préférentielle. Une MP favorisant l'image fidèle par principe, aucune justification en annexe n'est obligatoire dans ce cas.

Si le changement de méthode est autorisé, il n'en demeure pas moins qu'il est encadré : il convient dans le cas présent de faire un **traitement rétrospectif** en se demandant si le changement :

- A un impact fiscal : c'est le cas ici puisque les frais de constitution sont des charges déductibles
- A pour effet d'augmenter ou de diminuer les capitaux propres à l'ouverture de l'exercice : si les frais de constitution avaient été enregistrés en charges ils auraient diminué le résultat donc les CP.

La réglementation impose dans le cas présent d'enregistrer **l'impact directement dans le résultat de l'exercice**, soit ici dans un compte de charges (en cas d'augmentation des CP à l'ouverture l'impact aurait été enregistré en report à nouveau net d'impôt + 695).

L'annulation de l'immobilisation au crédit de la classe 2, des amortissements cumulés au débit du 28 et l'enregistrement de l'écart en charges est donc correct. L'intégralité des frais aura finalement été inscrite en charges par le biais d'une dotation aux amortissements en 2017 et du complément en charges par nature en 2018.

**Synthèse : modifier un choix fait en matière de comptabilité contrevient au principe de permanence des méthodes mais peut s'envisager. Le passage vers une méthode préférentielle entraîne un traitement rétrospectif de l'impact avec prise en compte de la fiscalité et des effets sur les capitaux propres de cet impact. Dans le cas présent la modification consistera à solder les comptes d'immobilisation et d'amortissements par une charge.**