GUIDE DU COMPTABLE

BILAN Comptable

Travaux de clôture

Allal HAMINI
Magister en Gestion spécialisé en Audit et Comptabilité (Doctorat 3éme cycle)
PLD Finances – Ancien Directeur Financier - Commissaire aux comptes

BERTI Editions

Allal HAMINI
Magister en Gestion spécialisé en Audit et Comptabilité (Doctorat 3éme cycle)
PLD Finances – Ancien Directeur Financier – Commissaire aux comptes

SYSTEME COMPTABLE FINANCIER

BILAN COMPTABLE

TRAVAUX DE CLÔTURE

BERTI Editions

Ouvrages du même auteur

1. **Le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable**. 242 pages. OPU Alger. Edité en 1991, 1992,1993 et 2004.
2. **Les Mathématiques financières** - Cours et corrigés des exercices en deux tomes. 390 Pages. OPU Alger. Edité en 1992, 1993 et 2006.
3. **Les salaires, fiscalité parafiscalité et traitements comptables.** 134 pages. OPU Alger. Alger. Edité en 2001.
4. **L' Audit comptable et financier.** 191 pages. BERTI Editions Alger. Edité en 2001.
5. **Gestion Budgétaire et comptabilité prévisionnelle.** 137 pages. BERTI Editions Alger. Edité en 2001

BERTI Editions

Lot. EN NADJAH N°24
16 320 DELY Ibrahim, ALGER
Fax : 021 33 53 65
http://www.berti-editions.com
Email : bertieditions@yahoo.com

SOMMAIRE

Avant propos

La mise en œuvre du système comptable et financier (SCF) dés l'exercice 2010, avec une application rétrospective sur 2009, se fait en référence aux textes légaux et réglementaires et sur les travaux du Conseil National de la Comptabilité, notamment les modalités de première mise en application.

Le présent travail, n'a pas la prétention de l'exhaustivité. Il se veut un simple aide-mémoire qui tente d'organiser les travaux de clôture des comptes sociaux.

La loi 07/11 dispose, notamment à travers son article 19 que les entités doivent mettre en place «une procédure de clôture destinée à figer la chronologie et à garantir l'intangibilité des enregistrements».

A la fin de chaque cycle comptable la clôture des comptes sociaux, mobilise de façon particulière les comptables des entités. Cette mobilisation est d'autant plus remarquable qu'elle intervient dans un contexte de mise en place d'un nouveau système, dans des organisations souvent très perturbées et inefficaces. Il est encore convenu dans nos contrées, que les travaux de clôture des comptes sociaux, sont d'abord la tâche des comptables, dans l'indifférence des autres structures de l'entité.

Le bilan comptable est encore perçu comme le bilan qui n'intéresse en premier lieu que l'administration fiscale.

Le nouveau système comptable financier, est en totale rupture avec cette façon de voir puisqu'il propose que «Les états financiers doivent présenter de manière fidèle la situation financière de l'entité, ses performances et tout changement de sa situation financière, et doivent refléter l'ensemble des opérations et événements découlant des transactions de l'unité et des effets des événements liés à son activité» Article 26 de la loi 07/11.

Cet objectif ne peut être atteint, si la comptabilité se résume à rendre compte en priorité aux «administrations» ignorant ses principaux destinataires que sont les marchés et les investisseurs.

Chapitre I

Schéma global d'organisation de la clôture des comptes sociaux

I ♦ LES PRINCIPES FONDAMENTAUX

La clôture des comptes sociaux d'un exercice est la finalité de la tenue de la comptabilité. Elle est également tributaire d'un programme de travail précis qui vérifie la mise en oeuvre des principes qui fondent le système d'information comptable.

1. Qualité des enregistrements

Article 17 Loi 07/11 «Tout enregistrement comptable précise l'origine, le contenu et l'imputation de chaque donnée, ainsi que la référence de la pièce justificative qui l'appuie».

Article 18 Loi 07/11 «Chaque écriture comptable s'appuie sur une pièce justificative datée, établie sur papier ou sur un support assurant la fiabilité, la conservation et la restitution sur papier de son contenu. Les opérations de même nature, réalisées en même lieu et au cours d'une même période peuvent être récapitulées sur une pièce comptable unique».

Article 19 Loi 07/11 «Une procédure de clôture destinée à figer la chronologie et à garantir l'intangibilité des enregistrements doit être mise en oeuvre».

2. Organisation de la comptabilité

Régularité – sincérité - transparence

Art. 10 Loi 07/11 – «La comptabilité doit satisfaire aux obligations de régularité, de sincérité et de transparence inhérentes à la tenue, au contrôle, à la présentation et à la communication des informations qu'elle traite».

Responsabilité de l'entité

Art. 11 Loi 07/11 «L'entité détermine sous sa responsabilité les procédures nécessaires à la mise en place d'une organisation comptable permettant un contrôle à la fois interne et externe».

Les livres comptables

Article 20 Loi 07/11 «Les entités soumises à la présente loi tiennent des livres comptables qui comprennent un livre journal, un grand livre et un livre d'inventaire, sous réserve des dispositions spécifiques concernant les petites entités. Le livre journal et le grand livre sont subdivisés en autant de journaux auxiliaires et de livres auxiliaires que les besoins de l'entité l'exigent.

Le livre journal enregistre les mouvements affectant les actifs, les passifs, capitaux propres, charges et produits de l'entité. En cas d'utilisation de journaux auxiliaires, le livre journal ne comprend que la centralisation mensuelle des écritures portées sur les journaux auxiliaires (Totaux généraux mensuels de chaque journal auxiliaire).

Le grand livre comprend l'ensemble des comptes mouvementés au cours de la période.

Le livre d'inventaire reprend le bilan et le compte de résultat de l'entité.

Les livres comptables ou les supports qui en tiennent lieu ainsi que les pièces justificatives sont conservés pendant dix (10) ans à compter de la clôture de chaque exercice comptable».

Article 21 Loi 07/11 «Le livre journal et le livre d'inventaire sont cotés et paraphés par le président du tribunal du siège de l'entité».

Art. 22 Loi 07/11- «Les entités soumises à une comptabilité financière simplifiée tiennent des journaux de recettes et de dépenses et doivent conserver les pièces justificatives pendant dix (10) ans à compter de la date de clôture de chaque exercice comptable. Les modalités de tenue des journaux de recettes et de dépenses des entités susvisées sont fixées par voie réglementaire».

Art. 23 Loi 07/11 - Les livres comptables cotés et paraphés sont tenus sans blanc ni altération d'aucune sorte, ni transport en marge.

Art. 24 Loi 07/11 – «La comptabilité est tenue manuellement ou au moyen de systèmes informatiques». Toute comptabilité informatisée doit satisfaire aux exigences de conservation, d'identification, de sécurité, de fiabilité et de restitution des données. Les conditions et modalités de tenue de la comptabilité au moyen de systèmes informatiques sont définies par voie réglementaire.

3. Etablissement du bilan et des inventaires annuellement

- ***Article 10 du Code de commerce***

Toute personne physique ou morale doit «faire tous les ans un inventaire des éléments actifs et passifs de son entreprise et arrêter tous ses comptes en vue d'établir son bilan et le compte de ses résultats. Ce bilan et le compte de résultat sont copiés sur le livre d'inventaire».

- ***Article 10 bis du code de commerce***

«Les comptes et bilans des commerçants, ont pour finalité de retracer, de manière objective, conformément aux techniques réglementaires, l'évolution des éléments du patrimoine de l'entreprise. Les personnes morales commerçantes sont en outre tenues de procéder ou de faire procéder à la vérification et à la certification de leurs comptes et bilans dans les formes légales requises et de procéder sous leurs responsabilités civiles et pénales aux publications prévues par la loi. Seuls les avis publiés régulièrement font foi devant les tribunaux et les administrations publiques».

4. Principe fondamentaux de la clôture des comptes sociaux

- **Principe d'importance relative**

Art. 11 - DE 08-156- «En vertu du principe d'importance relative : les états financiers doivent mettre en évidence toute information significative, pouvant avoir une influence sur le jugement que les utilisateurs de l'information peuvent porter sur l'entité»:

- les montants non significatifs peuvent être regroupés avec des montants correspondant à des éléments de nature ou de fonction similaires ;
- l'image fidèle des états financiers doit traduire la connaissance que les dirigeants ont de la réalité et de l'importance relative des évènements enregistrés ;
- les normes comptables peuvent ne pas s'appliquer aux éléments sans importance significative.

- **Indépendance de l'exercice**

Art. 12 - DE 08-156 – «Le résultat de chaque exercice est indépendant de celui qui le précède et de celui qui le suit. Pour sa détermination, seuls lui sont imputés les opérations et évènements qui lui sont propres».

- **Evénement postérieur à la clôture des l'exercice**

Art. 13 - DE 08-156-«Tout évènement ayant un lien direct et prépondérant avec une situation existant à la date de clôture des comptes d'un exercice et connu entre cette date et celle de l'approbation des comptes dudit exercice, doit être rattaché à l'exercice clos. Si un évènement se produit après la date de clôture de l'exercice et n'affecte pas la situation de l'actif ou du passif de la période précédant l'approbation des comptes, aucun ajustement n'est à effectuer. Cet évènement doit faire l'objet d'une information dans l'annexe aux états financiers s'il est d'une importance telle qu'il pourrait affecter les décisions des utilisateurs des états financiers».

- **Principe de prudence**

Art. 14 -DE 08-156 -«La comptabilité doit satisfaire au principe de prudence impliquant l'appréciation raisonnable des faits dans des conditions d'incertitude afin d'éviter le risque de transfert, sur l'avenir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine ou le résultat de l'entité. Les actifs et les produits ne doivent pas être surévalués, et les passifs et les charges ne doivent pas être sous-évalués. L'application de ce principe de prudence ne doit pas conduire à la création de réserves occultes ou de provisions excessives».

- **Cohérence et comparabilité**

Art. 15 - DE 08-156 – «La cohérence et la comparabilité des informations comptables au cours des périodes successives impliquent une permanence dans l'application des règles et méthodes relatives à l'évaluation des éléments et à la présentation des informations. Toute exception au principe de permanence des méthodes ne peut être justifiée que par la recherche d'une meilleure information ou par un changement de la réglementation».

II ♦ DEMARCHE GLOBALE DE CLOTURE DES COMPTES SOCIAUX

La clôture des comptes sociaux est présumée s'opérer au 31/12 de chaque année, correspondant à l'année civile.

Exercice « N-1 »	Exercice « N » à clôturer	Exercice « N+1 »

Eléments comparatifs de l'exercice « N »

↑ ↑

Régularisations d'inventaire

A partir de la dernière balance de vérification de l'exercice, l'entité effectue une série d'opérations consignées au journal à la suite des écritures courantes de l'exercice écoulé. Le processus suppose différents travaux déclinés comme suit :

LA CLÔTURE DES COMPTES SOCIAUX

Balance avant inventaire
Comptes mouvementés durant l'exercice

↓

Inventaire extra – comptable

- Etat de rapprochement bancaire
- Etat des espèces
- Etat des stocks
- Etats des charges et des produits
- Etat des immobilisations
- Etat des valeurs mobilières de placement
- Etat des amortissements
- Etat des dépréciations
- Etat des provisions

Documents estimatifs et descriptifs de l'inventaire

↓

Ecritures de régularisation

- Du compte banque et du compte caisse
- Des stocks
- Des charges et des produits
- Des immobilisations
- Des valeurs mobilières de placement
- Des amortissements
- Des dépréciations
- Des provisions

Corrections et modifications des comptes d'après l'inventaire extra – comptable

Balance après inventaire Comptes de l'exercice et comptes d'inventaire	**Comptes de résultat** Charges et Produits
Ecritures de regroupement Détermination du résultat	**L'annexe**
Balance d'inventaire **Comptes de bilan seulement** **Comptes de charges et de produits soldés**	**Bilan** Actif - passif

Chapitre II

Travaux d'inventaire relatifs aux immobilisations

Les comptes en relation avec les immobilisations

Les comptes comptables qui traitent des immobilisations peuvent être réunis en mettant en correspondance les comptes de bilan (Les amortissements et les pertes de valeur) et les comptes du compte de résultat (dotations aux amortissements et pertes de valeur).

Cette correspondance et cette logique peuvent être représentées comme suit :

Comptes d'immobilisations	Comptes de Bilan		Comptes de Résultat	
	Amorti	Pertes de valeur	Amorti	Pertes de valeur
20 – Immobilisations Incorporelles	***280***	***290***	***6811***	
			68111	***68112***
203 – Frais de développement immobilisables	2803	2903	681113	681123
204 – Logiciels informatiques	2804	2904	681114	681124
205 – Concessions et droits similaires – Brevets Licences – Marques	2805	2905	681115	681125
207 – Ecart d'équivalence	2807	2907	681117	681127
208 – Autres Immobilisations incorporelles	2088	2908	681118	681128
21 – Immobilisations Corporelles	***281***	***291***	***6812***	
			68121	***68122***
211 – Terrains	-	-	-	-
212 – Agencements et aménagements de terrain	2812	2912	68122	681222
213 – Constructions	2813	2913	68123	681223

215 – Installations Techniques-Matériels et outillages Industriels	2815	2915	68125	681225
218 – Autres Immobilisations Corporelles	2818	2918	68128	681228
22 - Immobilisations en concessions	***282***	***292***	***6821***	
			68211	***68212***
221 - Terrains en concession	-	-	-	
222 – Agencements et aménagements des terrains en concession	2822	2922	68212	68222
223 – Constructions en concession	2823	2923	68213	68223
225 - Installations techniques en concession	2825	2925	68215	68225
228 – Autres Immobilisations corporelles en concession	2828	2928	68218	68228
229 – Droit du concédant	-	-	-	-
23- Immobilisations en cours	-	***293***		***68123***
232 – Immobilisations Corporelles en cours	-	2932	-	681232
237 – Immobilisations Incorporelles en cours	-	2937	-	681237
238 – Avances et acomptes versés sur commandes *d'immobilisations*	-	2938	-	681238

1 - Inventaire physique et inventaire comptable

A la clôture de l'exercice, l'entité est tenue de confronter le contenu de son inventaire comptable avec les inventaires physiques, pour s'assurer de l'existence physique des biens comptabilisés. Ce travail de vérification se fait habituellement au moyen de commissions d'inventaire par le procédé du double comptage (commission A et B, et commission C de vérification).

La réussite de l'inventaire physique dépend dans une grande mesure de la codification systématique des biens en possession de l'entité.

Cette opération d'inventaire peut se faire de façon très aisée par le recours à l'utilisation du système «code à barres» couplé au traitement informatique.

La conclusion des inventaires peut mettre à jour des écarts positifs ou/et négatifs.

2- Les écarts d'inventaires

Ces écarts doivent être résolus de deux manières :

- Soit, une défaillance du système d'information comptable, qui peut être réglée par la mise à jour de la documentation et par la régularisation de la défaillance ;
- Soit par la mise à jour d'écarts irréductibles, dont la prise en charge comptable est conditionnée par un avis des organes de gestion de l'entité.

Un écart négatif est expurgé du bilan, alors qu'un écart positif est pris en charge comptablement.

Solution d'un écart positif (A ajouter)

21X	Immobilisations corporelles	100	
757	Prod. Exceptionnelle gestion courante		100

La valeur peut être estimée en absence de document interne.

Solution d'un écart négatif (A expurger)

281	Amortissements	80	
657	Chges Exceptionnelle Gestion courantes	20	
21X	Immobilisations Cor-por.		100

3 - Les amortissements des immobilisations

- **Immobilisations corporelles**
- **Définitions du Système Comptable Financier**

121-5 – Arrêté du 26/07/2008 «Les immobilisations sont comptabilisées à leurs coûts directement attribuables, incluant l'ensemble des coûts d'acquisition et de mise en place, les taxes payées, et autres charges directes. Les frais généraux, les frais administratifs et les frais de démarrage ne sont pas inclus dans ces coûts.

Le coût d'une immobilisation produite par l'entité pour elle-même inclut le coût des matériaux, la main d'œuvre, et les autres charges de production.

Le coût de démantèlement d'une installation à la fin de sa durée d'utilité ou le coût de rénovation d'un site est à ajouter au coût de production ou d'acquisition de l'immobilisation concernée si ce démantèlement ou cette rénovation constitue une obligation pour l'entité».

121-6 - – Arrêté du 26/07/2008 «Les dépenses ultérieures relatives à des immobilisations corporelles ou incorporelles déjà comptabilisées en immobilisation sont comptabilisées en charge de l'exercice au cours duquel elles sont encourues si elles restaurent le niveau de performance de l'actif.

Si elles augmentent la valeur comptable de ces actifs, c'est-à-dire quand il est probable que des avantages économiques futurs, supérieurs au niveau original de performance, iront à l'entité, elles sont comptabilisées en immobilisations et ajoutées à la valeur comptable de l'actif.

Les améliorations qui aboutissent à une augmentation des avantages futurs sont par exemple : la modification d'une unité de production permettant d'allonger sa durée d'utilité ou d'augmenter sa capacité.

L'amélioration de pièces machine permettant d'obtenir une amélioration substantielle de la qualité de la production ou de la productivité de l'unité, l'adoption de nouveaux processus de production permettant une réduction substantielle des coûts opérationnels antérieurement constatés.

121-7 – Arrêté du 26/07/2008 «L'amortissement correspond à la consommation des avantages économiques liés à un actif corporel ou incorporel et est comptabilisé en charge à moins qu'il ne soit incorporé dans la valeur comptable d'un actif produit par l'entité pour elle-même».

Les principes suivants sont applicables :

- Le montant amortissable est réparti de façon systématique sur la durée d'utilité de l'actif, en tenant compte de la valeur résiduelle probable de cet actif à l'issue de sa période d'utilité pour l'entité et dans la mesure où cette valeur résiduelle peut être déterminée de façon fiable ;
- La valeur résiduelle est le montant net qu'une entité s'attend à obtenir pour un actif à la fin de sa durée d'utilité après déduction des coûts de sortie attendus. Cette valeur est le plus souvent insignifiante, sauf dans le cadre de certaines opérations particulières telles que par exemple les concessions ou les projets à durée déterminée ;
- Le mode d'amortissement d'un actif est le reflet de l'évolution de la consommation par l'entité des avantages économiques de cet actif, mode linéaire, mode dégressif ou mode des unités de production. Si cette évolution ne peut être déterminée de façon fiable, la méthode linéaire est adoptée ;
- L'amortissement linéaire conduit à une charge constante sur la durée d'utilité de l'actif ;
- Le mode dégressif conduit à une charge décroissante sur la durée d'utilité de l'actif ;
- Le mode des unités de production donne lieu à une charge basée sur l'utilisation ou la production de l'actif;
- Le mode progressif qui conduit à une charge croissante sur la durée d'utilité de l'actif.

121 – 8 - Arrêté du 26/07/2008 «Le mode d'amortissement, la durée d'utilité et la valeur résiduelle à l'issue de la durée d'utilité appliquée aux immobilisations corporelles doivent être réexaminés périodiquement en cas de modification du rythme attendu d'avantages économiques découlant de ces actifs, les prévisions et estimations antérieures sont modifiées pour refléter ce changement de rythme. Lorsqu'un tel changement s'avère, il est comptabilisé comme un changement d'estimation comptable et la dotation aux amortissements de l'exercice et des exercices futurs est ajustée».

121 – 9 - Arrêté du 26/07/2008 «Les terrains et les constructions constituent des actifs distincts et sont traités distinctement en comptabilité, même s'ils sont acquis ensemble, les constructions sont des actifs amortissables, alors que les terrains sont généralement des actifs non amortissables».

121 – 10 - Arrêté du 26/07/2008 «Si la valeur recouvrable d'une immobilisation devient inférieure à sa valeur nette comptable après amortissements, celle – ci est ramenée à la valeur recouvrable par la constitution d'une perte de valeur».

Article 141. 3 - Code des Impôts Directs et Taxes Assimilés :

Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant notamment «Les amortissements réellement effectués dans la limite de ceux qui sont généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation prévus par voie réglementaire, et conformément aux dispositions de l'article 174.

Les éléments de faible valeur dont le montant hors taxe n'excède pas 30.000 DA peuvent être constatés comme charge déductible de l'exercice de leur attachement. Les biens acquis à titre gratuit sont inscrits à l'actif pour leur valeur vénale.

Toutefois, la base de calcul des annuités d'amortissement déductibles est limitée pour ce qui est des véhicules de tourisme à une valeur d'acquisition unitaire de 1.000.000 DA. Ce plafond de 1.000.000 DA ne s'applique pas lorsque le véhicule de tourisme constitue l'outil principal de l'activité de l'entreprise.

La base d'amortissement des immobilisations ouvrant droit à déduction de la T.V.A et servant à une activité admise à la T.V.A est calculée sur le prix d'achat ou de revient hors T.V.A. Celle des immobilisations servant à une activité non assujettie à la T.V.A est calculée T.V.A comprise.

L'amortissement des immobilisations est calculé suivant le système linéaire. Toutefois, les contribuables peuvent, dans les conditions fixées par l'article 174 paragraphes 2 et 3, pratiquer l'amortissement dégressif ou l'amortissement progressif.

Dans le cadre de contrat de crédit-bail, l'amortissement est calculé sur une période égale à la durée du contrat de crédit-bail».

4- Amortissement et écritures comptables

A chaque inventaire l'entreprise doit comptabiliser l'amortissement résultant du plan d'amortissement. Au bilan, les amortissements se cumulent d'un exercice à l'autre et viennent en diminution de la valeur brute figurant à l'actif.

L'écriture type est :

681X	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur, actifs non courants	X	
28 XX	Amortissements des immobilisations		X

- **Amortissements – Provisions et SCF**

La loi des Finances Complémentaire pour 2009 a apporté des précisions en matière de règles fiscales et comptables.

Article 5 - Adaptation des règles fiscales en matière de déduction des amortissements et des provisions avec les normes adoptées par le nouveau système comptable et financier.

A titre d'adaptation avec les nouvelles normes comptables, la loi de financ. complémentaire pour 2009 a adopté de nouvelles règles fiscales concernant l. déduction des amortissements et des provisions. En ce qui concerne les amortissements, les aménagements opérés au niveau de l'article 141 du code des impôts directs ont trait au renvoi au texte réglementaire pour la définition des méthodes d'amortissement.

En ce qui concerne les provisions : admission du principe de la déduction des provisions et pertes de valeurs sur compte de stocks et de tiers.

Article 6 - Obligation pour les entreprises d'adopter les définitions édictées par le système comptable et financier, sous réserve de leur conformité avec les règles fiscales.

Afin d'éviter toute ambiguïté lors de la mise en œuvre du nouveau système comptable et financier, la loi de finances complémentaire pour 2009 a institué un principe général rendant obligatoire pour les entreprises, le respect des définitions apportées par le nouveau référentiel comptable.

Cette disposition n'est cependant, applicable qu'en l'absence de dispositions législatives ou règlementaires prévoyant des règles fiscales spécifiques. Dans le cas contraire, ce sont ces dernières règles qui ont la primauté.

5- Amortissement comptable et fiscal

Entre l'amortissement «correspondant à la consommation des avantages économiques liés à un actif corporel ou incorporel» (SCF) et «l'amortissement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation prévus par voie réglementaire, et conformément aux dispositions de l'article 174» (Fiscal) il peut apparaître des impôts différés.

6- Durées réelles d'amortissement, durées fiscales

L'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de son utilisation.

Ce plan est arrêté par l'entreprise qui, en fonction de l'utilisation probable de l'immobilisation, va préciser le rythme de consommation des avantages économiques attendus de cette immobilisation. Cette approche est conforme à IAS 16 § 50.

Il en résulte qu'il faut se référer aux caractéristiques propres de l'entreprise, et à la durée réelle d'utilisation des immobilisations, «durée économique», et non «dans la limite de ceux qui sont généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation prévus par voie réglementaire, et conformément aux dispositions de l'article 174 du CIDTA» ces derniers conduisant à retenir des durées d'amortissement plus courtes que les durées réelles d'utilisation des immobilisations.

Les écarts entre l'amortissement pratiqué selon les normes du SCF et les [illegible]

7- Approche par composants

121 – 4 - Arrêté du 26/07/2008 – «Les composants d'un actif sont traités comme des éléments séparés s'ils ont des durées d'utilité différentes ou procurent des avantages économiques selon un rythme différent».

La pratique des composants permet d'identifier les éléments principaux d'une immobilisation corporelle qui doivent faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers et qui ont des utilisations différentes ou procurent des avantages économiques à l'entreprise selon un rythme différent et nécessitant l'utilisation de taux ou de modes d'amortissement propres.

- **Durée ou rythme d'utilisation différent**

121-6 – Arrêté du 26/07/2008 – «Les dépenses ultérieures relatives à des immobilisations corporelles ou incorporelles .... Si elles augmentent la valeur comptable de ces actifs, c'est-à-dire quand il est probable que des avantages économiques futurs, supérieurs au niveau original de performance, iront à l'entité, elles sont comptabilisées en immobilisations et ajoutées à la valeur comptable de l'actif».

Ces dépenses d'entretien font l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien en application de lois, règlements ou pratiques constantes de l'entreprise.

La décomposition en composants s'effectue au sein du coût initial de l'immobilisation et ne modifie pas le coût global de cette dernière. En revanche, lors du renouvellement de composants pour un montant différent de celui d'origine, la valeur brute globale de l'immobilisation sera modifiée.

La décomposition d'une immobilisation en plusieurs composants entraîne la nécessité d'établir un plan d'amortissement séparé pour chaque composant (en fonction de leur durée réelle d'utilisation).

- **Caractère significatif du composant**

Le composant retenu doit être significatif et conserver ce caractère au moment de son remplacement. Il est possible de fixer des seuils pour l'identification des composants, tant il n'est pas possible de décomposer sans limite. Le caractère significatif du composant peut être déterminé selon les seuils suivants :

- Exclure les composants au dessous du seuil retenu par l'administration fiscale soit 30 000 DA ;
- Fixer un seuil pour les biens meubles (15 % du prix de revient pour la fiscalité PCG français) ;
- Fixer un seuil pour les biens immeubles (1 % du prix de revient pour la fiscalité PCG Français).

Exemple (1)

Valeur d'entrée d'une installation technique dans l'actif 1 600 KDA pour une durée d'utilité de 15 ans. Cette installation fait l'objet d'un arrêt de 01 mois tous les 03 ans pour un entretien lourd. Sur la base d'une estimation technique, le coût de cet entretien est 120 KDA.

La réalisation planifiée d'un entretien important ne nécessite pas un enregistrement comptable isolé dans le bilan de la société. Au sein de l'installation d'une valeur de 1 600 KDA, des éléments collectivement significatifs ont une durée d'utilité plus courte que le reste de l'installation.

L'installation technique doit être décomposée comme suit :

Composant Installation technique : 1 480 KDA

Composant entretien : 120 KDA

Une fois le composant «entretien» totalement amorti il sera remplacé par un nouveau composant «entretien» enregistré à la valeur issue du premier entretien réalisé. Au cours de la période d'utilité de 15 ans de l'installation technique, cinq composants «entretien» se succéderont probablement chacun d'une durée d'utilité de 03 ans.

21XX	Installation Technique 1 600 (-) 120 (Amortis sur 15 ans)	1 480	
21XX	Installation Technique – Entretien (Amortis sur 3 ans)	120	
445X	Taxe TVA récupérable	272	
404	Fournisseurs d'investissements		1 872

Exemple (2)

Une Entité acquiert un équipement industriel complexe pour 50 Millions DA. Elle décide de comptabiliser et d'amortir cet équipement selon la méthode des composants. Cet équipement nécessite tous les 3 ans une maintenance approfondie estimée à 2,5 Millions DA. La valeur résiduelle estimée de l'ensemble est de 10 % de la valeur globale d'acquisition.

La décomposition de l'équipement peut se faire comme suit :

Composants	Taux	Base d'amortissement	Taux linéaire	Base dotation annuelle	Dotation annuelle
Ossature principale	70 %	35 000 000	12 ans	(1) 31 500 00	2 625 000
Système électrique	10 %	5 000 000	8 ans	4 500 000	562 500
Système électronique	10 %	5 000 000	8 ans	4 500 000	562 500
Moteurs et accessoires	5 %	2 500 000	5 ans	2 250 000	450 000
Composant entretien	5 %	2 500 000	3 ans	2 250 000	750 000
Valeur résiduelle	-	(-) 5 000 000	-	-	-
	100 %	45 000 000	-	45 000 000	4 950 000

31 500 000 = 35 000 000 (-) [0,7 x 5 000 000] = 31 500 000

8- Immobilisation corporelle et coût d'entretien

Exemple

Le coût total d'un Four est de 1 500 000 UDA et sa durée d'utilisation est de 50 ans. Le coût actualisé de son démantèlement à l'issue de sa durée d'utilisation est

estimé à 100 000 UDA correspondant au coût de remise en état du site. Le revêtement en brique de ce four doit être changé tous les 10 ans, le coût de cet entretien étant de 300 000 UDA

- Traitement comptable à la date de mise en service
- Traitement comptable à l'issue du premier exercice.

Le coût de l'immobilisation doit comprendre le coût estimé de démantèlement et de rénovation du site, dans la mesure où ce dernier est comptabilisé en tant que provision. Le revêtement en brique, dont la durée d'utilité est inférieure à la durée du restant de l'immobilisation, est enregistré distinctement (300 000 UDA) - Une provision doit être comptabilisée sur la base du montant actualisé du coût estimé de démantèlement et de rénovation du site (100 000 UDA).

A la mise en service

Cptes	Libellés	Débit	Crédit
215	Installations Techniques – Infrastructures (1 100 000 + 100 000)	1 200 000	
215	Installations techniques - Revêtement	300 000	
404	Fournisseurs		1 400 000
158	Provision entretien programmé		100 000

Le coût comptabilisé du haut fourneau pour 1 500 000 UDA est composé de :

Le coût de l'infrastructure et matériels divers du haut fourneau : 1 100 000

Le coût du revêtement : 300 000

Coût de démantèlement et de remise en état du site : 100 000

A l'issue du premier exercice

Les amortissements sont enregistrés sur chaque immobilisation compte tenu de la durée d'utilité propre à chaque immobilisation. Le montant de la provision pour démantèlement est calculé sur la base du coût actualisée à la date de clôture de la dépense estimée (montant de l'actualisation sur l'exercice :3 500 UDA).

Cptes	Libellés	Débit	Crédit
681X	Dotations aux amortissements Installations Techniques (50 ans)	24 000	
681X	Dotations aux amortissements Revêtement (10 ans)	30 000	
281X	Amortissements Immobilisations Corporelles		54 000
668X	Ajustement provision pour charges de démantèlement (Charges financières)	3 500	
158X	Ajustement provision pour remise en état du site		3 500
L'augmentation de la provision due à l'écoulement du temps est comptabilisée en charges financières			

9 -Valeur résiduelle

121 – 7 – Arrêté du 26/07/2008 «.... La valeur résiduelle est le montant net qu'une entité s'attend à obtenir pour un actif à la fin de sa durée d'utilité après déduction des coûts de sortie attendus. Cette valeur est le plus souvent insignifiante, sauf dans le cadre de certaines opérations particulières telles que par exemple les concessions ou les projets à durée déterminée».

La valeur résiduelle peut être définie comme «le montant net des coûts de sortie attendus qu'une entité obtiendrait de la cession de l'actif sur le marché à la fin de son utilisation» Cette définition est conforme à IAS 16. La prise en compte, dans la base amortissable, de la valeur résiduelle, déconnecte le calcul de l'annuité d'amortissement comptable des règles fiscales qui ne reconnaissent pas la valeur résiduelle.

En conséquence, à la clôture de l'exercice, la somme des amortissements comptabilisés peut se trouver inférieure au montant cumulé des amortissements linéaires calculés sans réfaction de la valeur résiduelle. Pour ne pas perdre le droit de déduire les amortissements différés, le complément peut donner lieu, dans les comptes individuels, à comptabilisation en amortissements dérogatoires.

10- Dépréciation

La dépréciation d'une immobilisation est la constatation que sa valeur actuelle est demeurée inférieure à sa valeur nette comptable.

121 – 10 – Arrêté du 26/07/2008 «Si la valeur recouvrable d'une immobilisation devient inférieure à sa valeur nette comptable après amortissements, celle-ci est ramenée à la valeur recouvrable par la constatation d'une perte de valeur».

112.5 - Arrêté du 26/07/2008 «Une entité apprécie à chaque date de clôture s'il existe un quelconque indice montrant qu'un actif a pu perdre de la valeur. S'il existe un tel indice, l'entité estime la valeur recouvrable de l'actif».

112-6 - Arrêté du 26/07/2008 «La valeur recouvrable d'un actif est évaluée à la valeur la plus élevée entre son prix de vente net et sa valeur d'utilité :

a) Le prix de vente net d'un actif est le montant qui peut être obtenu de la vente d'un actif lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre les parties bien informées et consentantes, diminué des coûts de sortie» ;

b) La valeur d'utilité d'un actif est la valeur actualisée de l'estimation des flux de trésorerie futurs attendus de l'utilisation continue de l'actif et de sa cession à la fin de sa durée d'utilité ;

c) Dans les cas ou il n'est pas possible de déterminer le prix de vente net d'un actif, sa valeur recouvrable sera considérée comme égale à sa valeur d'utilité» ;

d) Dans les cas où un actif ne génère pas directement de flux de trésorerie, sa valeur recouvrable est déterminée pour l'unité génératrice de trésorerie à laquelle il appartient ;

e) Une unité génératrice de trésorerie (UGT) est le plus petit groupe identifiable d'actifs qui génère des entrées de trésorerie largement indépendante des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupe d'actifs ;

f) Des estimations, des moyennes et des calculs simplifiés peuvent fournir une approximation raisonnable des calculs détaillés nécessaires pour déterminer la valeur d'utilité ou le prix de vente net d'un actif tel que prévu dans le présent point».

112-7 - Arrêté du 26/07/2008 «Lorsque la valeur recouvrable d'un actif est inférieure à sa valeur comptable nette d'amortissement, cette dernière doit être ramenée à sa valeur recouvrable. Le montant de l'excédent de la valeur comptable sur la valeur recouvrable constitue une perte de valeur».

112-8- Arrêté du 26/07/2008 «La perte de valeur d'un actif est constatée par la diminution dudit actif et par la comptabilisation d'une charge».

112-9 - Arrêté du 26/07/2008 «A chaque arrêté des comptes, l'entité apprécie s'il existe un indice montrant qu'une perte de valeur comptabilisée pour un actif au cours d'exercices antérieurs n'existe plus ou a diminué. Si un tel indice existe, l'entité estime la valeur recouvrable de l'actif».

112 – 10 - Arrêté du 26/07/2008 «La perte de valeur constatée sur un actif au cours d'exercices antérieurs est reprise en produit dans le compte de résultat lorsque la valeur recouvrable de cet actif redevient supérieure à sa valeur comptable. La valeur comptable de l'actif est alors augmentée à hauteur de sa valeur recouvrable, sans toutefois pouvoir dépasser la valeur comptable nette qui aurait été déterminée, si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour cet actif au cours des exercices antérieurs».

112-11 – Arrêté du 26/07/2008 «Après sa comptabilisation initiale en tant qu'actif, et sous réserve des dispositions prévues aux points 121-10 à 121-27 concernant les réévaluations, une immobilisation corporelle ou incorporelle est comptabilisée à son coût diminué du cumul d'amortissements et du cumul des pertes de valeurs».

L'administration fiscale considère que la dépréciation d'une immobilisation amortissable est normalement prise en compte avec l'amortissement. En cas de dépréciation effective et définitive due à des circonstances exceptionnelles, elle admet la comptabilisation d'un amortissement exceptionnel, en plus de l'amortissement normal.

Elle est opposée à ce que la base amortissable soit modifiée de manière prospective suite à la constatation ou à la reprise des dépréciations.

Actuellement, l'administration fiscale n'admet la constitution d'une provision que dans de rares cas.

Immobilisations incorporelles - Acquisition

Cptes	Libellés	Débit	Crédit
204	Logiciel informatique	50 000	
44562	Etat TVA (17 %)	8 500	
404	Fournisseur d'immobilisation		58 500
	Acquisition		
404	Fournisseur d'immobilisation	58 500	
512	Banque		58 500
	Règlement		

Cession

Cptes	Libellés	Débit	Crédit
281	Solde des amortissements du logiciel	10 000	
652	Moins-value sur sortie d'actif immobilisé non financier	40 000	
204	Sortie du logiciel		50 000
	Déclassement du logiciel informatique		

Amortissement

Cptes	Libellés	Débit	Crédit
681X	Dotations aux amortissements actifs non courants	X	
280	Amortissement des immobilisations incorporelles		X
	Déclassement du logiciel informatique		

121-13. Arrêté du 26/07/2008 «La durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle est présumée ne pas dépasser 20 ans. Dans le cas d'un amortissement sur une durée plus longue ou d'une absence d'amortissement, des informations spécifiques sont fournies dans l'annexe aux états financiers».

121-14 Arrêté du 26/07/2008 «Des dépenses de développement ou des dépenses résultant de la phase de développement d'un projet interne constituent une immobilisation incorporelle uniquement si :

- ces dépenses se rapportent à des opérations spécifiques à venir ayant de sérieuses chances de rentabilité globale ;
- l'entité a l'intention et la capacité technique, financière et autre d'achever les opérations liées à ces dépenses de développement et de les utiliser ou de les vendre ;
- ces dépenses peuvent être évaluées de façon fiable».

121.15. Arrêté du 26/07/2008 «Des dépenses de recherche ou des dépenses résultant de la phase de recherche d'un projet interne constituent des charges à comptabiliser lorsqu'elles sont encourues. Elles ne peuvent être immobilisées».

Selon la norme IAS 38, le montant amortissable d'une immobilisation incorporelle dont la durée de vie est déterminable doit être réparti de façon systématique sur sa durée d'utilité.

Si le contrôle des avantages futurs d'une immobilisation incorporelle est exercé grâce à des droits accordés pour une période déterminée, la durée d'utilité de l'immobilisation incorporelle ne doit pas excéder la durée des droits sauf si ces droits sont renouvelables et si leur renouvellement est quasi certain. Une immobilisation incorporelle ayant une durée d'utilité finie est amortie.

Celle ayant une durée indéterminée n'est pas amortissable et doit faire l'objet d'un test de dépréciation annuel – IAS 38 §88.

La définition des immobilisations incorporelles à durée de vie définie (amortissables) ou indéfinie (test annuel de dépréciation) ne correspond pas aux critères de l'administration fiscale relatifs à l'amortissement et la dépréciation des immobilisations incorporelles. En effet, les immobilisations incorporelles qui ne se dépré-

cient pas du fait du temps ne peuvent pas donner lieu à un amortissement et leur dépréciation ne peut être constatée que par voie de provision.

Pour les fonds de commerce notamment, la dépréciation doit être à la fois effective (baisse anormale du chiffre d'affaires) et affecter l'ensemble du fonds.

11- Réévaluation des immobilisations

121-20. Arrêté du 26/07/2008 «Selon le traitement de référence prévu au point 121-5, une immobilisation corporelle après sa comptabilisation initiale en tant qu'actif est comptabilisée à son coût diminué du cumul d'amortissement et du cumul des pertes de valeur. Cependant, une entité est autorisée à comptabiliser sur la base de leur montant réévalué les immobilisations corporelles appartenant à une ou plusieurs catégories d'immobilisations qu'elle aura préalablement définies».

121-21. Arrêté du 26/07/2008 «Dans le cadre de cet autre traitement autorisé, chaque immobilisation concernée, après sa comptabilisation initiale en tant qu'actif, est comptabilisée à son montant réévalué, c'est-à-dire à sa juste valeur à la date de réévaluation, diminué du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul des pertes de valeur ultérieures. Les réévaluations sont effectuées avec une régularité suffisante pour que la valeur comptable des immobilisations concernées ne diffère pas de façon significative de celle qui aurait été déterminée en utilisant la juste valeur à la date de clôture.

La juste valeur des terrains et constructions est habituellement leur valeur de marché. Cette valeur est déterminée sur la base d'une estimation effectuée par des évaluateurs professionnels qualifiés. La juste valeur des installations de production est également leur valeur de marché.

En l'absence d'indications sur leur valeur de marché (installation spécialisée), elles sont évaluées à leur coût de remplacement net d'amortissement. Après réévaluation, les montants amortissables sont déterminés sur la base des montants réévalués».

121-22. Arrêté du 26/07/2008 «Lorsqu'une immobilisation corporelle est réévaluée par application d'un indice déterminé par rapport à son coût de remplacement net d'amortissement ou par référence à la valeur du marché, le cumul des amortissements à la date de réévaluation est ajusté proportionnellement à la valeur brute comptable de l'actif, de sorte que la valeur comptable de cet actif à l'issue de la réévaluation soit égale au montant réévalué».

121-23. Arrêté du 26/07/2008 «Lorsque la valeur comptable d'un actif augmente à la suite d'une réévaluation, l'augmentation est créditée directement en capitaux propres sous le libellé écart de réévaluation. Toutefois une réévaluation positive est comptabilisée en produit dans la mesure où elle compense une réévaluation négative du même actif, antérieurement comptabilisée en charge».

121-24. Arrêté du 26/07/2008 «Lorsque la réévaluation d'un actif fait apparaître une perte de valeur (réévaluation négative), cette perte de valeur est imputée en priorité sur l'écart de réévaluation antérieurement comptabilisé en capitaux propres au titre de ce même actif. Le solde éventuel (écart de réévaluation net négatif) est

constaté en charge».

121-25. Arrêté du 26/07/2008 «Toute perte de valeur d'un actif réévalué est traitée comme une réévaluation négative et vient donc en diminution de la réserve de réévaluation à concurrence de cette dernière».

121-26. Arrêté du 26/07/2008 «Toute reprise de perte de valeur d'un actif réévalué est enregistrée comme une réévaluation lorsque la constatation de la perte de valeur a été antérieurement enregistrée comme une réévaluation négative».

121-27. Arrêté du 26/07/2008 «Une immobilisation incorporelle ayant fait l'objet d'une comptabilisation initiale sur la base de son coût peut également être comptabilisée postérieurement à sa comptabilisation initiale sur la base de son montant réévalué, aux mêmes conditions que les immobilisations corporelles. Cependant, ce traitement n'est autorisé que si la juste valeur de l'immobilisation incorporelle peut être déterminée par référence à un marché actif».

Exemple:

Composants	Au 31/12/N	Valeur Réévaluée	Ecart de Réévaluation
Terrain	300 000	330 000	30 000
Bâtiment	450 000	495 000	45 000
Amortissement	(22 500)	(24 750)	(2 250)

Journal comptable

Cptes	Libellés	Débit	Crédit
681	Dotations aux Amortissements exercice N	22 500	
281	Amortissement Bâtiments exercice N		22 500
Dotations aux amortissements en N			
211	Réévaluation Terrain	30 000	
213	Réévaluation Bâtiment	45 000	
281	Réévaluation Amortissements Bâtiments		2 250
105	Ecart de réévaluation		72 750
Comptabilisation réévaluation à travers un indice			

12- Décomptabilisation d'une immobilisation

- Actif hors d'usage - Profits et Pertes

Un actif est décomptabilisé soit lors de sa sortie par cession ou par mise au rebut, soit lorsque aucun avantage économique ne peut plus être attendu de son utilisation.

121.11 - (Arrêté 26/07/2008 - MF) - Actif hors d'usage – aucun avantage économique attendu

«Une immobilisation corporelle ou incorporelle est éliminée du bilan lors de sa sortie de l'entité ou lorsque l'actif est hors d'usage de façon per-

manente et que l'entité n'attend plus aucun avantage économique futur ni de son utilisation ni de sa sortie ultérieure».

121.12 - (Arrêté 26/07/2008 - MF) Profits et pertes suite à la décomptabilisation d'un actif

«Les profits et les pertes provenant de la mise hors service ou de la sortie d'une immobilisation corporelle ou incorporelle sont déterminés par différence entre les produits de sortie nets estimés et la valeur comptable et sont comptabilisés en produits ou en charges opérationnelles dans le compte de résultat. Les mêmes règles sont applicables dans le cadre d'un abandon d'activités par l'entité».

Cession avec plus-value : Valeur d'acquisition 807 000 - Amortissements 227 000 - Cédé à 680 000 DA

Cptes	Libellés	Débit	Crédit
462	Créances sur cession d'Immobilisation	680 000	
281	Amortissements	227 000	
215	Installations Techniques		807 000
752	Plus-value sur sortie d'actif immobilisé non financier		100 000

Cession avec moins-value : Valeur d'acquisition 807 000 - Amortissements 227 000 - Cédé à 500 000 DA

Cptes	Libellés	Débit	Crédit
462	Créances sur cession d'Immobilisation	500 000	
281	Amortissements	227 000	
652	Moins-value sur sortie d'actif immobilisé non financier	80 000	
215	Installations Techniques		807 000

Réformé sans aucune valeur résiduelle récupérable

Cptes	Libellés	Débit	Crédit
281	Amortissements	227 000	
652	Moins-value sur sortie d'actif immobilisé non financier	580 000	
215	Installations Techniques		807 000

13- Immobilisation acquise au moyen d'une subvention d'investissement (Compte 131)

124-1. Les subventions publiques correspondent à des transferts de ressources publiques destinés à compenser des coûts supportés ou à supporter par le bénéficiaire de la subvention du fait qu'il s'est conformé ou qu'il se conformera à certaines conditions liées à ses activités.

124-2. Les subventions sont comptabilisées en produits dans le compte de résultat sur un ou plusieurs exercices au même rythme que les coûts auxquels elles sont

rattachées et qu'elles sont censées compenser. Pour les immobilisations amortissables, le coût correspond à l'amortissement.

Ainsi les subventions liées à des actifs amortissables sont comptabilisées en produits dans les proportions de l'amortissement comptabilisé. Dans la présentation du bilan, les subventions liées à des actifs constituent des produits différés.

124-3. Une subvention destinée à couvrir des charges et pertes déjà encourues ou correspondant à un soutien financier immédiat à l'entité sans rattachement à des coûts futurs est comptabilisée en produits à la date à laquelle elle est acquise.

124-4. La reprise d'une subvention finançant une immobilisation non amortissable est étalée sur la durée pendant laquelle l'immobilisation est inaliénable. A défaut de clause d'inaliénabilité, la subvention est reprise en résultat sur dix (10) ans selon un mode linéaire.

124-5. Les subventions publiques, y compris les subventions non-monétaires évaluées à leur juste valeur ne sont comptabilisées en compte de résultat ou en actif que lorsqu'il existe une assurance raisonnable :

- que l'entité se conforme aux conditions attachées aux subventions ;
- et que les subventions seront reçues.

124-6. Dans le cas exceptionnel où l'entité est amenée à rembourser une subvention, ce remboursement est comptabilisé en tant que changement d'estimation comptable :

* le remboursement est en premier lieu imputé à tout produit différé non amorti lié à la subvention ; l'excédent est comptabilisé en charges.

Art. 144 – CIDTA (LF 2012)

«Les subventions d'équipement accordées aux entreprises par l'Etat ou les collectivités territoriales ne sont pas comprises dans les résultats de l'exercice en cours à la date de leur versement. Elles sont rapportées, par fractions égales, aux bénéfices imposables de chacun des cinq (05) exercices suivants. Toutefois, les subventions destinées à acquérir des équipements amortissables sur une durée supérieure à cinq (05) ans sont rapportées dans les conditions définies ci-dessus aux exercices afférents à la période d'amortissement.

En cas de cession des immobilisations acquises par lesdites subventions, la fraction de la subvention non encore rapportée aux bases de l'impôt est retranchée de la valeur comptable de ces immobilisations pour la détermination de la plus-value imposable ou de la moins-value. Les subventions d'exploitation et d'équilibre encaissées font partie du résultat net de l'exercice de leur encaissement».

Exemple - Le 01/10/N (décision du Trésor) une Entité obtient une subvention Publique de 1 000 000 DA pour acquérir un actif amortissable dont le coût est estimé à 1 500 000 DA. Ce matériel, acquis le 01/10/N est amorti en linéaire sur 5 ans. La subvention est versée le 30/11/N.

Subvention rapportée aux résultats au même rythme que les amortissements :

Années	Dotations aux amortissements	Subvention rapportée	Incidence sur le résultat
N	1 500 000 x 20 % x 3/12 = 75 000	1 000 000 x 20 % x 3/12 = 50 000	(25 000)
N+1	1 500 000 x 20 % = 300 000	1 000 000 x 20 % = 200 000	(100 000)
N+2	1 500 000 x 20 % = 300 000	1 000 000 x 20 % = 200 000	(100 000)
N+3	1 500 000 x 20 % = 300 000	1 000 000 x 20 % = 200 000	(100 000)
N+4	1 500 000 x 20 % = 300 000	1 000 000 x 20 % = 200 000	(100 000)
N+5	1 500 000 x 20 % x 9/12 = 225 000	1 000 000 x 20 % x 9/12 = 150 000	(75 000)

- **A la réception de l'Equipement**

Cptes	Libellés	Débit	Crédit
681	Dotations aux Amortissements	75 000	
281	Amortissement des Immobilisations		75 000
131	Subvention d'équipement	50 000	
754	Quote-part de subvention d'investissement viré au résultat de l'exercice		50 000

Au 01/10/N			
Cptes	Libellés	Débit	Crédit
441	Etat – Subvention à recevoir	1 000 000	
131	Subvention d'équipement		1 000 000
215	Installations Techniques	1 500 000	
512	Banque compte courant		1 500 000
30/11/N			
512	Banque compte courant	1 000 000	
441	Subvention d'équipement		1 000 000

Chapitre III

Procédure d'inventaire physique des immobilisations corporelles.

1- Dispositions légales et réglementaires

Code de commerce

L'article 10 du code de commerce stipule que, toute personne physique ou morale, ayant la qualité de commerçant «doit faire tous les ans un inventaire des éléments actifs et passifs de son entreprise et arrêter ses comptes en vue d'établir son bilan et le compte de ses résultats. Ce bilan et le compte de résultat son copiés sur le livre d'inventaire».

Loi 07/11 du 25/11/2007 portant système comptable financier (SCF)

Article 14 «Les actifs et passifs des entités soumises à la présente loi doivent faire l'objet, au moins une fois par an, d'inventaire en quantité et en valeur sur la base d'examen physique et de recensement de documents justificatifs. Ces actifs et passifs doivent refléter la situation réelle de ces actifs et passifs».

Arrêté du Ministère des finances du 21 Juillet 1987 fixant le modèle type du registre d'inventaire des biens mobiliers.

2 - Préalable à l'inventaire physique.

Le recensement de l'ensemble des immobilisations corporelles de l'entité ne peut s'exécuter sans un minimum de préalables à avoir :

Organisation – structure affectataire

Affecter à l' organisation de l'entité qui confère à chaque (ou un ensemble) d'immobilisations corporelles une structure chargée de sa (leur) gestion.

- A titre d'exemple :

  - Les équipements de production sont organisés en ateliers et chaque atelier est coiffé par un responsable chargé de faire tourner les machines qui composent l'atelier,
  - Les chantiers dans les entités de réalisations sont chapeautés en règle générale par des chefs de chantier, chargés de faire fonctionner les matériels mis à la disposition du chantier,
  - Les carrières sont dotées d'équipements d'exploitation, et chaque carrière est chapeautée par un responsable chargé d'exploiter les équipements mis à sa disposition,

- Le parc roulant (Véhicules légers – lourds – engins..) est géré par un responsable chargé de faire tourner ces matériels,
- Le patrimoine foncier et immobilier de l'entité est également mis sous la conduite d'un responsable,
- Les matériels et mobiliers de bureau sont gérés dans leur globalité par les services des moyens généraux au moyen de fiches particulières collées derrière les portes des bureaux,
- Etc.

Ainsi, l'organisation de l'entité, met sous une double responsabilité les immobilisations dont elle dispose à savoir :

- La structure gestionnaire,
- Les utilisateurs.

La structure affectataire et gestionnaire

Elle doit tenir de façon régulière un état des immobilisations mises sous sa responsabilité, en restant en éveil permanent pour noter toute modification affectant ces immobilisations (Entrées – Sorties).

Le rôle de la structure affectataire dans la prise d'inventaire de fin d'exercice est primordial, avec une double responsabilité à savoir :

- Justifier l'existence des immobilisations affectées.
- S'expliquer sur les écarts éventuels.

Pour responsabiliser les structures gestionnaires des immobilisations, ou tout affectataire d'une immobilisation, il y a lieu de :

- Affecter par un document interne les immobilisations à la structure gestionnaire ou à l'affectataire, qui, une fois la reconnaissance faite, doit apposer sa signature sur les documents faisant la liste des biens mis sous sa responsabilité.
- Associer la structure gestionnaire dans toutes les décisions concernant les mouvements pouvant affecter son inventaire initial, de sorte que la structure puisse actualiser ses inventaires et répondre des écarts éventuels.

Codification

L'entité doit disposer d'une codification appropriée de ses immobilisations pour en faciliter la reconnaissance.

Il existe diverses façons de codifier les immobilisations et certainement la meilleure consiste à s'équiper en système «code barres» adapté pour chaque catégorie d'immobilisation.

La codification permet de mettre en face du compte comptable d'imputation, non pas une marque, ou une spécificité de l'immobilisation mais seulement un code.

Le code jouant le rôle d'un compte de tiers, permet à la fiche comptable de correspondre au bien physique.

La codification doit au moins refléter :

- La nature ;
- La localisation - Affectation (Atelier – chantiers – Directions) ;
- Le numéro d'ordre.

Liste des immobilisations et des structures chargées de leur gestion

Le fichier comptable qui sert de base à la collation, doit être classé par structures affectataires des biens immobilisés. Ce sera l'occasion de compléter ce fichier par une codification de localisation ou d'affectation.

Fichier comptable des immobilisations

Les fiches comptables des immobilisations (fichier des immobilisations) une fois éditées doivent être complétées pour faciliter la reconnaissance et la recherche physique des immobilisations.

En général, le fichier des immobilisations tenu par la comptabilité comporte les données suivantes :

- Le compte comptable,
- La nature du bien,
- Le nom du fournisseur,
- Les références de la facture d'acquisition,
- La date d'acquisition et / ou de mise en service,
- Les montants TTC et HT,
- Les frais d'installation,
- La localisation du bien dans l'entité,
- Le taux d'amortissement et les dotations pratiquées,
- Les montants réévalués.

3 - Inventaire physique – Confirmation ou infirmation des données de la comptabilité

L'objectif de l'inventaire physique, annuellement réalisé est de :

- Confirmer les données de la comptabilité ;
- Corriger éventuellement des données comptables par suite d'écarts constatés ;
- Révéler l'état (qualité) de l'immobilisation (Hors d'usage – détériorations -- etc).

Et en fin de compte de concilier les données comptables et physiques (exhaustivité – mise à jour du fichier comptable).

4 – Organisation de la prise d'inventaire

L'opération prise d'inventaire se déroule sous la conduite de deux structures AD-HOC, installées spécialement pour l'occasion :

- Comité de pilotage ;
- Comité de synthèse du recensement et de traitement des écarts ;
- Les équipes de recensement.

Composition du comité de pilotage

Ce comité est composé :

- Du directeur général de la société ;
- Du directeur financier de l'entité ;
- Des chefs des Structures utilisatrices des immobilisations.

Ce comité est chargé de :

- Fixer les dates de début et de fin de l'opération ;
- Gérer les objectifs et le calendrier (planning) des opérations d'inventaire ;
- Editer le fichier comptable des immobilisations par structure affectataire ;
- Les responsables des structures affectataires, mis devant le fichier comptable, auront éventuellement à mettre à jour les fiches comptables en ce qui concerne les données permettant de reconnaitre les immobilisations mises à leur disposition ;
- Contrôler l'avancement des travaux ;
- Statuer sur les problèmes rencontrés ;
- Mettre en place les équipes de recensement et leur désigner leur affectation ;
- Désigner l'équipe de traitement des écarts.

Comité de synthèse du recensement et de traitement des écarts

Désigné par le comité de pilotage ce comité a pour mission de collecter les fiches de recensement, centraliser les données de l'inventaire, réaliser les rapprochements contradictoires, dégager les écarts et assurer leur traitement adéquat.

Ce comité est composé :

- Des responsables des structures utilisatrices des biens à recenser ;
- Des agents de la Direction Financière ;
- Des agents de recensement.

Sa mission consiste à :

- Affecter aux équipes de recensement les sites et la catégorie de biens ;
- Collecter les fiches de recensement ;
- Vérifier que les fiches de recensement sont remplies ;
- Procéder à la saisie sur support informatique des fiches de recensement ;
- Identifier par un moyen visible la saisie faite sur chaque fiche ;
- Classer après traitement et contrôle les fiches de recensement par structure dans l'ordre séquentiel des fiches d'inventaire ;

- Etablir le listing des immobilisations recensées ;
- Procéder au rapprochement de l'inventaire comptable et physique ;
- Dégager les écarts éventuels ;
- Rechercher l'explication des écarts.

Les équipes de recensement par catégorie d'immobilisation

Composition

Chaque équipe est composée de deux agents (binôme) de la société qui connaissent les sites de l'entité et qui disposent d'une formation leur permettant de renseigner une fiche de recensement.

Les équipes de recensement sont assistés au besoin par un technicien de l'entité connaissant les matériels et leur localisation.

Rôle des agents de recensement :

- Identifier les sites d'inventaire et repérer tous les équipements à recenser ;
- Recenser tous les équipements existants après s'être assuré de la désignation appropriée de chaque matériel ;
- Relever toutes les indications utiles et références techniques figurant sur le matériel ;
- Recenser soigneusement et de manière complète les fiches par item ;
- Porter une marque sur le bien inventorié (n° de la fiche de recensement) ;
- Recenser de façon complète et sans oubli tous les biens du site à recenser.

5 – Mise à jour des écarts

La confrontation finale du ficher comptable traité et du recensement physique, peut mettre à jour des écarts positifs (fichier comptable inférieur au recensement physique) ou négatifs (fichier comptable supérieur au recensement physique) qui devront faire l'objet d'un procès verbal de «constat d'écart».

6 – Traitement des écarts

Ecarts négatifs

- Reconfirmer l'opération de recensement par les commissions d'inventaire,
- Reconfirmer les données de la comptabilité par toute information susceptible de corriger les fichiers comptables :
  - Site oublié par le recensement physique.
  - Ventes aux enchères non comptabilisées.
  - Matériels en location à l'extérieur de l'entité.
  - Etc.

Ecarts positifs

- Reconfirmer l'opération de recensement par les commissions d'inventaire,
- Corriger les données de la comptabilité par toute information susceptible de corriger le fichier comptable :

- Achat non comptabilisé (dossier non parvenu à la comptabilité).
- Matériels n'appartenant pas à l'entité et ajouté sur les fichiers lors du recensement.
- Etc.

Les écarts identifiés et corrigés doivent figurer dans un procès-verbal du comité de pilotage et de suivi et entrainer la correction de l'une des deux références : le fichier comptable ou le recensement physique.

Les écarts irréductibles et définitifs

Le comité de pilotage et de suivi, doit constater par un procès-verbal définitif ces écarts qui seront soumis au conseil d'administration pour délibération.

7 - Les immobilisations en cours

Les immobilisations en cours ne sont pas amortissables, ce sont des immobilisations non encore achevées à la fin de chaque exercice. Ils doivent faire l'objet d'un inventaire en fin d'exercice, pour confirmer le contenu des comptes comptables.

Deux types d'immobilisations en cours se rencontrent dans les entités

- Immobilisations qui résultent de travaux de plus ou moins longue durée confiés à des tiers,
- Immobilisations en cours créées par les moyens propres de la société.

Leur inventaire s'opère en deux phases :

Inventaire physique

Il s'agit de comparer le taux d'avancement par rapport au produit fini. Cette opération nécessite le travail de techniciens connaissant le produit. Dans les entreprises de réalisation, cet avancement des travaux par rapport au contrat de base, est déterminé par des architectes.

Inventaire en valeur

Les produits et travaux en cours sont valorisés au coût de production. L'avancement physique doit être traduit en valeur, en proportion du coût final.

8 – Pertes de valeur sur immobilisations

En dehors des amortissements constatés annuellement, les immobilisations peuvent faire l'objet de pertes de valeur.

SCF - 121 – 11 «Si la valeur recouvrable d'une immobilisation devient inférieure à sa valeur nette comptable, après amortissements, cette-ci est ramenée à la valeur recouvrable par la constatation d'une perte de valeur».

9 - Organigramme de la prise d'inventaire des immobilisations corporelles

Comité de pilotage

Directeur général

Directeur financier

Responsables des structures utilisatrices des immobilisations

Missions

Gérer l'opération des inventaires physiques dans sa globalité :

- Planning ;
- Désignation des membres de comité de synthèse ;
- Editer le fichier comptable des immobilisations ;
- Contrôle et validation.

Comité de synthèse du recensement et de traitement des écarts.

Des responsables des structures utilisatrices des biens à recenser,

Des agents de la Direction Financière,

Des agents de recensement.

Missions

Rassembler les fiches de recensement et traiter leur contenu

Confronter les fiches d'investissements et les fiches de recensement

Synthèse de cette confrontation

Les équipes de recensement

Elles sont désignées par binôme et par catégorie de biens et par site

Missions

Renseigner les fiches de recensement

10- Fiche de recensement

Fiche de recensement	N° 00000

N° Code	N° compte comptable (1)

Localisation (2)	
Lieu - Adresse	
Site	
Chantier	

Description détaillée du matériel (3)	
Désignation	
Marque	Type
Modèle	N° de série
N° Matricule	
Autres indications	

Etat du matériel (4)		
Bon	Moyen	Mauvais état

Visa et Contrôle (5)	
Recensement effectué par	Contrôlé par
Nom et prénom	Nom et prénom
Date	Date
Visa	Visa

11 – Explications de la fiche de recensement

Cadre 1 – Codification du matériel

- Dans cet espace il s'agit de noter avec précision les codes portés sur le matériel.

Cadre 2 – Localisation

- Pour les sites permanents il faut noter l'adresse régulière,
- Pour les chantiers et les sites provisoires il s'agit de noter la dénomination donnée au chantier,

Cadre 3 - Description détaillée du matériel

Dans ce cadre il est question de recueillir le maximum d'indications et de renseignements, sur la nature, les références et les caractéristiques techniques du matériel.

La désignation : c'est l'appellation utilisée pour désigner le matériel,

La marque : C'est le label du fabricant, c'est en général le nom du fabricant, qui ne correspond pas forcément au nom du fournisseur,

Le type : Le type est une spécification donnée par le fabricant pour différencier les produits de même nature, mais dont les caractéristiques sont différentes. A ne pas confondre avec le code produit figurant sur la facture, ni le numéro de série,

Le modèle : Le modèle est équivalent du type, certains fabricants utilisent ce vocable pour différencier les produits de caractéristiques différentes,

Le numéro de série : Il s'agit d'un indicateur important apposé sur la matériel par le fabricant, permettant de distinguer entre des produits de même nature et ayant des caractéristiques en tous points identiques,

Le numéro d'immatriculation : Propres aux matériels roulants. Il est attribué par l'autorité publique,

Autres : Inscrire dans cette case toutes autres informations utiles.

Cadre 4 – Etat du matériel

Bon : Matériel en marche, même s'il n'est pas utilisé (appréciation des services techniques).

Moyen : selon la date d'acquisition – et l'état global - En panne et en voie de réparation (Appréciation des services techniques).

Mauvais état : Totalement hors d'usage (Appréciation des services techniques).

Cadre 5 – Contrôle : Toute fiche non identifiée et visée doit être corrigée.

Chapitre IV
Travaux d'inventaires relatifs aux stocks

1 - Définitions et évaluation à l'entrée

123.1 - Arrêté du 26/07/2008 – fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes.

Les stocks correspondent à des actifs :

- détenus par l'entité et destinés à être vendus dans le cadre de l'exploitation courante,
- En cours de production en vue d'une telle vente, correspondant à des matières premières ou fournitures devant être consommées au cours du processus de production ou de prestation de services,
- dans le cadre d'une opération de prestation de service, les stocks correspondent au coût des services pour lesquels l'entité n'a pas encore comptabilisé les produits correspondants.

Le classement d'un actif en stock (actifs courants) ou en immobilisation (actifs non courants) s'effectue non pas sur la base de la nature de l'actif mais en fonction de sa destination ou de son usage dans le cadre de l'activité de l'entité.

123.2 - Arrêté du 26/07/2008 – fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes :

Le coût des stocks comprend tous les coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent :

- Coûts d'acquisition (achats, matières consommables, frais liés aux achats.) ;
- Coûts de transformation (frais de personnel et, autres charges variables ou fixes à l'exception des charges qui pourraient être imputables à une utilisation non optimale de la capacité de production de l'entité) ;
- Frais généraux, frais financiers conformément aux dispositions du point 126-3 et frais administratifs directement imputables aux stocks.

Ces coûts sont calculés soit sur la base des coûts réels, soit sur la base de coûts prédéterminés (coûts standard) régulièrement révisés en fonction des coûts réels.

Point 126-3 – Les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif exigeant une longue période de préparation (plus de 12 mois) avant d'être utilisé ou vendu, sont incorporés dans le coût de cet actif (investissement immobilier, stock vinicole)_

En cas d'absence de coûts d'acquisition ou de production.

123.3 – Arrêté du 26/07/2008 – fixant les règles d'évaluation et de comptabilisa-

tion, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes.

Lorsqu'il n'est pas possible de déterminer le coût d'acquisition ou de production par application des règles générales d'évaluation, les stocks sont évalués au coût d'acquisition ou de production des actifs équivalents constatés ou estimés à la date la plus proche de l'acquisition ou de la production desdits actifs.

123.4 – Arrêté du 26/07/2008 – fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes.

Dans le cas où une évaluation sur la base des coûts entraine des contraintes excessives ou n'est pas réalisable, les actifs en stocks (autres que les approvisionnements) sont évalués en pratiquant sur leur prix de vente à la date de clôture de l'exercice un abattement correspondant à la marge pratiquée par l'entité sur chaque catégorie d'actifs.

123.5 – Arrêté du 26/07/2008 – fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes.

Conformément au principe de prudence les stocks sont évalués au plus faible de leur coût et de leur valeur nette de réalisation. La valeur nette de réalisation correspond au prix de vente estimé après déduction des coûts d'achèvement et de commercialisation.

Une perte de valeur sur stocks est comptabilisée en charge dans le compte de résultat lorsque le coût d'un stock est supérieur à la valeur nette de réalisation de ce stock. Les pertes de valeur sur stocks sont déterminées article par article, ou, dans le cas d'actifs fongibles, catégorie par catégorie.

Impossible d'appliquer les règles d'évaluation		Contraintes excessives pour évaluer	
Lorsqu'il n'est pas possible de déterminer le coût d'acquisition ou de production par application des règles générales d'évaluation,	Les stocks sont évalués au coût d'acquisition ou de production des actifs équivalents constatés ou estimés à la date la plus proche de l'acquisition ou de la production desdits actifs.	Dans le cas où une évaluation sur la base des coûts entraine des contraintes excessives ou n'est pas réalisable,	Les actifs en stocks (autres que les approvisionnements) sont évalués en pratiquant sur leur prix de vente à la date de clôture de l'exercice un abattement correspondant à la marge pratiquée par l'entité sur chaque catégorie d'actifs.
Evaluation des stocks et application du principe de prudence			
Conformément au principe de prudence les stocks sont évalués au plus faible de leur coût et de leur valeur nette de réalisation.	La valeur nette de réalisation correspond au prix de vente estimé après déduction des coûts d'achèvement et de commercialisation.	Une perte de valeur sur stocks est comptabilisée en charge dans le compte de résultat lorsque le coût d'un stock est supérieur à la valeur nette de réalisation de ce stock.	Les pertes de valeur sur stocks sont déterminées article par article, ou, dans le cas d'actifs fongibles, catégorie par catégorie.

123.6 – Arrêté du 26/07/2008 – fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes :

A leur sortie du magasin ou à l'inventaire, les biens interchangeables (fongibles) sont évalués, soit en considérant que le premier bien entré est le premier bien sorti (PEPS ou FIFO) soit à leur coût moyen pondéré d'acquisition ou de production (CUMP). La méthode utilisée pour l'évaluation des stocks et le suivi des stocks est indiquée dans l'annexe.

Valorisation des sorties de stocks	
Coût unitaire moyen pondéré en fin de période	**Valeur Stock initial + Valeur des achats** / **Quantité du stock initial + Quantité achetée**
Coût unitaire moyen pondéré après chaque entrée	**Valeur du stock précédent + Valeur des achats** / **Quantité du stock initial + Quantité achetée**
FIFO ou PEPS	**Premier entrée premier sorti**

2- L'inventaire permanent

Cette méthode de gestion des stocks suppose des imputations comptables continues pour suivre systématiquement tous les flux de stocks, en entrée comme en sortie.

La comptabilité matière, se trouvant dans le périmètre de responsabilité des gestionnaires de stocks, matérialise chaque entrée en stocks par un « bon d'entrée » et chaque sortie par un «bon de sortie». L'inventaire est ainsi établi à chaque mouvement. A la clôture de l'exercice, les inventaires physiques ont pour but de confirmer les inventaires comptables.

Les écarts possibles sont traités et régularisés, pour rendre égaux les inventaires physique et comptable.

Le fonctionnement des comptes

38 - Achats stockés	30 – 31 – 32	60
380 – Marchandises stockées	30 – Stocks de marchandises	600 – Achats de marchandises vendues
381 – Matières premières et fournitures stockées	31 – Matières premières et fournitures	601 – Matières premières
382 – Autres approvisionnements stockés	32 – Autres approvisionnements	602 – Autres approvisionnements

Comptes	Libellés	Débit	Crédit
38X	Achats Marchandises – MPF – Autres approvisionnements	X	
44566	TVA sur Autres Biens et Services	X	
401	Fournisseurs de stocks et de services		XX
	Facture d'achat		
30/31/32	Marchandises – MP et Fr - Autres approvisionnements	X	
38X	Achats Marchandises – MPF – Autres approvisionnements		X
	Entrées en stocks		
601/602/603	Marchandises – MP et Fr - Autres approvisionnements	X	
30/31/32	Marchandises – MP et Fr - Autres approvisionnements		X
	Sorties de stocks		

3- Ecarts d'inventaire

Les écarts justifiés et considérés comme normaux sont constatés en contrepartie des comptes 60 et 72, les autres écarts sont enregistrés aux compte 657 «charges exceptionnelles de gestion courante» ou 757 «produits exceptionnels sur opérations de gestion».

4- Les pertes de valeur des stocks

123 – 5 - Arrêté du 26/07/2008 «Conformément au principe de prudence, les stocks sont évalués au plus faible de leur coût et de leur valeur nette de réalisation. La valeur nette de réalisation correspondant au prix de vente estimé après déduction des coûts d'achèvement et de commercialisation.

Une perte de valeur sur stocks est comptabilisée en charge dans le compte de résultat lorsque le coût d'un stock est supérieur à la valeur nette de réalisation de ce stock.

Les pertes de valeur sur stock sont déterminées article par article, ou, dans le cas d'actifs fongibles, catégorie par catégorie».

Exemple

-Valeur Comptable au 31/12/N-1, valeur qui retrace le coût auquel le stock a été comptabilisé 10 000,00 DA. Ce stock a déjà fait l'objet en N+1, d'une dépréciation de 2 % soit 2 000 DA.

-Au 31/12 N+2 - Valeur réalisable de ce stock 4 000 DA – coût de transaction 500 DA .

-Au 31/12/N+3 – Valeur réalisable nette 6 000,00 DA.

	N-1	N+1	N+2	N+3
Coût d'acquisition au 01/01	10 000,00	10 000,00	10 000,00	10 000,00
Perte de valeur	-	2 000,00	2000,00	2000,00
Coût comptabilisé au 31/12 (Net)	10 000,00	8 000,00	8 000,00	8 000,00
Valeur réalisable nette au 31/12	-	-	3 500,00	6 000,00
Perte de valeur			4 500,00	2 000,00

		Débit	Crédit
685X	Provisions et pertes de valeur, actifs courants	4 500,00	
391	Pertes de valeur sur stocks MP et Fournitures		4 500,00
	31/12/N+2		
391	Pertes de valeur sur stocks MP et Fournitures	2 500	
785X	Reprises d'exploitation sur pertes de valeur et provisions – actifs courants		2 500
	31/12 N+3		

5- Charges constatées d'avance

En ce qui concerne les achats non stockables (Fournitures, eau énergie...), il peut arriver, que sur les achats effectués, il reste une quantité non consommée à la fin de l'année. Pourtant, comptablement la totalité des fournitures a été consommée sitôt achetée.

Pour cela on utilise le compte de régularisation 486 «charges constatées d'avance» pour ne tenir compte que des quantités consommées.

Exemple

Achat de 120 000,00 DA de fournitures de bureau que l'entité n'a pas pour habitude de stocker. A la fin de l'exercice, et après inventaire, il s'avère qu'une valeur de 36 000,00 DA n'a pas été consommée.

602	Autres approvisionnements	120 000,00	
445 X	TVA à récupérer	20 400,00	
401	Fournisseurs de stocks et de services		140 400,00
	Achat de fournitures de bureaux exercice N		
486	Charges constatées d'avance	36 000,00	
602	Autres approvisionnements		36 000,00
	Au 31/12/N – annulation de la quantité non consommée		
602	Autres approvisionnements (débit du compte crédité)	36 000,00	
486	Charges constatées d'avance (crédit du compte débité)		36 000,00
	Au 01/01/N+1 – Contre passation		

Un autre procédé de comptabilisation consiste, lors de l'enregistrement initial de la facture, à affecter directement au compte de régularisation 486, la Quote part des charges se rapportant à un exercice ultérieur.

602	Autres approvisionnements	84 000,00	
486	Charges constatées d'avance	36 000,00	
445 X	TVA à récupérer	20 400,00	
401	Fournisseurs de stocks et de services		140 400,00
	Achat de fournitures de bureaux exercice N		
602	Autres approvisionnements	36 000,00	
486	Charges constatées d'avance (solde du compte débité)		36 000,00
	Exercice N+1		

7- Stocks et sous activité

112-4- Arrêté du 26/07/2008 «Le coût de production d'un bien ou d'un service est égal au coût d'acquisition des matières consommées et services utilisés pour cette production augmenté des autres coûts engagés au cours des opérations de production, c'est-à-dire des charges directes et des charges indirectes qui peuvent êtres raisonnablement rattachées à la production du bien ou du service. Les charges liées à une utilisation non optimale des capacités de production (sous-activité) sont exclues lors de la détermination du coût de production d'un actif».

Appréciation de la sous activité

La sous-activité s'apprécie par rapport à une capacité normale de production. La capacité normale de production est déterminée de la façon suivante :

Capacité normale =
Capacité nominale / théorique (Fournie généralement par le constructeur)
(-) Arrêts programmées (pour entretien, réglage...)
(-) Contraintes d'organisation (changement d'équipes, congés payés...)

De cette capacité normale pourra également être défalquée la sous-activité programmée.

Le coût de la sous activité dépend de la structure, de l'organisation et des activités de l'entreprise. Il ne saurait être question de retenir une seule méthode adaptable à toutes les entreprises quels que soient leur secteur professionnel, leur taille, leur degré d'intégration.

L'outil le plus naturel pour calculer le coût de la sous activité est la comptabilité analytique. La capacité normale est préétablie, pour une période donnée, dans les mêmes conditions l'élaboration d'un budget dont elle est d'ailleurs l'une des informations essentielles. Il est nécessaire de procéder à un classement des charges en :

- Charges de structure,
- Charges opérationnelles.

8- Les charges de structure dites fixes :

- Elles sont liées à l'existence de l'entité et correspondent pour chaque période de calcul, à une capacité de production déterminée dans le cadre d'une certaine organisation ;
- L'évolution de ces charges avec le volume d'activité est discontinue et se fait en «cascade»,

9- Les charges opérationnelles dites «variables»

- Elles sont liées au fonctionnement de l'entité dont l'évolution dépend étroi-

tement du degré d'utilisation, de l'intensité et du rendement dans l'emploi des capacités et moyens disponibles,

- Ces charges sont, le plus souvent généralement, variables, avec le volume d'activité sans que cette variation lui soit nécessairement proportionnelle. Mais d'autres facteurs de variable peuvent intervenir tels que la longueur des séries, des cadences... .

Exemple

Soit un produit fabriqué dans un atelier avec les données suivantes :

	Activité programmée	Activité réelle
Production	500 Unités	400 Unités
Charges opérationnelles		
- Matières (40 l'unité)	20 000	16 000
- Main d'œuvre productive	25 000	20 000
Charges de structure	30 000	30 000
Coût total	75 000	66 000
Coût d'une unité de produit	**150**	**165**

Le coût unitaire «réel» est supérieur à celui de l'activité programmée parce que le même volume de charges de structure s'est trouvé imputé à un nombre plus petit d'unités de produits (pour des prix et des rendements inchangés) du fait d'une insuffisance de production.

Pour éliminer l'incidence des variations du volume de production et maintenir le coût unitaire de 150 on considère que la totalité des charges de structure, soit 30 000, ne doit être imputée qu'à une production de 500 unités (activité programmée).

La production réelle est alors réputée connaitre un écart de sous-activité constatée mesuré par :

- Niveau réel d'activité / Niveau programmé d'activité = 400 / 500 = 80 %.

Dans cette hypothèse, 80 % des frais fixes (soit 24 000) sont imputés au coût de production. Les 20 % résiduels (soit 6 000) constituent une perte.

En conséquence, on doit corriger les stocks de produits de fin d'année en les créditant en contrepartie du débit de la production stockée. (Débit compte 724 à Crédit compte 355).

Chapitre V
Procédure d'inventaire physique des stocks

1- Dispositions légales et réglementaires

Code de commerce

L'article 10 du code de commerce stipule que, toute personne physique ou morale, ayant la qualité de commerçant «doit faire tous les ans un inventaire des éléments actifs et passifs de son entreprise et arrêter ses comptes en vue d'établir son bilan et le compte de ses résultats. Ce bilan et le compte de résultat son copiés sur le livre d'inventaire».

Loi 07/11 du 25/11/2007 portant système comptable financier (SCF)

Article 14 «Les actifs et passifs des entités soumises à la présente loi doivent faire l'objet, au moins une fois par an, d'inventaire en quantité et en valeur sur la base d'examen physique et de recensement de documents justificatifs. Ces actifs et passifs doivent refléter la situation réelle de ces actifs et passifs».

2- Importance des stocks

Dans une entité de production ou de réalisation, les stocks sont importants et mobilisent des moyens financiers conséquents. Ils sont diversifiés et occupent souvent des espaces importants.

Contrairement aux immobilisations les stocks sont concernés par de multiples mouvements pendant l'exercice comptable de la société.

A ce titre, leur inventaire constitue une étape sensible et importante dans la clôture du bilan comptable.

Dans certaines entités les travaux d'inventaires des stocks nécessitent un arrêt complet ou partiel de l'activité. Cette façon de faire, ne peut concerner les entreprises de production ou de réalisation, qui continue de fonctionner, tout en opérant l'inventaire physique.

3 - Inventaire physique en activité continue

La date du début des inventaires physiques doit être fixée de façon précise. Cette date précède de quelques jours la date du 31/12.

A partir de la date fixée pour le début des inventaires, les mouvements en entrées et sorties doivent être consignés et les fiches de stocks les concernant classées à part.

Une fois l'inventaire physique terminé, il y a lieu de traiter les mouvements intervenus entre la date de début d'inventaire et le 31/12, date de clôture de l'inventaire.

4 – La gestion comptable des stocks

Avec l'application du SCF, les entités ont maintenues en général, le système de l'inventaire permanent.

Les entités gèrent généralement leurs différents stocks au moyen de logiciel de gestion des stocks qui facilitent, sécurisent et déterminent avec rigueur les données.

Les stocks sont suivis en quantité et en valeur, et périodiquement les états informatisés permettent de suivre les mouvements et donnent à tout moment les quantités et les valeurs en stocks.

5- SCF et comptes comptables de stocks

Cpts	Pertes de valeur	Intitulés
30	390	Stocks de marchandises
31	391	Matières premières et fournitures
32	392	Autres approvisionnements
321	3921	Matières consommables
322	3922	Fournitures consommables
326	3923	Emballages
33	393	En cours de production de biens
331	3931	Produits en cours
335	3932	Travaux en cours
34	394	En cours de production de services
341	3941	Etudes en cours
345	3942	Prestations de services en cours
35	395	Stocks de produits
351	3951	Produits intermédiaires
355	3952	Produits finis
358	3958	Produits résiduels ou matières de récupération (Déchets – Rebuts)
36	396	Stocks provenant d'immobilisations
37	397	Stocks à l'extérieur

Chaque catégorie de stock fait l'objet d'un inventaire physique de fin d'année, selon des modalités particulières, même si l'objectif est le même, à savoir déterminer les valeurs à faire figurer au bilan de fin d'exercice.

6 -L'Inventaire physique des stocks de marchandises – Matières premières et fournitures – Autres approvisionnements – Matières consommables – Fournitures consommables – Emballages.

L'objectif attendu d'une opération d'inventaire est de vérifier les données de la comptabilité, de les confirmer, ou de les infirmer, tout en mettant en exergue la qualité des stocks en fin d'année de manière à traiter toute dégradation, toute casse, toute perte de valeur constatée de visu.

Donc trois objectifs

- Recenser l'intégralité des quantités de stocks détenus par l'entité,
- Relever la qualité et l'utilité des stocks,
- Valoriser l'inventaire final.

6-1 - Organisation de la démarche

Trois structures AD HOC sont à mettre en place pour mener à bien l'opération d'inventaire physique des stocks.

- Comité de pilotage

Composition :

- Directeur général de la société,
- Directeur financier,
- Directeur des approvisionnements et de gestion des stocks,
- Directeur technique – Directeur du matériel.

Missions:

Fixer la date de début et de fin de l'opération,

Elaborer le planning d'intervention des équipes de recensement,

Editer l'inventaire comptable sans faire ressortir les quantités,

Editer les fiches de recensement,

Contrôler l'avancement des travaux et veiller au respect des délais,

Statuer sur les problèmes rencontrés,

Désigner les équipes de recensement et leur affectation,

Désigner les équipes de valorisation,

Désigner le comité de suivi et de traitement des écarts.

- Comité de suivi et de traitement des écarts

Composition:

Président - Responsable de la maintenance ou de la production /réalisation ;

- Structure comptabilité – finance (Comptabilité des stocks) ;
- Structure achats (Services achats) ;
- Structure approvisionnement (le responsable le mieux formé et le plus informé) ;
- Structure maintenance.

Missions

Affecter les équipes de recensement des magasins et des produits à inventorier.

Recueillir les fiches de recensement et s'assurer de leur correct remplissage.

Compléter ou faire compléter les fiches mal renseignées.

Procéder à la saisie des fiches de renseignement sur support informatique, selon l'ordre séquentiel.

Apposer une marque sur toute fiche saisie.

Classer, après traitement et contrôle les fiches, par magasin.

Etablir le listing des produits recensés.

Procéder aux rapprochements de l'inventaire comptable avec l'inventaire physique.

Dégager les écarts éventuels.

Rechercher et traiter les écarts mis à jour.

- Les agents recenseurs

Composition

Ils sont désignés par le comité de pilotage, compte tenu de leur aptitude.

Ils sont organisés en équipes de deux agents (binôme) et répartis sur les sites à recenser, selon le programme établi par le comité de pilotage.

Ils sont assistés au besoin par un technicien de l'entité qui connait les stocks détenus par l'entité, non seulement en termes de références, mais également en termes d'utilité de la chose.

Mission

Identifier les sites à traiter (Chantiers - Magasins – aires de stockages).

Repérer les produits à recenser.

Recenser tous les produits existants (sans exception).

Remplir la fiche de recensement par article de manière soignée.

Remettre en fin de journée les fiches de recensement signées au comité de suivi.

6.2- Phase de préparation de l'inventaire physique

Cette phase qui consiste à réunir tous les intervenants dans l'opération d'inventaire physique est primordiale. Cette réunion de sensibilisation et d'explication aura pour objectifs :

- De confirmer les dates de début et de fin de l'opération ;
- De faire connaitre l'organigramme de l'opération ;
- De décliner les missions de chaque structure AD Hoc ;
- De recueillir les observations et les enrichissements des personnes qui vont intervenir ;
- Informer sur les moyens et facilités mis à la disposition des différents intervenants ;

De cette réunion il sera établi un procès-verbal signé par l'ensemble des présents.

- Note d'instruction

Les opérations d'inventaire et les modalités pratiques qui les entourent doivent faire l'objet d'une note interne, qui synthétise les orientations de la réunion de préparation.

- Fixation des dates de début et de fin de l'opération

La date de début tiendra compte de plusieurs facteurs : Importance des stocks – nombre de magasins – dispersion des lieux.

Comptage physique : La date limite sera le 31 Décembre au plus tard,

La date limite de valorisation de l'inventaire physique et de traitement des écarts devra tenir compte des délais de clôture des bilans et du formalisme nécessaire au traitement de ces écarts (Conseil d'administration).

- Rangement des produits

Il est de la responsabilité de la structure chargée de la gestion des stocks de tenir les magasins et les sites de stockage en état de propreté et de clarté des rangements. Avant de lancer les opérations d'inventaire physique il est recommandé au comité de pilotage de visiter tous les magasins et sites à recenser.

Cette visite au plus haut niveau de l'organigramme de l'opération permettra de situer les responsabilités et de dynamiser la phase de préparation.

- Identification des produits à recenser

Dénominations et références

Les articles en stocks portent des références et des dénominations que les magasiniers et les utilisateurs (Maintenance) connaissent et utilisent régulièrement. Un magasin bien tenu est un magasin où tous les articles sont identifiés.

- Fiches de stocks et de casiers

Les gestionnaires des stocks doivent s'assurer avant le début du comptage, que toutes les fiches de stocks et de casiers sont à jour des derniers mouvements.

- Retrait des fiches de casiers

Les articles stockés sur des étagères sont accompagnés de fiches de casier qui portent au moins, comme information :

- La dénomination ou la référence de l'article,
- Les mouvements ayant concerné cet article, et le stock disponible à tout moment.

Il est extrêmement important pour la fiabilité de l'inventaire, de retirer les fiches de casiers et de les remplacer par les fiches de recensement (en double exemplaires) qui ne doivent indiquer que les informations suivantes :

- La dénomination ou la référence de l'article.

Le magasinier sous le contrôle de sa hiérarchie est tenu de substituer à la fiche de casier, la fiche de recensement qui ne porte comme indication que la dénomination ou la référence du bien se trouvant sur l'étagère. Cette fiche de recensement renseignée comme indiqué est déposée en double exemplaire sur le casier.

L'opération de comptage ne peut démarrer sans que ce travail d'organisation « du comptage aveugle » ne soit terminé.

- ***Recensement***

Les agents de recensement sont organisés en deux équipes pour deux comptages différents.

Première équipe de comptage :

- Compte les produits pour lesquels elle a été désignée,
- Remplit complètement le premier exemplaire de la fiche de recensement,
- Vise la fiche d'identification,
- Réunit toutes des fiches traitées et les remet en fin de journée au ccomité de suivi.

Deuxième équipe de comptage :

- Refait le comptage du même produit,
- Remplit la deuxième fiche d'identification avec soin,
- Vise la fiche d'identification,
- Réunit toutes les fiches traitées et les remet en fin de journée au comité de suivi.

Troisième équipe de comptage

Instruite par le comité de suivi et de traitement des écarts, cette équipe n'intervient qu'en cas de différence entre les deux comptages précédents. Elle compte les références litigieuses et remplit une fiche de recensement qu'elle vise, et remet au comité de suivi.

Constat physique de l'état des produits

Les produits avariés – défectueux – cassés – sont à consigner dans un procès-verbal signé par les recenseurs.

7 – Phase de valorisation des inventaires

Rappels - Système Comptable Financier

132.1 – «Les stocks correspondent à des actifs :

- Détenus par l'entité et destinés à être vendus dans le cadre de l'exploitation courante,
- En cours de production en vue d'une telle vente ; correspondant à des matières premières ou fournitures devant être consommées au cours du processus de production ou de prestations de service,
- Dans le cadre d'une opération de prestation de service, les stocks correspondant au coût des services pour lesquels l'entité n'a pas encore comptabilisé les produits correspondants».

123.2 –«Le coût des stocks comprend tous les coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent :

- Coûts d'acquisition : (achats, matières consommables, frais liés aux achats)
- Coûts de transformation (frais de personnel, et, autres charges variables ou fixes à l'exception des charges qui pourraient être imputables à une utilisation non optimale de la capacité de production, de l'entité,
- Frais généraux, frais financiers (conformément aux dispositions du point 126-3 et frais administratifs directement imputables aux stocks,

Ces coûts sont calculés soit sur la base des coûts réels, soit sur la base de coûts pré-déterminés (coûts standard) régulièrement révisés en fonction des coûts réels».

123.5 – «Conformément au principe de prudence, les stocks sont évalués au plus faible de leur coût et de leur valeur nette de réalisation. La valeur nette de réalisation correspond au prix de vente estimé après déduction des coûts d'achèvement et de commercialisation.

Une perte de valeur sur stocks est comptabilisée en charge dans le compte de résultat lorsque le coût d'un stock est supérieur à la valeur nette de réalisation de ce stock.

Les pertes de valeur sur stocks sont déterminées article par article, ou dans le cas d'actifs fongibles, catégorie par catégorie».

8 – Rapprochement inventaire physique - inventaire comptable

La valorisation des stocks doit être faite par le comité de suivi et traitement des écarts. Elle comprend dans sa composition les trois structures en relation avec les valeurs des stocks, à savoir :

- Les services comptables et financiers
- Le service achats

- Le service approvisionnement,

L'inventaire physique valorisé est confronté à l'inventaire comptable. Les écarts qui peuvent apparaître sont traités et deux cas de figures peuvent se poser :

- Les recherches et vérifications permettent de conclure, documents à l'appui, que les «manques» sont dus à des erreurs du système de gestion (bons de sortie ou d'entrés non établis. Dans ce cas la régularisation aura pour but de mouvementer les stocks et d'augmenter ou de réduire les consommations,

- Les écarts sont irréductibles et toutes les recherches et vérifications tentées n'ont pas abouties, il y lieu de présenter un dossier au conseil d'administration pour délibérer sur la constatation d'un boni ou d'un mali de stock (Charges ou produits exceptionnels de gestion courante - Comptes 657 ou 757).

Organigramme de la prise d'inventaire des stocks

Comité de pilotage

Composition :

- Directeur général de la société
- Directeur financier
- Directeur des approvisionnements et de gestion des stocks.
- Directeur technique – Directeur du matériel

Missions

Fixer la date de début et de fin de l'opération

Elaborer le planning d'intervention des équipes de recensement

Editer l'inventaire comptable sans faire ressortir les quantités

Editer les fiches de recensement

Contrôler l'avancement des travaux et veiller au respect des délais,

Statuer sur les problèmes rencontrés

Désigner les équipes de recensement et leur affectation

Désigner les équipes de valorisation

Désigner le comité de suivi et de traitement des écarts.

Comité de suivi et de traitement des écarts

Composition

Président - Responsable de la maintenance ou de la production /réalisation

- Structure comptabilité – finance (Comptabilité des stocks)
- Structure achats (Services achats)
- Structure approvisionnement (le responsable le mieux formé et le plus informé)
- Structure maintenance

Missions

Affecter les équipes de recensement des magasins et des produits à inventorier

Recueillir les fiches de recensement et s'assurer de leur correct remplissage

Compléter ou faire compléter les fiches mal renseignées

Procéder à la saisie des fiches de renseignement sur support informatique, selon l'ordre séquentiel,

Apposer une marque sur toute fiche saisie

Classer après traitement et contrôle les fiches, par magasin,

Etablir le listing des produits recensés

Procéder aux rapprochements de l'inventaire comptable avec l'inventaire physique

Dégager les écarts éventuels

Rechercher et traiter les écarts mis à jour.

Les agents recenseurs

Composition

Ils sont désignés par le comité de pilotage, compte tenu de leur aptitude.

Ils sont organisés en équipes de deux agents (binôme) et répartis sur les sites à recenser, selon le programme établi par le comité de pilotage.

Ils sont assistés au besoin par un technicien de l'entité qui connait les stocks détenus par l'entité, non seulement en termes de références, mais également en termes d'utilité de la chose.

Mission

Identifier les sites à traiter (Chantiers - Magasins – aires de stockages)

Repérer les produits à recenser

Recenser tous les produits existants (sans exception)

Remplir la fiche de recensement par article de manière soignée,

Remettre en fin de journée les fiches de recensement signées au comité de suivi

Fiche de recensement - n°.....
Entité

Magasin.....

Désignation du site .....

Nom et prénom du recenseur.....

Fonction.....

Produit .....

Référence ou dénomination .....

Quantités	Unité de mesure

Etat du produit →
Mettre une croix

Neuf	Usagé	Non utilisable	Autres

Observations

Visa du contrôleur

Chapitre VI

Les ajustements des comptes de charges et de produits

Le Décret exécutif du 26 Mai 2008 portant application de la Loi 07-11 portant SCF rappelle les notions de séparations des exercices et d'évènement postérieur à la clôture de l'exercice.

Séparation des exercices

Article 12 - Le résultat de chaque exercice est indépendant de celui qui le précède et de celui qui le suit. Pour sa détermination, seuls lui sont imputés les opérations et évènements qui lui sont propres.

Evènements postérieurs à la clôture de l'exercice

Article 13 - Tout évènement ayant un lien direct et prépondérant avec une situation **existant à la date de clôture des comptes d'un exercice et connu entre cette date et celle de l'approbation des comptes dudit exercice, doit être rattaché à l'exercice clos**. Si un évènement se produit après la **date de clôture de l'exercice** et n'affecte pas la situation de l'actif ou du passif de la période précédant l'approbation des comptes, aucun ajustement n'est à effectuer. Cet évènement doit faire l'objet d'une information dans l'annexe aux états financiers s'il est d'une importance telle qu'il pourrait affecter les décisions des utilisateurs des états financiers.

Partant de ces règles, il est nécessaire à chaque clôture des comptes sociaux, de faire l'inventaire de tous les comptes en utilisant la documentation qui se trouve à la limite de l'exercice dont la clôture est en train de se faire, et, l'exercice à venir.

A l'occasion de la clôture des comptes sociaux, il est impératif de faire la revue intégrale des comptes de charges et de produits comptabilisés, pour y identifier ceux qui ne concernent pas l'exercice et qu'il faut exclure, mais aussi de constater les charges et les produits qui concernent l'exercice et qui ne sont pas comptabilisés. Cette revue a pour objectif de n'imputer à l'exercice que les produits et les charges qui le concernent.

Ces ajustements consistent à :

7.1 - Rattacher à l'exercice toutes les charges et tous les produits qui le concernent et seulement ceux-là.

7.2 - Etaler sur la durée de l'emprunt les frais de mobilisation selon les dispositions de ***l'article 126-2 (SCF)*** «Les coûts accessoires encourus pour la mise en place d'un emprunt et les primes de remboursement ou d'émission d'emprunt sont étalés de manière actuarielle sur la durée de l'emprunt».

7.1 - Charges à payer – Charges constatées d'avance - Produits à recevoir– Produits constatés d'avance

Les charges à payer et les charges constatées d'avance

Les charges à payer sont à ajouter aux charges de l'exercice. Les charges constatées d'avance sont à déduire des charges de l'exercice.

1- Charges à payer et produits à recevoir

Dans les deux cas de figure, il s'agit de charges et de produits non encore comptabilisés, mais ayant pris naissance dans l'exercice.

1-1 - Les charges à payer

Définition - Les charges à payer sont une catégorie de passifs.

Article 22 – DE 08-156 - SCF) «Les passifs sont constitués des obligations actuelles de l'entité résultant d'évènements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques».

Un passif est un élément du patrimoine ayant une valeur économique négative pour l'entité.

Les charges à payer sont des **dettes** dont il faut assurer la couverture, mais qui ne sont pas encore comptabilisées alors qu'elles concernent l'exercice. Ces charges ont besoin **d'être estimées aussi bien pour leur montant que pour leur échéance afin de les prendre en charge par la comptabilité.**

Les charges à payer sont donc des **passifs certains** dont il est parfois nécessaire **d'estimer le montant** ou l'échéance avec une certitude meilleure que s'agissant de provision.

L'estimation d'une provision à constituer est plus laborieuse, compte tenu des paramètres qui peuvent s'y greffer.

Par exemple, les sommes dues à titre de congés payés du personnel avec leurs charges sociales et fiscales.

Il est facile de voir que les indemnités de congé payé sont déterminables de façon précise, aussi bien pour ce qui concerne leur montant que leur échéance (Voir ci-dessous).

Il en est de même pour les intérêts à payer, qui sont dus selon les échéanciers de remboursement, mais non encore versés par l'entité (Trésorerie).

A chaque clôture d'exercice se pose le problème de savoir, s'il est plus correct pour une charge qui a pris sa naissance dans l'exercice, de la qualifier de charge à payer ou de provision.

Critères de distinction entre des provisions - charges à payer

Une charge à payer est un passif qui a trouvé son origine dans un exercice, sur lequel, à la clôture elle n'a pas encore été comptabilisée. Les raisons peuvent être diverses :

- La facture n'a pas été établie, bien que la charge ait été consommée (Facture non parvenue) ;
- Intérêt dus avec certitude, mais calcul et documentation non encore parvenus ;
- Bénéfice à répartir aux salariés, mais non encore fixé définitivement par l'organe délibérant ;
- La charge n'est pas encore déterminée avec précision bien qu'elle soit certaine ;
- Etc.....

Les charges à payer sont donc des passifs certains, dont il est parfois nécessaire d'estimer le montant ou l'échéance avec une incertitude moindre que s'agissant des provisions. Les provisions à constituer sont évaluées de manière moins aisée que les charges ci-dessus examinées.

La distinction entre charges à payer et provision n'est pas toujours évidente. Cependant, dans la plupart des cas, on peut utiliser les critères de **réversibilité et d'affectabilité :**

- **la réversibilité** d'une charge veut dire que cette dernière n'est pas définitive et que certains événements ultérieurs peuvent la modifier, voire l'annuler ;
- **l'affectabilité** d'une charge implique que les bénéficiaires des sommes à régler sont facilement identifiables.

Lorsqu'une charge est à la fois **irréversible et affectable**, elle constitue une dépense engagée et doit être inscrite au bilan parmi les charges à payer. Dans les autres cas, elle fait l'objet d'une provision.

Les comptes de charges à payer sont rattachés selon le SCF aux comptes suivants :

168	Autres emprunts et dettes assimilées	
	1688	Intérêts courus
178	Dettes rattachées à des participations	
	1788	Intérêts courus
408	Fournisseurs - Factures non parvenues	
	4081	Fournisseurs de stocks et services
	4084	Fournisseurs d'immobilisations
	4088	Fournisseurs - Intérêts courus
419	Clients créditeurs avances reçues, RRR à accorder et autres avoirs à établir	
	4198	Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir
428	Personnel - Charges à payer et produits à recevoir	
	4282	Dettes provisionnées pour congés à payer
	4284	Dettes provisionnées pour participation des salariés aux résultats
	4286	Autres charges à payer
438	Organismes sociaux - Charges à payer et produits à recevoir	
	4382	Charges sociales sur congés à payer
	4386	Autres charges à payer

448	*État - Charges à payer et produits à recevoir (hors impôts)*	
	4482	Charges fiscales sur congés à payer
	4486	Charges à payer
468	Créditeurs divers - Charges à payer et produits à recevoir	
	4686	Charges à payer et produits à recevoir

Traitement comptable

Les charges à payer sont enregistrées au débit du compte de charges intéressé par le crédit d'une des subdivisions des comptes de tiers ci-dessus examinés.

A l'ouverture de l'exercice suivant, les écritures sont contre-passées aux comptes intéressés de la classe 6.

Toutefois, les entités peuvent également débiter directement le compte de régularisation par le crédit du compte de tiers lors de la réception de la facture, les ajustements éventuels étant enregistrés au compte de charges.

Fournisseurs - Factures non parvenues

Le compte 408 «Fournisseurs - Factures non parvenues » est crédité, à la clôture de la période comptable, des factures imputables à la période close, mais non encore parvenues, dont le montant est suffisamment connu et évaluable par le débit des comptes de charges concernés».

A l'ouverture de l'exercice suivant, les écritures susvisées sont contre-passées. Toutefois, les entités peuvent également débiter directement le compte 408 par le crédit du compte 401 à réception de la facture, les ajustements éventuels étant enregistrés au compte de charges intéressé.

Exemple

A la clôture de l'exercice N, une facture de 1 000 n'est pas encore parvenue alors que les marchandises ont été livrées.

Le 20 janvier de l'exercice N+ 1, réception de la facture (montant : 1 100)

Écritures à la clôture de l'exercice N

607	Achats de marchandises (non stockés)		1 000	
	408	Fournisseurs - Factures non parvenues		1 000
Factures non parvenues à la clôture de l'exercice				

Écritures au cours de l'exercice N + 1

• 1re hypothèse

408	Fournisseurs - Factures non parvenues		1 000	
	607	Achats de marchandises		1 000
Contre-passation des écritures de régularisation				

607	Achats de marchandises		1 100	
	401	Fournisseurs		1100
Facture n° X				

- 2e hypothèse

408	Fournisseurs - Factures non parvenues		1 000	
607	Achats de marchandises		100	
	401	Fournisseurs		1 100
(Facture n° X)				

Taxe sur la valeur ajoutée

SCF Compte 44 «Une subdivision du **compte 44** «TVA à régulariser» est destinée à recevoir le montant de **TVA déductible sur les charges à payer inscrites** aux comptes de tiers concernés, et le montant de la TVA collectée sur les produits à recevoir inscrits aux comptes de tiers concernés. Cette subdivision fait l'objet d'un virement aux subdivisions «TVA collectée» et «TVA déductible» lors de leur fait générateur fiscal, compte tenu des ajustements nécessaires enregistrés aux comptes intéressés. Ce compte peut aussi être contre-passé à l'ouverture de l'exercice qui suit».

Les charges sont constatées hors taxes alors que les dettes correspondantes sont comptabilisées taxes comprises. Lorsqu'il s'agit de charges à payer, il convient donc d'inscrire la totalité de la dette aux comptes rattachés aux comptes de tiers concernés (fournisseurs, clients, etc.), la taxe la concernant étant isolée au sous-compte 44586 «Taxes sur le chiffre d'affaires sur factures non parvenues».

Participation des salariés aux résultats

A la fin de l'exercice, au moment des écritures d'inventaire qui ont notamment pour objet le recensement des charges afférentes à la gestion de l'exercice clos, l'entité crédite le compte 428 «Charges à payer» du montant de la dette potentielle relative à la participation des salariés par le débit de la subdivision du compte **691 «Participation des salariés».**

Lorsque le montant de la participation a été approuvé par l'assemblée générale des actionnaires, la dette envers les salariés est constatée au crédit d'une subdivision du compte 424 «Participation des salariés» :

- soit par le débit du compte 428 «Charges à payer» (les ajustements nécessaires sont effectués par le débit ou le crédit d'une subdivision particulière du compte 691),
- soit par le débit du compte 691 pour le montant total de la participation lorsqu'on a procédé à la contre-passation de la dette provisoire au titre de l'exercice précédent.

Application

Compte 69 «Le compte 69 enregistre à son débit le montant dû au titre des bénéfices imposables et devant normalement rester à la charge de la société : impôts forfaitaires, supplément d'impôts liés aux distributions. Ce compte enregistre également la charge relative à la participation éventuelle (légale ou contractuelle) des salariés aux résultats de l'entité» Arrêté portant SCF.

Exercice N

691X	Participation salariés	10 000	
4284X	Personnel charges à payer		10 000
	Participation salariés sur exercice N		

L'AGO décide d'accorder 8 000.

Exercice N+1

4284	Personnel charges à payer	10 000	
423X	Participation des salariés au résultat		8 000
691	Participation des salariés au résultat		2 000
423X	Participation des salariés au résultat	8 000	
447X	IRG retenu à la source (10 %)		800
431X	Cotisation sociale (Ouvrière 9 %)		720
512	Banque		6 480
Constatation PV AGO et règlement aux salariés N+1			

La participation des salariés au résultat est un revenu soumis à cotisation de sécurité sociale.

Art 1 – Ordonnance 95-01 du 21/01/1995 «L'assiette de cotisation de sécurité sociale est constituée de l'ensemble des éléments du salaire ou du revenu proportionnel aux résultats du travail».

Art 104 - CIDTA - Taux d'IRG (Actualisé - LF 2010)

«Les rémunérations, indemnités, primes et allocations visées aux paragraphes 4 et 5 de l'article 67 du présent code ainsi que les rappels y afférant sont considérées comme une mensualité distincte et soumises à la retenue à la source de l'IRG au taux de 10 % sans application d'abattement. Cette retenue est libératoire, sauf dans le cas de rémunération provenant des activités occasionnelles à caractère intellectuel lorsque le montant global annuel excède 2 000 000 DA».

Art 67 – CIDTA

«4- Les primes de rendements, gratifications ou autres, d'une périodicité autre que mensuelle habituellement servies par les employeurs».

«5- Les sommes versées à des personnes exerçant en sus de leur activité principale de salarié une activité d'enseignement ou d'assistanat à titre vacataire, ainsi que les rémunérations provenant de toutes activités occasionnelles à caractère individuel».

Personnel et comptes rattachés - Charges à payer.

Congés payés

Dispositions légales

Art 39 Loi 90-11 (du 21/04/1990 relative aux relations de travail)

Tout travailleur a droit à un congé annuel rémunéré par l'employeur. Toute renonciation par le travailleur à tout ou partie de son congé est nulle et de nul effet.

Art 40 Loi 90-11

«Le droit à congé annuel repose sur le travail effectué au cours d'une période annuelle de référence qui s'étend **du 1er Juillet de l'année précédent le congé au 30 Juin de l'année de congé. Pour le** travailleur nouvellement recruté le point de départ de la période de référence est la date de recrutement».

Art 41 – Loi 90 – 11

«Le congé rémunéré est calculé à raison de 2 jours et demi par mois de travail sans que la durée globale ne puisse excéder trente jours calendaires par année de travail».

Art 52 – Loi 90 -11

«L'indemnité afférente au congé annuel est égale au douzième de la rémunération totale perçue par le travailleur au cours de l'année de référence du congé ou au titre de l'année précédent le congé».

Traitement comptable

Les indemnités de congés payés, qui ont le caractère d'un salaire de substitution, sont normalement enregistrées en comptabilité lors de la **paie**.

Il est à prévoir à l'intérieur du compte de charges de personnel 631 « Rémunérations du personnel», une subdivision 6312 «Congés payés» permettant de distinguer cette indemnité liée aux congés.

Les charges sociales et fiscales sur congés doivent donc nécessairement être imputées dans les différents comptes de charges par nature, tels que :

- 635 Cotisations aux organismes sociaux ;
- 637 Autres charges sociales ;
- 638 Autres charges de personnel.

Enregistrent les cotisations qu'elles versent àux organismes sociaux à chaque appel de cotisation dans une subdivision du compte 635X «Cotisations aux organismes sociaux - Cotisations à la caisse des congés payés» et celle du compte de tiers 432 «Autres organismes sociaux (Caisse des congés payés)».

Traitement comptable des droits à congés payés en fin d'exercice.

Entreprises n'effectuant pas de suivi comptable en cours d'exercice.

En fin d'exercice, le montant (en rémunération brute) des droits à congés à payer acquis par les salariés de l'entité et non encore pris est enregistré au débit du compte 6312 «Congés à payer» par le crédit du compte 4282 «Personnel – charges à payer pour congés à payer».

Quant aux charges sociales et fiscales liées aux congés payés, elles sont enregistrées dans les comptes de charges par nature concernés avec pour contrepartie les comptes 4382 «Organismes sociaux - Charges sociales sur congés à payer» et 4482 «État - Charges fiscales sur congés à payer».

Au début de l'exercice suivant, l'écriture doit être contre-passée aussi bien pour la charge à payer relative au montant des congés, mais également pour les charges relatives aux cotisations sociales et fiscales.

Entités affiliées à des caisses de congés payés et intempérie (BTPH)

Décret exécutif 07-46 du 04/02/2007 – Congés payés et Intempérie

Art 2 – Le taux de cotisation due au titre des congés payés est fixé à 12,21 % calculé sur la base de l'assiette des cotisations de sécurité sociale. Elle est à la charge exclusive de l'employeur.

Art 3 – Le taux de cotisation due au titre de l'indemnité chômage – intempérie est fixé à 0,75 % sur la base des cotisations de sécurité sociale reparti comme suit :

- 0,375 % Part patronale
- 0,375 % Part ouvrière

Les sommes versées périodiquement constituent une charge rattachable à l'exercice de leur appel et il n'y a pas lieu de constater de charges à payer pour congés à payer.

Entreprises suivant comptablement les droits à congés à payer en cours d'exercice.

Les entreprises peuvent suivre en comptabilité les droits à congés payés acquis mois par mois par les salariés (par la technique de l'abonnement) de façon à en étaler l'incidence tout au long de l'exercice et à pouvoir fournir une estimation plus réaliste du résultat en cours d'exercice. Les droits à congés payés acquis par les salariés, sont comptabilisés mois par mois au fur et à mesure de leur acquisition au cours de chaque période de référence (du 1er Juillet de l'année précédent le congé au 30 Juin).

A la fin de chaque mois, le compte 6312 «Congés payés» est débité du 1/10[1] de la valeur brute de la rémunération versée au cours du mois écoulé par le crédit d'un compte d'abonnement 4886(.) «Compte de répartition périodique des congés payés» ; parallèlement, le même type d'écriture sera passé pour les charges sociales liées à la rémunération mensuelle, qui sont débitées dans les comptes de charges concernés.

À la clôture de l'exercice, l'inscription au crédit du compte 4282 «Personnel - Dettes pour congés à payer» se fait en soldant le compte d'abonnement 4886(.) après prise en compte éventuelle de l'évolution prévisible des rémunérations brutes. Cette écriture est contre-passée en début d'exercice suivant.

Lors de la prise effective du congé par le salarié, le compte d'abonnement 4886(.) est débité par le crédit du compte 421 «Personnel - Rémunérations dues» et le crédit des sous-comptes appropriés des comptes 43 «Organismes sociaux et comptes rattachés» et 44 «État, collectivités publiques, organismes internationaux et comptes rattachés».

Aspects fiscaux

L'indemnité de congés payés et les charges fiscales et sociales y afférentes sont déductibles des résultats imposables de l'exercice au cours duquel les droits correspondants sont acquis par les salariés. La règle comptable et la règle fiscale

1 - Pour une évaluation rapide du montant à inscrire en charges à payer au titre des droits à congé payé, il est possible de comptabiliser chaque mois un montant égal à la rémunération brute du mois précédent proportionnelle à 2,5 jours par mois. Pour une approximation valable il est possible de prendre 1/10 de la rémunération brute du mois précédent, ce qui facilite le calcul de la charge à insérer.

étant en harmonie, les entreprises n'ont pas de corrections extra-comptables à effectuer, à ce titre, pour déterminer leurs résultats imposables.

Comptabilisation

Indemnité de congés payés

Comptes	Désignations	Débit	Crédit
6312	Congés payés	XXXXX	
431	Sécurité sociale retenue (9 %)		X
442	IRG retenu		X
428X	Personnel charges à payer (Congé payés)		XXX
	Constatation charges à payer – congés payés		
635X	Cotisation sociale (26 %)	X	
431X	Organismes sociaux		X
	Constatation charges à payer – Caisse sécurité sociale		

1.2- Produits à recevoir

Définition

Les produits à recevoir sont des produits acquis à l'entreprise et appartenant à l'exercice dont la clôture est en train de se faire, mais dont le montant, n'a pas encore été inscrit aux comptes de tiers débiteurs.

Il s'agit donc de produits qui appartiennent à l'exercice, mais dont la prise en charge comptable n'a pas encore été faite. A titre d'exemple on peut citer les intérêts courus sur des placements, mais non encore crédités par la banque à la clôture de l'exercice.

Afin de respecter le découpage de la vie de l'entité en exercices et d'affecter au résultat d'un exercice tous les produits qui lui reviennent et ceux-là seulement, des régularisations sont effectuées à la clôture de l'exercice pour tenir compte dans le résultat des produits à recevoir ainsi définis.

Champ d'application

Les produits à recevoir représentent pour l'entité des créances «certaines» mais qui ne sont pas «liquides».

Créance «certaine» Si la réception du produit et par là même la créance de l'entreprise n'étaient pas certaines, l'enregistrement en produits à recevoir à la clôture de l'exercice ne pourrait être réalisé en application du principe de prudence.

Créance «liquide» Si la créance est liquide, c'est-à- dire en pratique si l'entreprise possède les documents lui permettant d'en réclamer le paiement (quittance, facture, mémoire), elle doit être portée au compte de tiers concerné.

Ce n'est que dans le cas où son montant n'est pas encore définitivement arrêté qu'il y a lieu de l'enregistrer dans un compte de produits à recevoir.

Les comptes de produits à recevoir sont désormais rattachés aux comptes de tiers auxquels ils correspondent. Ainsi, sont des comptes de produits à recevoir les différents comptes suivants (SCF).

267	Créances rattachées à des participations hors Groupe		
	2678	Intérêts courus	
268	Créances rattachées à des sociétés en participation		
	2688	Intérêts courus	
276	Autres créances immobilisées		
	2768	Intérêts courus	
		27682	Sur titres immobilisés (droits de créances)
		27684	Sur prêts
		27685	Sur dépôts et cautionnements
		27688	Sur créances diverses
409	**Fournisseurs – débiteurs : avances et acomptes versés, RRR à obtenir, autres créances**		
	4098	Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus	
417	***« Créances » sur travaux ou prestations en cours***		
418	Clients - Produits non encore facturés		
	4181	Clients - Factures à établir	
	4188	Clients - Intérêts courus	
428	**Personnel - Charges à payer et produits à recevoir**		
	4287	Produits à recevoir	
438	Organismes sociaux - Charges à payer et produits à recevoir		
	4387	Produits à recevoir	
448	***État - Charges à payer et produits à recevoir (hors impôt)***		
	4487	Produits à recevoir	
458	Associés - Opérations faites en commun ou en groupement		
	4588	Intérêts courus	
Débiteurs divers et créditeurs divers			
468	Diverses - Charges à payer et produits à recevoir		
	4687	Produits à recevoir	
508	Autres valeurs mobilières et créances assimilées		
	5088	Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées	
518	Intérêts courus		
	5187	Intérêts courus à recevoir	

Sont notamment compris dans les produits à recevoir :

- les intérêts courus et non échus sur prêts ou débiteurs ;
- les rabais, remises, ristournes à obtenir ;
- les loyers à recevoir courus et non échus ;
- les ventes pour lesquelles les marchandises ont été livrées ou les prestations effectuées mais la facture non encore établie.

Traitement comptable

A la clôture de l'exercice, les comptes de produits à recevoir sont débités par le crédit des comptes de la classe 7 intéressés afin de comprendre dans ces comptes les produits rattachables à l'exercice mais non encore comptabilisés.

Exemple : Au 31 décembre de l'exercice N, les données d'inventaire sont les suivantes :

- les intérêts courus sur prêts sont évalués à 100 ;
- les ristournes escomptées des fournisseurs s'élèvent à 50.

27684	Intérêts courus		100	
4098	Rabais, remises et ristournes à obtenir		50	
	762	Produits des autres immobilisations financières		100
	609	Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats		50
Produits à rattacher à l'exercice				

Au cours de l'exercice suivant.

A l'ouverture de l'exercice, les écritures de régularisation enregistrées lors de la clôture de l'exercice sont contre-passées aux comptes intéressés de la classe 7 et les produits enregistrés normalement dans les comptes intéressés lors de leur réalisation.

Toutefois, les entreprises peuvent également utiliser une seconde méthode qui consiste à attendre la réalisation du produit et à débiter directement les comptes de tiers intéressés par le crédit, pour solde, du compte de produits à recevoir, les différences éventuelles étant enregistrées au compte de produits.

Exemple (suite) - Réception :

- courant janvier, de la facture d'avoir concernant les ristournes des fournisseurs ; montant : 55 ;
- en juin, de 200 d'intérêts sur prêts concernant la période allant du 1er juillet N au 30 juin N + 1.

1re méthode :

762	Produits des autres immobilisations financières		100	
609	Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats		50	
	27684	Intérêts courus		100
	4098	Rabais, remises et ristournes à obtenir		50
Contre-passation de l'écriture de régularisation				

401	Fournisseurs		55	
	609	Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats		55
Facture d'avoir n° x...				

512	Banques		200	
	762	Produits des autres immobilisations financières		200
Réception des intérêts du prêt				

2e méthode :

401	Fournisseurs		55	
	4098	Rabais, remises et ristournes à obtenir		50
	609	Rabais, remises et ristourne obtenus sur achats		5
Facture d'avoir n° x				

512	Banques		200	
	27684	Intérêts courus		100
	762	Produits des autres immobilisations financières		100
Réception des intérêts du prêt				

Taxe sur la valeur ajoutée

SCF Compte 44 «Une subdivision du compte 44 «TVA à régulariser» est destinée à recevoir le montant de TVA déductible sur les charges à payer inscrites aux comptes de tiers concernés, et le montant de la TVA collectée sur les produits à recevoir inscrits aux comptes de tiers concernés. Cette subdivision fait l'objet d'un virement aux subdivisions «TVA collectée» et «TVA déductible» lors de leur fait générateur fiscal, compte tenu des ajustements nécessaires enregistrés aux comptes intéressés. Ce compte peut aussi être contre-passé à l'ouverture de l'exercice qui suit».

Les produits sont constatés hors taxe, alors que les créances correspondantes sont comptabilisées taxe comprise. Lorsqu'il s'agit de la régularisation de produits à recevoir, il convient donc d'enregistrer la créance TTC, la taxe la concernant étant isolée au sous-compte 44587 «Taxes sur le chiffre d'affaires sur factures à établir».

2- Charges constatées d'avance – Produits constatés d'avance

Il s'agit à ce stade de charges et de produits comptabilisés, mais dont une partie ne concerne pas l'exercice. Dans ce cas, les charges et les produits de l'exercice doivent être expurgés des montants qui ne le regardent pas.

2-1 – Charges constatées d'avance

Définition

Ce sont des charges, dont la fourniture ou la prestation interviendra ultérieurement. Les charges constatées d'avance sont les charges enregistrées au cours d'un exercice mais qui correspondent à des achats de biens ou services dont la fourniture ou la prestation doit intervenir ultérieurement. A titre d'exemple :

- Les factures reçues des fournisseurs pour des achats non livrés ou des prestations de services non exécutées ;
- Les loyers, les primes d'assurance payées, les intérêts pour l'exercice à venir ;
- Les existants, à la clôture de l'exercice, de fournitures qui ne passent pas par un compte de magasin (fournitures d'entretien et de petit équipement, fournitures administratives).

L'inscription à l'actif de ces charges constatées d'avance est obligatoire et non optionnelle.

Traitement comptable

Principe :

Le **compte 486** peut être subdivisé conformément à la nomenclature de la **classe 6**. Il enregistre les frais comptabilisés par l'entreprise au cours d'un exercice mais qui concernent les exercices ultérieurs. En effet, si les comptes de la **classe 6** enregistrent les charges au fur et à mesure de leur naissance, certaines sont imputables à des exercices ultérieurs. Pour rétablir dans la **classe 6** les charges se rapportant à la période, en fin d'exercice, les comptes de la **classe 6** doivent être crédités par le débit du **compte 486** «Charges constatées d'avance» pour le montant des charges constatées d'avance.

Les entreprises ont également la possibilité, lors de l'enregistrement initial de la facture, d'enregistrer directement la quote-part des charges constatées d'avance au débit du **compte 486**.

A l'ouverture de l'exercice suivant, le **compte 486** est crédité par le débit des comptes de charges intéressés. Au bilan, les charges constatées d'avance font l'objet d'une ligne particulière à l'actif.

Exemple

L'entreprise a payé le 1er juillet N une prime d'assurance incendie pour les 12 mois à venir (1200).

Écritures au cours de l'exercice N

• Première méthode :

616	Primes d'assurance		1 200	
	512	Banques		1 200
Prime d'assurance payée par chèque				
486	Charges constatées d'avance		600	
	616	Primes d'assurance		600
Régularisation des primes constatées d'avance				

• Deuxième méthode :

616	Primes d'assurance		600	
486	Charges constatées d'avance		600	
	512	Banques		1 200
Paiement des primes pour 1 an dont 6 mois correspondent à l'exercice futur				

Écritures au début de l'exercice N + 1

616	Primes d'assurance		600	
	486	Charges constatées d'avance		600
Contre-passation des charges constatées d'avance				

Fiscalité

Les charges constatées d'avance ne peuvent être admises en déduction du bénéfice de l'exercice au cours duquel elles sont enregistrées, mais doivent être retranchées du bénéfice de l'exercice qu'elles concernent.

2 - 2- Produits constatés d'avance

Définition

Les produits constatés d'avance sont des produits comptabilisés avant que les prestations et fournitures les justifiant aient été effectuées ou fournies.

Les produits constatés d'avance constituent des passifs. Les revenus perçus ou comptabilisés en produits par l'entreprise à la date de clôture, au titre de prestations ou marchandises restant à réaliser ou à livrer après la date de clôture, constituent une obligation contractuelle de l'entreprise envers le tiers bénéficiaire de la prestation ou de la marchandise restant à délivrer ou à livrer.

Seront notamment enregistrés en produits constatés d'avance :

- les factures envoyées au client alors que le bien n'a pas été livré ou la prestation de service exécutée ;
- les produits perçus, tels que loyers ou intérêts, mais correspondant à l'exercice suivant.

Évaluation

Les produits constatés d'avance sont évalués au montant du produit correspondant à la prestation restant à réaliser ou à la marchandise restant à livrer.

La marge réalisée est ainsi différée jusqu'à la date de livraison de la marchandise ou étalée sur la durée de réalisation de la prestation.

Exemple : L'entreprise a conclu avec un tiers un contrat de maintenance dont l'exécution s'étend sur plusieurs exercices. L'obligation est d'ordre contractuel et consiste à assurer la maintenance jusqu'au terme du contrat.

Si l'entreprise a perçu le revenu du contrat avant la clôture de l'exercice, la partie du revenu correspondant à la prestation restant à assurer sur l'exercice suivant est comptabilisée au passif en produit constaté d'avance.

Traitement comptable

Le compte 487 peut être subdivisé conformément à la nomenclature de la classe 7. Il enregistre les produits comptabilisés par l'entreprise au cours d'un exercice mais qui concernent les exercices ultérieurs. En effet, si les comptes de la classe 7 enregistrent les produits au fur et à mesure de leur naissance, certains sont imputables à des exercices ultérieurs.

Pour rétablir dans la classe 7 les produits se rapportant à la période, en fin d'exercice, les comptes de la classe 7 doivent être débités par le crédit du compte 487 «Produits constatés d'avance» pour le montant des produits constatés d'avance.

Les entreprises ont également la possibilité, lors de l'enregistrement initial de la facture, d'enregistrer directement la quote-part des produits constatés d'avance au crédit du compte 487.

A l'ouverture de l'exercice suivant, le compte 487 est débité par le crédit des comptes de produits intéressés.

Au bilan, les produits constatés d'avance sont inscrits à une ligne particulière du passif.

Exemple

L'entreprise a reçu le 1er octobre N le loyer d'un local donné en location pour les 6 mois à venir (600).

Ecritures au cours de l'exercice N :

• Première méthode :

512	Banques		600	
	708	Produits des activités annexes		600
Réception du loyer d'avance pour 6 mois				

708	Produits des activités annexes		300	
	487	Produits constatés d'avance		300
Régularisation des loyers constatés d'avance				

• Deuxième méthode :

512	Banques		600	
	708	Produits des activités annexes		300
	487	Produits constatés d'avance		300
Réception du loyer pour 6 mois dont 3 mois sur l'exercice futur				

Écritures au début de l'exercice N + 1 :

487	Produits constatés d'avance		300	
	708	Produits des activités annexes		300
Contre-passation des produits constatés d'avance				

7.2 - Etaler sur la durée de l'emprunt les frais de mobilisation d'emprunt

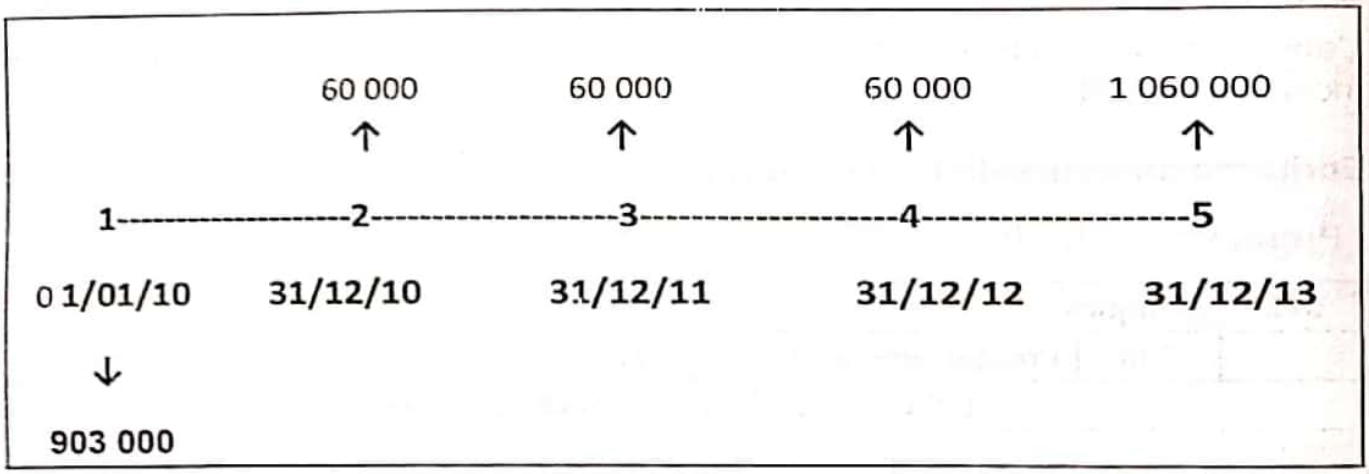
Selon les dispositions de l'article 126-2 de l'arrêté portant SCF «Les coûts accessoires encourus pour la mise en place d'un emprunt et les primes de remboursement ou d'émission d'emprunt sont étalés de manière actuarielle sur la durée de l'emprunt ».

Exemple - Emprunt obligataire avec prime d'émission

Une Entreprise émet 1 000 Obligations le 01/01/2010. Ces obligations ont été émises à 950 DA pour un nominal de 1 000 DA avec un taux d'intérêts fixe de 6 %. Elles sont remboursables le 31/12/2013. Les frais d'émission sont de 47 000 DA.

512	Banque : 1 000 x 950 (-) 47 000	903 000	
163	Emprunt obligataire		903 000
	01/01/2010		

Schéma de l'emprunt



Le coût total de cet emprunt pour l'entreprise se compose de 3 éléments :

- Les intérêts représentant 6 % du montant restant dû, de l'emprunt sur la base d'un montant à rembourser de 1 000 000,00 DA.
- Les frais d'émission de 47 000 DA, à payer à la date d'obtention de l'emprunt,
- La prime d'émission de 50 000 DA en tant qu'écart entre le montant obtenu le 01/01/2010 et le montant à rembourser le 31/12/2013.

Le taux d'intérêt effectif tient compte de cette réalité économique et intègre l'ensemble des éléments du coût de l'emprunt. Il permet de trouver l'équilibre entre les flux entrants et sortants liés à l'emprunt. Le taux est déterminé, en résolvant l'équation :

$$903\,000 = \sum_{n=1}^{n=4} \left[\frac{(60000)}{(1+taux)^n} + \frac{1000000}{(1+taux)^n} \right.$$

→ le calcul donne un taux de 0,089937 soit 9 %

Au passif du bilan, le coût amorti de l'emprunt est calculé avec ce taux d'intérêt effectif d'origine (ou taux de rendement interne TRI). La différence entre les intérêts effectifs calculés de la période et les intérêts nominaux versés s'ajoute de période en période au montant de l'emprunt. Celui-ci augmente ainsi régulièrement pour atteindre le montant remboursable à la date d'échéance de l'emprunt.

Dates	Intérêts effectifs	Intérêts	Amortissement	Coût amorti
01/01/10				903 000
31/12/10	81 213 (a)	60 000 (b)	21 213 (c)	924 213 (d)
31/12/11	83 121	60 000	23 121	947 334
31/12/12	85 200	60 000	25 200	972 534
31/12/13	87 466	60 000	27 466	1 000 000

Ce montant correspond ----------→ à la somme des frais d'émission et de la prime d'émission amortis sur la durée de l'emprunt.	97 000	

(a) = 903 000 x 0,089937 = 81 213

(b) = 1 000 000 x 6 % = 60 000

(c) = 81 213 (-) 60 000 = 21 213

(d) = 903 000 (+) 21 213 = 924 213

Comptabilisation ultérieure des intérêts et de l'emprunt

661	Charges d'intérêts	81 213	
163	Emprunt Obligataire		21 213
512	Banque		60 000
	31/12/2010		
661	Charges d'intérêts	81 121	
163	Emprunt Obligataire		23 121
512	Banque		60 000
	31/12/2011		
661	Charges d'intérêts	85 200	
163	Emprunt Obligataire		25 200
512	Banque		60 000
	31/12/2012		
661	Charges d'intérêts	87 466	
163	Emprunt Obligataire		27 466
512	Banque		60 000
163	Emprunt obligataire	1 000 000	
512	Banque		1 000 000
	31/12/2013		

Autre exemple

Une Entité s'est vue accorder un emprunt avec les caractéristiques suivantes :

Montant : 1 200 000 UDA - Taux 5 % - Durée 5 ans dont une année de différé

Coût de mise en place de l'emprunt est de 126 000 UDA.

Ce coût doit être rapporté de manière actuarielle sur la durée de l'emprunt et non pas imputé comme charge dans sa totalité sur l'exercice de versement de l'emprunt.

Remboursement par amortissements constants (avec différé)

512	Banque : 1 000 x 950 (-) 47 000	903 000	
163	Emprunt obligataire		903 000
	01/01/2010		

Schéma de l'emprunt

	60 000 ↑	60 000 ↑	60 000 ↑	1 060 000 ↑
1	2	3	4	5
0 1/01/10	31/12/10	31/12/11	31/12/12	31/12/13
↓ 903 000				

Le coût total de cet emprunt pour l'entreprise se compose de 3 éléments :

- Les intérêts représentant 6 % du montant restant dû, de l'emprunt sur la base d'un montant à rembourser de 1 000 000,00 DA.
- Les frais d'émission de 47 000 DA, à payer à la date d'obtention de l'emprunt,
- La prime d'émission de 50 000 DA en tant qu'écart entre le montant obtenu le 01/01/2010 et le montant à rembourser le 31/12/2013.

Le taux d'intérêt effectif tient compte de cette réalité économique et intègre l'ensemble des éléments du coût de l'emprunt. Il permet de trouver l'équilibre entre les flux entrants et sortants liés à l'emprunt. Le taux est déterminé, en résolvant l'équation :

$$903\,000 = \sum_{n=1}^{n=4} \left[\frac{(60000)}{(1+taux)^n} + \frac{1000000}{(1+taux)^n} \right.$$

→ le calcul donne un taux de 0,089937 soit 9 %

Au passif du bilan, le coût amorti de l'emprunt est calculé avec ce taux d'intérêt effectif d'origine (ou taux de rendement interne TRI). La différence entre les intérêts effectifs calculés de la période et les intérêts nominaux versés s'ajoute de période en période au montant de l'emprunt. Celui-ci augmente ainsi régulièrement pour atteindre le montant remboursable à la date d'échéance de l'emprunt.

Dates	Intérêts effectifs	Intérêts	Amortissement	Coût amorti
01/01/10				903 000
31/12/10	81 213 (a)	60 000 (b)	21 213 (c)	924 213 (d)
31/12/11	83 121	60 000	23 121	947 334
31/12/12	85 200	60 000	25 200	972 534
31/12/13	87 466	60 000	27 466	1 000 000

Ce montant correspond ----------→ à la somme des frais d'émission et de la prime d'émission amortis sur la durée de l'emprunt.	97 000	

(a) = 903 000 x 0,089937 = 81 213

(b) = 1 000 000 x 6 % = 60 000

(c) = 81 213 (-) 60 000 = 21 213

(d) = 903 000 (+) 21 213 = 924 213

Comptabilisation ultérieure des intérêts et de l'emprunt

661	Charges d'intérêts	81 213	
163	Emprunt Obligataire		21 213
512	Banque		60 000
	31/12/2010		
661	Charges d'intérêts	81 121	
163	Emprunt Obligataire		23 121
512	Banque		60 000
	31/12/2011		
661	Charges d'intérêts	85 200	
163	Emprunt Obligataire		25 200
512	Banque		60 000
	31/12/2012		
661	Charges d'intérêts	87 466	
163	Emprunt Obligataire		27 466
512	Banque		60 000
163	Emprunt obligataire	1 000 000	
512	Banque		1 000 000
	31/12/2013		

Autre exemple

Une Entité s'est vue accorder un emprunt avec les caractéristiques suivantes :

Montant : 1 200 000 UDA - Taux 5 % - Durée 5 ans dont une année de différé

Coût de mise en place de l'emprunt est de 126 000 UDA.

Ce coût doit être rapporté de manière actuarielle sur la durée de l'emprunt et non pas imputé comme charge dans sa totalité sur l'exercice de versement de l'emprunt.

Remboursement par amortissements constants (avec différé)

P	Emprunt	Intérêts	Amortissements	Anuités	Restant
1	1 200 000	60 000	-	60 000	1 200 000
2	1 200 000	60 000	300 000	360 000	1 200 000
3	900 000	45 000	300 000	345 000	900 000
4	600 000	30 000	300 000	330 000	600 000
5	300 000	15 000	300 000	315 000	300 000
T	-	210 000	1 200 000	1 410 000	

A la réception de l'emprunt, l'entité a reçu la somme de : 1 074 000 DA le reste soit 126 000 DA est constitué du coût de la mise en place. Le coût de mise en œuvre de l'emprunt doit, être ***selon les dispositions de l'article 126-2 de l'arrêté portant SCF***, étalé de manière actuarielle sur la durée de l'emprunt.

Dans une première étape il sera question de calculer le taux effectif de l'emprunt.

Annuité **60 000** **360 000** **345 000** **330 000** **315 000**

0----------1----------2----------3----------4----------5

Soit le total du remboursement : 1 074 000 DA et 126 000 DA le coût de mise en place de l'emprunt.

Le taux est déterminé, en résolvant l'équation suivante :

$1\,074\,000 = 60\,000\,(1+i)^{-1} + 360\,000\,(1+i)^{-2} + 345\,000\,(1+i)^{-3} + 330\,000\,(1+i)^{-4} + 315\,000\,(1+1)^{-5}$

Le taux qui solutionne cette équation est arrondi à 8 %.

Calcul du coût amorti

Périodes	Taux effectif	Taux nominal	Amortissements	Coût amorti
0				**1 074 000**
1	**96 000**	**60 000**	**36 000**	**36 000**
2	**96 000**	**60 000**	**36 000**	**36 000**
3	**72 000**	**45 000**	**27 000**	**27 000**
4	**48 000**	**30 000**	**18 000**	**18 000**
5	**24 000**	**15 000**	**9 000**	**9 000**
T	**336 000**	**210 000**	**126 000**	**1 200 000**

A la conclusion du contrat de prêt la société comptabilise :

512	Banque	1 074 000	
164	Emprunt auprès des établissements de crédit		1 074 000
	Emprunt auprès de la BNA		

Les années suivantes, la vie de l'emprunt se déroule comme suit :

661	Intérêts	96 000	
164	Amortissement coût mise en place		36 000
512	Banque		60 000
Période 1			
661	Intérêts	96 000	
164	Remboursement emprunt	300 000	
164	Amortissement coût de mise en place		36 000
512	Banque		360 000
Période 2			
661	Intérêts	72 000	
164	Emprunt	300 000	
164	Amortissement coût mise en place		27 000
512	Banque		345 000
Période 3			
661	Intérêts	48 000	
164	Remboursement emprunt	300 000	
164	Amortissement coût de mise en place		18 000
512	Banque		330 000
Période 4			
661	Intérêts	24 000	
164	Remboursement emprunt	300 000	
164	Amortissement coût de mise en place		9 000
512	Banque		315 000
Période 5			

A travers le taux d'intérêt effectif et le calcul du coût amorti, les coûts de mise en place de l'emprunt ont été répartis sur la durée de celui –ci.