

ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET UNIVERSITAIRE

INSTITUT SUPERIEUR D'INFORMATIQUE ET DE GESTION

ISIG



B.P. 841 GOMA

COMPTABILITE GENERALE.

Dispensé par : **CT. Emmanuel BAGUMA MUSHAGALUSA**

Appartenant à :

Année académique 2010 - 2011

AVANT-PROPOS

Réunis à Port Louis (île Maurice), des dirigeants africains ont signé, le 17 octobre 1993, le traité de l'Organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires (OHADA) dont le but, sur le plan économique, est de promouvoir le développement et l'intégration régionale ainsi que la sécurité juridique et judiciaire dans l'espace OHADA.

Ce traité vise à doter les Etats parties, seize à ce jour (Benin, Burkina Faso, Cameroun, Centrafrique, Comores, Congo, Côte d'Ivoire, Gabon, Guinée, Guinée-Bissau, Guinée Equatoriale, Mali, Niger, Sénégal, Tchad et Togo), de règles communes, simples, modernes et adaptées à la situation de leurs économies.

Les actes pris pour l'adoption de ces règles communes sont appelés « Actes Uniformes ». Ils sont directement applicables et obligatoires dans les Etats parties, nonobstant toute disposition de droit interne antérieure ou postérieure contraire. C'est ainsi que l'Acte Uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises, auquel est annexé le système comptable OHADA, a consacré un nouveau référentiel comptable dans les Etats signataires.

Cet Acte Uniforme est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2001 pour les comptes personnels des entreprises et le 1^{er} janvier 2002 pour les comptes combinés et les comptes consolidés.

Ce changement de référentiel comptable a créé un vide en matière d'ouvrages didactiques pour assurer la formation initiale et continue de comptables dans l'espace OHADA. L'objectif de cet ouvrage est de contribuer à le combler.

Le premier tome, consacré à la comptabilité générale, commence par un rappel de la logique de base du modèle, dans son articulation avec l'activité de l'entreprise, puis propose une présentation générale du système comptable OHADA. Il est structuré en cinq parties :

Les techniques comptables de base du système OHADA ;

Les opérations du cycle d'exploitation ;

Les opérations du cycle de trésorerie ;

Les opérations du cycle de financement ;

Les opérations du cycle d'investissement.

Le deuxième tome est consacré aux systèmes comptables, aux opérations spécifiques et aux travaux de fin d'exercice.

Le troisième tome, qui traite de la comptabilité des sociétés, est structuré autour des centres d'intérêts essentiels, à savoir la constitution des sociétés commerciales et les modifications du capital.

Cet ouvrage, qui se veut complet, est assorti de nombreux exemples chiffrés d'un ensemble de questions de réflexion et d'exercices pratiques judicieusement choisis et à la difficulté croissante, afin de faciliter la compréhension et l'assimilation des thèmes traités.

Fruit d'une longue expérience pratique, cet ouvrage se voudrait le compagnon indispensable de tous les apprenants en comptabilité et gestion, le précieux instrument de travail de tous les professionnels de la comptabilité de tous ceux qui souhaitent actualiser leurs connaissances et mettre en œuvre le système comptable OHADA.

PREMIERE PARTIE
LES SYSTEMES COMPTABLES

CHAPITRE I

LA PREPARATION DES ENREGISTREMENTS

L'article 20 de l'Acte Uniforme relatif au droit comptable OHADA stipule que « les livres comptables et autres doivent être tenus sans blanc ni altération d'aucune sorte ». Le respect de ces dispositions nécessite une préparation minutieuse des enregistrements et des autres actes comptables. Cette préparation peut consister à faire des pré comptabilisations et/ou des pré totalisations des pièces comptables avant leur enregistrement au journal.

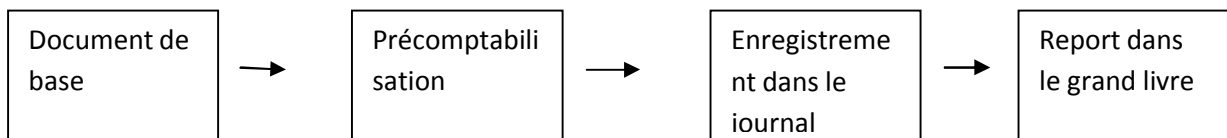
1. LA PRECOMPTABILISATION

L'expérience a montré que, pour éviter les erreurs, le travail de précomptabilisation doit être préparé.

Les erreurs du journal peuvent concerner :

soit les comptes qui doivent jouer : le compte débité ou le compte crédité est exact, ou parfois même les deux ; ces erreurs dites d'imputation faussent la comptabilité dans sa nature ;

soit des nombres : les erreurs numériques proviennent d'une lecture erronée des données chiffrées portées sur les documents de base (factures, reçus, chèques etc.) ; dans la pratique, pour éviter ces erreurs, on procède à un premier enregistrement « pré comptabilisation » que l'on confie toujours à un comptable qualifié.



L'enregistrement des écritures dans le journal et dans le grand livre peut être ensuite fait par un teneur de livre.

1.1.Principe de la précomptabilisation

La précomptabilisation consiste à indiquer sur le document de base ou sur une pièce spéciale de précomptabilisation :

le ou les numéros de compte à débiter ;

le ou les numéros de compte à créditer ;

les sommes correspondantes.

C'est-à-dire les indications de base qui figureront dans l'article du journal.

1.2.Technique de la précomptabilisation

Le travail effectué sur le document même est facilité par l'apposition d'un cachet (grille d'imputation) que l'imputeur complète en inscrivant le numéro du document, les numéros des comptes à débiter et à créditer, les sommes correspondantes.

APPLICATION

Facture n° 705 Date : le 13/02/N	SODIP	<div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <div style="border: 1px solid black; width: 40px; height: 30px; display: flex; align-items: center; justify-content: center;"> Doit : Mbango </div> <div style="border: 1px solid black; width: 40px; height: 30px;"></div> </div>
-------------------------------------	-------	---

Marchandises	150 000
Port débours	25 000
TVA 19,25% (de 150 000)	28 875
Net à payer	203 875

Présentez la grille de précomptabilisation sur cette facture chez Mbago.

SOLUTION

Facture d'imputation

SODIP		Doit : Mbango																			
Facture n° 705 Date : le 13/02/N																					
Marchandises Port débours TVA 19,25% (de 150 000) Net à payer		150 000 25 000 28 875 <hr/> 203 875																			
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 20%;">13/02/N</td> <td colspan="2">A 705</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="width: 40%;">D</td> <td style="width: 40%;">C</td> </tr> <tr> <td>601</td> <td>150 000</td> <td></td> </tr> <tr> <td>611</td> <td>25 000</td> <td></td> </tr> <tr> <td>445</td> <td>28 875</td> <td></td> </tr> <tr> <td>401</td> <td></td> <td>203 875</td> </tr> </table>		13/02/N	A 705			D	C	601	150 000		611	25 000		445	28 875		401		203 875	← Grille d'imputation	
13/02/N	A 705																				
	D	C																			
601	150 000																				
611	25 000																				
445	28 875																				
401		203 875																			

Cette grille joue ainsi le rôle de pièce comptable

1.2.2. Précomptabilisation sur pièces comptables spéciales (de petit format)

Dans ce cas, les éléments de base du futur article du journal sont inscrits sur la pièce conçue pour effectuer la comptabilisation des documents de base.

Cette pièce peut se présenter comme suit :

Date	Nom du document de base/n° du document de base	N° fiche	
	Comptes	Sommes	
N°	Intitulés	D	C
Visa du responsable			

APPLICATION

Remplissez la pièce présentée ci-dessus avec les éléments de la facture de Mbango de l'application précédente.

SOLUTION

Date 13/02/N		Nom du document de base/n° du document de base. Document n° 705		N° Fiche	
Comptes			Sommes		
N°	Intitulés		D	C	
601	Achats de marchandises		150 000	203 875	
611	Transports sur achats		25 000		
4452	TVA récupérable sur achats		28 875		
401	Fournisseurs, dettes en comptes				
Visa du responsable					

2. LA PRETOTALISATION

2.1. Fondement de la prétotalisation

Chaque jour, les services comptables sont conduits à enregistrer de nombreux documents semblables entre eux.

Il en est ainsi, par exemple :

- des factures d'achat de marchandises ;
- des factures de vente de marchandises ;
- des chèques reçus des clients ;
- des chèques émis.

L'enregistrement dans le journal, document par document, constitue une tâche longue et souvent fastidieuse. Pour faciliter la tâche aux comptables, on a mis au point la technique de prétotalisation.

2.2. Principe de la prétotalisation

La prétotalisation consiste à regrouper sur une fiche conçue à cet effet les pièces comptables de même nature d'une période pouvant être une journée ou une semaine, dans le but de passer à la fin de la période (journée/semaine) un article récapitulatif au journal.

La conception de la fiche de prétotalisation doit tenir compte des comptes mouvements lors de l'enregistrement des pièces comptables que l'on veut regrouper.

2.3. Pratique de la prétotalisation

Etablissement d'une fiche récapitulative

Si les opérations sont peu nombreuses, une fiche de computation récapitulative peut être établie à l'aide d'une additionneuse.

APLLICATION

Présentez une fiche de prétotalisation pour les six documents ci-dessous et passez au journal l'article récapitulatif dans

la comptabilité de Sodip.

SODIP	
Facture n° 719	Doit : <input type="text"/>
Date : le 22/02/N	Dobili <input type="text"/>
Marchandises	200 000
Escompte 2%	4 000
	196 000
TVA 19,25%	37 730
Port	20 000
Net à payer par chèque	253 730

SODIP	
Facture n° 720	Doit : <input type="text"/>
Date : le 22/02/N	KWEDI <input type="text"/>
Marchandises	300 000
Emballages consignés	50 000
	350 000
TVA 19,25%	67 375
Port débours	25 000
Net à payer à crédit	442 375

SODIP	
Facture n° 721	Doit : <input type="text"/>
Date : le 22/02/N	<input type="text"/>
Mboma :	
Marchandises	150 000
Escompte 2%	1 500
	148 500
TVA 19,25%	28 586
Net à payer en espèces	177 086

SODIP	
Facture n° 722	<input type="text"/>
Doit :	
Date : le 22/02/N	<input type="text"/>
Dotii	
Marchandises	500 000
TVA 19,25%	96 250
Port débours	50 000
Net à payer à crédit	646 250

SODIP	
Facture n° 723	Doit : <input type="text"/>
Date : le 22/02/N	Bouba : <input type="text"/>
Marchandises	100 000
Emballages consignés	50 000
	<hr/> 150 000
TVA 19,25%	28 875
	<hr/>
Net à payer	178 875

SODIP	
Facture n° 724	Doit : <input type="text"/>
Date : le 22/02/N	Ebanga : <input type="text"/>
Marchandises	180 000
Escompte	3 000
	<hr/> 177 000
TVA 19,25%	34 072
	<hr/>
Net à payer	211 072

SOLUTION

Fiche de prétotalisation

Facture ventes de marchandises n° 719 à 724 journée du 22/02/N									
N° facture	Noms des clients	Comptes à débiter				Comptes à créditer			
		411	521	57	673	4191	443	701	781
719	Dobil	-	253 730	-	4 000	-	37 730	200 000	20 000
720	Kwedi	422 375	-	-	-	50 000	67 375	300 000	25 000
721	Mbona	-	-	1 500	1 500	-	28 586	150 000	-

722	Dotti	646 250	-	-	-	-	96 250	500 000	50 000
723	Bouba	-	178 875	-	-	50 000	28 875	100 000	-
724	Ebanga	-	-	3 000	50 000	-	34 072	180 000	-

Article récapitulatif

		22/02/N		
411		Clients	1 088 625	
521		Banques	432 605	
57		Caisse	388 158	
673	4191	Escomptes accordés	8500	100 000
	443	A Clients, dettes emballages consignés		292 000
	701			1 430 000
	781	Etat, TVA facturée		95 000
		Ventes de marchandises		
		Transferts de charges suivant fiche		
		Transfert de prétotalisation facture du 22/02/N		

CHAPITRE II

LE CONTROLE DES ENREGISTREMENTS ET

LA RECTIFICATION DES ERREURS

Les erreurs peuvent être commises dans les documents de base, au journal, dans les grand livre, dans la balance. C'est pourquoi il est nécessaire de procéder de temps en temps au contrôle des livres et autres documents comptables en vue de rectifier les éventuelles erreurs.

1. LES DIFFERENTS TYPES D'ERREURS

1.1 Origines des erreurs

- Dans les documents de base eux-mêmes

Ces erreurs ne sont pas imputables au comptable mais au service ayant établi les documents (facturier, caissier, magasinier etc.). Elles ne vicient pas moins la comptabilité. Aussi, le comptable doit-il d'abord s'assurer de l'exactitude des calculs arithmétiques des pièces de base.

- Les erreurs d'imputation

C'est le fait d'enregistrer une opération dans le compte non adéquat.

- Les erreurs de calcul

Lorsque les opérations arithmétiques sont mal effectuées.

- Les erreurs d'inversion de chiffres

Il s'agit d'un mauvais report du montant, on écrit par exemple 45 200 au lieu de 42 500 ;

- Les erreurs d'omission

Quand on oublie d'enregistrer une opération ou de reporter un montant.

- Les erreurs de double emploi

Lorsqu'on enregistre une opération plusieurs fois par erreur ou que l'on reporte un montant plusieurs fois. Ces erreurs peuvent avoir une incidence arithmétique apparente ou non.

1.2. Incidence des erreurs

1.2.1. Erreurs ayant une incidence arithmétique apparente

Ce sont :

- les erreurs dans l'inscription des sommes ;
- les erreurs de totalisation ;
- le report d'un débit au crédit (ou réciproquement) ;
- une omission de report ou un double report.

On les repère très rapidement grâce aux instructions de contrôle dont dispose la comptabilité.

Au niveau du journal :

~ Total débit = Total crédit (principe de la partie double)

Au niveau de la balance :

~ Total des soldes débiteurs = Total des soldes créditeurs

~ Total des mouvements débits = Total des mouvements crédits

Au niveau du journal et de la balance :

~ Total du journal = Total des mouvements de la balance.

Lorsque l'une de ces égalités n'est pas vérifiée, une erreur au moins a été commise dans la comptabilité.

1.2.2. Erreurs n'ayant aucune incidence arithmétique apparente

Ce sont généralement les erreurs d'imputation.

Elles sont repérées très difficilement. Ce sont le plus souvent des événements extracomptables qui permettent de les détecter.

Exemple : c'est une réclamation ou une prestation d'un fournisseur qui peut permettre de constater qu'une erreur d'imputation a été commise au niveau des comptes fournisseurs.

1.2.3. Conséquences des erreurs

Toute erreur non corrigée se répercute dans les documents utilisés ultérieurement et toute la comptabilité en est faussée.

Les erreurs sans incidence arithmétique apparente sont les plus difficiles à détecter, ce sont le plus souvent des erreurs d'imputation dans le journal. Ces erreurs sont les plus lourdes de conséquences. Aussi l'imputation au journal doit-elle être effectuée par un comptable qualifié et faire l'objet d'un contrôle rigoureux.

2. LA RECTIFICATION DES ERREURS

L'Acte Uniforme relatif au droit comptable OHADA indique clairement en son article 20 que « toute correction d'erreur se fait exclusivement par inscription en négatif des éléments erronés, le reregistrement exact est ensuite opéré ».

APPLICATION

On vous donne la facture suivante :

LADY M Facture n° V-785 Date : le 15/7/N <div style="float: right; border: 1px solid black; padding: 5px; margin-top: 10px;"> Doit: Le chic camerounais Douala </div>			
Designation	Quantité	P.U	Montant
Robe x 210	8	25 000	200 000
TVA 19,25%			38 500
Net à payer			238 500

Le comptable a passé par erreur la écriture suivante :

	_____ 15/7/N _____	
411	Clients	238 000
701	Ventes de marchandises	38 500
4431	Etat, TVA facturée sur ventes	200 000

Suivant facture N°V 785

Rectifiez l'erreur

SOLUTION

Annulation de l'écriture erronée

	_____ 15/7/N _____	
411	Clients	- 238 000
701	Ventes de marchandises	- 38 500
4431	Etat, TVA facturée sur ventes	- 200 000

Annulation de la facture erronée

On passe l'écriture juste

	_____ 15/7/N _____	
411	Clients	238 500
701	Ventes de marchandises	200 000
4431	Etat, TVA facturée sur ventes	38 500

Suivant facture n° V 785

CHAPITRE III

LE SYSTEME CENTRALISATEUR

L'une des insuffisances majeures du système classique est l'existence d'un journal unique qui ne peut être tenu que par une seule personne, quels que soient le volume des pièces comptables à enregistrer et le nombre de personnes travaillant au service comptable.

C'est pour pallier cet inconvénient que l'on a mis au point le système centralisateur. Celui-ci préconise en effet la création de plusieurs journaux auxiliaires pouvant être tenus simultanément par plusieurs personnes.

1. LE PRINCIPE DU SYSTEME CENTRALISATEUR

Les documents de base imputés sont classés de manière idéologique, c'est-à-dire par type d'opération (achats, ventes, mouvements de banque, effets de commerce, etc.) puis repartis entre les postes de travail qui correspondent aux journaux ouverts.

Le choix des journaux qui convient d'ouvrir dans une entreprise donnée est fonction de divers éléments tels que l'objectif du système d'information de l'entreprise, son organisation interne, le volume des faits comptables, etc.

En général, les entreprises qui utilisent le système centralisateur ne demandent pas à leur comptabilité la fourniture d'informations très détaillées, leur plan de comptes étant réduit plus ou moins au minimum légal.

Les journaux auxiliaires sont tenus chronologiquement. Tout mouvement intéressant un compte individuel est inscrit dans ce compte, directement, et l'écriture est alors décalquée dans le journal, par report.

2. LE CHOIX ET LA PRESENTATION DES JOURNAUX AUXILIAIRES

Chaque type d'opération fait toujours intervenir un même compte qui est soit débité, soit crédité en contrepartie de plusieurs autres comptes.

Les comptes débités sont regroupés dans une zone, de même que les comptes crédités. En général, c'est la zone qui comporte le plus faible nombre de colonnes qui est disposée en premier.

Contre

Chaque opération est enregistrée dans le journal auxiliaire adéquat. Cependant, certaines opérations peuvent intéresser deux journaux auxiliaires. Pour éviter le double enregistrement, il convient d'utiliser le compte de liaison 58-Autres virements internes, en contrepartie du compte support. La division de ce compte comprend :

512-Effets à l'encaissement.

Journal auxiliaire de banque-débit[illegible]

Date	Libellés	Comptes à débiter							
		52	77		58			Divers	
								Sommes	N°

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

4. LA TENUE DES LIVRES AUXILIAIRES

4.1. Liste des principaux journaux auxiliaires

Journal auxiliaire caisse-débit }
Journal auxiliaire caisse-crédit } ou journal unique de caisse

Journal auxiliaire banque-débit } ou journal unique de banque
Journal auxiliaire banque-crédit }

Journal auxiliaire chèques postaux-débit } ou journal unique chèques postaux
Journal auxiliaire chèques postaux-crédit }

Journal auxiliaire achats à crédit ou achats à crédit et au comptant
Journal auxiliaire des effets à recevoir-entrées (412 débit)
Journal auxiliaire des effets à recevoir-sorties (412)
Journal auxiliaire des effets à payer-sorties (402 crédit)
Journal auxiliaire des effets à payer-entrées (402 débit)
Journal auxiliaire des opérations diverses

La solution à relever est fonction des besoins de l'entreprise. Le journal des opérations diverses enregistre toutes celles qui ne trouvent pas leur place dans un autre journal.

4.2. Enregistrement des achats

Les achats peuvent être réglés au comptant ou à terme (crédit). Les enregistrements des achats au comptant diffèrent selon la définition du journal auxiliaire des achats.

Journal des achats à crédit

Tous les achats à crédit de biens et services sont enregistrés dans le journal.

Les achats réglés comptant sont enregistrés dans le journal auxiliaire de trésorerie concerné.

Cette solution est simple, elle évite l'emploi d'un compte de virement interne mais ne donne pas une vue d'ensemble des achats et de la TVA déductible.

Journal des achats à crédit et au comptant

Tous les achats sont enregistrés dans ce journal quel que soit le mode de règlement.

Les règlements au comptant par chèque ou en espèces sont enregistrés dans le journal auxiliaire de trésorerie concerné au crédit du compte support par le débit :

↳ du compte 401-Fournisseur si un compte individuel est ouvert au nom de ce fournisseur (ne pas oublier le report dans le compte individuel)

↳ du compte 58-Autres virements internes ou des sous-comptes fournisseurs

comptant ou achats comptant dans le cas contraire

5. LA CENTRALISATION PERIODIQUE

5.1. Fondement juridique

D'après l'article 5 du décret comptable du 29 novembre 1983, les écritures portées sur les journaux et les livres auxiliaires doivent être centralisées une fois par mois au moins dans le livre journal et dans le grand livre. Ce sont en effet les mouvements des comptes durant la période qui sont notés dans le journal général.

5.2. Livre journal

En fin de période, à la fin du mois en général, toutes les colonnes des journaux auxiliaires sont totalisées. Après vérification de l'égalité : total des colonnes débit=total des colonnes crédit, et rectification des erreurs constatées, les opérations de la période, enregistrées dans chaque journal auxiliaire, sont centralisées dans le livre journal en un seul article.

Cependant, les avoirs enregistrés dans les journaux auxiliaires des achats ou des ventes peuvent être enregistrés en un article particulier.

Les colonnes diverses doivent être ventilées suivant les comptes mouvementés avant la centralisation.

Le tracé du livre journal est en général celui du journal classique à deux colonnes de sommes.

Le livre journal doit être coté et paraphé par le greffier du tribunal de commerce.

5.3. Grand livre

Les comptes du grand livre sont mis à jour par report du livre journal. Cependant le décalqué peut être utilisé. Les relevés nominatifs clients et fournisseurs permettent la vérification de concordance entre les grands livres auxiliaires et les comptes collectifs des tiers, clients, fournisseurs, salariés du grand livres général.

La balance mensuelle est établie à partir des comptes du grand livre général.

Schéma du système centralisateur

A INSERER PAGE 32

6. LA COMPARAISON ENTRE LES SYSTEMES

Voir tableau ci-contre

Système Principaux caractères	Classique à journal unique	Classique à journal divisionnaire	Centralisateur
Enregistrement chronologique	Le compte	Le compte	Le journal auxiliaire
Mise à jour des comptes	Journal et	Journaux divisionnaires et comptes	Journaux

	compte		auxiliaires et comptes individuels
Plan de compte détaillé possible	Permanente	Permanente	En fin de période
Information de synthèse à partir du journal	Oui	Oui en multipliant les colonnes de ventilation	Oui en multipliant les colonnes de ventilation
Qualification des teneurs des livres	Non	Regroupement des opérations dans les JD	Dispersion des informations concernant un même compte
Charge de travail pour un volume donné des faits comptables	Elevée	Manipulation des comptes généraux en fin de séquence	Moyenne
Volume des faits comptables pouvant être traités	Manipulation des comptes généraux, lourdeurs des reports si par décalqué	Elevé, fonction de la division des journaux et du niveau de mécanisation	Manipulation limitée aux comptes individuels en cours de période
Qualités	Faible, journal unique ; goulot de étranglement	Fourniture des informations détaillées de synthèse à jour	Elevé, fonction des J.A ouverts et du niveau de mécanisation
Limites antérieures à l'utilisation de l'informatique	Simplicité relative de la mise en É uvre	Lourdeur de la manipulation des comptes, onéreux	Informations limitées par jour
Avenir	Ne convient qu'à une petite entreprise	L'informatique supprime les inconvénients	Devrait être compromis par le développement de l'informatique

APPLICATION

La comptabilité de l'entreprise Sodip est tenue suivant le système centraliseur. Les journaux auxiliaires ouverts dans cette entreprise sont les suivants :

- J.A. de caisse-recettes/J.A de caisse-dépenses ;
- J.A. de banque-débit/J.A de banque-crédit ;
- J.A. de CCP/JA. Des achats de marchandises ;
- J.A. de ventes des marchandises ;
- J.A. des effets à recevoir-entrées et sorties ;
- J.A. des effets à payer-sorties et entrées ;
- J.A. des opérations diverses.

Enregistrez les documents ci-dessous dans les différents journaux concernés.

Centralisez-les au journal général.

ETS ETAME	
Facture n°25	Doit :
Date : le 05/10	Sodip
Marchandises	500 000
TVA 19,25%	<u>96 250</u>
Net à payer en espèces	596 250

Chèque n° 3410N

BDF : 200 000

Ordre : Ngake

Motif : sa facture du 20/07

Date : 02/10

ETS SODIP	
Facture n°v 01	Doit :
Date : le 07/10	Ekwalla
Marchandises	800 000
Escompte 2%	<u>16 000</u>
	784 000

Chèque n° 3942N

BPF : 1 200 000

Ordre : Ngake

Motif : Achats marchandises au comptant

Date : 20/10

7. L'ÉTUDE DES JOURNAUX AUXILIAIRES DES EFFETS DE COMMERCE**7.1. Journal auxiliaire des effets à recevoir**

Ce journal enregistre les mouvements des comptes 412-Clients effets à recevoir et 511-Effets à encaisser.

Ce journal peut être subdivisé en deux :

le journal auxiliaire des effets à recevoir-entrées ;

le journal auxiliaire des effets à recevoir-sorties

Journal auxiliaire des effets à recevoir-entrées

Il enregistre les effets à recevoir qui entrent en portefeuille, notamment :

des effets négociés (remis à l'escompte à la banque) ;

des effets remis à l'encaissement ;

des effets encaissés directement par l'entreprise ;

des effets endossés au profit des tiers par l'entreprise ;

des effets à recevoir annulés avant ou après l'échéance.

APPLICATION

La comptabilité de Sodip est tenue selon le système centralisateur. Le chef comptable met à votre disposition les informations ci-dessous :

- 05/10 Traite n° 30 tirée sur le client Théo 75 000 FCFA
- 07/10 Traite n° 22 endossée à l'ordre du fournisseur Manga 150 000 FCFA
- 10/10 Traite n° 40 remise à l'encaissement à la BICEC 350 000 FCFA
- 15/10 Remise à l'escompte traite n° 34 400 000 FCFA
- 18/10 Billet à ordre n°54 du client Zock 300 000 FCFA
- 25/10 Encaissement direct ce jour traite échue 100 000 FCFA

Enregistrez ces opérations dans les journaux auxiliaires suivants :

Effets à recevoir-entrées et Effets à recevoir-sorties

SOLUTION

Journal auxiliaire des effets à recevoir-entrées

Dates	N° Pièces	Tirés	Echéances	Lieu de paiement	Compte à débiter	Compte à créditer
					412	411
5/10	T-30	Théo	-	-	75 000	75 000
18/10	B-54	Zock	-	-	300 000	300 000
					375 000	375 000

7.2. Journal auxiliaire des effets à payer

Dates	Libellés	Compte à créditer	Comptes à débiter					
			401	512	415	588	Divers	
		412					Sommes	N°
07/10	Endos T22	150 000	150 000	-	-	-	-	-
10/10	T40 remise à l'encaiss.	350 000	-	350 000	-	-	-	-
15/10	Remise escompte T34	400 000	-		400 000	-	-	-
25/10	Encaiss. Direct	100 000	-		-	100 000	-	-

		100 000	150 000	350 000	400 000	100 000		
--	--	---------	---------	---------	---------	---------	--	--

Ce journal enregistre les acceptations écrites ou tactiles de paiement par lettres de change tirées par les fournisseurs et autres créanciers ou les souscriptions de billets à ordre. Il peut se subdiviser en deux :

journal auxiliaire des effets à payer-sorties ;

journal auxiliaire des effets à payer-entrées.

Journal des effets à payer-sorties

Les traites tirées sur l'entreprise par les fournisseurs et autres créanciers acceptés.

Les billets à ordre souscrits par l'entreprise à l'ordre des fournisseurs et autres créanciers.

Journal des effets à payer-entrées

Les traites tirées sur l'entreprise et les billets à ordre souscrits par cette dernière à l'échéance rentrent dans l'entreprise pour y demeurer sous forme d'archives. Ce sont :

les effets à payer réglés à l'échéance par l'entreprise ;

les effets domiciliés échus ;

les effets à payer annulés avant ou après l'échéance.

APPLICATION

- 05/04 Acceptation de la lettre de change n° 42 du fournisseur Sodip au 30/04, 500 000 FCFA (domiciliation SGBC Bali)

- 08/04 Souscription à l'ordre du fournisseur Sogelec du billet à ordre n° 111 au 15/05, 340 000 FCFA.

- 11/04 Règlement par chèque de la traite n° 13 du fournisseur Ngake, 200 000 FCFA

- 20/04 Avis de débit de la BICEC relatif aux effets domiciliés Dobo, 250 000 FCFA.

- 22/04 Annulation de la traite n° 34 par le fournisseur Dobo, 140 000 FCFA.

Enregistrez les opérations ci-dessus au journal auxiliaire des effets à payer-sorties et au journal auxiliaire des effets à payer-entrées des Ets Etame.

SOLUTION

Journal auxiliaire des effets à payer-sorties

Dates	N° des effets	Tireurs ou bénéficiaires	Domiciliation	Echéance	Comptes à créditer	Comptes à débiter
					402	401

05/04	42	Sodip	SGBC	30/04	500 000	500 000
08/04	111	Sogelec	-	15/05	340 000	340 000
					840 000	840 000

Journal auxiliaire des effets à payer-entrées

Dates	Libellés	Compte à débiter	Compte à créditer			
		402	588	401	Divers	
					Sommes	N°
11/04	Règlement effet n°13	200 000	200 000	-		
20/04	Domiciliation échue	250 000	250 000	-		
22/04	Annulation traite n°34	140 000	-	140 000		
		590 000	450 000	140 000		

8. LE CAS PARTICULIER DU JOURNAL DES OPERATIONS DIVERSES

Les opérations n'intéressant aucun journal auxiliaire de l'entreprise sont enregistrées dans le journal auxiliaire des opérations diverses. Le journal des opérations diverses se présente comme le journal classique. Dans ce journal, il n'y a donc plus risque de double enregistrement et les comptes 585 et 588 ne sont plus utilisés.

CHAPITRE IV

GENERALITES SUR LES TRAVAUX DE FIN D'EXERCICE

1. PRESCRIPTIONS LEGALES

On définit l'exercice comptable comme la période s'écoulant entre deux inventaires annuels. L'exercice correspond donc à douze mois d'activité.

Au terme de l'article 9 du Code de Commerce, le commerçant est tenu de faire un inventaire annuel des éléments actifs et passifs composant le patrimoine de son entreprise. Cet inventaire doit être recopié dans un livre d'inventaire coté et paraphé.

2. CLASSEMENT DES TRAVAUX DE FIN D'EXERCICE

Du point de vue comptable, la fin d'exercice entraîne une série de travaux importants généralement désignés par l'expression « inventaire comptable ».

La chronologie de ces travaux est la suivante :

vérification de l'exactitude arithmétique de la comptabilité au moyen d'une balance avant inventaire ;

après une série d'opérations matérielles telles que le comptage des stocks et leur valorisation, l'inventaire des immobilisations et le calcul des amortissements, le pointage des droits, créances, obligations et dettes, il y a la passation d'écritures de redressement destinée à ajuster les comptes ;

écriture de détermination du résultat des activités ordinaires, du résultat hors activités ordinaires et du résultat net ;

nouvelle vérification de l'exactitude arithmétique de la comptabilité par l'établissement d'une balance après inventaire ;

établissement des états financiers de fin d'exercice qui sont :

- ↳ le compte de résultat
- ↳ le bilan ;
- ↳ le tableau financier des ressources et des emplois ;
- ↳ l'état annexé ;

clôture des livres et des comptes.

CHAPITRE V

L'AMORTISSEMENT DES IMMOBILISATIONS

1. LA NOTION DE L'AMORTISSEMENT

1.1. Définition de l'amortissement

Selon le système comptable OHADA, l'amortissement est la constatation comptable d'un amoindrissement de la valeur d'une immobilisation, qui se déprécie de façon certaine et irréversible avec le temps, l'usage ou en raison du changement de techniques, de l'évolution des marchés ou de toute autre cause.

Amortir, c'est répartir le coût du bien sur la durée probable d'utilisation.

Seules les causes de dépréciation irréversible donnent lieu à des amortissements. En conséquence, parmi les immobilisations corporelles, seules celles qui subissent normalement au cours du temps doivent être amorties.

1.2. Calcul de l'amortissement

Dans chaque pays, l'administration fiscale communique, pour les différents biens amortissables, les taux et les méthodes d'amortissement à pratiquer. Le taux et la durée d'amortissement devraient être fixés en fonction des conditions d'utilisation du marché.

Un bien complètement amorti mais toujours utilisé par la société doit continuer à figurer au bilan.

Par exemple, au Cameroun, seule la méthode d'amortissement linéaire est admise par l'administration fiscale.

1.3. Durée d'utilisation

On détermine pour chaque bien pris individuellement une durée normale d'utilisation. Les durées de vie les plus couramment admises sont :

- pour les bâtiments de 20 à 25 ans ;
- pour les matériels et outillages, de 10 à 12 ans ;
- pour les matériels et mobiliers de bureau, 10 ans ;
- pour les véhicules de transport, 5 ans.

On considère qu'à la fin de cette durée normale d'utilisation le bien n'a plus aucune valeur.

En conséquence, la totalité de la valeur d'entrée du bien doit être dépréciée (amortie) sur la durée normale d'utilisation.

1.4. Amortissement annuel (ou annuité d'amortissement)

Chaque année, la somme portée en amortissement est égale à :

$$\text{Amortissement annuel} = \frac{\text{Valeur d'entrée}}{\text{Durée de vie}}$$

Exemple : Déterminons les caractéristiques de l'amortissement pratiqué par l'entreprise Dobill sur la voiture Peugeot 106 acquise le 1^{er} janvier N pour un prix d'achat de 15 000 000 FCFA.

- Détermination de la durée normale d'utilisation : sachant qu'une voiture particulière, on retiendra une durée normale de 5 ans, soit $n=5$.

- Détermination de l'amortissement annuel (ou annuité d'amortissement = a)

$$\text{Amortissement annuel} = \frac{15\,000\,000}{5} = 3\,000\,000 \text{ FCFA}$$

Soit $a = 3\,000\,000 \text{ FCFA}$

1.5. Taux d'amortissement

Si la durée de vie exprimée en années est égale à n , on peut calculer le taux qui est appliqué chaque année pour calculer l'amortissement annuel soit :

$$\text{Taux d'amortissement} = \frac{100}{n}$$

Exemple : Reprenons l'exemple de la voiture acquise par l'entreprise Dobill sachant que la durée de vie probable $n = 5$.

- Détermination du taux d'amortissement annuel :

$$\text{Taux d'amortissement annuel} = \frac{1}{5} = 0,20 \text{ soit } 20\%$$

- Détermination de l'amortissement annuel (annuité d'amortissement = a)

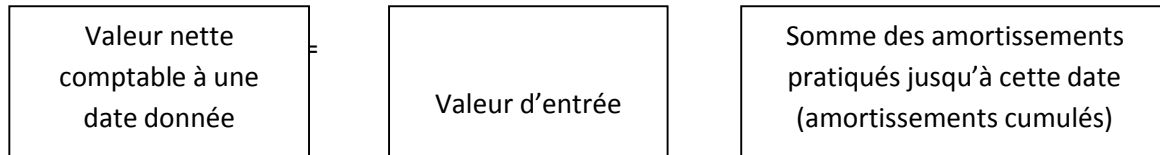
$$\text{Amortissement annuel} = 15\,000\,000 \times 20\% = 3\,000\,000$$

Soit $a = 3\,000\,000 \text{ FCFA}$

On en déduit que :

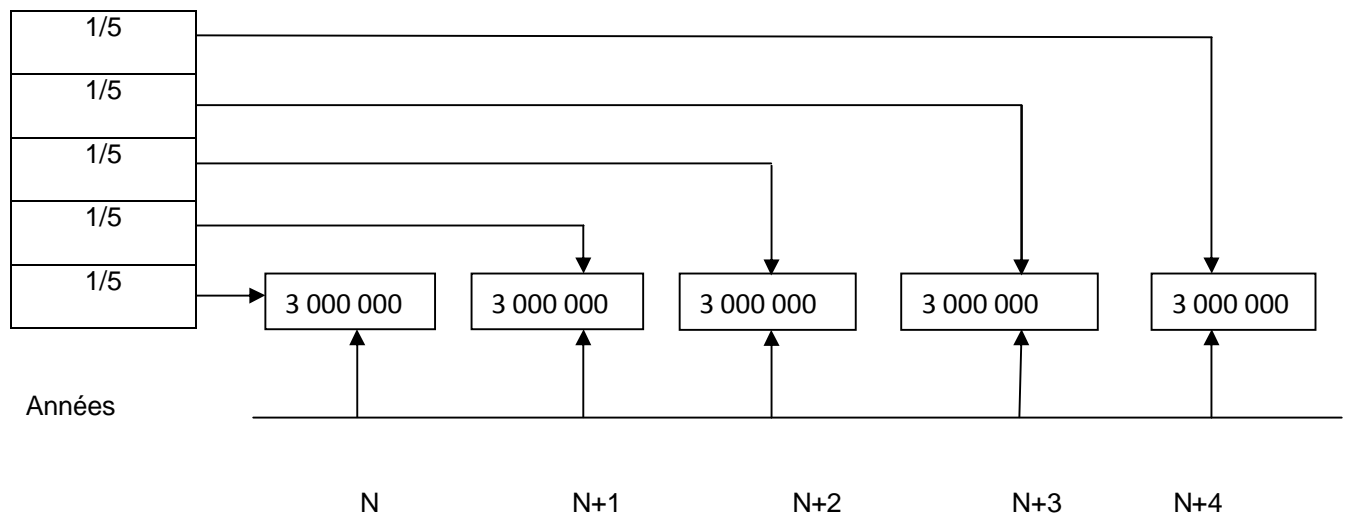
$$A = \text{Valeur d'entrée} \times \text{Taux d'amortissement}$$

1.6. Valeur comptable nette



On veut vérifier que, selon le système de calcul des amortissements annuels, toutes les annuités d'amortissement sont égales entre elles ; elles sont constantes. Ce procédé de calcul de l'amortissement est appelé le système de l'amortissement constant (ou linéaire).

Exemple : le schéma de l'amortissement linéaire de la voiture se présente ainsi (valeur d'entrée = 15 000 000 FCFA) :



1.7. Plan d'amortissement ou tableau d'amortissement

Pour chaque bien faisant partie du patrimoine de l'entreprise, on établit un plan d'amortissement qui se présente sous forme de tableau.

Exemple : le plan d'amortissement de la voiture est le suivant :

TABLEAU A INSERER PAGE 70

Pour un bien acquis en début d'exercice, le nombre de lignes du plan d'amortissement est égal à la durée de vie du bien.

1.8. Cas particulier : immobilisation acquise en cours d'exercice comptable

Lorsqu'une immobilisation est acquise en cours d'exercice comptable, on doit calculer la première annuité d'amortissement *pro rata temporis*, c'est-à-dire proportionnellement au temps écoulé entre la date de la mise en servie de l'immobilisation et la date de clôture de l'exercice.

Exemple : Le Cabinet AECC a acquis le 1^{er} juillet N un meuble de rangement pour une valeur d'origine de 1 690 000 FCFA.

Déterminons les caractéristiques de l'amortissement de ce bien.

- Durée normale d'utilisation : s'agissant de mobilier de bureau, on retiendra une durée normale de 10 ans, soit $n = 10$.

- Taux d'amortissement annuel : $\text{taux d'amortissement} = 1/10 = 0,10$ soit $\text{taux} = 10\%$.

- Une annuité d'amortissement normale = a ; $\text{amortissement annuel} = 1\,690\,000 \times 10\% = 169\,000$, soit $a = 169\,000$ FCFA.

- La première annuité d'amortissement doit être réduite prorata temporis.

Entre la date d'acquisition (1^{er} juillet) et la date de clôture de l'exercice (31 décembre), il s'est écoulé six mois. La première annuité d'amortissement doit donc être proportionnelle à cette durée, soit :

$$A_1 = 169\,000 \times \frac{6}{12} = 84\,500$$

Le plan d'amortissement du mobilier de bureau se présente ainsi :

PLAN D'AMORTISSEMENT			
Nature de l'immobilisation : Mobilier de bureau, armoire de rangement			
Valeur d'entrée : 1690 000 FCFA			
Date d'acquisition : 01/07/N		Durée de vie : 10 ans	
Années	Base à amortir	Annuité d'amortissement	Valeur nette comptable en fin d'exercice
N	1690 000	84 500	1 605 500
N+1	1690 000	169 000	1 436 500
N+2	1690 000	169 000	1267 500
N+3	1690 000	169 000	1 098 500
N+4	1690 000	169 000	929 500
N+5	1690 000	169 000	760 500
N+6	1690 000	169 000	591 500
N+7	1690 000	169 000	422 500
N+8	1690 000	169 000	253 500
N+9	1690 000	169 000	84 500
N+10	1690 000	84 500	0

La première annuité n'ayant pas été complète, il a été nécessaire de calculer une annuité supplémentaire en fin de durée de vie du bien, pour que le montant total des amortissements amène la valeur nette comptable à zéro. Un bien acquis en cours d'exercice a un plan d'amortissement qui comprend une ligne de plus au tableau que sa durée de vie normale.

1.9. Système d'amortissement dégressif

Les marchés des biens d'occasion montrent que la dépréciation est plus forte en début qu'en fin de vie des biens. L'amortissement de dépréciation devrait donc être dégressif.

1.9.1. Principe

L'amortissement est calculé comme dans le système constant sur la base de la durée de vie probable du bien.

Le taux d'amortissement à appliquer est obtenu en appliquant au taux d'amortissement constant un coefficient ainsi qu'il suit :

Durée de vie	3 à 4 ans	5 à 6 ans	+ de 6 ans
Coefficient	1,5	2	2,5

Lorsque l'immobilisation est acquise au cours de l'exercice, la première annuité est calculée au *prorata temporis*, c'est-à-dire proportionnellement au nombre de mois entiers à courir depuis le début du mois au cours duquel le bien a été acquis, jusqu'à la fin de l'exercice.

Lorsque l'annuité dégressive devient inférieure à l'annuité constante calculée sur la valeur comptable nette en fonction du nombre d'années d'amortissement restant à courir, l'entreprise pratique un amortissement égal à cette annuité constante.

1.9.2. Immobilisations amortissables au systèmes dégressif

Seuls peuvent bénéficier de l'amortissement dégressif :

les immobilisations dont la durée de vie est supérieure ou égale à 3 ans ;

les biens d'équipement et bâtiments industriels à l'exclusion des voitures de tourisme, les machines à écrire, les bâtiments administratifs ou commerciaux ;

ces équipements doivent être neufs, ce qui exclut les biens d'occasion.

APPLICATION

Immobilisation acquise au début de l'année

Soit un matériel industriel acheté le 5 janvier N au prix de 5 000 000 FCFA et mis en service le même jour (durée de vie du matériel 5 ans).

Présentez le plan d'amortissement de ce matériel (système dégressif).

SOLUTION

i Immobilisation acquise au début de l'année

$V_0 = 5\,000\,000$; $n = 5$ ans ; $TL = \frac{100}{5} = 20\%$, $TD = 20 \times 2 = 40\%$.

Années	Base à amortir	Taux		Annuités	Cumul des amortissements	Valeur nette comptable
		Linéaire	Dégressif			
N	5 000 000	20%	2 000 000	2 000 000	2 000 000	3 000 000
N+1	3 000 000	20%	1 200 000	1 200 000	3 200 000	1 800 000
N+2	1 800 000	20%	720 000	720 000	3 920 000	1 080 000
N+3	1 080 000	20%	540 000	540 000	4 460 000	540 000
N+4	540 000	20%	540 000	540 000	5 000 000	0

Immobilisation acquise au cours de l'exercice

Années	Base à amortir	Taux		Annuités	Cumul des amortissements	Valeur nette comptable
		Linéaire	Dégressif			
N(5mois)	5 000 000	20%	40%	500 000	500 000	4 500 000
N+1	4 500 000	20%	40%	1 800 000	2 300 000	2 700 000
N+2	2 700 000	20%	40%	1 080 000	3 380 000	1 620 000
N+3	1 620 000	50%	50%	810 000	4 190 000	810 000
N+4	810 000	100%	100%	810 000	5 000 000	0

1.9.3. Quelques formules de calcul

Soit le tableau d'amortissement dégressif ci-après avec :

V_0 = Valeur d'origine

i = taux dégressif

100

Années	Base à amortir	Annuités	Valeur nette comptable
1 ^{ère}	V_0	V_{0i}	$V_0(1-i)$
2 ^{ème}	$V_0(1-i)$	$V_0(1-i)i = V_{0i}(1-i)$	$V_0(1-i) - V_{0i}(1-i)$ $= V_0((1-i)^2)$

3 ^è	$Vo (1-i)^2$	$Vo (1-i)^2 = Voi (1-i)^2$	$Voi (1-i)^2$
\tilde{o}	\tilde{o}	\tilde{o}	\tilde{o}
N ^{ème}	$Vo (1-i)^{n-1}$	$Voi (1-i)^{n-1}$	$Voi (1-i)^n$

Les valeurs comptables nettes successives forment également une progression géométrique décroissante de raison (1-i). A ce titre nous aurons

1^{ère} année : $VNC1 = Vo(1-i)$

2^{ème} année : $VNC2 = VNC2 (1-i) = Vo (1-i)^2$

3^{ème} année : $VNC3 = VNC3 (1-i)^2 = Vo (1-i)^3$

4^{ème} année : $VNC4 = VNC4 (1-i)^3 = Vo (1-i)^4$

$\text{N° année: } VNC n = VNC n-1 (1-i) = VNC1 (1-i)^{n-1} = Vo (1-i)^n$

1.10. Amortissement dérogatoire

Définition

C'est l'amortissement ou fraction d'amortissement ne correspondant pas à l'amortissement normal pour dépréciation et comptabilisé en application de textes particuliers.

Comptabilisation

La différence entre l'amortissement normal de dépréciation et l'annuité d'amortissement, considérée comme amortissement dérogatoire, est créditée au compte 151-Amortissements dérogatoires, par le débit du compte 851 . Dotations aux provisions réglementées.

Les amortissements dérogatoires sont classés en provisions réglementées (compte 15). Ils figurent parmi les capitaux propres.

Ces amortissements ont un caractère de réserves.

Amortissement pour dépréciation

6813	Dotation aux amortissements sur immobilisations	X
28	Amortissements	X

Constatation de l'annuité normale

Amortissement dérogatoire

851	Dotation aux provisions réglementées	X
151	Amortissements dérogatoires	X

Constatation de l'amortissement dérogatoire

Sortie du bien de l'actif ou reprise des amortissements dérogatoires

151	Amortissements dérogatoires	X
861	Reprise des provisions réglementées	X
<i>Reprise des amortissements dérogatoires</i>		

APPLICATION

La société Sodip achète le 1^{er} juillet N pour 6 000 000 FCFA un logiciel informatique dont la durée d'utilisation est de 3 ans. Elle désire pratiquer l'amortissement dégressif sur le plan fiscal alors que le plan d'amortissement pour dépréciation a prévu le système linéaire. L'entreprise décide d'utiliser la facilité fiscale lui permettant d'amortir le logiciel en 12 mois.

Etablissez un tableau d'amortissement faisant ressortir l'amortissement fiscal, économique et dérogatoire.

SOLUTION

A partir de ces données, on peut établir un tableau faisant ressortir pour chaque exercice :

- l'amortissement fiscal (colonne b) ;
- l'amortissement pour dépréciation (colonne c)
- la dotation aux amortissements dérogatoires (colonne d)
- la reprise sur amortissements dérogatoires (colonne e)

Exercice	Amortissement fiscal (a)	Amortissement pour dépréciation (économiquement justifié)	Amortissement dérogatoire	
			Dotation s C=(a)-(b)	Reprises D=(b)-(a)
N	$6\,000\,000 \times \frac{6}{12} = 3\,000\,000$	$6\,000\,000 \times \frac{1}{3} \times \frac{6}{12} = 1\,000\,000$	2 000 000	
N+1	$6\,000\,000 \times \frac{6}{12} = 3\,000\,000$	$6\,000\,000 \times \frac{1}{3} = 2\,000\,000$	1 000 000	
N+2		$6\,000\,000 \times \frac{1}{3} = 2\,000\,000$		2 000 000
N+3		$6\,000\,000 \times \frac{1}{3} \times \frac{6}{12} = 1\,000\,000$		

Total		6 000 000	3 000 000	3 000 000
--------------	--	------------------	------------------	------------------

Ecriture à la clôture de l'exercice N

681	Dotation aux amortissements d'exploitation	1 000 000	
2813	Amortissement des logiciels		1 000 000
	<i>Amortissement pour dépréciation</i>		
	_____31/12/N_____		
851	Dotation des provisions réglementées	2 000 000	
151	Amortissement dérogatoires		2 000 000
	<i>Amortissements dérogatoires</i>		

Ecriture à la clôture de l'exercice N+2

	_____31/12/N_____		
681	Dotation aux amortissements d'exploitation	2 000 000	
2813	Amortissement des logiciels		2 000 000
	<i>Amortissement pour dépréciation</i>		
	_____31/12/N+2_____		
151	Dotation des provisions réglementées	2 000 000	
861	Amortissement dérogatoires		2 000 000
	<i>Amortissements dérogatoires</i>		

1.11. Autres systèmes d'amortissement

Les autres systèmes d'amortissement sont :

- l'amortissement accéléré ;
- l'amortissement en série ;
- l'amortissement réel.

2. LA COMPTABILISATION DES AMORTISSEMENTS

Le compte 68-Dotation aux amortissements enregistre les charges calculées de la période. Ce sont des amortissements économiques et comptables, non des amortissements fiscaux.

2.1. Charges immobilisées

Le système comptable OHADA impose la pratique de l'amortissement direct pour les charges immobilisées.

$$\text{La annuité se calcule ainsi : } a = \frac{\text{Valeurnettecomptable}}{\text{Nombredepériodesres tant à couvrir}}$$

La dotation aux amortissements est enregistrée comme suit :



APPLICATION

Le 05/09/N, M. Ngamby crée une société dénommée Gabo et Fils. Pour la constitution de cette société, les frais suivants ont été engagés :

- frais de constitution 300 000 FCFA.
- frais de publicité et de lancement 500 000 FCFA.

Passez les écritures d'inventaire au 31/12/N ; taux d'amortissement : 25%.

SOLUTION

Frais de constitution

$$300\,000 \times 25\% \times \frac{4}{12} = 25\,000 \text{ FCFA}$$

Frais de publicité

$$500\,000 \times 25\% \times \frac{4}{12} = 41\,666 \text{ FCFA}$$

Notons que entre le 01/09/N et le 31/12/N, il y a exactement 4 mois écoulés.

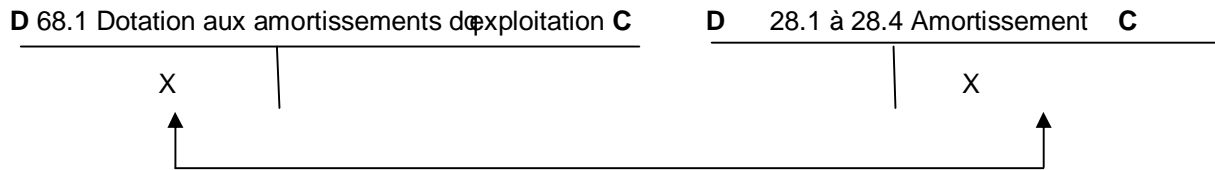
681	Dotation aux amortissements d'exploitation	66 666
2011	Frais de constitution	25 000
2013	Frais de publicité	41 666
Constatation de la dotation de l'exercice		

2.2. Immobilisations incorporelles et corporelles

Pour ces éléments d'actif, le système OHADA recommande un amortissement indirect.

Dotations récurrentes (activités ordinaires)

On passe :



APPLICATION

Cas 1 : LE 01/01/N, la société MAD a acheté un brevet 3 000 000 FCFA par chèque.

Passez les écritures d'inventaire se rapportant au brevet (taux d'amortissement pratiqué 20%) au 31/12/N

Cas 2 : Le 01/01/N, la société MAD a acquis un bâtiment industriel au prix de 20 000 000 FC ; durée de vie : 20 ans.

Passez les écritures d'inventaire au 31/12/N.

SOLUTION

Cas 1

- Calcul de l'amortissement : $3\,000\,000 \times 20\% = 600\,000$ FCFA

- Ecriture d'amortissement :

681	Dotation aux amortissements d'exploitation	600 000
2812	Amortissement des brevets, licences	600 000
	<i>Concessions et droits similaires</i>	

Cas 2

- Calcul de l'amortissement :

$$\text{Taux d'amortissement} : \frac{1}{20} = 0,05 = 5\%$$

Amortissement de l'exercice : $20\,000\,000 \times 5\% = 1\,000\,000$ FCFA

- Ecriture d'amortissement

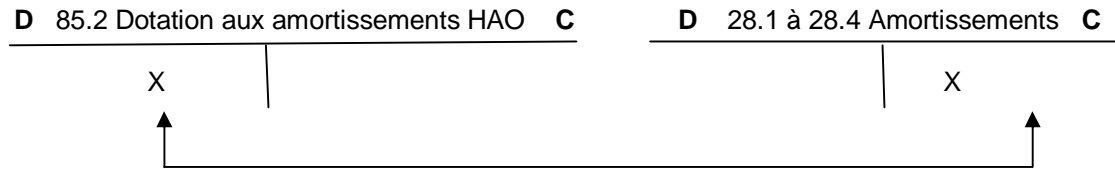
681	Dotation aux amortissements d'exploitation	1 000 000
2831	Amortissement des bâtiments industriels	1 000 000

Constatation de l'amortissement

Dotations non récurrentes (hors activités ordinaires)

C'est le cas d'une dépréciation résultant d'une destruction accidentelle ou d'une restructuration de l'entreprise.

L'écriture dans ce cas est la suivante :



Les sorties des immobilisations de l'actif peuvent se faire selon trois précédés qui sont :

la cession ;

la mise au rebut ;

l'échange.

1. LA CESSION D'ÉLEMENTS D'ACTIFS IMMOBILISÉS

Une cession est classée en activité ordinaire lorsqu'elle est faite par une

Entreprise qui, du fait de son activité, renouvelle fréquemment ses immobilisations (loueurs de biens, transporteur, etc.).

La cession d'éléments d'actifs immobilisés peut être une activité ordinaire, c'est-à-dire récurrente, ou hors activité ordinaire, c'est-à-dire exceptionnelle.

1.1. Cession d'une activité ordinaire

Principe de comptabilisation

La comptabilisation se fait en quatre étapes : la première à la date de cession de l'immobilisation et les trois autres à la fin de l'exercice pour régularisation.

1^{ère} étape : Enregistrement du prix de cession

5.	Comptes de trésorerie	X	
414	Créances sur cession d'immobilisations	X	
754	Produits des cessions courantes d'immobilisations		X
4431	Etat, TVA facturée sur ventes		X
	<i>Cession</i>		

Enregistrement des éventuels frais de cession

632	Rémunérations d'intermédiaires et de conseils	X	
5.	Comptes de trésorerie		X
	<i>Frais de cession</i>		

2^e étape : Régularisation de la cession en fin d'exercice : dotations complémentaires aux amortissements.

681	Dotation aux amortissements d'exploitation	X	
-----	--	---	--

28	Amortissements	X
----	----------------	---

3^e étape : Régularisation de la cession en fin d'exercice : annulation du total des amortissements jusque-là constatés

28	Amortissements	X
654	Valeurs comptables des cessions courantes	X

Annulation des amortissements jusque-là constatés

4^e étape : Régularisation de la cession en fin d'exercice : sortie de la valeur d'origine

654	Valeurs comptables des cessions courantes	X
2.	Comptes de actifs immobilisés	X

Annulation de la valeur d'entrée de l'immobilisation

APPLICATION

Le 30 novembre N, une entreprise de location de véhicule a cédé au prix de 1 616 000 FCFA HT une Peugeot 405 acquise le 20 juillet N-2 à 4 000 000 FCFA HT à une entreprise située dans une zone franche industrielle.

Procédez à la régularisation de la cession au journal.

SOLUTION

- Calcul des amortissements : $\frac{4000000 \times 20 \times 11}{1200} = 733\,333$
- Amortissements déjà pratiqués ou amortissements antérieurs (A A) du 20/07/N-2 au 31/12.N-1 : $AA = \frac{4000000 \times 20 \times 18}{1200} = 1\,200\,000$
- Total des amortissements : $1\,200\,000 + 733\,333 = 1\,933\,333$
- Valeur nette comptable : $4\,000\,000 - 1\,933\,333 = 2\,066\,667$
- TVA initialement déduite : $4\,000\,000 \times 19,25\% = 770\,000$
- TVA due : $770\,000 \times \frac{2}{5} = 308\,000$

Cession

5211	Banque SGBC	2 000 000
754	Produits de cession courante	1 616 000
4431	Etat, TVA facturée sur ventes	311 080

Cession de la Peugeot 405

Régularisation en fin d'exercice

6813	Dotation aux amort. Des immo. Corporelles	733 333
2845	Amort. Matériel de transport	733 333

Dotation complémentaire de l'exercice

2845	Amort. Matériel de transport	1 933 000
654	Valeur compt. De cession cour. d'immo.	1 933 000

Amortissements cumulés

654	Valeur compt. de cession cour. d'immo.	4 000 000
2451	Matériel automobile	4 000 000

Sortie de l'immo. du patrimoine

654	Valeur compt. De cession courante d'immo.	308 000
4441	Etat, TVA due	

Pour régularisation TVA non amortie

En général, à la date de cession, le comptable ne registre que les écritures de constatation de la cession. Les autres écritures sont enregistrées à l'inventaire.

Pour les cessions d'immobilisations totalement amorties, l'enregistrement comptable est le suivant :

Sortie de l'immobilisation

654	Valeur compt. De cession courante d'immo.	X
2.	Comptes d'actifs immobilisés	X

Sortie de l'imm. du patrimoine

Cession de l'immobilisation

5	Comptes de trésorerie	X
414	Créances sur cession d'immobilisations	X
754	Produits des cessions courantes d'imm.	X
4431	Etat, TVA facturée sur ventes	X

Cession

1.2. Cession d'une opération hors activités ordinaires

C'est le cas général de la cession des titres de participation et des autres immobilisations corporelles et incorporelles des entreprises dont l'objet n'est pas cette activité.

1.2.1. Cas des immobilisations corporelles et incorporelles

La comptabilisation se fait en cinq étapes.

1ère étape : Enregistrement de la cession

5.	Comptes de trésorerie	X
485	Créances sur cession d'immobilisations	X
82	Produits des cessions courantes d'imm.	X
4431	TVA facturée sur ventes	X

Cession

2è étape : Dotation complémentaire

681	Dotation aux amortissements d'exploitation
28	Amortissements

Dotation complémentaire aux amort.

3è étape : Annulation des amortissements complémentaires et antérieurs

28 Amortissements

81 Valeurs comptables des cessions d'immo.

Annulation des amortissements cumulés

4^e étape : Sortie de l'immobilisation de l'actif

81 Valeurs comptables des cessions d'immo.

2. Immobilisations

Annulation des amortissements cumulés

5^e étape : Enregistrement des frais de cession

83 Charges hors activités ordinaires

5. Comptes de trésorerie

Frais de cession

APPLICATION

Le 1^{er} janvier N+3, date de sa création, la société Matalucam a acheté un matériel industriel au prix de 20 000 000 FCFA HT, régulièrement amorti au taux de 20%. Le 1^{er} juillet N, suite à la décision de la société d'abandonner la branche d'activité non productive qui assurait ce matériel, il est cédé au prix hors taxes de 8 000 000 FCFA.

Passez laécriture de cession

Passez laécriture d'inventaire

SOLUTION

- Amortissement complémentaires du 01/01/N au 01/07/N

$$AC = \frac{20000000 \times 20 \times 6}{1200} = 200000$$

- Amortissements antérieurs du 01/01/N-3 au 31/12/N-1

$$AA = 20\,000 \times \frac{20}{100} \times 3 = 12\,000\,000$$

- Valeur nette comptable : 20 000 000 - 14 000 000 = 6 000 000

- TVA initialement déduite : 20 000 000 x 19,25% = 3 850 000

$$\text{- TVA due : } 3\,850\,000 \times \frac{1}{5} = 770\,000$$

Cession

485	Créance sur cession d'imm.	9 540 000
822	Produits de cession d'imm. corpo.	8 000 000
4431	Etat, TVA facturée sur ventes	1 540 000

*Cession du matériel industriel***Régularisation de fin d'exercice**

681	Dotation aux amort. d'exploitation	2 000 000
2841	Amort. du matériel et out. Com.	2 000 000

Dotation complémentaire de l'exercice

2841	Amort. du mat. et out. Com.	14 000 000
812	Val. compt. des cessions d'imm.	14 000 000

Annulation amort. antérieurs

812	Val. Comptables des cessions d'imm.	20 000 000
2411	Matériel industriel	20 000 000

Sortie de l'imm. du patrimoine

812	Val. Vomptables des cessions d'imm.	770 000
4441	Etat, TVA due	770 000

*Pour régularisation de la TVA non amortie***1.2.2. Cas des cessions des titres de participation et autres immobilisations financières****Enregistrement du prix de cession**

5.	Comptes de trésorerie	X
485	Créances sur cession de titres de placement	X
826	Produits de cession d'imm. financières	X
4431	TVA facturée sur ventes	X

*Cession***Sortie des titres de l'actif**

816	Valeurs comptables des cessions d'imm. finan.	X
-----	---	---

26/274	Immobilisations financières	X
--------	-----------------------------	---

Sortie des titres de l'actif

Si une provision avait été constituée pour les titres, elle doit être annulée

296(7)	Valeurs comptables des cessions d'immo. finan	X
796(7)	Prov. Pour dépréciation des immo. finan	X

1.2.3. Cas des cessions des titres de placement

Les titres de placement sont composés des titres, des biens, des actions et des obligations détenus par l'entreprise. Ils sont enregistrés dans le compte 50-Titres de placement et font partie de la trésorerie.

Principe comptable

Préalablement à l'enregistrement, il est important de calculer arithmétiquement le résultat réalisé sur la cession des titres. Ce résultat est enregistré au crédit du compte 777-Gains sur cessions de titres de placement, ou au débit du compte 677-Pertes sur cessions des titres de placement.

Ecriture comptable

Perte

CHAPITRE VII

LES PROVISIONS ET LES CHARGES PROVISIONNEES

1. LES PROVISIONS

Les provisions concernent généralement la constatation comptable de la dépréciation probable mais non irréversible du patrimoine de l'entreprise.

Ce sont les dépréciations enregistrées des comptes de la classe 2 (comptes d'immobilisations) et les provisions financières pour risques et charges à long terme (classe 1).

1.1. Provisions financières pour risques et charges

Ces provisions correspondent à des charges ou pertes prévisibles à la clôture de l'exercice, précises quant à leur nature, leur objet, mais incertaines quant à leur montant ou à leur réalisation prévisible à plus d'un an.

1.1.1. Comptabilisation

Les provisions pour risques et charges sont comptabilisées selon l'échéance du dénouement du risque ou de la charge (moins d'un an ou plus d'un an). Les provisions sont comptabilisées en vertu du principe de prudence.

Risques à moins d'un an

6591	Charges provisionnées d'exploitation pour risques à court terme	X
6791	Charges provisionnées financières sur risques financiers	X
839	Charges provisionnées HAO	X
4991	Risques provisionnés sur opérations d'exploitation	X
4998	Risques provisionnés sur opérations HAO	X

Risques à plus d'un an

6911	Dotations aux provisions d'exploitation pour risques et charges	X
6912	Dotation aux provisions d'exploitation pour grosses réparations	
6971	Dotations aux provisions pour risques et charges	
854	Dotations aux provisions pour risques et charges HAO	
191	Provisions pour litiges	
192	Provisions pour garanties accordées aux clients	
193	Provisions pour pertes sur marchés à achèvement futur	
194	Provisions pour perte de change	
195	Provisions pour impôts	
196	Provisions pour pensions et obligations similaires	
197	Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices	
198	Autres provisions financières pour risques et charges	

1.1.2. Les provisions pour charges

Elles correspondent à des charges prévisibles qui, étant donné leur nature et leur importance, pourraient difficilement être supportées pour le seul exercice au cours duquel elles seront engagées. Le plus souvent, il s'agit de provisions constituées en prévision de grosses réparations.

APPLICATION

Suite à un affaissement de terrain, les murs d'un important bâtiment commercial se fissurent et devront être reconstruits dans les deux ou trois années à venir. La dépense liée à la réfection du

bâtiment est estimée approximativement à 15 000 000 FCFA. Le gérant décide d'étaler la charge future sur les trois années prochaines à raison de 5 000 000 FCFA par an.

Au cours de l'année N+3, les travaux sont effectués et le 18 juillet la facture définitive est reçue. Elle s'élève à 18 000 000 FCFA hors taxes.

Passez les écritures d'inventaire.

Passez l'écriture de règlement de la facture

SOLUTION

Ecritures d'inventaire

Les dotations aux provisions inscrites au 31/12/N et N+2 sont les mêmes.

6912	Dotations aux provisions d'exp. pour grosses réparations	5 000 000
1971	Provisions pour grosses réparations	5 000 000

Dotation de l'exercice

Enregistrement de la facture au 18/07/N+3

6241	Entretien et réparation des bien immo.	18 000 000
4454	Etat, TVA récup. Sur serv. Et autres charges	3 366 000
	Créditeurs divers	21 366 666

Facture n°

Reprise sur les provisions car l'objet est devenu au 31/12/N+3 : il faut reprendre les provisions le 31/12/N+2, ensuite le 31/12/N+3 et les annuler en débitant le compte 1971 par le crédit du compte 797, pour 5 000 000 FCFA.

1.1.3. Les provisions pour risques

Elles sont destinées à couvrir les risques identifiés, inhérents à l'activité de l'entreprise tels que ceux résultant des :

litiges avec les tiers (salariés, clients, fournisseurs etc) ;

garanties données aux clients ;

pertes dues au change à la suite de fluctuation des cours des monnaies étrangères

amendes et pénalités.

APPLICATION

Au cours de l'exercice N, la SGC a effectué une livraison à un client avec un retard de plus de deux mois et cela malgré plusieurs rappels de sa part. Le client a intenté contre la SGC une action en dommages et intérêts auprès du tribunal de commerce. Le jugement n'est pas encore rendu mais l'entreprise estime que le client obtiendra une indemnité de 1 200 000 FCFA. Après jugement le 04/05/N+1, la SGC se voit contrainte de verser par chèque la somme de 1 000 000 FCFA à son client.

Passez dans le journal de la SGC les écritures correspondantes.

SOLUTION***Provision sur la perte envisagée au 31/12/N***

691	Dotations aux provisions d'exploitation	1 200 000
191	Provisions pour litiges	1 200 000

*Provisions pour risques et charges****Décisions du tribunal et paiement des dommages et intérêts***

6511	Pertes sur créances clients	1 000 000
521	Banques locales	1 000 000

*Dommages et intérêts versés aux clients***APPLICATION**

Un litige opposant l'entreprise à son employé trouvera son issue dans deux mois ; dépenses probables : 500 000 FCFA.

*Passez les écritures correspondantes***SOLUTION**

6591	Charges provisionnées d'exp. sur risques à C.T.	500 000
4991	Risques provisionnés sur opérations d'exp.	500 000

1.2. Provisions pour dépréciation

Les provisions constatent la perte réversible de la valeur du bien. La provision pour dépréciation se constate par une dotation qui diminue le compte de résultat et corrélativement le compte d'actif correspondant.

On peut constater la dépréciation d'un élément d'actif amortissable par une provision, si cette perte de valeur est réversible.

Pour un élément d'actif amortissable ou non, on constituera une provision pour constater une perte réversible des éléments concernés, et un amortissement pour constater une perte irréversible.

Comptabilisation

Comptes d'actif circulant

659	Charges provisionnées d'exploitation	X
839	Charges provisionnées HAO	X
39	Dépréciation des stocks	X
49	Dépréciation des tiers	X

Comptes de trésorerie

679	Charges provisionnées financières	X
839	Charges provisionnées HAO	X

59	Dépréciation des comptes de trésorerie	X
Comptes d'actif immobilisé		
69	Dotations aux provisions	X
853	Dotations aux provisions pour dépréciation HAO	X
29	Provisions pour dépréciation	X

1.3. Reprise des provisions

La provision constituée en fin d'exercice N entraînera à la fin de l'exercice N+1 la reprise systématique du montant à la fin de l'exercice N et la création d'une nouvelle provision ou bien son annulation.

L'écriture suivante sera enregistrée :

Comptes d'actif circulant

39	Dépréciation des stocks	X
49	Dépréciation des tiers	X
759	Reprise des charges provisionnées d'exploitation	X
849	Reprise de charges provisionnées HAO	X

Comptes de trésorerie

59	Dépréciation des comptes de trésorerie	X
779	Reprises de charges provisionnées financières	X
849	Reprises de charges provisionnées HAO	X

Comptes d'actif immobilisé

29	Provisions pour dépréciation	
49	Dépréciation des tiers	
79	Reprises de provisions	
863	Reprises provisions pour dépréciation HAO	

2. LES CHARGES PROVISIONNEES

Ce sont les dépréciations qui concernent les éléments de l'actif circulant, les stocks, les créances et la trésorerie.

2.1. Dépréciation des stocks

Calculez le montant de la provision à constituer et passez les écritures nécessaires.

SOLUTION

Calcul du montant de provision

On calcule la valeur du stock par rapport au prix de vente, soit :

$$\frac{900000 \times 100 - (12 + 10)}{100} = 702000$$

Cette somme étant inférieure au coût d'achat, on pratique une provision pour :
702 000 . 780 000 = - 78 000 FCFA.

Comptabilisation

Constatation de la variation des stocks au 31/12/N+1 : lorsque à la fin de l'exercice la provision dotée sur un élément d'actif varie, seule la variation (augmentation ou diminution) est enregistrée dans les comptes.

6593	Charges provisionnées d'exploit. Sur stocks	78 000
391	Dépréciation de stocks en marchand.	78 000

Constatation de la provision

2.2. Dépréciation et risques provisionnés (risques)

Une entreprise constitue des provisions pour dépréciation de créances quand le jour de l'inventaire, la valeur économique réelle se trouve être inférieure à la valeur déterminée selon les règles édictées par le système comptable OHADA.

La dépréciation doit être définitive, on irréversible, certaine quant à sa nature. L'élément d'actif pour lequel on constitue une provision doit être individualisé et non vague.

La provision doit être constituée même en l'absence de bénéfice (règle de prudence). La provision doit se rapporter aux dépréciations subies à la clôture de l'exercice donc pour les dépréciations subies sur l'exercice antérieur ou par l'exercice courant. Les événements survenus après la date de clôture de l'exercice ne sont pas pris en compte pour le calcul des provisions dudit exercice.

La dépréciation correspond à la partie des créances que l'on risque de ne pas recouvrer lorsqu'un client a des difficultés de règlement. Les provisions sont dans ce cas calculées sur les créances hors TVA. Si une créance est impayée, l'entreprise a le droit de récupérer auprès de l'administration fiscale la TVA qui avait été collectée.

2.2.1. Notion de « créance douteuse ou litigieuse »

les créances douteuses sont celles sur lesquelles pèsent des risques de non-recouvrement, en raison des difficultés financières du débiteur.

Les créances litigieuses sont celles pour lesquelles des litiges, portant sur l'exercice ou sur le montant de créance, opposent l'entreprise débitrice à un client.

2.2.2. Notion de créance irrécouvrable

Une créance est considérée comme irrécouvrable lorsqu'une procédure régulière de recouvrement a été engagée et a échoué.

2.2.3. Comptabilisation

Cette opération se fait en deux étapes :

transfert de la créance dans un compte distinct ;

constatation de la provision

Transfert de la créance dans un compte distinct

Le montant de la créance dont le recouvrement est incertain doit être viré au débit du compte 416-Créances clients litigieuses et douteuses. On passe la écriture suivante :

D 416 Créances clients litigieuses ou douteuses C	D	411 Clients C
X		X

Constatation de la provision

- La dotation est récurrente

A la fin de l'exercice, on constatera la provision par la écriture suivante :

D 659 Charges provisionnées d'exploitation C	D 491 Dépréciation comptes des tiers C
X	X

La dotation est HAO

On passera la écriture suivante :

D 839 Charges provisionnées HAO C	D 491 Dépréciation comptes clients C
X	X

Remarque sur le fonctionnement du compte 499-Risques provisionnés : les provisions de la classe 4 sont généralement des provisions pour dépréciation (comptes 490 à 498). Le compte 499, par contre correspond à une charge future, un risque.

APPLICATION

La Socami possède une créance de 3 577 500 FCFA, TVA comprise, sur le client Manex, qui se trouve en cessation de paiement au 31/12/N.

Le client Manex informe la Socami qu'il risque de ne pas pouvoir payer 50 % de sa dette. Le montant de la créance HT est de 3 000 000 FCFA.

Evaluez la perte probable

Passez les écritures nécessaires

SOLUTION

Evaluation de la perte probable

Le calcul de la perte probable se fait à partir du montant hors taxes de la créance (sur la base d'une estimation).

Calcul de la perte probable au 31/12/N : $3\,000\,000 \times 50\% = 1\,500\,000$

Ecritures

4162	Créances douteuses	3 577 500
411	Clients	3 577 500
<i>Créance devenue douteuse de Manex</i>		
6594	Charges prov. d'exploit. sur créance	1 500 000
7594	Reprise charges prov. d'exploit./créance	1 500 000

Clôture de l'exercice

A chaque clôture de l'exercice, on procède à une nouvelle évaluation des éléments du patrimoine. Tout changement dans cette évaluation entraîne un ajustement de la provision. Trois situations peuvent alors se poser :

cas d'annulation de la provision ;

cas d'ajustement de la provision ;

cas de perte définitive.

- Cas d'annulation de la provision

Exemple : Vu les difficultés financières de Manex, la Socami décide de porter sa provision à 70 % à l'année N+1.

Evaluation de la provision à enregistrer :

Créance HT = 3 000 000 ;

Perte probable : $3\,000\,000 \times 70\% = 2\,100\,000$

6594	Charges prov. d'exploit. sur créance	600 000
------	--------------------------------------	---------

4912	Dépréciation des comptes clients	600 000
<i>Dotation de la provision sur la créance</i>		
<i>du client Manex</i>		
<hr/>		

- Cas de ~~la~~ ajustement de la provision

Exemple (suite de l'exemple précédent) : au 31/12/N+2, la situation du client Manex s'est améliorée et la Socami espère récupérer 60 % de sa créance.

Evaluation de la perte probable au 31/12/N+2

3 000 000 x 40 % = 1 200 000

Provision constatée au 31/12/N+1 : 2 100 000

Provision constatée au 31/12/N+2 : 1 200 000

4912	Dépréciation des comptes clients	900 000
7594	Reprise charges prov. d'exploit./créance	900 000

Reprise de la provision/créance du client Manex

- La perte définitive

C'est le cas lorsque la perte probable est devenue certaine. La provision doit être annulée et la totalité de la créance non recouvrée doit être virée au compte 6511-Pertes sur créances clients.

La perte définitive est limitée au montant hors TVA de la créance, car l'Etat régularise la TVA déjà collectée.

Exemple (suite de l'exemple précédent) : Au 31/12/N+3, le client Manex est en faillite et a cessé toute activité.

- Provision	1 500 000 FCFA
- Perte certaine (TTC)	3 577 500 FCFA
- Montant global de la créance irrécouvrable (HT)	3 000 000 FCFA
- TVA collectée remboursable par l'Etat	577 500 FCFA

6511	Pertes/créances clients	3 000 000
4431	Etat, TVA facturée sur ventes	577 500
4162	Créances douteuses	3 577 500

Pour solde du compte Manex

4912	Dépréciation des comptes clients	1 500 000
7594	Reprise de la provision	1 500 000

2.3. Dépréciation et risques provisionnés (titres de placement)

Les titres détenus en portefeuille par une entreprise sont évalués à la clôture de chaque exercice.

Il y a lieu de faire une provision si la valeur d'inventaire des titres est inférieure à leur valeur d'acquisition.

2.3.1. Principe

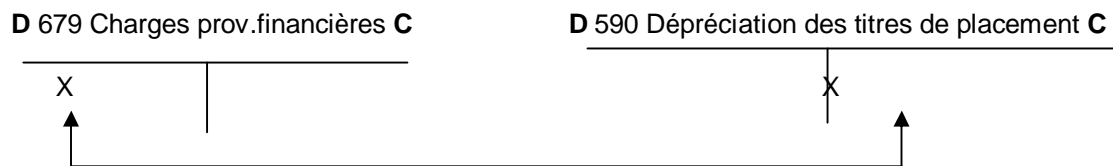
Les titres sont évalués à la valeur actuelle déterminée en tenant compte du cours moyen du mois de décembre pour les titres cotés et/la valeur actuelle (valeur probable de négociation) pour les titres non cotés.

Pour les titres en hausse, aucune constatation comptable n'est à faire. Ne pas faire la compensation entre plus-value et moins-value de titres.

Un événement exceptionnel tel que la faillite peut justifier la constitution de provisions pour dépréciation de titres.

2.3.2. Comptabilisation

Il convient de débiter le compte 679-Charges provisionnées financières, et de créditer le compte 590-Dépréciation des titres de placement.



APPLICATION

La société Madubo a, au cours des trois derniers exercices, provisionnés des titres de placement :

- au 31/12/N-2, la dépréciation constatée a été de 1 000 000 FCFA
- au 31/12/N-1, la provision a augmenté, passant à 1 500 000 FCFA
- au 31/12/N, la dépréciation constatée s'élève à 700 000 FCFA

Enregistrez les écritures nécessaires.

SOLUTION

Enregistrement de la provision au 31/12/N-2

679	Charges provisionnées financières	1 000 000
590	Dépréciation des titres de placement	1 000 000

Perte probable sur titres

Augmentation de la provision au 31/12/N-1

679	Charges provisionnées financières	500 000
590	Dépréciation des titres de placement	500 000

*Ajustement de la provision***Provision au 31/12/N**

590	Dépréciation des titres de placement	800 000
779	Reprise des charges prov. financières	800 000

*Reprise de la provision antérieure***CHAPITRE VIII****LA REGULARISATION DES CHARGES ET DES PRODUITS**

La convention de l'indépendance des exercices, ou principe d'autonomie des exercices, recommande de rattacher à chaque exercice les charges et les produits le concernant. Le respect de ce principe conduit en fin d'exercice, avant le calcul du résultat final, à des réajustements de charges et des produits.

1. LA REGULARISATION DES COMPTES DES CHARGES

Cette régularisation concerne les charges à payer et les charges comptabilisées d'avance.

1.1. Charges à payer

Ce sont des charges qui ont leur origine dans l'exercice, mais pour lesquelles les documents justificatifs ne sont pas parvenus à l'entreprise à la date d'inventaire.

Ces charges sont enregistrées dans les comptes de charges appropriées par le crédit d'un compte de tiers se terminant par 8 :

- 408-Fournisseurs, factures non parvenues ;
- 428-Personnel, charges à payer et produits à recevoir ;
- 438-Organismes sociaux, charges à payer et produits à recevoir ;
- 448-Etat, charges à payer et produits à recevoir.

Exemple : au cours des derniers jours de l'exercice, des marchandises d'une valeur de 135 000 FCFA HT sont livrées. Les factures correspondantes ne sont pas encore parvenues.

601	Achats de marchandises	135 000
4455	TVA récupérable/facture non parvenue	25 987

408 Fournisseurs, facture non parvenue

160 987

Charges à payer

Au début de l'exercice suivant (N+1), on contre-passe les écritures constatant les charges à payer à la fin de l'exercice précédent. A l'arrivée du document justificatif, on enregistre normalement l'écriture.

1.2. Charges constatées ou comptabilisées d'avance

Ce sont des charges enregistrées au cours de l'exercice qui se achève mais qui concernent en partie ou en totalité l'exercice ou les exercices suivants. Il est normal de les retrancher des charges de l'exercice qui se achève pour leur montant hors taxes. Pour ce faire, on crédite le compte de charges correspondant et on débite le compte 476-Charges constatées d'avance.

476	Charges constatées d'avance	X
6	Comptes des charges	X

Au début de l'exercice suivant, on procède à une contre-passation des écritures pour que cet exercice supporte la charge correspondante.

APPLICATION

Le 1^{er} août N, l'entreprise Sodip a réglé une prime annuelle d'assurance de 1 200 000 FCFA dont l'effet couvre la période du 01/08/N au 31/07/N+1 à minuit.

Passez l'écriture du 31/12/N au journal.

SOLUTION

La partie de la prime constatée d'avance va du 01/01/N+1 au 31/07/N+1, soit 7 mois.

Graphique à insérer**Calcul du montant de la charge constatée d'avance**

$$1\,200\,000 \times \frac{7}{12} = 700\,000$$

476	Charges constatées d'avance	700 000
625	Primes d'assurance suivant état d'inventaire des charges	700 000

1.3. Rabais, remises et ristournes à accorder

Les rabais, remises et surtout les ristournes accordés aux clients en fin d'exercice sur le chiffre d'affaires annuel doivent être enregistrés même si l'avoir n'est pas établi. On débite le sous-compte intéressé du compte 70 (701, 702, 703, 704) par le crédit du compte 4198-Rabais, remise, ristournes et avoirs accordés pour le montant hors taxes.

APPLICATION

Les Brasseries du Cameroun ont réalisé un chiffre d'affaires de 150 000 000 FC avec le client le Bar des Amis. Une ristourne de 1% doit lui être accordée mais l'avoir n'est pas encore établi.

Calculez et enregistrez cette ristourne

SOLUTION**Calcul de la créance**

$$R = 150\,000\,000 \times 1/100 = 1\,500\,000$$

Enregistrement

702	Ventes de produits finis	1 500 000
4198	RRR et autres avoirs à accordés	1 500 000

Ristournes à accorder

Cette écriture sera contre-passée à la réouverture des compte (le 01/01/N+1)

1.4. Intérêts à payer sur emprunts et dettes financières

Les intérêts des emprunts et dettes étant généralement payables à terme échu, on les régularise à l'inventaire.

Ils sont calculés sur le capital non remboursé pour la période allant du dernier remboursement à la date de l'inventaire.

La charge est enregistrée au débit du compte 67 par le crédit du compte :

166, s'il s'agit d'un emprunt ou d'une dette assimilée ;

176, s'il s'agit d'un crédit-bail ;

183, s'il s'agit des dettes liée à des participations ;

408, (plus précisément 4086), s'il s'agit de dettes de fournisseurs ;

462, pour les intérêts des comptes courants d'associés ;

506, pour des intérêts sur titres de placement ;

566, pour des intérêts sur découverts bancaires.

APPLICATION

Le 1^{er} septembre N, Sodip a contracté un emprunt de 20 000 000 FC à 15% l'an. Intérêts payables le 31 août de chaque année.

Calculez l'intérêt couru au 31/12/N et passez les écritures au journal.

SOLUTION**Calcul des intérêts**

$$20\,000\,000 \times \frac{15}{100} \times \frac{4}{12} = 1\,000\,000$$

Comptabilisation

671	Intérêts des emprunts	1 000 000
166	Intérêts courus	1 000 000

2. LA REGULARISATION DES COMPTES DES PRODUITS

2.1. Produits à recevoir

Ce sont des produits ayant leur origine dans l'exercice qui se achève, qui rapportent à cet exercice, mais dont les pièces justificatives ne sont pas parvenues à l'entreprise au moment de l'inventaire avant d'arrêter les comptes. Il convient de les ajouter aux produits de l'exercice ; pour cela, on doit :

Créditer le compte de produits intéressé ;

débiter un compte de tiers se terminant par 8 ;

¿ 41-8 Clients produits à recevoir,

¿ 428-Personnel, charges à payer et produits à recevoir,

¿ 438-Organismes sociaux, charges à payer et produits à recevoir,

¿ 448-Etat, charges à payer et produits à recevoir,

¿ 475-Créances sur travaux non encore facturés.

APPLICATION

L'entreprise Sodip a livré des marchandises au client Mbock le 29 décembre N pour un montant de 2 500 000 FC HT. Au 31/12/N, la facture n'est pas encore établie et on doit arrêter les comptes.

Enregistrez cette facture chez Sodip

SOLUTION

- Calcul de la TVA : $2\,500\,000 \times 19,25\% = 481\,250$

4181	Clients, factures à établir	2 981 250
701	Ventes des marchandises	2 500 000
4435	TVA sur factures à établir	481 250

Clients Mbock

Au début de l'année N+1, les écritures ci-dessus sont contre-passées.

2.2. Produits perçus ou comptabilisés d'avance

La quote-part des produits qui ne concerne pas l'exercice en cours doit être corrigée par soustraction des produits en trop par le débit d'un compte de produits et par le crédit du compte 477-Produits constatés d'avance pour le montant hors taxes.

7.	Produits	X
4477	Produits constatés d'avance	X

Au début de l'exercice suivant, les écritures de régularisation doivent être contre-passées.

APPLICATION

le 31/12/N, la société Sodip a envoyé au client Diouf une facture pour vente de marchandises de 500 000 FC HT. Mais ces marchandises ne sont pas encore livrées. Elles ne le seront qu'en janvier N+1.

La facture est déjà comptabilisée chez Sodip.

Passez à l'écriture

SOLUTION

701	Ventes de marchandises	500 000	
	477	Produits constatés d'avance	500 000

2.3. Intérêts à recevoir

, les intérêts sur prêts et créances sont payés à terme échu. A l'inventaire, il convient de calculer les intérêts sur le capital prêté non remboursé pour la période qui va du dernier remboursement des intérêts jusqu'à la date d'inventaire.

Ces intérêts sont comptabilisés au :

crédit du compte 77-Revenus financiers et produits assimilés ;

débit du compte 276-Intérêts courus lorsqu'il s'agit d'intérêts résultant :

¿ des prêts et créances non commerciaux,

¿ des prêts au personnel,

¿ des créances sur Etat,

¿ des titres immobilisés,

¿ des dépôts et cautionnements versés,

¿ des créances rattachés à des participations,

¿ des immobilisations financières diverses ;

418-Clients produits à recevoir lorsqu'il s'agit d'intérêts résultant des créances sur clients ;

506-Intérêts courus lorsqu'il s'agit d'intérêts résultant des créances sur clients :

¿ des titres du trésor et bons de caisses à court termes,

¿ des actions,

¿ des obligations ;

526-Banques intérêts courus pour les intérêts provenant des banques ;

536-Etablissements financiers, intérêts courus, pour les intérêts provenant des établissements financiers.

2.4. Rabais, remises, ristournes à obtenir

Les fournisseurs peuvent devoir à l'entreprise des rabais, remises et ristournes dont les avoirs ne sont pas parvenus à la date de l'inventaire.

Ces rabais, remises, ristournes à obtenir sont enregistrés :

au crédit d'un compte d'achat concerné (601, 602, 604, 605, 608) ;

au débit du compte 409-Fournisseurs débiteurs ou plus précisément 4098-RRR et autres avoirs à obtenir.

Cette écriture tient compte de la TVA

409 ou	Fournisseurs débiteurs ou RRR et autres avoirs	X
4098		
60	Achats de marchandises ou RRR obtenus	X
4455	TVA sur factures non parvenus	X

APPLICATION

Le 31/12/N, Sodip n'a pas encore reçu la facture d'avoir de son fournisseur, relative à la ristourne du premier semestre. Néanmoins, elle sait qu'elle est de 100 000 FC HT.

Enregistrez cette ristourne à obtenir.

SOLUTION

4098	RRR à obtenir	119 250
6019	RRR obtenus	100 000
4455	TVA récupérable sur factures non parvenues	19 250

Ristourne à obtenir

CHAPITRE IX

COMPTES DE GESTION

Ils sont regroupés dans les classes ci-après :

classe 6 : comptes de charges des activités ordinaires ;

classe 7 : comptes des produits des activités ordinaires ;

classe 8 : comptes des autres charges et autres produits.

Les comptes des charges des activités ordinaires

Ils augmentent au débit et diminuent au crédit :

D	Numéro et nom du compte	C
	Des emplois définitifs de ressources	Des diminutions de emplois définitifs de Ressources

Leur solde est débiteur ou nul ; il ne peut jamais être créditeur.

Les comptes de produits des activités ordinaires

Ils diminuent au débit et augmentent au crédit :

D	Numéro et nom du compte	C
	Des diminutions internes de ressources	Des créations internes de Ressources

Leur solde est créditeur ou nul, il ne peut jamais être débiteur.

1. LES SOLDES SIGNIFICATIFS DE GESTION

L'analyse des charges et des produits (article 31) permet d'obtenir en fin d'exercice neuf soldes qui apparaissent dans le compte de résultat prévu par le système comptable OHADA.

Les soldes présentent pour la plupart un grand intérêt pour l'analyse de la gestion. Ces différents soldes sont :

- la marge brute sur marchandises ;
- la marge brute sur matières ;
- la valeur ajoutée ;
- l'excédent brut d'exploitation ;
- le résultat d'exploitation ;
- le résultat financier ;
- le résultat des activités ordinaires ;
- le résultat hors activités ordinaires ;
- le résultat net.

Ils sont regroupés en trois catégories :

- les soldes provenant des activités d'exploitation ;
- les soldes provenant des activités financières ;
- les soldes liés aux opérations hors activités ordinaires.

1.1. Marge brute (MB)

La marge brute est déterminée de manière différente selon qu'il s'agit :

- d'une entreprise commerciale ;
- d'une entreprise industrielle ;
- d'une entreprise mixte.

1.1.1. Dans l'entreprise commerciale

La marge brute sur marchandises est déterminée par le compte 1321, qui est la différence entre les ventes de marchandises et le coût d'achat des marchandises vendues dans l'exercice.

SODIP	
Facture n° 719	<input type="text"/> Doit :
Date : le 22/02/N	<input type="text"/> Dobili

Marchandises	200 000
Escompte 2%	4 000
TVA 19,25%	37 730 _____
Port	20 000
Net à payer	253 730

SODIP	
Facture n° 719	_____ Doit :
Date : le 22/02/N	_____ Dobili
Marchandises	200 000
Escompte 2%	4 000
TVA 19,25%	37 730 _____

Port	20 000
Net à payer	253 730

SODIP	
Facture n° 721	<input type="text"/> Doit :
Date : le 22/02/N	<input type="text"/> Mboma
Marchandises	150 000
Escompte 1%	1 500
	148 500 _____
TVA 19,25%	25 586
Net à payer	177 086 _____