

Les achats et les ventes

La réalisation de l'objet de toute entreprise passe par les opérations d'achats et de ventes.

Section 1. Généralités

Sous-section 1. Définitions

Les achats : Au sens comptable, les achats représentent l'ensemble des biens (marchandises, matières et fournitures) et services de production acquis par l'entreprise en vue de la vente, après transformation ou non, ou l'emploi comme matières consommables ou fournitures utilisées dans le cours des activités normales de l'entreprise.

Les ventes : Au sens comptable, les ventes représentent l'ensemble des affaires réalisées par une entreprise avec ses clients dans l'exercice de ses activités professionnelles.

Les ventes comprennent les produits fabriqués par l'entreprise (activités industrielles) ainsi que les produits achetés auprès des tiers et revendus en l'état, on parlera dans ce cas de revente (activités commerciales).

Les prestations de services réalisées à titre onéreux dans le cadre des activités principales ou centrales de l'entreprise sont aussi classées en vente du point de vue comptable.

Les achats et les ventes sont matérialisés par des factures. La facture de vente établie par le vendeur constitue pour l'acheteur une facture d'achat. Elle constitue de ce fait une pièce justificative à la fois pour le vendeur (produit) et pour l'acheteur (charge).

Sous-section 2. Factures d'achat et de vente

La facture est un document commercial émis par le fournisseur pour matérialiser la vente à son client.

Aux termes de l'article 25 de la loi n° 91-64 du 29 juillet 1991 relative à la concurrence et aux prix, toute vente d'un produit ou toute prestation de service pour une activité professionnelle doit faire l'objet d'une facturation. Le vendeur est tenu de délivrer la facture, dès la réalisation de la vente ou la prestation de service et l'acheteur doit la réclamer. La facture doit être rédigée en double exemplaire au moins.

Quant à la vente aux consommateurs, elle doit donner lieu à établissement de facture à la demande de l'acheteur.

La facture doit comporter un numéro ininterrompu, et mentionner le nom et l'adresse des parties ainsi que leur matricule fiscal, la date de livraison de la marchandise ou de la réalisation de la prestation de service, la quantité, la dénomination précise et le prix unitaire hors taxe sur la valeur ajoutée des produits vendus ou des services rendus et le cas échéant, les réductions accordées ainsi que les taux et les montants des différentes taxes.

Les mentions obligatoires des factures sont fixées par le droit économique, le code de commerce, le droit fiscal et la loi régissant le registre de commerce et des sociétés. Aux termes des différentes dispositions légales régissant les factures, elles doivent comporter les mentions suivantes :

- 01) La dénomination du fournisseur.
- 02) Son adresse.
- 03) Son numéro de registre de commerce.
- 04) Le capital social pour les personnes morales.
- 05) La désignation du client et son adresse.
- 06) Le code d'assujetti à la TVA du fournisseur.

Comptabilisation des opérations usuelles

Les achats et les ventes

- 07) Le code d'assujetti à la TVA du client (lorsque la **vente**¹ est susceptible d'être **soumise à un taux majoré de 25%**).
- 08) Un **numéro séquentiel**² de facture propre au fournisseur.
- 09) La date de la facture.
- 10) La désignation du produit ou de la prestation, la quantité livrée, la date de livraison et le prix unitaire avec la mention éventuelle des réductions accordées sur factures.
- 11) Les montants hors taxes.
- 12) Les taux et montants des taxes, et
- 13) Le montant toutes taxes comprises.

La facture présente le montant brut hors taxes, duquel on déduit les réductions commerciales éventuellement accordées sur facture.

Les réductions commerciales sur facture sont de deux sortes : les remises et les rabais.

Les rabais : Un rabais est une réduction pratiquée sur le prix de vente courant pour tenir compte d'une diminution commerciale du produit (défaut de qualité, défaut de conformité, produits démodés).

Les remises : Une remise est une réduction accordée sur le prix courant de vente généralement en considération de l'importance de la vente. Elle est accordée, habituellement par application d'un pourcentage au tarif courant de vente.

Au montant net hors taxes de la facture **appelé net commercial**, viennent s'ajouter les taxes dans les entreprises assujetties.

Entreprises industrielles : Les entreprises industrielles sont généralement soumises à deux taxes sur le chiffre d'affaires.

- La taxe professionnelle ou Fonds de Développement de la Compétitivité (FODEC) au taux de 1%.

La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) aux taux de 6%, 10%, 18% ou 29%. Ces taux sont, sauf quelques exceptions, majorés de 25% pour les produits lorsque le client n'est pas assujetti à la TVA.

Exemple : Une entreprise industrielle vend les produits suivants :

Produit	Q	P.U
A	10	2
B	20	4
C	30	5
D	100	2,5

Une remise au taux de 4% est accordée sur facture sur le montant total.

Les produits sont soumis à la taxe professionnelle et à la TVA au taux de 18%.

¹ **Vente soumise à un taux majoré de 25%** : Aux termes du point 10 de l'article 6 du code de la TVA relatif à la détermination de la base imposable, pour les ventes réalisées par les assujettis à la TVA à des non assujettis, la TVA est majorée de 25%.

Sont, néanmoins, exclues de cette mesure :

- Les ventes des produits alimentaires, des médicaments, des produits pharmaceutiques et des produits soumis au régime de l'homologation administrative des prix.
- Les ventes réalisées par les assujettis à la TVA au profit de l'Etat, des établissements publics à caractère administratif et des collectivités locales.
- Les ventes des commerçants détaillants.

Cette disposition est applicable à partir du 1er juillet 1996.

² Numéro séquentiel : **تسلسلي - تعاقبي - أعداد متتالية** ordonné en une suite, une séquence de numéro.

Comptabilisation des opérations usuelles

Les achats et les ventes

Hypothèse 1 : Calculer le montant de la facture si le client est assujetti à la TVA.

Produit	Q	PU	Montant
A	10	2	20
B	20	4	80
C	30	5	150
D	100	2,5	250
Total brut			500
Remise 4%			- 20
Montant net hors taxes ou net commercial			480
Taxe professionnelle 1%			4,800
Montant hors TVA			484,800
TVA 18%			87,264
Montant total toutes taxes comprises (TTC)			572,064

Hypothèse 2 : Calculer le montant de la facture si le client est non assujetti à la TVA

Produit	Q	PU	Montant
A	10	2	20,000
B	20	4	80,000
C	30	5	150,000
D	100	2,5	250,000
Total brut			500,000
Remise 4%			- 20,000
Montant net hors taxes ou net commercial			480,000
Taxe professionnelle 1%			4,800
Montant hors TVA			484,800
TVA majorée 22,5%			109,080
Montant total toutes taxes comprises (TTC)			593,880

Les ventes réalisées par les petits industriels soumis au régime fiscal du forfait qui suppose que le chiffre d'affaires annuel déclaré ne dépasse pas 30.000 D sont non soumises (non assujetties) aux taxes sur le chiffre d'affaires.

Entreprises commerciales : Les entreprises commerciales se composent de trois catégories :

- **Les grossistes** qui sont assujettis à la TVA mais non soumis à la taxe professionnelle. Lorsqu'un grossiste vend à un non assujetti, le taux de la TVA applicable est majoré de 25% (sauf certaines exceptions).

- **Les détaillants** dont le chiffre d'affaires annuel atteint ou dépasse 100.000 D qui sont assujettis à la TVA mais non soumis à la taxe professionnelle. Les ventes faites par les détaillants assujettis sont soumises à la TVA au taux de base sans majoration quelle que soit la qualité de leurs clients assujettis ou non assujettis.

- **Les détaillants** dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur à 100.000 D qui sont (hors du champ d'application ou exonérés selon le cas) non assujettis à la TVA.

Les prestataires de services : Les prestataires de services sont (sauf exceptions) soumis à la TVA aux taux de 6%, 10% ou 18%.

Les prestations de services ne sont pas concernées par la majoration de 25% qui n'est applicable qu'aux ventes de produits.

Ordonnancement des réductions commerciales :

Plusieurs réductions commerciales peuvent être accordées de façon concomitante ou successive.

A défaut d'accord contraire entre les parties, chaque réduction commerciale est accordée, selon les usages sur le montant net après déduction de la réduction précédente.

L'ordre suivant est généralement appliqué :

Comptabilisation des opérations usuelles

Les achats et les ventes

Montant de la facture hors taxe brut	1000,000
à déduire : Rabais 10%	100,000
Montant net de rabais	<u>900,000</u>
a déduire : Remise 5%	45,000
Montant net commercial	<u>855,000</u>
à déduire : Réduction financière :	
Escompte de règlement 2%	17,100
Montant hors TVA (net financier)	<u>837,900</u>
TVA 18%	150,822
Montant TTC	<u>988,722</u>

Lorsque plusieurs réductions sont accordées à des dates différentes, les unes sur facture et les autres hors facture, la même règle s'applique : à défaut d'accord contraire, chaque réduction est calculée sur le montant net compte tenu de la déduction des précédentes réductions commerciales.

Sort des taxes sur le chiffre d'affaires chez l'acheteur :

Il convient de distinguer entre les acheteurs assujettis et les acheteurs non assujettis.

Acheteurs assujettis : La TVA subie sur les achats est récupérable de la TVA collectée sur les ventes.

Une entreprise assujettie récupère la TVA subie sur ses achats de matières ou marchandises ainsi que celle grevant toutes ses charges et ses immobilisations (à l'exclusion des achats de voitures de tourisme et des charges relatives à ces voitures)³.

La TVA récupérable constitue de ce fait une créance sur le trésor public et ne fait pas partie du coût d'achat.

Une TVA récupérable constitue une avance à l'Etat et non une charge de l'entreprise qui a le droit de la récupérer de la TVA collectée sur les ventes.

En revanche, la taxe professionnelle reste à la charge de l'entreprise. Elle vient augmenter le coût d'achat.

Acheteurs non assujettis : Aucune taxe n'est récupérable. Le coût d'achat est constitué du montant total de la facture toutes taxes comprises.

Sous-section 3. Factures d'avoir

La facture d'avoir est un document commercial émis par le fournisseur pour matérialiser une correction d'une erreur de facturation, un retour de marchandises (ou rendu sur marchandises vendues) ou une réduction commerciale hors facture (Rabais, remise et ristourne) ou une réduction financière (escompte de règlement). Toute réduction consentie entraîne une diminution des taxes collectées chez le vendeur et une diminution de la TVA récupérable chez l'acheteur assujetti.

Chez les vendeurs assujettis, toute réduction commerciale ou financière se calcule sur le montant hors taxes.

Les avoirs ou factures d'avoir sont de 3 sortes :

- **L'avoir physique** : qui matérialise un retour de marchandises.

- **L'avoir commercial** : qui matérialise des réductions hors facture : rabais, remise, ou ristourne ainsi que la correction des erreurs de facturation.

Ristourne : La ristourne est une réduction calculée hors facture sur l'ensemble des opérations faites avec un même client (ristourne accordée) ou un même fournisseur (ristourne obtenue) au cours d'une période déterminée.

- **L'avoir financier** : qui matérialise un escompte hors facture.

³ Néanmoins, les voitures de tourisme faisant l'objet même de l'exploitation telles que les voitures de tourisme des entreprises de location de voitures ouvrent droit à déduction.

Comptabilisation des opérations usuelles

Les achats et les ventes

L'escompte est une réduction accordée par un fournisseur à son client en raison d'un règlement avant la date normale d'exigibilité (escompte de règlement). Que l'escompte figure ou non sur la facture de vente initiale, il est comptabilisé distinctement comme une opération financière dans le compte 654 s'il s'agit d'escompte accordé (charge) ou dans le compte 755 s'il s'agit d'escompte obtenu (produit).

Régime de TVA sur les réductions sur ventes : Une réduction consentie hors facture entraîne une diminution de la TVA collectée (débit du compte 4367) chez le vendeur et une diminution de la TVA récupérable (crédit du compte 4366) chez l'acheteur.

Section 2. Modes de comptabilisation des achats et des ventes dans les activités du commerce et de l'industrie

Il existe deux méthodes pour comptabiliser les flux d'entrées et de sorties des stocks : La méthode de l'inventaire permanent et la méthode de l'inventaire intermittent.

Sous-section 1. Méthode de l'inventaire permanent

§ 1. Activités commerciales

(1) Soit un commerçant A, assujetti, qui achète une marchandise M aux conditions suivantes :

- Q = 1000
- PU hors TVA = 6 D.
- TVA = 18%
- Remise sur facture = 5%

L'entreprise reçoit une facture du fournisseur Z n° 15 du 15 janvier 1998.

- 1) Présenter la facture.
- 2) Comptabiliser la facture selon la méthode de l'inventaire permanent.

Facture n° 15	
Montant brut	6.000 D
Remise 5%	<u>300 D</u>
Net commercial hors taxe	5.700 D
TVA 18%	<u>1.026 D</u>
Montant TTC	6.726 D

	15/01/98			
37 Stocks de marchandises ⁴ 43666 TVA déductible sur autres biens et services Fournisseur Z, sa facture n° 15.		401 Fournisseurs d'exploitation	5.700 1.026	6.726

⁴ Selon la NCG (NCT 1), cette opération s'enregistre en deux temps :

	15/01/98			
607 Achats de marchandises 43666 TVA déductible sur autres biens et services Fournisseur Z, sa facture n° 15		401 Fournisseurs d'exploitation	5.700 1.026	6.726
37 Stocks de marchandises 607 Achats de marchandises	d°		5.700	5.700

Ce procédé en deux temps, tel que retenu par la NCT 1 est inutile puisqu'il solde le compte 607. Nous avons par conséquent retenu la comptabilisation directe de l'achat en stocks.

Comptabilisation des opérations usuelles
Les achats et les ventes

(2) Le 16 janvier 1998, le commerçant A décide de payer au comptant moyennant l'obtention d'un escompte de règlement de 2%. Il reçoit un avoir financier n° 2 et paie le montant net par chèque tiré sur la BIAT.

- 1) Présenter l'avoir financier.
- 2) Comptabiliser l'avoir financier.

Avoir financier n° 2

Escompte 2%	114 D (soit 5700 x 2%)
Montant de l'avoir hors TVA	114,000 D
TVA 18%	20,520 D
Montant de l'avoir TTC	<u>134,520 D</u>

Vérification : $6.726 \times 2\% = 134,520$ soit le montant TTC de l'avoir qui est égal au montant TTC de la facture d'achat x 2%.

16/01/98			
401 Fournisseur d'exploitation Z		134,520	
	755 Escomptes obtenus		114,000
	43666 TVA récupérable sur autres biens et services		20,520
Fournisseur Z, sa note d'avoir financier n° 2.			
	d°		
401 Fournisseur d'exploitation Z	532 Banque (BIAT)	6.591,480	
Chèque BIAT à l'ordre de Z en paiement de :			
Fact n° 15	6.726,000		
Note avoir financier n° 2	<u>134,520</u>		
Montant net dû	= 6.591,480		6.591,480

(3) Le 17/01/1998, A vend à son client B une quantité du produit M (facture n° 20) :

Q : 200

Prix unitaire de vente H TVA : 8 D

- 1) Présenter la facture de vente n° 20.
- 2) Comptabiliser la facture de vente.

Facture n° 20

Prix hors TVA	1.600 D
TVA 18%	288 D
Prix TTC	<u>1.888 D</u>

17/01/98			
411 Client B		1.888,000	
	707 Ventes de marchandises		1.600,000
	43671 TVA collectée		288,000
Notre facture de vente n° 20 à B			
	d°		
603 Achats consommés	37 Stocks de marchandises	1.140,000	
Sortie marchandises 200 M, facture de vente n° 20, soit $200 \times 5,7 = 1.140$ D			
			1.140,000

Comptabilisation des opérations usuelles

Les achats et les ventes

La sortie des stocks s'effectue au coût de revient effectif des marchandises vendues.

Le coût de revient ne tient pas compte des escomptes obtenus qui sont comptabilisés en tant que produit financier.

(4) Le 18/01/98, le client B règle par chèque sa dette tout en bénéficiant d'un escompte de 4% (Note d'avoir financier n° 18).

	Facture d'avoir n° 18
Escompte hors TVA =	64,000 D (soit 1.600 x 4% = 64).
TVA 18%	11,520 D
Avoir TTC	<u>75,520 D</u>

	18/01/98			
654 Escomptes accordés			64,000	
43671 TVA collectée			11,520	
	411 Clients			75,520
Notre note d'avoir n° 18, Client B				
	d°			
532 Banque			1.812,480	
	411 Clients			1.812,480
Client B, son chèque en règlement pour solde :				
Fact n° 20	1.888,000 D			
Avoir n° 18	- 75,520 D			
Montant net de la créance	<u>= 1.812,480 D</u>			

§ 2. Activités industrielles

L'activité industrielle gère deux types de stocks :

- Les stocks d'approvisionnement.
- et les stocks de produits.

(1) Une société industrielle achète auprès de Y des matières premières le 10/01/98 pour un montant TTC 1.180 D (dont TVA 18%).

	10/01/98			
311 Stocks matières premières			1.000	
43666 TVA récupérable sur autres biens et services			180	
	401 Fournisseurs d'exploitation			1.180
Fournisseur Y, sa facture d'achat de MP				

(2) Le 11/01/98, retrait des stocks de matières pour les ateliers 50% des achats du 10 courant.

	11/01/98			
60311 Achats consommés matières			500	
	311 Stocks matières premières			500
Bon de sortie vers les ateliers n°.....				

(3) Le 12/01/98, entrée en stocks de produits finis 200 articles dont le coût de production unitaire est estimé à 6 dinars l'unité.

	12/01/98			
355 Stocks de produits			1.200	
	7135 Variation des stocks			1.200
Bulletin d'entrée en stocks des produits n°.....				

Comptabilisation des opérations usuelles

Les achats et les ventes

La prise en compte des produits fabriqués en stocks de produits finis s'effectue au coût de production.

(4) Le 14/01/98, établi facture n° 100 de vente à C aux conditions suivantes :

Quantité	100
Prix unitaire de vente hors taxes	8 D
Remise	5%
Taxe professionnelle (Fodec)	1%
TVA	18%

1) Etablir la facture de vente.

2) Comptabiliser la facture de vente.

Facture n° 100	
Montant brut hors taxes	800,000 D
Remise 5%	40,000 D
Net commercial hors taxes	<u>760,000 D</u>
Taxe professionnelle 1%	7,600 D
Montant hors TVA	<u>767,600 D</u>
TVA 18%	<u>138,168 D</u>
Montant TTC	<u>905,768 D</u>

14/01/98			
411 Clients		905,768	
	701 Ventes de produits finis		760,000
	43671 TVA collectée		138,168
	43678 Autres taxes sur le chiffre d'affaires		7,600
Notre facture de vente n° 100	d°		
7135 Variation des stocks de produits		600	
Bon de livraison au client C ; facture n° 100 [100 (Q) x 6 (coût unitaire) = 600]	355 Stocks de produits		600

(5) Le 15/01/1998, notre client C réclame un rabais de 10% que nous lui accordons (Note d'avoir n° 12).

Il accepte de payer le montant net par chèque moyennant un escompte de 5% (note d'avoir n° 13).

1) Présenter les notes d'avoir.

2) Comptabiliser les opérations.

Avoir n° 12		Avoir n° 13	
(Avoir commercial)		(Avoir financier)	
Rabais 760 x 10%	76,000	Assiette : (760 - 76 = 684 x 5%)	34,200
Taxe professionnelle 1%	<u>0,760</u>	Taxe professionnelle 1%	<u>0,342</u>
Assiette TVA	76,760	Assiette TVA	34,542
TVA 18%	<u>13,816</u>	TVA 18%	<u>6,217</u>
Montant TTC de l'avoir	90,576	Montant TTC de l'avoir	40,759

Comptabilisation des opérations usuelles
Les achats et les ventes

15/01/98			
709 RRR accordés par l'entreprise		76,000	
43671 TVA collectée		13,816	
43678 Autres taxes sur le chiffre d'affaires		0,760	
	411 Clients		90,576
Notre note d'avoir commercial n° 12			
15/01/98			
654 Escomptes accordés		34,200	
43671 TVA collectée		6,217	
43678 Autres taxes sur le chiffre d'affaires		0,342	
	411 Clients		40,759
Notre note d'avoir financier n° 13			
d°			
532 Banque		774,433	
	411 Clients		774,433
Client C, son règlement par chèque soit :			
Fact n° 100	905,768		
- Avoir n° 12	(90,576)		
- Avoir n° 13	(40,759)		
Montant net de la créance due =	774,433		

La méthode de l'inventaire permanent est la méthode de référence en Tunisie. Elle présente de nombreux avantages mais, elle est souvent difficile à mettre en œuvre.

Pour alléger la tenue des comptes des petites et moyennes entreprises notamment, on a autorisé une deuxième méthode dite de l'inventaire intermittent qui consiste à constater les flux de stocks en charges au moment de l'achat et en produits au moment de la vente et à procéder à la correction de ces charges et produits en fin de période par la prise en compte en comptabilité des stocks existants à la date de l'inventaire.

Sous-section 2. Méthode de l'inventaire intermittent

La méthode de l'inventaire intermittent consiste à traiter momentanément les achats d'éléments stockables comme des charges de l'exercice. Ils sont de ce fait portés dans les comptes de charges "60 Achats" pour leur montant hors TVA récupérable à la date de l'achat. Il en est de même des ventes qui sont portées en produits sans constater la charge correspondant à la diminution des stocks.

A chaque arrêté des comptes, on procède à l'inventaire physique pour corriger les charges et les produits imputés et rattachés à l'exercice.

Contrairement à la méthode de l'inventaire permanent qui permet à la comptabilité de fournir constamment le montant des stocks, la méthode de l'inventaire intermittent assimile dans un premier temps l'achat à une charge puis procède à la correction de cette charge par la prise en compte de l'inventaire des stocks à la date d'arrêté des comptes.

Reprenons les exemples traités dans le paragraphe A selon la méthode de l'inventaire permanent pour les retraiter selon la méthode de l'inventaire intermittent.

§ 1. Activités commerciales

(1) L'achat de marchandises M est comptabilisé comme suit :

15/01/98			
607 Achats de marchandises		5.700,000	
43666 TVA déductible sur autres biens et services		1.026,000	
	401 Fournisseurs d'exploitation		6.726,000
Fournisseur Z, sa facture n° 15			

Comptabilisation des opérations usuelles

Les achats et les ventes

(2) Comptabilisation de l'escompte obtenu et du règlement de la facture

16/01/98			
401 Fournisseur d'exploitation Z		134,520	
	755 Escomptes obtenus 43666 TVA récupérable sur autres biens et services		114,000 20,520
Fournisseur Z, sa note d'avoir financier n° 2.			
d°			
401 Fournisseur d'exploitation Z		6.591,480	
	532 Banque		6.591,480
Pour solde			

(3) Comptabilisation de la vente au client B :

17/01/98			
411 Clients		1.888,000	
	707 Ventes de marchandises 43671 TVA collectée		1.600,000 288,000
Notre facture de vente n° 20 à B			

(4) Comptabilisation de l'escompte accordé et de l'encaissement de la vente faite à B

18/01/98			
654 Escomptes accordés 43671 TVA collectée		64,000 11,520	
	411 Clients		75,520
Notre note d'avoir n° 18, client B.			
d°			
532 Banque		1.812,480	
	411 Clients		1.812,480
Client B, son chèque en règlement pour solde			

§ 2. Activités industrielles

(1) Comptabilisation de l'achat de matières premières

10/01/98			
601 Achats stockés, matières premières et fournitures liées 43666 TVA récupérable sur autres biens et services		1.000,000 180,000	
	401 Fournisseurs d'exploitation		1.180,000
Fournisseur Y, sa facture... d'achat de MP			

(2) Prélèvement des matières des stocks vers la production

Ce mouvement de sortie interne des stocks de matières vers la production n'est pas saisi en comptabilité dans la méthode de l'inventaire intermittent car tout l'achat est déjà porté en charges.

(3) Entrée en stocks des produits finis

Ce mouvement d'entrée interne de stocks de produits finis provenant de la production n'est pas saisi en comptabilité dans la méthode de l'inventaire intermittent qui n'assure pas le suivi des stocks en comptabilité.

Comptabilisation des opérations usuelles

Les achats et les ventes

(4) Comptabilisation de la vente à C

		14/01/98	
411 Clients			905,768
	701 Ventes de produits finis		760,000
	43671 TVA collectée		138,168
	43678 Autres Taxes sur le chiffre d'affaires		7,600
Notre facture de vente n° 100			

Le prélèvement sur les stocks ne donne lieu à aucun enregistrement comptable dans la méthode de l'inventaire intermittent.

(5) Comptabilisation du rabais, de l'escompte et de l'encaissement de C

Les mêmes écritures que dans l'hypothèse de l'inventaire permanent.

Section 3. Comptabilisation des achats non stockables ou non stockés

Que l'entreprise utilise la méthode de l'inventaire permanent (réservée aux seuls éléments stockables par hypothèse) ou la méthode de l'inventaire intermittent, les achats non stockables par nature telle que l'électricité ou non gérés en tant que stocks organisés et contrôlés par l'entreprise généralement en raison de leur faible enjeu financier (Rapport coût - avantage), sont portés au débit du compte "606 Achats non stockés de matières et fournitures" pour leur montant hors TVA récupérable.

Sont notamment portés au débit de ce compte les achats suivants :

- l'eau ;
- l'électricité et le gaz ;
- les carburants : essence et gasoil ;
- les fournitures d'atelier et d'usine ;
- les fournitures de bureau ;
- le petit outillage ;
- les produits d'entretien ;
- les fournitures de magasin ;
- le fuel pour le chauffage ;
- les fournitures informatiques ;
- les huiles pour atelier et usine ;
- les huiles et fournitures pour matériel de transport ;
- les imprimés administratifs ;
- les pièces de rechange ;
- les vêtements de travail ;
- les droits payés pour l'obtention des cahiers des charges pour la soumission à un marché.

En fin de période, l'entreprise procède à l'inventaire des éléments neufs non encore consommés des achats comptabilisés au débit du compte "606". Ces éléments sont portés en régularisation **par le biais**⁵ du compte "471 Charges constatées d'avance" pour que le solde du compte "606" représente les achats effectivement consommés au cours de la période.

Exemple :

- le 10/01/1998 - Achat de fournitures diverses non stockées pour un montant de 1.180 D TTC (TVA 18%).
- de l'inventaire physique effectué au 31/12/1998, il ressort un stock neuf de fournitures diverses évalué au coût d'achat H TVA de 600 D.

⁵ Par le biais : Par l'intermédiaire, en utilisant.

Comptabilisation des opérations usuelles Les achats et les ventes

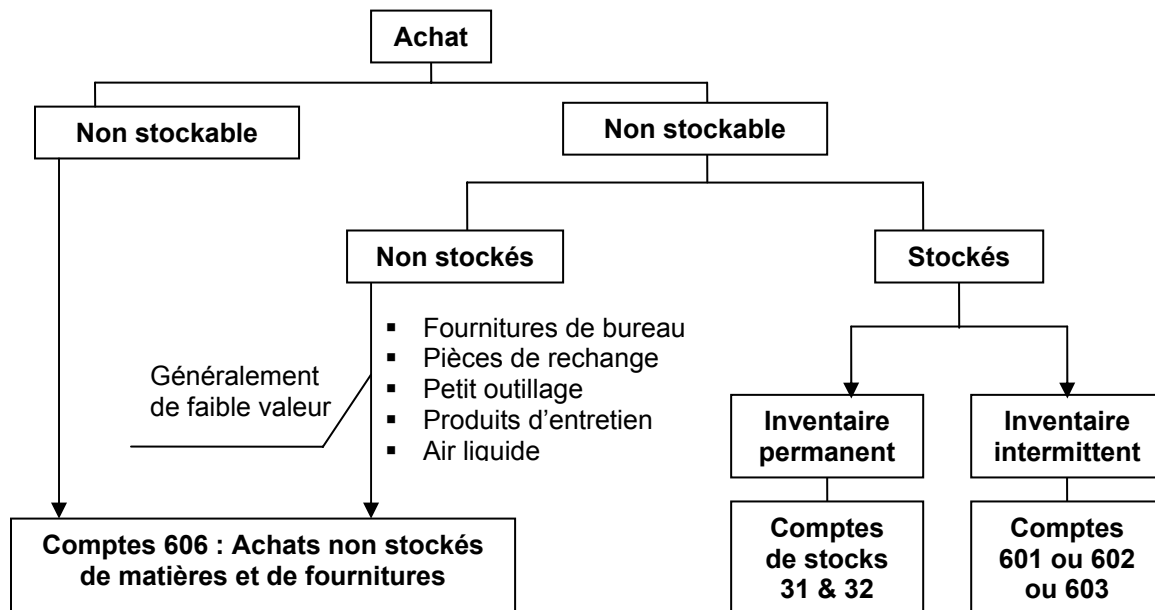
	10/01/98		1.000,000	
606 Achats non stockés de matières et fournitures				
43666 TVA récupérable sur autres biens et services			180,000	
401 Fournisseurs d'exploitation				1.180,000
Fournisseur X, sa facture n°...	31/12/98			
471 Charges constatées d'avance			600,000	
606 Achats non stockés de matières et fournitures				600,000
Prise en compte de l'inventaire physique au 31/12/98 des fournitures diverses neuves				

Ainsi le compte «606 Achats non stockés de matières et fournitures» s'établit comme suit :

606 Achats non stockés de matières et fournitures			
le 10/01/98	1.000	le 31/12/98	600
		Solde débiteur	400
Total	1.000	Total	1.000

Ainsi, le solde du compte 606 qui s'établit à 400 représente le montant effectivement consommé au cours de l'exercice 1998.

Section 4. Schéma récapitulatif des modèles de traitement des achats



Section 5. Comptabilisation des frais accessoires sur achats

Le référentiel comptable tunisien offre une certaine marge de liberté pour le choix du mode de comptabilisation des frais accessoires sur achats.

Ainsi, certains frais sur achats sont généralement enregistrés selon leur destination dans le compte achats concerné. Tel est le traitement réservé aux frais accessoires suivants :

- Droits de douanes ;
- TVA non récupérable ;

Comptabilisation des opérations usuelles

Les achats et les ventes

- **Droit de consommation**⁶ non récupérable ;
- Taxe professionnelle sur achats.

En revanche, certains autres frais accessoires peuvent, au choix de l'entreprise, être comptabilisés par destination dans le compte achats concerné ou par nature :

Transports sur achats : Les transports sur achats sont ou bien portés dans le compte achats ou dans le compte de stocks concerné ou bien portés au débit du compte «6241 transports sur achats» suivi ou non d'un transfert au compte achats.

Les primes d'assurance : Elles peuvent être comptabilisées dans les comptes d'achat par destination ou portées au compte «616 Primes d'assurance».

Les commissions sur achats : Lorsqu'elles ne sont pas comptabilisées en achats, elles sont portées au débit du compte «622 Rémunérations d'intermédiaires et honoraires».

Les honoraires de transit : Ils sont généralement portés en achats. Ils peuvent néanmoins être comptabilisés au débit du compte «622 Rémunérations d'intermédiaires et honoraires».

La comptabilisation des frais sur achats en stocks est particulièrement adaptée à la méthode de l'inventaire permanent.

Lorsqu'une telle affectation s'avère difficile, les frais accessoires sur achats peuvent être comptabilisés par nature avant leur transfert en stocks par le crédit du compte «**79 Transferts de charges**».

Exemple : payé 1.000 D de transport sur achats en espèces :

1er temps :

	1			
6241 Transports sur achats		5411 Caisse	1.000,000	1.000,000
Payé transport sur achat				

2ème temps :

	2			
31-32-37 Comptes de stocks		79 Transferts de charges	1.000,000	1.000,000
Incorporation des frais accessoires sur achats en stocks				

Le compte «79 transferts de charges» permet de conserver les charges au débit des comptes par nature de la classe 6 tout en neutralisant leur effet sur les résultats si le transfert s'effectue dans un compte d'actif ou de les reclasser dans leur compte de destination s'il s'agit d'un transfert à un autre compte de la classe 6.

Section 6. Comptabilisation des emballages

Sous-section 1. Définition

Les emballages sont les objets destinés à contenir les matières, les produits achetés, fabriqués, transportés ou vendus (sacs, caisses, boîtes, flacons, bidons, barils, bouteilles, conteneurs...). Les emballages permettent d'assurer dans les meilleures conditions d'hygiène et de sécurité la manutention, la conservation, le transport et le stockage d'un produit.

⁶ **Droit de consommation** : Le droit de consommation est un impôt indirect qui frappe un nombre limité de produits. Lorsqu'il est dû, il fait partie de l'assiette de la TVA.

Exemple : Soit un produit soumis au droit de consommation au taux de 25%, au Fodec au taux de 1% et à la TVA au taux de 18%. Les différentes taxations se calculent comme suit :

Prix hors toutes taxes	100,000
Droit de consommation 25%	25,000
Fodec 1%	1,000
Total (assiette de la TVA)	126,000
TVA 18%	22,680
Prix toutes taxes comprises (TTC)	148,680

Contrairement à la TVA, le droit de consommation est rarement récupérable.

Comptabilisation des opérations usuelles

Les achats et les ventes

Les conteneurs (ou containers) sont des grandes caisses métalliques de chargement (pour la navigation maritime, le transport par train, le transport par camion et rarement le transport par avion) destinées à faciliter le transport et la manutention de marchandises ou à permettre le regroupement de plusieurs colis en un seul emballage.

On distingue entre deux catégories d'emballages :

- Les emballages non récupérables ou perdus avec le produit vendu ;
- Les emballages récupérables.

Sous-section 2. Emballages non récupérables ou perdus

§ 1. Définition

Les emballages perdus ou emballages non consignés ou emballages jetables sont des emballages qui sont destinés à accompagner la livraison d'un produit et dont la valeur que l'on incorpore au prix du produit vendu ne fait l'objet ni de consignation ni de reprise.

§ 2. Comptabilisation

• **A l'achat** : La comptabilisation des emballages non récupérables ou perdus s'effectue selon qu'ils sont gérés en stocks ou non gérés en stocks.

(1) Emballages non récupérables ou perdus non gérés en stocks : Généralement d'un faible montant, les emballages perdus sont portés au débit du compte «606 Achats non stockés de matières et fournitures».

(2) Emballages non récupérables ou perdus gérés en stocks : Ces emballages peuvent être suivis selon la méthode de l'inventaire permanent Compte «326 Emballages» ou la méthode de l'inventaire intermittent Compte «6026 Achats stockés - emballages».

• **A la vente** : Le prix de vente du produit emballé dans un emballage perdu inclut le prix de cet emballage perdu. Il est de ce fait comptabilisé avec le produit vendu et ne fait l'objet d'aucune comptabilisation distincte.

Sous-section 3. Emballages récupérables

§ 1. Définition

Un emballage récupérable pour une entreprise vendeuse (fournisseur) est un emballage à rendre pour l'entreprise acheteuse. Il est livré par le vendeur à l'acheteur moyennant un prix de consignation.

La consignation ou prix de consignation est la somme que doit verser un client qui reçoit un emballage consigné, et que le vendeur lui remboursera au moment où l'emballage sera retourné.

L'emballage consigné est un emballage facturé par un fournisseur qui s'engage à le reprendre et à rembourser au client le prix de consignation représentant la valeur de l'emballage facturée en sus de la marchandise avec, parfois, un abattement sur ce prix pour tenir compte de la dépréciation ou du risque de perte, de casse, etc... Si le fournisseur reprend l'emballage consigné pour un montant inférieur au prix de consignation, il réalise un produit connu sous le nom de «Boni sur reprise d'emballages consignés» comptabilisé au crédit du compte «706 Produits des activités annexes» tandis qu'il en résulte pour son client une charge que l'on désigne par l'expression «Mali sur emballages rendus» comptabilisée au débit du compte «613 Locations - mali sur emballages».

§ 2. Les deux types d'emballages récupérables

Les normes comptables tunisiennes distinguent entre deux types d'emballages récupérables :

- Les emballages récupérables et identifiables tels que : les conteneurs, les citernes, les bouteilles de gaz, etc...

- Les emballages récupérables non identifiables telles que les bouteilles en verre, les caisses en plastique, les barils, etc...

Les emballages récupérables et identifiables sont classés en immobilisations et sont comptabilisés dans le compte «2286 Emballages récupérables identifiables» alors que les emballages récupérables non identifiables sont classés en stocks et sont comptabilisés dans le compte «6026 Achats stockés - Emballages» dans la méthode de l'inventaire intermittent et le compte «326 Stocks d'emballages» dans la méthode de l'inventaire permanent.

Comptabilisation des opérations usuelles

Les achats et les ventes

§ 3. Régime de TVA applicable aux emballages

On distingue 3 régimes de TVA régissant les emballages chez les entreprises assujetties :

(1) Les emballages perdus : Les achats ouvrent droit à déduction puisque l'emballage perdu est inclus dans le produit vendu taxable.

(2) Les emballages récupérables identifiables ou non identifiables destinés à la consignation : Dans ce cas, la consignation et la vente de l'emballage non rendu ne sont pas soumises à la TVA. En effet, aux termes de l'alinéa 2 du § 1 de l'article 6 du code de la TVA «Les sommes perçues au titre de la consignation et du non retour des emballages consignés ne sont pas comprises dans la base imposable» à la TVA ; elles sont dites hors d'assiette de la TVA. En revanche, la TVA sur acquisition des emballages récupérables destinés à la consignation n'ouvre pas droit à déduction.

Lorsque l'emballage est repris à un prix inférieur à la consignation, le boni sur emballage constitue, à notre avis, un produit non taxable tant qu'il est limité à un montant faible qui ne peut être assimilé à un loyer implicite.

En revanche, lorsque le boni sur emballages consignés est significatif, il est assimilé fiscalement à un loyer et le régime applicable aux emballages consignés avec un boni significatif serait celui des emballages destinés à la location.

(3) Les emballages récupérables identifiables destinés à la location régis par le régime de TVA suivant :

- L'achat ouvre droit à déduction pour l'assujetti.
- La location est soumise à la TVA.
- Le montant de la consignation reçu en garantie de l'objet n'est pas soumis à la TVA.

**Tableau récapitulatif du régime fiscal dans les entreprises assujetties
et du régime comptable des emballages ⁷**

Classement comptable	Emballages destinés à la consignation (a)	Emballages destinés à la location	Emballages perdus
Immobilisations	- TVA non déductible sur achats - Prix de la consignation non imposable - Vente en cas d'emballage non rendu non imposable	- TVA déductible sur acquisition - loyer taxable - Prix de consignation neutre - Vente avec reversement de taxe éventuellement selon le régime applicable à la cession d'immobilisation ayant donné lieu à déduction	
Achats et stocks			- TVA déductible sur achats d'emballages - emballages faisant partie du prix de vente taxable au taux du produit
(a) Si reprise avec boni assimilable à un loyer, appliquer le régime des emballages destinés à la location.			

§ 4. Applications chiffrées

Exemple 1 : Achat d'emballages en carton par un industriel :

Montant	2.000 D
Taxe professionnelle	1%
TVA	18%

⁷ Autre point de vue doctrinal : Certains auteurs considèrent que tout boni sur emballage s'analyse comme un loyer passible de la TVA et classent ipso facto la consignation de l'emballage dans la catégorie fiscale des emballages données en location. Cette doctrine, qui nous paraît non conforme à la lettre de la loi, repose essentiellement sur une doctrine fiscale qui, sans prôner explicitement une telle position, est néanmoins lacunaire.

Comptabilisation des opérations usuelles

Les achats et les ventes

Travail à faire : Comptabiliser l'opération dans les 3 hypothèses suivantes :

H1 - Emballages non gérés en stocks.

H2 - Emballages gérés en stocks, inventaire permanent.

H3 - Emballages gérés en stocks, inventaire intermittent.

		H1		
606	Achats non stockés de matières et fournitures liées			2.020,000
43666	TVA récupérable			363,600
		401	Fournisseurs d'exploitation	2.383,600
Fournisseur X, sa facture n°.....				
	Montant hors taxes			2.000,000
	Taxe professionnelle 1%			20,000
	Assiette TVA			2.020,000
	TVA 18%			363,600
	Montant TTC			2.383,600
		H2		
326	Stocks emballages (perdus)			2.020,000
43666	TVA récupérable			363,600
		401	Fournisseurs d'exploitation	2.383,600
Fournisseur X, sa facture n° ...				
		H3		
6026	Achats stockés emballages (perdus)			2.020,000
43666	TVA récupérable			363,600
		401	Fournisseurs d'exploitation	2.383,600
Fournisseur X, sa facture n°...				

Exemple 2 :

a) Achat d'emballages par un assujetti C :

1- 10 Conteneurs pour un montant total de 100.000 D H TVA 18% destinés à la location.

2- 100 Barils pour un montant total de 2.000 D H TVA 18% destinés à la consignation.

Travail à faire : Comptabiliser les opérations chez C selon la méthode de l'inventaire permanent.

		1		
2286	Emballages récupérables identifiables			100.000
43666	TVA récupérable sur autres biens et services			18.000
		404	Fournisseurs d'immobilisation	118.000
Fournisseur..., sa facture H TVA 100.000 D. TVA 18% soit 18.000 - Emballages identifiables destinés à la location				
		2		
326	Stocks emballages récupérables			2.360
		401	Fournisseurs d'exploitation	2.360
Fournisseur..., sa facture - Emballages destinés à la consignation hors d'assiette de la TVA.				
	Montant H TVA			2.000
	TVA 18%			360
	Montant TTC			2.360

Comptabilisation des opérations usuelles
Les achats et les ventes

b) Donné 5 conteneurs en location à un client A assujetti

- Consignation : 55.000 dinars.
- Location forfait pour 7 jours maximum : 2.000 dinars H TVA 18%.

Travail à faire : Comptabiliser l'opération encaissée par chèque au comptant chez l'entreprise C.

532 Banque		57.360	
	706 Produits des activités annexes		2.000
	43671 TVA collectée		360
	4196 Clients-dettes pour emballages et matériel consignés		55.000
Notre facture location emballages 5 conteneurs comprenant			
Location 2.000 + (TVA 18%) 360 =	2.360		
Consignation	+ 55.000		
Total	= 57.360		

c) Retour des emballages 5 conteneurs remboursés par chèque

4196 Clients - dettes pour emballages et matériel consignés		55.000	
	532 Banque		55.000
Retour emballages récupérables identifiables consignés			

d) Comptabiliser les opérations énumérées dans b et c chez le client A

	b		
613 Locations		2.000	
43666 TVA récupérable sur autres biens et services		360	
4096 Fournisseurs - créances pour emballages et matériel à rendre		55.000	
	532 Banque		57.360
Fournisseur..., location et consignés 5 conteneurs			
	c		
532 Banque		55.000	
	4096 Fournisseurs – créances pour emballages et matériel à rendre		55.000
Retourné 5 conteneurs consignés			

Exemple 3 :

L'assujetti A donne en consignation 20 barils pour 22 dinars le baril à son client B qui paie en espèces.

a) Comptabiliser l'opération chez C et chez B.

Chez C (vendeur)

5411 Caisse		440	
	4196 Clients - dettes pour emballages et matériel consignés		440
Client B, consignation 20 barils pour 22 dinars le baril.			

Chez B (acheteur)

4096 Fournisseurs - créances pour emballages et matériel à rendre		440	
	5411 Caisse		440
Fournisseur A, consignation 20 barils.			

Comptabilisation des opérations usuelles
Les achats et les ventes

b) B retourne 15 barils, les 5 autres sont considérés comme vendus chez C et définitivement perdus chez B.

Travail à faire : Comptabiliser l'opération chez C et chez B.

Chez C (vendeur)

4196 Clients - dettes pour emballages et matériel consignés		440	
	5411 Caisse		330
	706 Produits des activités annexes		110
Retourné par B 15 barils et 5 barils considérés vendus			
603 Achats consommés		100	
Vendu 5 barils à B.	326 Stocks d'emballages		100

Chez B (acheteur)

5411 Caisse		330	
613 Locations (y compris malis sur emballages)		110	
	4096 Fournisseurs – créances pour emballages et matériel à rendre		440
Retourné 15 barils et 5 barils considérés définitivement perdus			

c) B retourne les 20 barils avec un prix de déconsignation de 21 D.

Travail à faire : Comptabiliser l'opération de retour des emballages chez C et chez B.

Chez C (vendeur)

4196 Clients - dettes pour emballages et matériel consignés		440	
	54 Caisse		420
	706 Produits des activités annexes		20
Retourné 20 barils consignés chez B			

Chez B (acheteur)

5411 Caisse		420	
613 Locations (y compris malis sur emballages)		20	
	4096 Fournisseurs – Créances pour emballages et matériel à rendre		440
Retourné 20 barils consignés			