

Chambre régionale des comptes de Languedoc-Roussillon

Rapport d'observations définitives en date du 17 février 2009

**Entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée
« Les boutiques de l'USAP »
Département des Pyrénées-Orientales**

Exercices 2006 et 2007

**Délibérations de la chambre : 13 juin 2008 (observations provisoires) et
27 novembre 2008 (observations définitives)**

Réponses aux observations provisoires : ordonnateur le 15 septembre 2008

Réponses aux observations définitives : ordonnateur le 22 janvier 2009

Document devenu communicable le 26 mars 2009

Rapport d'observations définitives n° 096/188 du 18 février 2009

ENTREPRISE UNIPERSONNELLE A RESPONSABILITE LIMITEE (EURL)
« LES BOUTIQUES DE L'USAP »

Exercices 2006 à 2007

1 - LA CREATION DE L'EURL	2
2 - RELATIONS FINANCIERES AVEC LA SASP « USAP »	3
3 - L'EXPLOITATION DU DROIT D'USAGE DES MARQUES ET DU DROIT D'IMAGE	5
DES JOUEURS.....	5
3-1 L'utilisation de la marque USAP.....	5
3-2 Versement d'honoraires aux joueurs par la SARL.....	5
4 - EXAMEN DE DIVERS ASPECTS DE LA GESTION DE L'EURL	6
4-1 LE CONTROLE DES STOCKS	6
4-1.1 Le contexte.....	6
4-1.2 Les constats	7
4-2 EXAMEN DES COMPTES ACHATS ET VENTES DE MARCHANDISES	10
4-2.1 Les achats.....	10
4-2.2 Les ventes.....	10

Après avis n°2007-03 en date du 19 novembre 2007 du ministère public, le président de la chambre inscrivait le 29 novembre 2007, au titre de l'article L. 211-4 du code des juridictions financières, la vérification des comptes et l'examen de la gestion de la Société Anonyme Sportive Professionnelle (SASP) Union Sportive des Arlequins de Perpignan (USAP) au programme de vérification de la chambre.

Aux termes de l'article L. 211-5 du code des juridictions financières « la chambre régionale des comptes peut assurer la vérification des comptes des filiales et établissements, sociétés, groupements et organismes visés à l'article L. 211-4, lorsque ces organismes détiennent dans lesdites filiales, séparément ou ensemble; plus de la moitié du capital ou des voix dans l'organisme délibérants ou exercent un pouvoir prépondérant ou de gestion ».

Le contrôle de la société « Les boutiques de l'USAP » a fait l'objet d'une inscription au programme de la chambre par décision de son président en date du 28 mars 2008 après avis du commissaire du Gouvernement en date du 25 mars 2008.

Cette décision, mentionnant le nom du rapporteur et les exercices soumis à vérification, conformément à l'article R. 211-2 du CJF, était notifiée le même jour à la société « Les boutiques de l'USAP ». Cette décision était également notifiée pour information, le 28 mars 2008, au préfet du département des Pyrénées-Orientales, au président du conseil régional du Languedoc-Roussillon, au président du conseil général des Pyrénées-Orientales et au maire de Perpignan.

L'entretien préalable a eu lieu le 21 mai 2008 avec le président de l'EURL M. Paul GOZE.

1 - LA CREATION DE L'EURL

Cette EURL a été créée le 9 septembre 2004 avec un capital de 2 000 € entièrement souscrit par la SASP. Cette société est donc une filiale à 100 % de la Société Anonyme Sportive Professionnelle (SASP) Union Sportive des Arlequins de Perpignan (USAP). Le gérant de la société, désigné par l'article 29 des statuts, est alors M. Marcel DAGRENAT, président de la SASP/USAP. Les statuts ont été modifiés le 6 août 2007 pour tirer les conséquences du départ de M. Marcel DAGRENAT de la présidence de la SASP. M. Paul GOZE a donc été nommé gérant de la société pour une durée indéterminée. Cette modification aurait pu être l'occasion de modifier le montant du capital de la SASP qui figure encore dans les statuts, au 6 août 2007, pour 406 000 € alors qu'il s'élève en réalité à 710 500 € depuis le 18 décembre 2004.

La société nouvellement créée a pour objet :

- la vente d'articles de confection, accessoires, gadgets, bibelots ;
- la création, l'exploitation, la gestion de tous sites, boutiques et concepts permettant la commercialisation d'articles ou produits attachés à une marque ou une image ;
- la création, l'inscription, l'exploitation, la gestion de marques, brevets, droits d'image, et en général de toute propriété intellectuelle et de tout ce qui se rattache de loin ou de près à la notion d'image ;

- l'activité de gestion de titres, de gestion et de direction de sociétés, d'organisation d'entreprises ;
- la création, l'acquisition, la location, la prise à bail, l'installation, l'exploitation de tous établissements se rapportant aux activités spécifiées ; la prise, l'acquisition, l'exploitation ou la cession de tous procédés et brevets concernant ces activités ; la participation directe ou indirecte de la société dans toutes opérations ou entreprises pouvant se rattacher à l'objet social et toutes opérations contribuant à la réalisation de cet objet.

D'une manière générale, le code de commerce a imposé aux sociétés qu'elles informent leurs associés des prises de participation ou de contrôle intervenues au cours d'un exercice. L'article L. 233-6 du code de commerce dispose en effet que « *lorsqu'une société a pris au cours d'un exercice une participation dans une société ... ou s'est assuré le contrôle d'une telle société, il en est fait mention dans le rapport présenté aux associés sur les opérations de l'exercice et, le cas échéant, dans le rapport des commissaires aux comptes* ». Ni les procès verbaux de l'assemblée générale ni ceux du conseil d'administration ne portent trace de la création de cette entité dont le capital est entièrement détenu par la SASP et dont le gérant est le président de la SASP. Cependant, les statuts de la nouvelle société indiquent que l'USAP est représentée par « M. Marcel DAGRENAT, son président, habilité aux fins des présentes aux termes d'une délibération de ladite société ». L'instruction n'a pas permis de trouver une copie de cette délibération. Lors de sa réunion du 12 novembre 2004, l'ordre du jour du conseil d'administration a simplement évoqué l'embauche d'un directeur général et d'une directrice des boutiques, avec définition des fonctions de Mme Corinne RIVES (gestion du personnel des boutiques, achats) et date d'entrée en fonctions à plein temps au 1^{er} janvier 2005).

Il ne semble pas qu'ait existé une convention liant l'USAP à la société et précisant les droits et obligations réciproques des deux entités. La chambre s'interroge donc sur les conditions dans lesquelles se sont opérés les versements de l'EURL au club, 30 000 € en 2005/2006 et 47 500 € en 2006/2007, soit respectivement 4,1 % et 4,3 % de son chiffre d'affaires. De la même façon, la convention aurait réglé le régime d'occupation des locaux de la SASP par la société.

2 - RELATIONS FINANCIERES AVEC LA SASP « USAP »

Le conseil d'administration de la SASP, lors de sa réunion du 27 juin 2005 autorisait la société SASP/USAP à donner à sa filiale « Les boutiques de l'USAP » sa caution pour garantir un prêt de 400 000 € accordé à l'EURL. En même temps une caution de 70 000 € était également accordée par le club à sa filiale pour garantir le paiement des factures engagées pour la période du 25 juin au 31 décembre dans le cadre des travaux de la boutique.

L'assemblée générale de l'USAP du 22 décembre 2005 constatait les avances en compte courant d'associé au profit de l'EURL au cours de l'exercice 2004/2005:

- avances consenties :	241 436 €
- remboursements opérés :	212 534 €
- solde avances (débiteur) :	28 902 €

L'assemblée générale du 16 janvier 2007 de la SASP constatait que le solde du compte courant d'associé avait été soldé à la fin de l'exercice 2005/2006. Une autre convention prévoyait la facturation par la SASP à L'EURL « Les boutiques de l'USAP » de la mise à disposition d'un salarié de l'USAP au profit des boutiques (1 033,12 € HT à compter du 1^{er} février 2006) et de la mise à disposition de la sous directrice de l'USAP en vue d'un contrôle de gestion, de l'animation des ventes, du management du personnel et du suivi social et administratif (670 € mensuels à compter du 1^{er} mars 2006).

Tableau des soldes intermédiaires de gestion (en K€)

	1/10/04-31/01/06 (16 mois)	1/2/06-31/1/07
CHIFFRE D'AFFAIRES H T	739	1 115
Achat de marchandises et matières premières	498	670
Variation de stocks	- 148	- 154
MARGE BRUTE	389	599
Autres charges externes	146	246
VALEUR AJOUTEE	243	352
Charges de personnel	76	92
Impôts et taxes	9	5
EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	158	253
Autres produits et autres charges	- 30	- 46
Dotations aux amortissements et provisions	102	54
RESULTAT D'EXPLOITATION	26	152
Charges financières	8	11
RESULTAT COURANT AVANT IMPÔTS	18	141
Impôt sur les bénéfices	6	48
RESULTAT NET	12	92

En outre l'assemblée générale de la SASP en date du 16 janvier 2007 évoquait le versement par l'EURL d'une somme de 30 000 € au titre de « la gestion de l'évènementiel qui augmente les ventes des boutiques ». Une décision de l'associé unique du 6 juillet 2007 approuvant les comptes de l'exercice clos au 31 janvier 2007 prévoyait à ce même titre le versement à la SASP de 47 500 € au titre de la « rémunération de la gestion de l'évènementiel par la SASP concernant la marque USAP, ladite gestion bénéficiant à notre société ». Sans doute faut-il y voir l'origine des versements de « redevances » des boutiques de l'USAP à la SASP.

Par ailleurs, les services administratifs des deux organismes occupant les mêmes locaux la SASP a refacturé à l'EURL des frais de courrier pour 441,38 € et des frais de fournitures administratives pour 443,04 €. En revanche, il ne semble pas que la société verse un loyer pour l'occupation d'un vaste espace (boutique + entrepôt du stock) au stade Aimé Giral.

Selon le gérant actuel, toutes les actions promotionnelles menées par la SASP et mettant en scène ses salariés arborant des produits commercialisés par l'EURL sont de nature à permettre de valoriser le fonctionnement de l'EURL et générer en conséquence du chiffre d'affaires. Dans ce sens, il lui paraît logique que l'EURL dans la mesure de la réalisation de son objet social, rémunère la SASP pour son activité promotionnelle.

3 - L'EXPLOITATION DU DROIT D'USAGE DES MARQUES ET DU DROIT D'IMAGE DES JOUEURS

3-1 L'utilisation de la marque USAP

L'exploitation du droit d'usage des marques fait l'objet d'une convention entre l'association support, seule titulaire de ce droit, et la SASP. La convention de mise à disposition a donc octroyé à la SASP un droit d'usage et de jouissance sur les marques du club. Cette convention a été conclue *intuitu personae*, l'article 7 « Cession – Apport – Interdiction » indiquant que « *la société ne pourra, de convention expresse entre les parties, céder son droit à la présente convention non plus que de faire apport de ce droit à une société* ». Ce droit était donc insusceptible d'être transféré par la SASP à l'EURL « Les boutiques de l'USAP ». Selon cette analyse, « Les boutiques de l'USAP » ne possèdent pas des droits sur les marques USAP, dans la mesure où ils ne leur ont pas été cédés par l'association. Cependant les divers produits et accessoires commercialisés par cette dernière portent bien les logos de l'USAP, en contradiction avec les dispositions de la convention entre l'association et la SASP.

Il résulte du développement qui précède que l'utilisation à son profit par l'EURL « Les boutiques de l'USAP » de la marque dont l'association est propriétaire pourraient constituer un acte de contrefaçon de marque et de concurrence déloyale.

Le gérant indique qu'à l'avenir une convention précisera que, pour la commodité d'exploitation de la marque, l'association autorisera la SASP à lui permettre la commercialisation à travers une entité juridique dont elle conservera le contrôle.

3-2 Versement d'honoraires aux joueurs par la SARL

La commercialisation du droit d'image, collectif de l'équipe ou individuel de chaque joueur, suppose que la société ait acquis auprès de leurs titulaires les droits à l'exploitation. Or, pour ce qui concerne le droit d'image de l'équipe dont la propriété appartient à la SASP, il n'est pas prouvé que ce droit ait été cédé à la société « Les boutiques de l'USAP » en l'absence de convention entre le club et l'EURL.

Pour ce qui concerne le droit d'image individuel, l'EURL dispose de conventions avec les joueurs bénéficiaires d'honoraires. L'instruction a permis de retrouver des contrats dénommés « Protocole de contrat d'image » avec 7 joueurs pour la saison 2006/2007 comme l'indique le tableau ci-dessous. Certaines conventions examinées présentent des défauts comme l'absence de signatures et de paraphe sur chacun des feuillets

Les contrats ont pour objet, en contrepartie d'un versement par la société au joueur, la promotion publicitaire du nom et de l'image de la société. Chaque joueur accepte de participer, à la demande de la société, quand son calendrier le permettra et après accord avec son employeur, aux actions commerciales et promotionnelles de la société:

- à raison de trois journées par année contractuelle à des manifestations de relations publiques, notamment des séances d'autographes ;
- à raison de deux journées par année contractuelle à des séances photographiques liées à des campagnes publicitaires.

Dans le cadre de cette participation, une journée s'entend d'une présence du joueur d'une durée de quatre heures maximum, hors temps de transport.

Ces constatations appellent plusieurs observations. En premier lieu, il convient de noter que les contrats et les factures portent tous la même date du 5 octobre 2006, ce qui laisse supposer que la signature des contrats et la facturation des prestations par les joueurs aient eu lieu concomitamment. Ensuite, à part quelques photos de séances de signature d'autographes, la preuve n'est pas apportée que les obligations qui pèsent sur les joueurs (3 jours pour des manifestations de relations publiques et 2 jours pour des séances photographiques) aient été régulièrement remplies. Enfin, il ne semble pas que la notoriété du joueur, fondement de la valeur de son droit à l'image ait été prise en compte, à l'exception notable de deux joueurs, dans la mesure où le « tarif » s'établit à 10 000 € par an pour tous les autres bénéficiaires.

Ainsi, ces sommes distribuées aux joueurs sous la forme d'honoraires pourraient apparaître, dans la mesure des observations qui précèdent comme des compléments de salaire.

Les réponses apportées par les gérants successifs ne permettent pas d'attester qu'il s'agit de la rémunération d'un droit d'image individuel. Afin de lever toute ambiguïté la chambre suggère d'apporter une plus grande attention aux justificatifs attestant de la réalité des prestations effectuées.

4 - EXAMEN DE DIVERS ASPECTS DE LA GESTION DE L'EURL

4-1 Le contrôle des stocks

Le contrôle des stocks des boutiques au stade de l'USAP et boulevard Clémenceau a eu lieu les 7 et 8 avril 2008.

L'EURL a deux boutiques, une dans l'enceinte même du stade et l'autre en centre ville, boulevard Georges Clémenceau. L'entrepôt principal où sont stockées les marchandises avant commande par les boutiques est situé depuis peu (début avril) derrière la boutique du stade, la boutique du centre ville disposant par ailleurs d'une petite réserve de marchandises. La tenue du stock s'effectue donc au stade où sont centralisées les commandes. L'approvisionnement de la boutique Clémenceau est réalisé à sa demande (sur la base du stock physique, sans consultation du stock informatique) depuis le stock principal de la boutique Aimé Giral.

Trois autres points de vente sont situés à ARGELES-SUR-MER, à l'aéroport de Perpignan et au PERTHUS. Ces dépositaires acquittent le prix des marchandises vendues en dépôt à chaque passage du représentant des boutiques. Des conventions de partenariat datant de décembre 2007 contractualisent ces relations.

4-1.1 Le contexte

L'entretien mené avec le directeur des boutiques de l'USAP et avec la comptable fait apparaître un déficit de pilotage et de gestion des stocks. D'une manière générale les procédures ne sont pas décrites par écrit, seules des consignes orales ont été données par l'encadrement aux responsables des boutiques et magasiniers.

De plus, l'annexe au bilan comptable de l'exercice 2006/2007 ne précise pas clairement la méthode de valorisation des stocks retenue ; plusieurs méthodes d'évaluation sont mentionnées dans ce document (« premier entré premier sorti », « coût moyen unitaire pondéré » et « dernier prix d'achat connu »).

4-1.2 Les constats

Au vu du contrôle sur place effectué les 7 et 8 avril 2008, tant dans l'entrepôt que dans les boutiques, plusieurs constats peuvent être formulés sur la tenue des stocks.

4-1.2.1 Un déficit de contrôle interne en matière d'inventaire

La saisine des achats et des ventes de marchandises est opérée par la comptable au fil de l'eau. En fin d'exercice, le stock initial est annulé et le stock reconnu réel est constaté. Ainsi l'écart constaté entre le stock réel et le stock théorique issu du logiciel n'est pas justifié, un simple ajustement est réalisé sur la base du stock réel. Cette méthode ne permet donc pas d'analyser les causes (et les responsabilités) des écarts dont on peut dès lors imaginer qu'ils peuvent résulter d'occurrences diverses et variées.

4-1.2.2 Un pilotage du processus des stocks défaillant

La direction de la société n'utilise aucun indicateur de suivi et de contrôle des stocks (taux de rotation, délais de livraison, coûts de stockage, niveau des stocks obsolète, ...) Seuls des tableaux Excel de synthèse sont utilisés afin de suivre les encaissements par journée et par point de vente.

Aucun budget prévisionnel des ventes ou des achats n'est établi, l'objectif fixé en interne étant d'atteindre au moins les résultats obtenus la saison passée.

4-1.2.3 Une organisation perfectible du suivi et de la tenue des stocks

Il y a de très (trop) nombreuses références d'articles (environ 3 500) alors que les articles commercialisés ne font l'objet que de 200 références. La différence provient des anciennes références d'articles n'étant plus en vente et figurant d'ailleurs à zéro sur les listings, certains référencés depuis 2005. Ce fichier apparaît donc plutôt comme un fichier chronologique d'enregistrements des différents articles vendus au cours des années depuis la création des boutiques. Si cette situation peut paraître intéressante pour d'éventuelles recherches historiques sur les tendances passées, et pourrait peut être trouver sa justification dans un futur musée du stade, cela alourdit par contre inutilement le fichier en rendant son exploitation moins rapide.

La commande des produits est effectuée par la direction de la société et le bon de livraison est contrôlé lors de la réception des marchandises. Le référencement des marchandises reçues ainsi que leur quantité sont introduits dans le logiciel des stocks au fur et à mesure. Toutefois, une partie des marchandises n'est pas ou mal référencée. Ainsi, du fait d'un mauvais étiquetage, la comptabilisation d'un modèle donné n'a pas permis de constater l'identité des stocks physique et informatique. La chambre estime qu'il serait souhaitable de faire évoluer la pratique du suivi des stocks de façon à obtenir une correspondance rapide entre article rentré en stock et étiquetage.

Malgré un récent inventaire (le 31 janvier 2008) qui a conduit, comme indiqué précédemment, à un ajustement du stock informatique sur la base du stock physique, il a été dénombré des écarts importants sur l'échantillonnage d'articles retenus. En effet, sur la quarantaine d'articles contrôlés, dans l'entrepôt et en boutique, il a été constaté une concordance pour sept articles (même nombre d'articles en entrepôt et boutique que sur l'informatique), le reste (soit plus de 82 % en valeur relative) faisant apparaître des discordances soit positives soit négatives.

Pour les différences en plus (plus d'articles enregistrés par le logiciel informatique que trouvés dans l'entrepôt), celles-ci peuvent provenir soit d'articles mal référencés et confondus avec des articles similaires, soit d'un mauvais étiquetage, soit encore d'erreur ou d'oubli de saisie (cas des montres : 130 en boutique, 163 en informatique, la différence étant représentée par des montres défectueuses dont une partie avait été retournée à l'entrepôt principal sans avoir fait l'objet de sortie pour la boutique Clémenceau), soit encore de disparition d'articles.

Pour les différences en moins (moins d'articles enregistrés par le logiciel informatique que recensés dans l'entrepôt et les boutiques) les discordances peuvent provenir d'erreur ou d'absence de saisie dans l'outil informatique. C'est le cas par exemple d'articles nouvellement arrivés en entrepôt mais n'ayant pas fait l'objet de saisie informatique, ces articles pouvant cependant se trouver déjà en vente dans les boutiques.

Quoiqu'il en soit ces constatations sont révélatrices d'un manque de contrôles ponctuels. Si, en effet, un inventaire exhaustif n'est possible qu'une fois dans l'année compte tenu des stocks relativement importants, des contrôles devraient avoir lieu régulièrement et notamment systématiquement lorsque le logiciel fait apparaître des stocks négatifs, et, sinon, régulièrement pour s'assurer de la tenue précise des stocks.

4-1.2.4 Une insuffisante prise en compte de la dépréciation du stock

Au titre de la saison 2006/2007, une provision pour dépréciation de marchandises a été constituée à hauteur de 22 289 €, ce qui représente 7,45 % du stock de marchandises. Les conditions dans lesquelles ont été calculées ces provisions n'ont pas été communiquées.

Vraisemblablement, le montant de la dépréciation de l'exercice apparaît nettement insuffisant au regard de l'obsolescence ou du caractère défectueux de certains produits. Un nombre important de marchandises ayant perdu toute valeur, les dépréciations sont insuffisamment prises en compte dans l'appréciation du risque. Il en est ainsi des montres dont des quantités importantes sont détenues alors même que les piles ne fonctionnent plus en raison de leur longue durée de stockage (plus de deux ans) et que nombre d'entre elles ne seront pas reprises, le fournisseur étant en situation de faillite.

Ainsi, au 31 janvier 2008, 753 montres étaient inscrites à l'inventaire, dont près de 10 % datent de 2005, le reste de 2006 pour une valeur à cette date de 8 143,20 €. Hormis celles déjà recensées il est probable que de nombreuses autres montres, encore dans leur emballage, se révèlent, à leur tour, invendables. A cela s'ajoutent 236 réveils de 2006 pour lesquels les craintes sont identiques.

Au total, 43 % du stock est constitué d'articles de plus de deux ans pour des marchandises soumises à une forte saisonnalité.

4-1.2.5 Des différences entre les recettes encaissées et les mouvements comptabilisés

Un contrôle a été opéré, à la boutique du stade, entre les caisses des boutiques (arrêtés de caisse par journée) et la transcription en comptabilité pour les journées des 5 et 12 janvier 2008.

Les caisses enregistreuses de la boutique alimentent de manière automatique le logiciel des stocks. Les flux financiers sont comptabilisés manuellement par journée et par caisse. Les modalités de paiements sont principalement les espèces et les cartes bancaires et, moins fréquemment, les chèques. L'EURL ne disposant pas de lecteur de codes barres, chaque caissier opère de façon distincte deux saisies, la première concerne la sortie du stock du produit vendu, la seconde concerne le prix réclamé au client. Il n'y a donc pas de corrélation entre la sélection de l'article dans le logiciel de gestion des stocks et le prix saisi manuellement.

Des discordances peuvent apparaître à trois niveaux:

- le journal de caisse qui récapitule le total des prix réclamés aux clients ;
- le bilan des ventes qui synthétise les ventes réalisées à partir du logiciel des stocks ;
- les paiements effectifs qui recensent les montants réellement versés par les clients.

Chambre régionale des comptes de Languedoc-Roussillon
Rapport d'observations définitives : ENTREPRISE UNIPERSONNELLE A RESPONSABILITE LIMITEE (EURL)
« LES BOUTIQUES DE L'USAP »

Mensuellement, un tableau reprend, journée par journée, le total des ventes et les sous-totaux par mode de paiement. Les discordances constatées au cours du mois font l'objet d'une contraction et sont retracées dans la comptabilité.

L'édition des opérations de caisse réellement passées le 5 janvier 2008 a révélé un montant de ventes « sensiblement » identique (- 20 €), mais avec une ventilation par mode de paiement différente.

05-01-2008		Chèques	Espèces	Carte bancaire	TOTAL	Erreur caisse
arrêté des caisses boutique du stade	SAISIE COMPTA	156,5	2 205,32	1 953,21	4 315,03	
	CAISSE 1	156,5	783,36	750,5	1 690,36	- 10
	CAISSE 2		574,6	916,01	1 490,61	
	CAISSE 3		378,3	776,65	1 154,95	- 10
	TOTAL CAISSE	156,5	1 736,26	2 443,16	4 335,92	- 20
	ECART CAISSE/COMPTA	0	- 469,06	489,95	20,89	

Hormis une interversion probable entre les espèces et les cartes bancaires le 5 janvier et quelques écarts de caisse pour un montant global de 20 €, il n'y a pas d'anomalie apparente.

Concernant la journée du 12 janvier 2008, les vérifications entre les articles saisis en caisse et les mouvements sur les stocks n'ont pas relevé de discordance. En revanche, des écarts sont constatés au niveau des arrêts comptables : les prix réclamés aux clients s'élèvent à 9 092,22 € alors que le prix réel des articles tiré du logiciel des stocks est de 9 112,49 € et qu'en définitive le montant réellement encaissé s'établit à 9 082,49 €.

12-01-2008				
Journal de caisse				
	Caisse 1	Caisse 2	Caisse 3	TOTAL
CB	1 642,33	2 116,35	1 840,83	
Espèces	1 275,71	907,50	1 008,75	
Chèque	195,50	21,25	54,00	
Chèque cadeau	0,00	30,00	0,00	
TOTAL	3 113,54	3 075,10	2 903,58	9 092,22

Bilan des ventes				
	Caisse 1	Caisse 2	Caisse 3	TOTAL
CB	1 654,33	2 104,35	1 840,83	
Espèces	1 275,48	908,50	1 008,75	
Chèque	195,50	40,75	54,00	
Chèque cadeau	0,00	30,00	0,00	
TOTAL	3 125,31	3 083,60	2 903,58	9 112,49

Paiements versés par les clients				
	Caisse 1	Caisse 2	Caisse 3	TOTAL
CB (2 TPE)	3 758,68		1 840,83	
Espèces	1 275,48	908,50	1 008,75	
Chèque	195,50	40,75	54,00	
Chèque cadeau	0,00	00,00	0,00	
TOTAL	5 229,66	949,25	2 903,58	9 082,49

Les écritures de régularisation sont comptabilisées selon une périodicité mensuelle de manière globale et contractée, sans distinction des écarts positifs et négatifs, en opposition au principe comptable du produit brut.

Ainsi, en conclusion, il est possible de déduire des observations qui précèdent que les procédures de gestion des stocks et la liaison avec la comptabilité générale, l'enregistrement des recettes et des dépenses peuvent être significativement améliorées. Une attention toute particulière devrait être portée à la consistance du stock, actuellement beaucoup trop important compte tenu de la saisonnalité des produits vendus et des coûts de gestion, de stockage et de manutention qu'il génère ainsi qu'au nombre des références proposées à la vente qui n'apparaît pas le plus adéquat compte tenu des perspectives de commercialisation et de l'obsolescence rapide des produits stockés.

4-2 Examen des comptes achats et ventes de marchandises

4-2.1 Les achats

Un échantillon de 30 opérations, concernant des achats de textile et d'accessoires divers (pour un montant de 162 000 €), a fait l'objet d'une analyse détaillée. Plusieurs observations peuvent être formulées.

La liaison entre l'enregistrement des livraisons par la personne responsable des stocks et la comptabilisation des factures par la comptabilité générale n'est pas assurée. En effet, le magasinier entre dans son logiciel les livraisons pour un prix qui ne tient pas compte des remises effectuées par les fournisseurs (alors qu'un équipementier par exemple accorde une remise systématique de 10 % sur ses prix au profit des boutiques de l'USAP). De même, les exemplaires de marchandises offerts par le fournisseur sont enregistrés comme des entrées dans les stocks. En fait, le gestionnaire des stocks enregistre les quantités de marchandises au moment de la livraison alors que le comptable comptabilise les achats à la réception des factures sans contrôler leur adéquation avec les livraisons. Ainsi, un décalage permanent rend impossible la concordance entre comptabilité générale et comptabilité des stocks. La valorisation des stocks n'est donc corrigée qu'en fin d'exercice afin de permettre un ajustement avec la comptabilité générale.

Au surplus, les pièces justificatives conservées à l'appui des opérations enregistrées dans la comptabilité présentent un caractère incomplet. Sur 30 factures examinées, 12 n'étaient pas conformes avec le bon de livraison produit à l'appui ; un nombre important d'opérations présente en effet des différences entre le type de produit, les volumes commandés, les livraisons effectivement réalisées et les articles facturés. Dans certains cas, les factures sont corrigées manuellement.

Enfin, le responsable des boutiques de l'USAP indique ne pas déposer de plainte en cas de vol, y compris lors du vol d'un article de valeur (blouson en cuir). La sortie du stock n'est donc justifiée que par une déclaration sans valeur probante.

4-2.2 Les ventes

C'est également un échantillon de 30 opérations (72 700 €) qui a été analysé au compte 707 « Ventes de marchandises » en rapprochant les opérations comptabilisées des pièces justificatives. Il est observé que les remises opérées au bénéfice du client ne sont jamais formalisées sur les factures, seul le montant net facturé apparaît. Au demeurant, les négociations de prix ne bénéficient d'aucune formalisation, par contrat ou convention.

S'agissant de produits liés à des activités annexes, qui sont d'un faible volume (43 opérations pour un montant de 90 650 €), l'analyse révèle une incertitude dans la justification juridique des opérations avec deux équipementiers).

Pour la première société, deux types de recettes sont versés à l'EURL : des royalties en fonction du chiffre d'affaires d'une part (produits vendus par des distributeurs autres que la boutique et le site internet du club) et une dotation forfaitaire d'autre part. Ces recettes font l'objet d'un contrat signé par l'équipementier et la SASP le 21 juillet 2004. L'exemplaire du contrat présenté par l'EURL, qui n'a été créée que le 9 septembre 2004, n'est d'ailleurs pas signé. Aucun avenant faisant figurer la société « Les boutiques de l'USAP » à la place de la SASP au contrat initial ne semble être intervenu permettant d'asseoir juridiquement ces dotations au bénéfice de l'EURL.

Concernant le versement de la dotation forfaitaire le contrat précité indiquait à l'article 4.4.1 « *une dotation financière annuelle fixe de 90 000 € sera attribuée à l'USAP à chaque saison si le club évolue dans le TOP 1^{ère} division du championnat de France... La dotation financière annuelle fixe sera versée par X. après réception de factures de la part de l'USAP aux échéances suivantes : 50 % au 1^{er} juillet de chaque saison sportive contractuelle concernée, 50 % au 1^{er} janvier de chaque saison sportive contractuelle concerné* ». L'examen de la comptabilité permet d'indiquer que les sommes versées par la société n'apparaissent pas en adéquation avec les termes du contrat du 21 juillet 2004. Ainsi, au titre de la saison 2006/2007 seule une dotation forfaitaire de 45 000 € a été versée le 15 novembre 2007 à l'EURL ; au titre de la saison 2007/2008 une facturation à hauteur de 45 000 € a été opérée à l'encontre de PUMA le 14 avril 2007, facture annulée le 25 mai 2007 et remplacée par une nouvelle facturation d'un montant de 15 000 €. Une autre facture a été émise par l'EURL le 4 octobre 2007 pour un montant de 45 000 €. Ainsi, ce n'est au total qu'une somme de 60 000 € (en deux versements de 15 000 € et 45 000 €) qui a été comptabilisée par la société au lieu des 90 000 € prévus par le contrat.

Un système identique de versement de royalties semble avoir été mis en place avec la seconde société, sans que l'instruction permette de retrouver un exemplaire du contrat. Vraisemblablement, les mêmes observations s'agissant du cocontractant, la SASP au lieu de l'EURL peuvent-elles être formulées.

Délibéré à la Chambre régionale des comptes de Languedoc-Roussillon, le 27 novembre 2008

**Réponse aux observations définitives en application de l'article L. 243-5
du code des juridictions financières**

- Réponse de Maître Pierre BECQUE avocat, représentant l'Entreprise Unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) « Les boutiques de l'USAP », en date du 13 janvier 2009.