

TITRE I : COMPTABILITE DES OPERATIONS COURANTES

CHAPITRE I : Les documents commerciaux

I- Les documents relatifs aux achats et aux ventes

- 1) La commande (bon et bulletin)
- 2) La livraison (bon de livraison, de réception, bordereaux)
- 3) La facture (facture doit, d'avoir, pro-forma, mémoire note et relevé de factures)

II- Documents relatifs aux règlements

- 1) Reçu / quittance
- 2) Documents bancaires et postaux (chèque, bordereau de remise de chèque, reçu de versement, ordre de virement)
- 3) Lettre de change et billet à ordre

CHAPITRE II : Les emballages commerciaux

I- Généralités

Les emballages jouent un rôle très important dans la vie des entreprises surtout celles commerciales.

1) Définition

Les emballages commerciaux sont des objets destinés à contenir, envelopper, protéger et conditionner les produits ou marchandises et livrés à la clientèle en même temps que leur contenu et, par extension, tous objets employés dans le conditionnement de ce qui est livré.

2) Les différents types d'emballages

On distingue 2 types d'emballages :

- Le matériel d'emballage
- Et les emballages commerciaux

a- Le matériel d'emballage

Il s'agit du matériel réservé au logement et au conditionnement des matières, produits, marchandises manutentionnés dans l'entreprise et qui reste à la disposition de celle-ci pour ses besoins internes et n'est pas destiné à être livré aux clients.

Exemple : cuves, congélateurs, bouteilles à gaz, citerne de stockage ...

b- les emballages commerciaux

Il s'agit d'objets divers destinés à contenir les marchandises et les produits livrés à la clientèle tel que les caisses, boîtes, bouteilles, les bidons, pots, cartons.....

Deux sortes d'emballage sont à distinguer : les emballages récupérables et les emballages perdus.

⇔ les emballages récupérables

Il s'agit d'emballages susceptibles d'être provisoirement conservés par des tiers (clients) et que le livreur (fournisseur) s'engage à reprendre dans des conditions déterminées.

⇔ Les emballages perdus

Les emballages perdus sont des objets livrés définitivement aux clients avec leur contenus, ils ne sont donc pas repris par les fournisseurs, leur prix étant compris dans celui de la marchandise ou du produit vendu (boîte, carton, bidon...). Ils ne servent qu'une seule fois.

II- Comptabilisation des emballages commerciaux

1) Achat d'emballages commerciaux

Le schéma comptable de l'opération d'achat des emballages commerciaux est le suivant :

608 4452	401 5. Achat d'emballages Etat, TVA récupérable Fournisseurs Compte de trésorerie (Facture d'achat N°)		
-------------	-----------	--	--	--

Avec 6081 : Achat d'emballages perdus

6082 : Achat d'emballages récupérables

NB : Cette écriture sera complétée par l'enregistrement d'entrée en stock en cas de tenue de l'inventaire permanent des emballages comme suit :

3352	6033 Stock d'emballages récupérables VS des emballages récupérables (Bon d'entrée)		
------	------	--	--	--

Application

Le 23 août 2014, l'entreprise **LAMY** achète pour ses activités commerciales divers emballages :

- des emballages perdus (boîtes métalliques) : 12 000 unités à 2 000 F HT l'unité ;
- des emballages récupérables non identifiables (caisses) : 1 000 caisses à 1 500 F HT l'unité.

Travail à faire : Enregistrer cette acquisition. (Facture N°HP 105)

Solution

2) Vente ferme ou cession directe d'emballages commerciaux

Le schéma comptable de l'opération de vente des emballages commerciaux est le suivant :

411	7074 4431 Client cession d'emballage Etat, TVA facturée sur cession (Cession directe d'emballages)		
-----	--------------	--	--	--

NB : Cette écriture sera complétée par l'enregistrement d'une sortie de stock en cas de tenue de l'inventaire permanent des emballages comme suit :

6033	3352 VS des emballages récupérables Stock d'emballages récupérables (Bon de sortie)		
------	------	---	--	--

3) La consignation des emballages récupérables

a) La consignation

Consigner un emballage c'est le prêter à un client en contrepartie d'une somme d'argent déposée comme garantie. Cette somme ne sera remboursée au client qu'après la restitution de l'emballage prêté dans un délai normal et en bon état.

Le fournisseur appelé consignateur demeure propriétaire des emballages et le client qui est appelé à rendre ces emballages à un moment ou à un autre est appelé consignataire.

Donc, on peut dire que la consignation des emballages donne naissance à une dette du fournisseur vis à vis du client.

b) Comptabilisation de la consignation

⇔ Chez le consignateur (fournisseur)

La dette provisoire du fournisseur sur son client est enregistrée comme suit :

411	4194 Client Client, emballages consignés (Consignation)		
-----	------	---	--	--

⇔ Chez le consignataire (Client)

La dette provisoire du fournisseur sur son client est enregistrée comme suit :

4094	401 Fournisseurs, emballages à rendre Fournisseur (Consignation)		
------	-----	---	--	--

NB : la consignation d'emballages est une vente potentielle ou une vente probable. Ainsi donc la consignation est faite TTC.

Application

Le 01/03/2004, l'entreprise Alpha adresse à son client JIHA, la facture N°120A dont les éléments suivants : marchandises 2 500 000F HT, remise 6%, escompte 2%, 160 caisses consignées à 1 770F l'unité, TVA : 18%.

Le 05/03/2004, l'entreprise Alpha consigne à son client JIHA 90 caisses à 1 888F l'unité.

Travail à faire :

1. Présenter la facture N°120A
2. Comptabiliser chez Alpha et chez JIHA

Solution

4) Déconsignation des emballages

Au moment du retour (de la reprise) des emballages consignés par le fournisseur, 2 cas de figures peuvent se présenter :

- prix de reprise = prix de consignation
- prix de reprise < prix de consignation

a) Reprise prix de consignation

Lorsqu'un client rend, dans un délai normal et en bon état, les emballages consignés ; ce dernier lui rembourse, en principe, le montant de la consignation c'est à dire les emballages sont repris par le fournisseur au prix auquel il les avait consignés (annulation de la dette relative à la consignation chez le fournisseur et de la créance chez le client)

Les schémas comptables de ce type de déconsignation est le suivant :

⇔ Chez le consignateur (fournisseur)

4194	411 Client, emballages consignés Client (déconsignation)		
------	-----	---	--	--

⇔ Chez le consignataire (Client)

401	4094 Fournisseurs Fournisseur, emballages à rendre (déconsignation)		
-----	------	---	--	--

Application

Le 10/03/2004, le client JIHA rend à son fournisseur Alpha les 160 caisses consignés à 1 770F l'unité les 01/03. Les emballages sont en bon état et le client a bien respecté le délai de leur restitution, le fournisseur Alpha lui adresse la facture d'avoir N°17.

Travail à faire : Comptabiliser la déconsignation chez Alpha et chez JIHA

b) Reprise à un prix inférieur à celui de la consignation

Lorsque les emballages consignés ont subi quelques dépréciations ou restituer après le délai, le fournisseur peut consentir à les reprendre à un prix inférieur à celui de la consignation.

La différence entre le prix de consignation et le prix de reprise est considérée comme un produit chez le fournisseur. Il est noté au crédit du compte 7074-Bonis sur reprises d'emballages et cession d'emballages. Cette différence est une charge chez le client et est notée au débit du compte 6224-Malis sur emballages. Les schémas comptables dans ce cas sont :

⇔ Chez le consignateur (fournisseur)

4194	411 7074 4431 Client, emballages consignés Client Bonis sur reprises d'emballage Etat, TVA facturée sur bonis (déconsignation)		
------	---------------------	---	--	--

⇔ Chez le consignataire (Client)

401 6224 4452	4094 Fournisseurs Malis sur emballages Etat, TVA récupérables sur malis Fournisseur, emballages à rendre (déconsignation)		
---------------------	------	---	--	--

Application

Le 15/03/2004, le client JIHA restitue à son fournisseur Alpha les 30 caisses consignés à 1 888F l'unité le 05/03/2004. Les emballages sont en bon état mais le client n'a pas respecté le délai de leur restitution ; le fournisseur Alpha les reprend alors à 1 475F l'unité et adresse à JIHA la facture d'avoir N°AZ17.

Travail à faire :

1. Présenter la facture d'avoir N°AZ17.
2. Comptabiliser la déconsignation chez Alpha et chez JIHA

Solution

5) La non restitution des emballages consignés

Les emballages consignés peuvent ne pas être retournés par le client dans les délais prévus et ce pour plusieurs raisons, destruction, oubli, conservation volontaire

Dans ce cas, le fournisseur considère que les emballages sont vendus et adresse une facture Doit à son client. Donc la consignation se transforme en vente d'emballage.

a) Non restitution pour usage personnel

Le client ayant décidé de garder les emballages pour son usage personnel, il y a achat d'emballage chez lui et ventes d'emballage chez le fournisseur. On fait apparaître dans ce cas aussi le montant HT et le montant de la TVA.

b) Destruction d'emballages

Toute cause ayant entraîné la non restitution d'emballages implique automatiquement chez le fournisseur une vente d'emballages.

Chez le client la destruction est une perte enregistrée dans le compte 6224 malis sur emballages. On fait ressortir le montant HT et le montant de la TVA.

Application

17/03/2004, le client JIHA décide de garder 30 emballages qui lui avaient été consignés à 1 888F l'unité par Alpha le 05/03/2004. Le reste des emballages étant détruit. Le même jour le fournisseur lui adresse une facture DOIT N° EZ12.

Solution

6) La location d'emballages

La location constitue un produit pour le fournisseur imputable au crédit du compte 7073-location et une charge pour le client inscrite au débit du compte 6225-location d'emballages.

Les écritures comptables sont :

⇔ Chez le fournisseur

411	7073 4432 Client Location d'emballage Etat, TVA facturée sur location (Consignation)		
-----	--------------	--	--	--

⇔ Chez le client

La dette provisoire du fournisseur sur son client est enregistrée comme suit :

6225 4453	401 Location d'emballage Etat, TVA récupérable sur location Fournisseur (Consignation)		
--------------	-----	--	--	--

Remarque : lorsque les emballages loués ne sont pas restitués, la location se transforme alors en une vente ferme.

Application

Le 20/03/2004, l'entreprise Alpha donne en location à son client JIHA 25 caisses à 2 500FHT l'unité.

Travail à faire : Passer les écritures dans les deux comptabilités.

7) Prêt d'emballage

Aucune écriture ne constate le prêt en comptabilité.

Si les emballages prêtés ne sont retournés, le prêt se transforme en vente ferme, il convient d'enregistrer la vente ou l'achat correspondant au prix convenu (généralement le prix de consignation).

III- La fiche de stock des emballages récupérables

Il est conseillé d'ouvrir une fiche de stock par catégorie d'emballage récupérable, de manière à pouvoir suivre les mouvements en quantité. Cette fiche mettra notamment en évidence :

- Les mouvements du stock global : achats, ventes, destructions et mise au rebut
- Les mouvements du stock en magasin :
 - Entrée (achats, déconsignations, retour sur location, retour sur prêt) ;
 - Sortie (ventes, consignations, destruction et mise au rebut, location, prêt) ;
- L'état des stocks en magasin, en consignation, en location et prêté ;
- Le stock global : Stock en magasin + stock sorti (consignation, prêt et location)

La fiche de stock des emballages récupérables se présente comme suit :

Fiche de stock des emballages en Quantités du mois de Septembre

Prix de consignation :
Prix de reprise :
Prix de location :
Prix d'achat :

Mouvement du stock global			Date	Libellés	Magasin			Chez le client			Stock Global
Vente	Achat	Perte			Entrée	Sortie	Stock	Consig.	Location	Prêt	

Application

L'entreprise "FAYA" pour un meilleur suivi de son stock d'emballage tient une fiche de stock d'emballages :

Au 01/01/2008, les comptes relatifs aux emballages présentaient les soldes suivants :

- 3352 "Stocks d'emballage récupérables non identifiables" : 4 000 000F dont 2 000 000F en magasin et le reste en consignation et en location.
- 4194 "clients, dettes pour emballages et matériel consignés" : 1 770 000F. le prix de consignation unitaire est de 2 950F ; il est obtenu en appliquant un taux de marque brut de 20% et majoré d'une TVA au taux de 18%.

Au cours du mois de janvier les mouvements suivants ont été réalisés :

02/01/2008 : consignation de 400 unités

05/01/2008 : achat de 800 unités

10/01/2008 : un client conserve 300 unités consignées

13/01/2008 : location de 200 unités

18/01/2008 : vente directe de 400 unités

20/01/2008 : restitution de 500 unités dont 300 en consignation et le reste en location

22/01/2008 : consignation de 400 unités

25/01/2008 : conservation de 250 unités dont 150 unités en consignation et le reste en location.

27/01/2008 : prêt de 100 unités

31/01/2008 : mise aux rebuts de 50 unités.

Travail à faire :

- 1) Après avoir calculé le coût d'achat unitaire, distinguer les quantités des emballages en magasin et en location au 01/01/2008.
- 2) Présenter la fiche de stock d'emballages ;

CHAPITRE III : Les règlements

Toutes les opérations commerciales se traduisent in fine par des mouvements de fonds qui consacrent le règlement de ces opérations sur le plan financier.

On distingue deux modes de règlements à savoir les règlements au comptant et les règlements à terme.

I – Les règlements au comptant

Si l'entreprise dispose de liquidité suffisante, c'est-à-dire des fonds disponibles à la caisse, à la banque et aux chèques postaux, les règlements font appel sur le plan comptable aux comptes de trésorerie qui sont :

- 571 Caisse
- 521 Banque
- 531 Chèques postaux

La gestion des chèques pose des problèmes particuliers. Il est recommandé d'utiliser les comptes de transaction pour un meilleur suivi.

- D = 513 Chèque à encaissé
- C = 514 chèque à l'encaissement

➤ Fonctionnement du compte 513 chèque à encaisser

Ce compte est utilisé lorsqu'il y a un décalage entre la date de réception du chèque et celle de dépôt à la banque.

Le schéma comptable est le suivant :

- D = 513 Chèque à encaisser
- C = 4/7 Comptes de tiers ou de produits
- (Chèque reçu ce jour)

➤ Fonctionnement du compte 514 chèque à l'encaissement

Ce compte est utilisé lorsque le chèque est déposé à la banque pour encaissement. Le schéma comptable est le suivant :

- D = 514 Chèque à l'encaissement
- C = 513 chèque à encaisser
- (Chèque déposé à l'encaissement)

➤ Réception de l'avis de crédit

A la réception de l'avis de crédit émis par la banque, l'entreprise passera l'écriture suivante :

- D = 512 Banque
- D = 631 frais bancaire
- D = 4454 TVA /frais bancaire
- C = 514 Chèque à l'encaissement
- (Suivant l'avis de crédit)

➤ Chèque impayé

Lorsque le chèque revient impayé, la banque le retourne au bénéficiaire avec des frais d'impayé. Le schéma comptable est le suivant :

- D = 411 Client (nominal)
- D = 6318 Autres frais bancaires
- D = 4454 TVA /frais
- C = 514 Chèque à l'encaissement
- C = 521 Banque (frais TTC)

(Chèque impayé)

Application (utilisation des comptes intermédiaires)

L'entreprise Ouédraogo et compagnie vous donne les opérations suivantes et vous demande de les enregistrer dans le journal classique.

15/01 Vente des marchandises au client Zongo 2 000 000 F remise 10%, escompte 2%, facture N°020

18/01 Le client Zongo fait parvenir à son fournisseur Ouédraogo le chèque N°A201 en règlement de la facture N°020

22/01 L'entreprise Ouédraogo et compagnie dépose le chèque à l'encaissement à la BOA auquel elle ajoute le chèque N°JC 40 reçu du client Diallo montant 1 500 000F

25/01 L'entreprise reçoit l'avis de crédit N°AV 1285 relatif au chèque N°A201 ; frais d'encaissement

17 700F TTC. Elle reçoit le même jour le chèque N°JC40 Impayé, frais de retour 15 000F HT.

II - LES REGLEMENTS A TERME : les effets de commerce

1) Notion d'effet de commerce

Les effets de commerce sont des instruments de règlement à terme qui permettent de remplacer une créance ordinaire en créance mobilisable c'est-à-dire une créance qui peut être transférée d'une personne à une autre. Les principaux effets de commerce sont :

- La lettre de change
- Le billet à ordre

2) La lettre de change et le billet à ordre

⇔ La lettre de change ou traite

La lettre de change est l'ordre donné à une personne déterminée de payer à une date et à un lieu prescrit une certaine somme à une autre personne déterminée, elle implique donc en principe trois personnes.

⇔ Le billet à ordre

C'est une promesse écrite de payer à une date et à un lieu une certaine somme à une personne déterminée ; cela implique deux personnes :

- Le souscripteur : c'est celui qui crée le BAO et fait la promesse de payer
- Le bénéficiaire ou preneur : c'est celui qui à l'échéance pourra encaisser le montant remis (le

BAO).

Du point de vue comptable, les effets se distinguent en effet à recevoir (EAR) et en effet à payer (EAP).

Les EAR comprennent les lettres de change tirées par le fournisseur ; les BAO souscrivent par les clients. Les lettres de change et les billets à ordre endossés à l'ordre du fournisseur par les clients.

Les EAP regroupent les lettres de change reçues des fournisseurs, les BAO souscrivent à l'ordre des fournisseurs et les lettres de change endossés à l'ordre des fournisseurs.

3) Création et Circulation

a) Création

La création consiste à transformer une créance ordinaire en une créance mobilisable ; c'est un transfert d'une créance ordinaire d'un compte de tiers à un compte financier, cette opération intervenant quelques jours généralement après l'opération de vente peut être créée directement en même temps que la vente.

Dans le premier cas les écritures comptables sont les suivantes :

Chez le fournisseur

D : 4121

C : 411

(Notre lettre de change N°...)

Chez le client

D : 401

C : 4021

(Frs, lettre de change N°...)

Application

Le 01/01/2000- Mr Ouédraogo a reçu de la société Belém la facture de vente N°001 comportant les éléments suivants : montant brut : 10 000 000F HT, remise 1%, port HT 236 000FHT, TVA 18%.

Le 15/01/2000- la société Belém tire sur son client Ouédraogo la lettre de change N° 047 au 15/03/2000.

Le même jour, la lettre de change a été retournée acceptée pour le net de la facture de vente du 01/01.

Travail à faire : Passer ces opérations au journal des deux agents économiques.

b) La circulation et principes

C'est par définition le transfert à titre provisoire ou définitif la propriété d'un effet de commerce à une tierce personne en utilisant des formules spéciales inscrites au verso de l'effet de commerce. « Veuillez payer à l'ordre de Mr x accompagné de la signature ».

- La négociation d'un effet

La négociation d'un effet ou la remise à l'escompte d'un effet est une opération où la bénéficiaire de l'effet vend l'effet à une banque qui l'achète (ou l'escompte) sous déduction d'un intérêt calculé en tenant compte du nombre de jour séparant la date de la remise à l'escompte et la date d'échéance de l'effet, des commissions dont l'ensemble (intérêt et commission) est appelé agios.

- la remise à l'encaissement

Il y a une sortie d'effet du portefeuille lorsqu'on remet un effet à une banque pour encaissement.

4) Comptabilisation

a- Cas des effets endossés à l'ordre d'un tiers

Il s'agit généralement des effets endossés à l'ordre du fournisseur en réglant des sommes qui leur sont dues. Lorsqu'il y a endossement d'un effet, l'endosseur et l'endossataire passent les écritures suivantes :

Chez l'endosseur

D = 401

C = 4121

Chez l'endossataire

D = 4121

C = 411

Remarque : l'effet n'est pas endossable, il n'y a pas d'écriture chez le tiré.

Application

Le 10/01/00 La société BELEM endosse à l'ordre de son fournisseur Kabore à qui elle doit 1 500 000 payable au 30/03/00, une traite sur OUEDRAOGO de 1 500 000 payable aussi au 30/03/00.

Travail à faire: passer les écritures dans les comptabilités.

Chez Belém

D = 401
C = 4121
} 1 500 000
(Endossement à l'ordre du f/r Kaboré)

Chez Kaboré

D = 4121
C = 411
} 1 500 000
(Traite reçu de la société Belém)

NB : Le débiteur pour payer sa dette peut aussi créer une traite directement à l'ordre de son fournisseur.

Exemple : Monsieur KY doit 250 000F au 31/03 au fournisseur ZONGO. Le 02/02 KY tire une traite d'une même somme sur le client NACRO à l'échéance de 31/03 et à l'ordre de ZONGO, le 05/03.

NACRO accepte la traite qu'il retourne le même jour.

Chez KY		- Chez Zongo	- Chez Nacro
D = 401		D = 4121	D = 401
C = 411.		C = 411	C = 4021
} 250 000		} 250 000	} 250 000
(Traite tiré sur Nacro	(traite au 31/01	(traite au 31/03 à l'ordre de Zongo)	
A l'ordre de Zongo)	sur Nacro)		

b- Cas des effets remis à l'encaissement

Lorsque l'effet rentre en portefeuille le bénéficiaire attend la date d'échéance pour le présenter pour encaissement soit au débiteur directement ou à la banque du débiteur. Dans le 2^{ème} cas on dit que l'effet est domicilié.

Afin de permettre à la banque d'encaisser l'effet, le bénéficiaire doit l'endosser à l'ordre de sa banque en inscrivant la formule suivante au verso de l'effet « veuillez payer à l'ordre de (nom de la banque) suivi de la date et de la signature du bénéficiaire.

i. Encaissement direct de l'effet non domicilié

Cette formule est peu utilisée car elle comporte des aléas. Elle se fait directement chez le tiré ; dans le cas de l'encaissement direct on passe les écritures suivantes :

Chez le tireur ou bénéficiaire

D = 571
C = 4121
(Encaissement de la traite N°...)

Chez le tiré

D = 4021
C = 571
(Règlement des EAP N°...)

ii. Encaissement de l'effet domicilié

L'encaissement est habituellement opéré par les banques ou les CCP. Les entreprises remettent avant l'encaissement à la banque les effets 10 jours avant leur échéance. Elles reçoivent de la banque un bordereau d'encaissement indiquant les effets encaissés et le montant porte au crédit du compte bancaire après retenues de certaines commissions. A la remise de l'effet au banquier, le bénéficiaire constate la sortie de la traite en utilisant le compte 512 ; effet à l'encaissement. Ce compte sera soldé lors de la réception de l'avis de crédit. Les écritures suivantes seront passées :

Chez le bénéficiaire

D = 512 – VN
C = 4121 – VN
(Remise de l'effet à l'encaissement)

Chez le tiré

D = 4021 – VN
C = 512 - VN
(Selon avis de débit)

D = 521 - VN – frais TTC
D = 631 frais sur effet
D = 4454 – TVA/frais
C = 512 - VN
(Selon avis de crédit)

Application

Le 20/01/2009 Mr Kafando a tiré une traite N°15 de valeur nominal 1 500 000 F sur son client Kabore, échéance le 20/02/2009.

Le 10/02/2009 Mr Kafando remet l'effet à sa banque pour encaissement.

Le 23/02/2009 Mr Kafando reçoit de sa banque un avis de crédit N°232 pour le net de la remise à l'encaissement. Net en compte 1 476 400 F. (avis de crédit N°0048/BOA)

Travail à faire : passer les écritures dans les deux comptabilités

c- Cas d'effet remis à l'escompte ou la négociation des effets de commerce

Si le porteur d'un effet de commerce a des besoins urgents d'argent, il peut négocier la traite auprès d'un banquier. Dans ce cas, on dit qu'il négocie l'effet ou vend l'effet. Si la banque accepte d'escompter l'effet, elle adressera à son client un avis de crédit pour le montant net

Montant net = valeur nominal – Agios

Agios HT = Escompte + commission

Agios TTC = Escompte + commission + TVA

L'escompte est calculé au prorata temporis c'est-à-dire proportionnellement au nombre de jours restant à courir avant l'échéance.

$$\text{Escompte} = \frac{VN \times n}{36000}$$

Une fois l'effet escompté, le banquier qui devient le nouveau bénéficiaire attendra l'échéance indiquée pour ce faire régler la valeur nominale de l'effet.

En comptabilité, la négociation des effets entraîne les étapes suivantes :

- la remise à l'escompte
- la réception de l'avis de crédit
- le dénouement à l'échéance

A la date de remise à l'escompte le bénéficiaire constate la sortie de l'effet de la façon suivante :

D = 415

C = 4121

(Remise à l'escompte)

A la réception de l'avis de crédit le bénéficiaire passera les écritures suivantes :

D = 521

D = 675 Agios = intérêts+ commissions

C = 565

(Selon avis de crédit)

Le jour de dénouement c'est-à-dire le jour du règlement de l'effet à l'échéance par le tiré.

D = 565

C = 415

(Solde des comptes)

Application

Le 06/10/2005 Mr Ouédraogo tire la lettre de change N°120 au 30/11/05 sur son client Ouattara ; valeur nominale = 1 200 000 F. Ouattara accepte la traite le même jour.

Le 10/10/2005 la lettre de change N°120 est remise par Ouédraogo à sa banque la BOA pour Le 02/11/05 La banque fait parvenir à son client Ouédraogo l'avis de crédit N°214 relatif à la remise à l'escompte du 30/11 aux conditions ci-après :

- Taux d'escompte = 12%
- Commissions = 15 000F HT
- TVA = 18% / intérêt et commissions

Le 30/11/05 La banque du tiré vire effectivement la valeur nominale de l'effet dans la banque où l'effet a été négocié.

Travail à faire : Passer ces opérations au journal

5 – Les incidents de paiement des effets de commerce

On parle d'incident de paiement d'un effet de commerce lorsque celui-ci est retourné impayé à son échéance. Le non règlement est souvent lié à des difficultés de trésorerie du tiré. Le bénéficiaire face à cette situation se retourne contre celui qui lui a remis l'effet.

Dans la pratique le non paiement d'un effet de commerce à son échéance est dû :

- A l'insolvabilité du tiré à son échéance

Dans ce cas, on peut annuler l'ancien effet et créer un nouvel ; on parle dans cette situation de renouvellement d'échéance.

- Au refus de payer l'effet par le tiré

Dans ce cas on parle d'effet impayé

a- Le renouvellement des effets de commerce

Il peut arriver que le tiré ne puisse pas honorer son engagement à l'échéance ; dans ce cas, il peut aviser le tireur et lui demander de reporter l'échéance à une date plus lointaine. L'effet peut être ou non dans le portefeuille du tireur.

i. L'effet se trouve dans le portefeuille du tireur :

Si l'effet est toujours à la possession du tireur, il peut remplacer le premier par un second légèrement supérieur compte tenu des intérêts de retard et des frais occasionnés par le renouvellement.

On constatera les écritures suivantes :

- l'annulation de l'effet initial

- la création du nouvel effet au nominal du 1^{er} augmenté des intérêts de retard et des frais et à une échéance plus lointaine.

Illustration

Annulation de la traite initiale

Chez le tireur

D = 411

C = 4121

(Création de la nouvelle traite)

Chez le tireur

D = 4121

C = 411

C = 771

C = 7078

C = 443

Chez le tiré

D = 4021

C = 401

Chez le tiré

D = 401

D = 6744

D = 6312

D = 445

C = 4021

Application

Le 24 Avril le client Kaboré demande à son fournisseur Diallo de reporter au 31 mai l'effet N°E25 du 30 Avril dont le nominal est égale à 160 000 F. L'effet étant toujours en portefeuille, Diallo accepte d'annuler la traite initiale et de tirer une nouvelle augmentée des intérêts de retard au taux de 12% et des frais de 2000F.

Travail à faire : Passer les écritures nécessaires dans les deux comptabilités.

ii. L'effet n'est plus dans le portefeuille du tireur

(L'effet est à la banque ou chez un tiers)

Pour éviter l'impayé qui portera préjudice à son image et à sa crédibilité, le tireur fait une avance de fond au tiré qui lui permettra de régler la traite à l'échéance. Ensuite, il lui fait accepter une lettre de change à échéance plus lointaine augmentée des intérêts de retard calculés sur le montant de l'avance et des frais.

Les écritures à passer dans ce cas sont les suivantes :

Chez le tireur

D = 411

C = 5.

(Avance de fonds)

D = 411

C = 771

C = 7078

C = 443

(Imputation des frais)

D = 4121

Chez le tiré

D = 5.

C = 401

(Avance de fonds)

D = 6744

D = 6312

D = 445

C = 401

(Frais sur effet)

D = 401

C = 411
(Création de la nouvelle traite)

C = 4021
(Acceptation de la nouvelle traite)

Application

Le 15/02 Diallo avise son fournisseur Traoré qu'il ne pourra pas payer la traite N°R20 au 28/02 dont la valeur nominale est de 250 000 F.

Le 25/02 Traoré n'ayant plus la traite en portefeuille fait un virement bancaire à Diallo afin qu'il puisse faire face à son engagement à l'échéance. Il tire alors en couverture une nouvelle traite N°R22 au 31/03 comprenant des intérêts de retard de 2 500 F et des frais de création de 1700 FHT.

Le 28/02 Diallo dépose le chèque à la banque de domiciliation et accepte la traite.

Travail à faire : Passer les écritures dans les deux comptabilités.

b- Retour de l'effet impayé

C'est le non paiement à l'échéance des effets, le tireur n'ayant pas été prévenu de l'incapacité du tiré. La banque dans ce cas averti le tireur du non-paiement de l'effet et lui retourne l'effet.

Nous envisagerons dans ce cas deux possibilités :

- la traite a été remise à l'encaissement
- la traite a été remise à l'escompte

i. la traite a été remise à l'encaissement

La banque la retourne au bénéficiaire ; lors du renouvellement d'un autre effet, le tireur va imputer au tiré :

- les frais de retour
- les frais de protêt si cette formule avait été retenue
- les intérêts de retard
- le nominal de l'effet impayé

Les écritures à passer dans ce cas sont les suivantes :

Chez le tireur

D = 411 VN
D = 6312 Frais
D = 445 TVA
C = 512 VN
C = 521 Frais TTC
(Retour de l'effet impayé)
D = 411
C = 7078
C = 443
C = 771
(Imputation des frais)
D = 4121
C = 411
(Création nouvelle traite)

Chez le tiré

D = 4021
C = 401

(Annulation de l'effet)
D = 6312
D = 445
D = 6744
C = 401
(Constataction des frais)
D = 401
C = 4021
(Acceptation nouvelle traite)

Application

Le 01/12/2000 la banque retourne à l'entreprise KZ la traite N°Z12 impayé tiré sur le client BK. Valeur nominale 900 000F. Frais de retour 9 500 FHT.

Le 05/12/2000, une nouvelle traite a été tirée et comprend :

- le nominal de la traite impayé
- les frais de retour
- les intérêts de retard calculé au taux de 11% sur la VN du 1^{er} effet sur une période de 30 jours.

La traite a été acceptée le même jour.

Travail à faire : Enregistrer ces opérations dans deux comptabilités

ii. La traite a été négociée

La banque retourne l'effet au bénéficiaire qui se retourne contre le tireur qui réclamera à son client le montant de l'effet majoré de tous les frais engagés.

La constatation de ces opérations se fera comme suit :

→ Chez le tireur

D = 411

C = 521

(Avis de débit effet impayé)

D = 565

C = 415

(Pour solde de tout compte)

D = 4121

C = 411

C = 7078

C = 771

C = 443

(Création nouvelle traite)

Application

Le 05/12 la société SANA reçoit de sa banque un avis de débit N°20X relatif à la traite N°22 d'un montant de 240 000 F au 30/11 tiré sur son client Zongo impayé, frais d'impayé 10 500 FHT.

Le 10/12 la société tire en renouvellement une nouvelle lettre de change N°37 au 30/12 ; intérêt de retard 5500 F ; frais de renouvellement 8 250 FHT.

Travail à faire : Enregistrer ces opérations dans deux comptabilités

→ Chez le tiré

D = 4021

C = 401

(Annulation d' l'ancien effet)

D = 6312

D = 445

D = 6744

C = 401

(Frais sur effet impayé)

D = 401

C = 4021

(Acceptation nouvelle traite)

CHAPITRE N° IV : Les charges de personnel

I- Généralités

Les travaux relatifs à la paie sont souvent complexes et source de contraintes réglementaires fortes et précises.

Le personnel de l'entreprise comprend l'ensemble des personnes qui lui sont liées par un contrat de travail. Il se compose de personnel de direction et de personnel d'encadrement.

Le personnel de direction comprend les mandataires sociaux (Président – directeur général et directeur général pour les sociétés anonymes, le ou les gérant pour les sociétés à responsabilité limitée.) et les gérants salariés des SARL ou des sociétés de personnes (il s'agit de toutes personnes exerçant la fonction de gérant dans une SARL ou dans une société de personnes).

Le personnel d'encadrement comprend quant à lui :

- Les associés qui exercent des fonctions techniques (et qui sont liés à l'entreprise par des contrats de travail) ;
- Les membres de la famille de l'exploitant exerçant un emploi salarié (à l'exception de l'exploitant) ;
- Le personnel d'exécution : employés, contre maitres etc.
- Le personnel intérimaire par application du principe de la prééminence de la réalité sur l'apparence.

II- Les éléments du salaire

1 – Définition du salaire

Selon les sources historiques (1260), le mot salaire provient du « SEL ». En rémunération du travail effectué, les ouvriers recevaient une « ration de sel ». Pour le dictionnaire « le petit Robert », le salaire est la rémunération d'un travail, d'un service. Selon le droit de travail, le salaire est la contrepartie du travail effectué par l'ouvrier ou par l'employé.

Le salaire peut avoir diverses appellations :

- Salaire : c'est la rémunération perçue par les ouvriers
- Le traitement : c'est la rémunération des fonctionnaires de l'état
- Les appointements : c'est la rémunération perçue par les employés et les cadres des entreprises ;
- Les commissions : c'est la rémunération perçue par les représentants (délégués médicaux) et les intermédiaires de commerces.
- Les honoraires : c'est la rémunération versée aux agents de professions libérales exerçant à l'extérieur de l'entreprise (avocats, médecin, experts comptables etc. ...)
- La solde : c'est la rémunération due à un militaire
- Le cachet : c'est la rémunération versée à un artiste
- Les gratifications : somme d'argent remise par l'employeur au travailleur pour marquer sa satisfaction pour le travail accompli ou à l'occasion de certains événements familiaux intéressant le salarié (mariage, décès, naissance...) ; Les gratifications peuvent prendre des dénominations diverses ; primes de fin d'année, 13^{ème} mois, prime de rendement etc.....). Elles peuvent constituer de simple libéralité ou un complément de salaire. Elles deviennent complément de rémunération et donc soumis aux règles juridiques du salaire quand elles prennent leur source dans le contrat de travail. Il en est ainsi lorsque la gratification a un caractère général, constant, reposant sur un mode de calcul fixe et est exclusif de toute intention libérale.

2- Le salaire de base

C'est le salaire catégoriel tel qu'il résulte du contrat de travail. (Exception faite des primes, indemnité, gratification et autres formes de supplément de salaire) ; le salaire de base est déterminé sur la base d'une durée de travail hebdomadaire de 40 heures soit 173 heures $\frac{1}{3}$ par mois.

Salaire de base = taux horaire x 173,33

Taux horaire = $\frac{\text{salaire de base}}{173,33}$

3- Les heures supplémentaires

L'horaire normal de travail étant de 40 H par semaine, toute heure de travail effectué au-delà de cette base est réputée heure supplémentaire et rémunéré à un taux horaire supérieur au taux de base fixés par les conventions collectives interprofessionnelles.

Les majorations du taux horaire pour ce qui concerne la rémunération des heures supplémentaires sont les suivantes :

- ✓ 15% de majoration pour les heures effectuées de jours ouvrables de la 41^{ème} à la 48^{ème} heure incluses ;
- ✓ 35% de majoration pour les heures effectuées de jour ouvrable au-delà de la 48^{ème} heure
- ✓ 50% de majoration effectuées de nuit les jours ouvrables (entre 22 H et 5 H du matin)
- ✓ 60% de majoration pour les heures effectuées pendant les jours de repos hebdomadaires ou jours fériés.
- ✓ 120% de majoration pour les heures effectuées de nuit pendant les jours fériés ou jours de repos.
- Tableau récapitulatif

Taux de majoration		De jours	De nuit
Jours ouvrables	41h – 48h	15%	50%
	>48h	35%	
Jours non ouvrables (dimanche et fériés)		60%	120%

Si on ne donne pas le taux horaire, il faut diviser le salaire mensuel par 173,33 pour obtenir le taux horaire.

Exemple sur les Heures Supplémentaires

Mr Kaboré, employé d'une société de la place a réalisé les heures de travail suivantes au cours du mois de janvier 2011.

Semaines	Périodes	Heures
1 ^{ère} semaine	Du samedi 1 ^{er} 01	4 heures
2 ^{ème} semaine	Du 03 au 07	54 heures
3 ^{ème} semaine	Du 10 au 14	50 heures
4 ^{ème} semaine	Du 17 au 21	47 heures
5 ^{ème} semaine	Du 24 au 28	52 heures

1^{ère} semaine : 2 heures de jours et 2 heures de nuits

5^{ème} semaine : 2 heures de nuit jour ouvrables

Travail à faire : Déterminer le salaire de Mr Kaboré, au taux horaire de 1 500 F.

Solution

4- Les primes

Elles représentent des éléments du salaire versés à titre de gratification ou de remboursement de frais. Les primes versées à titre de gratification constituent un élément du salaire.

Exemple de PRIME :

- Primes d'ancienneté ;
- Primes de rendement ou de productivité ;
- Primes de fin d'année ;
- Primes de danger ;

13^{ème} mois, prime de vacance, de mariage etc...

NB = Les primes versées à titres de remboursement de frais n'ont pas la nature d'un salaire.

Exemple = primes de panier pour repas ; primes de transport.

5- Les indemnités

Elément d'une rémunération ou d'un salaire destiné à compenser une augmentation du coût de la vie ou à rembourser une dépense imputable à l'exercice de la profession :

- Indemnité de fonction
- Indemnité de salissure
- Indemnité de caisse
- indemnité de sujétion
- indemnité de logement
- indemnité de transport

6- Les avantages en nature

Les avantages en nature, élément de salaire en nature fournis à l'employé. Il s'agit des dépenses prises en charge effectivement par l'employeur au profit du salarié.

Les avantages en nature sont :

- frais de voyage, de congé ;
- consommation d'électricité, d'eau et de téléphone
- domesticité : gardien, jardinier, cuisinier etc....
- Logement y compris les matériels et les mobiliers
- Transport à l'exception des transports communs

L'évolution de ces avantages en nature se fait en tenant compte du montant réel des sommes mises à la charge de l'employeur.

Les avantages en nature peuvent consister dans la mise à la disposition du salarié d'actif immobilisé de l'entreprise. Dans cette hypothèse, il sera retenu une valeur forfaitaire mensuelle égal au douzième de la valeur brute du bien qui figure au bilan effectué d'un coefficient de 5% soit les $\frac{1}{240}$ de la valeur brute du bien.

Pour la domesticité, on retient la rémunération T de ces derniers

Rémunération total = salaire brut (salaire de base + indemnité) + 3% du salaire brut + 16% du salaire brut.

Ou RT = Salaire brut x 1,19.

III- Les retenues sur salaire

Elles sont dues à divers titres

1. Les cotisations sociales

Il s'agit des cotisations sociales dues aux organismes sociaux : la caisse nationale de sécurité sociale pour les agent du privé et la caisse autonome pour la retraite des fonctionnaires pour les agent de l'Etat. Ces cotisations ont pour but d'assurer aux salariés un revenu pendant leur retraite. Le taux est de 5,5% pour la CNSS applicable au salaire en espèce et cette somme ne doit pas dépasser 8% du salaire de base (y compris les sursalaires et les primes d'ancienneté s'il y a lieu) et sans excéder 33 000 F. Il est de 8% pour les agents de l'Etat.

2. Les retenues à caractère fiscal

Il s'agit essentiellement de l'impôt unique sur traitement et salaire (IUTS). L'IUTS est un impôt direct qui est déterminé et acquitté au mois le mois. C'est un impôt qui est applicable à l'ensemble des traitements publics et privés, indemnités, émoluments et salaires de toute nature.

L'article 56 du code des impôts affranchit d'IUTS un certain nombre de revenu en fonction de considérations diverses. Ce sont :

- 20% du salaire brut sans excéder 50 000 F par mois pour l'indemnité de logement ou avantage en nature correspondant ;
- 5% du salaire brut sans excéder 30 000 F par mois pour l'indemnité de fonction ou avantage en nature correspondant ;
- 5% du salaire brut sans excéder 20 000 F par mois pour l'indemnité de transport.

En cas de cumul d'indemnités et d'avantage en nature les limites ci-dessus sont appliquées à la somme global des avantages et indemnités accordés dans la rubrique concernée. De même, ces exonérations s'appliquent lorsque le salarié bénéficie d'avantage en nature en lieu et place des indemnités suscités.

Représentent des indemnités de fonction = les indemnités de suggestion, les indemnités de salissure, les indemnités de caisse.

- Les allocations familiales, allocations d'assistance à la famille, la majoration de solde ou indemnités attribuées en considération de la situation ou des charges de la famille ;
- Les pensions de retraite civiles et militaires ;
- Les traitements attachés aux distinctions honorifiques de toute nature, notamment celles à caractère civile ou militaire et l'ensemble des émoluments et indemnités parlementaire ;
- Les indemnités de licenciement au sens stricte ; ainsi les sommes versées au titre de préavis ou de congé payés sont impossibles ;
- Les appointements des agents diplomatiques et consulaires de pays étrangers pour l'exercice de leur fonction officielle au Burkina Faso.

Pour déterminer la base imposable, il est tenu compte d'un abattement forfaitaire de 20% pour les catégories supérieurs et 25% pour les autres catégories. Il s'agit d'un abattement forfaitaire pour frais et charges professionnelles. L'abattement forfaitaire vient en diminution de base impossible à l'IUTS. Les taux sont applicables aux salaires de base augmentée du sursalaire et de la prime d'ancienneté s'il y a lieu.

Les redevables ayant des charges familiales bénéficient d'un abattement d' l'IUTS en fonction du nombre d'enfants en charge.

Sont considérées comme charges à condition de ne pas avoir un revenu distinct :

- Les enfants mineurs, ou infirmes, ou âgés de moins de 25 ans lorsqu'ils poursuivent leurs études.
- Au Burkina Faso on est majeur à partir de
- Un conjoint non salarié : il n'est tenu compte que d'une épouse ou d'un époux non salarié par foyer fiscal. La veuve salariée bénéficie directement des abattements pour charges.

L'IUTS sans charge est obtenu en appliquant au salaire net imposable (toute somme inférieure à 100 F est négligée) les taux progressifs par tranche suivants :

INTERVALLE	Taux			Montant	Cumul
	Ancien	Nouveau	Actuel		
0 à 10 000	2%	1,8%	0%		
10100 à 20 000	5%	4,5%			
20100 à 30 000	10%	9%			

30100 à 50 000	17%	15,3%	12,1%		
50 100 à 80 000	19%	17,1%	13,9%		
80 100 à 120 000	21%	18,9%	15,7%		
120 100 à 170 000	24%	21,6%	18,4%		
170 100 à 250 000	27%	24,3%	21,7%		
250 100 et plus	30%	27%	25%		

L'IUTS avec charges ou IUTS net ou IUTS à payer est obtenu en diminuant l'IUTS sans charges (IUTS brut) des montants correspondants en appliquant les taux suivant à l'IUTS sans charges.

Nombre de charges	Taux
1 charge	8%
2 charges	10%
3 charges	12%
4 charges	14%
5 charges	16%
6 charges	18%
7 charges	20%

3. Les retenues diverses

Il s'agit des avances et acomptes perçues en cours de mois, des prêts consentis aux salariés par les institutions financière et autres (SBE, banque SOBCA etc.) et les oppositions de salaire rendues par décision de justice.

a) Les avances et acomptes sur salaire

L'acompte sur salaire correspond au paiement par l'entreprise à son salarié d'une partie de son salaire avant la fin du mois, qui correspondant aux heures de travail effectuées en date de la demande. Dans la mesure où ce versement correspond au paiement d'heures effectivement travaillées, il ne fait l'objet d'aucun frais de remboursement. La somme versée sera déduite du solde du salaire versé à la date habituelle (fin de mois généralement). Le montant de l'acompte est donc limité au salaire rapporté au nombre d'heures travaillées.

L'avance sur salaire est fondée sur un tout autre procédé. En effet, il s'agit d'une forme de **prêt consenti par l'entreprise à son salarié**. La somme est prêtée puisqu'elle correspond à un travail non encore effectué. Par conséquent, ce "prêt" doit faire l'objet d'un remboursement de la part du salarié. Ce remboursement est fait par le biais de retenues successives sur le salaire, dont le montant est limité au dixième de votre salaire mensuel. **Contrairement à l'acompte, le montant de l'avance sur salaire n'est pas limité.** Votre employeur peut, s'il le souhaite, vous verser une avance supérieure au montant de votre salaire mensuel. De plus, par opposition à l'acompte sur salaire, l'employeur n'est pas tenu d'accepter une avance sur salaire. Il vous faudra faire une demande d'avance sur salaire.

b) Les oppositions

Ce sont des sommes retenues sur le salaire par l'employeur en vertu d'une décision de justice ou d'un accord entre le salarié et une institution financière.

Le mécanisme de détermination de l'IUTS dû suit le schéma suivant pour le salarié du secteur privé.

a) Calcul du salaire brut imposable (SBI)

SBI = rémunération en numéraire + avantage en nature

- Rémunération en numéraire = salaire de base + indemnités + les primes + heures supplémentaires + sur salaire
- Evaluation des avantages
- Logement = $\frac{\text{valeur}}{240} = x$
- Transport = $\frac{\text{valeur}}{240} = y$
- Domesticité = salaire de base x 1,19 = z
- Factures mensuelles (eau, électricité, téléphone) = w
- Frais de congé pris en charge par l'entreprise = v

Total des avantages en nature = x + y + z + w + v

Salaire Brut Imposable = Rémunération en numéraire + avantages en nature

b) calcul de la cotisation sociale : part employé

Cotisation Sociale = Rémunération en numéraire x 5,5%

c) calcul du salaire brut ou salaire imposable (SB)

Salaire Brut = Salaire Brut Imposable – Cotisation sociale (CNSS)

calcul du salaire net imposable (SNI)

SNI = SB – Exonération – Abattement pour Frais et Formation Professionnelles

Exonérations

Indemnité de Logement = 20% du SB sans excéder 50 000 F

Indemnité de Transport = 5% du SB sans excéder 20 000 F

Indemnité de Fonction = 5% du SB sans excéder 30 000 F

ABATTEMENT = 20% ou 25% du salaire de base + sursalaire + Prime Ancienneté

d) calcul de l'IUTS sans charge ou IUTS brut. IUTS brut (confère tableau)

e) calcul de l'IUTS net ou IUTS à payer

IUTS à payer = IUTS brut – Abattement pour Charges Familiale

IV- LES CHARGES PATRONALES

Elles sont supportées par l'employeur et comprennent les cotisations sociales patronales et la taxe patronale et d'apprentissage.

1) La cotisation sociale patronale

Il s'agit de la cotisation sociale due à la CNSS par l'employeur. Elle est calculée sur la base d'un taux de 16% applicable au brut imposable.

Le taux de 16% se décompose comme suit :

— Assurance vieillesse	= 5,5%
— Risque professionnel	= 3,5%
— Prestation familiale	= 7%

2) La taxe patronale et d'apprentissage

La TPA est destinée à obliger les entreprises à participer aux charges d'apprentissage et d'enseignement technique. Au Burkina Faso la TPA fonctionne comme un impôt d'Etat puisque son montant figure dans le budget de l'état. Cependant, elle a une nature mixte parce qu'une partie de son montant est versé au service de la main d'œuvre, à travers l'ANPE. Son taux est de 3% et est applicable au salaire brut imposable.

3) La cotisation à la retraite complémentaire

Les cotisations à la retraite complémentaire sont faites par certaines entreprises pour participer à la retraite de leurs salariés afin de leur garantir une pension plus substantielle.

V- Le bulletin de paie

Le paiement doit faire l'objet d'une délivrance au travailleur d'un bulletin de paie sur lequel il a opposé sa signature. Ce bulletin de paie sur lequel il n'est pas exigé de forme particulière est obligatoirement établi quel que soit le montant ; La nature de la rémunération et la validité du contrat. Il doit contenir un certain

nombre d'indication permettant au travailleur de vérifier si ses droits ont été respectés. Par exemple : le montant brut et le montant net de la rémunération, le montant et la nature des déductions etc.....

PRESENTATION D'UN BULLETIN DE PAIE

Société :	
Bulletin de paie	
Nom :	Fonction :
Prénoms :	N° CNSS :
Profession :	Période :
Salaire de base	
Heures Suppl.	
Indemnité logement	
Indemnité Transport	
Indemnité fonction	
Primes	
Remboursements des frais	
Autres (à préciser)	
Total brut	
<u>Retenues</u>	
IUTS	
CNSS	
Avances	
Oppositions	
Autres (à préciser)	
Total retenues	
Net à payer	

VI- Le livre de paie

Il récapitule les éléments des bulletins de salaire de chaque membre du personnel ; selon les prescriptions légales, la tenue du livre de paie est obligatoire. Encore appelé registre de paie, il doit mentionner :

- la date de paiement
- le montant du paiement
- l'évaluation des avantages en nature s'il y a lieu
- le montant des retenues opérées

Le livre de paie doit être conservé par l'employeur dans l'entreprise, dans les mêmes conditions que les pièces comptable et doit être présenter sur le champ à toute réquisition de l'inspection du travail, même en cas d'absence du chef d'entreprise. Il ne doit contenir ni rature, ni surcharges. Il doit être visé par le président du tribunal de travail ou à défaut par un autre magistrat.

VII- Comptabilisation de la paye

1) Etapes d'enregistrement comptable

La comptabilité enregistre les phases suivantes à la paye :

1^{ère} étape : constatation des avances et acomptes ainsi que des avantages en nature. Ces écritures sont passées au jour le jour.

2^{ème} étape : préparation de la paye et constatation de la dette envers les bénéficiaires.

3^{ème} étape : constatation de la charge patronale à partir du 20 du mois courant ; constatation des déclarations fiscales et sociales.

4^{ème} étape : règlement des dettes salariales ;

NB : les salaires sont versés aux salariés, au plutard le 05 du mois suivant.

5^{ème} étape : règlement des sommes dues aux tiers.

2) Ecritures comptables

1^{ère} étape : versement des avances et acompte du mois

D : 4211- personnel, avances

C : 5.compte de trésorerie

(Avance sur salaire)

2^{ème} étape : constatation de la dette envers les salariés

— Rémunération non détaillée

D : 661- rémunérations directes versées au personnel national

D : 662 -rémunérations directes versées au personnel non national

C : 422- personnel, rémunérations dues

(Constatation de la rémunération due)

— **Rémunération détaillée**

D : 6611 – appointement et commission personnel national

D : 6612 – primes et gratifications

D : 6618 – autres rémunérations directes (HS)

D : 6631 – indemnité de logement

D : 6638 – autres indemnité et avantages diverses (indemnités de fonction + indemnité de transport)

C : 422 – personnel, rémunération dues

(Enregistrement de rem. Dues)

3^{ème} étape : constatation des retenues sur salaire

D : 422 – personnel, rémunération due

C : 4 211- personnel, avances

C : 4212- personnel, acomptes

C : 4231-personnel, oppositions

C : 4313- personnel, saisies arrêts

C : 4472 – IUTS

(Enregistrement des retenues sur salaire)

4^{ème} étape : constatation des charges patronales

— **Constatation de la TPA**

D : 6414 – taxe d'apprentissage

C : 4478 – autre impôt et contribution (suivant fiche de déclaration)

— **Constatation de la CNSS part employeur**

D : 6641 – charges sociales

C : 4313 – caisse de retenue obligatoire suivant appel de cotisation

5^{ème} étape : enregistrement des règlements

— **Règlement des salaires**

D : 422- personnel, rémunération due

C : 5.compte de trésorerie

(Règlement de la rémunération due)

— **Règlement Impôts et Taxes**

D : 44 72- impôts sur salaires

D : 4478 -autres impôts et contributions

C : 5.compte de trésorerie

— **règlement des cotisations**

D : 4313- caisse de retenue obligatoire suivant appel de cotisation

C : 5.compte de trésorerie

Application

CHAPITRE N° V : Comptabilité générale des entreprises industrielles

I- Les caractéristiques générales des entreprises industrielles

1) Définition

Une entreprise Industrielle est une entreprise qui vend des biens appelés produits qu'elle a fabriqués à partir des matières premières ou à partir d'autres produits qu'elle a transformés. Les biens obtenus à l'issue de ces transformations constituent la production de l'entreprise. Le cadre comptable des entreprises industrielles est le même que celui des entreprises commerciales à l'exception de certains comptes particuliers.

2) Les différentes opérations

- a) les achats de matières premières et fournitures liées
- b) la consommation des matières premières et fournitures liées
- c) l'entrée en stock des produits fabriqués
- d) l'utilisation des produits fabriqués.

II- comptabilisation des différentes opérations

1) les achats de matières premières et fournitures liées

Dans l'enregistrement comptable des achats de matières premières et fournitures liées, les entreprises industrielles utilisent surtout le compte 602 et pour les autres approvisionnements les comptes 604 et 605. On distingue deux méthodes de comptabilisation des achats.

a. Comptabilisation des achats en inventaire permanent(IP)

En inventaire permanent (IP), l'achat des matières premières et fournitures liées sont constatées par deux écritures : l'achat proprement dit et l'entrée en stocks de matières.

⇔ Achat proprement dit	
- Matières premières	- Autres approvisionnements
D 6021 : Dernier net commercial	D 604 à 608 : Dernier net commercial
D 611 : Port HT	D 611 : Port HT
D 4452 : TVA/ achat	D 4452 : TVA/ achat
D 4453 : TVA / Port	D 4453 : TVA / Port
D 4094 : Emballages consignés	D 4094 : Emballages consignés
C 4011 : Net à payer	C 4011 : Net à payer
C 773 : Montant de l'escompte	C 773 : Montant de l'escompte
⇔ Entrée en stock	
- Matières premières	- Autres approvisionnements
D : 32 : Dernier net commercial+ Port HT	D 331- : Dernier net commercial+ Port HT
C 6032 : Dernier net commercial + Port HT	C 6033 : Dernier net commercial+ Port HT

b. comptabilisation des achats en inventaire intermittent (II)

En inventaire intermittent (II), l'achat des matières premières et fournitures liées sont constatées par la seule écriture qui enregistre l'achat proprement dit. L'entrée en stocks des matières n'est pas comptabilisée parce qu'elle n'existe pas en inventaire intermittent.

2) la consommation des matières premières et fournitures liées

La consommation ou sortie des matières premières et fournitures liées est constatée au cours de l'exercice uniquement en inventaire permanent. En inventaire intermittent, la sortie des matières n'est jamais constatée. Ainsi pour constater la sortie des matières en IP, on passe l'écriture suivante :

- **Matières premières**
D 6032- Variations des stocks de matières premières et fournitures liées : cout de sortie
C 321- Stock de matières premières : cout de sortie
- **Autres approvisionnements**
D 6033- Variations des stocks d'autres approvisionnements : cout de sortie
C 331- Stock de matières consommables : cout de sortie

NB : La sortie des matières peut être valorisée soit au CMUP ou selon PEPS (FIFO) ou DEPS(LIFO)

Application

La société anonyme « Faso pièces » fabrique une pièce « P » à partir d'une matière première « M » et d'une matière consommable « N ». Durant le mois de décembre 2011, elle a réalisé les opérations suivantes :

1-12-2011 : Les stocks initiaux sont :

- Matières première M : 1000 Kg à 3100F le Kg
- Matière consommable N : 500Kg à 1500F le Kg
- Pièce P terminées : 800pièces à 3000F la pièce

5-12-2011 : Facture A N°50 du fournisseur Kabore(40110) : Achat de matière première « M » 1500Kg à 3500F le Kg, remise 4% ; port à votre charge 80 000F HT ; emballages consignés 94 400F ; TVA 18% ; le net à payer dans un mois.

7-12-2011 : Facture A N°25 du fournisseur Touré(40111) : achat de la matière consommable « N ».300Kg à 1200F le Kg ; escompte3% ; Port à votre 15 000F HT ; TVA 18% ; le net à payer contre espèces.

15-12-2011 : Consommation de matières :

- Matières premières M : 2000 Kg
- Matière consommable N : 700 Kg

Travail à faire

- 1) Présenter les factures A N°50 et A N°25.
- 2) Passer au classique de la société anonyme « Faso pièces » les opérations d'achat en II et en IP et de consommation des matières premières M et des consommable N sachant que l'entreprise pratique l'IP.

3) Entrée en stock des produits fabriqués

Les entrées en stock des produits fabriqués sont uniquement constatées en inventaire permanent par l'écriture suivante :

Le coût de production (CP)= Matières et fournitures consommées + charges de la main d'œuvre directe(MOD) + charges de la main d'œuvre indirecte (MOI) + autres charges de fabrication

Cette entrée en stock au coût de production peut concerner les produits en cours, les produits finis et les produits intermédiaires et résiduels:

- **Produits en cours**

D : 341- Produits en cours /343- Produits intermédiaires en cours /344- produits résiduels en cours

C : 7341- VS des Produits en cours

- **Produits finis**

D : 361- Stock de Produits finis

C : 736- Variations des stocks de produits finis

- **Produits intermédiaires et résiduels**

D : 371- Stock de Produits intermédiaires /372- Stock de Produits résiduels

C : 7371- VS des Produits intermédiaires /7372-VS de Produits résiduels

Application

Le 20/12/ 2011, la société anonyme « Faso pièces » constate les entrées en stocks suivantes

- Pièce P terminées : 1 200 pièces pour 4 800 000 F
- Pièce P en cours: 300 pièces pour 240 000 F
- Pièce P semi-ouvrés : 100 pièces pour 150 000 F
- Déchets et rebuts : 50 Kg pour 100 000F

Travail à faire : Enregistrer ces entrées en stock au journal de la société anonyme « Faso pièces »

4) Utilisation de la production

La production d'une entreprise industrielle est une ressource qui est comptabilisée au crédit des comptes de la classe 7.

Selon la nature des produits fabriqués ils sortent du stock pour :

- Etre vendus aux clients s'il s'agit de produits finis ou de produits résiduels.
- Etre réintégrés dans le processus de production s'il s'agit des produits en cours ou des produits intermédiaires.
- Etre immobilisés s'il s'agit d'une livraison à soi - même.

a- La vente des produits fabriqués

⇔ **Inventaire permanent**

En inventaire permanent deux écritures constatent la vente de produits fabriqués : la vente proprement dite et la sortie des stocks du magasin :

- **Vente proprement dite**

D 4111 : Net à payer

D673 : Montant de l'escompte

C7021 : Dernier net commercial

C7071 : Port HT

C 4431 : TVA/ vente

C4432 : TVA /port

C4194 : Emballages consignés

- **Sortie des stocks**

D : 73- variations des stocks de biens et de services produits : coût de sortie

C : 36- Stock de produits finis /37-Stock de produits intermédiaires et résiduels : coût de sortie

⇔ **Inventaire Intermittent**

En inventaire intermittent (II), les ventes de produits fabriqués sont constatées par la seule écriture qui enregistre la vente proprement dite. La sortie de stock des produits fabriqués n'est pas comptabilisée parce qu'elle n'existe pas en inventaire intermittent.

Application

Au cours de la dernière semaine du mois de décembre 2011, les ventes de la société anonyme « Faso pièces » sont les suivantes :

25-12-2011 : Facture V N°125 au client ZONGO (41110) : 1500 pièces à 5 000 F la pièce, remise 5% ; escompte 1% ; port à votre charge 90 000F HT ; emballages consignés 177 000F ; TVA 18% ; le net à payer contre chèque bancaire

27-12-2011 : Facture V N°126 au client FATI (41111) : Déchet et rebus : 50 Kg pour 150 000F ; escompte 1% ; TVA 18% ; le net à payer contre espèces.

Travail à faire

- 1) Présenter les factures V N°125 et V N°126
- 2) Comptabiliser les factures au journal classique de cette entreprise en II et IP.

b- Réintégration des produits intermédiaires et des produits en cours dans le processus de production

Pour constater la sortie des produits en cours et des produits intermédiaires du magasin on passe l'écriture suivante :

- **Produits en cours**

D : 7341- VS des Produits en cours

C : 341- Stock de Produits en cours /343- Produits interm. en cours/344- Produits résiduels en cours

- **Produits intermédiaires et résiduels**

D : 7371- VS des Produits intermédiaires /7372- VS des Produits résiduels

C : 371-Stock de Produits intermédiaires /372-Stock de Produits résiduels

Le coût de sorties des produits intermédiaires peut être soit le CMUP ou selon le PEPS (FIFO) ou le DEPS (LIFO). Par contre La sorties des produits en cours est valorisée au coût réel de production.

c- Sortie de stock de produits destinés à être immobilisés ou livraison à soi-même

On constate la sortie de stock si l'entreprise pratique l'inventaire permanent par l'écriture suivante :

D : 73- variations des stocks de biens et de services produits

C : 34-Stock de produits en cours

Les écritures à passer pour une production immobilisée par l'entreprise pour elle-même sont :

⇒ Constatation de la fabrication en cours

D : 2.

D : 445

C : 72

C : 443

⇒ Réception de l'immobilisation achevée

D Classa2 : cout réel de fabrication

D 4451 : Montant de la TVA récupérable calculée sur le cout réel de fabrication

C219/229/239/249 : Charge de production en cours

C721/722 : cout réel de fabrication - Charge de production en cours

C 4431 : Montant de la TVA facturée calculée sur le cout réel de fabrication

Application

Une entreprise industrielle de la place vous donne des informations suivantes :

1-1-12 stocks initiaux :

- Produits en cours : 300 unités pour 120 000F

- Produits intermédiaires en cours : 400 unités pour 360 000F

10-1-12 entré en stock de 100 unités de produits intermédiaires pour 150 000F

15-1-12 sortie en stock pour la production :

- Produits en cours pour 120 000F

- Produits intermédiaires en cours 450 unités

Travail à faire : Enregistrer les opérations dans le livre journal de l'entreprise selon les principes de l'inventaire permanent sachant que les sorties des produits intermédiaires sont faites selon le CMUP classique

Application

Le 15-6-11 la SNC FASO CONSTRUCTION entreprend de construire un bâtiment pour l'extension de ses activités pour un coût provisoire de 3 500 000 F pour elle-même.

Le 30-11-11, réception du bâtiment achevé pour un coût global de 5 000 000FHT TVA 18%

Travail à faire : Enregistrer les opérations dans le journal de la SNC.

III- Détermination du résultat

CHAPITRE N° VI : Operations portant sur les immobilisations et les ressources durables

I. Les acquisitions d'immobilisation

1. Notion d'immobilisation

Une entreprise est conduite à investir pour maintenir ou développer son activité.

Un investissement peut être réalisé dans des terrains, des équipements, des machines, des ordinateurs etc.

Ces biens sont appelés des biens d'équipement ou dans le langage comptable des « immobilisations ».

Les immobilisations sont des biens dont la consommation s'étale sur plusieurs années contrairement aux matières premières qui sont consommées au cours d'un cycle de production.

Les immobilisations sont classées selon leur origine (immobilisations acquises ou immobilisations produites) ou leur classification au bilan (immobilisations corporelles, incorporelles, financières).

- **Immobilisations corporelles** : équipements, machines, locaux utilisés dans les processus de production physique de l'entreprise,
- **Immobilisations incorporelles** (fonds de commerce, logiciels, brevets, procédés, frais de recherche et développement,...) : ensemble des moyens non matériels, savoir-faire et compétences qui permettent l'activité de l'entreprise,
- **Immobilisations financières** (titres immobilisés, titres de participation) : ce sont des titres financiers destinés à rester durablement dans le patrimoine de l'entreprise ou à permettre le contrôle d'autres entreprises.

2. Vie d'une immobilisation

Pour être « durables », les immobilisations sont néanmoins tributaires des aléas de la vie économique :

- Elles naissent ou entrent : l'entreprise acquiert les immobilisations ou les produit elle-même, à une valeur déterminée ;
- Elles servent et usent : l'entreprise les met en service et constate leur dépréciation ;
- Elles meurent ou sortent : l'entreprise les met au rebut, les détruit, les vend ou échange.

3. Valeur d'entrée d'une immobilisation

Le règlement relatif au droit comptable prescrit, en son article 38, l'enregistrement des biens au coût historique, constitué :

- Soit du « coût réel d'acquisition », en cas d'achat,
- Soit au « coût réel de production », en cas de production immobilisée,
- Soit de la « valeur d'apport » en cas d'apport en société
- Soit encore de la « valeur actuelle » en cas d'échange ou d'acquisition à titre gratuit.

a) Coût réel d'acquisition

Coût réel d'acquisition est formé :

- Du prix d'achat définitif indiqué par la facture ;
- Des « charges accessoires rattachable directement à l'opération d'achat » :
 - Frais de transport et d'assurance, droit de douane et de transit,
 - Commission, honoraires d'architecte ;
- Des « charges d'installation nécessaire pour mettre le bien en état d'utilisation » : préparation, montage et mise en route.

Il ne comprend pas les frais répétitifs en cas de cession (honoraire de notaire, droits de mutation) qui sont enregistrés par nature dans les comptes de charges.

Ces éléments s'entendent TTC si l'entreprise n'est pas habilitée à déduire la TVA, mais hors TVA dans le cas contraire.

b) Le SYSCOA définit comme suit le coût réel de production :

- Coût d'acquisition des matières et fournitures consommées,
- Charges directes de production,
- Charges indirectes de production, « dans la mesure où elles peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien ».

Il prévoit que les coûts d'acquisition et les charges de production peuvent comprendre des charges financières, mais seulement dans la mesure :

- Où le processus de production est « relativement long, de l'ordre de cinq à six mois ou plus »,
- Où le découvert ou l'emprunt présente un lien direct avec l'opération d'achat ou de production. Si l'emprunt présente « un caractère global de financement général de l'entreprise », le calcul doit être fait au prorata des achats concernés.
- c) La valeur d'apport et la valeur actuelle sont normalement précisées dans les actes correspondants. Si non, elles sont évaluées en fonction de l'utilité du bien apporté, échangé ou obtenu.

Les écritures suivantes doivent être passées lors de l'acquisition d'une immobilisation :

D = 2. Compte de l'immobilisation concernée
D = 4451 TVA récupérable / immobilisation
C = 481/5. Fournisseur d'investissement ou compte financier

Le règlement des frais de notaire et des droits de mutation ainsi que leur immobilisation se matérialisent par les écritures ci-après :

D = 6324 Honoraires		
D = 6325 Frais d'acte et de contentieux		
D = 4454 TVA récupérables sur prestation de service		
D = 646 Droit d'enregistrement		
C = 5. Compte financier		
(Règlement des frais)		
D = 201 Frais d'établissement	}	(Total des frais HT)
D = 2022 Frais d'acquisition d'immobilisation		
C = 781 Transfert de charges		
(Immobilisation des différents frais)		

Application N°1

L'entreprise Mandé a acquis un véhicule de livraison dont la facture est la suivante : Montant brut : 20 000 000 F HT ; remise 10% ; escompte 4% ; TVA 18% ; Transport HT : 1 200 000 F ; droit de douane 1 500 000 FHT ; assurance : 750 000 F ; Transit : 400 000 F HT.

Le montant net de la facture est réglé comme suit : 20% par chèque bancaire ; 30% en espèce et le reste à crédit.

Travail à faire : Calculer la valeur d'origine du véhicule puis passer l'écriture d'acquisition dans le journal classique.

II. Ressources stables

Les comptes de ressources durables sont constitués par les moyens de financement dont dispose l'entreprise de façon permanente ou durable.

Il s'agit des capitaux propres et des capitaux empruntés. Les capitaux propres résultent de la somme algébrique des comptes de capital (y compris les primes s'y rapportant et les écarts de réévaluation), de réserves, de report à nouveau, de résultat net de l'exercice, de subvention d'investissement et de provisions réglementées et fonds assimilés. la situation nette englobent la situation de l'entreprise. Les capitaux empruntés sont constitués par les dettes financières auxquelles l'entreprise a recours pour assurer le financement d'une partie au moins de ses activités.

1. Notion de capital social

Le Capital social traduit le montant des valeurs apportées par les associés. Dans les sociétés, le capital initial correspond à la valeur des apports (nature ou espèces) effectués par les associés à la création de l'entreprise tels qu'ils figurent dans les statuts. Il est divisé en actions ou parts d'une même valeur nominale. Au cours de la vie sociale, le capital peut, sur décision des organes compétents, être augmenté ou diminué pour diverses raisons, notamment : apports et/ou retraits de capital, affectation de résultats et incorporation de réserves.

Pour certaines sociétés, la loi prévoit la limitation de la responsabilité des associés à l'égard des créanciers sociaux en fixant le montant minimum du capital social.

2. Le capital personnel et le compte de l'exploitant

⇔ Le capital social

A la création de l'entreprise exploitée sous la forme individuelle, le capital initial représente le montant des apports en nature ou en espèces effectués par l'entrepreneur à titre définitif et des dettes qu'il décide d'inscrire au bilan. Ce capital initial est modifié ultérieurement par les apports et les retraits de capital ainsi que par l'affectation des résultats.

⇔ Le compte de l'exploitant

Ce compte sert à établir la situation de l'entrepreneur en ce qui concerne :

- les apports et compléments d'apports financiers et/ou de biens et services effectués à titre temporaire en cours d'exercice. Ces apports et compléments d'apports financiers peuvent consister en des versements dans la caisse ou sur un compte bancaire de l'entreprise ou en des règlements de dépenses de l'entreprise sur la trésorerie privée de l'exploitant ;
- les retraits effectués au cours de l'exercice pour son usage personnel ou celui de sa famille et dans le cadre de l'exploitation. Ceux-ci consistent en des :
 - prélèvements en nature de biens et services, objets de l'activité, qui concourent à la détermination du résultat ;
 - prélèvements financiers opérés sur un compte de trésorerie affecté à l'activité, qu'il s'agisse de prélèvements directs (retraits de fonds) ou indirects (paiement d'une dépense privée).

3. Emprunts auprès des établissements de crédit

Les emprunts et les dettes assimilées sont des ressources financières externes, contractées auprès d'établissements de crédit et/ou de tiers divers, affectées de façon durable au financement des moyens d'exploitation ou de production. Cette dette doit avoir une origine supérieure à un an. Remboursables à terme, ils participent concurremment avec les capitaux propres à la couverture des besoins durables de l'entreprise.

4. Remboursements d'emprunt

Chapitre N° VII : La préparation et le contrôle des enregistrements

Les livres comptables servent de preuve en cas de litige entre commerçants. De ce fait ils doivent être tenus avec tout le sérieux nécessaire. Pour bien enregistrer les opérations comptables il est indispensable d'effectuer au préalable la pré-comptabilisation.

I- La préparation des enregistrements

1- La pré-comptabilisation ou imputation

La pré-comptabilisation ou imputation est une technique de comptabilité primaire. Elle est dite primaire parce qu'elle intervient avant l'enregistrement comptable des opérations dans le livre journal. La pré-comptabilisation permet d'éviter au maximum les erreurs qui pourraient être commises dans le journal. Ce travail doit être réalisé par un comptable qualifié, maîtrisant parfaitement le plan comptable de l'entreprise.

a) -Principe

La Pré-comptabilisation consiste, pour une pièce à comptabiliser à :

- Rechercher les comptes à débiter avec les montants concernés ;
- Rechercher les comptes à créditer avec les montants concernés.

A ce niveau, il est nécessaire de vérifier le principe de la partie double.

b) Techniques utilisées

Il existe essentiellement deux techniques dans la pratique de l'imputation qui sont :

⇔ **Pré-comptabilisation directe sur le document de base**

Elle consiste à l'utilisation des cachets d'imputation. Ainsi pour une pièce comptable donnée, il faut apposer le cachet dans un coin dégagé du document. L'agent chargé des imputations, complète ce document en indiquant les numéros des comptes débités et crédités et leurs montants. La pièce est ensuite transmise pour la comptabilisation.

L'avantage de cette technique est d'avoir toujours les informations sur le document de base. Mais elle a pour inconvénient la surcharge des documents de base.

⇔ **Pré-comptabilisation sur fiche spéciale**

Elle consiste pour l'entreprise, à établir des fiches d'imputation. Pour une pièce donnée, elle utilise la fiche d'imputation qui est ensuite complétée par l'agent chargé de ce travail, par l'indication des numéros de comptes et des montants. La fiche est par la suite agrafée à la pièce de base et transmise à l'agent chargé des enregistrements.

Exemple de fiches d'imputation

Fiche d'imputation n°			Date réf pièce	
N° débit	N° crédit	Intitulés	Montants D	Montants C
		Contrôle partie double		
Identité et signature de l'agent				

2- La pré-totalisation

a) Définition

La pré-comptabilisation consiste en un regroupement d'opérations identiques avant leur comptabilisation dans le journal classique. Cela est surtout important pour une comptabilité manuelle. Dans une comptabilité informatisée, il n'est pas nécessaire de faire la pré-totalisation, car la machine effectuera automatiquement le total voulu.

b) Technique

De façon classique, la pré-totalisation se fait par l'intermédiaire de bordereau récapitulatif.

Exemple de bordereau récapitulatif :

BORDEREAU RECAPITULATIF DES VENTES										
FV 941 à FV 946										
Journée du 25/02										
Ref fact	Noms clients	N° au GLA	Comptes à créditer					Comptes à débiter		
			701	7071	4431	4432	4194	411	4191	673
FV 941	A	41110	75 000	10 000	13 500	1 800		100 300		
FV 942	B	41111	950 000	50 000	167 580	9 000		1 157 580		19 000
FV 943	C	41112	133 200	12 000	23 262	2 160	20 000	186 652		3 969
FV 944	D	41113	641 250	34 000	114 271	6 120	23 600	812 828		6 413
FV 945	E	41114	215 000	14 000	38 313	2 520	1 800	264 483	15 000	2 150
FV 946	F	41115	360 000	10 000	64 800	1 800	34 500	441 100	30 000	
	Totaux		2 374 450	130 000	421 725	23 400	89 900	2 962 943	45 000	31 532
	Contrôle		3 039 475					3 039 475		

BORDEREAU RECAPITULATIF DES ACHATS									
FA 48 à FA 50									
Journée du 25/02									
Ref fact	Noms Frs	N° au GLA	Comptes à débiter				Comptes à débiter		
			601	611	4452	4453	401	773	
FA 48	A	40110	248 000	18 000	44 640	3 240	313 880		
FA 49	B	40111	380 000	20 000	67 716	3 600	467 516	3 800	
FA 50	C	40112	484 120	24 000	86 270	4 320	593 869	4 841	
	Totaux		1 112 120	62 000	198 626	11 160	1 375 265	8 641	
	Contrôle		1 383 906				1 383 906		0

II- Le contrôle des enregistrements

CHAPITRE N° VIII : La pratique de la division des comptes

I- Principes de la division des comptes

1) Les comptes de tiers (Clients, Frs etc.)

Le chef d'entreprise a besoin de connaître en permanence :

- Sa dette ou sa créance envers chacun des tiers.

Pour ce faire, il va tenir une comptabilité de premier degré qui consiste à ouvrir un compte (individuel) pour suivre la situation de chaque client et de chaque fournisseur.

L'ensemble de ces comptes individuels ou compte analytique forme le grand livre auxiliaire.

- Le montant total de ces créances sur les clients, de ses dettes envers les fournisseurs.

Pour satisfaire cette exigence, il va falloir tenir une comptabilité de second degré qui consiste à ouvrir un compte collectif pour les clients et un compte collectif pour les fournisseurs. L'ensemble de ces comptes sont groupés dans le grand livre général.

2) Les autres comptes

L'obtention simultanée d'une analyse et d'une synthèse est également souhaitable en d'autres comptes de situation ou de gestion. En effet lorsque les précisions qu'ils fournissent sont nécessaires à la gestion de l'entreprise, on peut être conduit à créer des comptes détaillés.

Exemple : Division du compte 701-vente de marchandises :

- 70101-Vente de marchandises A
- 70102-Vente de marchandises B
- 70103-Vente de marchandises C
- 70104-Vente de marchandises D
- 70105-Vente de marchandises E

II- La technique de la division des comptes

1) La ventilation verticale ou en profondeur

A partir des documents de base, on fait le pré comptabilisation pour obtenir les totaux des clients et des fournisseurs. Seuls les comptes collectifs sont inscrits au journal. A partir de ces comptes collectifs on fait le report dans le grand livre.

Partant des documents de base également, on fait les reports dans le grand livre auxiliaire.

En résumé, les opérations enregistrées au journal font dès lors l'objet d'un double report :

- Dans les comptes collectifs du grand livre général
- Dans les comptes individuels du grand livre auxiliaire.

Application

L'entreprise Alpha a effectué les opérations suivantes :

01/01/2000-Achat de marchandises à crédit chez le fournisseur Zongo, facture N°A23, MB : 500 000FHT, port HT 20 000F, emballages 39 000F, TVA 18%.

01/01/2000-Facture N° A24 de Yaméogo des marchandises d'une valeur de 200 000FHT, TVA 18%.

03/01/2000-Facture de vente N°V79 à Dabiré de marchandises d'une valeur de 100 000FHT, TVA 18%.

04/01/2000- Facture de vente N°V80 à Sana de marchandises d'une valeur de 250 000FHT, TVA

06/01/2000-Facture d'avoir N°78 à Sana pour retour de marchandises d'une valeur de 45 000FHT, TVA 18%.

Travail à faire :

- 1) Présenter les opérations au journal
- 2) Reporter les opérations au grand livre général
- 3) Reporter les opérations au grand livre auxiliaire des clients et fournisseurs.

2) Ventilation horizontale

Les comptes du grand livre général peuvent éventuellement être ventiler horizontalement de manière à fournir au chef d'entreprise des renseignements synthétiques et analytiques.

Par exemple le compte :

- **63 Services extérieurs b**
- 631 Frais bancaires
- 6311 Frais sur titres (achat, vente, garde)
- 6312 Frais sur effets
- 6313 Location de coffres
- Etc.
- Ou le compte
- **70 ventes**
- 701 ventes de marchandises

- 701101 ventes de marchandises A
- 701102 ventes de marchandises B
- 701103 ventes de marchandises C
- 701104 ventes de marchandises D

Le compte 701-Ventes de marchandises peut autrement être présenté comme suit :

Date	Libelles	701-Vente de marchandises		A	B	C	D
		Débit	Crédit	701101	701102	701103	701104

Application

Présenter le compte 701 vente de marchandises en ventilation horizontal sachant qu'au début du mois de janvier le solde est de 600 000F dont 400 000 pour la marchandise A et le reste pour D :
15/01/2000-Facture de vente N°V70 à Koné. Marchandises A d'une valeur de 600 000FHT et Marchandises C d'une valeur de 200 000FH.

17/01/2000- Facture de vente N°V80 à Sana. Marchandises D : 250 000FHT et Marchandises A : 210 000FHT.

06/01/2000-Facture de vente N°90 à Banna. Marchandises B d'une valeur de 405 000FHT et Marchandises C d'une valeur de 400 000FHT.

TVA : 18%.

CHAPITRE N° IX : Le système centralisateur

I- Principe:

Le principe fondamental de ce système est la subdivision du travail en deux étapes essentielles:

- Une comptabilité auxiliaire dans laquelle les opérations sont enregistrées quotidiennement dans les journaux auxiliaires (JA), les reports sont ensuite effectués dans les comptes individuels c'est-à-dire dans les grands livres auxiliaires (GLA),
- Une comptabilité centralisatrice ou générale: d'une façon périodique, les journaux auxiliaires(JA) sont totalisés et centralisés dans le journal appelé «journal général» (JG). Les reports sont ensuite effectués dans le grand livre général (GLG). Cette étape correspond au retour dans le système de base qui est le classique.

II- Organisation:

Dans ce système, le journal est subdivisé en journaux auxiliaires (JA). Chaque journal auxiliaire enregistre des opérations de même nature. La création des JA est fonction des besoins de l'entreprise. Ainsi on peut avoir les journaux suivants:

- JA de caisse: qui va enregistrer toutes les opérations concernant la caisse
- JA de banque: qui enregistre les opérations concernant la banque. Un (1) JA pour chaque compte bancaire de l'entreprise (si l'entreprise a plusieurs comptes en banque).
- JA des ventes: qui enregistre toutes les opérations de ventes
- JA des achats: qui enregistre tous les achats effectués par l'entreprise
- Etc.....

1- Les documents de base

Après les imputations des pièces, elles sont classées par nature en fonction des JA créées par l'entreprise. Chaque lot de pièces concernera un JA précis.

2- Centralisation des JA:

Cette étape consiste à enregistrer tous les JA arrêtés dans le même journal appelé «journal général». Chaque JA nécessitera donc un article dans le journal général. Après cette étape, le reste de la procédure est identique à celle du système classique.

III- Les Journaux auxiliaires(JA)

1- Présentation des journaux auxiliaires:

a- Le JA des Opérations Diverses (JA des OD)

Compte tenu de l'absence de compte support, le JA est présenté de la même façon que le journal classique. Pour tenir ce JA, on effectue un dépouillement qui consiste à regrouper tous les comptes identiques du débit et tous les comptes identiques du crédit. Tous les articles du JA sont centralisés par un seul article avec tous les comptes du débit et tous les comptes du crédit.

b- Les autres JA spécifiques:

Ces JA sont créés compte tenu d'un compte principal appelé «compte support» qui donne son nom au JA. Exemple le JA de caisse a pour compte support le compte «571 caisse», le JA des ventes de marchandises a pour compte support le compte «701 vente de marchandises», etc....

La présentation est sous forme de tableau qui peut être comme suit:

Journal auxiliaire de

Dates	Réf	Libellés	Comptes à débiter				Comptes à créditer				
			n°	n°	Divers		n°	n°	n°	Divers	
					Sommes	n°				Somme	n°

2- Fonctionnement des JA.

a- Le JA des achats

En principe, ce JA enregistre tous les achats de l'entreprise (marchandises, fournitures, services, les immobilisations etc.). Pour éviter de le rendre trop lourd, il est conseillé en théorie, de le subdiviser. Ainsi, on pourrait avoir :

- Un JA des achats de marchandises : ce JA enregistre tous les achats de marchandises c'est-à-dire au comptant et à crédit. Compte tenu de la division des tâches, le compte 401 « fournisseur » est utilisé pour la contrepartie. Ce n'est pas la peine de considérer le compte 588 autres virements.
- Un JA des matières premières (pour le cas de l'entreprise industrielle)

Pour les autres achats, on peut les enregistrer dans le JA des OD

Application :

La SONACEB a installé le système centralisateur et utilise les JA suivants:

- Tous les JA de trésorerie débit et crédit
- JA des ventes de marchandises
- JA des achats de marchandises

- JA des OD

Durant la première semaine du mois de mars 2006, elle a réalisé les opérations:

- 1/03/06: Facture N° V012 pour vente de marchandises montant HT 500 000, TVA18%,
- 2/03/06: retrait de la banque pour la caisse de menues dépenses 500 000.
- 3/03/06: Vente de marchandises contre espèces 120 000 HT, TVA 18%.
- 3/03/06: Facture d'achat de marchandises 1250 000 HT, TVA 18%,
- 3/03/06: Reçu avis de crédit de la BCB pour virement d'un client 200 000.
- 4/03/06: Achat de timbres-poste en espèces 50 000
- 4/03/06: Ventes de marchandises contre espèces de la journée: 590 000 TTC
- 4/03/06: Transfert des recettes de la caisse à la BCB 300 000, à la BIB 500 000.
- 5/03/06: Retour du quart des marchandises du 3/03/06 pour défaut de qualité facture AV 045.

Travail à faire:

- Enregistrer les opérations ci-dessus dans les différents JA concernés.
- Effectuer les centralisations dans le journal général à la date du 5/03/06.

Remarque : Utilisation des comptes de virements internes

Lorsqu'une même opération concerne deux comptes supports c'est-à-dire deux JA, on remarque que la même opération est enregistrée deux fois. Pour résoudre ce problème on utilise les comptes de virements internes «compte 58 virements internes». Ainsi dans chacun des JA, en contrepartie du compte support, on utilise le compte 58. Ce compte est en même temps débité dans l'un des JA et crédité dans l'autre JA du même montant, il est donc soldé.

Exemple 2 : versement d'espèces en banque 500 000f

Cette opération concerne le JA de caisse-dépenses et le JA de banque-débit.

Comptabilisation :

- dans le JA de Caisse-dépenses on passera l'article suivant

Débit : 58. virements : 500 000

Crédit : 571 caisses : 500 000

- dans le JA de Banque-débit, on aura l'écriture suivante

Débit : 521 banques : 500 000

Crédit : 58 virements : 500 000

Le SYSCOA a prévu 2 comptes de virements internes :

- le compte 585 virement de fonds : ce compte sera utilisé comme intermédiaire en cas de transfert de fonds d'un compte de trésorerie vers un autre compte de trésorerie. Exemple retraits de la banque ou des CCP, virements de fonds de la banque vers les CCP ou inversement
- le compte 588 autres virements internes : il sera utilisé en cas de nécessité. L'entreprise pourra en cas de besoin subdiviser ce compte en sous comptes.

3- Centralisation périodique

A la date choisie de centralisation (semaine, quinzaine, mensuel), on arrête tous les JA en totalisant les colonnes de chaque comptes. A ce niveau aussi, il faut respecter la partie double. Ainsi, le total des sommes débitées = total des sommes créditées.

En ce qui concerne la colonne « divers » et le JA des Opérations Diverses (JA des OD), il est nécessaire de procéder à un dépouillement des comptes mouvementés afin de pouvoir faire des regroupements

Après les totalisations, chaque JA doit être centralisé dans le journal général qui n'est rien d'autre que le journal classique déjà étudié. Ainsi chaque JA représentera une écriture dans le journal général. On aura donc : Ainsi chaque JA tenu sera concrétisé par un article.

4- Regroupement des JA

Au lieu de faire deux JA par compte de trésorerie, l'entreprise peut présenter un seul JA par compte de trésorerie. Ainsi on aura :

- JA unique de caisse : il comprend une partie pour les recettes et une partie pour les dépenses ;
- JA unique de banque : il regroupe les sorties et les entrées de fonds dans la banque ;
- JA unique de CCP : il regroupe aussi les sorties et les entrées de fonds des CCP.

Il est même possible de faire un seul JA pour les trois comptes de trésorerie : on parlera de JA unique de trésorerie.

Exemple : le JA unique de caisse peut se présenter comme suit :

Comptes à débiter				Comptes à créditer				Dates	Libellés	comptes à débiter				comptes à créditer			
divers		585	401	divers		773	571			571	673	Divers		411	585	divers	
n°	somme			n°	Somme							somme	n°			somme	n°
									TOTAUX								

TITRE N°II LES TRAVAUX DE FIN D'EXERCICE

CHAPITRE N° I : Généralités sur les travaux de fin d'exercice

L'année écoulée, nous avons préparé les états financiers à partir de la balance générale de vérification en fin d'année. Nous posons donc l'hypothèse que les comptes correspondaient à la réalité en fin d'exercice.

Mais le caractère continu des opérations dans l'entreprise fait que les comptes ne peuvent suivre les transformations continues que subissent les valeurs de l'entreprise. En conséquence, les états seraient inexacts ; il faudra donc ajouter une étape de régularisations des comptes à notre cycle comptable. Cette étape de régularisation des comptes est appelée travaux de fin d'exercice ou travaux d'inventaire.

I- Principe

Toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant doit contrôler par inventaire, au moins une fois tous les douze (12) mois, l'existence et la valeur des éléments d'actifs et de passifs du patrimoine de l'entreprise.

L'inventaire est un relevé de tous les éléments d'actif et de passif au regard desquels sont mentionnés la qualité et la valeur de chacun d'eux à la date d'inventaire.

Les opérations d'inventaire permettent de respecter les principes d'image fidèle du patrimoine, d'indépendance des exercices et mesure de prudence pour l'établissement des comptes annuels (Bilan, compte de résultat, TAFIRE et les états annexes).

Les travaux d'inventaire consistent à évaluer, vérifier, apprécier et prévoir.

II- Pratique de l'inventaire extra-comptable

Travaux hors comptabilité, l'inventaire extra-comptable constitue une étape très importante dans la recherche de la fiabilité des documents de synthèse (soldes caractéristiques de gestion, tableau de passage, bilan etc.). Il consiste à contrôler physiquement tous les biens et les dettes de l'entreprise.

Compte tenu du caractère prépondérant que revêt cette étape, sa réalisation nécessite parfois l'intervention de personnes extérieures à la comptabilité, voir même à l'entreprise.

L'inventaire extra-comptable doit permettre de déterminer les éléments constitutifs de la situation réelle de l'entreprise. La valeur de ces éléments selon leurs états.

Les diverses constatations issues de l'inventaire extra-comptable seront consignées dans des tableaux appelés états d'inventaires et serviront de document de base aux régularisations à faire pour chacun des éléments concernés.

- 1) Inventaire des immobilisations
- 2) Inventaire des stocks
- 3) Inventaire des créances et des dettes
- 4) Inventaire des effets de commerce
- 5) Inventaire des titres
- 6) Contrôle de la trésorerie

III- La chronologie des travaux de fin d'exercice

Les travaux de fin d'exercice se déroulent dans l'ordre suivant :

- Etablissement de la dernière balance mensuelle des comptes appelée balance avant inventaire,
 - Inventaire extra-comptable
 - Ecritures de régularisation
 - Balance après inventaire
 - Présentation des états financiers de synthèse
- 1) Balance avant inventaire,

La balance avant inventaire sert de base aux régularisations d'inventaire. C'est celle qui est établie avant que les écritures de régularisation ne soit passées.

2) L'inventaire extra-comptable

Ces travaux consistent à **recenser et à évaluer** tous les éléments du patrimoine de l'entreprise en effectuant un **inventaire physique ou réel** et à les regrouper dans le **livre d'inventaire** :

- L'inventaire physique des stocks,
- Recensement des immobilisations,
- Etat des créances,
- Etat des dettes,
- Etat du portefeuille de titres,
- Etat des effets
- Situation de caisse,
- Contrôle des disponibilités en banque, ...

3) Les écritures de régularisation

Elles permettent de mettre la comptabilité en harmonie avec la réalité : amortissements, provisions, ajustement des comptes de gestion et des stocks etc.

Elles ont pour objet :

- De reporter dans les comptes les conséquences des évaluations précédentes (comptabilisations des variations de stocks, enregistrements des amortissements et des provisions).
- De rattacher les charges et les produits à l'exercice qui convient (l'ajustement des charges et des produits).

4) La balance après inventaire

La balance après inventaire est celle qui est établie après que les écritures de régularisations aient été passées. C'est sur la base de cette balance que les états financiers seront établis.

5) Les états financiers de synthèses

A l'issue de l'établissement de la balance après inventaire les tâches ci-après seront exécutées dans l'ordre suivant :

- Clôture des comptes de gestion (charges et produits) de l'exercice par **virement au compte « 12. Résultat de l'exercice »**.
- Etablissement du **Compte de Résultat** de l'exercice et calcul du résultat de l'exercice.
- Présentation de la **balance de clôture** regroupant tous les comptes non soldés et le compte « 12 Résultat de l'exercice » indiquant soit :

- un bénéfice compte 120 Résultat de l'exercice (solde créditeur) : Bénéfice,
- ou une perte compte 129 Résultat de l'exercice (solde débiteur) : Perte.

Tous les comptes de gestion étant soldés, cette balance ne regroupe que des comptes de bilan, des classes 1 à 5 dont le compte Résultat de l'exercice

- Présentation du **bilan comptable** à la fin de l'exercice.
- Présentation des tableaux de **l'annexe** (*état des immobilisations, état des amortissements, état des provisions, état des échéances des créances et des dettes, ...*).
- **Détermination du résultat au bilan puis contrôle du résultat comptable de l'exercice.**
- **Clôture** des livres comptables au titre de l'exercice. C'est une opération irréversible qui empêche tout accès à la comptabilité au titre de l'exercice clos définitivement.

Selon l'article 123-22 « Les documents comptables et les pièces justificatives sont conservés pendant 10 ans. »

CHAPITRE N° II : Les amortissements

I. Généralités

1) Notion d'amortissement

Le système comptable OHADA définit l'amortissement comme suit :

« L'amortissement est la constatation comptable obligatoire de l'amortissement de valeur des immobilisations qui se déprécient de façon certaine et irréversible avec le temps ou en raison du changement des techniques, de l'évolution des marchés ou de autre cause. »

Il précise : « l'amortissement consiste à répartir le coût du bien sur sa durée probable d'utilisation selon un plan défini. »

2) Les rôles de l'amortissement

a) Rôle économique

L'amortissement est une charge fictive (non suivie de dépense) dont la comptabilisation a pour but de permettre à l'entreprise de compenser la dépréciation des immobilisations en affectant des sommes déterminées, en dotation à un compte dit d'amortissements.

b) Rôle financier

Le montant global des amortissements est une « ressource interne » susceptible de devenir une source d'autofinancement d'immobilisations nouvelle pour l'entreprise.

c) Rôle comptable

La constatation des amortissements entraîne une augmentation des charges, donc une diminution du bénéfice fiscal et par conséquent une diminution de l'impôt sur le résultat.

3) Terminologie

a) Valeur d'origine ou la base amortissable

C'est la valeur d'acquisition ou valeur d'entrée de l'immobilisation dans le patrimoine.

⇔ Immobilisation achetée

$V_o = \text{Prix d'acquisition} + \text{divers frais d'acquisition}$

Les divers frais d'acquisition peuvent être : transport ; assurance ; droit de douane ; frais de transit ; commission et honoraire d'architectes.

NB : les frais honoraires de notaire, les frais d'acte et droits fiscaux de mutation qui sont enregistrés dans les comptes de charges par nature ne seront pas prise en compte dans la détermination du coût d'entrée.

Ils seront donc enregistrés puis immobilisés dans les comptes 201 « frais d'établissement » 202 « frais d'acquisition d'immobilisation ».

Les écritures suivantes doivent être passées lors de l'acquisition d'une immobilisation :

D = 2. Compte de l'immobilisation concernée

D = 4451 TVA R / immobilisation

C = 481/5. F/R d'investissement / compte financier

Le règlement des frais de notaire et des droits de mutation ainsi que leur immobilisation se matérialisent par les écritures ci-après :

D = 6321 Commission et courtage sur l'achat

D = 6324 Honoraires

D = 6325 Frais d'acte et de contentieux

D = 4454 TVA R/ prestation de service

D = 6406 Droit d'enregistrement

C = 5. Compte financier

D = 201 Frais d'établissement
D = 202 Frais d'acquisition d'immobilisation
C = 781 Transfert de charges

- ⇔ Immobilisations fabriquées par l'entreprise elle-même est valorisée au coût réel de production qui s'obtient à partir des charges de fabrication :
 - Matières et fournitures consommées, charges directes et indirectes de production.
 - Charges financières relative à un processus de production relativement long (+ de 5 mois).
- ⇔ Pour les immobilisations faisant l'objet d'un apport en société, la valeur d'entrée retenue est la valeur d'apport.
- ⇔ S'il s'agit d'échange ou d'acquisition à titre gratuit c'est la valeur actuelle qui sera retenue.

Remarque

- ✗ *Cas particuliers de bases amortissables :*
 - ***véhicules de tourisme : coût d'acquisition TTC*** car la TVA n'est pas déductible ou récupérable.
 - ***véhicules utilitaires : coût d'acquisition HT*** car la TVA est déductible ou récupérable.
- ✗ *Cas des biens amortissables dont la valeur résiduelle en fin de période d'amortissement est « significative et mesurable ».*

Lorsque cette valeur résiduelle est connue avec précision, la **base amortissable est égale à la valeur d'origine diminuée de la valeur résiduelle.**

b) Date d'acquisition, date de mise en service.

La date d'acquisition est la date de facturation ou de livraison ; elle ne coïncide pas nécessairement avec la date de mise en service.

La date de mise en service est celle à partir de laquelle l'immobilisation entre dans le processus de production.

Selon le système d'amortissement retenu, le point de départ du calcul des amortissements peut être :

- Le premier jour du mois d'acquisition (système dégressif)
- La date de mise en service ou la date d'acquisition (système linéaire et système accéléré).

c) Durée d'utilisation prévue

Elle est fixée par l'entreprise et peut être inférieure à la durée de vie normale prévue. Selon les usages de la profession les durées admises par la pratique sont les suivantes :

- Bâtiments à usage commerciale et industriel : 20 à 33 ans et 4 mois
- Bâtiments à usage d'habitation : 50 à 100 ans
- Matériel : 6 à 10 ans
- Mobilier de bureau et logement : 10 ans
- Brevets : 5 à 20 ans
- Matériel de bureau : 4 à 10 ans
- Matériel de transport : 3 à 5 ans
- Frais immobilisés : 2 à 5 ans

Connaissant le taux d'amortissement linéaire nous pouvons déterminer la durée d'utilisation prévue du bien.

$$\text{Durée d'utilisation } N = \frac{100}{t}$$

d) L'annuité d'amortissement (a)

L'annuité d'amortissement d'une immobilisation est le montant de l'amortissement pratiqué à la fin d'un exercice donné.

$$a = \frac{VO \times t}{100} \text{ ou } a = \frac{VO}{N} \text{ avec } N = \text{la durée de vie probable}$$

$a = \frac{V_0}{N}$ est utilisée pour l'amortissement linéaire

e) La valeur comptable net ou valeur résiduelle (VCN)

C'est la différence entre la V_0 et le montant total de l'amortissement déjà pratiqué sur une immobilisation. Si nous appelons VCN ou VNC la valeur net ; V_0 la valeur d'origine ; A le cumul des amortissements (total des amortissements déjà pratiqué) on aura :

$$VCN = V_0 - A$$

f) Le taux d'amortissement

Pour calculer l'annuité d'amortissement on multiplie la V_0 ou VCN par 1 taux appelé taux d'amortissement. Le taux est souvent exprimé sous forme de fraction. Il est obtenu en divisant 100 par la durée d'utilisation s'il s'agit d'un taux constant (amortissement linéaire ou normal).

$$\text{Taux d'amortissement} = \frac{100}{N} \text{ avec } N \text{ en année}$$

$$\text{Ou } t = \frac{1200}{n} \text{ avec } n \text{ en mois}$$

S'il s'agit d'un taux dégressif on multiplie le taux linéaire par un coefficient retenu par la législation fiscale.

Taux dégressif d'amortissement (td) = Taux d'amortissement linéaire (tl) X coefficient.

Application N°1

L'entreprise Mandé a acquis un véhicule de livraison dont la facture est la suivante : Montant brut = 20 000 000 F HT ; remise 10% ; escompte 4% ; TVA 18% ; Transport HT = 1 200 000 F ; droit de douane 1 500 000 F ; assurance = 750 000 F ; Transit = 400 000 F HT.

Le montant net de la facture est réglé comme suit : 20% par chèque bancaire ; 30% en espèce et le reste à crédit.

Travail à faire : calculer la valeur d'origine du véhicule puis passer l'écriture d'acquisition dans le journal classique.

Application N°2

Une entreprise acquit un camion pour 7 000 000 F HT ; droit de douane 2 100 000 F ; droit de mutation et frais d'immatriculation 400 000 F ; frais honoraire du notaire 420 000 F HT ; commission et courtage 236 000 F TTC. TVA 18%.

Travail à faire :

- 1) Détermination la V_0 du camion
- 2) Enregistrer ces écritures au journal sachant que :
 - L'acquisition a été réglée au comptant contre espèce par 60% et le reste à crédit.
 - Les droit de douane, de mutation et frais d'immatriculation par chèque bancaire.
 - Les frais de notaire et la commission et courtiers par chèque postal.
 - Immobiliser les frais d'acquisition.

Application N°3

Pour l'acquisition d'une machine, une entreprise verse le 05/04/02. Une avance de 7 000 000 F par chèque bancaire pour la commande. Le 10/07/02, elle reçoit de son fournisseur une facture indiquant : Machine = 15 000 000 F HT ; avance déduite = 7 000 000 F ; net à payer 8 000 000 F. Le 15/08/02, réception de la facture du transitaire = droit de douane et frais de transit sur machine 7 020 000 F HT ; TVA 18%. Nous réglons par chèque bancaire.

Travail à faire :

- 1- Déterminer la V_0 de la machine.
- 2- Enregistrer ces opérations au journal classique

II. Les systèmes d'amortissement

Il n'existe pas de méthode parfaite permettant de calculer avec exactitude la dépréciation des immobilisations. Cependant, le SYSCOA a retenu 3 systèmes :

A- Le système d'amortissement linéaire ou constant

L'amortissement linéaire est l'un des modes de calcul autorisés par la législation fiscale. C'est le système d'amortissement de « droit commun », ce qui signifie que toutes les immobilisations amortissables peuvent être amorties légalement suivant ce régime.

1- Principe

- L'annuité pratiquée est la même durant toute la durée de vie de l'immobilisation
- Pour les biens acquis en cours d'exercice le 1^{er} amortissement est calculé au prorata temporis ce proportionnellement au temps passé, par l'immobilisation dans l'entreprise au cours de l'année d'acquisition. Ce calcul s'effectue sur la base d'une année de 360 jours (12 mois de 30 jours).
- Quand un bien est acheté à une date comprise entre le 1^{er} et le 30 du mois en cours d'exercice, on aura un exercice complémentaire pour que le bien soit totalement amorti. Cette dernière annuité est aussi calculée au prorata temporis c'est-à-dire proportionnellement au nombre de mois restant à amortir.

NB : Les frais d'immobilisation font exception à cette règle car ils sont amortis suivant un certain nombre d'années. Ce qui signifie que même s'ils sont engagés au cours d'exercice on aura une annuité complète et un prorata d'amortissement.

2- Formule

Soient :

Vo = Valeur d'origine

a = Annuité

N = Durée de vie prévue

n = temps d'amortissements

$$t = \frac{100}{N}$$

$$a = \frac{Vo \times t}{100} \text{ (en année)}$$

$$a = \frac{Vo \times t \times n}{100} \text{ (avec n en mois)}$$

$$a = \frac{Vo \times t \times n}{3600} \text{ (avec n en jours)}$$

3- Tableau d'amortissement ou plan d'amortissement

Chaque immobilisation amortissable fait l'objet d'un plan d'amortissement ou tableau d'amortissement prévisionnel des annuités d'amortissement.

Ce tableau met en évidence notamment :

- La valeur d'entrée ou Vo
- Les annuités d'amortissement successives
- Les cumuls d'amortissements
- Les valeurs comptables nettes successives.

B- Le système d'amortissement accéléré

Le code général des impôts stipule :

« Pourront faire l'objet d'un amortissement accéléré, les matériels et outillages neufs remplissant à la fois la double condition :

- Etre utilisés exclusivement pour les opérations industrielles de fabrication, de manutention, de transport ou d'exploitation agricole ;
- Etre utilisables 5 ans ou plus »

a) Principe

Dans le cadre de l'amortissement accéléré, le taux demeure constant et la première annuité se calcule comme suit :

- Pour les biens acquis en début de période la première annuité sera doublé ce qui réduit la durée d'utilisation prévue d'une année entière.
- Pour les biens acquis en cours de période, la première annuité sera calculé en tenant compte non seulement du prorata temporis mais aussi d'une annuité complète.

b) Formule

Pour l'obtention de la première annuité on applique ce qui suit :

$$A_1 = \frac{VO_{xt}}{100} \times 2 \text{ Pour les biens acquis en début de période ou}$$

$$A_1 = \frac{VO_{xt}(n+12)}{1200} \text{ Pour les biens acquis en cours de période avec } n \text{ en mois ou}$$

$$A_1 = \frac{VO_{xt}(n+360)}{36000} \text{ Pour les biens acquis en cours de période avec } n \text{ en jours}$$

C- Le système d'amortissement dégressif

Dans ce système, la dépréciation est plus forte en début qu'en fin du bien concerné. L'amortissement dégressif est aussi autorisé par l'administration fiscale dans les conditions suivante :

- Le bien doit être acquis à l'état neuf.
- La durée probable d'utilisation doit être supérieure ou égale à 3 ans
- Le bien doit être un bien d'équipement autre que les immeubles d'habitation, les chantiers, les locaux servants à l'exploitation de la profession.

a. Principe

- L'annuité est obtenue en multipliant le taux d'amortissement par la V_0 de la première année puis par la VNC pour toutes les autres années.

- Si le bien a été acheté en cours de période de la première annuité sera calculé au prorata temporis proportionnellement au nombre entier de mois d'utilisation pour la première année (le mois d'acquisition est-elle prise en compte quel que soit la date d'acquisition du bien). La première annuité plus que les autres annuités, c'est le nombre d'annuité (nombre d'année d'amortissement) correspond toujours au nombre d'exercice c'est-à-dire qu'il n'y a pas d'exercice complémentaire pour les biens acquis en cours de période.

- Lorsque l'annuité d'amortissement dégressif devient inférieure à l'annuité obtenue en divisant la VNC par le nombre d'année restant à amortir, on a la possibilité de choisir l'annuité la plus forte.

En d'autres termes, dès lors que l'on constate que le taux constant trouvé en divisant 100 par le nombre d'année restant à amortir est supérieur au taux dégressif on utilise le taux constant pour le calcul de l'annuité et non le taux dégressif.

Ainsi à l'avant dernière année le taux sera de 50% et à la dernière il sera de 100%.

b. formules

Le taux d'amortissement dégressif est obtenu en multipliant le taux constant par un coefficient préalablement définis en tenant compte de la durée d'utilisation de l'immobilisation, les coefficients sont :

Durée	[3 ; 4]	[5 ; 6]] 6 ; +infinie [
Coefficient de dégressivité	1,5	2	2,5

Donc on a :

$$td = tl \times \text{coefficient}$$

$$a_1 = \frac{VO_{xtd}}{100} \text{ ou } a_1 = \frac{VO_{xtdxn}}{1200} \text{ avec } n \text{ en mois}$$

Avec V_0 = valeur d'origine

td = taux dégressif

VCN = valeur comptable nette

$$A_2 \dots \dots \dots a_n = \frac{VCNxt d}{100}$$

a = annuité

N = durée d'utilisation prévue

tl = taux linéaire

Applications

- 1) Compléter le tableau suivant :

N	100/n = tl	Taux dégressif
3 ans		
3 ans 9 mois		
5 ans		
5 ans 7 mois		
6 ans		
6 ans 6mois		
8 ans		
10 ans		

- 2) – Pour une durée de vie n = 4 ans
Calculer le taux d'amortissement linéaire et le taux d'amortissement dégressif de cette immobilisation.
- 3) – Soit une voiture acquise à 15 000 000 le 26/04/2002 et amortissable suivant le système dégressif en 5 ans
- calculer le taux dégressif
- calculer l'annuité 2002
- 4) – Une machine acquise le 07/06/2006 est amortissable selon le système dégressif sur 5ans
- calculer l'annuité de 2006 sachant que sa $V_0 = 18\,000\,000$

c. Le plan d'amortissements dégressif

Exemple N°1

Présenter le tableau d'amortissement dégressif d'un véhicule acquis le 01/01/02 par 15 000 000 et amortissable selon le système dégressif sur 5 ans.

$V_0 = 15\,000\,000$ FHT

Durée d'utilisation = 5 ans

Date d'acquisition = 01/01/02

$$tl = \frac{100}{5} =$$

$$td = tl \times 2 =$$

Tl	Période	(vo) vnc début de période	taux	annuité	cumul	Vcn fin de période
20%	2002	15 000 000	40%	6 000 000	6 000 000	9 000 000
25%	2003	9 000 000	40%	3 600 000	9 600 000	5 400 000
33,33%	2004	5 400 000	40%	2 160 000	11 760 000	3 240 000
50%	2005	3 240 000	50%	1 620 000	13 380 000	1 620 000
100%	2006	1 620 000	100%	1 620 000	15 000 000	0

Exemple N°2

Une voiture acquise à 18 000 000F le 25/04/2004 et amortissable selon le système dégressif en 5 ans.

Travail à faire : Présenter le tableau d'amortissement correspondant

$V_0 = 18\,000\,000$

$$tl = \frac{100}{5} = 20\%$$

Durée d'utilisation = 5 ans

$$td = 20 \times 2 = 40\%$$

Date d'acquisition = 25/04/04

$$a_1 = \frac{18000 \times 40 \times 9}{1200} =$$

Tl	Période	Base amortissable	td	Annuité	cumul	vcn
20%	2004(9mois)	18 000 000	40%			
25%	2005		40%			
33 1/3%	2006		40%			
50%	2007		50%			
100%	2008		100%			

NB : l'objectif du système dégressif étant d'amortir au maximum l'immobilisation dès les premières années de son existence :

- on applique le taux dégressif si celui-ci est supérieur au taux linéaire
- on applique le taux linéaire se celui-ci est supérieur au taux dégressif

d. Tableau démonstratif

Soit :

Vo = valeur d'origine

T = taux d'amortissement dégressif

Vn = vcn de fin de la période n

I = taux pour un franc = $\frac{t}{100}$

An = l'annuité à la période n

Période	Vnc début de periode	Taux (i)	Annuité	Vnc fin de periode
1	$Vo (1-i)^0$	I	$Vo i = a_1$	$Vnc_1 = vo - voi$ ou $= vo (1-i)$
2	$Vo (1-i)^1$	I	$Vo (1-i) i = a_2$	$Vcn_2 = vo (1-i) - vo (1-i)i$ ou $= vo (1-i)^2$
3	$Vo (1-i)^2$	I	$Vo (1-i)^2 i = a_3$	$Vcn_3 = vo (1-i)^2 - vo (1-i)^2 i$ où $= vo (1-i)^3$
n-1	$Vo (1-i)^{n-2}$	I	$Vo (1-i)^{n-2} i = a_{n-1}$	$Vcn_{n-1} = vo (1-i)^{n-1}$
N	$Vo (1-i)^{n-1}$	I	$Vo (1-i)^{n-1} i = a_n$	$Vcn_n = vo (1-i)^n$

$$a_n = Vo (1-i)^{n-1} i$$

$$= Voi (1-i)^{n-1}$$

$$= a_1 (1-i)^{n-1}$$

$$Vcn_n = vo (1-i)^n$$

NB : Les formules ne sont valables qu'à deux conditions :

- 1) L'acquisition de l'immobilisation n'est faite qu'en début d'exercice
- 2) Vers le bas du tableau le taux d'amortissement n'a pas été changé

Application

Reprendre l'exemple en déterminant l'annuité d'amortissement de l'année 2002 et la Vcn de 2004

Vo = 15 000 000 acquit le 01/01/2002

$$a_n = Vo (1-i)^{n-1} i$$

On sait que $n = 1$; $i = \frac{40}{100} = 0,4$ alors $a_1 = 15\,000\,000 (1-0,4)^{1-1} \times 0,4$

$$a_1 = 15\,000\,000 \times 1 \times 0,4 = 6\,000\,000$$

$$V_{cn_{2004}}(3) = V_0 (1-i)^n \quad V_{cn_3} = 15\,000\,000 (0,4)^3$$

$$V_{cn_3} = 3\,240\,000$$

Remarque :

Si le bien est acquis en cours de période, les formules suivantes seront passées

$$a_n = V_0 \left(1 - \frac{txm}{1200}\right) \left(1 - \frac{t}{100}\right)^{n-2} \times \frac{t}{100} \quad \text{ou} \quad V_0 \left(1 - \frac{ixm}{12}\right) (1-i)^{n-2} \times i$$

$$V_{cn_n} = V_0 \left(1 - \frac{txm}{1200}\right) \left(1 - \frac{t}{100}\right)^{n-1} \quad \text{ou} \quad V_0 \left(1 - \frac{ixm}{12}\right) (1-i)^{n-1}$$

m = nombre de mois d'amortissement pratiqué pour la première année

NB : Lorsque deux annuités dégressives successives et complète a_1 et a_2 sont données, on peut déterminer le taux dégressif par la formule suivante :

$$td = \left(\frac{a_1 - a_2}{a_1}\right) \times 100$$

De même lorsqu'on a deux Vcn successives et complètes vcn_1 et vcn_2 , on peut calculer le taux dégressif par la formule suivante :

$$td = \left(\frac{vcn_1 - vcn_2}{vcn_1}\right) \times 100$$

L'annuité à la n^{e} année peut aussi être calculée si l'annuité complète de $1^{\text{ère}}$ année est connue

$$a_n = a_1 \left(1 - \frac{t}{100}\right)^{n-1}$$

D- Amortissement dérogatoire

L'**amortissement dérogatoire** est un amortissement comptable ne correspondant pas à une dépréciation mais à une option fiscale qui permet de comptabiliser en charge exceptionnelle un complément de déduction fiscale, les premières années de l'amortissement du bien, afin de réaliser une subvention déguisée remboursable.

Ce complément est repris les dernières années de l'amortissement ce qui donne en fin de vie :

Amortissement comptable = Amortissement fiscal (en supposant que la base amortissable soit la même en comptabilité et en fiscalité).

Le plan d'amortissement dérogatoire se présente comme suit :

Année	Base amortissable	Taux linéaire	Amortissement Economique (Système Linéaire)	Amortissement fiscal (Système degr ou acc)	Amortissement dérogatoire	
					851(+)	861(-)

Application N°1

La société "Traoré" a acheté un véhicule de transport le 01/01/2010 à 5 000 000FHT. Ce véhicule est amorti selon le système dégressif sur 5 ans.

Travail à faire : Présenter le plan d'amortissement de ce véhicule

Application N°2

Reprendre l'application précédente en utilisant le système d'amortissement accéléré

E- Place de l'amortissement dans le bilan

A l'actif du bilan, on distingue trois rubriques classées dans l'ordre d'exigibilité croissante : actif immobilisé (charges immobilisées et immobilisations), actif circulant (stock et créances) et trésorerie actif (titre de placement et disponibilités). Trois colonnes servent à contenir les différents montants : montant brute, montant des dépréciations (amortissement et provisions) et montants nets.

Exemple : Au 31/12/98 dans les livres de l'entreprise BLAISE, nous lisons :

Eléments	Valeurs d'origine	Montants nets 1997
Matériel et immobilisation	10 000 000	4 000 000
Matériel de transport	5 000 000	1 000 000
Matériel et mobilier de bureau	3 200 000	1 600 000

Travail à faire : Présenter l'extrait du bilan au 31/12/1998

NB : tous les biens sont amortis au taux de 10% et sont acquis en début d'année.

Solution :

Extrait du bilan au 31/12/1998

Eléments	Valeurs d'origine	Amortissement et provision	Nets	Nets 1997
Matériel et immobilisation	10 000 000	1 000 000	3 000 000	4 000 000
Matériel de transport	5 000 000	500 000	500 000	1 000 000
Matériel et mobilier de bureau	3 200 000	320 000	1 280 000	1 600 000

III. Comptabilisation des amortissements

Nous avons vu que l'amortissement consiste généralement dans l'étalement de la valeur d'origine des biens amortissables sur leur durée probable de vie. Il convient donc de constater comptabilité :

- L'étalement d'une charge sur plusieurs exercices (ou une consommation partielle d'immobilisation) en débitant un compte de charge : 681 dotation au amortissement d'exploitation ou 852 dotation au amortissement HAO
- L'amoindrissement de la valeur d'une immobilisation en créditant un compte d'actif :

201- frais d'établissement

202- charges à répartir sur plusieurs exercices

281- Ats des immos incorporelles

282-Ats des terrains

283-Ats des bât, installation technique et aménagement

284- Ats du matériel

1- Comptabilisation des annuités des immobilisations corporelles et incorporelles

Pour que la comptabilisation des dépréciations subies n'affecte pas les comptes d'immobilisation, le SYSCOA préconise l'amortissement direct, c'est-à-dire l'enregistrement au crédit des comptes d'amortissements.

L'enregistrement se fait comme suit :

D=6812 DA des immobilisations incorporelles

D=6813 DA des immobilisations corporelles

C = 281 amortissement des immobilisations incorporelles

C=282 amortissements des immobilisations corporelles

C= 283 amortissements des bâtiments, installations

C=284amortissements du matériel

Comptabilisations des annuités des charges immobilisées

Les charges immobilisées font l'objet d'un amortissement direct c'est-à-dire que les dotations annuelles sont comptabilisées au crédit des comptes d'actif concernés.

L'enregistrement se fait comme suit :

D = 6811 DA des frais immobilisés

C = 201 Frais d'établissements

C=202 Charges à répartir en plusieurs exercices

Remarque : si le bien est acquis en amortissement dérogatoire, l'enregistrement de la dotation se fait comme suit :

- 1) Amortissement fiscal = amortissement économique

D = 681

C = 28. } Annuité de la période

- 2) Amortissement fiscal > Amortissement économique

D = 681 – AE

D = 851 – AD

C = 28 – AE

C = 151 – AD

- 3) SI amortissement fiscal < Amortissements économiques

D = 681 – AE

D = 151 – AD

C = 28 – AE

C = 861 – AD

Exemple = enregistrer les dotations aux amortissements de l'exemple précédent pour les années 2000 et 2002

* Dotation aux amortissements de l'année 2000

D = 681 = 2 000 000

D = 851 = 2 000 000

C = 28 = 2 000 000

C = 151 = 2 000 000

* Dotation aux amortissements de l'année 2002

D = 681 = 2 400 000

D = 151 = 480 000

C = 28 = 2 400 000

C = 861 = 480 000

Application

Calculer les annuités d'amortissement pour l'exercice 2006 des immobilisations suivantes puis enregistrer au journal classique ;

- Frais de publicité engagé le 15/03/06 pour 6 000 000 ; à répartir sur 3 ans.
- Matériel de transport acquis le 25/08/06 pour 15 000 000 ; amortissable selon le système dégressif sur 5 ans.
- Bâtiment : 20 000 000 acquis le 01/07/2006 amortissable sur 20 ans linéairement ;
- Brevet et licence 5 000 000 amortissable sur 10 ans linéairement ;
- Matériel et outillage industriels acquis le 15/04/06 pour 21 000 000 et mis en service le 01/05/06. Amortissable sur les 6 2/3 ans système d'amortissement accéléré.
- Matériel et mobiliers de bureau acquis pour 5 400 000 amortissable selon le système constant sur 10 ans acquis le 01/06/06.
- Frais d'établissement engagés le 18/07/06 pour 6 000 000 ; Amortissement sur 5 ans ;

Solution

2- Révision du plan d'amortissement

La révision d'un plan d'amortissement peut nécessiter :

- un ajustement des amortissements antérieurs à la hausse
- un ajustement des amortissements antérieurs à la baisse

Ajustement à la hausse

Il s'enregistre comme suit :

D : 681 D A d'exploitation

D : 852 D A HAO

C : 28 Ats des immobilisations
(Ajustement des amortissements)

Ajustement à la baisse

Son enregistrement se fait comme suit :

D : 28 Ats des immobilisations

C : 798 Reprise d'Ats

C : 862 Reprise d'Ats HAO

(Diminution des Ats)

Exemple : l'inventaire du 31/12/2000 fait ressortir une nécessité de réviser les amortissements antérieurs.

Immobilisations	Amortissement total actuel	Amortissement total révisé	Ajustement	
			Hausse	Baisse
Bâtiment	15 000 000	17 250 000	2 250 000	-
Camion	7 000 000	5 300 000	-	1 700 000

Enregistrement

31/12/2000

D : 6812-D A des immobs corporelles 2 250 000

C : 2831-Ats des bâtiments 2 250 000

(Ajustement des amortissements)

D : 2845-Ats des matériels de transport 1 700 000

C : 798-Reprise d'Ats 1 700 000

(Diminution des Ats)

CHAPITRE N° III : Les provisions

I. Généralités sur les provisions

1) Notion de provisions

La provision est au sens général constituée en vue de pallier un risque éventuel ou une charge probable, pour l'exercice ou les exercices ultérieur.

2) Rôles des provisions

a- Rôle économique

Les provisions tout comme les amortissements permettent d'ajuster le bilan et le résultat en faisant apparaître le montant des dépréciations et des dettes probable dans le bilan. Pour le résultat on a un transfert de charges dans le temps (d'un exercice à un autre).

b- Rôle financier

Comme les amortissements, les provisions sont des ressources internes de l'entreprise. Elles font partie des cash-flows ou capacité d'autofinancement de l'entreprise c'est-à-dire la capacité à faire face à des investissements et à des charges.

c- Rôle comptable

La provision entraîne une augmentation des charges donc une diminution de l'impôt sur le résultat.

3) Les différentes provisions

L'OHADA distingue trois types de provisions à savoir :

- Les provisions pour dépréciation
- Les provisions financières pour risques et charges
- Les provisions règlementées

— Les provisions pour dépréciation

La provision pour dépréciation se définit comme étant la constatation d'un amoindrissement de la valeur d'actif résultant des causes dont les effets sont jugés réversibles.

Comme éléments d'actif susceptibles de faire l'objet d'une provision pour dépréciation, nous avons :

- Les immobilisations non amortissables (terrains, titres de participation) ;
- Les valeurs mobilières de placement ;
- Les valeurs d'exploitation (différents stocks) ;
- Les créances.

— Les Provisions financières pour risques et charges

Elle correspond à des charges ou pertes que les événements en cours rendent probables. Elle a pour objet de régulariser le passif du bilan en y inscrivant les dettes probables qui peuvent devenir des dettes réelles si l'événement qui a fondé sa constitution se réalise.

La provision pour risque regroupe les garanties données aux clients, les amendes et pénalités, les litiges avec des tiers et les pertes de change.

La provision pour charge concerne les dépenses qui, compte tenu de leur importance ne peuvent être supportées par le seul exercice de leur engagement.

— Les provisions règlementées

Les provisions règlementées sont des provisions à caractère purement fiscal ou réglementaire, comptabilisées non pas en application de principes comptables, mais suivant des dispositions légales et réglementaires (lois de finances, par exemple).

Peuvent être classées dans cette catégorie, les provisions :

- autorisées spécialement pour certaines professions (reconstitution de gisements miniers et pétroliers) ;
- pour hausse des prix et fluctuation des cours ;
- pour investissement.

Ont notamment le caractère de fonds assimilés, lorsqu'ils sont prévus par la législation fiscale :

- les amortissements dérogatoires ;
- les plus-values de cession à réinvestir ;
- les fonds réglementés ;
- la provision spéciale de réévaluation, lorsque la législation fiscale n'autorisant pas la déductibilité du supplément d'amortissement (concept dit de "neutralité fiscale") impose la comptabilisation sous cette forme.

II. Détermination et comptabilisation des provisions

A) Les provisions pour dépréciations des éléments d'actif

Elles constatent les moins-values probables observées à l'inventaire sur les éléments d'actif.

On distingue :

1) Provision pour dépréciation des immobilisations

a) Détermination des provisions pour dépréciation des immobilisations

Les immobilisations peuvent subir des moins-values qu'il convient de provisionner en fin d'exercice. Les provisions concernent généralement les immobilisations non amortissables : fonds de commerce ; terrains autres que les terrains d'exploitation ; les titres de participations ; les autres titres immobilisés ; les prêts et créances non commerciale ; les dépôts et cautionnements ; les titres immobilisés de l'activité de portefeuille etc....

Elles peuvent aussi concerner les immobilisations amortissables. Dans ce cas, il faut que la dépréciation soit exceptionnelle et réversible (dotation causée par évènement extraordinaire (bâtiment, terrain).

Les provisions pour dépréciation des immobilisations sont retrouvées en comparant la valeur d'entrée à la valeur actuelle. Il y a provision si la valeur d'entrée est supérieure à la valeur réelle.

b) Comptabilisation provision pour dépréciation des immobilisations

La comptabilisation concerne essentiellement la constitution (création) de la provision, l'ajustement ou la reprise (annulation) de provision.

⇔ Création de la provision (constitution)

La provision est constatée par dotation comme suit :

D : 691 Dotations aux provisions d'exploitation

D : 697 Dotations aux provisions financières

D : 853 Dotations aux provisions pour dépréciation H.A.O.

C : 291 Provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles

C : 292 Provisions pour dépréciation des terrains

C : 293-Provisions pour dépréciation des bâtiments, installations techniques et agencements

C : 294 Provisions pour dépréciation de matériel

C : 295 Provisions pour dépréciation des avances et acomptes versés sur immobilisations

C : 296 Provisions pour dépréciation des titres de participation

C : 297 Provisions pour dépréciation des autres immobilisations financières

(Constations de la charge)

Application

A l'inventaire au 31/12/2013 la société Alpha met à votre disposition les informations :

Les terrains de Bobo et de Caoua acquis respectivement pour 5 000 000F et 3 400 000F sont estimés à 4 500 000F et 4 000 000F.

Les titres de participation acquis pour 8 000 000F sont estimés à 7 600 000F.

Un matériel de transport acquis pour 11 000 000F le 01/05/ a été accidenté, ce véhicule a été par la suite et est amortissable au taux de 25%. Sa valeur vénale ne dépasse pas 6 000 000F.

Un logiciel de traitement comptable acquis pour 2 000 000F vaut en réalité 1 250 000F.

Travail à faire :

- 1) Présenter le tableau de calcul de provision.
- 2) Passer les écritures de régularisation à l'inventaire du 31/12/2012.

⇔ Ajustement des provisions

✓ Ajustement à la hausse

Dans ce cas, on compare la valeur d'entrée de l'immobilisation avec la nouvelle valeur actuelle afin de déterminer la nouvelle dépréciation probable communément appelé provision nécessaire (PN). Cette provision nécessaire est comparée à la provision existante (PE) ou antérieure en vue de procéder éventuellement à un ajustement.

Il y a lieu d'ajuster à la hausse les provisions antérieures lorsque : La provision nécessaire est supérieure à la provision existante

Dans ce cas l'écriture à passer est la même que celle passée lors de la création des provisions.

✓ Ajustement à la baisse (reprise des provisions)

On procède également à une comparaison entre PN et la PE.

Il y a lieu d'ajuster à la baisse les provisions existantes lorsque :

La provision nécessaire est inférieure à la provision existante

L'ajustement à la baisse des provisions entraîne les écritures suivantes :

D : 291 Provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles

D : 292 Provisions pour dépréciation des terrains

D : 293 Provisions pour dépréciation des bâtiments, installations techniques et agencements

D : 294 Provisions pour dépréciation de matériel

D : 295 Provisions pour dépréciation des avances et acomptes versés sur immobilisations

D : 296 Provisions pour dépréciation des titres de participation

D : 297 Provisions pour dépréciation des autres immobilisations financières

C : 791 Reprises de provisions financières

C : 797 Reprises de provisions d'exploitation

C : 863 Reprises de provisions pour dépréciation H.A.O.

(Ajustement à la baisse)

✓ Cas de dotations probables inexistantes

Dans ce cas on a :

PN = 0

Face à cette situation on passera donc une écriture de reprise de provision. L'écriture est identique à celle de la reprise de provision. Autrement dit l'écriture est identique à celle de l'ajustement à la baisse.

NB : lorsque la PN = PE, il n'y a pas d'écriture à passer.

Application

A l'inventaire du 31/12/2012 on extrait :

N°Compte	Eléments	Montants
213	Logiciels	35 000 000
215	fonds commercial	25 000 000
222	terrains nus	25 000 000
2311	bâtiments industriels	60 000 000
245	matériel de transport	16 000 000
26	titres de participation	50 000 000

2831	amortissements des bâtiments industriels	18 000 000
2845	amortissements du matériel de transport	7 900 000
2913	provisions pour dépréciation des logiciels	6 000 000
2915	provisions pour dépréciation du fonds commercial	5 000 000
2922	provisions pour dépréciation des terrains nus	8 000 000
296	provisions pour dépréciation des titres de participation	5 000 000

Autres renseignements complémentaires

- Les logiciels valent en réalité 21 000 000F ;
- Les Eléments du fonds commercial sont estimés à 42 000 000F ;
- Les bâtiments sont amortis au taux constant de 3%, une inondation les a gravement endommagés. on estime leur valeur probable de réalisation à 30 000 000F, les bâtiments sont acquis le 01/01/2000 ;
- Les terrains nus ont une valeur actuelle de 10 000 000F
- Les titres de participation ont une valeur probable de réalisation de 47 000 000F
- Les logiciels valent en réalité 21 000 000F.
- Le matériel de transport a été acquis le 01/04/2000 au taux linéaire de 20% ; valeur actuelle 5 000 000F.

Travail à faire

1. Présenter le tableau de calcul de provision.
2. Passer les écritures de régularisation à l'inventaire du 31/12/2012.

Remarque :

Le tableau suivant servira à déterminer ou ajuster les provisions des titres de participation, des titres immobilisés de l'activité de portefeuilles, des autres titres immobilisés et des prêts et créances non commerciales.

Nature des titres	Cout d'achat			Cours moyen au			Provo. existante	Cours moyen au....			ajustement	
	Q	PU	M	Q	PU	M		Q	PU	M	+697	-797

Provision = Cout d'achat – cours au jour de l'inventaire

Application

L'état des titres de participation d'une entreprise au 31/12/2010 se présente comme suit :

TITRES	QUANTITES	CAU	CMAU 31 / 12 / 2010	CMAU 31/12/2011
CFCPK	100	15.000	130	12.000
LTS	150	20.000	200	10.000
LTAC	90	10.000	80	9.500
CEPEC	50	15.000	120	16.000
LTO	200	19.000	150	15.000

Travail à faire :

- 1) Présenter le tableau de provision
- 2) Présenter les écritures nécessaires au 31/12/N

2) Provision pour dépréciation des stocks

a) Détermination des provisions pour dépréciation des stocks

Lorsqu'au jour de l'inventaire, la valeur d'un élément en stock est supérieur à sa valeur probable de revente, une provision doit être créée. En d'autres termes, il y a provision lorsque la valeur d'entrée en stock est supérieure à sa valeur actuelle.

Cette provision est égale à la différence entre le coût d'achat des marchandises et le prix de vente pratiqué au cours du jour de l'inventaire diminué d'une décote forfaitaire représentant les frais normaux de distribution et le bénéfice ; (les frais peuvent être exprimé sous forme de pourcentage par rapport au prix de vente probable).

- Coût d'achat = prix d'achat + frais (transport, douane, assurance.....)
- Valeur réelle = prix de vente probable à l'inventaire – décote
- Prix de vente = coût d'achat + frais de distribution + bénéfice
- ✗ Provision pour dépréciation des stocks = coût d'achat – valeur réelle de marchandises
- ✗ Provision pour dépréciation des stocks de matière 1^{er} et autres provisions = coût d'achat
- Prix de remplacement majoré de frais accessoires directs

(Coût de remplacement = prix de remplacement + frais accessoires directs)

✗ Provision pour dépréciation des stocks de PF = coût de produit – prix de réalisation probable
(Prix de réalisation probable = prix de vente – frais de vente – bénéfice)

Application

A l'inventaire du 31/12/2000 l'entreprise KORE constate que les marchandises achetées à 10 000 000F il y a deux mois ont un prix de vente probable de 10 500 000F, la décote représente 10% du prix de vente pour les frais de distribution et 20% pour le bénéfice.

Travail à faire : cette entreprise doit-elle constituer une provision ? Si oui quel est le montant ?

Application

L'inventaire physique relevé un stock de 3 800 000F de marchandises dont un lot de 1 400 000F est partiellement abîmé. On espère le revendre à 4 000 000F, frais de distribution 25% du prix de vente probable.

Travail à faire :

- 1) Calculer la valeur actuelle des marchandises
- 2) Déterminer le montant de la provision

b) Comptabilisation des provisions pour dépréciation des stocks

La dépréciation peut concerner les stocks enregistrés en classe 3 (31 0 38). Elle porte plus précisément sur les stocks finaux, ce qui explique qu'elle ne doit être constituée que pour des dépréciations subies au cours de l'exercice et à la fin de l'exercice.

a) Création de la provision

Lors de la création, on passe les écritures suivantes :

D : 659 Charges provisionnées d'exploitation

D : 839 Charges provisionnées H.A.O.

C : 391 Dépréciations des stocks de marchandises

C : 392 Dépréciations des stocks de matières premières et fournitures liées

C : 393 Dépréciations des stocks d'autres approvisionnements

- C : 394 Dépréciations des productions en cours
- C : 395 Dépréciations des services en cours
- C : 396 Dépréciations des stocks de produits finis
- C : 397 Dépréciations des stocks de produits intermédiaires et résiduels
- C : 398 Dépréciations des stocks en cours de route, en consignment ou en dépôt

(Constatation de la perte probable)

b) Réajustement et annulation

En principe les stocks initiaux sont considérés comme sortis, réalisés et il n'y a pas d'ajustement entre les anciennes charges provisionnées et les nouvelles charges provisionnées sur les stocks finaux. On doit :

- Annuler les charges provisionnées sur les stocks initiaux,
- Créer des charges provisionnées sur les stocks finaux

L'annulation des charges provisionnées est constatée par une reprise de leur totalité enregistrée ainsi :

- D : 391 Dépréciations des stocks de marchandises
- D : 392 Dépréciations des stocks de matières premières et fournitures liées
- D : 393 Dépréciations des stocks d'autres approvisionnements
- D : 394 Dépréciations des productions en cours
- D : 395 Dépréciations des services en cours
- D : 396 Dépréciations des stocks de produits finis
- D : 397 Dépréciations des stocks de produits intermédiaires et résiduels
- D : 398 Dépréciations des stocks en cours de route, en consignment ou en dépôt
- C : 7593 Reprises de charges provisionnées d'exploitation sur stocks
- C : 849 Reprises des charges provisionnées H.A.O.

(Annulation de la provision)

Application

L'entreprise KERE qui pratique l'inventaire intermittent, vous demande de présenter les écritures de régularisation des stocks à partir de l'extrait avant inventaire par solde

N°Compte	Eléments	Débiteur	Créditeur
31	Marchandises	2 500 000	
32	matières premières et fournitures liées	1 150 000	
36	produits finis	1 200 000	
391	dépréciations des stocks de marchandises		140 000
392	dépréciations des stocks de mat prem et fournitures liées		200 000
396	dépréciations des stocks de produits finis		900 000

Données d'inventaires

Il reste en magasin :

- 1 860 000F de marchandises ; ce stock comprend un lot ayant coûté 500 000F dont le de vente probable ne dépasse pas 600 000F, les frais de distribution représente 25% du prix de vente probable.
- 40 tonnes de matières premières ayant coûté 90 000F la tonne. Le prix de remplacement est de 82 500F la tonne, les frais accessoires directs d'achat représentent 32% de ce montant.
- 8 500 000F de produit finis pour lesquels il faut tenir compte d'une moins-value probable de 10%.

Travail à faire :

- 1) Dresser le tableau de provision
- 2) Enregistrer les différentes opérations au journal classique

3) Provision pour dépréciation des créances : les créances clients

a) Détermination des provisions pour dépréciation des créances

Lorsque la récupération des créances que nous avons sur les clients, les débiteurs divers est rendue difficile du fait de la situation de faillite ou de cessation d'activité, d'insolvabilité de ces derniers, nous devons constituer une provision. Le montant de la provision est égal à la perte probable correspondant à la fraction de la créance qui ne sera pas recouvré. Cette perte probable se calcule sur la valeur de la créance HT et elle est généralement évaluée en pourcentage (taux de provision) exprimé par rapport à la créance total HT.

En outre, pour déterminer la dépréciation probable, on peut déterminer un ratio de solvabilité à partir du bilan du concerné. Pour ce faire, la démarche suivante est à suivre :

Premièrement = calculer le solde de la créance après règlement de la totalité des créances privilégiés (dettes)

Solde de l'actif net = actif net (bien) – dettes (emprunts financiers + autres créance privilégiés)

Actif net = total actif – charges immobilisées

Deuxième = calculer le ratio de la solvabilité (R)

$$R = \frac{\text{solde de l'actif net}}{\text{montant des dettes chirographaires (dettes nettes)}}$$

Troisièmement = déterminer le ratio de la perte probable

Ratio de perte probable = $1 - R$

Quatrièmement = calculer le taux de provision et provision

* taux de provision = $(1 - R) \times 100$

* provision = créance HT x taux de provision

Application

Le client ZAO qui nous devrait 3.776.000 TTC est tombé faillite. Après liquidation de son entreprise on a les renseignements suivants :

- Actifs 25.000.000F
- Passif privilégié : 20.000.000F
- Passif chirographie (dont nous) : 8.000.000F

Un autre client, le client Traoré qui nous doit 1 062 000FTTC est en cessation de paiement. Le recouvrement probable n'excèdera pas 60%.

Travail à faire : Déterminer les provisions nécessaires

b) Comptabilisation des provisions pour dépréciation des créances

La dépréciation correspond au montant des créances que l'on risque de ne pas recouvrer sur des clients en état de cessation de paiement ou de faillite.

Cette perte probable est le plus souvent définie en pourcentage du montant des créances HT.

— Création de la provision

En comptabilité, avant de constater la dépréciation d'une créance sur un client, il faut d'abord transférer le nominale TTC de cette créance en créances douteuse ou litigieuse.

On passera donc l'écriture suivante :

D : 416 Créances clients litigieuses ou douteuses

C : 411 Client

(Transfère de la créance ordinaire en créance douteuse)

Après le transfert de la créance on pourra maintenant passer l'écriture de la charge provisionnée. A l'inventaire, en plus de l'écriture de transfert, on passera l'écriture suivante :

D : 659 Charges provisionnées d'exploitation
 C : 491 Dépréciations des comptes clients
 (Constatation de la charge provisionnée)

L'appréciation des créances peut s'analyser en termes d'insolvabilité totale ou partielle. En cas d'insolvabilité total, le montant de la créance est simplement et purement porté en perte sur créance-client (montant HT) et s'enregistre au débit du compte 6511- perte sur créance –client, par conséquent l'écriture suivante doit être passée :

D : 6511- Pertes sur créances clients et autres débiteurs
 D : 4431-Etat T.V.A. facturée sur ventes
 C : 411-Client

Remarque:

Lorsqu'on a déjà passé des écritures de provision après avoir transférer la créance ordinaire en créance douteuse et que par la suite toute ou une partie de la créance restante devenaient insolvable ou irrécouvrable on passera deux écritures à savoir :

- L'écriture de la constatation de la perte définitive par le crédit du compte 416.

D : 6511- Pertes sur créances clients et autres débiteurs

D : 4431-Etat T.V.A. facturée sur ventes

C : 416 Créances clients litigieuses ou douteuses

- L'écriture d'annulation des provisions existantes concernant la créance insolvable ou irrécouvrable

D : 491- Dépréciations des comptes clients

C : 759 Reprises de charges provisionnées d'exploitation

(Pour solde des provisions)

— **Ajustement de la dépréciation**

Dans la pratique, l'établissement d'un tableau permet d'ajuster les provisions des anciens clients douteux, de créer des provisions nouvelles sur de nouveau client douteux, d'annuler les créances totalement irrécouvrables.

— **La provision antérieure est insuffisante**

Provision nécessaire supérieure à provision antérieure $PN > PA$

Dans ce cas, il y a augmentation des provisions qui s'enregistre comme la constitution (création)

— **La provision antérieure est excessive ou sans objet**

Provision nécessaire = 0 → provision antérieur sans objet

— **Provision nécessaire inférieur à provision antérieur $PN < PA$**

Lorsque les clients douteux ont effectués des règlements ou lorsque les créances douteuses deviennent irrécouvrables, on procède à la reprise partielle ou intégrale de la charge provisionnée en movimentant les comptes suivants :

D : 491- Dépréciations des comptes clients

C 759- Reprises de charges provisionnées d'exploitation

(Reprise sur charge provisionnée)

Le tableau qui permet le calcul des provisions sur les créances clients se présente ainsi

Noms	Exercice n-1			Exercice N				Régularisation				
	Créances		Prov n-1	Règlement	Créances restantes		Prov N	Ajustement		Perte/ Créance 6511	TVA facturée 4431	416 Transfert
	TTC	HT			TTC	HT		659	759			

Application

L'état des titres de placement peut se présenter ainsi qu'il suit :

TITRES	COURS D'ACHAT		COURS MOYEN AU 31 / 12 / 07		COURS MOYEN N AU 31 / 12 08	
	Q	PAU	Q	PAU	Q	PAU
K	70	25.000	70	24.000	70	23.000
L	90	14.000	90	13.500	50	15.000
M	50	20.000	50	19.400	50	21.000

Travail à faire : Calculer les provisions nécessaires.

b) Comptabilisation des provisions pour dépréciation des titres de placement

→ Création de la provision

La comptabilisation des dépréciations des titres de placement suit les mêmes règles que celles concernant les titres de participation. On passera donc l'écriture suivante :

D : 6795 Charges provisionnées financières sur titres de placement

D : 839 Charges provisionnées H.A.O.

C : 590 Dépréciations des titres de placement

(Constatation de la provision)

→ Ajustement de la provision

Lorsqu'une dépréciation concernant des titres de placement a été comptabilisée lors d'un inventaire, il faut toujours à l'inventaire suivant, réexaminer la situation des titres concernés. Il faut à nouveau comparer la valeur d'entrée du titre de placement (prix d'achat) avec la nouvelle valeur actuelle (le cours moyen ou valeur probable de réalisation) afin de déterminer s'il y a ou non une dépréciation probable, et si oui, qu'elle en est le nouveau montant.

Trois situations sont alors possibles :

⇔ 1^{er} cas : PN > PE

Dans ce cas, on a une augmentation de provision et l'écriture est idem à celle de la constitution.

D : 6795 Charges provisionnées financières sur titres de placement

D : 839 Charges provisionnées H.A.O.

C : 590 Dépréciations des titres de placement

(Ajustement à la hausse)

⇔ 2^{ème} cas : PN < PE

Il y a dans ces conditions une reprise de provision ou diminution de provision. On passera alors :

D : 590 Dépréciations des titres de placement

C : 679 charges provisionnées financières

C : 849 reprises des charges provisionnées H.A.O.

(Reprise de provision)

⇔ 3^{ème} cas : PN = PE ou PN = 0

→ Si $PN = PE \Rightarrow$ Pas d'écriture

→ Si $PN = 0 \Rightarrow$ Dans ce cas, il y a lieu de solder la provision existante en passant les mêmes écritures que celles qui constatent une reprise de provision.

Remarque : On utilisera le même tableau que celui des titres de participation pour déterminer et ajuster la provision pour dépréciation des titres de placement. A la différence des titres de participation, pour les titres de placement on compare le prix d'achat au cours moyen du jour de l'inventaire.

Les frais accessoires d'achat se rapportant aux titres de placement sont inscrits en charge dans le compte 6311

L'écriture à passer pour ce qui concerne les frais liés à l'achat des titres de placement est la suivante :

D : 6311-frais sur titres (achat, vente, garde)

D : 4454 –Etat, TVA, récupérable sur SE

C : 5.compte de trésorerie

Application

L'état des titres de placement peut se présenter ainsi qu'il suit :

TITRES	COURS D'ACHAT		COURS MOYEN AU 31 / 12 / 07		COURS MOYEN N AU 31 / 12 08	
	Q	PAU	Q	PAU	Q	PAU
K	120	5.000	120	6.000	120	4.000
L	200	14.000	200	13.500	200	13.500
M	140	20.000	140	19.400	140	18.000
N	80	8.000	80	7.500	80	7.800

Travail à faire :

- 1) Présenter le tableau de provision
- 2) Comptabiliser

A. Provisions financières pour risques et charges

Les provisions financières pour risques et charges sont destinées à couvrir les risques, les charges ou les pertes qui peuvent engendrer des événements survenus ou en cours qui sont probables quant à leur objet, mais comportant des éléments d'incertitude concernant leur montant ou leur réalisation prévisible.

Elles correspondent à des litiges avec des tiers ou des garanties données aux clients, à des pertes sur le marché à achèvement futur, à des pertes de changes, à des impôts, à des pensions et obligations similaires, à des charges à répartir sur plusieurs exercices, à des amendes et pénalités.

La classification des provisions dépend de la date probable de réalisation du risque. On distingue :

- Les risques à moins d'un an
- Les risques à plus d'un an

1) Les risques à moins d'un an

Ce sont des risques identifiés, inhérents à l'activité de l'entreprise mais dont la réalisation est incertaine et la survenance estimée à moins d'un an.

L'OHADA les considère comme des charges provisionnées. Ils figurent en dette à CT (passif circulant) et sont notés dans les comptes 499 et 599 pour bien marquer qu'il s'agit d'une dette à CT dont le décaissement est imminent. On distingue :

- les opérations d'exploitation
- les opérations financières

a- Les opérations d'exploitation

⇒ Pour la constitution ou l'augmentation de la provision, on passe l'écriture suivante :

D : 6591-Charges provisionnées d'exploitation sur risque à CT

D : 839- Charges provisionnées HAO

C : 4991-Risque provisionnées sur charges d'exploitation

C : 4998- Risque provisionnées sur charges HAO

(Constitution de la provision)

⇒ Pour l'annulation ou la diminution de la provision, on constatera l'écriture ci-après :

D : 4991-Risque provisionnées sur charges d'exploitation

D : 4998- Risque provisionnées sur charges HAO
C : 7591- Reprises de charges provisionnées d'exploitation sur risques à court terme
C : 849 Reprises charges provisionnées H.A.O
(Reprise de provision)

b- Les opérations financières

Ce sont des pertes à moins d'un an ayant leur origine dans une opération d'origine financière. C'est le cas d'une provision pour perte de change.

⇔ Pour la constitution ou l'augmentation de la provision ; les écritures à passer sont les suivantes :

D : 6791- charges provisionnées financières sur risques financiers

D : 839- Charges provisionnées HAO

C : 599- risques provisionnés à caractère financier

⇔ Pour la diminution ou l'annulation ; on passe les écritures suivantes :

D : 599- risques provisionnés à caractère financier

C : 7791-Reprise des charges provisionnées financières

C : 849- Reprises charges provisionnées H.A.O

2) Les risques à plus d'un an

Il s'agit des provisions destinées à couvrir des risques et des charges identifiés inhérents à l'activité de l'entreprise mais dont la réalisation est incertaine et la survenance estimée à plus d'un an. Ce sont :

- Provisions pour litiges : à constituer lorsque l'entreprise engagée dans un procès risque d'être condamnée au versement de dommages et intérêts ou autres indemnités.
- Provisions pour garanties données aux clients : la régularité des comptes et la sincérité du résultat d'exploitation exigent que l'on tienne compte des risques liés aux garanties accordées aux clients contractuellement, en liaison notamment avec des biens vendus ou des prestations fournies. L'estimation des provisions y afférentes peut être faite sur des bases statistiques provenant de l'expérience des années antérieures.
- Provisions pour impôt : le principe de base étant la méthode de l'impôt exigible, les impôts différés ne sont pas mis en évidence dans les comptes. Toutefois, en cas d'imposition fractionnée et pour des montants significatifs, il convient de doter le compte de provision pour impôts (exemple : étalement des plus-values nettes à long terme).
- Provisions pour pensions et obligations similaires : les provisions pour pensions et retraites sont des indemnités de départ à la retraite ou de fin de carrière. Elles sont versées en une seule fois, le jour du départ.
- Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices : correspondent à d'importantes dépenses prévisibles qui ne sauraient être supportées par le seul exercice au cours duquel elles sont engagées.

En application du principe de prudence, même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice, il doit être procédé obligatoirement aux provisions.

Le compte 19 est réajusté à la clôture de chaque exercice soit par dotations supplémentaires, soit par reprises des provisions antérieures.

- Les opérations d'exploitation

- Les opérations financières

a- Les opérations d'exploitation

⇔ Pour la constitution ou l'augmentation on aura :

D : 691- Dotations aux provisions d'exploitation
D : 854- Dotations aux provisions pour risques et charges H.A.O.
C : 191 Provisions pour litiges
C : 192 Provisions pour garanties données aux clients
C : 193 Provisions pour pertes sur marchés à achèvement futur
C : 195 Provisions pour impôts
C : 196 Provisions pour pensions et obligations similaires
C : 197 Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices
C : 198 Autres provisions financières pour risques et charges

⇔ Pour la diminution ou l'annulation on constatera :

D : 191 Provisions pour litiges
D : 192 Provisions pour garanties données aux clients
D : 193 Provisions pour pertes sur marchés à achèvement futur
D : 195 Provisions pour impôts
D : 196 Provisions pour pensions et obligations similaires
D : 197 Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices
D : 198 Autres provisions financières pour risques et charges
C : 791 Reprises de provisions d'exploitation
C : 864- Reprises de provisions pour risques et charges H.A.O.

b- Les opérations financières

⇔ Pour la constitution ou l'augmentation on aura :

D : 697- Dotations aux provisions financières
D : 854- Dotations aux provisions pour risques et charges H.A.O.
C : 194- Provisions pour pertes de change

⇔ Pour la diminution ou l'annulation, on constatera l'écriture suivante :

D : 194- Provisions pour pertes de change
C : 7971- Reprise de provision financière pour risques et charges
C : 864- Reprises de provisions pour risques et charges H.A.O.

Application

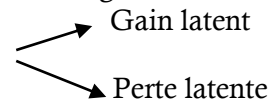
III- Cas particulier des opérations en monnaies étrangères (créances et dettes)

Dans le cadre de ses activités, l'entreprise entretient des relations commerciales avec l'étrangers (c'est-à-dire les partenaires hors zone CFA). Toutes les opérations à terme faites en monnaies étrangères peuvent entraîner des fluctuations du fait de l'évolution des cours.

Le SYSCOA a défini les règles précises applicables aux éléments d'actif et du passif (créances et dettes).

- Pendant l'exercice, l'entreprise enregistrant des créances et dettes en monnaie étrangère, leur valeur d'entrée correspondant au cours des changes à la date de comptabilisation
- A l'inventaire, ces créances et ces dettes sont actualisées à la dernière cours de change.
- Si cette actualisation a pour effet de modifier des montants précédemment comptabilisés, l'entreprise constate des écarts de conversion. Ces différences de conversion correspondent soit à des pertes latentes de changes, soit à des gains latents de change.

Cours à l'enregistrement – cours à l'inventaire = Ecarts



1- Déterminer la différence de change

Actualisation	créances	dettes
Cours à l'inventaire > cours à l'enregistrement	gains	pertes
Cours à l'inventaire < cours à l'enregistrement	pertes	gains

2- Comptabilisation de la différence de change

Les différences de change constatées doivent être enregistrées comme suit dans les comptes 478 et 479 qui sont des comptes latents.

⇔ Compte perte latentes

D : 478 écarts de conversion actif

C : 4. Compte de créances ou de dettes concernées

(Perte de change latente)

⇔ Constatation des gains latents

D : 4. Compte de créance ou dette concernées

C : 479 Ecart de conversion passif

(Gain de change latent)

NB : A la réouverture de l'exercice suivant les différences de change constatés le 31/12 doivent être annulée (contre passée au 01/01)

En application du principe de prudence, les gains de change latents enregistrés au crédit du compte « 479 » n'ont aucune incidence sur le résultat de l'exercice. Par contre les pertes de change latentes inscrites au débit du compte « 478 » doivent être couvertes par une provision.

3- Création de la provision

On crée la provision sur la perte de change latente

* Risque à plus d'un an

D : 697 dotations aux provisions financières

C : 194 provisions pour pertes de change

* Risque à moins d'un an

D : 6791- charges provisionnées financières sur risques financiers

C : 599- risques provisionnés à caractère financier

4- Ajustement de la provision

— Hausse

• Plus d'un an

D : 697- charges provisionnées financières sur risques financiers

C : 194- provisions pour pertes de change

• Moins d'un an

D : 6791- charges provisionnées financières sur risques financiers

C : 599- risques provisionnés à caractère financier
 — Baisse
 • Plus un an
 D : 194-Provisions pour pertes de change
 C : 7971-Reprise de provision financière pour risques et charges
 • Moins d'un an
 D : 599- risques provisionnés à caractère financier
 C : 7791-Reprise des charges provisionnées financières
 (Annulations de la provision)

5- Utilisation finale(Règlement)

Gain de change

D : 521-Banque

C : 411-Client

C : 776-Gain de changes

D : 401-Fournisseur

C : 776- Gain de changes

C : 521-Banque

Perte de Change

D : 521- Banque ou

D : 676-perte de changes

C : 411-client

D : 401-Fournisseur

D : 676- perte de changes

C : 521- Banque

CHAPITRE IV : Les sorties d'immobilisations

Généralement, les entreprises achètent les immobilisations pour les utiliser aussi longtemps que possible. Cependant, pour des raisons de changement de technologie ou d'innovation, les entreprises peuvent être dans l'obligation de céder ou d'échanger ces immobilisations contre d'autre.

I – Les sorties d'immobilisations amortissables

A- Les cessions d'immobilisations

Selon l'OHADA, il faut distinguer deux cas de figure pour ce qui est cession d'immobilisation :

- les cessions occasionnelles

- les cessions courantes

1) Les cessions occasionnelles

Dans le cadre de la cession occasionnelle il faut distinguer :

⇔ la cession exonérée de la TVA

⇔ la cession soumise à la TVA : cas où la TVA est directement facturée

a) Cession occasionnelle d'immobilisation non soumise à la TVA

Les cessions exonérées de la TVA ou cession simple nous conduit aux écritures suivantes :

- constatation de la vente

D = 485/5 créances sur cession d'immobilisation ou compte financier

C = 82. Produits de cession d'immobilisation

- règlement ou constatations des frais de cession

D = 82 produit de cession d'immobilisation Frais HT

D = 4454 TVA récupérable ; TVA/Frais

C = 5/484 compte financier ou autres dettes HAO frais TTC

- constatation de la dotation complémentaire (s'il y a lieu)

D = 681 DA d'exploitation

} Amortissement complémentaire

C = 28 Amortissement immobilisé

- Sortie comptable de l'immobilisation cédée

D = 81 valeur comptable des cessions d'immobilisation

C = 2. Compte d'immobilisation concerné

- Annulations des amortissements déjà pratiqués

D = 28 amortissement d'immobilisation

C = 81 valeur comptable des cessions d'immobilisation

} Total Ats = AA + AC

NB : L'amortissement complémentaire ou dotation complémentaire se calcule au prorata temporis.

Le décompte de nombre de mois ou de jours se fait en allant du début de l'exercice au cours duquel le bien a été cédé jusqu'à la date de cession.

- Système constant = $AC = \frac{voxtl \times n}{1200 \text{ ou } 36000}$

- Système dégressif = $AC = \frac{vcn \times t \times d \times n}{1200}$

Application

Le 31/08/03 nous cédon un véhicule MAZDA ; acquis pour 6 000 000 F le 01/09/00 ; le prix de vente est fixé à 2 600 000 F. Le règlement est bien par chèque bancaire le même jour. Le même jour nous remettons une commission de 100 000 F HT en espèce un intermédiaire. Le véhicule est amortissable selon le système constant sur 5 ans.

Travail à faire : Présenter les écritures les cessions puis déterminer le résultat sur cession.

Solution

1/09/00 → 31/12/02 → AA = n = 28 mois

31/12/02 → 31/02/03 → AC = n = 8 mois

$T1 = \frac{100}{5} = 20\%$; $V_0 = 6\,000\,000$; $p_v = 2\,500\,000$

$AA = \frac{6\,000\,000 \times 28 \times 20}{1200} = 2\,800\,000$

$AC = \frac{6\,000\,000 \times 8 \times 20}{1200} = 800\,000$

$TA = 2\,800\,000 + 800\,000 \rightarrow 3\,600\,000$

31/08/03

D = 521 Banque = 2 600 000

C = 822 Produit de cession d'immobilisation = 2 600 000

(Chèque reçu n°.....)

D°

D = 822 Produit de commerce d'immobilisation = 100 000

D = 4454. TVA récupérable = 18 000

C = 571. Caisse = 118 000

(Règlement des frais de cession)

31/12/03

D = 681 Dotation aux amortissements d'exploitation = 800 000

C = 2845 Amortissement d'immobilisation = 800 000

(Amortissement complémentaire)

D°

D = 812 Valeur comptable des cessions d'immobilisation = 6 000 000

C = 245 Matériel de transport = 6 000 000

(Sortie comptable de l'immobilisation cédée)

D°

D = 2845 Amortissement des immobilisations = 3 600 000

C = 812 valeur comptable des cessions d'immobilisation = 3 600 000

(Annulation des amortissements)

D Résultat sur cession C	
Frais HT : 100 000	2 600 000 : PCHT
Vo : 6 000 000	3 600 000 : T A
SC = 100 000	
6 200 000	6 200 000

Plus – value sur cession = 100 000 F

Cession d'immobilisation occasionnelle soumise à la TVA

Cas où la TVA est directement facturée

Lorsque la TVA est directement facturée, la comptabilisation de la cession est identique à celle où la cession est exonérée de la TVA. Sauf que dans ce cas il faut tenir compte de la TVA sur la cession.

Dans ce cas les écritures à passer sont les suivant :

Constatation de la vente

D = 485/5-Créance sur cession d'immobilisation ou compte financier : Total crédit

C = 822 - Produit de cession d'immobilisation corporelle HT : PC HT

C = 4431-TVA facturée/vente : TVA F

Constations ou règlement des frais

D = 822 Produit de cession d'immobilisation corporelle HT : frais HT

D = 4454-Etat, TVA Facturée : TVA/Frais

C = 484/5- Autres dettes HAO ou compte financier : Frais TTC

Constatation de la dotation complémentaire

D = 681-Dotation aux amortissements d'exploitation : AC

C = 28-Amortissement : AC

Sortie de l'immobilisation cédée

D = 81-Valeur comptable des cessions d'immobilisation : Vo

C = 2. Cpte de l'immobilisation concernée : Vo

Annulation des amortissements déjà pratiqués

D = 28 Amortissement : AA+AC

C = 81-Valeur comptable des cessions d'immobilisation : AA + AC

Application

Un matériel et outillage acquis le 31/07/2000 et amortissable selon le système constant sur 6 2/3 ans et a été cédé le 31/08/05 à 5 000 000 F HT contre chèque bancaire. Les frais de cession sont réglés par virement postal et s'élèvent à 100300 TTC ; TVA : 18%

Travail à faire :

1. Déterminer la Vo du matériel sachant qu'à la date du dernier inventaire, ce matériel avait une valeur comptable nette de 4 050 000 ;
2. Passer les écritures de cession au journal comptable le 31/08/05 et les écritures de régularisation de cette cession au 31/12/05. Puis déterminer le résultat sur cession

Solution

1°) Calcul de la Vo

$$Tl = \frac{1200}{6 \times 12 + 12 \times 2/3} = \frac{1200}{80} = 15\%$$

$$Vcn = 4050\ 000 ; 31/07/2000 \rightarrow 31/12/2004 \rightarrow n = 53 \text{ mois}$$

$$AA = \frac{vo \times 15 \times 53}{1200} = \frac{12000000 \times 15 \times 53}{1200} = 7\ 950\ 000$$

$$AC = \frac{1200}{vo \times 15 \times 8} = \frac{1200}{12000000 \times 15 \times 8} = 1\ 200\ 000$$

$$VCN = vo - \frac{vo \times t \times n}{1200} \rightarrow Vcn = vo - \frac{vo \times 15 \times 53}{1200} \rightarrow Vcn = vo - 0,6625vo \rightarrow Vcn = 0,3375vo \rightarrow vo = \frac{vcn}{0,3375}$$

$$Vo = 12\ 000\ 000$$

$$AT = 7\ 950\ 000 + 1\ 200\ 000$$

$$AT = 9\ 150\ 000$$

2°) Enregistrement

31/08/2005

D : 521 - Banque

$$= 5\ 900\ 000$$

C : 822 - Produit de cession d'immobilisation corporelle = 5 000 000
 C : 4431-TVA facturée/vente = 900 000
 (Constatation de vente)
 D°
 D : 822- Produit de cession d'immobilisation corporelle = 85 000
 D : 4454-Etat, TVA/Frais = 13 500
 C : 531 –CCP = 100 300
 (Règlement des frais de cession)
 31/12/2005
 D : 681-Dotation aux amortissements d'exploitation = 1 200 000
 C : 28-Amortissement = 1 200 000
 (Amortissement complémentaire)
 D°
 D : 81-Valeur comptable des cessions d'immobilisation = 12 000 000
 C : 241-Matériel et outillage = 12 000 000
 (Sortie de l'immobilisation)
 D°
 D : 2841 Amortissement du matériel et outillage = 9 150 000
 C : 812-Valeur comptable des cessions d'immobilisation corporelle = 9 150 000

D	RT/cession du matériel et outillage	C
	85.000	5 000 000
	12 000 000	9 150 000
	SC = 2.065.000	=
	14 500 000	14 500 000

Plus-value = 2.065 000

Remarque : Toutes les écritures relatives à la cession ne sont pas passées par le comptable en cours d'exercice. En fin d'exercice, il convient de régulariser en tenant compte des écritures déjà enregistrées. Il suffit de compléter les enregistrements opérés en cours d'exercice. Généralement, seuls le règlement du prix de cession ; des frais et le reversement de la TVA sont enregistrés le jour de la cession. En fin d'exercice on complète ces enregistrements en passant :

- la dotation complémentaire
- le solde des amortissements
- la sortie de l'immobilisation

Aussi, il peut arriver que le comptable passe des écritures erronées lors de l'enregistrement des opérations réalisées en cours d'exercice. Il convient dans ce cas d'annuler les écritures erronées en utilisant la correction en négatif puis de passer toutes les écritures de cession.

Application

Un véhicule Ben acheté le 01/01/01 pour 15 000 000FHT amortissable selon le système dégressif sur 5 ans et a été cédé le 30/09/2004. Lors de cette cession le comptable a passé les écritures suivantes :

D : 571 - Caisses = 4 484 000FTTC

C : 245 - Matériel de transport = 4 484 000 TTC

La facture du commissaire reçue, réglée et non enregistrée s'élève à 354 000F TTC.

Travail à faire : Enregistrer ces opérations au journal comptable au 31/12/2004 ; Puis déterminer le Résultat sur cession.

Solution

$$Td = Tl \times 2 = \frac{100}{5} \times 2 = 40\%$$

$$Vo = 15\,000\,000\text{FHT}$$

$$N_{aa} = 1/1/01 \rightarrow 31/12/03. N_{aa} = 3 \text{ ans}$$

$$N_{AC} = 31/12/03 \rightarrow 30/09/04 N_{aa} = 9 \text{ mois}$$

$$V_{cn3} = Vo (1-i)^n = 15\,000\,000 (1 - 0,4)^3$$

$$= 15\,000\,000 \times 0,216 = 3\,240\,000$$

$$AA = Vo - V_{CN3} = 15\,000\,000 - 3\,240\,000$$

$$AA = 11\,760\,000$$

$$AC = \frac{3\,240\,000 \times 50 \times 9}{1200} = 1\,215\,000$$

$$AT = 11\,760\,000 + 1\,215\,000$$

= 12 975 000
 31/12/2004
 D: 571 - 4 484 000
 C: 245 - 4 484 000
 (Annulation de l'écriture erronée)
 D°
 D : 571 4 484 000
 C : 822 3 800 000
 C : 4431 684 000
 (Constatation de la vente)
 D°
 D : 82 300 000
 D : 4454 54 000
 C : 484 354 000
 (Règlement des frais)
 D°
 D : 681 1 215 000
 C : 2845 1 215 000
 (Ats complémentaire)
 D°

D : 812 15 000 000
 C : 245 15 000 000
 (Sortie de l'immobilisation cédée)
 D°
 D : 2845 12 975 000
 D : 822 12 975 000
 (Annulation des Ats pratiqués)

Détermination du résultat sur cession

Résultat sur cession du véhicule

300 000	3 800 000
15 000 000	12 975 000
SC : 1 475 000	
16 775 000	16 775 000

Plus-value sur cession = 1 475 000

• Cas ou la TVA est à reverser

La TVA initialement déduite lors de l'acquisition d'une l'immobilisation peut être remise en cause. A cet effet, il y a lieu de réserver une partie de la TVA .Lorsque l'immobilisation amortissable qui est sortie du patrimoine suite aux évènements évoqués ci-dessus n'est pas totalement amortie.

La détermination de la TVA à réserver tient compte deux hypothèses :

- Pour les biens immeubles (maison par exemple)

TVA à réserver = $TVA_{initiale} - \frac{TVA_{initiale}}{10} \times n$ (nombre d'année écoulée depuis l'acquisition de l'immeuble)

- Pour les biens meubles (voiture par exemple)

TVA à reverser = $TVA_{Initiale} - \frac{TVA_{initiale}}{5} \times n$

NB : Dans la détermination du temps écoulé pour la régularisation de la TVA, il n'y a pas de fraction d'année. En d'autre terme, une fraction d'année est considérée comme une année entière.

La Comptabilisation se fait de la même manière que lorsque la cession n'est pas soumise à la TVA.

Mais dans ce cas présent, un article du journal est consacré à la TVA à reverser.

La TVA à reverser s'effectue en débitant le compte 81 VCCI pour le crédit du 4441.

Dans ce cas les étapes de l'enregistrement seront les suivantes :

- constatation de la vente

D = 485/5 → PV ou PC

C = 822

- règlement des frais de cession

D = 822 → Frais HT

D = 4454 → TVA/ Frais

C = 5/484 → Frais TTC

- constatation de la dotation complémentaire

D = 68
 C = 28 } DC

- constatation de la TVA à reverser

D = 81
C = 4441 } TVA à reverser

- sortie de l'immobilisation

D = 81
C = 2. } VO

- Annulation des amortissements pratiqués

D = 28
C = 81 } TA

Dans ce cas le résultat sur cession est déterminé comme suit :
 $R/CEAI = PC - (VCN + \text{Frais de cession HT} + \text{TVA à reverser})$

APPLICATION

Le 31/12/01 l'entreprise CARDY achète un véhicule pour 8 496 000TTC. Le véhicule est amortissable selon le système d'amortissement constant sur 5 ans et a été cédé le 30/09/04 par chèque bancaire pour un montant de 2 800 000F . Les frais de cession règles en espèce s'élève à 259 000FTTC.

Travail à faire : Passer au JC les écritures de régularisation de ce véhicule et déterminer le résultat sur cession.

Correction

$Vo_{HT} = \frac{8496000}{1,18} = 7\,200\,000$

$TVA_I = 8496000 - 7\,200\,000 = 1296000$

$TI = \frac{100}{5} = 20\%$

01/03/01 au 31/12/03 $\rightarrow N_{AA} = 12 \times 2 + 10 = 34$

31/12/03 au 30/09/04 $\rightarrow N_{AC} = 9$ mois

2001 à 2004 $\rightarrow N = 4$ ans

$TVA_R = TVA_I - \frac{TVA_I \times 4}{5}$
 $= 1296\,000 - 1\,036\,800 = 259\,200$

$AA = \frac{7200000 \times 34 \times 20}{200} = 4\,080\,000$

$AC = 1\,080\,000$

$TA = 4\,080\,000 + 1\,080\,000 = 5\,160\,000$

Comptabilisation
 30/09/04

D : 521 = 2 800 000
 C : 82 = 2 800 000

(Constatation de la vente)
 D°

D : 82 220 000
 D : 4454 39 600
 C : 571 259 600

(Constatation des frais sur cession)
 31/10/04

D : 68 = 1 080 000
 C : 28 = 1 080 000

(Constations de la dotation complémentaire)

D : 812 259 200
 C : 4441 259 200

(Constatation de la TVA à reverser)

D : 812 7 200 000
 C : 245 7 200 000

(Sortie de l'immobilisation cédée)

D = 2845 = 5 160 000
 C = 812 = 5 160 000

(Annulation des amortissements pratiqués)

D Résultat sur cession

C	
220 000	2 800 000
7459200	5 160 000
SC = 280 800	
7 960 000	7 960 000

Plus-value = 280 000

Remarque : Lorsque le bien est admis en amortissement dérogatoire, les étapes des écritures comptables constatant la cession ne changent pas mais la dotation complémentaire et l'annulation des amortissements tiendront compte de la partie dérogatoire.

Constatation de la dotation complémentaire

On peut distinguer deux possibilités :

*Annuité complémentaire fiscale > Annuité complémentaire économique

D : 681- A. Écq

D : 851- A.D

C : 28- A.écq

C: 151- A.D

*Annuité complémentaire fiscal < Annuité complémentaire économique

D: 681- A. écq

D : 151- A.D

C : 28- A. écq

C : 861- A.D

Annulation des amortissements pratiqués

*1^{ère} phase : solde du compte 28

D: 28 - T. Ats

D: 151-AD

C: 861-AD

C : 812- T. Ats

Application

Un véhicule MAZDA acquis le 01/01/01 pour 14 160 000 F TTC est amortissable selon le système dégressif sur 5 ans est admis en amortissement dérogatoire. Ce véhicule a été cédé le 31/10/02 pour 6 500 000 par banque. Les frais de cession réglés en espèce, s'élèvent à 472 000 F TTC.

Travail à faire : passer les écritures de cession puis régulariser au 31/12/01

Correction

$$V_o HT = \frac{14160000}{1,18} = 12\,000\,000$$

$$1/1/1 \rightarrow 31/12/2001 \rightarrow N_{AA} = 1 \text{ ans}$$

$$31/12/01 \rightarrow 31/10/2002 \rightarrow N_{AC} = 10 \text{ mois}$$

$$Tl = \frac{100}{5} = 20$$

$$Td = 20 \times 2 = 40$$

Année	BA	Taux	Annuité Fiscale	Cumul des annuités fiscal	Vcn	Annuité économique	Amortissement dérogatoire	
							+ 851	- 861
2001	12000 00	40%	4 800 00	4 800 00	7 200 00	2 400 000	2 400 00	-
2002	0	40% \times 10/12	0	0	0	2 000 000	0	-
	7 200 000		2 400 000	7 200 000	4 800 000		400 000	
						4 400 000	2 800 000	

$$AA_{\text{économique}} = 2\,400\,000$$

$$TA_{\text{économique}} = 24\,000\,000 + 2\,000\,000 = 44\,000\,000$$

$$AC_{\text{économique}} = 2\,000\,000$$

$$TVA_1 = 2\,160\,000 \rightarrow TVA \text{ rev} = 2\,160\,000 - \frac{2\,160\,000 \times 2}{5} = 1\,296\,000$$

NB : Dans le tableau d'amortissement dérogatoire ce qui nous intéresse c'est l'annuité économique et l'amortissement dérogatoire qui doivent être enregistrés.

21/10/2002

D : 521 6 500 000

C : 82 6 500 000

(Constatation de la vente)

D°

D : 82 - 400 000

D : 4454- 72 000

C : 57 - 472 000

D°

D : 812- 12 000 000

C : 245 - 12 000 000

(Sortie de l'immobilisation)

D°

D : 812- 1 296 000

C : 4441- 1 296 000

(Constatation de la TVA rev)

D°

D – 2845- 4 400 000

C – 812- 4 400 000

(Annulation ou solde du compte 2845)

D°

D - 151- 2 800 000

C - 861 - 2 800 000

(Solde du compte 151)

31/12/2002

D : 681 - 2 000 000

D : 831 - 400 000

C : 2845- 2 000 000

D : 151- 400 000

(Constatation de l'amortissement constant)

2) Les cessions courantes

Sont concernés : les sociétés de transport, de leasing (crédit-bail) et les sociétés de location de voiture.

Dans ce cas de figure les comptes qui seront utilisés lors de la cession sont les suivants :

- 654. Valeur comptable des cessions courantes d'immobilisation en lieu et place du 812

- 754. Produit des cessions courantes d'immobilisation en lieu et place du 822

Les étapes de la cession courante d'immobilisation sont :

- Constatation de la vente

D = 485/5 → PV TTC

C = 754 → PV HT

C = 4431 → TVA sur prix de cession

- Règlement ou constatation des frais de cession

D = 754 → Frais HT

D = 4454 → TVA/Frais

C = 5/485 → Frais TTC

- Constatation de la dotation complémentaire

D = 681 }
C = 28 } AC

- Sortie de l'immobilisation cédée

D = 654 }
C = 2. Compte d'actif concerné } Vo

- Annulation des amortissements pratiqués

D = 28 }
C = 654 } TA

Remarque : le compte 485 qui constate la créance sur cession d'immobilisation peut être remplacé par le compte 414 créances sur cession courante d'immobilisation.

Application

La société de transport commun a acquis un bus le 1/03/2002 à 30 000 000 F. Ce bus est amorti selon le système constant sur 4 ans. Le 31/08/04, ce bus a été cédé au prix de 21 240 000 F TTC par banque ; TVA 18%. Les frais sur cession ont été réglés par virement bancaire le même jour et s'élève à 708 000 F TTC.

Travail à faire : Passer au journal comptable les écritures de cession et celles relatives à la régularisation du 31/12/2004.

Correction

$$V_o = 30\,000$$

$$T_1 = \frac{100}{4} = 25\%$$

$$01/03/02 \rightarrow 31/08/04 \rightarrow n = 22 \text{ mois}$$

$$AA = \frac{30\,000\,000 \times 22 \times 25}{1200} = 13\,750\,000$$

$$31/12/03 \rightarrow 31/08/04 \rightarrow n = 8 \text{ Mois}$$

$$AC = \frac{30\,000\,000 \times 8 \times 25}{1200} = 5\,000\,000$$

$$AT = 13\,750\,000 + 5\,000\,000 = 18\,750\,000$$

Le 31/08/04

$$D = 521 \rightarrow 21\,240\,000 \text{ F}$$

$$C = 754 \rightarrow 18\,000\,000 \text{ F}$$

$$C = 4431 \rightarrow 3\,240\,000 \text{ F}$$

(Cession d'immobilisation)

D°

$$D = 754 \rightarrow 600\,000$$

$$D = 4454 \rightarrow 108\,000$$

$$C = 521 \rightarrow 708\,000$$

(Constatation des frais de cession)

31/12/04

$$D = 681$$

$$C = 2845 \left. \vphantom{\begin{array}{l} D = 681 \\ C = 2845 \end{array}} \right\} 5\,000\,000$$

(Dotation complémentaire)

D°

$$D = 684 \left. \vphantom{\begin{array}{l} D = 684 \\ C = 245 \end{array}} \right\} 30\,000\,000$$

$$C = 245 \left. \vphantom{\begin{array}{l} D = 684 \\ C = 245 \end{array}} \right\} 30\,000\,000$$

(Sortie de l'immobilisation cédée)

D°

$$D = 284 \left. \vphantom{\begin{array}{l} D = 284 \\ C = 654 \end{array}} \right\} 18\,750\,000$$

$$C = 654$$

(Pour solde)

B – Les échanges d'immobilisation

Lorsqu'une entreprise acquiert du matériel neuf, le fournisseur consent parfois à reprendre le matériel (usagé c'est-à-dire l'ancien matériel).

On peut définir l'échange d'immobilisation comme étant une opération par laquelle une personne remet à une autre personne un bien et prend chez la même personne un autre bien comptant généralement plus cher que la 1^{ère} en payant une somme complémentaire appelé soulte.

Lors d'un échange d'immobilisation les étapes sont les suivantes pour passer les écritures :

- Achat de la nouvelle immobilisation ou remplacement de l'ancienne immobilisation :

D = 2. Compte d'actif concerné MHT
D = 4451 TVA / Immobilisation
C = 481 Fournisseur d'investissement MH TTC

- Vente de l'ancienne immobilisation
D = 485- Créance sur cession d'immobilisation PC TTC
C = 822-Produit de cession d'immobilisation corporelle PC HT
C = 4431-Etat TVA facturée sur cession TVA

- Constatation de la TVA à reverser
D = 812-Valeur comptable des cessions d'immobilisation TVA
C = 4441-Etat, TVA a payer TVA
Si la TVA n'est pas directement facturée on calcule donc la TVA à reverser
Suivant le même principe vu antérieurement.

- Règlement de la soulte
La différence entre le prix TTC de la nouvelle immobilisation et le prix de l'ancienne immobilisation TTC s'il y a lieu :

D = 481-Fournisseur d'investissement MHT de la nouvelle immobilisation TTC
C = 485- Créance sur cession d'immobilisation MHT de la cession de l'ancienne immobilisation TTC
C = 5.compte de trésorerie Montant de la différence

- Constatation de l'amortissement complémentaire
D = 681-dotation amortissement d'exploitation }
C = 28-Ats } AC de l'ancienne immobilisation
- Sortie de l'immobilisation ancienne

D = 812-VCCI }
C = 2. } Vo
- Annulation de l'amortissement pratiqué
D = 28-Ats }
C = 812 VCCI } TA de l'ancienne immobilisation

Application n°1

Une machine d'exploitation M1 acquis pour 9 000 000FHT le 01/05/2002 et amortissable selon le système constant sur 8 ans a été échangé contre une nouvelle machine d'exploitation M2 le 30/09/2006 valant 12 000 000 HT ; TVA 18%. La différence de prix est réglée par chèque bancaire pour un montant de 8 496 000. La TVA est directement facturée. Frais d'échange 572300 TTC réglé par virement bancaire.

Travail à faire :

1. Passer au journal comptable les écritures d'échange le 30/09/06 et les écritures de régularisation le 31/12/06.
2. Sachant que la machine M2 est amortissable au même taux et au même système. Calculer et passer les écritures de l'annuité 2006 au journal comptable.

Application n°2

Le 01/03/02 une entreprise a acheté un véhicule A à 2 124 000 F TTC. Ce véhicule, amortissable selon le système dégressif sur 5 ans a été échangé contre un nouveau véhicule B valant 24 780 000 F TTC. Lors de l'échange, le comptable a passé la seule écriture ci-après le 30/06/04.

D = 245 }
C = 571 } 18 408 000

Les frais sur cession réglés en espèce et non enregistrés s'élèvent à 354 000 TTC.

Travail à faire :

- 1) passer les écritures d'échange au 30/06/04 et de régularisation au 31/12/04.
- 2) déterminer le résultat sur cession du véhicule A
- 3) Quel doit être la date de cession si l'opération avait engendré une plus-value = 300 000

NB : La TVA sur vente est direction facturée.

C. Cession avec provision règlementée pour plus-value de cession à réinvestir.

La plus-value de cession se calcul comme suit :

Prix de cession HT – Valeur nette comptable = plus-value (P+)

$P(+) = PC - (VO - \sum A)$

Où la différence entre les soldes des comptes 81 et 82.

La plus-value augmente le résultat et par conséquent le montant de l'impôt sur les bénéfices. Pour encourager les entreprises à remplacer leur ancienne immobilisation par de nouvelle, la législation fiscale exonère d'impôt les plus-values sous certaines conditions :

- Le réinvestissement doit intervenir dans un délai de 3 ans à partir de la clôture de l'exercice au cours duquel ces P(+) ont été réalisées.

- La base d'amortissement des nouvelles immobilisations sera diminuée d'un montant aux P(+) réinvesties.

Cette mesure revient à exonérer d'impôt un produit dans l'année n , mais à ne pas permettre la déductibilité d'une charge équivalente durant les 3 années postérieures donc à retarder dans le temps une charge d'impôt.

Si le réemploi des P(+) n'est pas effectué dans le délai prévu, les P(+) sont rapportées au bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel a expiré le délai.

1- Comptabilisation

Après avoir enregistré la cession, l'entreprise calcule la P(+) de cession puis comptabilise, s'il y a lieu l'engagement de réemploi.

L'engagement de réemploi de la P(+) donne lieu à l'enregistrement comptable suivant :

D = 851 Dotation aux provisions règlementées

C = 152 P(+) de cession à réinvestir

(Mise en réserve de la P(+))

NB : Minimum à réinvestir = vo + P(+)

Au cours des exercices suivants la P(+) doit être reprise (comme toute provision règlementée) par l'écriture suivante :

D = 152 P(+) de cession à réinvestir

C = 861 Reprise des provisions règlementées

(Réintégration)

NB : cette reprise se fait :

- soit en totalité, si l'entreprise n'a pas réinvesti dans le délai prévu
- soit à hauteur du taux d'amortissement pratiqué sur la nouvelle immobilisation

Dans ce dernier cas, le montant de la reprise se calcule proportionnellement au nombre de mois d'amortissement.

Reprise provision réglementée = $P(+) \times \text{taux d'amortissement du nouveau matériel}$ ou

Reprise provision réglementée = différence entre amortissement pratiqué sur le nouveau bien (dotation) et amortissement autorisé (dotation calculée sur base de $v_0 - P(+)$).

Application

Le 31/03/98, l'entreprise Milton a cédé un véhicule acquis pour 11 500 000 le 01/01/95 et dont la durée d'utilisation prévue était de 5 ans ; (ce véhicule est donc complètement amorti). Le règlement est effectué au moyen d'un virement bancaire pour 5 000 000.

Le 31/12/1997, l'entreprise s'engage à réemployer les $P(+)$ réalisée sur cette opération dans un délai de 3 ans.

Le 30/06/1998, l'entreprise acquiert un nouveau véhicule pour 13 000 000 ; amorti au taux annuel de 20% selon le système constant.

Travail à faire : Présenter les écritures relatives à cette opération

Solution

$V_0 = 9\,000\,000$

$\Sigma A = 9\,000\,000$

$V_{cn} = 0$

$PC = 2\,500\,000$

$P(+) = 2\,500\,000$

187 500

Montant minimum à investir

$9\,000\,000 + 2\,500\,000 = 11\,500\,000$

Amortissement pratiqué = $\frac{12\,000\,000 \times 25 \times 6}{1200} = 1\,500\,000$

Amortissement autorisé = $(12\,000\,000 - 2\,500\,000) \times 0,25 \times \frac{6}{12} = 1\,187\,500$

Enregistrement

D = 81 }
C = 245 } 9 000 000
(Sortie)

31/12/1997

D = 2845 }
C = 81 } 9 000 000
(Solde de compte 28)

30/06/98

D = 245 }
C = 481 } 12 000 000

(Acquisition de nouveau véhicule)

D°

D = 152 }
C = 861 } 312 500

(Reprise)

D = 521 }
C = 82 } 2 500 000
(Cession)

D°

D = 851 }
C = 152 } 2 500 000
(Engagement)

31/12/98

D = 681 }
C = 2845 } 500 000

(Dotation du nouveau véhicule)

Remarque : si l'entreprise n'avait pas respecté son engagement la réintégration allait concerner la totalité de la plus-value.

D – Destruction accidentelle d'immobilisation

Le traitement comptable de l'immobilisation détruite accidentellement dépend de son régime d'assurance. On peut alors distinguer 2 cas de figure :

- Destruction assimilée à une mise au rebut de l'immobilisation
- Destruction assimilée à une cession.

⇒ **La destruction assimilée à une mise au rebut**

A ce niveau, cette destruction n'est pas couverte par l'assurance (immobilisation non assurée).

On constatera les écritures suivantes :

- Constatation de la dotation complémentaire :
D = 681- Dotation aux amortissements d'exploitation } AC
C = 28 - Ats
- Constatation de l'immobilisation détruite
D = 812- VCCI } Vo
C = 2. Compte d'immobilisation concerné
- Annulation des amortissements pratiqués
D = 28-Ats } T. des Ats
C = 812 -VCCI

Application

Un véhicule acquis le 02/01/04 pour 7 080 000 F TTC et amortissable selon le système constant sur 5 ans a été détruit au cours d'un accident de circulation au 31/03/06. Le véhicule n'était pas assuré.

Travail à faire: Passer au journal comptable les écritures relatives à cette destruction.

Correction

$V_o = \frac{7080\ 000}{118} = 6\ 000\ 000$; $TC = \frac{100}{5} = 20\%$
 $n_{AA} \rightarrow 02/01/04 \rightarrow 31/12/2005 = 2\text{ ans}$; $n_{AC} = 31/12/05 - 31/03/06$
 $AA = \frac{6000000 \times 20 \times 2}{100} = 2\ 400\ 000$ } $TA = 2\ 400\ 000 + 300\ 000$
 $AC = \frac{6000000 \times 20 \times 3}{1200} = 300\ 000$ } $= 2\ 700\ 000$
31/03/04
D = 681 } 300 000
C = 2845 }
(Dotation complémentaire)
D°
D = 812 } 6 000 000
C = 245 }
(Constatation de la sortie)
D°
D = 2845 }
C = 812 } 2 700 000
(Annulation des amortissements)

⇔ Destruction assimilée à une cession

Lorsque le bien est détruit et qu'une indemnité est acquise immédiatement, cette indemnité est considérée comme un prix de cession. Après avoir enregistré la sortie de l'immobilisation et la dotation complémentaire, on constata le montant de l'indemnité d'assurance à recevoir ou reçu par les écritures ci-après :

$$\left. \begin{array}{l} D = 5/485 \\ C = 822 \end{array} \right\} \text{Montant de l'indemnité reçu}$$

L'écriture d'annulation des amortissements se constate en fin d'exercice.

Application

Reprendre l'application précédant en supposant que le véhicule accidenté était assuré à la SONAR qui a remis un chèque de 30 000 000F au titre d'indemnisation. Le chèque est immédiatement encaissé.

31/03/04

$$\left. \begin{array}{l} D = 681 \\ C = 2845 \end{array} \right\} 300\,000$$

(Dotation complémentaire)

D°

$$\left. \begin{array}{l} D = 812 \\ C = 245 \end{array} \right\} 6\,000\,000$$

(Constatation de sortie)

D°

$$\left. \begin{array}{l} D = 521 \\ C = 822 \end{array} \right\} 3\,000\,000$$

(Constatation de l'indemnité)

31/12/04

$$\left. \begin{array}{l} D = 2845 \\ C = 812 \end{array} \right\} 2\,700\,000$$

(Annulation des amortissements pratiqués)

E – LA MISE AU REBUT

Lorsque l'immobilisation est totalement amortie et qu'elle ne continue pas à servir, on doit l'isoler des immobilisations de l'entreprise. On parle alors de mise au rebut.

Les étapes d'écriture de mise en rebut d'immobilisation sont identiques à celle d'une destruction sans indemnité.

NB : le cas de disparition (vole) peut être considéré comme une mise en rebut, même s'ils ne sont pas expressément prévus par le SYSCOA.

II – LES SORTIES D'IMMOBILISATIONS NON AMORTISSABLES

Les immobilisations non amortissables concernent un certain nombre d'immobilisations qui sont provisionnées.

Trois écritures sont à passer :

$$\left. \begin{array}{l} D = 81 \\ C = 2. \end{array} \right\} \text{Vo ou Vcn}$$

(Sortie de l'immobilisation)

D = 5/485 PC

C = 82 PC

(Constatation de la cession)

D = 29

C = 79

(Annulation de la provision pour dépréciation éventuelle)

Cas particulier de cession de titres de placement

Cession avec perte

D : 521

D : 677

C : 50

D : 591

C : 779

Cession avec gain

D : 521

C : 777

C : 50

D : 591

C : 77

CHAPITRE N°V : Les autres régularisations

Avant de déterminer le résultat global de l'exercice par regroupement des charges et des produits, des pertes et des profits, d'autres régularisations sont à opérer.

Elles s'ajoutent à celles déjà étudiées. Les plus importantes de ces régularisations concernent l'ajustement dans le temps des charges et des produits et l'ajustement des comptes de patrimoine qui n'ont pas été touchés par les amortissements et les provisions tel que les comptes de trésorerie (banque, caisse, ccp etc.....), les comptes de prêts et d'emprunt à long et moyen terme remboursable par annuité et les comptes de stocks.

I. Régularisation des comptes de charges et de produits (Comptes de gestions)

L'entreprise doit imputer aux comptes de gestions toutes les charges et tous les produits de l'exercice et eux seuls.

Cependant les charges et les produits enregistrés pendant l'exercice ne correspondent pas nécessairement à ceux qui lui incombent, ce qui entraîne l'obligation de réajustement :

- Exclure de l'exercice à clôturer, les charges et les produits déjà comptabilisé mais qui ne concernent qu'en partie ou pas du tout l'exercice qui s'achève (ce sont les charges payées d'avance et les produits perçus d'avance.)
- Inclure dans l'exercice à clôturer, les charges et les produits le concernant mais non encore comptabilisé par faute de documents justificatifs (ce sont les charges à payer et les produits à recevoir)

A – Les charges payées d'avance et les produits perçus d'avance.

1 - les charges payées d'avances

Il s'agit des charges comptabilisées mais qui concernent l'exercice à venir partiellement ou totalement. Dans ce cas, il convient de diminuer les comptes concernés des montants qui se rattachent aux exercices à venir.

La comptabilisation de cette diminution se fait comme suit :

D : 476 charges payées d'avance

C : 6. Compte de charge concernés

NB : les charges comptabilisées d'avance sont enregistrées sans TVA. Au début de l'exercice suivant les écritures d'inventaires seront contre passées afin d'opérer le transfert de charge d'un exercice à l'autre.

a) Achat non consommés

Les stocks de fin d'exercice correspondant aux achats non stockés (fournitures de bureau ,timbres, produits d'entretien etc.....) sont considérés comme des charges constatées d'avance puisqu'aucun compte de stock n'a été prévu. Ces stocks constatés à l'inventaire seront comptabilisés comme suit :

D : 476-charge payer d'avance

C : 605-autres achats

616-transport

6462-droit de timbre

b) Cas particulier : achat stockés déjà enregistrés sur facture mais non livrés (stock en cours de route)

Cette régularisation concerne les factures reçues des fournisseurs donc comptabilisé mais dont les stocks correspondant n'ont pas encore été réceptionnés. A l'inventaire, il faut préciser que le non

réception des marchandises n'entraîne pas l'annulation de l'écriture d'achat. La régularisation se fait comme suit :

D : 38 stocks en cours de route

C : 603 variations du stock

NB : En inventaire permanent ces écritures sont passées en cours d'exercice ; en inventaire intermittent elles sont passées en fin d'exercice.

c) Les charges réglées périodiquement d'avance

Certaines charges sont réglées périodiquement d'avance : prime d'assurance, contrat de maintenance, abonnement souscrits, intérêts d'emprunt payés d'avance, loyers payés d'avances.....

Ces charges sont constatées normalement au moment de leur règlement. A la date d'inventaire, on détermine la période réglée d'avance (temps compris entre la date d l'inventaire et celle de la prochaine échéance). On évalue ensuite le montant de la charge imputable à l'exercice suivant qui doit être éliminé comme suit :

D : 476-charge payer d'avance

C : 622-Locations et charges locatives

C : 624-Entretiens, réparations et maintenance

C : 625-Primes d'assurance

C : 626-Etudes, recherches et documentation

C : 671-Intérêts des emprunts

Application

Au 31/12/2007, les renseignements suivants sont mis à votre disposition pour comptabilisation :

- 1) Il reste en stock 57 500F de timbre-poste et 56 000F de timbre fiscaux
- 2) Le 01/03/07 une prime d'assurance incendie de 1 500 000F a été réglée par chèque postal. Cette prime est annuelle.
- 3) Un intérêt trimestriel de 1 200 000F a été réglé le 01/12/07.
- 4) Le loyer d'un local commercial est réglé de façon semestrielle. Le 01/08/07 nous avons payé 780 000FHT.
- 5) Le 08/12/07 nous avons reçu et enregistré la facture N°121 de SAM. Brut 1 500 000FHT remise 10% escompte 2% port HT 120 000F TVA 18%. Jusqu'au 31/12/07 nous n'avons pas encore réceptionnés la marchandise

Travail à faire : Passer toutes les écritures de régularisation nécessaires au 31/12/07.

2 – Produits perçus d'avance

Cette régularisation consiste à diminuer le montant total des produits de l'exercice lorsqu'une partie de ces produits comptabilisés concerne l'exercice ou les exercices à venir

Lors de cette régularisation les écritures seront :

D : 7. Compte de produit concerné

C : 477 produits constatés d'avance

} montant de l'exercice à venir
 qui a été comptabilisé

NB : Tout comme les charges, au début de l'exercice qui suit les écritures d'inventaire seront contrepassées afin d'opérer le transfert de produits d'un exercice à l'autre.

a) Factures adressées aux clients sans livraison (stock à régulariser)

La facture étant déjà établie et adressée aux clients, il convient de mettre de côté le stock de marchandises vendue car ce stock appartient désormais au client mais non à l'entreprise ; leur cout est à défalquer stock de l'entreprise. En inventaire intermittent, il suffit de diminuer le stock final global constaté de ce montant avant d'imputer ce dernier au crédit du compte de variation de stock concerné (6031 ou 736).

En inventaire permanent, il convient de passer les écritures de régularisations suivant :

D : 736- Variations de stock des produits finis

D : 603 -Variations de stock de marchandises

C : 3.compte de stock concerné

} coût d'achat du stock vendu

Exemple : il reste en magasin 3 000 000F de marchandises dont des marchandises facturées au client BOB qui n'ont pas été livrées ; prix de vente 500 000FHT. La marge commerciale représente 40% du prix de vente.

L'entreprise utilise l'inventaire intermittent.

Solution

Coût d'achat du stock vendu = $500\,000 \times 0,6 = 300\,000$

Stock restant = $3\,000\,000 - 300\,000 = 2\,700\,000$

31/12/2000

D : 311- 2 700 000

C : 6031- 2 700 000

(Régularisation)

b) Produits perçus périodiquement d'avance

Il s'agit notamment des abonnements facturés aux clients, des loyers reçus d'avance et des intérêts sur prêts payable d'avance. Il convient de déterminer la quote-part des produits imputable aux exercices ultérieurs et de l'extourne.

Ces produits sont constatés normalement au moment de leur facturation. A la date d'inventaire on détermine la période réglée d'avance ; temps compris entre la date de l'inventaire et celle de la prochaine échéance. On évalue ensuite le montant du produit imputable à l'exercice suivant qui doit être éliminé comme suit :

D : 706- Services vendus

D : 707- Produits accessoires

D : 771- Intérêts de prêts

C : 477- Produits constaté d'avance

Application

On vous communique les renseignements suivants au 31/12/2000

- Un loyer trimestriel d'un montant de 450 000F a été perçu le 01/12/2000
- Un intérêt le prêt au taux annuel de 9% a été perçu le 01/07/2000 c'est-à-dire le jour de prêt. Montant du prêt 8 000 000F ; durée du prêt 2 ans

Solution

D : 7073- locations = 300 00

D : 771- intérêts de prêts = 1 080 000

D : 477- produits constatés d'avance = 1 380 000

(Régularisation)

B – Charges à payer et les produits à recevoir

1- les charges à payer

Ce sont des charges certaines imputables à l'exercice mais qui n'ont pas été comptabilisées. En fin d'exercice elles doivent être enregistrées au débit des comptes de charges (ou de produits pour les réductions sur ventes) et au crédit d'un compte de tiers ou de trésorerie s'il existe une pièce justificative ou d'un compte de régularisation s'il n'existe pas de pièce justificative.

Au début de l'exercice suivant le compte de régularisation sera soldé : les écritures d'inventaire seront contrepassées. La pièce justificative sera ensuite enregistrée normalement

a) Les documents justificatifs ont été reçus ou émis

Le jour de l'inventaire, on comptabilise la charge sur base du document (oubli d'enregistrer le document).

Les écritures à passer seront :

D : 6. Compte de charge concerné

C : 5 ou 4 comptes de tiers ou de trésorerie

NB : ces écritures ne seront pas contrepassées

b) Absence de pièce justificative (Pas encore reçues)

On remplace dans ce cas les comptes de tiers ou de trésorerie par des comptes de régularisations.
Il faut distinguer :

- Les achats de biens, de services ou d'immobilisation livrés mais non facturés
- Les charges de personnel à payer
- Les charges fiscales ou douanières à payer
- Les charges financières à payer
- Les réductions à accorder aux clients

On aura les écritures comptables suivantes dans chaque cas :

✓ **Les achats de biens, de services ou d'immobilisation livrés mais non facturés**

D : 6 -compte de charge concerné

D : 4455-TVA récupérable sur facture non parvenues (s'il y a lieu)

C : 4081-Frs, facture non parvenues (achat de biens ou de services livrés dont la facture n'est pas encore reçu)

C : 4818- Frs d'investissement factures non parvenues (achat de biens ou de services livrés dont la facture n'est pas encore reçu)

✓ **Les charges de personnel à payer**

D : 66 charges de personnel

C : 428-Personnel charges sociales à payer

C : 438-Organismes sociaux

✓ **Les charges fiscales ou douanières à payer**

D : 60- Achats de (Droit de douane / achat non encore exactement connus)

D : 646- Impôts et taxes

C : 4486-Etat, charge à payer

✓ **Les charges financières à payer**

D : 671-Intérêts des emprunts (a)

D : 6744-Intérêts sur dettes commerciales (b)

D : 4455 Etat, T.V.A. récupérable sur factures non parvenues (b)

C : 1662- Intérêt courus sur emprunt et dettes (a)

C : 4086-Fournisseurs, intérêts courus (b)

✓ **Les réductions à accorder aux clients**

A l'inventaire les réductions commerciales et les escomptes promis aux clients mais non encore constatés sur factures d'avoir seront comptabilisées comme suit :

D : 7. -Compte de produits concerné

D : 673-escompte à accorder

D : 4435-TVA sur facture à établir

C : 4198-3R et autres avoirs à accorder

c) Charges réglées périodiquement à terme échu

Certaines charges sont réglées périodiquement à terme échu : intérêts des emprunts, loyers etc.

A l'inventaire, il faut calculer la quote-part imputable à l'exercice et la comptabiliser. Si la TVA n'est pas déductible on prend en compte le montant TTC ; si la TVA est récupérable on comptabilise le montant HT.

Cette comptabilisation se fait comme suit :

- **Loyers payable à terme échu**

D : 622-location et charges locative (a)

- C : 4081-Frs, facture non parvenus (a)

Intérêts courus sur emprunts

D : 671-intérêt de l'emprunt (b)

C : 1662-intérêt courus sur emprunt et dettes (b)

Application

Au 31/12/2000, date d'inventaire, l'entreprise Kaboré vous donne les renseignements suivants :

- Constatation d'un avertissement pour 500 000F d'impôts directs relatifs à l'année 2000 n'a pas encore été comptabilisée par oubli.
- Nous constatons que nous n'avons pas encore reçu les factures de l'ONEA, de la SONABEL ; et de l'ONATEL pour ce dernier mois. Ces frais sont estimés respectivement à 70 000FHT, 42 000FHT ; 270 000FHT.
- Nous devons régulariser à l'inventaire 1250 000F de droit à congés annuel de salariés. Les charges sociales représentent environ 15% de ce montant.
- Nous constatons que certaines charges n'ont pas encore été comptabilisées par faute de pièces :
 - *la patente estimée à 800 000F
 - *des droits de douane relatifs à des marchandises importées 200 000F
- Un loyer commercial payable à terme échu le 30/04 et le 31/10 de chaque année montant 885 000F TTC par semestre.
- Le 30/04/2001- une entreprise doit payer la 1^{ère} annuité d'un emprunt de 15 000 000F contracté le 01/05/2000. Les intérêts sont calculés au taux de 8% l'an.

Travail à faire : Passer au journal classique les écritures de régularisation.

Solution

31/12/2000

D : 641-Impôts et taxes directs = 500 000

C : 442-Etat, autres impôts et taxes = 500 000

(Régularisation)

D°

D : 6051- Fournitures non stockables –eau = 70 000

D : 6052 -Fournitures non stockables – électricité = 42 000

D : 6281 -Frais de téléphone = 270 000

D : 4455 -ETAT, T.V.A. récupérable sur factures non parvenues = 68 760

C : 4081- Fournisseurs, factures non parvenues = 450 760

(Régularisation)

D°

D : 661 -rémunérations directes versées au personnel national = 1 250 000

C : 428-personnels, charges à payer et produits à recevoir = 1 250 000

(Régularisation)

D°

D : 664 -charges sociales = 187 000

C : 4382- charges sociales sur congés à payer = 187 000

(Régularisation)

D°

D : 601 achats de marchandises = 200 000

D : 6412 patentes, licences et taxes annexes = 200 000

C : 4486 charges à payer = 1000 000

(Régularisation)

D°

D : 622-location et charges locative = 250 000

C : 4081-Frs, facture/non/parvenus = 250 000

(Régularisation)

D°

D : 671-intérêt de l'emprunt = 800 000

C : 1662-intérêt courus sur emprunt et dettes = 800 000

(Régularisation)

Produits à recevoir

Il s'agit de produits imputables à l'exercice mais qui n'ont pas été comptabilisés. En fin d'exercice elles doivent être enregistrées au crédit des comptes de produits (ou de charges pour les réductions sur achat) et au débit d'un compte de tiers ou de trésorerie s'il existe une pièce justificative ou d'un compte de régularisation s'il n'existe pas de pièce comptable.

Au début de l'exercice qui suit les comptes de régularisation seront soldés : les écritures d'inventaire seront contrepassées. La pièce justificative sera ensuite enregistrée normalement.

a) Les pièces justificatives sont disponibles

Les comptes de produits concernés doivent être crédités des produits imputables à l'exercice par le débit du compte de tiers ou de trésorerie habituel. Aucun compte dans ce cas ne sera soldé.

L'écriture à passer est la suivante :

D : 4/5 compte de tiers ou de trésorerie

C : 7. compte de produit concerné

C : 443 TVA facturé

b) Les pièces justificatives sont absentes (les pièces ne sont encore disponibles)

Les comptes de tiers ou de trésorerie seront donc remplacés par des comptes de régularisations. On distingue :

- Ventes de biens ou de services
- Les subventions à recevoir
- Les réductions à obtenir
- Les régularisations de charges de personnel indument supportées

Dans ces cas on aura les écritures suivantes :

✓ **Ventes de biens ou de services**

D : 4181-client facture à établir (a)

D : 4858-créance sur cession d'immobilisation, facture à établir (b)

C : 70-vente (a)

C : 82-produits de cession d'immobilisation(b)

C : 4435-Etat TVA sur facture à établir (TVA /a et TVA/b)

✓ **Subvention à recevoir**

D : 4487-Etat, produits à recevoir(c)

D : 458-organismes, subvention à recevoir (d)

C : 71-subvention d'exploitation (c ou d)

C : 88- subvention d'équilibre (c ou d)

✓ **Réductions obtenues**

Les réductions promises par le fournisseur mis non encore confirmées sur factures d'avoir sont comptabilisées comme suit :

D : 4098 3R et autres avoirs à obtenir (e)

D : 4287-personnel produits à recevoir (f)

D : 4387-organisme sociaux produit à recevoir (g)

C : 601/6019- achat de marchandises ou réduction sur achat (e)

C : 773- réduction à obtenir (e)

C : 4455-TVA récupérable sur facture non parvenue (TVA /e)

NB : On utilise ces comptes pour les 3R dont on ne connaît pas précisément les factures

- **6029-** Rabais, remises et ristournes obtenus (non ventilés)

- **6019-** Rabais, remises et ristournes obtenus (non ventilés)

Lorsqu'on a des précisions sur les factures concernées on utilise :

- 602 achats de matières premières et fournitures liées

- 601 achats de marchandises

✓ **Régularisation des comptes de personnel**

Les comptes de produits à recevoir permettent également de régulariser les charges de personnel indument supportées

D : 4287-Personnel, produits à recevoir (Rémunération indue)

D : 4387-Personnel, produits à recevoir (Cotisation indue)

C : 66- charges de personnel

c) Produits perçus périodiquement à terme échu (comptabilisation des produits de l'exercice en cours)

Il s'agit de produits qui sont perçus périodiquement à terme échu : intérêts reçus, loyers, ventes de prestation de service etc. A l'inventaire, il faut calculer la quote-part imputable à l'exercice et la comptabiliser.

La régularisation de ces produits se fait de la manière suivante :

D : 4181-Client, facture à établir

D : 4186-Client, intérêt courus

D : 506- intérêt courus sur titre de participation

D : 271- intérêt courus sur prêt et créance non commerciales

D : 2762-intérêt courus sur prêt au personnel

C : 7-compte de produit concerné

NB : il ne faut pas tenir compte de la TVA

NB : à la réouverture de l'exercice suivant les comptes de régularisation seront contre-passé afin d'enregistrer normalement les factures établies pour l'occasion.

Application

Au 31/12/2008, l'entreprise BIG DJO vous communique les renseignements suivants :

- Un prêt de 12 000 000 a été octroyé à l'entreprise WILL POT le 01/03/04 et amortissable en 6 annuités constante à chaque date anniversaire. Les intérêts sont calculés au taux de 6% l'an.
- Le service de facturation n'a pas encore établi la facture V12 consécutive à la livraison de marchandises .Facture N°12. Le Net commercial est estimé à 2 500 000FHT.
- Par faute de pièce nous n'avons pas pu comptabiliser une vente de marchandises au client blaise 520 000FHT. TVA 18%.
- Une subvention de 1 200000F à recevoir de la maison de l'entreprise n'a pas été comptabilisée faute de document justificatif non parvenu.
- Un terrain acheté à 12 000 000FHT a été cédé pour 12 500 000FHT mais la facture correspondante n'est pas encore établie.
- Nous espérons obtenir du fournisseur Martial une remise de 153 400FTTC sur la facture A243 et une ristourne du fournisseur Omar de 62 000FHT.
- Nous constatons que la facture V24 adressé au client Napon le 29/04/2008 n'a pas été comptabilisée. MB : 2 200 000. TVA 18%.
- Nous n'avons pas comptabilisé par faute de pièces justificatives une retenue de 250 000F de prime à effectuer sur le personnel, ainsi que 427 000F de cotisation sociale à réduire.

Solution

31/12/2008

D : 271- intérêt courus sur prêt et créance non commerciales = 200 000

C : 771- intérêts de prêts = 200 000

(Régularisation)

D°

D : 4181-Client, facture à établir = 2 950 000

C : 701- vente de marchandises = 2 500 000

C : 4435- Etat, TVA sur facture à établir= 450 000

D°

D : 4181-Client, facture à établir = 613 600

C : 701- vente de marchandises = 520 000

C : 4435- Etat, TVA sur facture à établir = 93 600

(Régularisation)

D°

D : 4487-Etat, produits à recevoir = 1 200 000

C : 71-subvention d'exploitation = 1 200 000

(Régularisation)

D°

D : 4858-créance sur cession d'immobilisation, facture à établir = 14 750 000

C : 4435-Etat TVA sur facture à établir = 12 500 000

C : 822-produits de cession d'immobilisation corporelle = 2 250 000

(Régularisation)

D°

D : 4098 3R et autres avoirs à obtenir = 226 560

C : 4455-TVA récupérable sur facture non parvenue = 34 560

C : 601 achats de marchandises = 130 000

C : 6019- achat de marchandises ou réduction sur achat (e) = 62 000

(Régularisation)

D°

D : 411- Client = 2 596 000

C : 701- Vente de marchandise = 2 200 000

C : 4431- TVA facturé sur vente = 396 000

(Régularisation)

D°

D : 4287-Personnel, produits à recevoir (Rémunération induite) = 250 000

D : 4387-Personnel, produits à recevoir (Cotisation induite) = 47 200

C : 661-Rémunérations directes versées au personnel national = 250 000

C : 664-Charges sociales = 47 200

(Régularisation)

II. Régularisation des comptes de patrimoines

1) Les comptes de stocks

Lorsque l'inventaire intermittent est utilisé les comptes de stock ne sont pas mouvementés en cours de période. Le solde avant inventaire des comptes de stock exprime la valeur de ceux-ci au début de l'exercice.

En fin d'exercice, il convient donc de régulariser les comptes de stock ouverts par l'entreprise :

- Solder les stocks initiaux
- Constater les stocks finaux tels qu'ils résultent à l'inventaire extra comptable

Lorsqu'il s'agit de l'inventaire permanent, en cours d'exercice, les mouvements des stocks sont enregistrés au fur et à mesure dans les comptes de stock de la classe.

En fin d'exercice, avant inventaire, les soldes des comptes de stocks expriment la valeur du stock final comptable théorique ; ce dernier devra être confronté aux résultats de l'inventaire physique en vue de déterminer les différences d'inventaires :

- Stock manquant : $SFR < SFT$
- Excédents en stock : $SFR > SFT$

Les écritures de régularisations à passer à l'inventaire sont :

✓ En inventaire intermittent

D'abord, on annule le stock initial

D : 603- variations des stocks de biens achetés

D : 73- Variations des stocks de biens et de services produits

C : 31- marchandises

C : 32- matières premières et fournitures liées

C : 33 -autres approvisionnements
C : 34- produits en cours
C : 35 -services en cours
C : 36- produits finis
C : 38 -stocks en cours de route, en consignation ou en dépôt
C : 37- produits intermédiaires et résiduels

Ensuite, on constate le stock final

D : 31- marchandises
D : 32- matières premières et fournitures liées
D : 33 -autres approvisionnements
D : 34- produits en cours
D : 35 -services en cours
D : 36- produits finis
D : 38 -stocks en cours de route, en consignation ou en dépôt
D : 37- produits intermédiaires et résiduels
C : 603-ariations des stocks de biens achetés
C : 73-Variations des stocks de biens et de services produits

A la date d'inventaire, il convient de régulariser les provisions sur les stocks s'il y a lieu. La régularisation va consister en la reprise de la provision sur le stock initial et la création de la provision sur le stock final s'il y a lieu.

✓ **En inventaire permanent**

On compare le SFR et le SFT

- **Cas de Stock manquant : $SFR < SFT$**

D : 603-ariations des stocks de biens achetés
D : 73-Variations des stocks de biens et de services produits
C : 31- marchandises
C : 32- matières premières et fournitures liées
C : 33 -autres approvisionnements
C : 34- produits en cours
C : 35 -services en cours
C : 36- produits finis
C : 38 -stocks en cours de route, en consignation ou en dépôt
C : 37- produits intermédiaires et résiduels

- **Cas d'Excédents en stock : $SFR > SFT$**

D : 31- marchandises
D : 32- matières premières et fournitures liées
D : 33 -autres approvisionnements
D : 34- produits en cours
D : 35 -services en cours
D : 36- produits finis
D : 38 -stocks en cours de route, en consignation ou en dépôt
D : 37- produits intermédiaires et résiduels
C : 603-ariations des stocks de biens achetés
C : 73-Variations des stocks de biens et de services produits
NB :

A la date d'inventaire, il convient de régulariser les provisions sur les stocks s'il y a lieu. La régularisation va consister en la reprise de la provision sur le stock initial et la création de la provision sur le stock final s'il y a lieu.

Remarque : Si le stock manquant est attribué au personnel (faute due au personnel) il convient de débiter le compte 421-personnel avance.

2) Comptes de créance et de dette

Les relevés nominatifs des clients et des fournisseurs permettront de vérifier les créances et les dettes et de les classer en créances douteuses, litigieuses ou irrécouvrables.

Les prêts et les emprunts à LT font dans ce cas l'objet d'un échéancier (classer par rapport à leurs échéances).

Les effets de commerce seront recensés et classés selon leur nature à savoir : EAR ;
EAP constituer des créances et des dettes respectivement.

3) Comptes de trésorerie

a) La banque

Etat de rapprochement

b) Les CCP

Il existe toujours une égalité entre solde du compte CCP tenu par les cheque postaux et le solde du compte CCP tenu par l'entreprise. Dans ce cas il n'y aura pas régularisation.

c) La caisse

Le contrôle de la caisse se fait de façon périodique. Ce contrôle fait apparaitre une différence entre le solde du compte caisse tenu par l'entreprise et l'existant réel en caisse

- Si la différence est positive existant réel supérieur au solde du compte caisse. On régularise comme suit :

D : 571- Caisse siège social

D : 841-Produits H.A.O constatés

- Si la différence est négative existant réel inférieur au solde du compte caisse. On régularise comme suit :

D : 861-Reprises de provisions réglementées

C : 571- Caisse siège social

CHAPITRE VI : Les états financiers

- I. La balance après inventaire
- II. Les soldes significatifs de gestion
 - 1) Système allégé
 - 2) Système normal
- III. Le bilan et l'état annexé
 - 1) Système allégé
 - 2) Systèmes normaux
- IV. Système minimal de trésorerie

TITRE N° III : COMPTABILITE ANALYTIQUE DE GESTION

Chapitre N°1 : Généralités

I) Définition et Objectifs de la Comptabilité Analytique

Selon le SYSCOA, la comptabilité analytique est un mode de traitement des données dont les objectifs sont :

- Connaître les différents coûts des différentes fonctions assurées par l'entreprise, d'expliquer les résultats.
- Etablir les prévisions des charges et des produits courants, d'en constater la réalisation et d'expliquer les écarts qui en découlent.

La comptabilité Analytique fournit les éléments et les informations qui permettent aux dirigeants de pouvoir prendre les bonnes décisions concernant les différents produits. Elle permet par exemple de savoir s'il faut une activité, lancer un produit, abandonner un produit ou une activité, remplacer le matériel ou le conserver, chercher de nouveaux fournisseurs ou d'autres marchés, etc.

La comptabilité Analytique met l'accent sur la réalité économique, en conséquence les charges de la Comptabilité générale seront reprises en comptabilité analytique en éliminant des déformations notamment fiscales ou les éléments exceptionnels et en ajoutant certaines charges non reconnues en comptabilité générale.

Il ressort de ce qui précède que si la comptabilité analytique s'appuie sur la comptabilité générale pour avoir les informations dont elle a besoin, elle s'en distingue sur certains points.

II) Distinction entre comptabilité analytique et comptabilité générale

En rappel la comptabilité générale se propose de saisir et d'enregistrer sur la base de pièces justificatives toutes opérations effectuées par l'entreprise de façon quotidienne avant de synthétiser ces données en fin d'exercice par la présentation des états financiers. La comptabilité analytique quant à elle va tenter de reclasser les mêmes charges par fonctions. Elle est conçue pour :

- Analyser les résultats et faire apparaître leurs éléments constitutifs permettant ainsi le contrôle des rentabilités.
- Calculer les coûts effectivement imputables à chaque produit de l'Entreprise.
- Fournir des bases afin d'établir les prévisions des charges et des produits et assurer un contrôle efficient.

En définitive, la comptabilité analytique se distingue de la comptabilité générale en ces points :

- **L'objet** : la comptabilité générale donne une vue globale et synthétique des comptes de l'entreprise alors que la comptabilité analytique donne une vue détaillée de chacune des activités d'où le terme analytique employé.
- **La nature** : la comptabilité générale qui est obligatoire est une comptabilité analytique facultative qui privilégie les valeurs économiques.
- **L'origine des données** : La comptabilité générale analyse principalement les flux externes tandis que la comptabilité analytique organise les cheminements les plus internes en vue d'obtenir les coûts par produit.

III) Notions de charges et de produits en comptabilité analytique

A) Les charges en comptabilité analytique

En comptabilité générale une charge est la constatation d'un flux de valeur qui représente un emploi définitif entraînant un appauvrissement de l'entreprise et ayant le plus souvent pour contrepartie un décaissement.

SI cette acceptation est également reconnue en comptabilité analytique, il faut cependant signaler que la typologie classique de la comptabilité générale : charges d'exploitation, charges financières et charges HAO n'y est pas toujours transposable telle quelle. Par exemple les intérêts d'un emprunt ayant permis d'acquérir un équipement pour un atelier constitue une charge financière au sens de la comptabilité analytique. Aussi la comptabilité analytique prend en compte les valeurs économiques des différentes charges et non leurs valeurs monétaires comme en comptabilité générale.

B) Les produits en comptabilité analytique

En comptabilité générale un produit d'exploitation désigne généralement la contre-valeur résultant de la vente de biens ou de services créés par l'entreprise.

En comptabilité analytique, le terme s'applique directement aux biens et services créés par l'entreprise. Lorsque leur élaboration est caractérisée par des stades successifs (produit semi-fini, produit vendu) ou des catégories définies (biens A, bien B) il convient d'en préciser la délimitation

IV) Notion de coûts

A) Définition

Un coût est une accumulation de charges sur un produit à un certain stade de son élaboration. On peut en particulier calculer un coût d'achat, un coût de production, un coût de revient. D'autres grandeurs font intervenir la notion de coût, c'est le cas de la marge et du résultat analytique :

- Une marge est une différence entre un prix de vente et un coût. Ainsi on peut avoir marge sur coût d'achat, marge sur coût de production, marge sur coût de distribution.
- Un résultat analytique est une différence entre un prix de vente et un coût de revient, le coût de revient étant une accumulation des charges relatives à un produit jusqu'au stade final de son élaboration y compris la distribution

Cette approche de coût qui est d'ordre générale peut être complétée par une approche suivant le contenu ou suivant le moment de calcul.

1) Approche selon le contenu

Selon le contenu, il faut distinguer le coût est complet du coût partiel.

Le coût est complet s'il est calculé en retenant toutes les charges, directes et indirectes après un traitement éventuel.

Le coût partiel est obtenu en incorporant une partie des charges, généralement de même nature. On parlera par exemple de coût direct ou de coût variable étant obtenu les seules charges variables.

La méthode de coût complet sera retenue dans ce cours.

2) Approche selon le moment

En se référant à leur moment de calcul, on parle de coûts préétablis qui sont des coûts exprimés antérieurement aux faits qui les engendrent par opposition aux coûts réels calculés postérieurement aux faits.

B) Contenu ou composants des coûts

Un coût est composé de charge, les charges prises en compte pour calculer les coûts sont appelées charges incorporables. Elles sont de deux types : les charges directes et les charges indirectes :

- Les charges directes sont celles qui concernent le coût d'un seul produit ou d'une seule commande. Ces charges sont incorporées dans les coûts concernés sans hypothèses préalables ni calculs intermédiaires.
- les indirectes sont celles qui concernent plusieurs coûts et doivent de ce fait faire l'objet d'un traitement avant leur affectation dans les coûts respectifs.

C) Hiérarchie des coûts

Les coûts se calculent de façon successive dans l'ordre selon les fonctions et les stades d'élaboration des produits. Ainsi on a généralement dans l'ordre : les coûts d'achat, les coûts de production, les coûts de distribution et les coûts de revient

1) Les coûts d'achat

Ils sont constitués par l'ensemble des charges supportées par l'entreprise pour l'acquisition des matières ou des marchandises. Ils se composent du prix d'achat HT et des frais accessoires d'achat HT.

2) Les coûts de production

Ils représentent tout ce qu'ont coûté les produits semi-ouvrés ou finis, ou les services créés par l'entreprise, c'est-à-dire le coût des matières, fournitures et services consommés et des autres coûts engagés par l'entreprise au cours des opérations de production, jusqu'au stade qui précède immédiatement leur stockage éventuel et /ou leur vente.

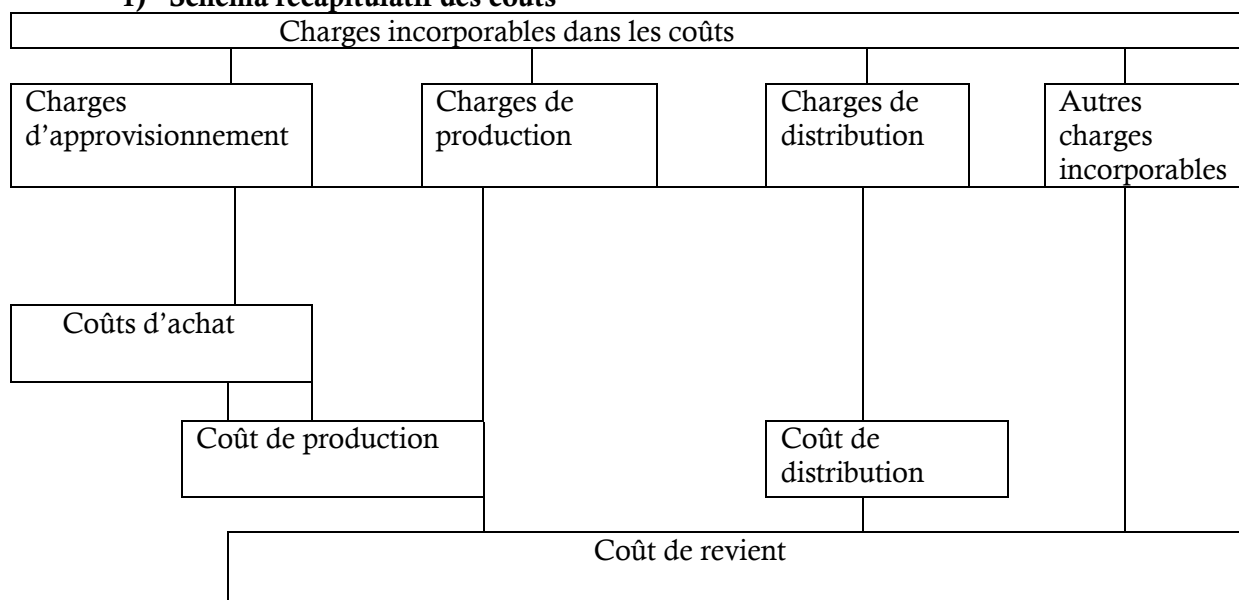
3) Les coûts de distribution

Ils sont constitués des charges afférentes à l'exercice de la fonction de distribution.

4) Les coûts de revient

Ils se composent de l'ensemble des charges supportées depuis l'achat des matières premières ou des marchandises jusqu'à la livraison des produits ou des marchandises aux clients. C'est un coût complet obtenu par addition de coût de distribution au coût de production dans l'entreprise industrielle et au coût d'achat dans l'entreprise commerciale.

1) Schéma récapitulatif des coûts



Chapitre N°2 : Le traitement des charges en comptabilité analytique

I) LES DIFFERENTS TYPES DE CHARGES

1) Les charges incorporables

La comptabilité analytique s'appuie sur la comptabilité générale pour s'informer des charges mais ne prend pas ces charges à la lettre. Ainsi toutes les charges enregistrées en comptabilité générale et effectivement prises comme charges par la comptabilité analytique sont qualifiées de charges incorporables. Toutes fois la comptabilité analytique complètera ces charges incorporables par d'autres charges non enregistrées comme telles en comptabilité générale.

2) Les charges non incorporables

Ce sont des charges enregistrées en comptabilité générale et rejetées en comptabilité analytique pour le calcul des coûts car n'ayant pas de rapport avec l'activité de production. Il s'agit notamment :

- ⇔ Toutes les charges non courantes (charges HAO) ;
- ⇔ Certaines charges courantes que l'analyse ne permet pas de considérer comme tel, il s'agit des :
 - Fractions des dotations aux amortissements si : l'amortissement économique (amortissement en CAGE) < l'amortissement comptable.
 - Impôts sur les résultats ;
 - Charges courantes se rapportant aux exercices antérieurs ;
 - Dotations aux amortissements des charges immobilisées
 - Charges qui représentent la couverture d'un risque (provision pour litige, pour dépréciation).

3) Les charges supplétives

Ce sont des charges fictives non enregistrées en comptabilité générale comme charges mais que l'on incorpore dans le calcul des coûts en comptabilité analytique. Ce sont principalement :

- ⇔ **La rémunération des capitaux propres** : On suppose que l'entreprise a emprunté pour financer son activité en calculant un intérêt fictif sur les capitaux propres.
- ⇔ **La rémunération du travail de l'exploitant individuel** : Si dans le cas de l'entreprises sociétaires, la rémunération des dirigeants est comptabilisée comme charges, dans le cas de l'entreprises individuelle l'exploitant est rémunéré par le bénéfice, il s'agit donc de considérer cette rémunération comme charges à incorporer dans les coûts.
- ⇔ **les charges d'usage** : si l'amortissement économique (amortissement en CAGE) > l'amortissement comptable

4) Détermination des charges incorporables en Comptabilité Analytique

Charges incorporables en Comptabilité Analytique = Total des charges enregistrées en Comptabilité générale – Total des charges non incorporables + Total des charges supplétives

Application N°1

Les charges de la CG d'une entreprise qui calcul ses coûts par trimestre s'élève à 600.000 F dont 10000 F de dotation non incorporables. Par ailleurs il faut tenir compte de la rémunération du capital qui s'élève à 4.000.000F au taux annuel de 12%.

Travail à faire : Déterminer les charges de la CAGE.

Application N°2

Les charges de la comptabilité générale de l'entreprise Koné pour le premier trimestre s'élèvent à 7 200 000F et comprennent entre autres :

- La dotation annuelle aux amortissements d'un matériel de transport achetée à 9 600 000f et amortissable sur 10 ans.
- La dotation trimestrielle d'une machine achetée à 3 600 000F amortissable sur 5 ans linéairement. La CAGE retient pour cette machine un amortissement dégressif sur 5 ans pour tenir compte de sa dépréciation effective. L'immobilisation se trouve dans sa 3^{ème} année.
- La dotation trimestrielle aux provisions d'un montant de 864 000F dont 664 000F non incorporables.
- Par ailleurs, on note la rémunération mensuelle de l'exploitant s'élevant à 164 000F et celle des capitaux propres 3 600 000F à 9% l'an

Travail à faire :

- 1) Retrouver le montant des charges incorporables trimestrielles.

II) Charges directes et les Charges indirectes

A- Les charges directes

Les charges directes sont celles qui se rapportent à un produit donné de telle sorte qu'elles puissent être affectées directement au produit concerné. Ce sont principalement :

- Les consommations de matières premières
- La MOD dans les ateliers de production
- Autres frais directs

B- Les charges indirectes

Ces charges qui n'ont pas de liaison particulière avec un coût constituent pour autant l'essentiel des charges dans certaines activités. Il s'agit notamment des charges administratives, des charges financières, des charges de dotation aux amortissements, des charges fiscales et sociales etc.....

Ces charges qui sont communes doivent faire l'objet d'une répartition pour leur imputation aux coûts.

C- Répartition des charges indirectes

Les charges indirectes sont imputées aux coûts selon la méthode des sections homogènes qui est la méthode qui sera retenu dans ce cours.

1) Principes de la méthode des sections homogènes

Cette méthode part du fait que même si les charges indirectes ne peuvent pas être rattachées à un seul coût, elles peuvent néanmoins être réparties sans trop de difficultés entre certains secteurs de l'activité de l'entreprise : l'administration, la gestion du personnel, la sécurité, la maintenance, la production, le service commercial etc..... Ces secteurs qui correspondent à des services sont appelés sections homogènes ou centres d'analyse.

Après répartition le total des charges indirectes de chaque centre d'analyse est imputé aux coûts des matières, des produits, des commandes selon l'importance des prestations fournies par le centre aux différents éléments.

2) Définition et classification des centres d'analyse

a. Définition

La section ou le centre est un compartiment d'ordre comptable dans lequel sont regroupés préalablement à leurs différents coûts les éléments qui ne peuvent pas être affectés directement. La section est dite homogène car son activité est spécifique et peut être mesurée ou exprimée à l'aide d'une même unité appelée unité d'œuvre.

b. Classification des centres d'analyse

Les centres sont généralement classés en 2 grands groupes : les centres principaux et les centres auxiliaires.

⇔ Les centres principaux

Ils correspondent à des niveaux d'activité regroupant un certain nombre de fonctions. Il s'agit notamment :

- ✓ du centre d'approvisionnement
- ✓ des centres de production
- ✓ du centre de distribution

⇔ Les centres auxiliaires

Ce sont des centres dont l'activité est faite pour le compte d'un autre centre principal ou aussi auxiliaire. De ce fait leurs charges doivent faire l'objet de virement dans les centres principaux avant d'être imputées aux différents coûts.

3) Unités d'œuvres/Taux de frais/Frais résiduels de section

a) Les unités d'œuvre

C'est l'unité de mesure des sources d'un centre d'analyse. Le coût d'une unité d'œuvre sert à imputer le coût d'un centre analysé au compte de coût de produit ou de commande, intéressé. L'unité d'œuvre peut être exprimée soit sous une unité d'œuvre physique : le gramme, le mètre carré...

Le coût d'unité d'œuvre se calculera ainsi :

$$\text{Coût d'unité d'œuvre (CUO)} = \frac{\text{cout du centre d'analyse}}{\text{nombre d'unité d'oeuvre}}$$

Le nombre d'UO représente l'activité d'un centre auxiliaire durant une période,

b) Les taux de frais

Quand le centre ne se prête pas à une mesure physique, l'unité d'œuvre s'exprime en unité monétaire et prend le nom de taux de frais.
Ex: Administration générale, financement, distribution...

Taux de frais = Coût du centre de structure / Assiette de répartition des frais □

c) Les frais résiduels de section

Quand les coûts et les UO ne tombent pas juste, on est obligé de les arrondir par excès ou par défaut. Ces différences provoquent des écarts positifs ou négatifs : ce sont les frais résiduels de section.

Frais résiduels de section = (Nombre d'unité d'œuvre x C U O) – Total Répartition Secondaire

D) La répartition des charges indirectes dans les centres d'analyse

La principale difficulté à ce stade est de concevoir dans l'entreprise des structures de saisie, de circulation et de traitement de l'information. Quand ces structures sont mises en place, l'analyse des charges indirectes se fait sans problème.

1) La répartition primaire

La destination entre centres auxiliaires et centres principaux repose sur la fonction élémentaire à laquelle peut être rattaché chaque centre.

2) La répartition secondaire

Après la répartition primaire une deuxième phase du traitement des charges indirectes est nécessaire : c'est la répartition secondaire. Elle consiste à répartir les totaux des centres auxiliaires entre les centres principaux qu'il sera ensuite facile de rattacher à un coût recherché.

Exemple : le centre approvisionnement est rattaché au coût d'achat des matières premières.

Les centres auxiliaires ne se réunissent pas uniquement dans les centres principaux, ils peuvent aussi fournir des prestations aux centres auxiliaires.

Les transferts de centres auxiliaires s'opèrent de deux manières :

= **Soit en escalier** : certaines sections auxiliaires fournissent leur service à d'autres sections auxiliaires sans en recevoir d'elle.

= **Soit réciproquement** : certaines sections auxiliaires fournissent des prestations à d'autres et en reçoivent aussi de ces sections.

Chapitre N°3 : Les Stocks et leurs évaluations

I. Les stocks

A) Définition du stock

Le mot stock a pour origine un terme saxon signifiant « souche » traduisant la nécessité de « faire des provisions de bois pour l'hiver. »

Selon A Rambaud, « le stock est l'ensemble des marchandises ou des articles accumulés dans l'attente d'une utilisation ultérieure plus ou moins proche et qui permet d'alimenter les utilisateurs au fur et à mesure de leurs besoin sans leur imposer les délais et les à-coups d'une fabrication ou d'une livraison par des fournisseurs. »

La notion de stock est liée à celle de précaution et aussi de prévision, c'est-à-dire que l'entreprise ne doit pas se trouver en rupture de stock. On dit qu'une entreprise est en rupture de stock lorsqu'elle ne dispose pas de matières premières, de produits finis ou de marchandises en quantité nécessaire au moment opportun.

B) Les différentes catégories de stock

On distingue trois familles de stock : les approvisionnements, les produits et les marchandises

1) Les Approvisionnements

Ce sont des objets et substances plus ou moins élaborés qui concourent à la fabrication (matières et fournitures consommables) ou qui entrent dans la composition des produits fabriqués (matières premières).

2) Les produits

Ils sont issus d'une fabrication et on distingue :

- ✓ Les produits finis qui ont atteint un stade d'achèvement définitif dans le processus de fabrication.
- ✓ Les produits intermédiaires qui sont élaborés et destinés à être incorporés dans la fabrication de produits finis.
- ✓ Les produits résiduels qui sont les déchets et rebuts de fabrication. Les déchets représentent les résidus des matières intervenant dans la fabrication tandis que les rebuts constituent des produits impropres à une utilisation normale ou à un écoulement normal.
- ✓ Les encours sont des produits qui n'ont pas encore atteint leur stade d'achèvement final, ils ne sont pas matériellement stockables.

3) Les marchandises

Ce sont des articles achetés par l'entreprise pour être revendus en l'état.

II. La valorisation des mouvements de stock

A) Valorisation des entrées en stock

Pour les articles achetés la valorisation est faite au coût d'achat

$\text{Coût d'achat} = \text{Prix d'achat} + \text{Frais directs et indirectes d'achat}$
--

Remarque : Le prix d'achat est le prix au net commercial s'il existe des réductions commerciales (rabais, remise ou ristourne)

Pour les produits fabriqués la valorisation est faite au coût de production que nous verrons dans le chapitre suivant.

B) Valorisation des sorties de stock

Le problème de l'évaluation des sorties vient du fait que les stocks existants n'ont pas eu les mêmes coûts d'entrée. On dispose de plusieurs méthodes pour évaluer les sorties de stock.

1) La méthode du coût moyen unitaire pondéré (CMUP)

Cette méthode consiste à évaluer les sorties à un coût moyen pondéré des quantités entrées existantes, on distingue deux variantes.

a) La méthode du CMUP après chaque entrée.

CMUP (après chaque entrée) = valeur du stock existant + valeur de l'entrée / quantité du stock existant + quantité de l'entrée.

Avec cette méthode on calcule un CMUP après entrée et les sorties qui suivent sont évaluées à ce coût.

b) La méthode du CMUP de fin de période

Cette méthode consiste à attendre la fin d'une période pour calculer un CMUP qui tient du stock initial et de l'ensemble des entrées de la période et à évaluer toutes les sorties de la période à ce CMUP.

CMUP fin de période = Valeur du SI + \sum des entrées de la période / Qté du SI + \sum Qté entrées

2) Les méthodes de l'épuisement des lots

Ces méthodes consistent à maintenir chaque lot du stock à son coût d'entrée et à effectuer les sorties par lot en épuisant un lot avant d'entamer l'autre. Dans ce cas chaque lot sort à son coût d'entrée. Les méthodes d'épuisement utilisés sont surtout la méthode FIFO et rarement la méthode LIFO.

- La méthode FIFO (First In First Out en français PEPS : Premier Entrée Premier Sortie)
- La méthode LIFO (Last In First Out ou en français DEPS : Dernière Entrée Première Sortie).

Application

Dans une cimenterie on a enregistrées au cours d'un mois les mouvements relatifs aux stocks de ciment :

- 01/02 : en stock initial 10 tonnes à 5000F la tonne ;
- 04/02 : achat de 8 tonnes à 4950F la tonne ;
- 08/02 : sortie de 9 tonnes ;
- 12/02 : sortie de 2 tonnes ;
- 15/02 : entrée de 8 tonnes à 5100F la tonne ;
- 20/02 : entrée de 10 tonnes à 5200F la tonne ;
- 25/02 : sortie de 17 tonnes ;
- 28/02 : sortie de 7 tonnes ;
- 30/02 : entrée de 4 tonnes à 5150F la tonne.

a) Travail à faire : Présentez la fiche de stock

- 1) selon la méthode du CMUP après chaque entrée pour les sorties,
- 2) selon La méthode du CMUP de fin de période,
- 3) **selon** La méthode FIFO et selon La méthode LIFO

III. LES INVENTAIRES PERMANENTS

➤ Méthode du CMUP

Eléments	M1			M2		
	Quantité	CU	Montant	Quantité	CU	Montant
SI						
Entrée (Coût d'achat)						
Total (CMUP)						

Sortie <u>Stocks final</u> Théorique Réal						
Différence d'inventaire						

➤ Méthode du CMUP en fin de période

Entrées					Sorties				
Date	Eléments	Quantité	CU	Montant	Date	Eléments	Quantité	CU	Montant
	SI					SF			
Total					Total				

CHAPITRE N°4 : Coûts complets et Résultat analytique

I. Les coûts complets

A) Coûts complet d'achat

1) Composantes du coût d'achat

Un coût d'achat se compose :

- Des charges directes : Elle comprend le prix d'achat (déduction faire des réductions commerciales) et des autres charges directes comme les frais de transport ou de main d'œuvre directe

- Des charges indirectes : il s'agit des frais de la section APPROVISIONNEMENT qui seront répartis entre les matières achetées.

2) Récapitulatif et présentation du tableau du coût d'achat

Eléments	M1			M2		
	Quantité	CU	Montant	Quantité	CU	Montant
Charges directes						
Achat de matières premières						
Autres charges directs						
Charges indirectes						
Section Approvisionnement						
Coût d'achat						

B) Coûts complet de production

Le coût de production est composé de l'ensemble des charges relatives aux facteurs dont la mise en œuvre a permis l'obtention d'un produit ou d'un service.

1) Composantes des coûts de production simple

D'une manière générale le coût de production est composé des coûts des matières entrant dans la composition du produit et des charges de transformation dans les ateliers de productions qu'elle soit direct ou indirecte.

coût de production = Consommation de matières ou produits intermédiaires
 + MOD
 + Autres charges directes
 + Frais d'ateliers de production

2) Coût de production avec en-cours de production

L'encours de production est la valeur des produits en voie de formation ou de transformation à la fin d'une période de calcul des coûts de production. Il ne faut pas confondre les encours et les produits semi-finis car ces derniers ont atteint un stade de fabrication nettement défini qui autorise le stockage.

coût de production = Consommation de matières ou produits intermédiaires
 + MOD
 + Autres charges directes
 + Frais d'ateliers de production
 + En-cours initial
 - en-cours final

3) Coût de production avec déchets et rebus

Il s'agit surtout des déchets et des rebuts. Les déchets sont des produits résiduels issus de la production d'un produit fini tandis que les rebuts sont des produits impropres à une utilisation normal ou à un écoulement normal. Les déchets sont traités comme suit dans les coûts de production en fonction de leur utilité ou non :

- Les déchets qui n'ont aucune valeur et dont l'évacuation n'entraîne aucun coût n'ont pas d'incidence sur le coût de production du produit fini d'où ils sont issus.
- Si les déchets qui n'ont pas de valeur mais leur élimination entraîne un coût, ce coût vient en augmentation du coût de production du produit qui les a occasionnés. On aura donc :

coût de production = Consommation de matières ou produits intermédiaires
 + MOD
 + Autres charges directes
 + Frais d'ateliers de production
 + Frais d'évacuation des déchets

- Si les déchets sont réutilisables, dans ce cas, ils peuvent être réutilisés dans l'entreprise ou vendus.

- Les produits résiduels sont réutilisés par l'entreprise :

Ils sont soit valorisés au prix du marché s'il existe un marché pour ces déchets et rebut soit à un prix forfaitaire. Leur valeur ainsi déterminé est d'une part soustraite du coût de production du produit fini dont

ils proviennent et d'autre part ajoutée au coût de production du produit fini dans la fabrication duquel sont utilisés ces produits résiduels.

- Les produits résiduels sont vendus :

coût de production du PF = Consommation de matières ou produits intermédiaires

- + MOD
- + Autres charges directes
- + Frais d'ateliers de production
- + Frais d'évacuation des déchets
- prix de vente des déchets

Exemple

Une entreprise a produit 3 000 articles P et 1 000 kg de déchets.

Le coût de production de P correspondant est de 125 810F.

Les produits résiduels (déchets) sont réutilisables et vendus 3 F par kg.

Cependant, les charges de transport pour la récupération de ces déchets industriels représentent 10% de leur prix de vente.

Travail à faire

Quelle est la valeur nette des déchets ou marge nette ?

Quel est le coût de production définitif des produits finis

4) Coût de production avec sous-produits

a) définition

Dans certains cas le processus d'élaboration d'un produit principal donne lieu à un produit secondaire, il s'agit d'un sous-produit. D'où le problème de partage des charges de production entre le produit principal et le sous-produit. Les méthodes adaptées sont souvent plus ou moins arbitraires.

Exemple : Une société pétrolière obtient de l'essence mais également des sous-produits comme de l'huile ou du goudron.

b) Evaluation à partir du prix de vente :

Le coût de production du sous-produit, avant traitements complémentaires, peut être obtenu en déduisant de son prix de vente :

- les charges de distribution,
- les couts des traitements complémentaires,
- la marge bénéficiaire fixée forfaitairement.

Le coût de production ainsi obtenu doit être déduit du cout de production global pour obtenir le cout de production du produit principal.

Coût de production du sous-produit = prix de vente du SP

- charge de commercialisation
- marge bénéficiaire
- Charge de transformation complémentaire

A partir de ce coût de production du SP, on peut sur cette base calculer le coût de production du produit principal.

Coût de production du produit principal = coût total de l'atelier de production concerné

– coût de production du SP

C) Coûts complet de revient

1- Définition

Il s'agit d'un coût complet regroupant l'ensemble des charges correspondant à l'élaboration d'un produit jusqu'au stade final de sa livraison au client.

2- Composantes du coût de revient

a) Cas de l'entreprise commerciale

Le coût de revient est composé :

- ✓ Du coût d'achat de marchandises vendues
- ✓ Du coût de distribution

b) Cas de l'entreprise industrielle

Le coût de revient est composé :

- ✓ Du coût de production des produits vendus
- ✓ Du coût de distribution

II. Les résultats Analytiques

Le résultat analytique d'un produit est égal à la différence entre son prix de vente **HT** et son coût de revient.

Lorsque les productions sont réalisées en séries homogènes, il est possible de mettre en évidence :

- Un résultat analytique global sur l'ensemble de la série
- Un résultat analytique unitaire

La connaissance des résultats analytiques permet aux responsables de l'entreprise de :

- Surveiller l'évolution de la rentabilité des différents produits ou des différentes activités
- Prendre les décisions de gestion qui s'imposent (réajustement des prix de vente, recherche de solutions techniques plus économiques, développement ou arrêt des certaines activités...)

Application