

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique

Université Abdelhamid ibn Badis-Mostaganem

Faculté des sciences économiques -commerciales et de gestion

Département finance et comptabilité

Spécialité : Audit Comptable et Contrôle de Gestion

Mémoire de fin d'étude pour l'obtention de diplôme de Master en Audit Comptable et
Contrôle de Gestion

THEME :

Les travaux de fin d'exercice selon le SCF

Etude de cas : Groupe Brandt Algérie

Présenté par :

Benbernou Abdelhamid Reda

Encadré par :

Mr Benzidan Elhadj

Membres de jury :

Année Universitaire : 2016/2017

REMERCIEMENTS

Je tiens à exprimer toute ma reconnaissance à mon encadreur de mémoire monsieur Benzidan Elhadj. Je le remercie de m'avoir encadré, orienté, aidé et conseillé.

J'adresse mes sincères remerciements à ma responsable de stage madame Dahou Imene 'responsable contrôle interne et Audit chez Brandt Algérie' qui m'a tellement appris et contribué au bon déroulement et à la réussite de mon mémoire, aux intervenants et toutes les personnes qui par leurs paroles, leurs écrits, leurs conseils et leurs critiques ont guidés ma réflexion et ont accepté à me rencontrer et répondre à mes questions durant mes recherches.

Je remercie mes très chers parents, qui ont toujours été là pour moi, vous avez tout sacrifié pour vos enfants n'épargnant ni santé ni efforts. Vous m'avez donné un magnifique modèle de labeur et de persévérance. Je vous serai redevable d'une éducation dont je suis fier.

A tous ces intervenants, je présente mes remerciements, mon respect et ma gratitude.

SOMMAIRE

Introduction générale

Chapitre 01 : L'inventaire extra comptable..... 02

Section 01 :L'état de rapprochement03

1. Le principe..... 03

2. la méthode 03

A- Le pointage..... 03

B- L'état de rapprochement 04

3. Les écritures de redressement05

Section 02 : Les régularisations de stocks12

1. Généralités 12

2. Les stocks..... 12

3. L'évaluation des stocks..... 13

A- L'inventaire physique 13

B- Le cout d'entrée.....13

4. La comptabilisation..... 14

A- L'annulation des stocks initiaux..... 15

B- La création des stocks finals..... 16

5. Les soldes des comptes de variation des stocks 16

6. Les incidences des variations des stocks sur le résultat..... 17

7. Les cas particulier des emballages récupérables..... 18

Section 03 : Les ajustements des comptes de charges et de produits20

1. Généralités 20

2. La régularisation des charges et des produits 20

A- Les principes..... 20

B- La comptabilisation des charges constatées d'avance 21

C- La comptabilisation des produits constatés d'avance 21

D- La comptabilisation des charges à payer 22

1) Les charges à payer 22

2) Les rabais, remises et ristournes à accorder23

E- La comptabilisation des produits à recevoir 23

1) Les produits à recevoir 24

2) Les rabais, remises et ristournes à obtenir..... 25

F- La contre-passation	27
3. Les charges à répartir sur plusieurs exercices	28
A- Le principe.....	28
B- La comptabilisation.....	28
Section 04 : L'échelonnement des subventions d'investissement.....	30
1. Les immobilisations subventionnées.....	30
2. L'échelonnement de la subvention	30
A- les immobilisations amortissables.....	30
B- Les immobilisations non amortissables	30
3. La comptabilisation.....	31
4. La présentation dans les tableaux de synthèse.....	32
A- Au bilan.....	32
B- Au compte de résultat.....	32
Chapitre 02 : Les dépréciations.....	34
Section 01 : Les amortissements des immobilisations	34
1. définitions et notions	34
A- L'utilisation déterminable	34
B- La mesure de l'utilisation	34
C- La valeur amortissable.....	35
D- la valeur résiduelle.....	35
2. La nature des immobilisations amortissables et non amortissables	36
3. Les modalités de calcul de l'amortissement.....	37
A- Le plan d'amortissement.....	37
1) principe.....	37
2) La modification du plan d'amortissement	39
B- La détermination du mode d'amortissement	39
1) le mode d'amortissement comptable	40
2) les modes d'amortissement fiscaux	40
C- le traitement des divergences entre les règles comptable et les règles fiscales.....	46
5. la comptabilisation des amortissements.....	48
A- principes.....	48
B- l'amortissement comptable	49

C- l'amortissement dérogatoire.....	49
6. Les amortissements des immobilisations décomposables.....	52
A- principes.....	52
B- Les avantages fiscaux	52
C- La comptabilisation	53
D- le remplacement d'un composant	54
1) le composant et identifié à l'origine.....	54
2) Le composant n'est pas identifié à l'origine.....	56
7. La présentation des amortissements dans les tableaux de synthèse	57
A - Au bilan	57
1) Les amortissements comptables.....	57
2) Les amortissements dérogatoires	57
B- Au compte de résultat.....	58
1) Les amortissements comptables	58
2) Les amortissements dérogatoires.....	59
Section 02 : Les dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles.....	60
1. principes.....	60
2. Les indices de perte de la valeur.....	60
3. Les règles relatives à l'évaluation des dépréciations.....	61
A- Le test de dépréciation.....	61
B- Le calcul des dépréciations.....	61
C- L'ajustement des dépréciations sur les exercices ultérieurs.....	63
4. La comptabilisation.....	65
A- La constatation de la première dépréciation.....	65
B- La comptabilisation des ajustements.....	66
5. l'incidence des dépréciations sur les immobilisations amortissables.....	67
A- principes.....	67
B- Les modalités de calcul.....	68
C- Le transfert de la dépréciation en amortissement exceptionnel.....	70
1) principe.....	70
2) Le schéma comptable	70
6. La présentation dans les tableaux de synthèse	72
A- Au bilan.....	72
B- Au compte de résultat.....	73

Section 03 : Les provisions pour risques et charge	75
1. Les principes	75
A- définition	75
B- La nature des provisions pour risques et charges	75
2. La classification des provisions	75
3. La comptabilisation des provisions.....	76
A- La constitution et la comptabilisation de la provision	
(exercice « N »).....	77
B- Les réajustements de la provision (exercice « N +1 » et « N +. »)..	77
1) L'évaluation des réajustements.....	77
2) la comptabilisation des réajustements	78
C- La réalisation du risque ou la survenance de la charge	
(exercice « N + 1 » et « N + ... »).....	78
1) la constatation de la charge	78
2) l'annulation de la provision (exercice « N +1 » et « N + ... »).....	78
4. Les provisions dans les tableaux de synthèse	79
A- Au bilan.....	79
B- Au compte de résultat.....	79

Section 04 : Les tableaux de synthèse : compte de résultat, bilan	
et annexe.....	80
1. Généralité	80
2. Le compte de résultat	80
A-Généralités.....	80
B- La structure du compte de résultat :	80
1) La présentation simplifiée.....	80
2) Le résultat	82
C - le tableau de correspondance des comptes en système de base	83
3. Le bilan.....	90
A- Généralités.....	90
B- La structure du bilan	90
1) La présentation simplifiée.....	90
2) Le résultat.....	92
C- Le tableau de correspondance des comptes en système de base.....	93

4. L'annexe.....	96
A- Généralités.....	96
B- les tableaux de l'annexe.....	97
C- la présentation des tableaux de l'annexe.....	98
Chapitre 03 : Etude de	
cas.....	108
Conclusion générale.....	116

Bibliographie

Les ouvrages

EDITIONS FOUCHER

LANGELOIS (G), FRIDERICH (M), Comptabilité financière. Comptabilité générale, collection « LMD », 12^e édition, 2007.

EDITIONS FRANCIS LEFEBVRE

Francis Lefebvre, comptable 2008.

EDITIONS GUALINO

GRANDGUILLOT (B. et F.), l'essentiel des opérations de fin d'exercice en comptabilité générale, collection « carrés rouge », 2^e édition, 2008

L'ORGANISATION DES TRAVAUX DE FIN D'EXERCICE

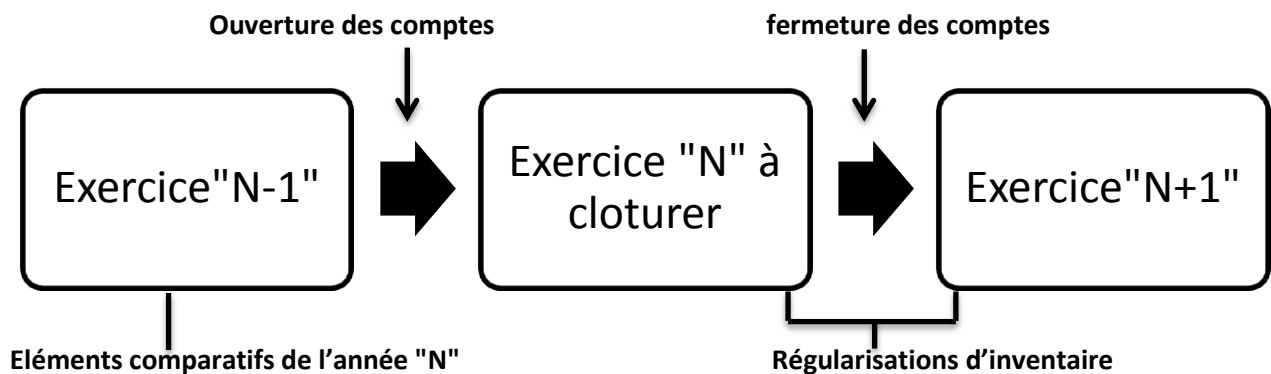
1-Généralités

Les opérations d'inventaire permettent l'établissement des comptes annuels (bilan, compte de résultat, annexe) en respectant les principes d'image fidèle du patrimoine, d'indépendance des exercices et de prudence.

En outre, l'inventaire apporte aux associés des sociétés des informations complémentaires, indispensables pour apprécier la bonne gestion et la santé financière de l'entreprise.

2-le schéma d'organisation

La date de fin d'exercice ne correspond pas nécessairement à la fin de l'année civile ; sa détermination dépend du choix effectué par l'entreprise en fonction de différents critères (nature de l'activité ...).



A partir de la dernière balance de vérification de l'exercice, l'entreprise effectue une série d'opérations consignées au journal à la suite des écritures courantes de l'exercice écoulé.

Le processus suppose différents travaux résumés dans le schéma de la page suivante ;

Balance avant inventaire
-compte mouvementés durant l'exercice-

Inventaire extra-comptable
-état de rapprochement ;
-état des espèces;
-état des stocks;
-état des charge et des produits ;
-état des immobilisations ;
-état des valeurs mobilières de placement ;
-état des amortissement ;
-état des dépréciations;
-état des provisions ;

Balance après inventaire
-comptes de l'exercice et comptes d'inventaire-

Ecritures de regroupement
-détermination du résultat-

Balance d'inventaire
-comptes de bilan seulement-
-comptes de charges et de produits soldés-

Bilan	
Actif	Passif

Compte de résultat	
Charges	Produits

L'annexe

Chapitre 01 : L'inventaire extra comptable

Section 01 :L'état de rapprochement

1. Le principe

L'entreprise doit vérifier régulièrement son compte bancaire ou postal avec les relevés de compte fournis par les organismes financiers afin de contrôler la simultanéité des enregistrements effectués dans chaque comptabilité.

Théoriquement, les opérations et les soldes figurant sur les deux documents doivent être identiques mais mouvementés en sens contraire. En pratique, il existe des différences qui sont dues :

- aux décalages de date d'enregistrement des opérations ;
- aux erreurs de montant effectuées par l'une ou l'autre des parties.

Afin de respecter l'image fidèle de l'entreprise, il est obligatoire de dresser un état de rapprochement au moins toute les douze mois et à la clôture de l'exercice.

Les soldes des comptes de trésorerie déterminés à l'aide des états de rapprochement figurent dans le bilan de fin d'exercice :

- à l'actif si le solde est débiteur ;
- au passif si le solde est créditeur.

2. la méthode

A- Le pointage

Le pointage des opérations portées à la fois sur le compte de l'entreprise et sur le relevé bancaire permet de repérer et d'identifier les différences qui figureront sur l'état de rapprochement.

Les sommes portées :

- au débit du compte « 512Banques » correspondent à celles portées au crédit du relevé bancaire ;

LANGELOIS (G), FRIDERICH (M), Comptabilité financière. Comptabilité générale, collection « LMD »,12^e édition, 2007, p213-214

-au crédit du compte « 512Banques » correspondent à celles portées au débit du relevé bancaire.

Après pointage, on constate que certaines sommes figurent sur le compte « 512banques » alors qu'elles ne sont pas encore portées sur le « relevé bancaire » et vice versa ; ces différences font l'objet de l'état de rapprochement bancaire.

B- L'état de rapprochement

L'état de rapprochement est un document **extra-comptable** qui permet d'expliquer les différences entre le solde du compte « 512 banques » et le solde du « relevé bancaire »

L'entreprise dresse, généralement, deux tableaux :

- Un tableau appelé : « **compte bancaire au grand- livre** » ;
- Un tableau intitulé : « **compte envoyer par la banque** »

Compte banque au grand –livre		
-512 banques-		
	D	C
Solde fin de période au...	X	X
Frais, commissions*		X
Effet impayés		X
Prélèvements automatiques		X
Domiciliations échues		X
Intérêts débiteurs		X
Virements des clients	X	
Intérêts créditeurs	X	
Avis d'encaissement	X	
Avis de négociation	X	
Totaux	X	X
Solde débiteur		X

→ Indiquer le solde du compte « 512 »

Corriger ce solde à l'aide des opérations
Qui figurent sur le « relevé de compte »
Et Non encore enregistrées dans la
Comptabilité de l'entreprise.

*tenir compte de la TVA

Compte envoyé par la banque		
-relevé bancaire-		
	D	C
Solde fin de période au...	X	X
Chèques émis non présentés	X	
Versement espèces		X
Remises de chèques		X
Totaux		X
Solde créditeur	X	

→ Indiqué le solde du < relevé bancaire >

Corriger ce solde à l'aide des opérations

Qui figurent dans la comptabilité de

L'entreprise et non encore enregistrées

$$SD=SC$$

Le volume important des opérations de banque traitées dans les grandes entreprises rend fastidieux et coûteux l'établissement d'états de rapprochement manuels. Pour remédier à ces inconvénients, l'entreprise peut choisir l'automatisation des rapprochements bancaires en s'équipant soit d'un logiciel comptable intégrant un de rapprochement bancaire.

3. Les écritures de redressement

L'entreprise doit ajuster son compte bancaire en enregistrant dans sa comptabilité les opérations manquante récapitulées dans le tableau <compte bancaire au grand-livre >

Elle enregistre, en général, deux écritures :

Opérations relatives aux encaissements

Le compte < 512 Banques > est débité du montant total des opérations portées dans la colonne débit du tableau < compte banque au grand-livre > par le crédit des comptes concernés.

LANGELOIS (G), FRIDERICH (M), Comptabilité financière. Comptabilité générale, collection « LMD », 12^e édition, 2007, p215

512	Banques		x
411	Clients		x
76	Produits financiers (à détailler)		x
5113	Effets à l'encaissement *		x
5114	Effets à l'escompte *		x
...	...		x
	Etat de rapprochement du mois de ...		

*ou < 413 Clients – Effets à recevoir >

Opérations relatives aux décaissements

Le compte < 512 Banques > est crédité du montant total des opérations portées dans la colonne crédit du tableau « compte banque au grand- livre » par le débit des comptes concernés.

627	services bancaires		X
44566	TVA sur autres biens et services		X
411	Clients		X
6..	Comptes de charges concernés		X
4..	Comptes de tiers concernés		X
403	Effets à payer		X
661	Charges d'intérêts		X
...	...		X
512	Banques		X
.	Etat de rapprochement du mois de ...		

LANGELOIS (G), FRIDERICH (M), Comptabilité financière. Comptabilité générale, collection « LMD », 12^e édition, 2007, p216.

A NOTER –Les frais sur encaissement et négociations des effets peuvent figurer dans l’écriture relative aux encaissements –Le tableau « Compte envoyé par la banque » ne fait l’objet d’aucune écriture puisque les opérations ont déjà été comptabilisées par l’entreprise.

Exemple

Les documents suivants vous sont confiés :

- Etat de rapprochement au 30 avril N :

Compte banque au grand – livre			
Date	Libellé	Débit	Crédit
30/04	Solde débiteur	85 302.00	
	Frais de tenue de compte		75.00
	Impayé Thomazi		6 340.00
	Solde débiteur		78 887.00
		85 302.00	85 302.00
	Totaux		

Compte banque au grand – livre			
Date	Libellé	Débit	Crédit
30/04	Solde créditeur		76 577.00
	CH n°2486	615.00	
	CH n°2487	1 240.00	
	CHn°2490	725.00	
	Remise de chèques		4890.00
	Solde débiteur	78 887.00	
		81 467.00	81 67.00
	Totaux		

- Opérations réalisées au cours du mois de mai :

Compte banque au grand – livre			
Date		Débit	Crédit
2/05	Solde débiteur	85 302.00	
3/05	Encaissement coupons VMP	830.00	
3/05	Impayé Thomazi		6 340.00
3/05	Frais de tenue de compte		75.00
4/05	Virement du client Leclerc	2 135.00	
5/05	Chèques n°2491 fournisseur Cléris		128.50
6/05	Remise de chèques	3 170.00	
7/05	Remise à l'escompte	18 120.00	
10/05	Agios sur remise du 7 mai		210.00
12/05	Chèque n° 2492 TVA		4 812.00
16/05	Virement du client zabo	2 830.40	
20/05	Chèque n° 2493 : fournisseur lesure		1 638.50
22/05	Domiciliation échue		2 400.00
23/05	Remise à l'encaissement nette	1 860.60	
26/05	Dépôt d'espèces	2 000.00	
28/05	Chèque n° 24934 : loyer		5 000.00
31/05	Remise de chèques	6 820.00	
31/05	Solde débiteur		102 564.00
	Totaux	123 168.00	123 168.00

Crédit mutuel Maritime			
Relever de compte de la société Rabelais			Folio 1
Date	Mouvements	Débit	Crédit
2/05	Solde créditeur		76 577.00
2/05	Chèque n° 2486	615.00	
2/05	Chèque n° 2487	1 240.00	
2/05	Virement Leclerc		2 135.00
2/05	Remise de chèques		4 890.00
2/05	Encaissement coupons VMP		930.00
8/05	Remise de chèques		3 170.00
10/05	Négociation : net porté en compte		17 910.00
10/05	Virement zabo		2 830.40
14/05	Intérêt débiteurs	180.00	
18/05	Remise à l'encaissement		1 910.00
18/05	Frais sur encaissement (TTC)	49.40	
20/05	Prélèvement Algérie Télécom	3 512.50	
20/05	Intérêt créditeurs		820.00
24/05	Acquisitions SICAV	12 000.00	
24/05	Domiciliations échues	1 860.60	
27/05	Chèque n° 2492	4 812.00	
28/05	Dépôt d'espèces		2 000.00
30/05	Frais de tenue de compte (TTC)	35.00	
31/05	Solde créditeur	88 867.90	
	Totaux	113 172.40	113 176.40

Compte banque au grand – livre			
Date	Libellé	Débit	Crédit
30/04	Solde débiteur	102 564.00	
	Intérêts débiteurs		180.00
	Prélèvement Télécom		3 512.50
	Intérêts créditeurs	820.00	
	Acquisitions SICAV		12 000.00
	Domiciliation échue		1 860.60
	Frais tenue de compte		35.00
	Totaux	103 384.00	17588.10
	Solde au 31 mai		85 795.90
			103 384.00

- reprendre le solde du compte « 51221 CMM » au 31 mai soit : 102 564.00 DA

- le prélèvement Télécom est effectué toutes taxes comprise. Le montant hors taxe doit être comptabilisé dans le compte de charge pour la somme de 2936.87 DA (3 512.50 / 1,196) et la TVA (573.63) dans le compte « 44566 TVA sur autres biens et services » ;

-la négociation d'effets d'un montant de 17 910.00 DA ne doit pas figurer dans le tableau, puisque nous retrouvons cette somme dans le compte « 51221 CMM », en faisant la différence entre :

$$18\ 120.00 - 210.00 = 17\ 910.00 \text{ DA.}$$

Compte banque au grand – livre			
	Libellé	Débit	Crédit
	Solde créditeur		88 867.90
	Chèque n° 2490	725.00	
	Chèque n° 2491	128.50	
	Chèque n° 2493	1 683.50	
	Domiciliation échue	2 400.00	
	Chèque n° 2494	5 000.00	
	Remise chèques		6 820.00
	Totaux	9 892.00	95 687.90
	Solde au 31 mai	85 795.90	
		95 687.90	

- Ecritures de redressement

15/4			
51221	CMM	820.00	
768	Autres biens et services		820.00
15/5			
661	Charges d'intérêts	180.00	
626	Frais postaux et de télécommunications	2 936.00	
500	Valeurs mobilières de placement	12 000.00	
403	fournisseurs – Effets à payer	1 860.60	
627	Services bancaires et assimilés	29.26	
44566	TVA sur autres biens et services	581.37	
51221	CMM		17 587.50
	Tableau de rapprochement n°...		

Section 02 : Les régularisations de stocks

1. Généralités

L'inventaire intermittent consiste à **évaluer** à la fin de l'exercice comptable la **valeur du stock final** après avoir réalisé un inventaire physique. Les différents comptes de stock n'enregistrent aucun mouvement au cours de l'exercice. Le stock final au dernier jour de l'exercice « N » devient le stock initial au premier jour de l'exercice « N+1 ».

A l'inventaire, il faut :

- **Annuler** les stocks initiaux constatés au début de l'exercice ;
- **Créer** les stocks finals détenus au magasin à la fin de l'exercice ;
- **Intégrer** dans le compte de résultat les variations des stocks afin de prendre en compte pour le calcul du résultat la consommation des biens achetés (marchandises, matières et approvisionnement) et la production des biens fabriqués (produits et en-cours de production...).

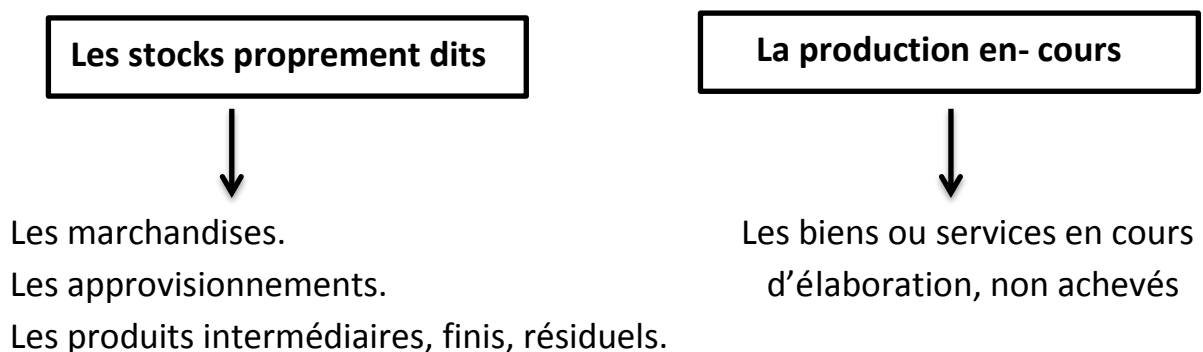
2. Les stocks

Les stocks et productions sont constitués de l'ensemble des biens ou des services qui interviennent dans **le cycle d'exploitation de l'entreprise** pour être :

- soit vendus en l'état ou au terme d'un processus de production à venir ou en- cours;
- soit consommés au premier usage dans le processus de production ou de prestation de services.

Les stocks sont des éléments constitutifs de l'**actif circulant** ; ils sont regroupés dans les comptes de la **classe 3**.

On distingue :



Stock final =Quantités recensées x Cout unitaire

3. L'évaluation des stocks

A- L'inventaire physique

L'inventaire physique des stocks sert à valoriser les quantités réelles dont l'entreprise est propriétaire à la fin de l'exercice.

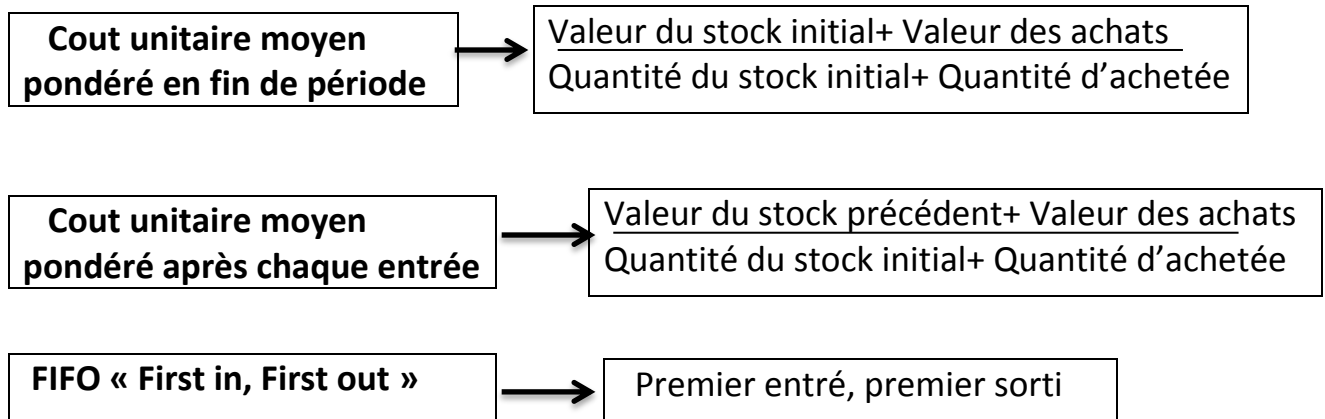
Stock final =Quantités recensées x Cout unitaire

B- Le cout d'entrée

Les **stocks de biens** achetés sont évalués au **cout d'acquisition**.

Les **stocks de produit et les en- cours de production** sont évalués au **cout de production**.

En principe, les couts d'achat et les couts de production à prendre en compte sont fournis par la comptabilité analytique et sont calculés d'après l'une des trois méthodes préconisées par le système comptable financier.



Conformément aux **nouvelles règles comptables** relatives à l'évaluation des actifs, les stocks finals figurant au bilan doivent désormais être évalués **net d'escompte** alors qu'au cours de l'exercice les escomptes relatifs aux achats sont encore comptabilisés en produit financiers.

LANGELOIS (G), FRIDERICH (M), Comptabilité financière. Comptabilité générale, collection « LMD », 12^e édition, 2007, p223

Il est donc nécessaire d'effectuer un calcul pour déterminer la valeur du stock final à inscrire au bilan :

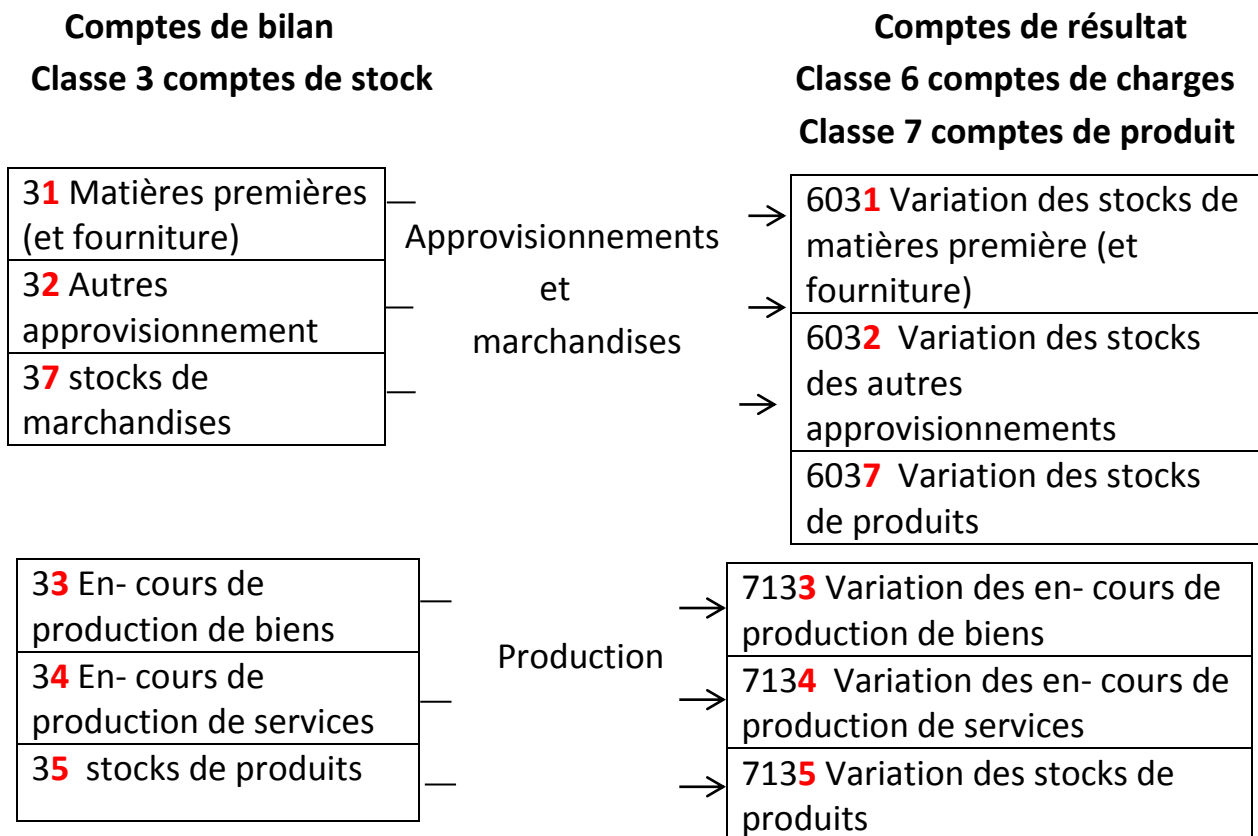
Stock final avant déduction des escomptes	-	Escomptes de règlement comptabilisés en produit financiers*	=	Stock final net d'escompte
--	---	--	---	---------------------------------------

*pour les stocks évalués d'après méthode du cout unitaire moyen pondéré ;
escompte relatifs aux achats compris dans la durée moyenne de stockage.

Pour les stocks évalués d'après la méthode du premier entré, premier sorti :
escomptes relatifs aux mêmes dispositions que pour immobilisations.

4. La comptabilisation

L'enregistrement comptable fait apparaitre deux types de compte :



La comptabilisation s'effectue en deux étapes :

- L'annulation des stocks initiaux
- La création des stocks finals.

A – L'annulation des stocks initiaux

L'annulation des stocks initiaux s'enregistre au crédit d'une subdivision d'un compte de la classe 3.

L'appauvrissement qui en résulte est porté au débit du compte « 603 Variation des stocks » pour les stocks relatifs aux approvisionnements et aux marchandises ou « 713 Variation des stocks » pour les stocks relatifs à la production.

Annulation
des stocks initiaux
relatifs
aux approvisionnements
et aux marchandises

6031	Variation des stocks de matières première (et fourniture)	X
6032	Variation des stocks des autres approvisionnements	X
6037	Variation des stocks de marchandises	X
31	Matières premières (et fournitures)	X
32	Autres approvisionnements	X
37	Stocks de marchandises	X
	Etat des stocks	

Annulation
des stocks initiaux
relatifs
à la production

7133	Variation des en- cours de production de biens	X
7134	Variation des en- cours de production de services	X
7135	Variation des stocks de produits	X
33	En- cours de production de biens	X
34	En- cours de production de services	X
35	Stocks de produits	X
	Etat des stocks	

B – La création des stocks finals

La création des stocks finals s'enregistre au débit d'une subdivision d'un compte de classe 3.

L'enrichissement qui en résulte est porté au crédit du compte « 603 Variation des stocks » pour les stocks relatifs aux approvisionnements et aux marchandises ou « 713 Variation des stocks » pour les stocks relatifs à la production.

Création des stocks finals relatifs aux approvisionnements et aux marchandises	31	Matières première (et fournitures)	X
	32	Autres approvisionnements	X
	37	Stocks de marchandises	X
	6031	Variation des stocks de matières première (et fourniture)	X
	6032	Variation des stocks des autres approvisionnements	X
	6037	Variation des stocks de marchandises	X
		Etat des stocks	

Création des stocks finals relatifs à la production	33	En- cours de production de biens	X
	34	En- cours de production de services	X
	35	Stocks de produits	X
	7133	Variation des en- cours de production de biens	X
	7134	Variation En- cours de production de services	X
	7135	Variation des stocks de produits	X
		Etat des stocks	

5. Les soldes des comptes de variation des stocks

Les soldes des comptes de variation expriment la différence de la valeur du stock net d'escompte entre le début et la fin de l'exercice.

La nature des soldes des comptes « 603 variation des stocks (approvisionnements et marchandises) » et « 713 variation des stocks (en-cours de production, produits) » permet de déterminer le signe de la variation figurant dans le compte de résultat :

Comptes	Nature du solde	signe	Conséquences
603 Variation des stocks (approvisionnements et marchandises)	Solde débiteur Solde créditeur	(+) (-)	Augmentation de charges : consommation de stocks. Diminution de charges : sur stockage.
713 Variation des stocks (en- cours de production, produits)	Solde créditeur Solde débiteur	(+) (-)	Augmentation des produits : sur stockage. Diminution de produits : consommation de stocks.

6. Les incidences des variations des stocks sur le résultat

Les variations des stocks relatives aux achats – subdivisions du compte « 603 Variation des stocks (approvisionnements et marchandises) » -viennent corriger le montant des achats pour obtenir le **cout d'achat des marchandises vendues** ou bien le **cout d'achat des matières et approvisionnement consommés** qui entre dans la formation du résultat.

Achats
+/-
Variation des stocks
=
Cout d'achat des marchandises vendues
Et/ou
Cout d'achat des matières et approvisionnements consommés

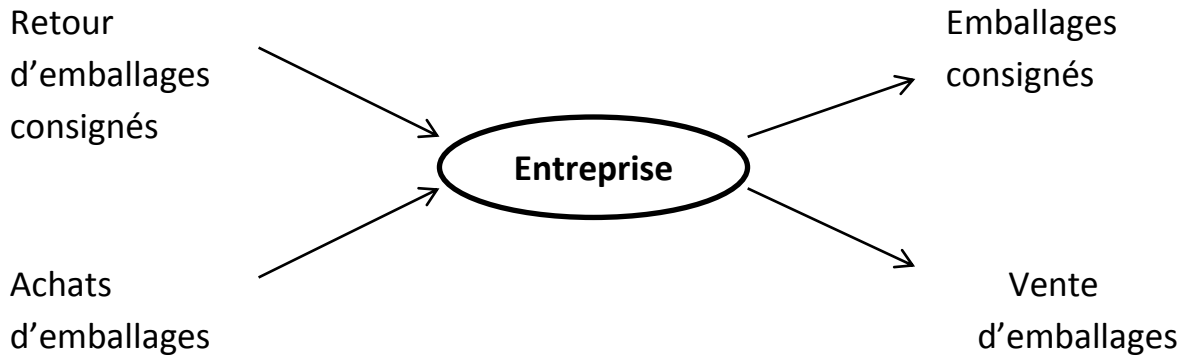
Les variations des stocks relatives à la production – subdivision du compte « 713 variation des stocks (en- cours de production, produits) » - viennent corriger la production vendue pour obtenir la production de l'exercice qui entre dans la formation du résultat.

Production vendue
+/-
Variation des stocks
=
Production de l'exercice

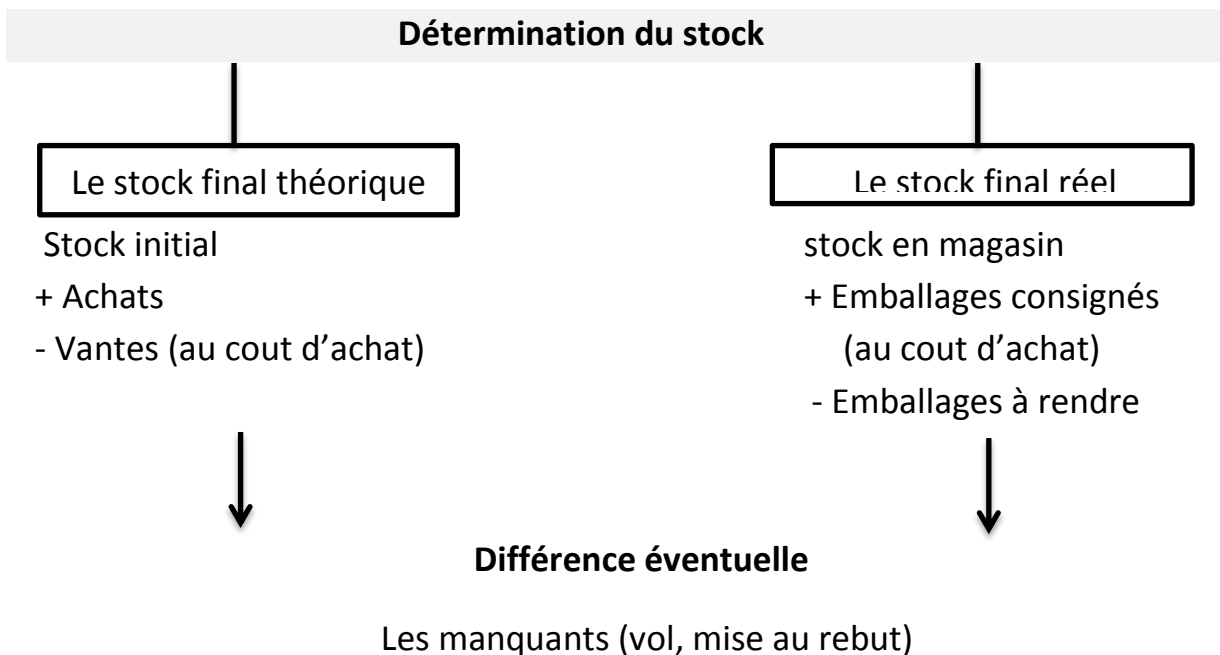
7. Les cas particulier des emballages récupérables

Le travail consiste à dénombrer tous les emballages récupérables non-identifiables appartenant à l'entreprise, de manière à évaluer le stock final de cas emballages.

Les emballages suivant le circuit suivant :



Le stock d'emballages se détermine à l'aide de **deux méthodes** :



L'entreprise tient, en quantité, ces différents mouvements sur une fiche de stock. Elle doit vérifier en quantité les soldes des comptes :

- « 4196 Clients – Dette pour emballages et matières consignés » ;
- « 4096 Fournisseur – Créances pour emballages et matériel à rendre ».

Exemple

L'entreprise samba vous communique les données concernant les stocks :

Eléments	Matières premières	Marchandises	Produits finis
Stocks initiaux net d'escompte	45 000	53 000	222 500
Stocks finals net d'escompte	54 000	47 000	230 000

Comptabiliser les écritures de variation des stocks.

- Ecritures

		31/12/N	
6031	Variation des stocks de marchandises de matière premières	45 000.00	
6037	Variation des stocks de marchandises	53 000.00	
7135	Variation des stocks de produits finis	222 500.00	
310	Stocks de matières premières		45 000.00
370	Stocks de marchandises		53 000.00
355	Stocks de produits finis		222 500.00
	Annulation des stocks		
		31/12/N	
310	Stocks de matières premières	45 000.00	
370	Stocks de marchandises	47 500.00	
355	Stocks de produit finis	230 000.00	
6031	Variation des stocks de matière premières		54 500.00
6037	Variation des stocks de marchandises		47 500.00
7135	Variation des stocks de produits finis		230 000.00
	Création des stocks de l'exercice		

B- La comptabilisation des charges constatées d'avance

La partie ou la totalité du produit hors taxes qui se rapporte à l'exercice suivant est transférée au **débit** du compte de produit concerné par le **crédit** de compte de régularisation passif <487 produits constatés d'avance >

Aucune régularisation de TVA n'est à effectuer car sa déductibilité est intervenue lors de l'enregistrement

486	charges constatées d'avance	X	
6...	compte de charges		X
	Etat des charges constatées d'avance		

C – La comptabilisation des produits constatés d'avance

La partie ou la totalité de produit hors taxes qui se rapporte à l'exercice suivant est transférée au **débit** du compte de produit concerné par le **crédit** du compte de régularisation passif <487 produits constatés d'avance > .Aucune régularisation de TVA n'est à effectuer car son exigibilité est intervenue lors de l'enregistrement de la facture.

7...	compte de produits	X	
487	produits constatés d'avance		X
	Etat des produits constatés d'avance		

A NOTER – Le compte « 486 charges constatées d'avance » représente le dernier poste de l'actif circulant – Le compte « 487 produits constatés d'avance » est le dernier poste de dettes.

D- La comptabilisation des charges à payer

La charge se rapportant à l'exercice à clôturer dont le montant est suffisamment **connu ET évaluable** doit être enregistrée et intégrée dans le compte de résultat, même si la pièce justificative n'est pas encore établie. Les **dettes à venir** correspondantes sont rattachées aux comptes de tiers concernés (le numéro de compte porte un « 8 » en troisième ou quatrième rang).

Comptes de gestion

607	Achats de marchandises
61/62	Autres charges externes
606	Achats non stockés de matières et fournitures
63	Impôts, taxes et versements assimilés
64	Charges de personnel
661	Charges d'intérêts
709	RRR accordés par l'entreprise

Comptes de tiers

408	Fournisseurs – Factures non parvenues
408	Fournisseurs – Factures non parvenues
4686	Divers – Charges à payer
4486	Etat –Charges à payer
4286	Personnel – Charges à payer
4386	Organismes sociaux – Charges à payer
1688	Intérêts courus
4198	RRR à accorder et autres avoirs à établir

1) Les charges à payer

La charge hors taxes qui se rapporte à l'exercice à clôturer est portée au **débit** du compte de charge intéressé ; si la charge supporte la TVA et si cette dernière est déductible, son montant est enregistré au **débit** du compte « 44586 TCA sur factures non parvenues ». Le compte de charges à payer rattaché au compte de tiers est **crédité** pour le montant toutes taxes comprises.

6...	Comptes de charges	X
44586	TCA sur factures non parvenues	X
4.8	Comptes de tiers concernés (charges à payer)	X
168	intérêts courus	X
	Etat des charges à payer	

2) Les rabais, remises et ristournes à accorder

La réduction commerciale à accorder concerne l'exercice à clôturer, bien que l'avoir ne soit pas encore établi. Les comptes « 709 Rabais, remises et ristournes accordés par l'entreprise » et « 44587 TCA sur factures à établir » sont **débités**, respectivement du montant de la réduction hors taxes et du montant de la TVA, par le **crédit** du compte « 4198 rabais, remises et ristournes à accorder et autres avoirs à établir » pour le montant toutes taxes comprises.

709	Rabais, remises et ristournes accordés par l'entreprise	X
44587	TCA sur factures à établir	X
4198	RRR à accorder et autres avoirs à établir	X
	Etat des charges à payer	

E – La comptabilisation des produits à recevoir

Le produit ou la diminution de la charge se rapportant à l'exercice à clôturer dont le montant est suffisamment **connu** et **évaluable** doit être enregistré et intégré dans le compte de résultat, même si la pièce justificative n'est pas encore établie. Les **créances à venir** correspondantes sont rattachées aux comptes de tiers concernés (le numéro de compte porte un « 8 » en troisième ou quatrième rang).

Compte de gestion**compte de tiers**

707	ventes de marchandises
706	prestations de services
708	produits des activités annexes
64	charges de personnel
63	impôts, taxes et versements Assimilés
762	produits des autres Immobilisations Financières
609	RRR obtenus sur achats

418	clients-produits non encore facturés
418	clients-produits non encore facturés
4687	divers- produits à recevoir
4287	personnel-produits a recevoir
4387	organismes sociaux-produits à Recevoir
4487	état- produits à recevoir
2768	intérêts courus
4098	RRR à obtenir et autres avoirs non Encore reçus

1) Les produits à recevoir

Le produit ou la diminution de la charge hors taxes qui se rapporte à l'exercice à clôturer est porté au crédit du compte de gestion intéressé ; si ce dernier supporte la TVA son montant est enregistré au crédit du compte <44587 TCA sur factures à établir> .Le compte de produits à recevoir rattaché au compte de tiers est débité pour le montant toutes taxes comprises.

2768	intérêts courus	X
4.8	comptes de tiers concernés (produits à recevoir)	X
7..ou 6..	comptes de gestion	X
44587	TCA sur factures à rétablir	X
	Etat des produits à recevoir	

2) Les rabais, remises et ristournes à obtenir

La réduction commerciale à obtenir concerne l'exercice clôturé, bien que l'avoir ne soit pas encore reçu. Les comptes <609 Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats> et <44586 TCA sur factures non parvenues> sont **crédité**, respectivement du montant de la réduction hors taxes et du montant de la TVA par le **débit** du compte <4098 Rabais, remises et ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus > pour le montant toutes taxes comprises.

4098	RRR à obtenir et autres avoirs non encore reçus	X
609	Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats	X
44586	TCA sur factures non parvenues	X
	Etat des produits à recevoir	

Exemple

Le chef comptable de l'entreprise Lanverne vous transmet, au 31 décembre N, les informations suivantes concernant les charges et les produits.

-La prime annuelle d'assurance a été réglée le 1 er Avril N pour un montant de 900 DA ;

-Des ristournes doivent être accordées à nos clients sur le chiffre d'affaires réalisé, leur montant s'élève à 700 DA hors taxes (TVA 19.6 %) ;

-Le loyer du 1 er trimestre N+1 de 2500 DA sera réglé le 15 Janvier N+1 ;

-Plusieurs factures reçues de nos fournisseurs ont été comptabilisées, mais les marchandises n'ont pas encore été livrées : montant hors taxes 1800 DA, TVA 19.6 % ;

-Le fournisseur pock a livré des marchandises pour 7300 DA hors taxes (TVA 19.6 %), la facture correspondante nous parviendra courant Janvier N+1 ;

-Les congés payés s'élèvent à 6100 DA ;

-Le locataire d'un local appartenant à l'entreprise a réglé son loyer trimestriel d'un montant de 1372.5 DA la période du 1 er décembre N au 28 février N+1 ;

-Des marchandises ont été livrées au client Polleti pour un montant de 4200 DA hors taxes, la facture n'est toujours pas établie (TVA 19.6 %).

Effectuer les régularisations nécessaires au 31 décembre N.

- Ecritures

		31/12/N	
486	Charges constatées d'avance	225.00	
616	Primes d'assurance		225.00
	Etat des charges n° ...,900*3/12		
<hr/>			
709	Rabais, remises et ristournes accordés par l'entreprise	700.00	
44587	TCA sur factures à établir	137.20	
4198	RRR à accorder et autres avoirs à établir		837.20
	Etat des charges n°....		
<hr/>			
486	charges constatées d'avance	1 800.00	
607	Achats de marchandises		1 800.00
	Etat des charges n°...		
<hr/>			
607	Achats de marchandises	7 300.00	
44586	TCA sur factures non parvenues	1 430.80	
408	Fournisseurs- factures non parvenues		8 730.80
	Etat des charges n°...		

6412	Congés payés	6 100.00	
4282	Dettes provisionnées pour congés a Payé		6 100.00
	Etat des charges n°....		
7083	Locations diverses	915.00	
487	produits constatés d'avance		915.00
	Etat des produits n°... ; 1372.50*2/3		
418	clients-produits non encore facturés	5 023.20	
707	ventes de marchandises		4 200.00
44587	TVA sur factures à établir		823.20
	Etat des produits n°....		

Le loyer du 1 er trimestre N+1, réglé le 15 janvier N+1, concerne l'exercice <<N+1>> ; de ce fait, il n'entraîne aucune écriture d'inventaire.

F- La contre-passation

A l'ouverture de l'exercice suivant (N+1), il faut contre-passer les écritures de régularisations de charges et de produit.

Les charges et les produits constatés d'avance sont alors **transférés** et seront enregistrés en opérations courantes au moment de la comptabilisation du document comptable.

3. Les charges à répartir sur plusieurs exercices

A- Le principe

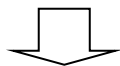
Il s'agit de charges **engagées** pendant l'exercice que l'entreprise décide d'étaler sur plusieurs exercices en raison de leur importance.

Les charges à répartir sur plusieurs exercices ne concernent plus que les **frais d'émission d'emprunt** (commissions bancaires, frais de publicité légale...).

B- La comptabilisation

Le traitement comptable des charges à répartir s'échelonne **sur plusieurs Exercices** :

1 En cours d'exercice <n> : enregistrement de la charge

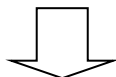


Le compte de charge intéressé <6272 commission Et frais sur émission d'emprunts> et le compte <44566 TVA sur autres biens et services >, s'il y a lieu, sont **débités** par la **contrepartie** du compte de trésorerie concerné.

6272	commissions et frais sur émission d'emprunts	×	
44566	TVA sur autres biens et services		×
512	Banques		×
	Frais d'émission d'emprunts à répartir		

2 A l'inventaire << N >> : constatation de la décision

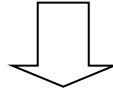
De l'étalement de la charge



La totalité de la charge est portée au **débit** du compte de régularisation actif <<4816 frais d'émission des emprunts par le **crédit** du compte <791 transferts de charges d'exploitation >>.

4816	Frais d'émission des emprunts	×
791	transferts de charges d'exploitation	×
	Etalement de la charge	

3 Répartition de la charge à l'inventaire <N> et <N+ ...>



La part de la charge à rattacher à l'exercice concerné est portée au **débit** du compte <6812 dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir>. L'amortissement de la charge est comptabilisé directement au **crédit** du compte <4816 frais d'émission des emprunts>.

6812	dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir	×
4816	Frais d'émission des emprunts	×
	Amortissement de la charge	

Section 04 : L'échelonnement des subventions d'investissement

1. Les immobilisations subventionnées

Rappelons que les subventions d'investissement octroyées à l'entreprise sont enregistrées au crédit d'une subvention du compte « 13 subventions d'investissement ».

L'**enrichissement** généré par la subvention d'investissement constitue un **produit exceptionnel** ; il est réparti sur plusieurs exercices.

A la clôture de chaque exercice, l'entreprise doit virer au compte de résultat **une fraction de la subvention d'investissement**. L'échelonnement est différent selon qu'il s'agit d'une immobilisation amortissable ou non.

2. L'échelonnement de la subvention

A- les immobilisations amortissables

Si la subvention finance intégralement l'immobilisation, la fraction rapportée au résultat est égale, pour chaque exercice, à la dotation **aux amortissements**.
Si la subvention est partielle, la fraction rapportée au résultat est égale, pour chaque exercice, au :

$$\text{Montant de la subvention} \times \text{Taux d'amortissement}$$

Ou

$$\text{Montant de la dotation} \times \frac{\text{Montant de la subvention}}{\text{Montant de l'immobilisation}}$$

B- Les immobilisations non amortissables

La répartition s'effectue par fractions égales en fonction du nombre d'années pendant lesquelles les immobilisations subventionnées inaliénables au terme du contrat ou, à défaut de clause d'inaliénabilité dans le contrat, d'une somme égale au 1/10 du montant de la subvention.

3. La comptabilisation

Chaque fraction de subvention rapportée au résultat est comptabilisée :

- **au débit** du compte « 139 subvention d'investissement inscrite au compte de résultat » ;
- **par le crédit** du compte « 777 Quote-part de subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice ».

139	subventions d'investissement inscrites au compte de Résultat	X
777	Quote-part de subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice Fraction de subvention	X

Lorsque la dernière fraction de la subvention a été rapportée au résultat ; ou encore lorsque les soldes des comptes « 131 subventions d'équipement » et « 139 subventions d'investissement inscrites au compte de résultat » sont égaux, ces dernières doivent être **soldés l'un par l'autre** :

131	subventions d'équipement	X
139	subventions d'investissement inscrites au compte de Résultat Pour solde	X

A NOTER : - lorsque la subvention finance les immobilisations décomposées, elle doit être rapportée au résultat en même temps et au même rythme que l'amortissement de la structure et que celui des composants constituant l'immobilisation - le remplacement d'un composant n'entraîne pas le rapport anticipé au résultat de la fraction de subvention se rapportant au composant remplacé.

4. La présentation dans les tableaux de synthèse

A- Au bilan

Seul figure au passif du bilan, parmi les capitaux propres, le montant net de la subvention non encore inscrite au compte de résultat :

Solde créditeur du compte « 131 subvention d'équipement »	—	Solde débiteur du compte « subventions d'investissement inscrites au compte de Résultat »
--	---	---

B- Au compte de résultat

Le solde créditeur du compte « 777 Quote-part de subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice » est inscrit dans les produits exceptionnels sur opérations en capital.

Exemple

Une immobilisation est acquise pour 400 000,00 DA en « N », amortie selon le mode linéaire sur quatre ans, et subventionnée à concurrence de 160 000,00 DA.

Calculer pour chaque exercice la fraction rapportée au résultat et comptabilisé celle relative à l'exercice « N ».

- Taux d'amortissement de l'immobilisation

$$100 / 4 = 25 \%$$

- Echelonnement de subvention

$$160\ 000 \times 25 \% = 40\ 000\ \text{DA}$$

$$(400\ 000 \times 25 \%) 160\ 000 / 400\ 000 = 40\ 000\ \text{DA}$$

Fraction de la subvention rapportée au résultat pour chaque exercice:40 000DA

-Ecriture

		31/12/N		
139	Subvention d'investissement inscrite au compte de résultat		40 000,00	
777	Quote-part de subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice			40 000,00
	Fraction de subvention			

A la fin de l'exercice « N + 3 », les compte « 131 subvention d'équipement » et « 139 subvention d'investissement inscrite au compte de résultat » doivent être soldées, l'un par l'autre pour 160 000 DA.

Chapitre 02 : Les dépréciations

Section 01 : Les amortissements des immobilisations

1. définitions et notions

L'entreprise doit, dans le respect de la règle de prudence, constater à chaque inventaire, l'amortissement annuel de chaque immobilisation amortissable afin de présenter une image fidèle de son patrimoine.

Les travaux d'inventaire relatifs aux amortissements consistent à **évaluer** ces amortissements et à les **comptabiliser**.

A- L'utilisation déterminable

L'utilisation d'une immobilisation est déterminable lorsque l'usage de cette dernière est limité dans le temps en raison de l'un des trois critères suivants :

- Physique : usure par l'usage ou le temps ;
- Technique : obsolescence ;
- Juridique : période de protection légale ou contractuelle.

Si plusieurs critères s'appliquent, on retiendra celui qui mène à la durée la plus courte.

B- La mesure de l'utilisation

L'utilisation du bien se mesure par la consommation des avantages économiques attendus de l'actif, c'est-à-dire par son potentiel à générer des flux de trésorerie. Elle peut être déterminée par une unité de mesure telle que :

- l'unité de temps : durée d'utilisation ;
- l'unité d'œuvre : nombre de pièces produites, nombre de kilomètres effectués...

C - La valeur amortissable

La répartition de la valeur amortissable de l'immobilisation s'effectue selon le **rythme** de consommation des avantages économique attendus de l'actif par l'entreprise.

Le montant amortissable d'un actif est sa **valeur brute** (valeur d'entrée dans le patrimoine) sous déduction, le cas échéant, de sa valeur résiduelle.

D - La valeur résiduelle

La valeur résiduelle est le montant, déduction faite des couts de sortie attendus, que l'entreprise obtiendrait de la cession de l'actif sur le marché à la fin de son utilisation.

$$\text{Valeur résiduelle} = \text{Prix de cession} - \text{couts de sortie}^*$$

*Couts externes ou internes directs permettant à l'actif d'être vendu (frais d'actes, cout d'enlèvement).

Elle doit être déterminée lors de l'**entrée** de l'actif dans le patrimoine. Du point de vue comptable, elle n'est prise en compte dans la valeur amortissable que si elle et à la fois :

Significative : c'est-à-dire si elle modifie sensiblement le montant des amortissements calculés (durée d'utilisation nettement inférieure à la durée de vie probable) ;

Mesurable : c'est-à-dire s'il est possible de déterminer de manière fiable, dès l'origine, la valeur de marché à la revente du bien en fin de période d'utilisation, d'après un catalogue de prix d'occasion par exemple.

Exemple

Le cout d'acquisition d'un véhicule utilitaire, mis en circulation le 1^{er} octobre N, s'élève à 24 000,00 DA. L'entreprise cède systématiquement ses véhicules utilitaires au bout de trois ans d'utilisation à 25% de leur prix d'acquisition. Les couts de sortie sont estimés à 6% du prix de cession.

Calculer la valeur résiduelle et la base amortissable du véhicule.

- Valeur résiduelle

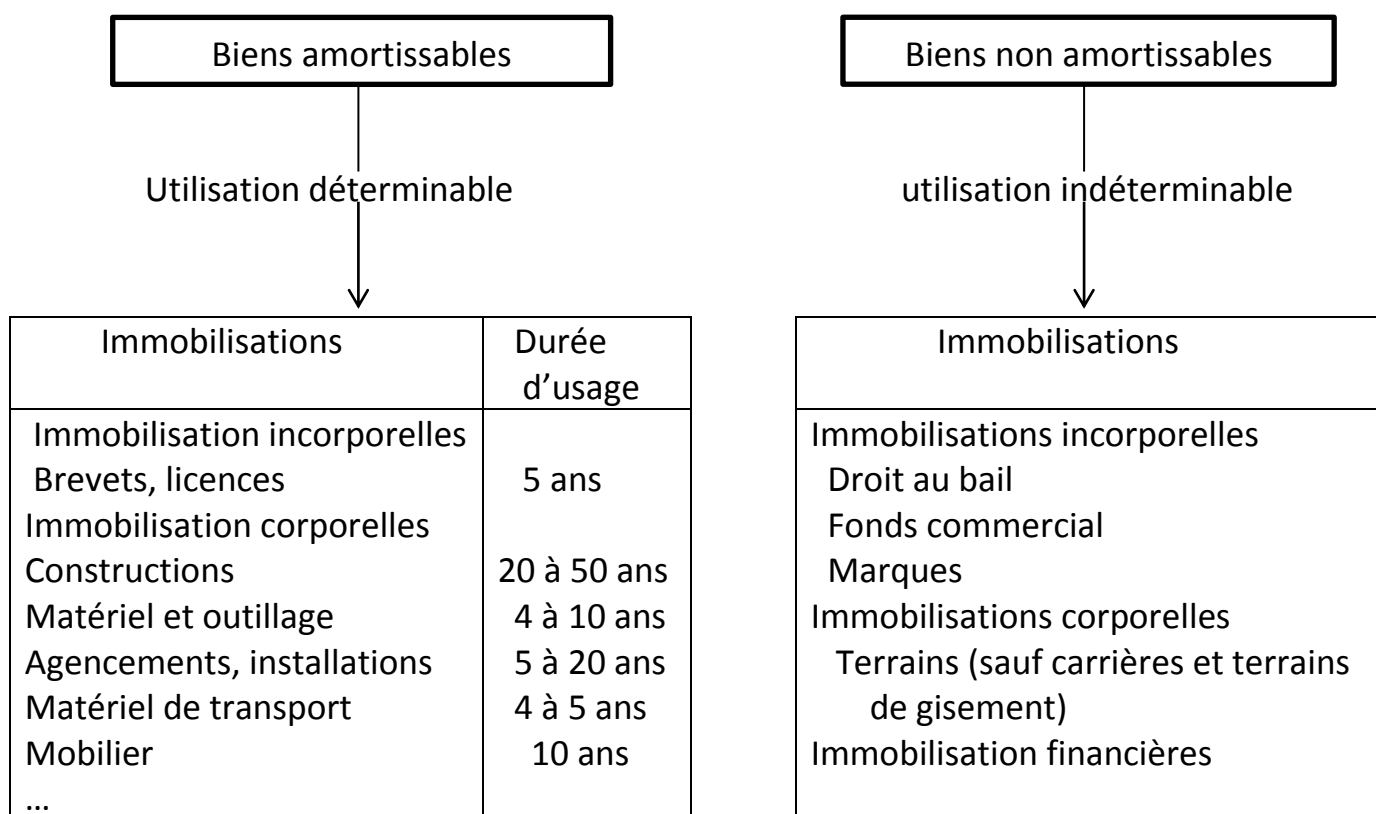
$$\begin{aligned} & \text{Prix de cession} - \text{Couts de sortie} \\ & (24\ 000 \times 25\%) - (6\ 000 \times 6\%) = 6\ 000 - 360 = 5\ 640 \text{ DA} \end{aligned}$$

- Base amortissable

$$\begin{array}{rcl} \text{Valeur brute} & - & \text{Valeur résiduelle} \\ 24\ 000 & - & 5\ 640 & = & 18\ 360\ \text{DA} \end{array}$$

2. La nature des immobilisations amortissables et non amortissables

En pratique, les nouvelles définitions relatives à l'amortissement ne changent pas la nature des immobilisations amortissables. Bien que désormais, les durées d'utilisation doivent être propres à l'entreprise, nous précisons à titre indicatif les durées d'usage prévues par l'administration fiscale.



A NOTER : - Un bien non amortissable peut devenir amortissable dans le cas, par exemple, de la décision de la suppression d'une marque à une échéance donnée; son utilisation devenant, la marque sera amortie sur la durée entre la date de décision et l'échéance - Les frais d'établissement doivent être amortie en cinq ans maximum.

3. Les modalités de calcul de l'amortissement

A- Le plan d'amortissement

1) principe

IL doit être établi pour chaque bien amortissable un plan d'amortissement **définitif** à la **date d'entrée** du bien à l'actif, en prenant en compte les caractéristiques propres à l'entreprise.

Le plan d'amortissement se présente sous la forme d'un tableau prévisionnel de la répartition de la valeur amortissable du bien, par tranches successives et sur une période déterminée.

Pour les immobilisations non décomposables, un plan unique est retenu pour l'ensemble de l'immobilisation.

Pour les immobilisations décomposables, il est nécessaire d'établir un plan d'amortissement :

Terme	Définition
Méthode d'amortissement choisie	Mode linéaire : mode appliqué à défaut de mode mieux adapté, amortissement fiscal minimum obligatoire ; Mode dégressif : amortissement fiscal facultatif et limitatif ; Amortissement dérogatoire : amortissement facultatif prévu par des textes fiscaux particuliers ou amortissement obligatoire pour tenir compte des divergences entre les règles comptables et les règles fiscales
Durée d'amortissement	Durée d'utilisation probable en fonction des caractéristiques propres de l'entreprise.
Taux d'amortissement	Calculé le plus souvent d'après la durée d'utilisation : $\frac{100}{\text{Durée d'utilisation}}$

<p>Base de calcul de l'amortissement</p>	<p>Ou bien, le cas échéant, d'après le nombre d'unités d'œuvre.</p> <p>Valeur d'origine (vo) ou brut, c'est-à-dire le cout d'entrée dans le patrimoine :</p> <p>Pour les biens acquis à titre onéreux :</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 10px 0;"> <p style="text-align: center;">Valeur d'origine = Cout d'acquisition hors taxes (Si TVA déductible) (Prix d'achat net HT+ frais liés à l'acquisition HT)</p> </div> <p>Pour les biens créés par l'entreprise pour elle-même :</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 10px 0;"> <p style="text-align: center;">Valeur d'origine = cout de production</p> </div> <p>La valeur résiduelle peut venir en déduction de la valeur d'origine dans les conditions précitées.</p>
<p>Annuité d'amortissement</p>	<p>Montant annuel de la répartition du cout de l'actif calculé en appliquant le taux d'amortissement à la base amortissable.</p>
<p>Amortissement cumulés</p>	<p>Somme des annuités pratiquées.</p>
<p>Valeur nette comptable (VNC)</p>	<p>Valeur obtenue par différence entre la valeur d'origine et les amortissements cumulés. Elle peut être minorée par d'éventuelles dépréciations.</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 10px 0;"> <p style="text-align: center;">VNC = Valeur d'origine - Amortissements cumulés - Dépréciations</p> </div>
<p>Point de départ de l'amortissement</p>	<p>Date de début de consommation des avantages économiques attendus. Elle correspond le plus souvent à la date de mis en service du bien.</p>

2) La modification du plan d'amortissement

Certains événements survenus au cours de l'utilisation de l'actif peuvent entraîner la modification du plan d'amortissement.

L'utilisation prévue peut être modifiée à la suite :

- De changements des conditions d'exploitation du bien ;
- De changements techniques ;
- D'évolution du marché.

La base amortissable peut être modifiée à la suite :

- De dépenses ultérieures améliorant l'état ou le niveau de performance du bien ;
- Du renouvellement d'un composant pour une valeur différente de sa valeur d'origine ;
- Du remplacement d'un élément non identifié à l'origine comme composant ;
- De la constatation d'une dépréciation de l'actif, lorsque sa valeur actuelle est devenue inférieure à sa valeur nette comptable ; ou encore, de la reprise d'une dépréciation de l'actif.

B- La détermination du mode d'amortissement

Les amortissements comptables, calculés d'après les nouvelles règles, peuvent se révéler moins avantageux pour l'entreprise que ceux admis par l'administration fiscale. En conséquence, pour bénéficier des avantages fiscaux, l'entreprise devra pour chaque actif amortissable :

- **calculer les amortissements comptables**, d'après les modalités de calcul énoncées par le système comptable financier et d'après l'utilisation du bien par l'entreprise.

Calculer les amortissements fiscaux déductibles ou résultat imposable, d'après les modalités de calcul prévues par l'administration fiscale ;

Constater des amortissements dérogatoires résultant des divergences entre les règles comptables et fiscales.

1) le mode d'amortissement comptable

Le mode d'amortissement comptable doit correspondre à l'utilisation effective du bien.

Le fait de définir le mode d'amortissement et de conseiller une méthode, dans le cadre d'un article, constitue une nouveauté du système comptable financier. L'entreprise se référait antérieurement aux règles fiscales.

2) les modes d'amortissement fiscaux

Les deux méthodes pratiquée et préconisées par l'administration fiscale sont respectivement le mode linéaire et le mode dégressif dont les modalités de calcul sont résumées dans le tableau des pages suivantes :

Eléments	Mode linéaire	Mode dégressif	Exemple
Champ d'application	Mode de droit commun (minimale obligatoire) applicable à toutes les immobilisations amortissables, y compris les frais d'établissement (pour une durée de cinq ans maximum).	Réservé à certains biens acquis neufs et dont la durée de vie est > 3 ans : -biens d'équipement industriel ; -immeubles à usage industriel de construction légère ; -certaines installations ; -machine de bureau ; -matériel de transport d'une charge utile > 2 tonnes. Le mode dégressif est plus avantageux que le mode linéaire ; c'est pour cela qu'il est restrictif.	Une machine – outil acquise d'occasion est obligatoirement amortie en mode linéaire. Une machine – outil acquise neuve peut être amortie en mode dégressif, soit en mode linéaire.
Taux d'amortissement	Taux constant déterminé en fonction de la durée d'usage	Taux dégressif $T \% = \text{Taux linéaire} \times \text{coefficient}$ Le coefficient et variable selon la durée d'utilisation du bien :	La durée d'utilisation de la machine-outil est de cinq

	<p>fiscale :</p> $T\% = \frac{100}{\text{Durée d'utilisation}}$	<table border="1"> <thead> <tr> <th rowspan="2">Durée</th> <th colspan="2">Bien acquis</th> </tr> <tr> <th>Jusqu'au 31/12/2000</th> <th>à partir du 1/1/2001</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>3 ou 4 ans</td> <td>1,5</td> <td>1,25</td> </tr> <tr> <td>5 ou 6 ans</td> <td>2</td> <td>1,75</td> </tr> <tr> <td>+ de 6 ans</td> <td>2,5</td> <td>2,25</td> </tr> </tbody> </table> <p>Coefficient pouvant être majorés de 0,25 pour les matériels et outillages acquis ou fabriqués à compter du 1^{er} janvier 2004 affectés à des opérations de recherches scientifiques et techniques.</p>	Durée	Bien acquis		Jusqu'au 31/12/2000	à partir du 1/1/2001	3 ou 4 ans	1,5	1,25	5 ou 6 ans	2	1,75	+ de 6 ans	2,5	2,25	<p>ans :</p> <p>-Taux linéaire : $\frac{100}{5} = 20\%$</p> <p>-Taux dégressif, si biens acquis avant 2001 : $\frac{100}{5} \times 2 = 40\%$</p> <p>Taux dégressif, si biens acquis à partir de 2001 : $\frac{100}{5} \times 1,75 = 35\%$</p>
Durée	Bien acquis																
	Jusqu'au 31/12/2000	à partir du 1/1/2001															
3 ou 4 ans	1,5	1,25															
5 ou 6 ans	2	1,75															
+ de 6 ans	2,5	2,25															
Base de calcul de l'amortissement	<p>Base de calcul constante égale à la valeur d'origine :</p> <ul style="list-style-type: none"> - pour les biens acquis à titre onéreux : VO = cout d'acquisition HT ; - pour les biens créés par l'entreprise : VO = cout de production. 	<p>Base de calcul dégressive égale :</p> <ul style="list-style-type: none"> - à la valeur d'origine pour la première annuité ; - à la valeur nette comptable (VNC) du bien à la clôture de l'exercice précédent pour les autres annuités. 	<p>Une machine – outil dont la valeur d'origine est de 25 000 DA a une valeur nette comptable de 15 000 DA au 31 décembre N – 1.</p> <ul style="list-style-type: none"> -base amortissable en mode linéaire : 25 000 DA en N - base amortissable en mode dégressif : 15000 DA en N. 														
Point de départ de l'amortissement	Date de mise en service de l'immobilisation.	Premier jour du mois d'acquisition, d'où une divergence avec la règle comptable précitée.	La machine – outil a été acquise le 20 mai N et mise en service le 25 du même mois :														

			- point de départ en mode linéaire : 25 mai N ; -point de départ en mode dégressif : 1 ^{er} mai N.
--	--	--	--

Eléments	Mode linéaire	Mode d égressif	Exemple
Calcul de l'annuité	<p>Annuité constante : $V_0 \times t \%$</p> <p>Sauf :</p> <ul style="list-style-type: none"> - la première annuité dont le montant est réduit prorata temporise pour les biens acquis en cours d'exercice. Le temps est décompté en jours (360 j par an, 30 j par mois) ; - la dernière annuité qui est le complément de la première annuité. 	<p>Annuité dégressive :</p> <ul style="list-style-type: none"> - première annuité : $V_0 \times t \%$ - autres annuités : $V_{NC} \times t \%$ <p>Pour les biens acquis en cours d'exercice, le montant de la première annuité est réduit prorata temporise. Le temps est décompté en mois ; la dernière annuité n'est pas le complément de la première.</p>	<p>La première annuité de la machine-outil acquise le 20 mai pour 25 000 DA et mise en service le 25 mai s'élève à :</p> <ul style="list-style-type: none"> - annuité en mode linéaire : Nombre de jour du 25 mai au 31 décembre : $5 + (7 \times 30) = 215 \text{ j.}$ $\frac{25\,000 \times 20\% \times 215}{360}$ $= 2\,986,11$ - annuité en mode dégressif : Nombre de mois du 1^{er} mai au 31 décembre, soit 8 mois : $\frac{25\,000 \times 35\% \times 8}{12}$ $= 5\,833,33$

Durée de l'amortissement	Amortissement étalé sur la durée d'usage fiscale du bien plus un exercice pour les biens acquis en cours d'exercice.	<p>Amortissement effectué sur la durée d'usage fiscale du bien. pour que la valeur nette comptable soit nulle à la fin de la dernière année, il faut appliquer la règle suivante</p> <p>- si :</p> $\text{Taux dégressif} \leq \frac{100}{\text{Nombre d'année Restant à courir}}$ <p>Alors :</p> $\text{Annuité Restant} = \frac{\text{VNC}}{\text{Nombre d'année Restant à courir}}$ <p>Ces annuités deviennent linéaires.</p>	<p>La durée d'utilisation de la machine est de cinq ans.</p> <p>- Durée de l'amortissement en mode linéaire : 6 exercices ; la dernière annuité est de 2 013,89 DA, soit :</p> $\frac{25000 \times 20 \% \times 145}{360}$ <p>- Durée de l'amortissement en mode dégressif : 5 exercices. Les deux dernières annuités sont linéaire car :</p> $35 \% < \frac{100}{2} = 50 \%$
--------------------------	--	--	---

Exemple 1 : mode linéaire et mode dégressif

L'entreprise SICA clôture son exercice le 31 mars ; elle vous communique les renseignements suivants concernant deux immobilisations :

- mobilier de bureau : 25 000,00 DA hors taxes ; acquis le 25 octobre N, mise en service le 1^{er} novembre ; amortissement linéaire, durée d'utilisation cinq ans ;

- machine-outil : 72 500,00 DA hors taxes ; acquise le 18 aout N, mise en service le 25 aout ; amortissement dégressif, durée d'utilisation huit ans.

Présenter le plan d'amortissement de chaque immobilisation d'après son mode d'amortissement fiscal.

- Plan d'amortissement fiscal du mobilier de bureau (mode linéaire)

-base à amortir : 25 000

- taux : $100/5 = 20 \%$

-prorata temporise : du 1/11 au 31/03 = 5 mois

-première annuité : $\frac{25\,000 \times 20\% \times 5}{12} = 2\,083,33$

-annuité constantes : $25\,000 \times 20\% = 5\,000$

- dernière annuité : $\frac{25\,000 \times 20\% \times 7}{12} = 2\,916,67$

Mobilier de bureau				
Date	Base à amortir	Annuité	Amortissement cumulés	Valeur nette comptable
N	25 000,00	2083,33	2 083,33	22 916,67
N + 1	25 000,00	5 000,00	7 083,33	17 916,67
N + 2	25 000,00	5 000,00	12 083,33	12 916,67
N + 3	25 000,00	5 000,00	17 083,33	7 916,67
N + 4	25 000,00	5 000,00	22 083,33	2 916,67
N + 5	25 000,00	2 916,67	25 000,00	0,00

- Plan d'amortissement fiscal de la machine-outil (mode dégressif)

- base à amortir : 72 500

-taux : $100 / 8 \times 2,25 = 28,13 \%$

- prorata temporise : du 1/08 au 31/03 = 8 mois

- première annuité : $\frac{72\,500 \times 28,13\% \times 8}{12} = 13\,596,17$

- annuités constantes à partir de N + 5 puisque : $28,13 < 100/3$

Mobilier de bureau				
Date	Base à amortir	Annuité	Amortissement cumulés	Valeur nette comptable
N	72 500,00	13 596,17	13 596,17	58 903,83
N + 1	58 903,83	16 569,65	30 165,82	42 334,18
N + 2	42 334,18	11 908,60	42 074,42	30 425,58
N + 3	30 425,58	8 558,72	50 633,14	21 866,86
N + 4	21 866,86	6 151,15	56 784,29	15 715,71
N + 5	15 715,71	5 238,57	62 022,86	10 477,14
N + 6	10 477,14	5 238,57	67 261,43	5 238,57
N + 7	5 238,57	5 238,57	72 500,00	0,00

Exemple 2 : Modification du plan d'amortissement

Le plan d'amortissement linéaire d'une photocopieuse acquise le 2 janvier et dans la durée d'utilisation est de cinq ans se présente ainsi :

Mobilier de bureau				
Date	Base à amortir	Annuité	Amortissement cumulés	Valeur nette comptable
N	9 000,00	1 800,00	1 800,00	7 200,00
N + 1	9 000,00	1 800,00	3 600,00	5 400,00
N + 2	9 000,00	1 800,00	5 400,00	3 600,00
N + 3	9 000,00	1 800,00	7 200,00	1 800,00
N + 4	9 000,00	1 800,00	9 000,00	0,00

A la suite d'une utilisation plus intensive que prévue de la photocopieuse, il a été décidé en « N + 2 » de réduire sa durée d'utilisation à quatre ans au lieu de cinq.

- Révision du plan d'amortissement

Le plan d'amortissement est modifié à partir de l'exercice « N + 2 ».

La photocopieuse sera totalement amortie à l'inventaire « N + 4 » puisque la durée d'utilisation restante est ramenée à deux ans.

Date	Plan initial			Plan révisé		
	Annuité	Amortissement cumulés	VNC	Annuité	Amortissement Cumulés	VNC
	1 800,00	1 800,00	7 200,00	1 800,00	1 800,00	7 200,00
	1 800,00	3 600,00	5 400,00	1 800,00	3 600,00	5 400,00
	1 800,00	5 400,00	3 600,00	2 700,00	6 300,00	2 700,00
	1 800,00	7 200,00	1 800,00	2 700,00	9 000,00	0
	1 800,00	9 000,00	0			

C – le traitement des divergences entre les règles comptable et les règles fiscales

Comme nous l'avons énoncé précédemment, les divergences entre les nouvelles règles comptables et les règles fiscales relatives aux amortissements obligent les entreprises à recourir, dans certains cas, à l'amortissement dérogatoire, si elle désire bénéficier des avantages fiscaux.

Une synthèse des situations les plus fréquentes et présentée dans le tableau ci-dessous :

Origine de la divergence	Situation	Traitement comptable obligatoire
Base amortissable	Au niveau comptable, si l'entreprise doit diminuer la base amortissable du montant de la valeur résiduelle, les amortissements comptables peuvent être de ce fait inférieurs à ceux admis fiscalement.	Constatation d'un amortissement dérogatoire pour garder l'avantage fiscal de l'amortissement minimal.
Durée d'utilisation	La durée d'usage fiscal est plus courte que la durée d'utilité définie	Constatation d'un amortissement dérogatoire pour conserver l'avantage fiscal procuré par la

	par l'entreprise.	durée d'usage.
Mode d'amortissement	L'entreprise souhaite bénéficier de l'avantage fiscal du mode dégressif.	Constatation d'un amortissement dérogatoire pour le complément d'amortissement résultant de l'application du mode dégressif fiscal par rapport au mode d'amortissement comptable pratiqué.

Exemple

Le 8 avril N, l'entreprise **Iwan** acquiert un ordinateur pour 8 000.00 DA hors taxe qu'elle met en service le 15 avril N. L'ordinateur sera utilisé pendant cinq ans et amorti selon le mode linéaire. Toutefois, l'entreprise souhaite bénéficier de l'avantage fiscal du mode dégressif sur une durée d'usage de quatre ans.

- Plan d'amortissement comptable

Annuité constante : $8\,000,00 / 5 = 1\,600,00$ DA

Première annuité : $1\,600,00 \times 8,5/12 = 1\,133,33$ DA

Exercice	Base à amorti	Annuité	Amortissements cumulés	Valeur nette comptable
N	8 000,00	1 133,33	1 133,33	6 866,67
N + 1	8 000,00	1 600,00	2 733,33	5 266,67
N + 2	8 000,00	1 600,00	4 333,33	3 666,67
N + 3	8 000,00	1 600,00	5 933,33	2 066,67
N + 4	8 000,00	1 600,00	7 533,33	466,67
N + 5	8 000,00	466,67	8 000,00	0

- Plan d'amortissement fiscal

Taux dégressif : $100/4 \times 1,25 = 31,25\%$

Première annuité : $8\,000,00 \times 31,25\% \times 9/12 = 1\,875,00$ DA

LANGELLOIS (G), FRIDERICH (M), Comptabilité financière. Comptabilité générale, collection « LMD », 12^e édition, 2007.

Exercice	Base à amorti	Annuité	Amortissements cumulés	Valeur nette comptable
N	8 000,00	1 875,00	1 875,00	6 125,00
N + 1	6 125,00	1 914,06	3 789,06	4 210,94
N + 2	4 210,94	2 105,47	5 894,53	2 105,47
N + 3	2 105,47	2 105,47	8 000,00	0

- Calcul des amortissements dérogatoires

Date	Annuité fiscale	Annuité comptable	Annuité dérogatoire
N	1 875,00	1 133,33	741,67
N + 1	1 914,06	1 600,00	314,06
N + 2	2 105,47	1 600,00	505,47
N + 3	2 105,47	1 600,00	505,47
N + 4	0,00	1 600,00	-1 600,00
N + 5	0,00	466,67	- 466,67
	8 000,00	8 000,00	0,00

5. la comptabilisation des amortissements

A- principes

Pour les entreprises ne bénéficiant pas de la mesure de simplification mais profitant des avantages fiscaux, il est nécessaire de distinguer :

L'amortissement comptable



Il correspond à l'amortissement **économique** traduisant le rythme d'étalement du cout du bien.

L'amortissement dérogatoire



Il représente la **quote-part** d'amortissement correspondant à l'avantage fiscal obtenu par rapport à l'amortissement comptable :

Amortissement dérogatoire

=

Amortissement fiscal – Amortissement comptable

B- l'amortissement comptable

A chaque inventaire, l'entreprise doit comptabiliser l'annuité d'amortissement résultant du plan d'amortissement.

L'amortissement consiste à la fois :

- une charge d'exploitation calculée (non décaissable) qui ne vient pas amoindrir la trésorerie tant que le bien amortissable n'est pas remplacé. Elle est enregistrée au débit du compte « 6811 Dotation aux amortissements sur immobilisation incorporelles et corporelles » ;
- un amoindrissement de la valeur du bien concerné enregistré indirectement par l'intermédiaire d'une subdivision du compte spécifique : « 28 amortissement des immobilisations » à son crédit.

L'écriture type est :

6811	Dotation aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles	X
28...*	amortissement des immobilisations Plan d'amortissement	X

*A subdiviser selon les besoins de l'entreprise.

Au bilan, les amortissements se **cumulent** d'un exercice à l'autre et viennent en **diminution** de la valeur brute (valeur d'origine) figurant à l'actif.

Dans le compte de résultat, seule l'annuité de l'exercice considéré est prise en compte.

C- l'amortissement dérogatoire

Les amortissements dérogatoires sont assimilés à des provisions réglementées.

Au cours de l'utilisation de l'immobilisation, deux situations se présentent :

L'annuité fiscale est supérieure à l'annuité comptable



Une dotation complémentaire correspondant à l'amortissement dérogatoire est enregistrée au débit du compte « 6872 Dotations aux provisions réglementées » par le crédit du compte « 145 Amortissements dérogatoires ».

6872	Dotation aux provisions réglementées	X
145	Amortissement dérogatoires Plan d'amortissement n°...	X

L'annuité fiscale est inférieure à l'annuité comptable



Il faut réintégrer aux résultats de l'exercice l'amortissement dérogatoire (négatif) qui en découle.

Le compte « 145 Amortissements dérogatoires » est débité par le crédit du compte « 7872 Reprises sur provisions réglementées ».

145	Amortissements dérogatoires	X
7872	Reprises sur provisions réglementées Plan d'amortissement n°...	X

Exemple

La société Iwan vous fournit le tableau suivant relatif à l'amortissement de l'ordinateur :

Date	Annuité fiscale	Annuité comptable	Annuité dérogatoire
N	1 875,00	1 133,33	741,67
N + 1	1 914,06	1 600,00	314,06
N + 2	2 105,47	1 600,00	505,47
N + 3	2 105,47	1 600,00	505,47
N + 4	0,00	1 600,00	-1 600,00
N + 5	0,00	466,67	- 466,67
	8 000,00	8 000,00	0,00

Comptabiliser les opérations nécessaires au 31 décembre N et au 31 décembre N + 5, en considérant que :

- l'entreprise ne bénéficie pas de la mesure de simplification pour les PME ;
- l'entreprise bénéficie de la mesure de simplification pour les PME.

- L'entreprise ne bénéficie pas de la mesure de simplification pour les PME

		31/12/N	
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles	1 133,33	
28183	Amortissements de matériel de bureau et matériel informatique		
	Annuité comptable de l'ordinateur		1 133,33

		31/12/N	
6872	Dotations aux provisions réglementées	741,67	
145	Amortissements dérogatoires		741,67
	Annuité comptable de l'ordinateur		
		31/12/N+5	
6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles	466,67	
28183	Amortissements de matériel de bureau et matériel informatique		
	Annuité comptable de l'ordinateur		466,67
		31/12/N+5	
145	Amortissements dérogatoires	466,67	
6872	Dotations aux provisions réglementées		466,67
	Reprises amortissements dérogatoires de l'ordinateur		

- L'entreprise bénéficie de la mesure de simplification pour les PME
L'annuité dégressive fiscale est comptabilisée en une dotation unique.

		31/12/N		
6811	Dotation aux amortissements sur immobilisations	1 875,00		
	incorporelles et corporelles			
28183	Amortissements de matériel de bureau			
	et matériel informatique			
	Annuité comptable de l'ordinateur		1 875,00	

Au 31 décembre N + 5, aucune opération ne doit être comptabilisée puisque l'ordinateur est totalement amorti au 31 décembre N + 3.

6. Les amortissements des immobilisations décomposables

A- principes

Rappelons que la valeur brute d'une immobilisation décomposable doit être ventilée **entre la structure et les autres composants**.

Au niveau comptable, la structure et les composants d'une immobilisation doivent être amortis sur leur propre **durée d'utilisation** et en fonction du mode d'amortissement le mieux adapté à chacun d'eux. En conséquence, il est nécessaire d'établir un plan d'amortissement spécifique pour la structure et pour chaque composant. **Plusieurs plans** d'amortissement sont donc établis pour une même immobilisation.

B- Les avantages fiscaux

Fiscalement, la structure peut être amortie sur sa durée d'usage (sauf les immeubles de placement) et le composant, identifié à l'origine, peut être amorti sur la durée d'usage de la structure, si celle-ci présente un avantage par rapport à sa propre durée d'utilisation. L'entreprise devra alors constater un **amortissement dérogatoire** pour la différence entre l'annuité comptable et l'annuité fiscale résultant de la durée d'usage.

D'autre part, la structure et les composants peuvent bénéficier du **mode dégressif fiscal** :

- soit parce qu'ils sont eux-mêmes éligibles au mode dégressif ;

- soit parce que l'immobilisation dans son ensemble est éligible à ce mode.
Dans ce cas, pour déterminer le coefficient dégressif fiscal, la durée à prendre en compte est :

- la durée d'usage pour la structure ;
- la durée réelle pour le composant.

En conséquence, un complément d'amortissement dérogatoire sera comptabilisé entre l'annuité comptable et l'annuité fiscale résultant du mode dégressif.

Exemple

L'entreprise Firmin acquiert le 1^{er} janvier N un matériel pour 60 000,00 DA. Sa durée réelle d'utilisation prévue est de dix ans.

Un composant d'une valeur de 12 000,00 DA. Identifié à l'origine, devra être remplacé au bout de cinq ans.

D'après les règles fiscales, ce matériel est éligible au mode dégressif, la durée d'usage fiscale est de huit ans.

Calculer la première annuité (comptable, fiscale, dérogatoire) d'amortissement de la structure et de composant.

- Première annuité de la structure
Base amortissable : $60\ 000 - 12\ 000 = 48\ 000,00$ DA.
Annuité comptable d'après la durée réelle : $48\ 000 / 10 = 4\ 800,00$ DA.
Annuité fiscale d'après la durée d'usage : $48\ 000 / 8 \times 2,25 = 13\ 500,00$ DA.
Annuité dérogatoire : $13\ 500 - 4\ 800 = 8\ 700,00$ DA.
- Première annuité du composant
Base amortissable : 12 000,00 DA
Annuité comptable d'après la durée réelle : $12\ 000 / 5 = 2\ 400,00$ DA.
Annuité fiscale d'après la durée réelle : $12\ 000 / 5 \times 1,75 = 4\ 200,00$ DA.
Annuité dérogatoire : $4\ 200 - 2\ 400 = 1\ 800,00$ DA.

C- La comptabilisation

La comptabilisation des amortissements comptables et dérogatoires des immobilisations décomposables s'effectue en appliquant les règles énoncées précédemment.

LANGELOIS (G), FRIDERICH (M), Comptabilité financière. Comptabilité générale, collection « LMD », 12^e édition, 2007.

D- le remplacement d'un composant

1) le composant et identifié à l'origine

Le renouvellement d'un composant dont le cout est supérieur à celui d'origine a pour effet de **modifier** :

- le plan d'amortissement : augmentation de la base amortissable ;
- la valeur brute globale de l'immobilisation : augmentation de cette valeur.

Le remplacement d'un composant entraine les écritures suivantes :

-enregistrement en immobilisation du nouveau composant pour le montant de la dépense de remplacement :

21...1	Immobilisations corporelles-composant	X
44562	TVA sur immobilisations	X
404	Fournisseurs d'immobilisations	X
Ou		
5..	Trésorerie	X
	« A » Nouveau composant FA n ...	

- **annulation des amortissements** du composant remplacé en débitant le compte « 28 amortissements ... - composant » par le crédit du compte « 21 immobilisations corporelles – composant » :

28...	Amortissements ... - composant	X
21...1	Immobilisations corporelles – composant	X
	Solde des amortissements du composant remplacé	

- **la comptabilisation en charge exceptionnelles** de la valeur nette comptable du composant remplacé, le cas échéant, au **débit** du compte « 675 Valeur comptable des éléments d'actif cédés » par le **crédit** compte « 21 immobilisations corporelles – composant » ;

A NOTER : - en principe, lorsque le composant identifié à l'origine est amorti sur la durée d'utilisation prévue, sa valeur nette comptable lors du remplacement et nulle, puisqu'à cette date il doit être totalement amorti.

Exemple

Le moteur d'une machine –outil identifié à l'origine, en janvier N, comme composant a une valeur de 8 000 DA. Il est prévu de remplacer dans quatre ans ; or trois ans après son identification, le moteur est remplacé pour 8 600,00 DA.

Présenter les écritures de remplacement nécessaires.

- Ecritures de remplacement

		01/01/N			
215.1	Installations techniques, matériel et outillage industriels- composant moteur	8 600,00			
44562	TVA sur immobilisations	1 685,60			
512	Banques			10 285,60	
	FA n°...				

		—31/12/N + 3 —	
2815.1	Amortissement des installations techniques, matériel et outillages industriels-composant moteur		8 600,00
44562	TVA sur immobilisations		1 685,60
512	Banques FA n°...		10 285,60
		— 31/12/N + 3 —	
2815.1	Amortissements des installations techniques, matériels et outillages industriels- composant moteur		6 000,00
215.1	Installations techniques, matériels et outillages industriels- composant moteur Annulation des amortissements : $(8000/4) \times 3$		6 000,00
		—31/12/N + 3 —	
675	valeur comptable des éléments d'actif cédés		2 000,00
215.1	Installations techniques, matériels et outillages industriels-composant moteur Valeur nette comptable : $8\ 000 - 6\ 000$		2 000,00

2) Le composant n'est pas identifié à l'origine

Rappelons qu'un composant non identifié à l'origine doit l'être ultérieurement, lors de l'engagement de la dépense, si les conditions nécessaires à la comptabilisation d'une immobilisation sont réunies. Dans ce cas, il fera l'objet d'un plan d'amortissement séparé et sera amorti selon sa future utilisation.

En outre, la valeur nette comptable de l'élément remplacé et non identifié à l'origine doit être sortie de l'actif et comptabilisé en charge exceptionnelles ; or se pose le problème de l'évaluation de la valeur d'origine et de la valeur nette comptable de cet élément. Il est admis que l'évaluation de la valeur d'origine soit estimée à partir du montant de la dépense de remplacement. Quant à la valeur nette comptable, elle est déterminée en fonction du taux

d'amortissement de l'immobilisation non décomposée et de la durée sur laquelle l'élément remplacé a été amorti à la date du remplacement.

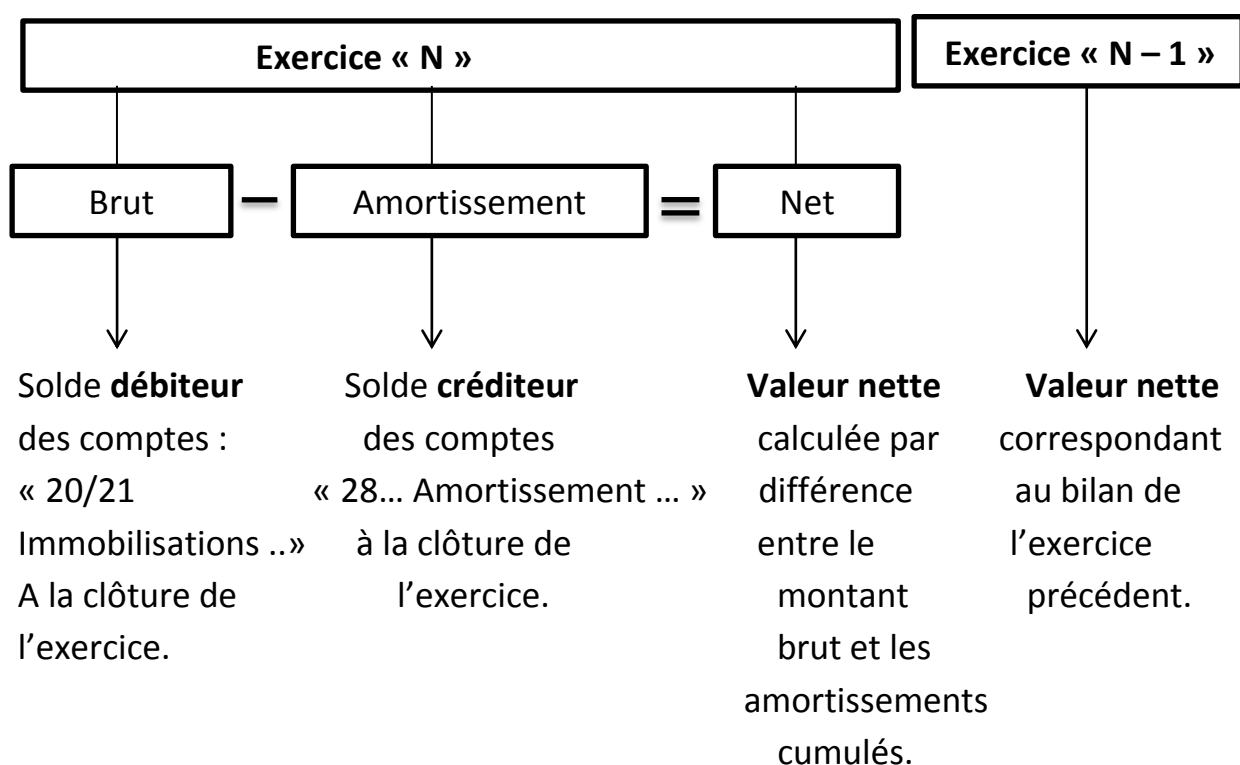
7. La présentation des amortissements dans les tableaux de synthèse

A - Au bilan

1) Les amortissements comptables

Les comptes « 28..amortissement ... » ont un solde créditeur qui représente le montant des amortissements cumulés de la date d'entrée du bien dans la patrimoine à la date d'inventaire concernée. Ils figurent à l'actif du bilan en soustraction des comptes d'immobilisations afin d'obtenir la valeur nette comptable.

L'actif du bilan comprend quatre colonnes de sommes :

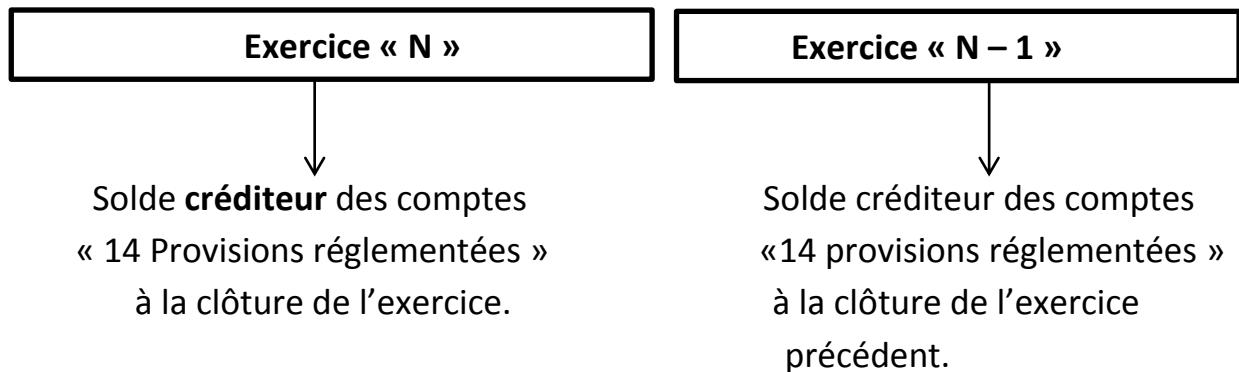


2) Les amortissements dérogatoires

Les amortissements dérogatoires, dont le montant correspond au **solde crédeur** du compte « 145 Amortissements dérogatoires », font partie des **capitaux propres** au passif du bilan.

Ils sont assimilés aux provisions réglementées qui figurent sur une ligne distincte.

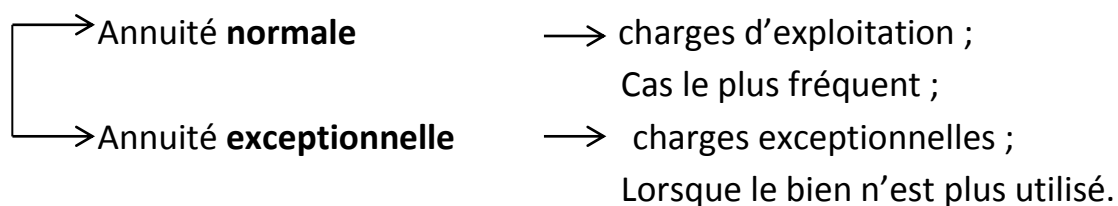
Le passif du bilan comprend deux colonnes de sommes :



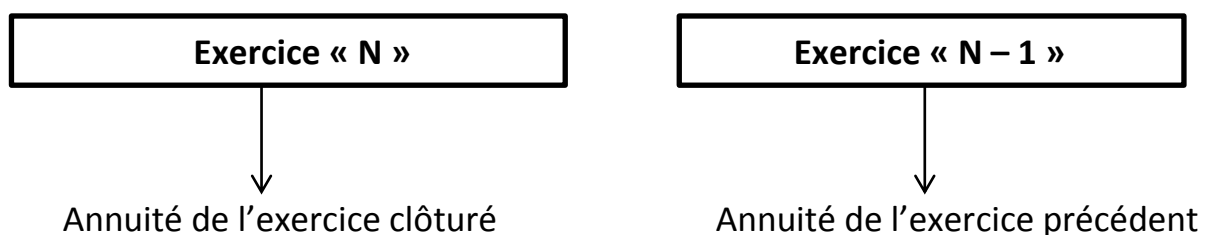
B- Au compte de résultat

1) Les amortissements comptables

Dans le compte de résultat, seule l'annuité de l'exercice considéré est prise en compte. Elle est classée selon une décision :



Le compte de résultat (charges) comprend deux colonnes de sommes :



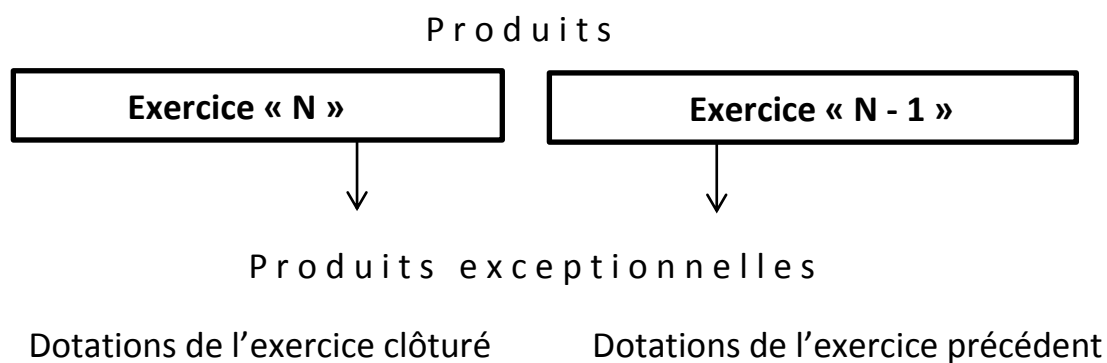
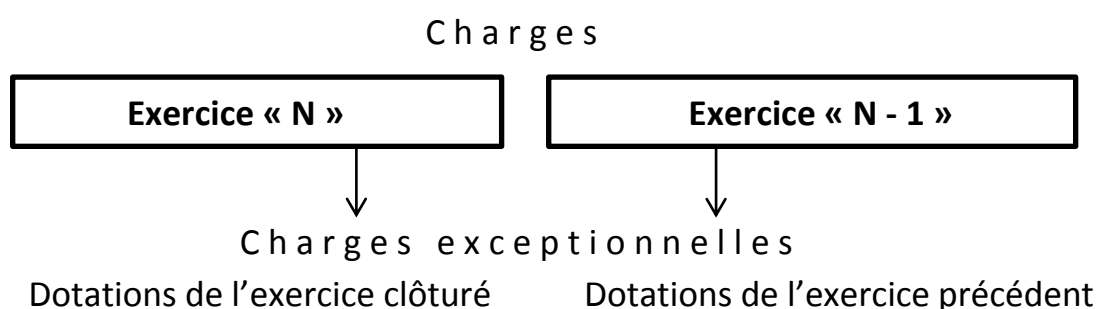
LANGELOIS (G), FRIDERICH (M), Comptabilité financière. Comptabilité générale, collection « LMD », 12^e édition, 2007.

2) Les amortissements dérogatoires

Dans les charges de l'exercice, seule la dotation annuelle est prise en compte. Le solde débiteur du compte « 6872 Dotations aux provisions réglementées (immobilisations) » est porté en charges exceptionnelles.

Dans les produits de l'exercice, ce sont les diminutions des amortissements dérogatoires correspondant au solde créditeur du compte « 7872 Reprises sur provisions réglementées (immobilisations) » qui sont portées en produits exceptionnels.

Chaque partie du compte de résultat comprend deux colonnes des sommes :



Section 02 : Les dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles

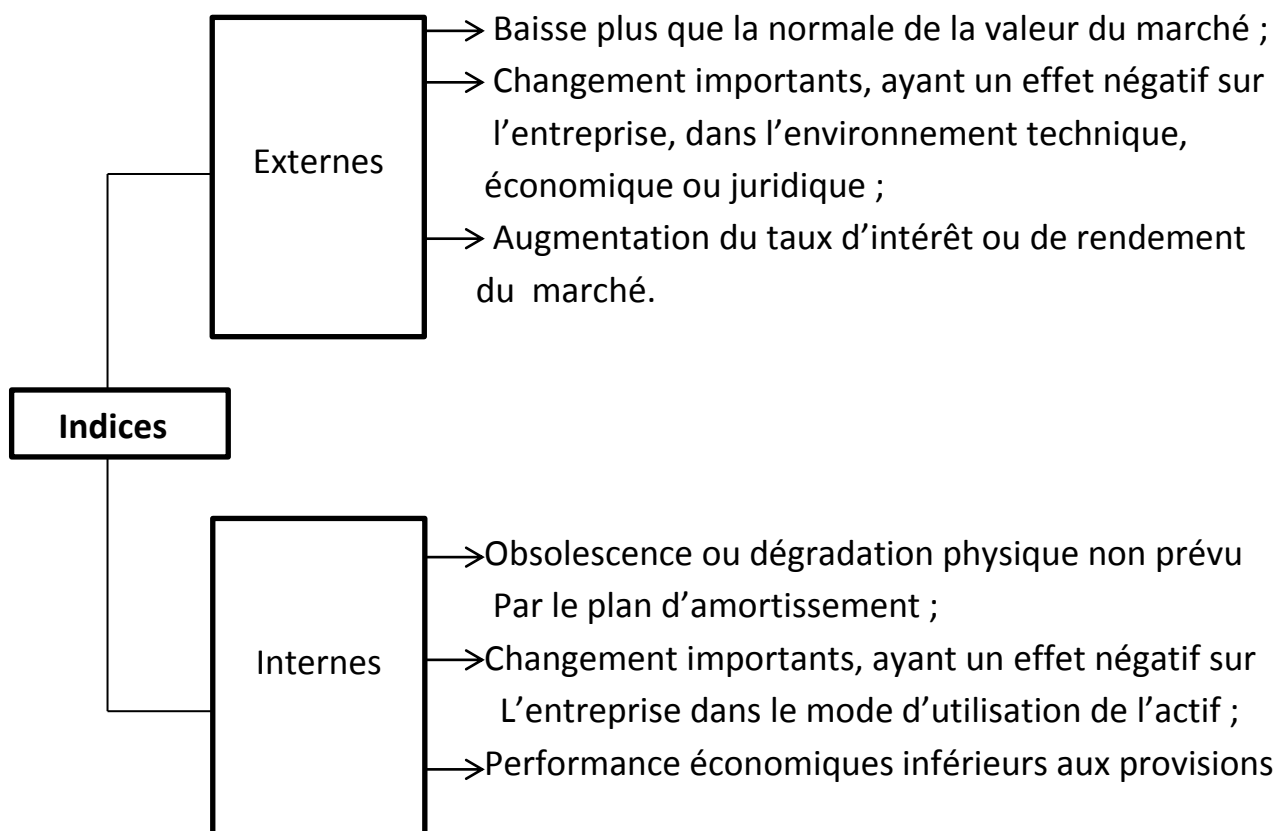
1. principes

En application des **nouvelles règles comptables**, l'entreprise doit vérifier à chaque inventaire et pour chaque immobilisation incorporelle ou corporelle, amortissable ou non, s'il existe un **indice** montrant que l'actif a pu **perdre de sa valeur** de manière significative.

Dans l'affirmative, il faut effectuer un **test de dépréciation** qui consiste à déterminer l'existence et le montant de la **dépréciation**.

Notons que le terme « provision pour dépréciation des immobilisations » et abandonné.

2. Les indices de perte de la valeur



3. Les règles relatives à l'évaluation des dépréciations

A- Le test de dépréciation

La comparaison de la valeur nette comptable à la valeur actuelle (VA) permet de déterminer s'il y a dépréciation ou pas de l'actif concerné.

En effet, un actif subit une dépréciation si on constate que sa valeur actuelle est devenue notablement inférieure à sa valeur nette comptable.

Donc : $\left\{ \begin{array}{l} \text{si } \text{Valeur actuelle} > \text{valeur nette comptable} \Rightarrow \text{pas de dépréciation} \\ \text{si } \text{Valeur actuelle} < \text{valeur nette comptable} \Rightarrow \text{dépréciation} \end{array} \right.$

Sachant que : dépréciation = valeur nette comptable – valeur actuelle

La dépréciation a pour objet d'**ajuster** la valeur nette comptable de manière à **ramener** l'immobilisation à sa valeur actuelle, à condition que le bien continue d'être **utilisé** par l'entreprise.

A NOTER : - si l'actif cesse d'être utilisé, en cas de mise en rebut par exemple, il y a lieu de constater un amortissement exceptionnel pour la différence entre la valeur nette comptable et la valeur actuelle.

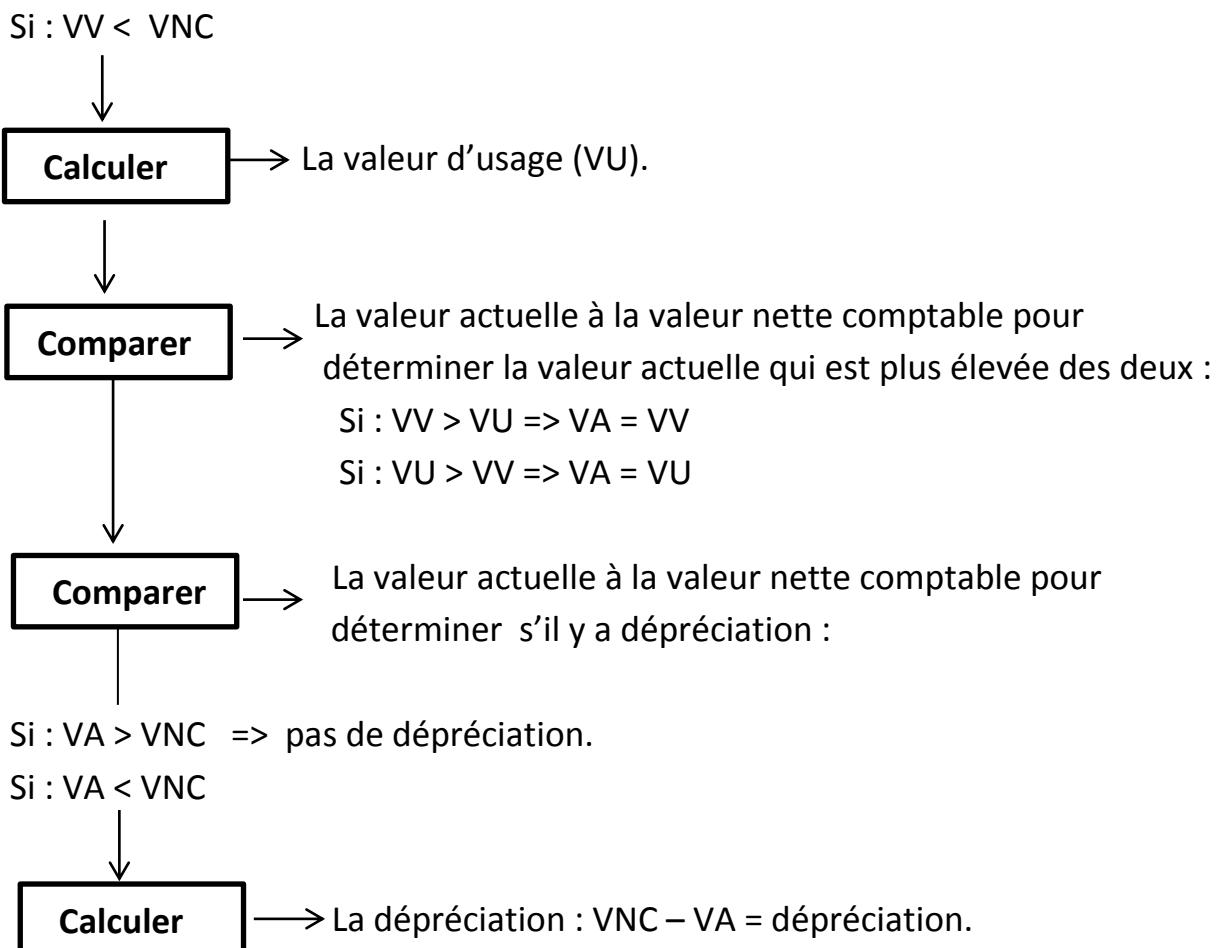
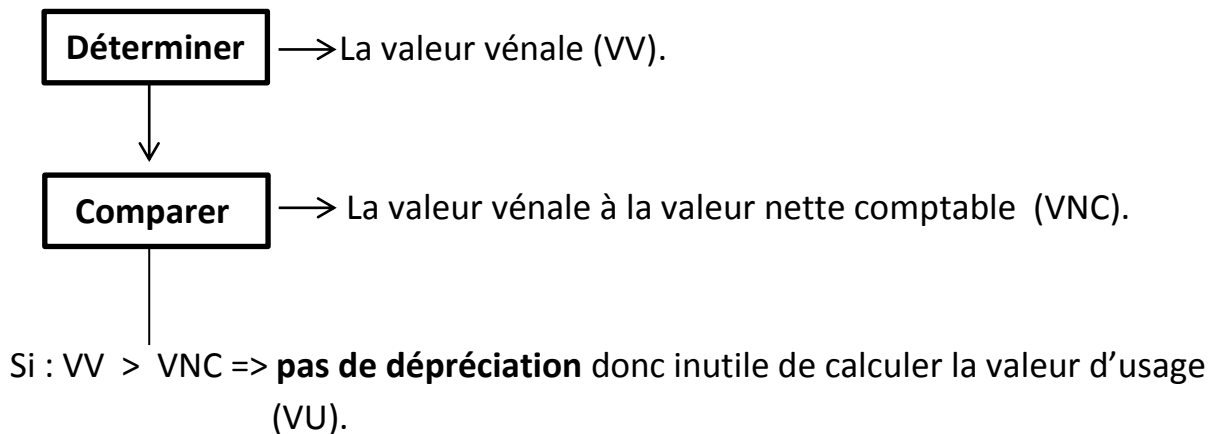
B- Le calcul des dépréciations

Pour pouvoir calculer le montant de la dépréciation d'un actif, il est nécessaire de définir et de déterminer la valeur vénale et la valeur d'usage afin de prendre en compte la plus élevée des deux.

Valeur vénale : **montant** qui pourrait être obtenu, **à la date de clôture, de la vente** d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, **net des coûts de sortie**.

Valeur d'usage : valeur des **avantages économiques futurs** attendus de son **utilisation** et sa **sortie**. Elle est calculée à partir des estimations de ces avantages économiques futurs attendus. Dans la plupart des cas, la valeur d'usage est déterminée en fonction des **flux nets de trésorerie attendus**.

En pratique, il est conseillé d'appliquer les modalités de calcul suivantes qui permettent, bien souvent, d'**éviter** de calculer la valeur d'usage.



Exemple

Un terrain a une valeur nette comptable de 100 000,00 DA.

Les hypothèses suivantes vous sont proposées à la suite du test de dépréciation :

Hypothèse	Valeur vénale	Valeur d'usage
1	120 000	
2	80 000	90 400
3	80 000	70 000

Calculer si nécessaire la dépréciation pour chaque hypothèse.

- Hypothèse 1

$VV > VNC : 120\ 000 > 100\ 000$, pas de dépréciation

- Hypothèse 2

$VV < VNC : 80\ 000 < 100\ 000$

$VV < VU : 80\ 000 < 90\ 400$

$VA = VU : 90\ 400$

$VA < VNC : 90\ 400 < 100\ 000 \Rightarrow$ Dépréciation

$VNC - VA : 100\ 000 - 90\ 400 = 9\ 600$

- Hypothèse 3

$VV < VNC : 80\ 000 < 100\ 000$

$VV > VU : 80\ 000 > 70\ 000$

$VA = VV : 80\ 000$

$VA < VNC : 80\ 000 < 100\ 000 \Rightarrow$ Dépréciation

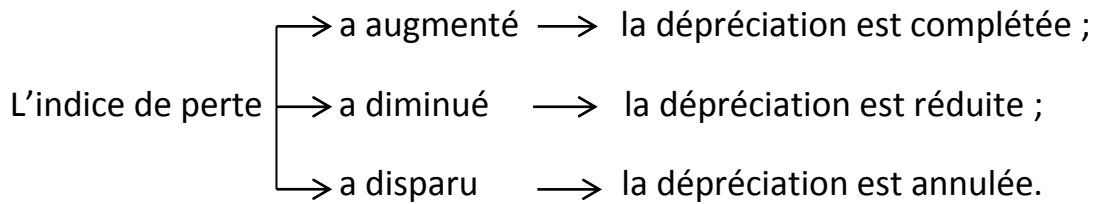
$VNC - VA : 100\ 000 - 80\ 000 = 20\ 000$

A NOTER : - fiscalement, seule la dépréciation calculée d'après la valeur vénale est déductible.

C - L'ajustement des dépréciations sur les exercices ultérieurs

La dépréciation n'est **pas définitive** si l'immobilisation continue d'être utilisée. Il faut **ajuster**, à l'inventaire des exercices suivants, la dépréciation en fonction de l'**évolution** de l'indice de perte de valeur et de la **nouvelle estimation** de la valeur actuelle.

Trois situations sont possibles :



Exemple

L'entreprise Kerlun a acquis au cours de l'exercice « N » un terrain d'une valeur de 600 000,00 DA.

Au 31 décembre N + 1, à la suite du test de dépréciation, la valeur actuelle de terrain est de 450 000,00 DA.

Au 31 décembre N + 2, d'après le test de dépréciation, la dépréciation s'élève à 120 000,00 DA.

Effectuer les calculs nécessaires au 31 décembre N + 1 et N + 2.

- Dépréciation au 31 décembre N + 1

Dépréciation = Valeur comptable – Valeur actuelle

$$150\ 000\ \text{DA} = 600\ 000 - 450\ 000$$

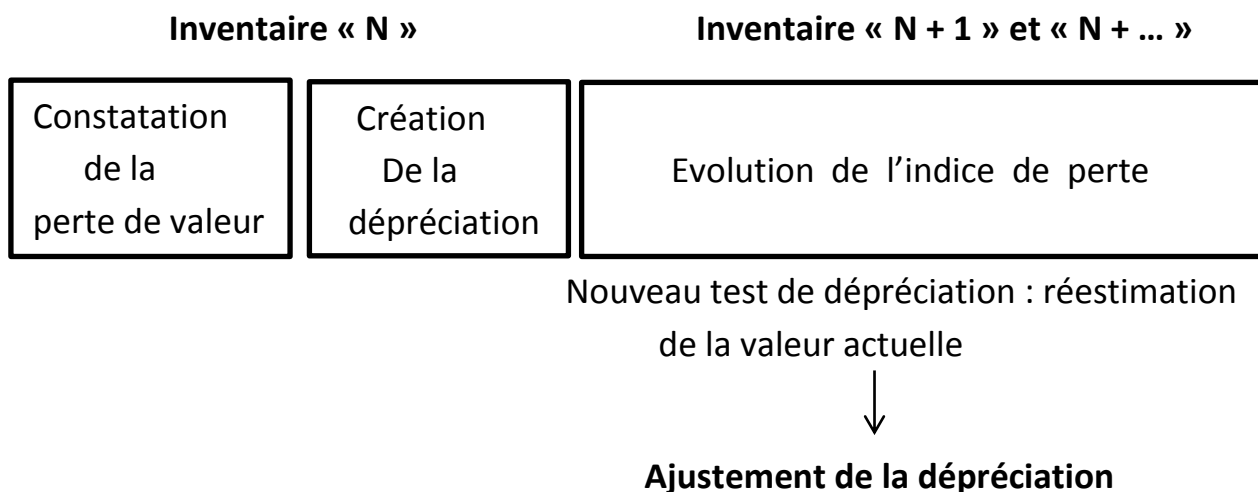
- Ajustement au 31 décembre N + 2

Dépréciation N + 2 – Dépréciation N + 1

$$120\ 000 - 150\ 000 = - 30\ 000\ \text{DA}$$

4. La comptabilisation

Les travaux comptables se déroulent dans un ordre précis et s'échelonnent sur plusieurs exercices :



A- La constatation de la première dépréciation

La dépréciation d'une immobilisation incorporelle corporelle représente à la fois :

- une charge d'exploitation **calculée** (non décaissable) qui ne vient pas amoindrir la trésorerie, enregistrée au **débit** du compte « 6816 Dotation pour dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles » ;
- une **diminution** de la valeur du bien concerné enregistrée, indirectement par l'intermédiaire d'une subdivision du compte spécifique « 29 Dépréciations des immobilisations », à son **crédit**.

L'écriture type est :

6816	Dotations pour dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles	X
290*	Dépréciations des immobilisations incorporelles	X
Ou		
291*	Dépréciations des immobilisations corporelles	
X		

* A subdiviser selon les besoins de l'entreprise.

B – La comptabilisation des ajustements

Lorsque les ajustements traduisent une augmentation des dépréciations, leur comptabilisation est identique à celle relative à la constitution des dépréciations (voir écriture ci-dessus).

Dans le cas d'une diminution ou d'une annulation des dépréciations, le montant de l'ajustement est porté au débit du compte « 29 Dépréciations des immobilisations » par le crédit du compte « 7816 Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles ».

290*	Dépréciations des immobilisations incorporelles	X	
Ou			
291	Dépréciations des immobilisations corporelles	X	
7816	Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles		X
	D'après test de dépréciation		

* A subdiviser selon les besoins de l'entreprise.

Exemple

A partir des informations relatives à la dépréciation du terrain concernant l'entreprise kevlun .

Comptabiliser les opérations nécessaires au 31 décembre N + 1 et au 31 décembre N + 2.

- Constitution de la dépréciation au 31 décembre N + 1

	31/12/N+1		
68162	Dotations pour dépréciations des immobilisations corporelles.	15 000,00	
2911	Dépréciation des terrains D'après test de dépréciation		15 000,00

- Ajustement au 31 décembre N + 2

		31/12/N+		
2911	Dépréciation des terrains			3 000,00
78162	reprises sur dépréciations des immobilisations Corporelles D'après test de dépréciation			3 000,00

5. l'incidence des dépréciations sur les immobilisations amortissables

A- principes

A la clôture d'un exercice, lorsqu'une relative à un actif amortissable est constatée l'entreprise doit :

- **modifier** la base amortissable pour l'exercice suivant ;
- **réviser** le plan d'amortissement en conséquence de manière prospective (c'est-à dire pour les exercices à venir).

Nouvelle base à amortir Pour l'exercice suivant	=	Valeur nette comptable avant dépréciation	-	dépréciation
--	---	--	---	--------------

Lors d'ajustements ultérieurs de la dépréciation, la base amortissable et le plan d'amortissement seront à nouveau modifiés. Toutefois, le montant de la reprise des dépréciations est limité. En effet, la valeur nette comptable d'une immobilisation amortissable, majorée du montant de la reprise, ne doit pas être supérieure à la valeur nette comptable sans aucune dépréciation.

Valeur nette comptable + reprises \leq Valeur nette comptable sans dépréciation (Valeur brut – Amortissement cumulés)
--

B- Les modalités de calcul

Pour respecter les règles énoncées au paragraphe précédent, il est nécessaire d'élaborer deux plans d'amortissement :

- Un plan sans tenir compte des dépréciations et de leurs ajustements, Donc avec une base amortissable correspondant à la valeur d'origine ;
- Un plan intégrant dans les calculs l'incidence des dépréciations et de leurs ajustements sur la base amortissable.

A NOTER – La modification de la base amortissable ne modifie pas la valeur brute. En conséquence, l'amortissement est calculé sur une base autre que celle qui figure à l'actif.

Exemple

L'entreprise Vignon a fait l'acquisition d'une machine-outil le 1^{er} janvier N pour 80 000 DA, amortissable en mode linéaire sur cinq ans.

Fin « N + 1 » à la suite du test de dépréciation, une dépréciation de 27 000 DA est constatée.

Fin « N + 2 » d'après les informations du nouveau test de dépréciation, la reprise sur dépréciation prévue est de 19 000 DA.

Présenter les plans d'amortissement.

- plan initial

Machine-outil				
Date	Base à amortir	Annuité	Amortissement cumulés	Valeur nette comptable
N	80 000,00	16 000,00	16 000,00	64 000,00
N + 1	80 000,00	16 000,00	32 000,00	48 000,00
N + 2	80 000,00	16 000,00	48 000,00	32 000,00
N + 3	80 000,00	16 000,00	64 000,00	16 000,00
N + 4	80 000,00	16 000,00	80 000,00	0,00

32 000 DA représente le montant plafonné de la reprise.

- plan révisé

- calculs préliminaires :

Annuité linéaire : $80\ 000/5 = 16\ 000$

Amortissements cumulés au 31 décembre N + 1 : $16\ 000 \times 2 = 32\ 000$

VNC au 31/12 N + 1 avant la dépréciation	48 000
Dépréciation	- 27 000
Nouvelle base amortissable	= 21 000
Annuité N + 2 : $21\ 000 / 3$	- 7 000
VNC au 31/12 N + 2	= 14 000
Reprise	+ 19 000
Valeur actuelle	= 33 000

D'après le plan initial, la valeur nette comptable au 31 décembre N + 2 ne doit pas être supérieure à 32 000 DA. En conséquence, la reprise sera limitée à 18 000 DA ($32\ 000 - 14\ 000$).

Les deux dernières annuités seront égales chacune à : $32\ 000/2 = 16\ 000$

- tableau :

Machine-outil						
Date	Base amortissable	Annuité	Amortissement cumulés	Dépréciation		VNC
				Dotations	Reprises	
N	80 000,00	16 000,00	16 000,00	0,00	0,00	64 000,00
N + 1	80 000,00	16 000,00	32 000,00	27 000,00		48 000,00
N + 2	21 000,00	7 000,00	39 000,00		18 000,00	32 000,00
N + 3	32 000,00	16 000,00	55 000,00			16 000,00
N + 4	16 000,00	16 000,00	71 000,00			0,00

Au 31 décembre N + 4, on constate des amortissements cumulés pour 71 000 DA, une dépréciation pour 9 000 DA (27 000 – 18 000) ; donc une valeur nette comptable nulle : (71 000 + 9 000 = 80 000).

C- Le transfert de la dépréciation en amortissement exceptionnel

1) principe

Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales en ce qui concerne la valeur actuelle des immobilisations amortissables et la base de calcul de la dépréciation pénalisent les entreprises. En effet, l'application de ces règles entraîne le plus souvent une dépréciation fiscalement déductible **inférieure** à celle comptabilisée.

Afin de **faciliter la déduction fiscale** des dépréciations, un avis du comité national de la comptabilité, applicable immédiatement, préconise de transférer, à la fin de chaque exercice, en compte d'amortissement la dépréciation constatée à la clôture d'un exercice précédent, à hauteur de l'amortissement qui aurait été pratiqué en l'absence de dépréciation.

$$\begin{array}{c} \text{Montant du transfert} \\ = \\ \text{Dotation aux amortissements calculés sur la} \\ \text{nouvelle base amortissable} \\ - \\ \text{Dotation aux amortissements qui aurait} \\ \text{été comptabilisées en l'absence de dépréciation} \end{array}$$

Précisons que ce mécanisme est indépendant du suivi de l'indice de perte de valeur. D'autre part, le montant du transfert ne modifie pas la base amortissable pour le calcul des amortissements ultérieurs.

2) Le schéma comptable

Les dotations complémentaires aux amortissements et les reprises sur dépréciations correspondant au transfert sont enregistrées respectivement en charges exceptionnelles et en produits exceptionnels à la fin de chaque exercice sur la durée d'utilisation restant à courir du bien.

L'opération de transfert effectuée à la fin de chaque exercice comporte deux exercices :

- constatation de la reprise de la dépréciation pour le montant du transfert :

291*	Dépréciation des immobilisations corporelles	X
7876	Reprise sur dépréciation exceptionnelles	X
	Transfert de la dépréciation	

* A subdivisé selon les besoin de l'entreprise.

- constatation de la dotation aux amortissements complémentaire correspondant au montant du transfert :

6871	Dotations aux amortissements exceptionnels des immobilisations	X
28...*	Amortissements des immobilisations	
X		

*A subdiviser selon les besoin de l'entreprise.

Exemple

L'entreprise calba fait l'acquisition d'un matériel de bureau d'une valeur de 8 000 DA, amortissable en mode linéaire pour une durée d'utilisation de cinq ans.

Fin « N + 1 », une dépréciation non déductible fiscalement de 1 200 DA doit être constatée.

D'autre part, d'après les tests de dépréciation elle est justifiée jusqu'en « N +4 ».

Calculer le montant du transfert à effectuer et le comptabiliser.

- Montant du transfert

De « N » à « N + 1 » l'annuité d'amortissement est de :

$$8\,000 / 5 = 1\,600 \text{ DA.}$$

A la fin « N +1 » la valeur nette comptable avant la dépréciation s'élève à :

$$8\,000 - (1\,600 \times 2) = 4\,800 \text{ DA.}$$

La nouvelle base amortissable est de :

$$4\,800 - 1\,200 = 3\,600 \text{ DA.}$$

A partir de « N + 2 » l'annuité d'amortissement est de :

$$3\ 600 / 3 = 1\ 200 \text{ DA.}$$

Le montant du transfert de « N + 2 » à « N + 4 » est de :

$$1\ 600 - 1\ 200 = 400 \text{ DA.}$$

De « N + 2 » à « N + 4 », 400DA de dépréciation sont transféré en amortissements.

- comptabilisation

31/12			
29183	Dépréciation du matériel de bureau et matériel informatique	400,00	
7876	Reprise pour dépréciation exceptionnelles		400,00
	Transfert de la dépréciation		
31/12			
6871	Dotations aux amortissements exceptionnels des immobilisations	400,00	
28183	Amortissements de matériel de bureau et matériel informatique		400,00
	Transfert de la dépréciation		

Au 31 décembre « N + 4 », le totale des amortissements est de 8 000 DA et la dépréciation est nulle.

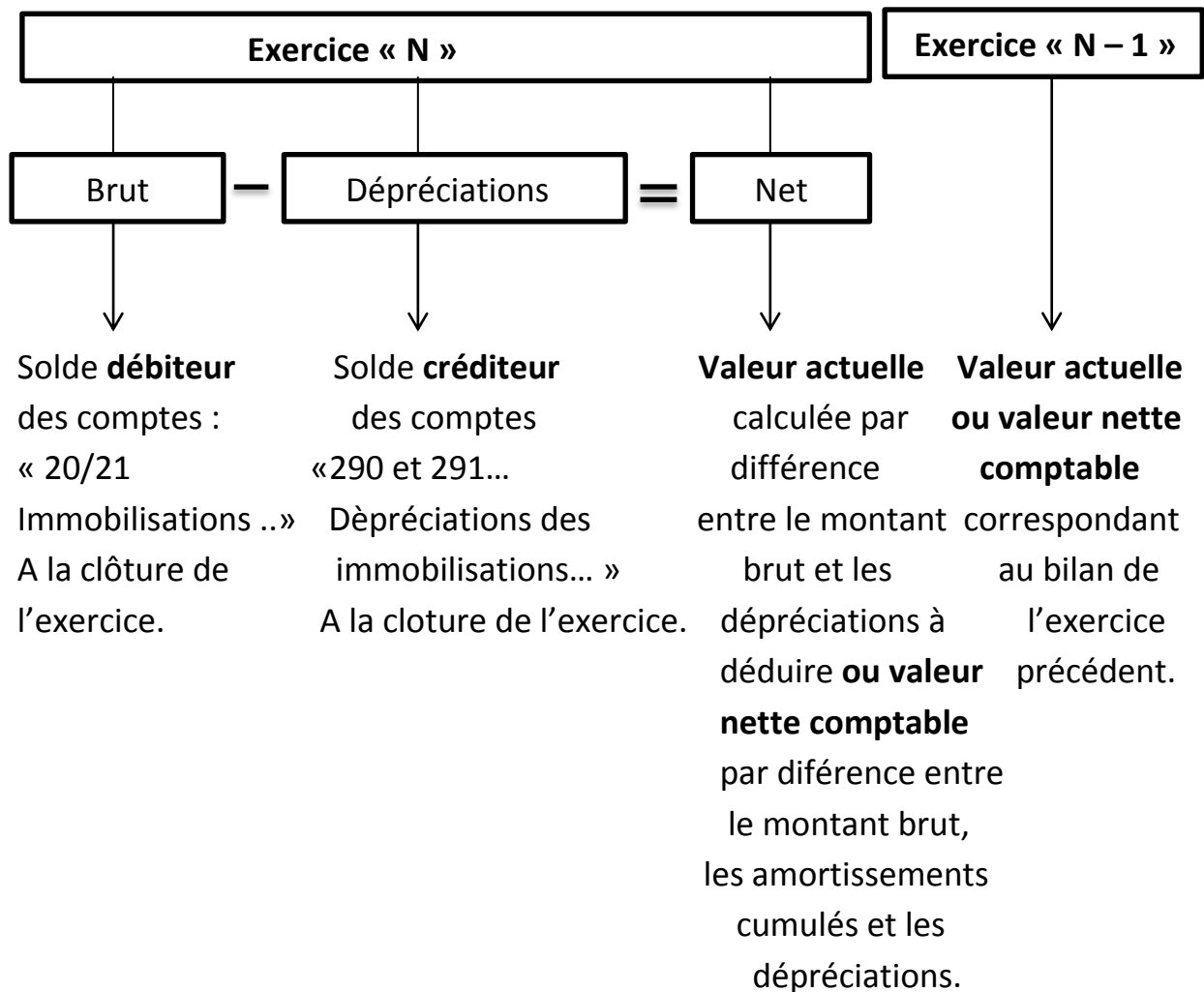
6. La présentation dans les tableaux de synthèse

A- Au bilan

Les comptes « 290 et 291 dépréciation des immobilisations... » Ont un solde créditeur qui représente le montant des dépréciations à la date de clôture de l'exercice. Ils figurent à l'actif du bilan en soustraction des comptes concernés afin d'obtenir la valeur actuelle (valeur nette).

GRANDGUILLOT (B. et F.), l'essentiel des opérations de fin d'exercice en comptabilité générale, collection « carrés rouge », 2^e édition, 2008

L'actif du bilan comprend quatre colonnes de sommes :



B- Au compte de résultat

Dans les charges de l'exercice, selon la dotation annuelle est prise en compte. Elle est classée sur décision de gestion :

- Dépréciation normale → charges d'exploitation ;
- Dépréciation exceptionnelle → charges exceptionnelles.

Dans les produits de l'exercice, ce sont les diminutions de dépréciations correspondant aux soldes créditeurs des comptes « 78... Reprises sur dépréciations ... » qui sont prises en compte.

Les reprises sur dépréciations sont classée, sur décision de gestion, en produits d'exploitation ou exceptionnels.

Section 03 : Les provisions pour risques et charge

1. Les principes :

A- définition :

Les provisions sont destinées à couvrir des risques et des charges nettement précisés quant à leur objet que des événements survenus ou en cours rendent probables.

Elles figurent au passif du bilan.

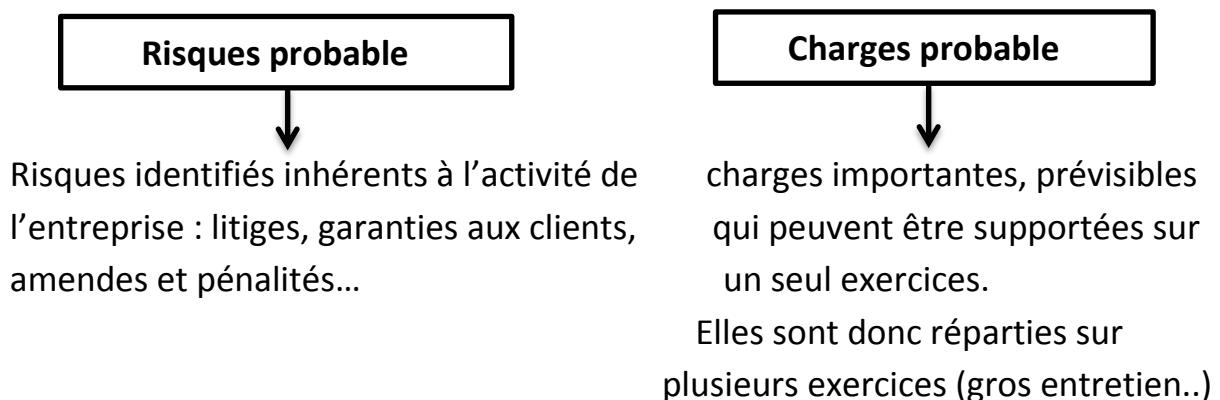
Pour être comptabilisées, les provisions doivent remplir trois conditions :

- l'exercice d'une obligation envers un tiers à la clôture de l'exercice ;
- l'obligation devra provoquer, probablement ou certainement, une sortie de ressources au bénéfice du tiers, sans contrepartie équivalente de celui-ci, après le date de clôture ;

Le montant de la provision devra correspondre à la meilleure évaluation possible, à la date de clôture, de la sortie de ressources au bénéfice du tiers.

B – La nature des provisions pour risques et charges

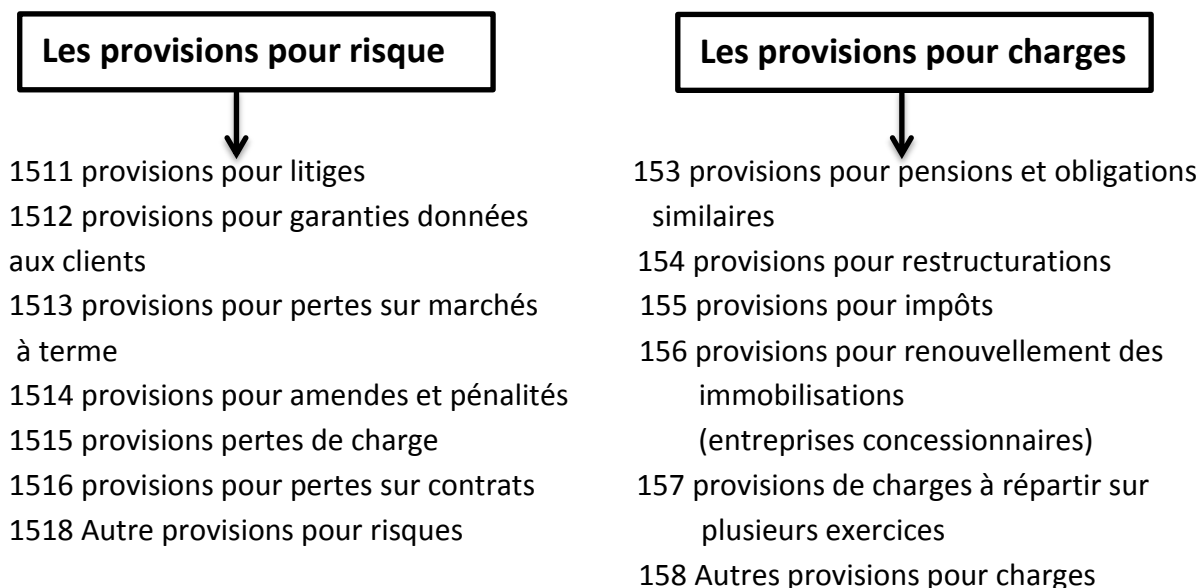
A l'inventaire, l'entreprise constate qu'elle doit faire face à des :



2. La classification des provisions

Les provisions pour risques et charges sont inscrites au **crédit** d'une subdivision du compte « 15 provisions » à la clôture de l'exercice.

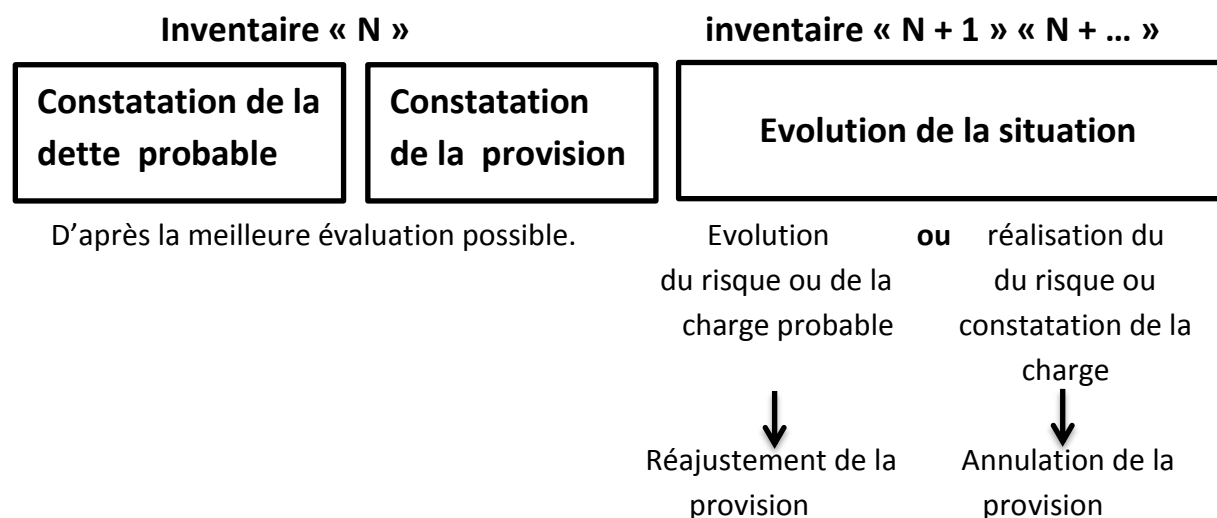
On distingue :



A NOTER – Les dépenses de gros entretien ou de grandes révisions faisant l’objet de programmes pluriannuels peuvent, sur option, être comptabilisées soit en provisions pour gros entretien ou grandes révisions (compte numéro 1572), soit comme un composant distinct de l’immobilisation et amorti sur sa propre durée de vie.

3. La comptabilisation des provisions

Les travaux comptables se déroulent dans un ordre précis et s’échelonnent sur plusieurs exercices :



Les schémas de comptabilisation relatifs à la constitution, aux ajustements et aux annulations de provisions sont identiques à ceux des dépréciations d'actif (autre que les immobilisations.)

A – la constitution et la comptabilisation de la provision (exercice « N »)

La provision représente une charge non décaissable enregistrée, selon le caractère du risque ou de la charge probable, au débit du compte « 6815 dotations aux provisions d'exploitation » ou « 6865 dotations aux provisions financières » ou « 6875 dotations aux provisions exceptionnelles » par le crédit d'une subdivision du compte « 15 provisions ».

L'écriture est la suivante :

68.5	Dotations aux provisions ...	X
15.	Provisions pour risques et charges ...	X
	Etat des provisions	

A NOTER – Les provisions se calcule sur le montant hors taxes de la charge estimée.

B – Les réajustements de la provision (exercice « N +1 » et « N + ... »)

1) L'évaluation des réajustements

Il faut analyser, en fin d'exercice, la nouvelle situation et ajuster l'ancienne provision en conséquence à :

- **calculer** la nouvelle provision d'après la nouvelle estimation du risque ou de la charge probable ;

- **comparer** l'ancienne provision à la nouvelle afin d'évaluer le montant du réajustement :

$$\text{Ajustement} = \text{Nouvelle provision} - \text{ancienne provision}$$

Deux situations sont possibles :

Le risque ou la charge probable
a augmenté



Nouvelle provision > Ancienne provision

=

Augmentation de la provision

Le risque ou la charge probable
a diminué



Nouvelle provision < Ancienne
provision

=

Diminution de la provision

2) la comptabilisation des réajustements

Lorsque les réajustements traduisent une augmentation des provisions, leur comptabilisation est identique à celle relative à la constitution des provisions. Dans le cas d'une diminution des provisions, le montant du réajustement est porté au débit d'une subdivision du compte : « 15 provisions » par le crédit du compte « 7815 Reprises sur provisions d'exploitation » ou « 7865 Reprises sur provisions financières » ou « 7875 Reprises sur provisions exceptionnelles », selon le caractère de la dotation initiale.

15.	provisions	X
78.5	Reprises sur provisions	X
	Etat des provisions	

A NOTER – les réajustements de provisions ne se compensent jamais entre eux.

C- La réalisation du risque ou la survenance de la charge (exercice « N + 1 » et « N + ... »)

1) la constatation de la charge

Le risque s'est **produit** ou la charge s'est **réalisée** au cours de l'exercice. La charge correspondante est comptabilisée au **débit** du compte 6... intéressé par le **crédit** de compte de tiers ou de trésorerie.

2) l'annulation de la provision (exercice « N +1 » et « N + ... »)

La provision est devenue **sans objet** ; elle doit être portée au **débit** d'une subdivision du compte « 15 provision » pour solde, par le **crédit** du compte de reprise concerné.

4. Les provisions dans les tableaux de synthèse

A- Au bilan

Les provisions pour risques et charges, dont le montant correspond au solde créditeur des subdivisions du compte « 15 provisions », sont portées au passif du bilan sous la rubrique provisions.

Les postes permettent de distinguer :

- Les provisions pour risque ;
- Les provisions pour charges.

Le passif du bilan comprend deux colonnes de sommes :

Exercice « N »



Solde créditeur des subdivisions
du compte « 15 provisions »
à la clôture de l'exercice.

Exercice « N - 1 »



solde créditeur des subdivisions
du compte « 15 provisions » à la
clôture de l'exercice précédent

B- Au compte de résultat

Dans les charges de l'exercice, seule la dotation annuelle est prise en compte. Les soldes débiteurs des comptes « 68.5 dotations aux provisions... » sont ventilés selon le caractère de la provision en :

- Charges d'exploitation ;
- Charges financière ;
- Charges exceptionnelles.

Dans les produits de l'exercice, ce sont les diminutions de provisions correspondant aux soldes créditeurs des comptes « 78.5 reprises sur provisions.. » qui sont prises en compte. Les reprises sur provisions sont classées selon leur nature en :

- Produits d'exploitation ;
- Produits financières ;
- Produits exceptionnels.

Section 04 : Les tableaux de synthèse : compte de résultat, bilan et annexe

1-Généralité

Les tableaux de synthèse (compte de résultat, bilan et annexe) sont des états périodiques décrivant la situation de l'entreprise. Ils sont à la fois une nécessité de gestion et une obligation prévue par le système comptable financier.

Ces trois éléments forment un ensemble :

Compte de résultat + bilan + annexe=tableaux de synthèse

Les tableaux sont établis à partir des soldes des comptes issus de la balance après inventaire :

→Au bilan : les comptes des classes 1 à 5

→Au compte de résultat : les comptes des classes 6 et 7.

L'entreprise doit présenter les documents de synthèse conformément au système dont elle relève (système abrégé ou système de base) ou a celui qu'elle a adopté (système développé).

2-Le compte de résultat

A-Généralités

Le compte de résultat décrit l'activité ou l'exploitation de l'entreprise pour une période donnée. Il récapitule les charges et les produits de l'exercice ; le solde de charge et de produits constitue le résultat de l'exercice.

Le compte de résultat est l'outil de base d'analyse de l'activité et de la rentabilité de l'entreprise.

B- La structure du compte de résultat :

1) La présentation simplifiée

Le compte de résultat est structuré en rubriques et en postes.

La structure simplifiée du compte de résultat par rubriques, présentée en tableau, est la suivante :

GRANDGUILLOT (B. et F.), l'essentiel des opérations de fin d'exercice en comptabilité générale, collection « carrés rouge », 2^e édition, 2008

CHARGES	Exercice		PRODUITS	Exercice	
	N	N-1		N	N-1
Charges d'exploitation Compte 60-609 Compte 603(+ou-) Compte 61-619 62-629 Comptes 63+64+65+681 Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun Compte 655 Charges financières Compte 66+686 Charges exceptionnelles Compte 67+687 Participation des salariés impôts sur les bénéfices Compte 69 Solde créditeur = bénéfice			Produits d'exploitation Compte 707-7097 Compte 701 à 706-709 à 7096 708-7098 Compte 713 (+ou -) Compte 72+74+75+781 et 791 Quotes-parts de résultat sur opération faites en commun compte 755 produits financiers compte 76+786 et 796 produits exceptionnels compte 77+787 et 797		
Total général			Total général		

Le compte de résultat s'établit à partir des écritures de détermination du résultat ou des soldes des comptes de charges et de produits de la balance après inventaire :

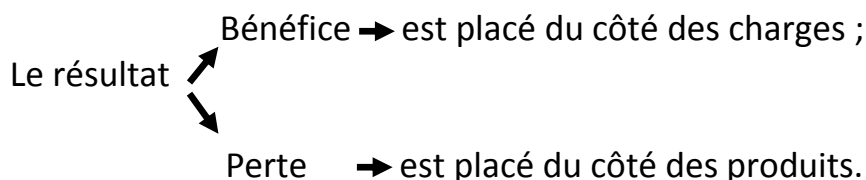
- Les **charges nettes** ont un **solde débiteur**, sauf les comptes <603 variation des stocks> qui peuvent avoir un solde créditeur ; ils sont alors précédés du signe – ou mis entre () ;
- Les **produits nets** ont un **solde créditeur**, sauf les comptes <713 variation des stocks> qui peuvent avoir un solde débiteur ; ils sont alors précédés du signe – ou mis entre ().

La colonne N-1 correspond aux valeurs comptables relatives à **l'exercice antérieur**.

2) Le résultat

Les résultats est calculé par différence entre

$$\text{Total des produits} - \text{Total des charges} = \text{résultat (bénéfice ou perte)}$$



C - le tableau de correspondance des comptes en système de base

Les regroupements suivants s'opèrent pour dresser les différents postes du compte de résultat

Modèle de compte de résultat (en tableau) (système de bas)

Charge (hors taxes)	Exercice N	Exercice N-1
Charges d'exploitation (1) :		
Achats de marchandises	607. (-6097)	
Variation des stocks	6037	
Achats de matières premières et autres approvisionnements	601(-6091)602(-6092)	
Variation des stocks	6031. 6032	
Autres achats et charges externes*	604 à 606(-609) 61(-619)	
Impôts, taxes et versement assimilés	63	
Salaires et traitements	641.644.648	
Charges sociales	645.646.647	
Dotations aux amortissements et aux dépréciations :		
Sur immobilisations : dotations aux amortissements	6811.6812	
Sur immobilisations : dotations aux dépréciations	6816	
Sur actif circulant : dotations aux dépréciations	6817	
Dotations aux provisions	6815	
Autres charges	65(sauf655)	
Total 1	x	x
Quotes-parts de résultat sur opération faites en commun 2	655	
Charges financières :		
Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions	686	
Intérêts et charges assimilées		
Différence négatives de charge	66(sauf666.667)	
Charge nette sur cession de valeurs mobilières de placement	666	
	667	
Total 3	x	x

Charges exceptionnelles :		
Sur opérations de gestion	671	
Sur opérations en capital	675.678	
Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions	687	
Total 4	x	x
Participation des salariés aux résultats 5	691	
Impôts sur les bénéfices 6	695.686.698.699	
Total des charges : (1+2+3 +4+5+6)	x	x
Solde créditeur= bénéfice (3)	x	x
Total général	x	x
*y compris :		
-redevances de crédit-bail mobilier	6122	
-redevances de crédit-bail immobilier	6125	
(1)Dont charges afférentes à des exercices antérieurs. Les conséquences des corrections d'erreurs significatives, calculées après impot, sont présentées sur une ligne séparée sauf s'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres		
(2) Dont intérêts concernant les entités liées		
(3) Compte tenu d'un résultat exceptionnel avant impôts de		

(a) Y compris droit de douane. **(b)** stock initial moins stock final : montant de la variation en moins entre parenthèse ou précédé du signe(-). **(c)** y compris éventuellement dotations aux amortissements des charges à répartir.

(Suite) modèle de compte de résultat (en tableau) (système de base)

Produits (hors taxes)	Exercice N	Exercice N-1
Produits d'exploitation (1) :		
Ventes de marchandises	707. (-7097). 708 (en partie)	
Production vendue (biens et services) (a)	701. à 706. (7091 à 7096) 708 (en partie).	
Sous-total A- montant net du chiffre d'affaires	x	x
Dont à l'exportation		
Production stockée (b)	713.	
Production immobilisée	72	
Subventions d'exploitation	74	
Reprises sur provisions,dépréciation,(et amortissements) et	781.791	
Transferts de charges	75(sauf 755).	
Autres produit		
Sous-total B	x	x
Total 1 (A+B)	x	x
Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun(2)	755	
Produits financiers :		
De participation (2)	761	
D'autres valeurs mobilières et créances de l'actif immobilisé(2)	762	
Autres intérêts et produits assimilés (2)	763.764.765.768.	
Reprises sur provisions, dépréciations et transferts de charges	786.796	
Différences positives de charge	766.	
Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement	767.	
Total 3	x	x
Produits exceptionnels :		
Sur opérations de gestion	771	
Sur opérations en capital	775.777.778.	
Reprises sur provision, dépréciations et transferts de charges	787.797.	
Total 4	x	x
Total des produits (1+2+3+4)		
Solde débiteur = perte (3)		
Total général		

(1) Dont produits afférents à des exercices antérieurs les conséquences des corrections d'erreurs significatives, calculées après impôt, sont présentées sur une ligne séparée sauf s'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres

(2) Dont produits concernant les entités liées

(3) Compte tenu d'un résultat exceptionnel avant impôts de

(a) A inscrire, le cas échéant, sur des lignes distinctes. (b) stock final moins stock initial : montant de la variation en moins entre parenthèse ou précédé du signe (-).

A NOTER- il ne faut pas oublier de calculer les achats nets, les ventes nettes et les produits nets en tenant compte des comptes soustractifs. Indiquer le signe de la variation des stocks : (+) ou (-). Le résultat déterminé est identique à celui du bilan. Le compte de résultat peut s'établir en liste, ce qui permet de faire apparaître des résultats intermédiaires tels que : résultat d'exploitation ; résultat financier ; résultat courant ; résultat exceptionnel.

Exemple

La société Recel vous remet l'extrait de la balance après inventaire :

°	Intitulé des comptes	Soldes	
		Débiteurs	créditeurs
601	Matières premières	3 600 000	
602	Autres approvisionnements	240 000	
6031	Variation des stocks de matières premières	440 000	
6032	Variation des stocks des autres approvisionnements		84 000
6037	Variation des stocks de marchandises		24 000
606	Achats non stockés de matières et fournitures	240 000	
607	Achats de marchandises	3 136 000	
6091	RRR obtenus sur achats de matières premières		32 000
6097	RRR obtenus sur achats de marchandises		24 000
613	Locations	304 000	
615	Entretien et réparations	560 000	
616	Primes d'assurance	260 000	
623	Publicité, publications, relations publiques	480 000	
626	Frais postaux et de télécommunications	240 000	
627	Services bancaires et assimilés	48 320	
631	Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations	480 000	
635	Autres impôts, taxes et versements assimilés	240 000	
641	Rémunérations du personnel	2 560 000	
645	Charges de sécurité sociale et de prévoyance	1 280 000	
654	Pertes sur créances irrécouvrables	2 880	
661	Charges d'intérêts	568 000	
665	Escomptes accordés	8 800	
667	Charges nettes sur cessions des valeurs mobilières de placement	1 520	
675	Valeurs comptables des éléments d'actifs cédés	7 680	

6811	Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles	192 000	
6812	Dotations aux amortissements des charges d'exploitations à répartir	16 000	
6815	Dotations aux provisions d'exploitation	24 000	
6817	Dotations pour dépréciations des actifs circulants	32 000	
	Dotations pour dépréciations des éléments financiers	2 400	
6866	Dotations aux provisions réglementées	16 800	
6872	Ventes de produits finis		12 000 000
701	Prestations de services		320 000
706	Ventes de marchandises		3 200 000
707	Produits des activités annexes		376 000
708	RRR accordés par l'entreprise sur produits finis	48 000	
7091	RRR accordés par l'entreprise sur ventes des marchandises	9 600	
7097	Variations des stocks de produits		48 000
7135	Production immobilisée		24 000
720	Subvention d'exploitation		8 000
740	Produit des participations		144 000
761	Revenus des valeurs mobilières de placement		6 240
764	Escomptes obtenus		480
765	Produits nets sur cessions des valeurs mobilières de		
767	placement		640
775	Produits des cessions d'éléments d'actif		2 000
7817	Reprises sur dépréciations des actifs circulants		7 200
7866	Reprises sur dépréciations des éléments financiers		240
791	Transfers de charges d'exploitation		28 000

Calculs préliminaires relatifs au compte de résultat

-Achats nets de matières premières :

« 601 » - « 6091 »

3 600 000 - 32 000 = 3 568 000

-Achats nets de marchandises :

« 607 » - « 6097 »

3 136 000 - 24 000 = 3 112 000

-Variation de stocks de matières premières et autres approvisionnements :

« 6031 » - « 6032 »

440 000 - 84 000 = 356 000

-autres achats et charges externes :

(« 604 » à « 606 » + « 61 » et « 62 ») - (« 609 », « 619 » et « 629 »)

240 000 + 304 000 + 560 000 + 260 000 + 480 000 + 240 000 + 48 320 = 2 132 320

-Impôts, taxes et versements assimilés (« 63 ») :

480 000 + 240 000 = 720 000

-Intérêts et charges assimilés :

« 66 » sauf « 666 » et « 667 »

568 000 + 8 800 = 576 800

-Dotations aux amortissements :

« 6811 » + « 6812 »

192 000 + 16 000 = 208 000

-Ventes nettes de marchandises :

« 707 » - « 7097 »

3 200 000 - 9 6000 = 3 190 400

-Production vendue :

(« 701 » à « 706 », « 708 ») - (« 709 »)

(12 000 000 + 320 000 + 376 000) - (48 000) = 12 648 000

-Autres intérêts et produits assimilés :

« 763 » à « 765 » et « 768 »

6 240 + 480 = 6 720

.Compte de résultat

Charges (hors taxes)	Exercice N	Exercice N-1
Charges d'exploitation (1) :		
Achats de marchandises (a)	3 112 000	
Variation des stocks (b)	-24 000	
Achats de matières premières et autres approvisionnements (a)	3 808 000	
Variation des stocks (b)	356 000	
Autres achats et charges externes*	2 132 320	
Impôts, taxes et versements assimilée	720 000	
Salaires et traitements	2 560 000	
Charges sociales	1 280 000	
Dotations aux amortissements et aux dépréciations :		
Sur immobilisations : dotations aux amortissements (c)	208 000	
Sur immobilisations : dotations aux dépréciations		
Sur actif circulant : dotations aux dépréciations	32 800	
Dotations aux provisions	24 000	
Autres charges	2 880	
Total 1	14 212 000	
Quotes-parts de résultat sur opération faites en commun (2)		
Charges financières :		
Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions	2 400	
Intérêts et charges assimilés (2)	576 800	
Différences négatives de charges		
Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement	1 520	
Total 3	580 720	
Charges exceptionnelles :		
Sur opérations de gestion		
Sur opération en capital	7 680	
Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions	16 800	
Total 4	24 480	
Participation des salariés aux résultats (5)		
Impôts sur les bénéfices (6)	672 000	
Total des charges (1+2+3+4+5+6)	15 489 200	
Solde créditeur = bénéfice (3)	618 000	
Total général	16 107 200	
*Y compris :		
-Redevances de crédit-bail mobilier		
-Redevances de crédit-bail immobilier		

Produits (hors taxes)	Exercice N	Exercice N-1
Produits d'exploitation (1) :		
Ventes de marchandises	3 190 400	
Production vendue (biens et services) (a)	12 648 000	
Sous-total A – montant net du chiffre d'affaires	15 838 400	
Dont a l'exportation		
Production stockées (b)	48 000	
Production immobilisée	24 000	
Subventions d'exploitation	8 000	
Reprises sur provisions, dépréciations (et amortissement) et transfert de charges	35 200	
Autres produits		
Sous-total B	115 200	
Total 1 (A+B)	15 953 600	
Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun(2)		
Produits financiers :		
De participation (2)	144 000	
D'autres valeurs mobilières et créance de l'actif immobilisé (2)		
Autres intérêts et produits assimilés (2)	6 720	
Reprises sur provisions, dépréciations et transferts de charges	240	
Différences positives de change		
Produit nets sur cessions de valeurs mobilières de placement	640	
Total 3	151 600	
Produits exceptionnels :		
Sur opérations de gestion		
Sur opération en capital	2 000	
Reprises sur provisions, dépréciations et transferts de charges		
Total 4	2 000	
Total des produits (1+2+3+4)	16 107 200	
Solde débiteur= perte (3)		
Total général	16 107 200	
<p>(1) dont produits afférents à des exercices antérieurs. Les conséquences des corrections d'erreurs significatives, calculées après impôt, sont présentées sur une ligne séparée sauf s'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres.....</p> <p>(2) dont produits concernant les entités liées.....</p> <p>(3) compte tenu d'un résultat exceptionnel avant impôts de</p>		

(a) A inscrire, le cas échéant, sur des lignes distinctes.

(b) Stock final moins stock initial : montant de la variation en moins entre parenthèses ou précédé du signe (-).

3. Le bilan

A- Généralités

Le bilan représente la **situation financière** de l'entreprise à **une date donnée**. Il récapitule ses éléments actifs, ses éléments passifs et ses capitaux propres.

Le bilan comptable est l'outil de base de l'analyse financière.

B- La structure du bilan

1) La présentation simplifiée

Le bilan est structuré en **rubriques** et en **postes**. Les éléments qui y figurent sont classés à l'actif et au passif selon leur destination et leur provenance.

La structure simplifiée du bilan par rubriques, présentée en tableau, est la suivante :

Actif	Exercice N			Passif	Exercice N	Exercice N-1
	Brut	Amortissement et dépréciation (à déduire)	Net			
Capital souscrit-non appelé Actif immobilisé Classe 2: immobilisations				Capitaux propres Compte 10 et 14		
Total 1 Actif circulant Classe 3 : Stocks Classe 4 : Créances Classe 5 : Comptes financiers				Total 1 provisions comptes 15		
Total 2 Charges à répartir sur plusieurs exercices (3) Primes de remboursement des emprunts (4)				total 2 dettes compte 16		

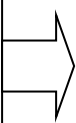
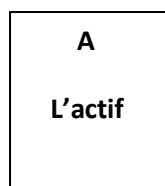
Ecart de conversion actif (5)					classe 4 et 5		
Total général (1+2+3+4+5)					total 3 Ecart de conversion passif (4) Total général (1+2+3+4+5)		

L'égalité suivante doit être respectée :

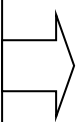
Total actif (colonne « Net ») = Total passif
--

Le bilan s'établit à partir des soldes des comptes d'actif et de passif de la balance d'inventaire.

Les comptes de bilan se placent :



Lorsqu'ils ont **un solde débiteur**, sauf les comptes « 129 résultat de l'exercice (perte) » et « 108 compte de l'exploitant » Qui figurent au passif en déduction des « capitaux propres »



Lorsqu'ils ont **un solde créditeur** sauf les comptes « 28 Amortissements des immobilisations », « 29 ; 39 ; 49 ; 59 Dépréciation des... », qui figurent à l'actif en déduction Des comptes concernés.

Les comptes d'**actif soustractifs** permettent d'établir les relations suivantes :

Brut (valeur d'origine)	-	Amortissements cumulés à la clôture de l'exercice		Net
Solde débiteur		solde créditeur	=	(valeur nette comptable)
des comptes 20 et 21	-	des comptes 28		

Brut (valeur d'entrée)	-	dépréciations à la clôture de l'exercice		Net
Solde débiteur		solde créditeur	=	(valeur actuelle)
des comptes 2.; 3.; 4.; 5	-	des comptes 29 ; 39 ; 49 ; 59		

La colonne N-1 correspond aux valeurs nettes comptables ou aux valeurs actuelles relatives à l'exercice antérieur.

2) Le résultat

Le résultat est calculé par différence entre :

$$\text{Total actif (colonne « net »)} - \text{Total passif} = \text{résultat}$$

Le résultat est intégré au **passif** dans la rubrique « capitaux propres » :

En + s'il s'agit d'un bénéfice ;



En – dans le cas d'une perte.

D'après le principe de la **double détermination** du résultat, le résultat ainsi déterminé est **identique** à celui porté au compte de résultat.

Le système de base prévoit une présentation du bilan après répartition du résultat afin de faire apparaître la **situation nette** qui constitue une rubrique distincte ; elle **exclut** les subventions d'investissements et les provisions réglementées.

C- Le tableau de correspondance des comptes en système de base

Les **regroupements** suivants s'opèrent pour former les différents postes :

Actif	Exercice N			Exercice N-1
	Brut	Amortissement Et dépréciation (à déduire)	Net	Net
Capital souscrit – non appelé	109			
ACTIF IMMOBILISE (a) :				
Immobilisations incorporelles :				
Frais d'établissement	201			
Frais de recherche et de développement	203			
Concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires	205			
Fonds commercial (1)	206.207			
Autres	208			
Immobilisations incorporelles en cours	232			
Avances et acomptes	237			
Immobilisations corporelles :				
Terrains	211.212			
Constructions	213.214			
Installations techniques, matériel et outillage Industriels	215			
Autres	218			
Immobilisations corporelles en cours	231			
Avances et acomptes	238			
Immobilisations financières (2) :				
Participations (b)	261.266			
Créances rattachées à des participations	267.268			
Titres immobilisés de l'activité de portefeuille	273			
Autres titres immobilisés	271.272.27682			
Prêts	274.27684			
Autres	275.2761.27685.27688			
Total 1				
ACTIF CIRCULANT :				
Stocks et en-cours (a) :				
Matières premières et autres approvisionnements	31.32			
En cours de production (biens et services) (c)	33.34			
Produits intermédiaires et finis	35			
Marchandises	37			
Avances et acomptes versés sur commandes	4091			
Créances (3) :				

Créances clients (a) et comptes rattachés (b)	411.413.416.417.418
AUTRES	4096.4097.4098.425.4287.4387.441.443D 444D.4452.4456.44581.44582.44583. 4458D.4586.4487.451D.455D.456D (sauf 4562).458D.462.465.467.4687.478D
Capital souscrit – appelé, non versé	4562
Valeurs mobilières de placement (e) :	
Actions propres	502
Autres titres	50 (sauf 502.509)
Instrument de trésorerie	52
Disponibilités	51D (sauf 5186.519).53.54
Charges constatées d'avances (3)	486
Total 2	
Charges à répartir sur plusieurs exercices (3)	481
Primes de remboursement des emprunts (4)	169
Ecart de conversion Actif (5)	476
Total général (1+2+3+4+5)	

Exemple

La société Recel vous remet l'extrait de la balance après inventaire

N°	Intitulé des comptes	Soldes	
		Débiteurs	Créditeurs
101	Capital		1 600 000
106	Réserves		2 560 000
110	Report à nouveau créditeur		1 600
140	Provisions réglementées		48 000
151	Provisions pour risques		32 000
157	Provisions pour charges		68 000
164	Emprunt auprès des établissements de crédit		3 120 000
168	Interets courus		104 000
201	Frais d'établissement	40 000	
207	Fonds commercial	720 000	
211	Terrains	1 040 000	
213	Constructions	2 400 000	
215	Installations techniques, matériel et outillage industriels	1 360 000	
2182	Matériel de transport	96 000	
2183	Matériel de bureau et matériel informatique	60 000	
2184	Mobilier	48 000	
261	Titres de participation	1 760 000	
275	Dépôts et cautionnements versés	640	

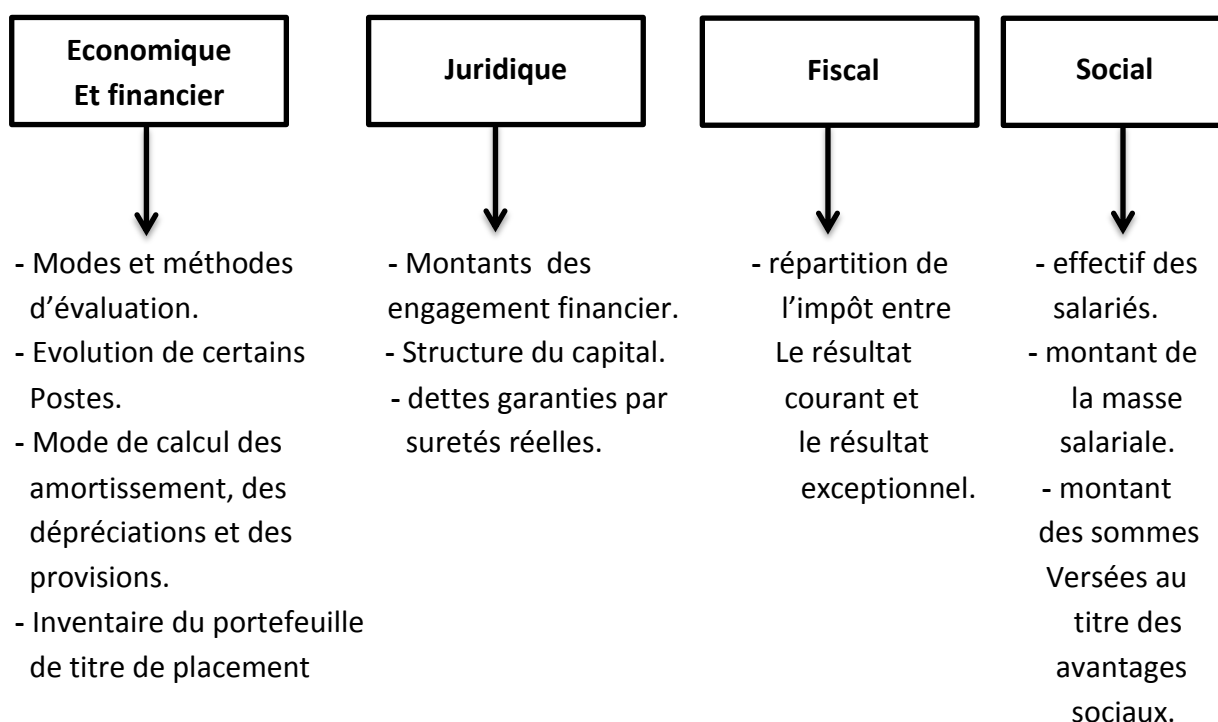
2801	Amortissements des frais d'établissement		24 000
2813	Amortissement des constructions		400 000
2815	Amortissements des installations techniques, matériel et outillage industriels		480 000
			32 000
28182	Amortissement du matériel de transport		20 000
28183	Amortissement du matériel de bureau et matériel informatique		24 000
28184	Amortissement du mobilier		96 000
2961	Dépréciations des titres de participation		
310	Matières premières	560 000	
320	Autres approvisionnements	320 000	
350	Stocks de produits	240 000	
370	Stocks de marchandises	200 000	
391	Dépréciations des matières premières		32 000
401	Fournisseurs		720 000
403	Fournisseurs – effets à payer		520 000
408	Fournisseurs – factures non parvenues		48 000
4096	Fournisseurs – créances pour emballages et matériel à rendre	4 960	
4098	Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs à établir	400	
		1 630 000	
411	Clients	160 000	
413	Clients – effets à recevoir	320 000	
416	Clients douteux	152 000	
418	Clients – factures à établir		6 720
4196	Clients – dettes pour emballages et matériels consignés		24 000
421	Personnel – rémunérations dues		92 000
428	Personnel – charges à payer		104 000
431	Sécurité sociale		75 200
438	Organismes sociaux – charges		
444	Etat – impôts sur les bénéfices	608 000	
44551	TVA à décaisser		96 000
481	Charges à répartir sur plusieurs exercices	64 000	
486	Charges constatées d'avance	1 600	
487	Produits constatés d'avance		320
491	Dépréciation des comptes clients	56 000	32 800
500	Valeurs mobilières de placement	74 240	
512	Banques	7 200	
514	Chèques postaux	2 400	
530	Caisse		
590	Dépréciation des valeurs mobilières de placement		4 800

4. L'annexe

A – Généralités

L'annexe est un état comptable fournissant des informations nécessaires à la compréhension du bilan et du compte de résultat. Ces informations doivent être pertinentes, significatives et présentées clairement.

Les informations complémentaires, chiffrées ou non, fournies dans l'annexe sont d'ordre :



Elles sont en général structurées en cinq parties :

- fait caractéristiques de l'exercice ;
- principes, règles et méthodes comptables ;
- notes relatives aux postes de bilan ;
- note relative au compte de résultat ;
- autres informations.

Une présentation **simplifiée** de l'annexe peut être adoptés par les sociétés commerciales si deux des trois suivants ne sont pas dépassés pendant deux exercices successifs :

- total du bilan : 3 650 000 DA ;
- chiffre d'affaires : 7 300 000 DA ;
- nombre des salariés : inférieur ou égale 50.

B – les tableaux de l'annexe

L'annexe en système de base comprend sept tableaux :

- tableau des immobilisations

Suivi des mouvements de l'ensemble des immobilisations.

- tableau des amortissements

Analyse des mouvements des amortissements de l'exercice.

Modalités de calcul.

- tableau des dépréciations

Analyse des mouvements des dépréciations de l'exercice.

- tableau des provisions

Analyse des mouvements des provisions de l'exercice.

- état échéances des créances et dettes à la clôture de l'exercice

Ventilation des créances par degré de liquidité (délai d'encaissement).

Ventilation des dettes par degré d'exigibilité (délai de paiement)

- tableau des filiales et participations

Liste des filiales (+ 50 % du capital détenu par la société)

Liste des participations (10 à 50 % du capital détenu par la société).

Renseignements concernant les capitaux propres, le résultat, le chiffre d'affaire, les titres les prêts, avances, cautions et avals.

- tableaux du portefeuille des TIAP

Valeur

Estimative du portefeuille de titres immobilisés de l'activité du portefeuille.

Variation de la valeur du portefeuille de titres immobilisés de l'activité du portefeuille.

C – la présentation des tableaux de l'annexe

La présentation, en système de base, des sept tableaux est la suivante :

Tableau des immobilisations				
I. cadre général				
Situations et mouvements	A	B	C	D
	Valeur brute à l'ouverture de l'exercice	Augmentations	Diminutions	Valeur brute à la clôture de l'exercice
Rubriques				
Immobilisations incorporelles. Immobilisations corporelle. Immobilisations financiers.				
Total				

II. Aménagement du cadre général

1. développement de la colonne B (augmentations)

Augmentations de l'exercice	Ventilation des augmentations				
	virements		Entrée		
	De poste à poste	Provenant de l'actif circulant	Acquisitions	Apports	Créations

2. développement de la colonne C (diminutions)

diminutions de l'exercice	Ventilation des diminutions				
	Virements		Entrée		
	De poste à poste	A destination de l'actif circulant	Cessions	Scissions	Mise hors service

Tableau des amortissements				
I. cadre général				
Situations et mouvements	A	B	C	D
Rubriques	Amortissement cumulé au début de l'exercice	Augmentation dotations de l'exercice	Diminutions d'amortissements de l'exercice	Amortissement cumulé à la fin de l'exercice
Immobilisations incorporelles. Immobilisations corporelle. Immobilisations financiers.				
Total				

II. aménagement du cadre général

1. développement de la colonne B (augmentations)

Dotations de l'exercice	Ventilation des diminutions			
	Compléments liés à une réévaluation	Sur éléments amortis selon mode linéaire	Sur éléments amortis selon autre mode	Dotations exceptionnelles

2. développement de la colonne C (diminutions)

Diminutions de l'exercice	Ventilation des diminutions		
	Eléments transférés à l'actif circulant	Eléments cédés	Eléments mis hors service

Tableau des dépréciations				
I. cadre général				
Situations et mouvements	A	B	C	D
	Dépréciations au début de l'exercice	Augmentation dotations de l'exercice	Diminutions Reprises de l'exercice	Dépréciations à la fin de l'exercice
Rubriques				
Immobilisations incorporelles.				
Immobilisations corporelle.				
Immobilisations financiers.				
Stocks				
Créances				
Valeurs mobilières de placement.				
Total				

Outre les tableaux présentés ci-dessus, l'annexe doit comporter des informations détaillées sur les amortissements et les dépréciations des actifs et de leurs composants. Citons notamment :

- les modalités de calcul (mode d'amortissement, durée de l'amortissement, taux d'amortissement...);
- les valeurs retenues (valeur résiduelle, valeur actuelle...);
- les postes du compte de résultat dans lesquels sont incluses les dotations ;

Tableau des provisions					
I. cadre général					
Situations et mouvements	A	B	C		D
Rubriques	Provisions au début de l'exercice	Augmentation dotations de l'exercice	Diminutions		Provisions à la fin de l'exercice
			Montant utilisés au cours de l'exercice	Montant non utilisés repris au cours de l'exercice	
Provisions réglementées. Provisions pour risques. Provisions pour charges.					
Total					

II. Aménagement du cadre général

1. Développement de la colonne **B** (augmentations)

Dotations de l'exercice	Ventilation des diminutions		
	Exploitation	Financier	Exceptionnel

2. Développement de la colonne **C** (diminutions)

Reprises de l'exercice	Ventilation des reprises		
	Exploitation	Financier	Exceptionnel

Etat des échéances des créances et des dettes à la clôture de l'exercice			
Créances (a)	Montant brut	Liquidité de l'actif	
		Echéances à moins 1 an	Echéances à plus 1 an
Créances de l'actif immobilisé Créance rattachées à des participations Prêts (1) Autres Créances de l'actif circulant Créances clients et compte rattachés Autres Capital souscrit- appelé, non versé Charges constatées d'avance			
Total			
(1) prêts accordés en cours d'exercice Prêts récupérés en cours d'exercice			

(a) non compris les avances et acomptes versés sur commande en cours

Etat des échéances des créances et des dettes à la clôture de l'exercice			
Dettes (b)	Montant brut	Liquidité de l'actif	
		Echéances à moins 1 an	Echéances à plus 1 an
Emprunts obligatoires convertibles(2) Autre emprunts obligatoires (2) Emprunts (2) et dettes auprès des établissements de crédit dont : - à 2 ans au maximum à l'origine - à plus de 2 ans à l'origine Emprunts et dettes financières divers (2) (3) Dettes fournisseurs et comptes rattachés Autres dettes Produits constatés d'avance			
Total			
(2) emprunt souscrits en cours d'exercice Emprunts remboursés en cours d'exercice (3) dont ...envers les associés (indication du poste concerné)			

(b) non compris les avances et acomptes reçus sur commandes en cours.

Tableaux du portefeuille de TIAP						
Valeur estimative du portefeuille de TIAP						
Exercice	Montant à l'ouverture de l'exercice			Montant à la clôture de l'exercice		
	Valeur comptable brut	Valeur comptable nette	Valeur estimative	V . c brut	V . c nette	Valeur estimative
Décomposition de la valeur estimative						
Fractions du portefeuille évaluées : -au cout de revient -au cout de bourse -d'après la situation nette -d'après la situation nette ré estimée -d'après une valeur du rendement ou de rentabilité -d'après autre méthode (à préciser)						
Valeur estimative du portefeuille						

Variation de la valeur du portefeuille du TIAP		
Mouvement de l'exercice	Valeur du portefeuille	Valeur comptable nette
Montant à l'ouverture de l'exercice Acquisition de l'exercice Cession de l'exercice (en prix de vente) Reprises de dépréciations sur titre cédés Plus-values sur cessions de titres : -détenus au début de l'exercice -acquis dans l'exercice Variation de la dépréciation du portefeuille Autre variations de plus-values latentes : -sur titres acquis dans l'exercice -sur titre acquis antérieurement Autres mouvements comptables (à préciser)		
Montant à la clôture de l'exercice		

Exemple

Les renseignements suivants, concernant l'entreprise chevalier, vous sont communiqués :

- extrait de bilan

	Situation « N -1 »			Situation « N »		
	Brut	Amortissement	Dépréciation	brut	Amortissement	Dépréciation
Frais d'établissement	50000	20000		50000	30000	
Fonds commercial	120000			120000		
Installations technique et outillage industriel	80000	40000		80000	50000	
Autres immobilisations	250000	100000		242000	148200	
Stocks et en-cours	35000		4000	43000		6000
Créances clients	460000		25000	490000		28000
Valeur mobilière de placement	18000		3800	18000		2600

- au cours de l'exercice « N », acquisition de matériels de bureau pour 42 000 DA ; cession d'un matériels de transport acquis pour 50 000 Daet amorti de 30 000 DA ;

-créance clients : dotations « N » pour 9000 DA, reprises « N » pour 6000 DA ;

- valeurs mobilières de placement : dotations « N » pour 600 DA, reprises « N » pour 1 800 DA ;

- la situation des comptes au début de l'exercice « N » correspond à la situation des comptes à la fin de l'exercice précédent soit « N – 1 ».

Présenter les tableaux relatifs aux immobilisations, aux amortissements et aux dépréciations.

- Tableau des immobilisations
 - immobilisations incorporelles à l'ouverture et à la clôture de l'exercice :
 $50\ 000 + 120\ 000 = 170\ 000$

-immobilisations corporelles à l'ouverture de l'exercice :

$$80\ 000 + 250\ 000 = 330\ 000$$

- immobilisations corporelles à la clôture de l'exercice :

$$80\ 000 + 242\ 000 = 322\ 000$$

Tableau des immobilisations				
I. cadre général				
Situations et mouvements	A	B	C	D
Rubriques	Valeur brute à l'ouverture de l'exercice	Augmentations	Diminutions	Valeur brute à la clôture de l'exercice
Immobilisations incorporelles.	170 000			170 000
Immobilisations corporelle.	330 000	42 000		322 000
Immobilisations financiers.				
Total	500 000	42 000	50 000	492 000

- Tableau des amortissements

-immobilisations incorporelles : $30\ 000 - 20\ 000 = 10\ 000$ → Dotation de l'exercice

- immobilisations corporelles :

$$(100\ 000 + 40\ 000) + x - 30\ 000 = (50\ 000 + 148\ 200)$$

$$140\ 000 + x - 30\ 000 = 198\ 200$$

$$110\ 000 + x = 198\ 200$$

$$X = 198\ 200 - 110\ 000 = 88\ 200 \rightarrow \text{Dotation de l'exercice}$$

Tableau des amortissements				
I. cadre général				
Situations et mouvements	A	B	C	D
	Amortissement cumulé au début de l'exercice	Augmentation dotations de l'exercice	Diminutions d'amortissements de l'exercice	Amortissement cumulé à la fin de l'exercice
Rubriques				
Immobilisations incorporelles.	20 000	10 000		30 000
Immobilisations corporelle.	140 000	88 200	30 000	198 200
Immobilisations financiers.				
Total	160 000	98 200	30 000	228 200

- **Tableau des dépréciations**
 - dépréciations au début de l'exercice :
 $4\ 000 + 25\ 000 + 3\ 800 = 32\ 800$
 - dotations l'exercice :
 $6\ 000 + 9\ 000 + 600 = 15\ 600$
 - reprises de l'exercice :
 $4\ 000 + 6\ 000 + 1\ 800 = 11\ 800$
 - dépréciations à la fin de l'exercice :
 $32\ 800 + 15\ 600 - 11\ 800 = 36\ 600$

Tableau des dépréciations				
I. cadre général				
Situations et mouvements	A	B	C	D
	Dépréciations au début de l'exercice	Augmentation dotations de l'exercice	Diminutions Reprises de l'exercice	Dépréciations à la fin de l'exercice
Rubriques				
Immobilisations incorporelles.				
Immobilisations corporelle.				
Immobilisations financiers.				

Stocks	4 000	6 000	4 000	6 000
Créances	25 000	9 000	6 000	28 000
Valeurs mobilières de placement.	3 800	600	1 800	2 600
Total	32 800	15 600	11 800	36 600

Conclusion

Il est très claire maintenant que la détermination du résultat de l'exercice qui traduit fidèlement la situation réelle de l'entreprise, doit procéder aux travaux de fin d'exercice qui représente rappelons-le l'ensemble des travaux comptables et extra comptable, c'est-à-dire faire ajuster la position des comptes actifs et passifs aux données réelles fournies par l'inventaire extra comptable.

Ces travaux consistent donc à dénombrer tous les biens et les dettes de l'entreprise, passer les écritures de régularisation concernant les amortissements, les provisions, charges et produits comptabilisés d'avance..., déterminer les différents résultats, marge brut, valeur ajoutée, résultat d'exploitation... jusqu'au résultat net de l'exercice, les régularisations que nous venons d'étudier, sont nécessaires à la détermination d'un résultat propre et fidèle de l'exercice.

L'étude de ce thème m'a permis de prendre connaissance des détails des travaux de fin d'exercice et l'importance des différentes régularisations qui parviennent à redressées et données plus de crédibilité aux informations comptables figurants sur les documents de synthèses.

Ainsi et a travers ce rapport j'ai terminer la série de rapports réservé a l'étude des travaux comptables et la tenue de la comptabilité avec ces différents aspects, tout en espérant avoir plus d'expérience en matière de la tenue et l'examen des comptes a travers les cas et les situations pratiques auxquelles je serais confronté a l'avenir.

Et enfin établir le bilan et les autres tableaux de synthèse, ainsi que la clôture et la réouverture des livres comptable.

Conclusion

Il est très claire maintenant que la détermination du résultat de l'exercice qui traduit fidèlement la situation réelle de l'entreprise, doit procéder aux travaux de fin d'exercice qui représente rappelons-le l'ensemble des travaux comptables et extra comptable, c'est-à-dire faire ajuster la position des comptes actifs et passifs aux données réelles fournies par l'inventaire extra comptable.

Ces travaux consistent donc à dénombrer tous les biens et les dettes de l'entreprise, passer les écritures de régularisation concernant les amortissements, les provisions, charges et produits comptabilisés d'avance..., déterminer les différents résultats, marge brut, valeur ajoutée, résultat d'exploitation... jusqu'au résultat net de l'exercice, les régularisations que nous venons d'étudier, sont nécessaires à la détermination d'un résultat propre et fidèle de l'exercice.

L'étude de ce thème m'a permis de prendre connaissance des détails des travaux de fin d'exercice et l'importance des différentes régularisations qui parviennent à redressées et données plus de crédibilité aux informations comptables figurants sur les documents de synthèses.

Ainsi et a travers ce rapport j'ai terminer la série de rapports réservé a l'étude des travaux comptables et la tenue de la comptabilité avec ces différents aspects, tout en espérant avoir plus d'expérience en matière de la tenue et l'examen des comptes a travers les cas et les situations pratiques auxquelles je serais confronté a l'avenir.

Et enfin établir le bilan et les autres tableaux de synthèse, ainsi que la clôture et la réouverture des livres comptable.