

Les « écritures d'inventaire » ou « régularisations périodiques » sont passées :

- à l'issue de chaque période dans le cas où l'entité établit des situations intermédiaires,
- au plus tard la fin d'un exercice comptable assimilé par le SYSCOHADA à l'année civile.

Elles consistent à :

- régulariser les stocks de l'entité,
- constater les dépréciations survenues en cours de période ou d'exercice,
- effectuer d'autres régularisations de charges et de produits qui entraînent des créances et des dettes.

### SECTION 1 : Régularisation des stocks

#### 1.1. Inventaire intermittent

- a) Le SYSCOHADA reconnaît, comme les autres plans comptables, la tenue de comptabilité en inventaire intermittent. Les stocks de fin de période ou d'exercice sont constatés par un inventaire physique, et substitués aux stocks de début de période par l'intermédiaire d'un compte de « variation de stock » :
- 603 pour les biens provenant d'une opération située en amont dans le circuit de l'entité : marchandises (6031), matières premières et fournitures liés (6032), autres approvisionnements (6033),
  - 73 pour les biens et services provenant d'une opération située en aval dans ledit circuit : produits en cours (734), services en cours (735), produits finis (736), produits intermédiaires et résiduels (737).

Ces comptes peuvent être subdivisés par rubriques de nomenclature.

- b) Si le nouveau stock est supérieur à l'ancien, il y a « stockage », et les soldes de ces comptes de variations seront créditeurs.



exemple :

Stock initial : 10, stock final : 12, soit un stockage de 2

|                               | <u>3... stock</u>    | <u>603 ou 73.. variation</u> |
|-------------------------------|----------------------|------------------------------|
| - report du stock initial     | 10                   |                              |
| - annulation du stock initial | 10 .....             | 10                           |
| - constatation stock final    | 12 .....             | 12                           |
| <b>Solde</b>                  | <b>débiteur : 12</b> | <b>créditeur : 2</b>         |

On peut aussi « mettre à jour » le stock par le seul enregistrement de la variation de l'exercice (ici augmentation de 2) :

|                             | <u>3... stock</u>    | <u>603 ou 73.. variation</u> |
|-----------------------------|----------------------|------------------------------|
| - report du stock initial   | 10                   |                              |
| - ajustement du stock final | 2 .....              | 2                            |
| <b>Solde</b>                | <b>débiteur : 12</b> | <b>créditeur : 2</b>         |

- c) Si le nouveau stock est inférieur à l'ancien, il y a « déstockage », et les soldes des comptes variations des stocks seront débiteurs.

## 1.2. Inventaire permanent

- a) Le SYSCOHADA prévoit également la tenue des comptes en inventaire permanent. Il reconnaît ainsi la conception de base qui justifie l'existence de la classe 3 : des comptes « à part entière » qui enregistrent toutes les entrées et toutes les sorties, donc les flux bruts. L'inventaire permanent permet à l'entité de connaître à chaque instant :
- le montant de ses stocks,
  - le coût d'achat des marchandises vendues,
  - le coût des matières premières et fournitures liées engagées dans le processus de fabrication.
- b) Dans cette conception, les achats seraient enregistrés directement en classe 3, et les comptes 603 et 73 serviraient normalement à enregistrer : les différences d'inventaire constatées en fin de période ou d'exercice :
- les manquants au débit,
  - les excédents au crédit.

- c) Cependant, pour ne pas déroger au jeu des comptes d'achats 601, 602, 604 et 608, qui intéressent les gestionnaires comme les services statistiques et de vérification fiscale, le SYSCOHADA étend le schéma d'écriture de l'inventaire intermittent à toutes les entrées en stock, et à toutes les sorties, quel qu'en soit le motif :

|                                      | <u>3... stock</u> | <u>603 ou 73.. variation</u> |
|--------------------------------------|-------------------|------------------------------|
| a- Reports (début d'exercice)        | a                 |                              |
| b- sorties (consommation, manquants) | b.....b           |                              |
| c- entrées (achats, excédents)       | c.....            | .... c                       |

### 1.3. Charges constatées d'avance

Le principe de spécialisation des exercices exige que la partie non consommée en fin d'exercice soit extraite des charges, et portée à un compte d'actif **476 Charges constatées d'avance**, qui représente une créance sur l'exercice suivant.



exemple :

*Des fournitures d'entretien enregistrées en cours d'exercice pour 60 ne sont consommées que pour les 3/4, et des fournitures administratives facturées 50 que pour moitié.*

|                                    | <u>6054</u>          | <u>6055</u>          | <u>476</u> |
|------------------------------------|----------------------|----------------------|------------|
| a- cumul de l'exercice             | 60                   | 50                   |            |
| b- stock final : $60 \times 1/4$   | 15.....              | .....15              |            |
| c- Stock final : $50 / 2$          |                      | 25.....              | 25         |
| <b>Charge réelle de l'exercice</b> | <b>débiteur : 45</b> | <b>débiteur : 25</b> |            |

## SECTION 2 : Amortissements

### 2.1. Dotations

- a) L'article 45 de l'acte uniforme définit l'amortissement comme la répartition du montant amortissable du coût du bien sur sa durée d'utilité probable d'utilisation selon un plan prédéfini.

Cet amortissement est constaté :

- par une dotation, charge non suivie d'une dépense, à l'opposé d'un frais,
- par une diminution de valeur de l'immobilisation correspondante.

- b) La dotation est enregistrée, selon son caractère, au débit de :
- **681 Dotations aux amortissements d'exploitation**, s'il s'agit d'une immobilisation incorporelle ou corporelle destinée à l'activité courante,
  - **852 Dotations aux amortissements H.A.O.**, si la dépréciation est due à une destruction accidentelle, à une restructuration de l'entité ou à un abandon du bien.
- c) La diminution de valeur est enregistrée au crédit d'un compte 281 à, 284 s'il s'agit d'une immobilisation incorporelle ou corporelle (pratique de l'amortissement indirect).

Les comptes 28 présenteront un solde créditeur, et figureront à l'actif du bilan en soustraction.

### APPLICATION 17 Dotations aux amortissements

En fin d'exercice, il convient d'amortir :

- a - à 10 % un brevet enregistré pour 50,
- b - à 20 % un matériel de transport acquis le 1er juillet pour 150,
- c - un matériel industriel acquis pour 50, cumul des amortissements en fin d'exercice 30, mais mis au rebut,
- d - un ensemble informatique acquis pour 120, déjà amorti à 25 % l'an durant 30 mois, utilisé durant l'année, et abandonné en fin d'exercice à la suite d'une fusion.

|      |      |  |    |    |
|------|------|--|----|----|
| 6812 | 2812 | a<br>Dotations aux amort. des immob. incorp.<br>Amortissements des brevets   | 5  | 5  |
|      |      | b<br>Dotations aux amort. des immob. corp.<br>Amortissements du matériel de transport  | 15 | 15 |
| 812  | 2411 | c<br>Val. Compt. des cessions d'immob. corp.   | 20 |    |
| 2841 |      | Amort. du matériel et outillage comm. et indus.<br>Matériel industriel   | 30 | 50 |
| 6813 | 2844 | d<br>Dotations aux amort. des immob. corp.<br>Amortissements du matériel et mobilier<br><i>Dotation exercice en cours : 120 X 25%</i><br><i>exercice N+1</i> | 30 | 30 |
| 852. | 2844 | Dotations aux amortissements H.A.O.<br>Amortissements du matériel et mobilier<br><i>Dotation du bien abandonné maintenu dans les immobilisations</i>         | 15 | 15 |

## 2.2. Amortissements dérogatoires

- a) Lorsque la dotation fiscalement autorisée dépasse la dotation économique, la différence est enregistrée :
- au débit de **851 Dotations aux provisions réglementées**, qui est une dotation H.A.O.,
  - au crédit du compte de Provisions réglementées : **151 Amortissements dérogatoires**, avec une subdivision adéquate, permettant de suivre les amortissements dérogatoires par catégories d'immobilisation.
- b) Lorsque la dotation fiscale devient inférieure à la dotation économique, la différence est reprise :
- au débit de **151 Amortissements dérogatoires**,
  - au crédit de **861 Reprises de provisions réglementées**, qui est une reprise H.A.O.

### APPLICATION 18

### Amortissements dérogatoires

Un matériel de transport de 600, mis en service en début d'exercice n, fait l'objet d'un amortissement économique linéaire sur 4 ans, mais d'un amortissement fiscal dégressif de 40 %.

|                       |            |            | <u>151</u> | <u>2845</u> | <u>6313</u> | <u>851</u> | <u>861</u> |
|-----------------------|------------|------------|------------|-------------|-------------|------------|------------|
| n                     | 240        | 150        | 90         | 150         | 150         | 90         |            |
| n + 1                 | 144        | 150        | 6          | 150         | 150         |            | 6          |
| n + 2                 | 108        | 150        | 42         | 150         | 150         |            | 42         |
| n + 3                 | 108        | 150        | 42         | 150         | 150         |            | 42         |
| <b>Total ou solde</b> | <b>600</b> | <b>600</b> | <b>0</b>   | <b>600</b>  | <b>600</b>  | <b>90</b>  | <b>90</b>  |

## 2.3. Reprises d'amortissement

- a) les reprises d'amortissement dérogatoires sont traitées comme dit ci-dessus, et celles qui intéressent les plus-values à réinvestir sont étudiées au chapitre 5, section 4.

*Attention ! Malgré leur nom, « Dotations et Reprises d'amortissements dérogatoires » sont des dotations et reprises de provisions (réglementées, donc H.A.O.).*

- b) Les autres reprises d'amortissements éventuelles, consécutives à une révision du plan d'amortissement initial, font l'objet d'une écriture du type

|      |      |   |   |   |
|------|------|---|---|---|
| 28.. | 798. | Amortissements<br>Reprises d'amortissements | X | X |
|------|------|---|---|---|

Elles ont un caractère tout à fait exceptionnel.

## SECTION 3 : Dépréciations

Le SYSCOHADA fait la distinction entre la dépréciation et la provision définies par les articles 46 et 48 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable. Désormais, les dotations ou charges pour dépréciations indiqueront d'une perte de valeur d'un élément d'actif alors que les dotations ou charges pour provisions constituent un passif externe (dette) dont l'échéance ou le montant est incertain.

### 3.1. Dotations ou charges pour dépréciations

- L'article 46 de l'Acte uniforme relatif au Droit comptable définit la dépréciation comme la perte de valeur d'un actif. A la clôture de chaque exercice une entité doit apprécier, s'il existe un quelconque indice qu'un actif a subi une perte de valeur. S'il existe un tel indice, l'entité doit estimer la valeur actuelle de l'actif concerné et la comparer avec la valeur nette comptable.
- Après la comptabilisation d'une perte de valeur, l'amortissement de l'actif doit être calculé sur la base de la valeur comptable brute diminuée de la valeur résiduelle prévisionnelle et de la dépréciation.
- Pour les immobilisations, cette dépréciation est constatée par une dotation et pour les autres éléments de l'actif, par une charge pour dépréciations

### 3.2. Dotations aux dépréciations

- Selon leur caractère, les dotations sont enregistrées au débit des comptes :
  - **691 Dotations aux dépréciations d'exploitation**, s'il s'agit d'une immobilisation incorporelle (6913) ou corporelle (6914),
  - **697 Dotations aux dépréciations financières**, s'il s'agit d'une immobilisation financière (6972),

- **853 Dotations aux dépréciations H.A.O.**, si la dépréciation est due à un événement extraordinaire ou à la restructuration de l'entité.
- b) Selon leur nature, les dépréciations correspondantes sont enregistrées au crédit des comptes **291 à 297 Dépréciations d'actif immobilisé**, qui présenteront un solde créditeur et figureront à l'actif du bilan, en soustraction, au même titre que les amortissements.

### 3.3. Charges pour dépréciations

- a) Selon leur caractère, les charges pour dépréciations sont enregistrées au débit des comptes :
  - **659 Charges pour dépréciations d'exploitation**, si elles intéressent des valeurs d'exploitation (stocks et créances),
  - **679 Charges pour dépréciations financières** (principalement compte 6795, pour dépréciation des titres de placement),
  - **839 Charges pour dépréciations H.A.O.**, si elles se rapportent à des événements extraordinaires ou de restructuration.
- b) Selon leur nature, les provisions correspondantes sont enregistrées au crédit des comptes :
  - **391 à 398 Dépréciations des stocks**,
  - **490 à 499 Dépréciations (tiers)**, si elles intéressent des comptes de Tiers,
  - **590 à 599 Dépréciations (trésorerie)**, si elles intéressent des comptes de Trésorerie.

Leurs montants figureront à l'actif du bilan, en soustraction des éléments d'actif concernés.

### 3.4. Reprises de dépréciations

- a) Le caractère réversible d'une dépréciation constituée en fin d'exercice « n » entraînera à la fin de « n + 1 » :
  - soit une annulation systématique du montant à fin « n » et une nouvelle dépréciation calculée à fin « n + 1 »,

- soit un ajustement en augmentation ou en diminution pouvant aller jusqu'à l'annulation.

b) L'augmentation de la dépréciation est traitée comme la dotation ou comme la création de charge pour dépréciations (voir ci-dessus).

c) Les diminutions ou les annulations sont traitées comme des reprises,

- Reprises de dépréciations : Crédit des comptes de produits,
  - o Reprises « d'exploitation » :
    - **7913 Reprises de dépréciations d'exploitation des immobilisations incorporelles,**
    - **7914 Reprises de dépréciations d'exploitation des immobilisations corporelles.**
  - o Reprises « financières » :
    - **7972 Reprises de dépréciations financières des immobilisations financières.**
  - o Reprises « H.A.O. » :
    - **863 Reprises de dépréciations H.A.O.**

... par le débit des comptes de dépréciations 29.

- Reprise de charges pour dépréciations : Crédit des comptes de produits,
  - o Reprises « d'exploitation » : **759 Reprises de charges pour dépréciations d'exploitation (7593, sur stocks, 7594 sur créances),**
  - o Reprises « financières » : **779 Reprises de charges pour dépréciations financières (7795 sur titres de placement),**
  - o Reprises « H.A.O. » : **849 reprises de charges pour dépréciations HAO.**

... par le débit des comptes de dépréciations 39, 49, 59.

## APPLICATION 19

## Dépréciations

|   | Intéressant les exercices : | « n » | « n + 1 » |
|---|-----------------------------|-------|-----------|
| a - Dépréciation du fonds commercial                                  |                             | 100   | 150       |
| b - Dépréciation des titres de participation (avec influence notable) |                             | 20    | 18        |
| c - Dépréciation des stocks de marchandises                           |                             | 40    | 35        |
| d - Dépréciation d'une créance de 12 sur le client A                  |                             | 75 %  | 50%       |
| e - Dépréciation d'une créance de 10 sur débiteur divers B            |                             | 60%   | 100 %     |
| f - Dépréciation de titres de placement                               |                             | 17    | 11        |



### Ecritures en fin d'exercice « n »

|      |      |   |     |     |
|------|------|---|-----|-----|
| 6913 | 2915 | a<br>Dot. aux dépréc. d'exploit. des immo. incorp.<br>Dépréciations du fonds commercial   | 100 | 100 |
|      |      | b<br>Dotations aux dépréc. des immob. financières<br>Dépréciations des titres de participations                                     |     |     |
| 6972 | 2963 | c<br>Charges pour dépréciations sur stocks<br>Dépréciations des stocks de marchandises  | 40  | 40  |
|      |      | d & e<br>Charges pour dépréciations sur créances<br>Dépréciations des comptes clients<br>Dépréciations des comptes débiteurs divers |     |     |
| 6593 | 391. | f<br>Charges pour dépréciations sur titres de placement<br>Dépréciations des titres de placement                                    | 17  | 17  |
|      |      |   |     |     |

### Ecritures en fin d'exercice « n + 1 »

|      |      |   |    |    |
|------|------|---|----|----|
| 6913 | 2915 | a<br>Dot. aux dépréc. d'exploit. des immo. incorp.<br>Dépréciations du fonds commercial                     | 50 | 50 |
|      |      | b<br>Dépréciations des titres de participations<br>Reprises de dépréc. des immo. financières                |    |    |
| 2963 | 7972 | c<br>Dépréciations des stocks de marchandises<br>Reprises de charges pour dépréc. sur stocks                | 5  | 5  |
|      |      | d<br>Dépréciations des comptes clients<br>Reprises de charges pour dépréc. sur créances                     |    |    |
| 391. | 7593 | e<br>Charges pour dépréciations sur créances<br>Dépréciations des comptes débiteurs divers                  | 4  | 4  |
|      |      | f<br>Dépréciations des titres de placement<br>Reprises de charges pour dépréc. Fin. sur titres de placement |    |    |



### Remarque :

Charges et produits ont été enregistrés ci-dessus dans les comptes à quatre chiffres prévus par le SYSCOHADA. Toutefois, pour « servir » le Compte de résultat, l'utilisation de **comptes à trois chiffres est suffisante** :

Dotations aux dépréc. **d'exploitation (691)**  
Dotations aux dépréc. **financières (697)**

Reprises de dépréc. **d'exploitation (791)**  
Reprises de dépréc. **financières (797)**

Dotations aux dépréciations **H.A.O. (853)**

Reprises de dépréciations **H.A.O. (863)**

et, pour les **charges pour dépréciations (C.D.)**

Charges pour dépréc. **d'exploitation (659)**

Reprises de C.D. **d'exploitation (759)**

Charges pour dépréc. **financières (679)**

Reprises de C.D. **financières (779)**

Charges pour dépréc. **H.A.O. (839)**

Reprises de C.D. **H.A.O. (849)**

(Noter le parallélisme des codifications)

## SECTION 4 : Provisions pour risques et charges

### 4.1. Dotations et charges pour provisions

- a) A l'opposé des dépréciations, attachées à la perte de valeur d'un élément d'actif, les provisions sont un passif externe (dette) dont l'échéance ou le montant est incertain. Le terme « provision » désigne les provisions pour risques et charges. Un passif externe est une obligation actuelle de l'entité de transférer une ressource économique à la suite d'événements passés.

Les dotations aux provisions pour risques et charges à plus d'un an sont inscrites dans un compte de dotation aux provisions tandis que celles qui sont liées à un risque à moins d'un an sont enregistrées au compte charges pour provisions pour risques à court terme selon l'article 48 de l'Acte Uniforme relatif au droit comptable.

- b) Dans le premier cas, le SYSCOHADA préconise une dotation, enregistrée
- au **débit** de :
    - o **6911**(risques et charges) s'il s'agit d'une provision d'exploitation,
    - o **6971**, s'il s'agit d'une provision à caractère financier,
    - o **854**, s'il s'agit d'une provision hors activités ordinaires ;
  - au **crédit** d'un compte de passif, **19 Provisions pour risques et charges**,  
Ce compte est subdivisé par nature de risque (**191 à 194 et 1983**) ou de charge (**195 à 1981, 1984, 1985**).
- c) Dans le second cas, le SYSCOHADA les considère comme des charges « pour dépréciations », classées dans les charges « constatées » :
- au **débit** du compte :
    - o **659**, s'il s'agit de risques et charges d'exploitation,

- **679**, s'il s'agit de risques et charges financiers,
- **839**, s'il s'agit de risques et charges hors activités ordinaires (H.A.O.),
- au **crédit** d'un compte de passif
- **499 Provisions pour risques à court terme** (Tiers), qui sera intégré à la masse bilantielle des dettes circulantes,
- **599 Provisions pour risques à caractère financier**, intégré lui-aussi, par simplification opérée par le SYSCOHADA, dans le passif circulant.

## 4.2. Reprises

- a) La nature réversible des provisions pour risques et charges constatées à la fin de l'exercice « n » entraîne à la fin de l'exercice « n + 1 » :
- soit une augmentation de provision, traitée comme une nouvelle dotation ou une nouvelle charge pour provisions,
  - soit l'ouverture, en classes 7 et 8, de comptes de reprises, destinés à annuler ou à réduire la provision existante.
- b) Les provisions à plus d'un an, enregistrées en **19**, **sont débitées par le crédit** de:
- **7911** (risques et autres charges), s'il s'agit d'une reprise d'exploitation,
  - **7971**, s'il s'agit d'une reprise à caractère financier,
  - **864**, s'il s'agit d'une reprise hors activités ordinaires.
- c) Les provisions à moins d'un an, enregistrées en **499 et 599**, **sont débitées par le crédit** de :
- **759**, s'il s'agit d'une charge pour provisions d'exploitation,
  - **779**, s'il s'agit d'une charge pour provisions financière,
  - **849**, s'il s'agit d'une charge pour provisions hors activités ordinaires.

### APPLICATION 20

### Provisions

Intéressant les exercices : « n » « n + 1 »

|   | « n » | « n + 1 » |
|---|-------|-----------|
| a - prov. pour litige avec un ancien salarié (à moins d'un an)                                | 10    | 15        |
| b - prov. pour service après-vente (réduite de 10 %) (à plus d'un an)                         | 20    | 18        |
| c - prov. pour difficulté d'exécution d'un marché, non prévue dans le devis (à moins d'un an) | 0     | 7         |
| d - prov. pour dette fournisseurs en \$, suite hausse du cours                                | 3     | 4         |
| e - prov. pour dette emprunt en monnaie étrangère, suite hausse du cours                      | 11    | 8         |
| f - prov. pour indemnités de départ à la retraite   | 27    | 26        |
| g - prov. pour rappels d'impôts (à plus d'un an) suite changement législation                 | 8     | 0         |
| h - prov. pour intérêts de retard sur impôts courants (à moins d'un an)                       | 1     | 0         |
| i - prov. pour pénalités sur impôts courants (à plus d'un an)                                 | 2     | 0         |

### Ecritures en fin d'exercice « N »

|      |      |   |    |    |
|------|------|---|----|----|
|      |      | a   |    |    |
| 6591 | 4991 | Charges pour prov. pour risques à C.T. d'exploitation<br>Provisions pour risques à court terme    | 10 | 10 |
|      |      | b   |    |    |
| 6911 | 192  | Dotations aux provisions d'exploitation<br>Prov. pour garanties données aux clients               | 20 | 20 |
|      |      | d   |    |    |
| 6591 | 4991 | Charges pour prov. pour risques à C.T. d'exploitation<br>Prov. pour risques à C.T. d'exploitation | 3  | 3  |
|      |      | e   |    |    |
| 6971 | 194  | Dotations aux provisions financières<br>Provisions pour pertes de change                          | 11 | 11 |
|      |      | f   |    |    |
| 6911 | 1961 | Dotations aux provisions d'exploitation<br>Prov. pour pensions et obligations similaires          | 27 | 27 |
|      |      | g   |    |    |
| 854  | 195  | Dotations aux prov. pour risques et charges H.A.O.<br>Provisions pour impôts                      | 8  | 8  |
|      |      | h   |    |    |
| 6591 | 4991 | Charges pour prov. pour risques à C.T. d'exploitation<br>Provisions pour risques à court terme    | 1  | 1  |
|      |      | i   |    |    |
| 6911 | 1981 | Dotations aux provisions d'exploitation<br>Provisions pour amendes et pénalités                   | 2  | 2  |

### Ecritures en fin d'exercice « n + 1 »

|      |      |   |   |   |
|------|------|---|---|---|
|      |      | a   |   |   |
| 6591 | 4991 | Charges pour prov. pour risques à C.T. d'exploitation<br>Provisions pour risques à court terme                | 5 | 5 |
|      |      | b   |   |   |
| 192  | 7911 | Prov. pour garanties données aux clients<br>Reprise de provisions d'exploitation                              | 2 | 2 |
|      |      | c   |   |   |
| 6591 | 4991 | Charges pour prov. pour risques à C.T. d'exploitation<br>Provisions pour risques à court terme                | 7 | 7 |
|      |      | d   |   |   |
| 6591 | 4991 | Charges pour prov. pour risques à C.T. d'exploitation<br>Prov. pour risques à C.T. à caractère d'exploitation | 1 | 1 |
|      |      | e   |   |   |
| 194  | 7971 | Provisions pour pertes de change<br>Reprises de provisions financières  | 3 | 3 |
|      |      | f   |   |   |
| 1961 | 7911 | Prov. pour pensions et obligations similaires<br>Reprises de provisions d'exploitation                        | 1 | 1 |
|      |      | g   |   |   |
| 195  | 864  | Provisions pour impôts<br>Reprises de provisions pour risques H.A.O.  | 8 | 8 |

|      |      |   |   |   |
|------|------|---|---|---|
| 4991 | 7591 | h   | 1 | 1 |
|      |      | Provisions pour risques à court terme<br>Reprises de provisions pour risques à C.T. |   |   |
| 1981 | 7911 | i   | 2 | 2 |
|      |      | Provisions pour amendes et pénalités<br>Reprise de provisions d'exploitation        |   |   |

## SECTION 5 : Autres régularisations de charges

### 5.1. Principe

L'article 59 de l'Acte uniforme dispose que « le résultat de chaque exercice est indépendant de celui qui le précède et de celui qui le suit », et qu'il convient « de lui rattacher et de lui imputer les événements et opérations qui lui sont propres et ceux-là seulement ».

Il convient en conséquence de corriger les comptes de charges (classe 6 et comptes principaux impairs de la classe 8), de manière qu'ils n'incluent que les montants intéressant l'exercice (d'où élimination nécessaire des montants se rattachant à des exercices ultérieurs), mais sans aucune omission (d'où addition des montants omis ou non encore enregistrés).

### 5.2. Charges constatées d'avance

- a) Lorsque des charges enregistrées en cours d'exercice « n » concernent partiellement l'exercice suivant « n + 1 » (ou des exercices ultérieurs), la partie concernant ce dernier doit être créditée par le débit d'un compte **476 Charges constatées d'avance**. Au Bilan, ce compte d'actif représentera en quelque sorte la créance sur l'exercice suivant. Tel est le cas :
  - des « autres achats », enregistrés en 605, en vue d'être immédiatement consommés, mais dont une partie subsiste en fait à la fin de l'exercice,
  - des charges périodiques enregistrées durant l'exercice, mais dont la fin de période est postérieure à la date de clôture : primes d'assurances, abonnements souscrits, intérêts d'emprunts payés d'avance.
- b) En revanche, les achats déjà enregistrés sur facture, mais non encore livrés, n'ont pas à être régularisés au niveau des charges, car le bien acheté appartient déjà à

l'entité. Leur montant figurera après inventaire dans le compte **38 Stocks en cours de route, en consignation ou en dépôt**.

*Attention ! Les charges constatées d'avance n'apparaissent pas directement à l'actif du Bilan ; elles sont incluses dans les « Autres créances ».*

c) Ces régularisations s'effectuent hors T.V.A. récupérable.

#### APPLICATION 21

#### Charges constatées d'avance

- a - produits d'entretien enregistrés en 6054 pour 20, et consommés à 75 %
- b - fournitures de bureau enregistrées en 6055 pour 30 et consommées à 80 %
- c - prime annuelle d'assurance automobile échue le 30 avril : 36
- d - abonnement annuel à une revue échu le 31 mars : 16
- e - intérêts trimestriels payés d'avance le 1er novembre : 3
- f - facture fournisseur déjà enregistrée, mais marchandise non encore livrée : 20

#### Ecritures en fin d'exercice

|     |      |   |    |    |
|-----|------|---|----|----|
| 476 |      | Charges constatées d'avance             | 28 |    |
|     | 6054 | Fournitures d'entretien non stockables  |    | 5  |
|     | 6055 | Fournitures de bureau non stockables    |    | 6  |
|     | 6252 | Assurances matériel de transport        |    | 12 |
|     | 6265 | Documentation générale                  |    | 4  |
|     | 6712 | Intérêts auprès établissement de crédit |    | 1  |
| 381 |      | Marchandises en cours de route          | 20 |    |
|     | 6031 | Variations des stocks de marchandises   |    | 20 |

### 5.3. Charges à payer

- a) Lorsque apparaissent en fin d'exercice « n » des charges certaines le concernant, mais qui n'ont pas encore été enregistrées faute de paiement ou de pièce comptable, elles doivent être évaluées et enregistrées :
- au débit de comptes de charges intéressés,
  - au crédit des comptes de la catégorie de tiers auxquels elles sont dues, dans un compte divisionnaire à terminaison 8 :

- **408 Fournisseurs, factures non parvenues**, s'il s'agit d'achats de biens et de services livrés, mais non encore connus sur factures,
- **4818 Fournisseurs d'investissements, factures non parvenues**, s'il s'agit d'achats d'immobilisations livrées, mais non encore connus sur facture,
- **4281 et 4286 Personnel, charges à payer**, s'il s'agit de congés payés, de rappels de salaires, de droits à participation,
- **4381 à 4386 Organismes sociaux, charges à payer**, s'il s'agit de rappels de cotisation, ou de cotisations assises sur les droits à congé, ou à participation s'ils sont imposables,
- **4486 Etat, charges à payer**, s'il s'agit d'impositions certaines mais non encore exactement connues, ou de droits de douane dont l'échéance est retardée par obligation cautionnée,
- **4198 Rabais, remises, ristournes, et autres avoirs à accorder**, s'il s'agit de réductions promises aux clients, mais non encore constatées sur facture d'avoir.

b) Les intérêts courus sur emprunts sont crédités en **166 Intérêts courus**, car ils majorent le montant de la dette financière.

c) Il est tenu compte de la T.V.A. probable :

- en général, au débit du compte **4455 T.V.A. récupérable sur factures non parvenues**,
- dans le dernier cas, au débit de **4435 T.V.A. facturée sur factures à établir**.

**APPLICATION 22****Charges à payer**

- a - entrée de marchandises (avec bon de livraison uniquement) achetées dans une région de l'espace OHADA à un fournisseur du groupe situé dans la même région de l'espace OHADA, pour 50 H.T., T.V.A. 10%
- b - entrée d'un matériel de transport automobile (avec bon de livraison uniquement) pour 100 H.T., T.V.A. 20 % (non récupérable)
- c - ristourne sur marchandise promise à un client : 10 H.T., T.V.A. 10 %
- d - droit à congé annuel de salariés nationaux à compter du 1er juin : 7/12e de 240
- e - cotisations sociales correspondantes : 25 %
- f - patente à prévoir au titre de l'exercice n : 21
- g - obligation cautionnée souscrite pour marchandises importées : 52, dont 3 d'intérêts
- h - intérêts annuels d'emprunt échus les 31 mars : 10 % de 1 000
- i - intérêts de retard dus à un fournisseur : 7

**Ecritures en fin d'exercice**

|      |      |  |     |     |
|------|------|--|-----|-----|
| a    |      |  |     |     |
| 6013 |      | Achats de march. aux entités du gpe dans la région | 50  |     |
| 4455 |      | Etat T.V.A récupérable sur fact. non parvenues     | 5   |     |
|      | 4082 | Fournisseurs groupe fact. non parvenues            |     | 55  |
| b    |      |  |     |     |
| 2451 |      | Matériel automobile                                | 120 |     |
|      | 4818 | Fournisseurs d'invest. fact. non parvenues         |     | 120 |
| c    |      |  |     |     |
| 701. |      | Ventes de marchandises                             | 10  |     |
| 4435 |      | Etat T.V.A. sur factures à établir                 | 1   |     |
|      | 4198 | R.R.R. et autres avoirs à accorder                 |     | 11  |
| d    |      |  |     |     |
| 6611 |      | Appointements salaires                             | 140 |     |
|      | 4281 | Dettes provisionnées pour congés payer             |     | 140 |
| e    |      |  |     |     |
| 6641 |      | Charges sociales sur rémunération du pers. nat.    | 35  |     |
|      | 4382 | Charges sociales sur congés à payer                |     | 35  |

**Ecritures en fin d'exercice (suite)**

|      |      |                                      |    |    |
|------|------|--------------------------------------|----|----|
| f    |      |                                      |    |    |
| 6412 |      | Patentes licences et taxes annexes   | 21 |    |
|      | 4486 | Etat charges à payer                 |    | 21 |
| g    |      |                                      |    |    |
| 6012 |      | Achats de marchandises hors région   | 49 |    |
| 6743 |      | Intérêts sur obligations cautionnées | 3  |    |
|      | 4491 | Etat, obligations cautionnées        |    | 52 |
| h    |      |                                      |    |    |



|      |      |   |    |    |
|------|------|---|----|----|
| 6712 |      | Intérêts emprunts auprès des établissements de crédit | 75 |    |
|      | 1662 | Intérêts courus sur emprunts auprès étab. crédit      |    | 75 |
|      |      | i   |    |    |
| 6744 |      | Intérêts sur dettes commerciales                      | 7  |    |
|      | 4086 | Fournisseurs, intérêts courus                         |    | 7  |

#### 5.4. Charges antérieures

- a) L'article 61 de l'Acte uniforme stipule que les charges « antérieures », c'est-à-dire enregistrées en cours d'exercice « n », mais concernant l'exercice « n - 1 », demeurent incluses dans le résultat « n », ordinaire ou H.A.O., selon leur nature. Elles font l'objet d'une mention spécifique les Notes annexes.
- b) Pour respecter cette disposition, les entités sont amenées :
- soit à ouvrir en classe 6 des sous comptes de charges « sur exercices antérieurs »,
  - soit à dresser en annexe un tableau extra comptable desdites charges.

#### 5.5. La contre-passation

- a) Les charges constatées d'avance seront contre-passées au cours de l'exercice suivant, dans le cadre :
- soit des écritures d'ouverture (contre-passation immédiate),
  - soit des nouvelles écritures de régularisation de fin d'exercice.
- b) Les charges à payer peuvent être contre-passées :
- également au début ou à la fin de l'exercice suivant (contre-passation immédiate ou différée),
  - ou encore au fur et à mesure de l'arrivée des pièces comptables correspondantes (contre-passation progressive).

**Pour le contrôle et l'analyse des flux de l'exercice, la contre-passation à l'ouverture de l'exercice suivant est vivement recommandée.**

## SECTION 6 : Autres régularisations de produits

### 6.1. Principe

L'article 59 de l'Acte Uniforme dispose que « le résultat de chaque exercice est indépendant de celui qui le précède et de celui qui le suit », et qu'il convient « de lui rattacher et de lui imputer les événements et opérations qui lui sont propres et ceux-là seulement ».

Il convient en conséquence de corriger les comptes de produits (classe 7 et comptes principaux pairs de la classe 8), de manière qu'ils n'incluent que les montants intéressant l'exercice (d'où élimination des montants se rattachant à des exercices ultérieurs) mais sans aucune omission (d'où addition des montants non encore enregistrés).

### 6.2. Produits constatés d'avance

- a) Lorsque des produits enregistrés en cours d'exercice « n » se rapportent partiellement à l'exercice suivant « n + 1 », la partie concernant ce dernier doit être débitée par le crédit d'un compte **477 Produits constatés d'avance**. Au Bilan, ce compte de passif représentera en quelque sorte la dette envers l'exercice suivant. Tel est le cas :
- des factures déjà émises et enregistrées, alors que la livraison du bien ou du service a été retardée,
  - des produits périodiques enregistrés durant l'exercice, mais dont la fin de période est postérieure à la date de clôture : abonnements demandés aux clients, intérêts de prêts payés d'avance.
- b) En revanche, les ventes déjà constatées par facture, mais non encore livrées, n'ont pas à être régularisées au niveau des produits, car le bien vendu appartient déjà au client. Leur coût est à défalquer du stock.
- c) **Ces régularisations s'effectuent hors T.V.A. récupérable.**

### APPLICATION 23 Produits constatés d'avance

- a - facture client déjà émise, mais marchandise A 1 non livrée : 10 H. T., marge 50 %  
 b - facture client groupe, pour service de maintenance du 1/10 au 30/9 : 12 H. T.  
 c - intérêt semestriel sur titres immobilisés, versé d'avance pour période du 1/11 au 30/4 : 6

#### Ecritures en fin d'exercice

|      |      |   |   |    |
|------|------|---|---|----|
| 6031 | 3111 | a<br>variations des stocks de marchandises<br>Marchandises A1 | 5 | 5  |
|      |      | b , c<br>Services vendus aux entités du gpe dans la région    | 9 |    |
| 7063 | 477  | Intérêts sur créances diverses                                | 4 |    |
| 7713 |      | Produits constatés d'avance                                   |   | 13 |

### 6.3. Produits à recevoir

- a) Lorsqu'apparaissent, en fin d'exercice « n », des produits certains le concernant, mais qui n'ont pas encore été enregistrés faute de paiement ou de pièce comptable, ils doivent être évalués et comptabilisés :
- au crédit des comptes de produits intéressés,
  - au débit des comptes de la catégorie de Tiers qui les doivent, dans un compte divisionnaire à terminaison 8 (sauf 449) :
- **4098 Fournisseurs, rabais, remises, ristournes et autres avoirs à obtenir**, s'il s'agit de réductions promises par les fournisseurs, mais non encore confirmées sur facture d'avoir,
  - **4181 Clients, factures à établir** et **4186 Clients, intérêts courus**, s'il s'agit de ventes livrées mais non encore facturées,
  - **4858 Créances sur cessions d'immobilisations, factures à établir**, s'il s'agit d'une vente d'immobilisation,
  - **4287 Personnel, produits à recevoir**, s'il s'agit d'une rémunération induue,
  - **4387 Organismes sociaux, produits à recevoir**, s'il s'agit d'une cotisation induue,
  - **4493 à 4496 Etat, fonds et subventions à recevoir**, s'il s'agit d'une dotation ou d'une subvention attendue de la part des pouvoirs publics nationaux,
  - **458 Organismes internationaux, fonds de dotation et subventions à recevoir**, si ces éléments sont attendus de la part d'un organisme international.

- b) Les intérêts courus sur prêts sont rattachés aux créances et titres qui les génèrent, et débités en :
- **506 Intérêts courus**, s'il s'agit de titres de placement,
  - **276 Intérêts courus**, s'il s'agit d'autres titres ou de créances.
- c) **Il est tenu compte de la T.V.A. facturée probable :**
- au crédit du compte **4455 Etat, T.V.A. récupérable sur factures non parvenues**, pour l'avoir attendu du fournisseur,
  - au crédit de **4435 Etat, T.V.A. sur factures à établir**, pour la facture à adresser au client.

#### APPLICATION 24 Produits à recevoir

- a - ristourne promise par un fournisseur de marchandises (non ventilable) : 2 % de 1 000, T.V.A. 10 %
- b - produit fini adressé à un client du groupe, mais facture non établie : 40 H. T., T. V.A. 10 %
- c - terrain à bâtir déjà cédé, mais facture non encore établie : 30 H.T., T.V.A. 20 %
- d - retenue de prime à effectuer, sur personnel national : 4
- e - cotisations sociales correspondantes à réduire : 25 %
- f - subvention d'exploitation à recevoir : Etat 15, Fonds des Nations unies : 25
- g - intérêts à recevoir : 6 % sur prêt de 100 effectué à un membre du personnel, le 30 juin.

#### Ecritures en fin d'exercice

|      |      | a  |    |    |
|------|------|--|----|----|
| 4098 |      | Fournisseurs, R.R.R. et autres avoirs à obtenir                | 22 |    |
|      | 6019 | R.R.R. obtenus   |    | 20 |
|      | 4455 | Etat, T.V.A. récupérable sur factures non parvenues            |    | 2  |
|      |      | b  |    |    |
| 4181 |      | Clients, factures à établir                                    | 44 |    |
|      | 7023 | Ventes de produits finis. aux entités du groupe dans la région |    | 40 |
|      | 4435 | Etat, T.V.A. sur factures à établir                            |    | 4  |

|      |      |   |    |    |
|------|------|---|----|----|
| 4858 |      | <b>c</b><br>Créances sur cessions d'immobilisations,<br>factures à établir              | 36 |    |
|      | 2221 | Terrain à bâtir   |    | 30 |
|      | 4435 | Etat, T.V.A. sur factures à établir   |    | 6  |
| 4287 |      | <b>d</b><br>Personnel, produits à recevoir  | 4  |    |
|      | 6612 | Primes et gratifications  |    | 4  |
| 4387 |      | <b>e</b><br>Organismes sociaux, produits à recevoir                                     | 1  |    |
|      | 6641 | charges sociales sur rémunération du<br>personnel national                              |    | 1  |
| 4495 |      | <b>f</b><br>Etat, subventions d'exploitation à recevoir                                 | 15 |    |
|      | 7181 | Autres subventions d'exploitations versées<br>par l'Etat et les collectivités publiques |    | 15 |
| 4582 |      | <b>d°</b><br>Organismes internationaux, subventions à<br>recevoir                       | 25 |    |
|      | 7182 | Autres subventions d'exploitations versées<br>par les organismes internationaux         |    | 25 |
| 4287 |      | <b>g</b><br>Personnel, produits à recevoir  | 3  |    |
|      | 7712 | Intérêts de prêts   |    | 3  |

#### 6.4. Produits antérieurs

- a) L'article 61 de l'Acte Uniforme dispose que les produits « antérieurs », c'est-à-dire enregistrés en cours d'exercice « n », mais concernant l'exercice « n - 1 », demeurent inclus dans le résultat « n », ordinaire ou H.A.O., selon leur nature. Ils font l'objet d'une mention spécifique dans les Notes annexes.
- b) Pour respecter cette disposition, les entités sont amenées :
- soit à ouvrir en classe 7 des sous comptes de produits « sur exercices antérieurs »,
  - soit à dresser en annexe un tableau extra comptable desdits produits.

#### 6.5. La contre-passation

- a) Les produits constatés d'avance seront contre-passés au cours de l'exercice suivant, dans le cadre :
- soit des écritures d'ouverture (contre-passation immédiate),

- soit des nouvelles écritures de régularisation de fin d'exercice (contre-passation différée).
- b) Les produits à recevoir peuvent être contre-passés :
- également au début ou à la fin de l'exercice suivant (contre-passation immédiate ou différée),
  - ou encore au fur et à mesure de l'arrivée des pièces comptables correspondantes (contre-passation progressive).

**Pour permettre le contrôle et l'analyse des flux de l'exercice (débits et crédits des comptes hors régularisation de contre-passation), il est recommandé de procéder aux contre- passations à l'ouverture de l'exercice suivant.**