

Chapitre 12 : Les ajustements des comptes de gestion et l'apurement des comptes d'attente

Synthèse

2.3.3. Ajustement des comptes de gestion et apurement des comptes d'attente		
Données	Savoirs associés	Limites
- Idem 2.3.2.+ - Informations nécessaires à l'ajustement et à l'apurement.	- Charges à payer, produits à recevoir, charges et produits constatés d'avance, charges à répartir sur plusieurs exercices, - Tableaux d'amortissement d'emprunt, - Gestion des salariés et des congés payés, - Participation des salariés et forfait social, - Enregistrements comptables associés, - Provisions pour impôts, pour amendes, pénalités.	L'étude de la participation des salariés et du forfait social se limite aux enregistrements d'inventaire avec montants fournis (aucun calcul n'est exigé), La participation des salariés est également traitée dans le processus 4.
Compétences		Résultats attendus
Ajuster les comptes de gestion et mettre en œuvre le principe comptable de séparation des exercices.		Des enregistrements comptables des opérations d'inventaire conformes à la réglementation et aux procédures et leur contrôle, Le renseignement des éléments de l'annexe concernés, L'utilisation du PGI pour effectuer les enregistrements des écritures, les contrôler et mettre à jour les données.

1. Les régularisations des comptes de gestion

D'après le principe d'indépendance (ou de séparation) des exercices, les comptes d'un exercice doivent comprendre :

- **tous** les produits et charges concernant cet exercice, y compris ceux non encore facturés ;
- **uniquement** les produits et charges concernant cet exercice, en excluant donc les produits et charges déjà enregistrés (car facturés), mais qui intéressent l'exercice suivant.

Exemples : livraison de biens (vendus ou acheté) le 26/12/N. Ce sont des produits à recevoir ou des charges à payer.

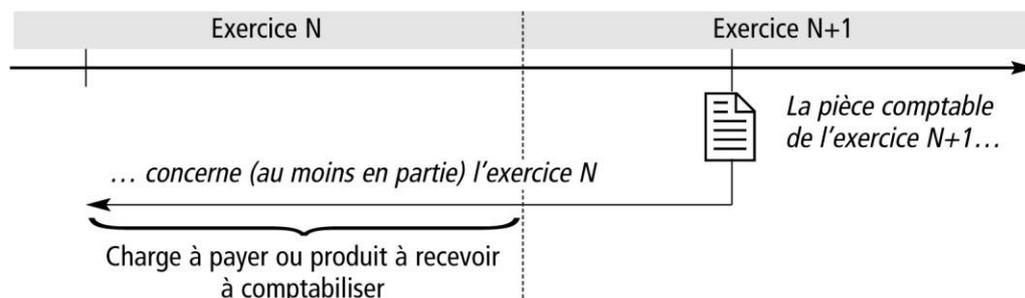
Méthode à appliquer :

Le comptable dispose de 3 mois après la clôture de l'exercice pour repérer les situations qui nécessitent un ajustement.

- **Les ajustements des comptes à la clôture (31/12/N, cas classique)** : le comptable doit respecter la règle qui consiste à enregistrer les factures à leur date d'émission. Il doit ensuite procéder à des ajustements qui ont pour conséquence d'annuler la charge ou le produit de l'exercice qui n'est pas concerné et de les placer dans l'exercice comptable au cours duquel l'opération a lieu.
- **La contre-passation des écritures à l'ouverture du bilan N+1 (01.01.N+1, cas classique)** : le comptable contre-passe les écritures de régularisation (faire l'écriture de N mais en sens inverse).

2. Les charges et produits concernant l'exercice N, mais enregistrés au cours de l'exercice N+1

La pièce comptable (facture, avis d'imposition) est **émise en N+1. Elle sera enregistrée en N+1, mais la charge ou le produit concerne (au moins en partie) l'exercice N.**



2.1. Les charges à payer

À la clôture de l'exercice N, la pièce comptable n'est pas encore parvenue à l'entreprise. La charge correspondante n'a donc pas été enregistrée, bien qu'elle concerne l'exercice N.

Si cette charge est certaine, même si son montant n'est pas connu exactement, il faut la rattacher à l'exercice N, en comptabilisant une charge à payer.

31/12/N			
6....	Compte de charges concerné	Montant HT	
44586	TVA sur factures non parvenues	TVA	
	<i>Frs factures non parvenues</i>		Montant TTC
	408		

Exemple : en décembre N, l'entreprise a consommé pour 310 € HT (TVA 20%) d'eau. La facture ne sera établie que le 3/02/N+1.

31/12/N			
6061	Eau	310	
44586	TVA sur factures non parvenues	62	
	<i>Frs factures non parvenues</i>		372
	408		

2.2. Les impôts et taxes à payer

Certains impôts et taxes, exigibles en N+1, sont calculés à partir d'éléments de l'exercice N. Ils doivent être comptabilisés en charges de l'exercice N.

Exemples :

- La taxe d'apprentissage, calculée sur les salaires de l'exercice N, est à payer avant le 1^{er} mars → 31/12/N : comptabilisation d'une charge à payer pour la totalité de la taxe N.
- La Taxe sur les Véhicules de Sociétés (TVS) : taxe pour la catégorie *voitures particulières (VP)*.
Paiement janvier N+1 : comptabilisation d'une charge à payer pour la totalité de la taxe N.

Écritures : on débite le compte 63 – Taxe... et on crédite le compte 4486 – Charges à payer.

2.3. Les dettes provisionnées pour congés payés

La période de référence pour les congés payés s'étend du 1er juin au 31 mai de l'année suivante. Du 01/06/N au 31/12/N, les salariés ont acquis des droits à congés payés. En N+1, lorsqu'ils prendront leurs congés, ils recevront 10 % du salaire de la période de référence ou verront leur salaire maintenu, si c'est plus avantageux pour eux. Au 31/12/N, il faut constater la dette envers les salariés et les organismes sociaux pour les congés payés déjà acquis, mais non encore utilisés.

Exemple : masse salariale du 01/06/N au 31/12/N : 45 000 €

Charges sociales patronales pour la même période : 18 000 €

- Évaluation de la dette envers les salariés pour les congés acquis du 01/06 au 31/12/N : $45\,000 \times 0,1 = 4\,500$ €
- Évaluation des charges patronales correspondantes : $18\,000 \times 0,1 = 1\,800$ €

	31/12/N			
641		Rémunération du personnel	4 500	
	4282	Personnel – Dettes CP		4 500

	31/12/N			
645		Charges sociales	1 800	
	4382	Organismes sociaux – Charges sociales à payer		1 800

✦ Vous avez vu comment ça fonctionne ? Essayez par vous-même sur cas corrigé (sur le site - shop BTS CG – Exercices P2).

2.4. La participation des salariés aux résultats

Dans les entreprises de plus de 50 salariés, la participation aux résultats est obligatoire. La participation des salariés aux résultats de l'entreprise est calculée selon la formule suivante :

$$RSP = 1/2 (B - 5\%C) \times S/VA.$$

RSP : réserve spéciale de participation B : bénéfice fiscal net C : capitaux propres S : salaires bruts VA : valeur ajoutée Les entreprises peuvent retenir une formule différente, mais qui ne peut être que plus favorable.

À l'inventaire, constatation de la dette à payer aux salariés :

		31.12.N		
691		Participation aux résultats	10 000	
	4284	Personnel - Charges à payer		10 000
		31.12.N		
645		Charges de sécurité sociales	2 000	

4385	Organismes sociaux - à payer	2 000
Forfait social : 20 % du montant de la participation		

À l'approbation des comptes en N+1, la dette est constituée :

4284		Date AGO		
	4246	Personnel - Charges à payer Réserve de participation	10 000	10 000

2.5. Les intérêts courus

Les intérêts courus d'un emprunt (calculés) jusqu'à la date de clôture de l'exercice N sont des charges de cet exercice, même s'ils ne sont échus (à payer) qu'en N+1.

Exemple : 01/12/N-1 : emprunt de 100 000 € à 8 % sur 4 ans, remboursé par amortissements constants. Échéance mensuelle à partir du 01/01/N.

Du 01.12.N-1 au 01.12.N : le paiement des intérêts a été réalisé. Le paiement du mois de décembre aura le 1^{er} janvier N+1. On doit constater des intérêts courus pour le mois (décembre)

Au 31/12/N, il faut constater 30 jours d'intérêts courus sur un capital restant dû de 100 000 – 25 000 = 75 000 €, soit $75\,000 \times 0,08 \times 30/360 = 500$ €.

		31/12/N		
661	1688	Charges d'intérêts Autres emprunts – Intérêts courus	500	500

2.6. Les produits à recevoir

À la clôture de l'exercice N, la pièce comptable n'a pas encore été émise. Le produit correspondant n'a donc pas été enregistré, bien qu'il concerne l'exercice N.

De même que pour les charges à payer, les produits à recevoir sont certains dans leur principe, mais leur montant exact peut ne pas être connu. Cette incertitude ne doit pas être trop importante, car le principe de prudence interdit de prendre en compte des produits incertains.

		31/12/N		
418	7...	Clients, factures à établir Compte de produits concerné TVA sur factures à établir	Montant TTC	Montant HT TVA
	44587			

Exemple : des PS d'un montant de 1 210 € HT (TVA 20 %) ont été effectuées le 28/12/N. La facturation aura lieu le 05/01/N+1.

418	<i>Clients, factures à établir</i>	1452	
706	<i>PS</i>		1210
44587	TVA sur factures à établir		242

✦ Vous avez vu comment ça fonctionne ? Essayez par vous-même sur cas corrigé (sur le site - shop BTS CG – Exercices P2).

2.7. Comptes à utiliser

- Comptes de charges

On utilise des comptes de dettes avec un 8 en troisième position (ou en quatrième position si la troisième position est occupée par un 9).

- Les intérêts courus sont rattachés aux dettes sur lesquelles ils sont calculés.

51 – Banque	5181 – Banques – Intérêts courus à payer
	5198 – Intérêts courus sur concours bancaires courants
16 – Emprunts et dettes assimilées	1688 – Autres emprunts – Intérêts courus

- Les autres charges à payer sont enregistrées en compte de tiers, dans une subdivision du compte de tiers à utiliser pour comptabiliser la pièce comptable en N+1.

408 – Fournisseurs – Factures non parvenues	4081 – Fournisseurs – Factures non parvenues
	4084 – Fournisseurs d’immobilisations – Factures non parvenues
428 – Personnel – Charges à payer et produits à recevoir	4282 – Dettes provisionnées pour congés à payer
	4284 – Dettes provisionnées pour participation des salariés aux résultats
	4286 – Personnel – Autres charges à payer
438 – Organismes sociaux – Charges à payer et produits à recevoir	4382 – Charges sociales sur congés à payer
	4386 – Organismes sociaux – Autres charges à payer
448 – État – Charges à payer et produits à recevoir	4486 – État – Charges à payer
468 – Débiteurs et créditeurs divers – Charges à payer et produits à recevoir	4686 – Crédeurs divers – Charges à payer

- Les comptes de charges sont similaires aux écritures courantes.

- Comptes de produits

On utilise des comptes de créances avec un 8 en troisième ou en quatrième position.

- Les intérêts courus sont rattachés aux créances sur lesquelles ils sont calculés.

27 – Autres immobilisations financières	2768 – Autres immobilisations financières – Intérêts courus
51 – Banques	5188 – Banques – Intérêts courus à recevoir

- Les autres produits à recevoir sont enregistrés en comptes de tiers, dans une subdivision du compte de tiers à utiliser pour comptabiliser la pièce comptable en N+1.

418 – Clients – Produits non encore facturés 4181 – Clients – Factures à établir
428 – Personnel – Charges à payer et produits à recevoir 4287 – Personnel – Produits à recevoir
438 – Organismes sociaux – Charges à payer et produits à recevoir 4387 – Organismes sociaux – Produits à recevoir
448 – État – Charges à payer et produits à recevoir 4487 – État – Produits à recevoir
468 – Débiteurs et créiteurs divers – Charges à payer et produits à recevoir 4687 – Créiteurs divers – Produits à recevoir

- Les comptes de produits sont similaires aux écritures courantes.

2.8. La place dans les documents de synthèse

- Dans le bilan

Les comptes de créances et dettes spécifiques sont regroupés avec les comptes qui ont la même racine.

Exemples : 4181 – Clients – Factures à établir regroupé avec 41 – Clients et comptes rattachés ; 1688 – Intérêts courus regroupés dans 16 – Emprunts et dettes assimilées, avec l'emprunt qui leur a donné naissance. Dans le poste « Emprunt », on trouve la somme du capital restant dû et des intérêts courus.

- Dans le compte de résultat

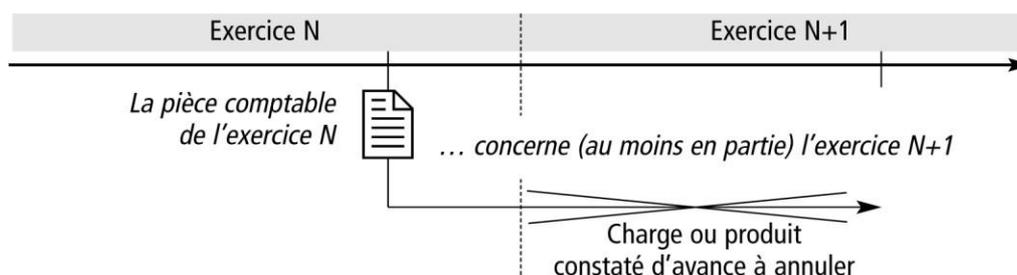
Les écritures de charges à payer et de produits à recevoir augmentent les soldes des comptes de charges et de produits habituels. Dans le compte de résultat, on ne peut donc pas les distinguer des autres charges et produits.

- Dans l'annexe

Les charges à payer et les produits à recevoir rattachés aux postes de créances et de dettes sont détaillés dans l'annexe, si leur importance est significative (cas peu fréquent).

3. Les charges et produits concernant l'exercice N+1, mais enregistrés au cours de l'exercice N

La pièce comptable a été émise et comptabilisée en N, mais la charge ou le produit concerne (au moins partiellement) l'exercice N+1.



3.1. Les charges constatées d'avance

À la clôture de l'exercice N, la pièce comptable a été enregistrée, mais la livraison des biens ou la prestation de services doit intervenir en N+1.

Exemples : primes d'assurance, abonnements payés d'avance.

Il faut annuler la partie de charge comptabilisée en N, mais qui intéresse l'exercice N+1 : on crédite le compte de charge utilisé en N pour enregistrer la pièce comptable.

En contrepartie, on débite un compte de régularisation **486 – Charges constatées d'avance** pour le montant hors taxes (TVA déduite en N).

Exemple : prime annuelle d'assurance incendie de 1 800 €, versée le 01/06/N.

La période couverte par la prime s'étend du 01/06/N au 31/05/N+1.

Au 31/12/N, 5/12 de la prime d'assurance annuelle ne concerne pas l'exercice N et constitue une charge constatée d'avance. $1\,800 \times 5/12 = 750$ €.

486		<i>Charges constatées d'avance</i> <i>Primes d'assurance</i>	750		750
	616				

Les charges constatées d'avance permettent de régulariser les fournitures non stockables (achat comptabilisé en **606 – Achats non stockés de matières et fournitures**) : les achats de fournitures non consommées à la clôture de l'exercice ne concernent pas l'exercice N, mais le ou les exercices ultérieurs.

Exemple : des produits d'entretien ont été achetés le 10/12/N pour un total de 170 € HT. Au 31/12/N, la valeur des fournitures restantes se monte à 120 € HT. Cette somme, correspondant aux achats de fournitures non consommées pendant l'exercice N, ne doit pas être comprise dans les charges de l'exercice. Elle doit être comptabilisée en charges constatées d'avance.

486		<i>Charges constatées d'avance</i> <i>Fourniture d'entretien et petit équip.</i>	120		120
	6063				

3.2. Les produits constatés d'avance

Fin N, la pièce comptable a été émise et enregistrée, mais la livraison des biens ou la prestation de services n'interviendra qu'en N+1.

Exemples : contrats de maintenance, loyers facturés d'avance.

Il faut annuler une partie du produit comptabilisé en N, mais qui intéresse l'exercice N+1 : on débite le compte de produits utilisés en N pour enregistrer la pièce comptable. En contrepartie, on crédite un compte de régularisation **487 – Produits constatés d'avance pour le montant hors taxes (TVA collectée en N)**.

Exemple : contrat annuel de maintenance téléphonique d'un logiciel, facturé le 01/11/N, pour 180 € HT. Période couverte : du 01/11/N au 31/10/N+1.

Au 31/12/N, 10/12 du prix du contrat ne concerne pas l'exercice N et constitue un produit constaté d'avance pour $180 \times 10/12 = 150$ €.

706		<i>Prestations de services</i> <i>Produits constatés d'avance</i>	150		150
	487				

3.3. La place dans les documents de synthèse

- Dans le bilan

Les charges constatées d'avance apparaissent en bas de l'actif, les produits constatés d'avance en bas du passif. Leur montant correspond à la partie de charges ou de produits qui ne concernait pas l'exercice N.

- Dans le compte de résultat

Les écritures de charges et de produits constatés d'avance diminuent le solde des comptes de charges et de produits habituels, puisqu'on annule la part qui ne concerne pas l'exercice N.

- Dans l'annexe

Les comptes de régularisation doivent faire l'objet d'une information dans l'annexe, si l'information est significative, ce qui est rarement le cas.

✓ Prêt(e) à passer à la pratique ? Découvrez nos exercices interactifs et corrigés commentés (sur le site - shop BTS CG – Exercices P2).